

Byla C-67/08

Margarete Block

prieš

Finanzamt Kaufbeuren

(Bundesfinanzhof prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Laisvas kapitalo judėjimas – EB 56 ir 58 straipsniai – Paveldimo turto mokestis – Nacionalinės teisės aktai, neleidžiantys įskaityti į valstybę, kurioje mirties dieną gyveno turto savininkas, taikomą paveldimo turto mokestį kitoje valstybėje, kurioje paveldėtojo sumokėto paveldimo turto mokestis, jeigu paveldimą turtą sudaro piniginiai reikalavimai – Dvigubas apmokestinimas – Apribojimas – Nebuvimas“

Sprendimo santrauka

Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai – Paveldimo turto mokestis

(EB 56 ir 58 straipsniai)

EB 56 ir 58 straipsniai turi būti aiškinami taip, jog jie nedraudžia tokio valstybės narės reglamentavimo, pagal kurį apskaičiuojant paveldimo turto mokestį, kurį turi mokėti šioje valstybėje, kurioje gyvenantis paveldėtojas už piniginius reikalavimus kitoje valstybėje, kurioje esančios kredito įstaigos atžvilgiu, nenumatytas kitoje valstybėje, kurioje sumokėto paveldimo turto mokestis įskaitymas pirmojoje valstybėje, kurioje taikomą paveldimo turto mokestį, jeigu palikėjas mirties dieną gyveno šioje valstybėje, kurioje.

Tokios nepalankios mokesčių sąlygos atsiranda dėl to, jog abi suinteresuotos valstybės narės lygiagrečiai įgyvendina savo kompetencijų mokesčių srityje, ir tai lemia, jog viena apmokestina piniginius reikalavimus nacionaliniu paveldimo turto mokesčiu, jeigu kreditorius gyvena šioje valstybėje, kurioje, o kita apmokestina tokius reikalavimus nacionaliniu paveldimo turto mokesčiu, jeigu skolininkas sėkmingai šioje valstybėje, kurioje. Tačiau dabar galiojanti Bendrijos teisė su paveldimo turto mokesčiu susijusioje situacijoje nenustato bendrą kompetencijos tarp valstybių narių pasidalijimo kriterijų, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo Europos bendrijos viduje. Iš to išplaukia, kad, atsižvelgiant į dabar galiojančią Bendrijos teisę, valstybės narės, su sąlyga, jog laikosi Bendrijos teisės, turi tam tikrą autonomiją šioje srityje ir todėl jos neprivalo pritaikyti savo mokesčių sistemos prieš visus kitus valstybių narius mokesčių sistemoje tam, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, kuris atsiranda dėl lygiagrečiai įgyvendinamos minėtų valstybių kompetencijos mokesčių srityje, ir todėl leisti įskaityti paveldimo turto mokestį, sumokėtą kitoje valstybėje, kurioje nei ta, kurioje gyvena paveldėtojas.

Ši? išvad? negali paneigti aplinkyb?, kad nacionaliniame reglamentavime numatytos palankesnės ?skaitymo taisykl?s, jeigu palik?jas mirties momentu gyveno kitoje valstyb?je nar?je, nes toks skirtingas vertinimas, kai kalbama apie asmens, mirties momentu gyvenusio ne šioje valstyb?je nar?je, palikim?, taip pat nulemtas atitinkamos valstyb?s nar?s pasirinkimo, kuris priskiriamas jos kompetencijai mokes?i? srityje, nustatant, ar paveldimas turtas yra „užsienyje“, ir kartu sprendžiant, ar ?skaityti kitoje valstyb?je nar?je sumok?t? paveldimo turto mokest?, remtis kreditoriaus gyvenam?ja vieta.

(žr. 28, 30–32, 34, 36 punktus ir rezoliucin? dal?)

TEISINGUMO TEISMO (tre?ioji kolegija)

SPRENDIMAS

2009 m. vasario 12 d.(*)

„Laisvas kapitalo jud?jimas – EB 56 ir 58 straipsniai – Paveldimo turto mokestis – Nacionalin?s teis?s aktai, neleidžiantys ?skaityti ? valstyb?je nar?je, kurioje mirties dien? gyveno turto savininkas, taikom? paveldimo turto mokest? kitoje valstyb?je nar?je paveld?tojo sumok?to paveldimo turto mokes?io, jeigu paveldim? turt? sudaro piniginiai reikalavimai – Dvigubas apmokestinimas – Apribojimas – Nebuvimas“

Byloje C?67/08

d?l *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2008 m. sausio 16 d. Nutartimi, kuri? Teisingumo Teismas gavo 2008 m. vasario 20 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Margarete Block

prieš

Finanzamt Kaufbeuren,

TEISINGUMO TEISMAS (tre?ioji kolegija),

kur? sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teis?jai A. Ó Caoimh (praneš?jas), J. N. Cunha Rodrigues, J. Klu?ka ir A. Arabadjiev,

generalinis advokatas J. Mazák,

pos?džio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2008 m. lapkri?io 27 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- M. Block, atstovaujamos advokato S. Gorski,
- *Finanzamt Kaufbeuren*, atstovaujamos M. Stock,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos M. Muñoz Pérez,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels ir M. Noort,
- Lenkijos vyriausybės, atstovaujamos M. Dowgielewicz,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos S. Ossowski, padedamo baristerės S. Ford,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Mölls,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB 56 ir 58 straipsniais, reglamentuojančiais laisvą kapitalo judėjimą, išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp M. Block, Vokietijoje mirusio asmens turto paveldėtojos, ir *Finanzamt Kaufbeuren* (Kaufboireno mokesčių inspekcija, toliau – *Finanzamt*) dėl paveldimo turto mokesčio piniginiams reikalavimams, kuriuos palikėjas turėjo Ispanijoje esančio finansinio institucijos atžvilgiu, apskaičiavimo.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio (panaikinto Amsterdamo sutartimi) įgyvendinimo (OL L 178, p. 5) 1 straipsnį:

„1. Nepažeisdamos toliau pateikiamų nuostatų, valstybės narės panaikina kapitalo judėjimą tarp asmenų, gyvenančių valstybėse narėse, apribojimus. Šios direktyvos taikymui palengvinti kapitalo judėjimai skirstomi pagal I priede pateiktą nomenklatūrą.

2. Pavedimai, susiję su kapitalo judėjimais, atliekami tomis pačiomis valiutų keitimo kurso sąlygomis kaip ir su einamaisiais sandoriais susiję mokėjimai.“

4 Direktyvos 88/361 I priede išvardyti kapitalo judėjimai; šio priedo XI skyrius „Asmeninio kapitalo judėjimams“ apima paveldėjimą ir palikimą.

Nacionalinės teisės aktai

5 Paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio įstatymo (Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz), 1999 m. galiojusios redakcijos (BGBl. 1997 I, p. 378, toliau – ErbStG), 1 straipsnio 1 dalis numato, kad paveldėjimui, kaip apmokestinintai operacijai, taikomas šis

statymas.

6 ErbStG 2 straipsnio „Asmenin? mokestin? pareiga“ 1 dalies 1 punktas suformuluotas taip:

„1) Mokestis taikomas

1. 1 straipsnio 1 dalies 1–3 punktuose nurodytais atvejais už vis? turt?, jeigu palik?jas mirties dien?, dovanotojas dovanojimo dien? arba ?gij?jas mokes?io atsiradimo momentu buvo Vokietijos gyventojas. Vokietijos gyventojais laikomi:

a) fiziniai asmenys, kuri? nuolatin? gyvenamoji vieta yra nacionalin?je teritorijoje,

<...>“

7 ErbStG 21 straipsnio „Užsienyje sumok?to paveldimo turto mokes?io ?skaitymas“ 1 ir 2 dalyse nurodoma:

„1) ?gij?jams, kuri? užsienio valstyb?je esantis turtas joje apmokestinamas Vokietijos paveldimo turto mokest? atitinkan?iu – užsienio – mokes?iu, nustatytas, privalomas sumok?ti, sumok?tas ir negalintis b?ti sumažintas užsienio mokestis 2 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytais atvejais, jeigu netaikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatos, pateikus prašym? ?skaitomas ? Vokietijos paveldimo turto mokest?, jei užsienyje esan?iam turtui taikomas ir Vokietijos paveldimo turto mokestis. <...>

2) Užsienyje esan?iu turtas 1 dalies prasme laikomas:

1. jeigu palik?jas mirties dien? gyveno nacionalin?je teritorijoje: visas kitoje valstyb?je esantis turtas, kuris pagal r?šis išvardytas Vertinimo ?statymo (Bewertungsgesetz; 1999 m. galiojusi redakcija; BGBl. 1991 I, p. 230, toliau – BewG) 121 straipsnyje, bei visos su min?tu turtu susijusios naudojimosi teis?s;

2. jeigu palik?jas mirties dien? negyveno nacionalin?je teritorijoje: visas turtas, išskyrus nacionalin?je teritorijoje esant? turt? (BewG) 121 straipsnio prasme, bei visos su min?tu turtu susijusios naudojimosi teis?s.“

8 BewG 121 straipsnis „Nacionalin?je teritorijoje esantis turtas“ suformuluotas taip:

„Nacionalin?je teritorijoje esant? turt? sudaro:

1. nacionalin?je teritorijoje esantis žem?s ir miško ?kio paskirties turtas;

2. nacionalin?je teritorijoje esantis nekilnojamas turtas;

3. nacionalin?je teritorijoje esantis apyvartinis kapitalas. Apyvartiniu kapitalu laikomas turtas, skirtas pramonin?s ar komercin?s veiklos vykdymui nacionalin?je teritorijoje, jeigu šiuo tikslu nacionalin?je teritorijoje yra nuolatinis padalinys arba paskiriamas nuolatinis atstovas;

4. kapitalo bendrov?s akcijos, jeigu bendrov?s buvein? arba jos vadovyb? yra nacionalin?je teritorijoje, o akcininkui vienam arba kartu su kitais artimais asmenimis Užsienyje gaut? pajam? apmokestinimo ?statymo (Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)) 1 straipsnio 2 dalies prasme <...> tiesiogiai arba netiesiogiai priklauso mažiausiai viena dešimtoji bendrov?s kapitalo;

5. 3 punktui nepriskiriami išradimai, naudingieji modeliai ir topografijos, ?traukti ? nacionalin? registr?;
6. 1, 2 ir 5 punktams nepriskiriamas materialus turtas, perleistas, ypa? nuomojamas, nacionalin?je teritorijoje veikian?iai verslo ?monei;
7. hipotekos, žem?s hipotekos, žem?s rentos ir kiti reikalavimai bei teis?s, jeigu jie tiesiogiai arba netiesiogiai užtikrinti nacionalin?je teritorijoje esan?iu nekilnojamuoju turtu, nacionalin?je teritorijoje esan?iomis daiktin?ms teis?ms prilyginamomis teis?mis arba ? nacionalin? registr? ?trauktais laivais. Šiam punktui nepriskiriamos paskolos ir reikalavimai, d?l kuri? išduotos bendros obligacijos;
8. reikalavimai, kylantys iš neskelbiam?j? akcinink? dalyvavimo verslo ?mon?je ir iš paskol?, suteikiam? su teis? gauti pelno dal?, kai skolininko gyvenamoji vieta, buvein? arba vadovyb? yra nacionalin?je teritorijoje;
9. naudojimosi teis?s, susijusios su vienu iš 1–8 punktuose nurodytu turto objektu.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

- 9 Vokietijoje gyvenanti M. Block yra vienintel? 1999 m. šioje valstyb?je nar?je mirusio asmens, kurioje buvo jo paskutin? gyvenamoji vieta, turto paveld?toja. Palikim? iš esm?s sudar? 144 255 DM Vokietijoje ir, konvertavus, 994 494 DM – Ispanijos kredito ?staigose esan?ios pinigins l?šos. Už pastar?j? turt? M. Block Ispanijoje sumok?jo 207 565 DM paveldimo turto mokest?.
- 10 2000 m. kovo 14 d. pranešime apie mok?tin? mokest? *Finanzamt* nustat? M. Block Vokietijoje mok?tin? paveldimo turto mokest?, neatsižvelgusi ? sumok?t?j? Ispanijoje. D?l šio pranešimo M. Block pateik? skund?, kuriame reikalavo, kad Ispanijoje sumok?tas paveldimo turto mokestis b?t? ?skaitytas ? Vokietijoje mok?tin? paveldimo turto mokest? ir kad jai b?t? gr?žinta Vokietijos mokest? viršijanti suma.
- 11 2003 m. liepos 4 d. Sprendimu d?l šio skundo *Finanzamt* leido mokestin? skol? pagal Ispanijos teis? atskaityti kaip su palikimu susijus? ?sipareigojim?, t. y. atskaityti Ispanijoje sumok?t? paveldimo turto mokest? iš Vokietijos paveldimo turto mokes?io apskai?iavimo pagrindo. Pagal š? sprendim?, atsižvelgiant ? su palikimu susijusius ?sipareigojimus ir ? asmeniui taikom? neapmokestinam?j? sum?, apmokestinam? palikim? sudar? 579 000 DM, o paveldimo turto mokestis buvo lygus 124 500 DM (63 655,84 EUR).
- 12 Nagrin?damas M. Block skund?, kuriuo ji reikalavo ?skaityti Ispanijoje sumok?t? paveldimo turto mokest? ? Vokietijoje mok?tin? paveldimo turto mokest?, o ne atskaityti j?, kaip su paveld?jimu susijus? ?sipareigojim?, iš apmokestinimo pagrindo, *Finanzgericht* (Finans? teismas) nusprend?, jog Ispanijoje sumok?to paveldimo turto mokes?io ?skaitymas pagal ErbStG 21 straipsnio 1 dal? n?ra ?manomas remiantis šio straipsnio 2 dalies 1 punktu, nes BewG 121 straipsnis neapima pinigini? reikalavim? Ispanijoje esan?i? kredito ?staig? atžvilgiu. Taigi šie piniginiai reikalavimai n?ra „užsienyje esantis turtas“ ErbStG 21 straipsnio 2 dalies 1 punkto prasme. *Finanzgericht* nuomone, nors aptariamiems piniginiams reikalavimams taikomas dvigubas apmokestinimas, kompetentingos Vokietijos mokes?i? institucijos neprivalo subsidijuoti kit? valstybi? nari?.
- 13 Nagrin?damas kasacin? skund? *Bundesfinanzhof* konstatavo, kad, kadangi Bendrijoje nesuderinta „užsienyje esan?io turto“ s?voka, M. Block taikomas dvigubas apmokestinimas, nes

apmokestinama piniginius reikalavimus paveldimo turto mokesčiu Vokietijos Federacinė Respublika vadovaujasi kreditoriaus gyvenamosios vietos kriterijumi, o Ispanijos Karalystė – skolininko gyvenamosios vietos kriterijumi.

14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar toks dvigubas apmokestinimas prieštarauja Bendrijos teisei. Viena vertus, jeigu visas palikėjo turtas būtų buvęs Vokietijoje, būtų reikalaujama sumokėti tik Vokietijos paveldimo turto mokestį. Kita vertus, apmokestinimo susiejimas su kreditoriaus gyvenamąja vieta nėra mažiau pagrįstas nei susiejimas su skolininko gyvenamąja vieta, nes paliktas turtas yra kreditoriaus.

15 Be to, jeigu dvigubas apmokestinimas ribotai laisvą kapitalo judėjimą, minėtam teismui kyla klausimas, ar tokio apribojimo pateisina EB sutarties 73 d straipsnio 1 dalies a punktas (EB 58 straipsnio 1 dalies a punktas), kaip jis aiškinamas prie ES sutarties pridedamoje Deklaracijoje Nr. 7 d? Europos Bendrijos steigimo sutarties 73 d straipsnio (OL C 191, p. 99), kurios turinys yra toks: „Konferencija pabrėžia, kad Europos Bendrijos sutarties 73 d straipsnio 1 dalies a punkte nurodyta valstybė turi teisę taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas galios tik 1993 m. pabaigoje galiojančioms atitinkamoms nuostatoms. Tačiau ši deklaracija taikoma tik kapitalo judėjimui tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių vykdomiems mokėjimams.“ (Neoficialus vertimas) ErbStG 21 straipsnio nuostatos priimtose iki 1993 m., nes naujos šio įstatymo redakcijos paskelbimas 1997 m. nebuvo naujo teisės akto paskelbimas.

16 Tokiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1) Ar remiantis EB sutarties 73 d straipsnio 1 dalies a punktu ir 3 dalimi (EB 58 straipsnio 1 dalies a punktas ir 3 dalis) Ispanijos paveldimo turto mokesčio galima neįskaityti Vokietijos paveldimo turto mokestį pagal ErbStG 21 straipsnio 1 dalį ir 2 dalies 1 punktą bei BewG (nagrinėjamas apribojimas) 121 straipsnį ir tuomet, kai palikimas atsirado 1999 m.?

2) Ar EB sutarties 73 d straipsnio 1 dalį (EB 56 straipsnio 1 dalis) reikia aiškinti taip, kad paveldimo turto mokestis, kurį kita Europos Sąjungos narė renka už tai, kad paskutinį gyvenamąjį vietą Vokietijoje turėjusio palikėjo piniginius reikalavimus tos valstybės narės kredito įstaigos atžvilgiu paveldi taip pat Vokietijoje gyvenantis paveldėtojas, turi būti įskaitomas Vokietijos paveldimo turto mokestis?

3) Ar sprendžiant, kuri iš susijusių valstybių turi vengti dvigubo apmokestinimo, turi reikšmės pavairo apmokestinimo bazės nacionalinėje mokesčių teisės sistemoje pagrindimas ir – jei taip – ar pirmasis kreditoriaus gyvenamąja vieta yra svarbesnis už pirmąsi skolininko gyvenamąja vieta?“

Dėl prejudicinių klausimų

17 Savo klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 56 ir 58 straipsniai turi būti aiškinami ta prasme, kad jie draudžia tokio valstybės narės reglamentavimą, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį, apskaičiuojant paveldimo turto mokestį, kurį šioje valstybėje narėje gyvenantis paveldėtojas turi mokėti už piniginius reikalavimus kitoje valstybėje narėje esančių kredito įstaigų atžvilgiu, jeigu palikėjo gyvenamoji vieta mirties momentu buvo pirmojoje valstybėje narėje, šioje valstybėje narėje mokėtinas paveldimo turto mokestis nėra įskaitomas antrojoje valstybėje narėje jau sumokėtas paveldimo turto mokestis.

18 Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką EB 56 straipsnio 1 dalis draudžia visus kapitalo judėjimo tarp valstybių narių apribojimus (2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Federconsumatori ir kt*

., C?463/04 ir C?464/04, Rink. p. I?10419, 19 punktas ir jame nurodyta teism? praktika).

19 Kadangi EB sutartyje „kapitalo jud?jimo“ s?voka EB 56 straipsnio 1 dalies prasme n?ra apibr?žta, Teisingumo Teismas anks?iau yra pripažin?s Direktyvos 88/361 I priede esan?i? nomenklat?r? pagalbin?mis gair?mis, net jei ši direktyva buvo priimta remiantis EEB sutarties 69 straipsniu ir 70 straipsnio 1 dalimi (EB sutarties 69 straipsnis ir 70 straipsnio 1 dalis, panaikinti Amsterdamo sutartimi), turint omenyje, kad, remiantis šio priedo ?žangin?s dalies tre?i?ja pastraipa, jame pateikiama nomenklat?ra išsamiai neišvardija vis? kapitalo jud?jim?, patenkan?i? ? ši? s?vok? (žr., be kita ko, 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *van Hilten-van der Heijden*, C?513/03, Rink. p. I?1957, 39 punkt? ir 2008 m. sausio 17 d. Sprendimo *Jäger*, C?256/06, Rink. p. I?123, 24 punkt?).

20 Šiuo klausimu, be kita ko, pažym?j?s, kad palikimas, kuris yra mirusio asmens turto perdavimas vienam arba keliems asmenims, patenka ? Direktyvos 88/361 I priedo XI skyri? „Asmeninio kapitalo jud?jimai“, Teisingumo Teismas konstatavo, jog palikimas, neatsižvelgiant ? tai, ar paliekamos pinigins l?šos, nekilnojamasis turtas ar kilnojamasis turtas, yra kapitalo jud?jimas EB 56 straipsnio prasme, išskyrus tuos atvejus, kai jo sud?tin?s dalys yra vienoje valstyb?je nar?je (žr., be kita ko, 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Barbier*, C?364/01, Rink. p. I?15013, 58 punkt?, 2008 m. rugs?jo 11 d. Sprendimo *Arens-Sikken*, C?43/07, Rink. p. I?0000, 30 punkt? ir sprendimo *Eckelkamp*, C?11/07, Rink. p. I?0000, 39 punkt? bei 2009 m. sausio 27 d. Sprendimo *Persche*, C?318/07, Rink. p. I?0000, 30 ir 31 punktus).

21 Situacija, kai asmuo, mirties dien? gyven?s Vokietijoje, kitiems taip pat šioje valstyb?je nar?je nuolat gyvenantiems asmenims palieka piniginius reikalavimus Ispanijoje esan?i? kredito institucij? atžvilgiu, už kuriuos apskai?iuojamas paveldimo turto mokestis ir Vokietijoje, ir Ispanijoje, anaip tol n?ra vien vidaus situacija.

22 Vadinas, pagrindin?je byloje nagrin?jamas palikimas yra kapitalo jud?jimas EB 56 straipsnio 1 dalies prasme.

23 Tod?l reikia išnagrin?ti, ar, kaip teigia M. Block, toks nacionalinis reglamentavimas, kaip nagrin?jamas pagrindin?je byloje, riboja kapitalo jud?jim?.

24 Kiek tai susij? su palikimu, nusistov?jusi Teisingumo Teismo praktika patvirtina, kad pagal EB 56 straipsnio 1 dal? draudžiamos priemon?s, kurios sudaro kapitalo jud?jimo apribojimus, yra tos, kurios sumažina kitos valstyb?s nar?s nei ta, kurioje yra turtas ir kuri apmokestina min?t? paveld?t? turt?, nuolatinio gyventojo gaunamo palikimo vert? (min?t? sprendim? *van Hilten-van der Heijden* 44 punktas ir *Jäger* 31 punktas, sprendimo *Arens-Sikken* 37 punktas ir sprendimo *Eckelkamp* 44 punktas).

25 Ta?iau neabejotina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jami nacionalin?s teis?s aktai, kiek jie susij? su paveldimo turto mokes?io, kur? Vokietijoje gyvenantis paveld?tojas turi mok?ti už asmens, mirties dien? taip pat gyvenusio šioje valstyb?je nar?je, piniginius reikalavimus, apskai?iavimu, numato tapa?ias palikimo apmokestinimo taisykles neatsižvelgiant ? tai, ar min?tas pinigines l?šas skolinga kredito ?staiga yra Vokietijoje, ar kitoje valstyb?je nar?je.

26 Ta?iau M. Block tvirtina, jog min?ti nacionalin?s teis?s aktai riboja laisv? kapitalo jud?jim?, nes asmens paliekamas turtas, esantis kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kurioje šis asmuo gyveno mirties dien?, neb?tinai suteikia teis? ?skaityti kitoje valstyb?je nar?je sumok?t? paveldimo turto mokest?. Jeigu, kaip yra pagrindin?je byloje, min?to turto savininkas mirties momentu gyveno Vokietijoje, s?voka „užsienyje esantis turtas“ ErbStG 21 straipsnio prasme, suteikianti teis? ? tok? ?skaitym?, pagal šio straipsnio 2 dalies 1 punkt? neapima tam tikro turto, pavyzdžiui, pinigini? reikalavim?, net jeigu ekonominiu poži?riu akivaizdu, kad jie yra užsienyje. Iš to išplaukia EB 56

straipsnio 1 daliai prieštaraujanti kliūtis, nes galimas dvigubas apmokestinimas atgraso nuo investavimo tam tikrose valstybėse narėse ir savininkus, ir jų paveldėtojus.

27 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, jog, kaip nurodo M. Block, aplinkybė, kad toks paveldimas turtas kaip piniginiai reikalavimai Vokietijoje nepatenka į „užsienyje esančio turto“ sąvoką, kuri, remiantis racionalių teisės aktais, suteikia teisę įskaityti šioje valstybėje narėje taikomą paveldimo turto mokestį užsienyje sumokėtą paveldimo turto mokestį, lemia, kad jeigu piniginiai reikalavimai turimi kredito įstaigai, kuri yra kitoje valstybėje narėje, apmokestinusioje šiuos reikalavimus paveldimo turto mokestį, šiuo atveju Ispanijos Karalystėje, mokestiną naštą yra didesnė nei tuomet, jeigu tokie piniginiai reikalavimai būtų susiję su Vokietijoje įsteigta kredito įstaiga.

28 Tačiau, kaip teisingai nurodė visos rašytinės pastabos Teisingumo Teismui pateikusias vyriausybes bei Europos Bendrijų Komisija, tokios nepalankios mokesčių sąlygos atsiranda dėl to, jog abi suinteresuotos valstybės narės lygiagrečiai įgyvendina savo kompetencijų mokesčių srityje, ir tai lemia, jog Vokietijos Federacinė Respublika apmokestina piniginius reikalavimus Vokietijos paveldimo turto mokestį, jeigu kreditorius gyvena šioje valstybėje narėje, o Ispanijos Karalystė apmokestina tokius reikalavimus Ispanijos paveldimo turto mokestį, jeigu skolininkas įsikūręs šioje valstybėje narėje (žr. šiuo klausimu 2006 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Kerckhaert ir Morres*, C-513/04, Rink. p. I-10967, 20 punktų ir 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services*, C-298/05, Rink. p. I-10451, 43 punktų).

29 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, numatytomis EB 293 straipsnyje, siekiama pašalinti arba sušvelninti neigiamą poveikį vidaus rinkos funkcionavimui, išplaukiant iš bendro pirmesniame punkte aprašytą nacionalinių mokesčių sistemų egzistavimo (minėtų sprendimų *Kerckhaert ir Morres* 21 punktą bei *Columbus Container Services* 44 punktą).

30 Tačiau dabar galiojanti Bendrijos teisė tokioje situacijoje, kokia yra pagrindinėje byloje, nenustato bendrą kompetencijos tarp valstybių narių pasidalijimo kriterijų, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo Europos Bendrijos viduje. Išskyrus 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos visų valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147), 1990 m. liepos 23 d. Konvenciją dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotųmonių pelną (OL L 225, p. 10; lietuvių k. – OL C 160, 2005 6 30, p. 11) ir 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvą 2003/48/EB dėl palūkanų, gautų iš taupymo pajamų, apmokestinimo (OL L 157, p. 38; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 369), Bendrijos teisėje iki šiol nebuvo priimta jokios suvienodinamos ar derinančios priemonės, kuria būtų siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo situacijų (žr. minėtų sprendimų *Kerckhaert ir Morres* 22 punktą bei *Columbus Container Services* 45 punktą).

31 Iš to išplaukia, kad, atsižvelgiant į dabar galiojančią Bendrijos teisę, valstybės narės, su sąlyga, jog laikosi Bendrijos teisės, turi tam tikrą autonomiją šioje srityje ir todėl jos neprivalo pritaikyti savo mokesčių sistemos prie visų kitų valstybių narių mokesčių sistemų tam, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo, kuris atsiranda dėl lygiagrečiai įgyvendinamos minėtų valstybių kompetencijos mokesčių srityje, ir todėl, tokiu atveju kaip šioje byloje, leisti įskaityti paveldimo turto mokestį, sumokėtą kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje gyvena paveldėtojas (žr. šiuo klausimu minėto sprendimo *Columbus Container Services* 51 punktą).

32 Šis išvadų negali paneigti M. Block rašytinėse pastabose nurodyta aplinkybė, kad ErbStG 21 straipsnis numato palankesnes įskaitymo taisykles, jeigu palikėjas mirties momentu gyveno ne Vokietijos Federacinėje Respublikoje, o kitoje valstybėje narėje, nes tokiu atveju „užsienyje esančio turto“ sąvoka pagal šio straipsnio 2 dalies 2 punktą yra platesnė nei taikoma ieškovas

pagrindinėje byloje atveju.

33 Teisinga, kad, kaip per posėdį patvirtino Vokietijos vyriausybė ir Komisija, jeigu palikėjas mirties dieną gyveno ne Vokietijos Federacinėje Respublikoje, o kitoje valstybėje narėje, apskaičiuojant paveldimo turto mokestį, kurį Vokietijoje už palikėjo piniginius reikalavimus kitoje valstybėje narėje esančios kredito įstaigos atžvilgiu turi mokėti Vokietijoje gyvenantis paveldėtojas, nacionalinės teisės aktai numato kitoje valstybėje narėje už tuos pačius reikalavimus sumokėto paveldimo turto mokesčio įskaitymą, nes tokioje situacijoje šie piniginiai reikalavimai patenka į „užsienyje esančio turto“ sąvoką ErbStG 21 straipsnio 2 dalies 2 punkto prasme.

34 Tačiau toks skirtingas vertinimas, kai kalbama apie asmens, mirties momentu gyvenusio ne Vokietijoje, palikimą, taip pat nulemtas atitinkamos valstybės narės pasirinkimo – kuris, remiantis šio sprendimo 28–31 punktuose minėta teismo praktika, priskiriamas jos kompetencijai mokesčio srityje, – nustatant, ar paveldimas turtas yra „užsienyje“, ir kartu sprendžiant, ar įskaityti Vokietijoje kitoje valstybėje narėje sumokėto paveldimo turto mokestį, remtis kreditoriaus gyvenamąja vieta.

35 Be to, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, Sutartis nesuteikia Sąjungos piliečiui jokių garantijų, kad jo gyvenamosios vietos perkėlimas į kitą valstybę narę nei ta, kurioje šis pilietis gyveno anksčiau, bus neutralus apmokestinimo atžvilgiu. Dėl valstybių narių teisės akto skirtumų šioje srityje toks perkėlimas, atsižvelgiant į aplinkybes, piliečiui gali būti daugiau ar mažiau palankus (žr. šiuo klausimu 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Lindfors*, C-365/02, Rink. p. I-7183, 34 punktą ir 2005 m. liepos 12 d. Sprendimo *Schempp*, C-403/03, Rink. p. I-6421, 45 punktą).

36 Todėl į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad EB 56 ir 58 straipsniai turi būti aiškinami taip, jog jie nedraudžia tokio valstybės narės reglamentavimo, pagal kurį apskaičiuojant paveldimo turto mokestį, kurį turi mokėti šioje valstybėje narėje gyvenantis paveldėtojas už piniginius reikalavimus kitoje valstybėje narėje esančios kredito įstaigos atžvilgiu, nenumatytas kitoje valstybėje narėje sumokėto paveldimo turto mokesčio įskaitymas į pirmojoje valstybėje narėje taikomą paveldimo turto mokestį, jeigu palikėjas mirties dieną gyveno šioje valstybėje narėje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

37 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (trečioji kolegija) nusprendžia:

EB 56 ir 58 straipsniai turi būti aiškinami taip, jog jie nedraudžia tokio valstybės narės reglamentavimo, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį apskaičiuojant paveldimo turto mokestį, kurį turi mokėti šioje valstybėje narėje gyvenantis paveldėtojas už piniginius reikalavimus kitoje valstybėje narėje esančios kredito įstaigos atžvilgiu, nenumatytas kitoje valstybėje narėje sumokėto paveldimo turto mokesčio įskaitymas į pirmojoje valstybėje narėje taikomą paveldimo turto mokestį, jeigu palikėjas mirties dieną gyveno šioje valstybėje narėje.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių?.