

GENERALINIO ADVOKATO

JAN MAZÁK IŠVADA,

pateikta 2008 m. kovo 13 d.1(1)

Byla C-11/07

Hans Eckelkamp ir kiti

prieš

Belgische Staat

(*Hof van Beroep te Gent* (Belgija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Laisvas kapitalo judėjimas – EB 56 ir EB 58 straipsniai – Apribojimai – Paveldimo turto mokestis – Galimybė atskaityti tam tikras įgaliojimų įkeisti turtą užtikrintas skolas – Atsisakymas, pagrįstas tuo, kad palikėjas mirties momentu nebuvo nuolatinis gyventojas“

I – Įžanga

1. 2007 m. sausio 9 d. Sprendimu pateiktu prejudiciniu klausimu Gento (Belgija) apeliacinis teismas (*Hof van Beroep te Gent*) iš esmės nori sužinoti, ar Belgijos teisės aktai dėl paveldimo turto apmokestinimo yra suderinami su EB 56 ir EB 58 straipsniais dėl laisvo kapitalo judėjimo ir EB 12, EB 17 ir EB 18 straipsniais dėl Europos Sąjungos piliečių laisvės apsigyventi kitoje valstybėje narėje. Jei tiksliau, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar šios Sutarties nuostatos draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos, nustatant atitinkamos valstybės narės teritorijoje esančio paveldimo nekilnojamojo turto mokesčio bazę, tam tikras išlaidas, kaip antai skolas, užtikrintas kreditoriui suteikta teisė įkeisti tą nekilnojamąjį turtą, galima atsižvelgti tik tuo atveju, jei palikėjo nuolatinė gyvenamoji vieta mirties momentu buvo toje valstybėje narėje, bet ne tuo atveju, jeigu palikėjo nuolatinė gyvenamoji vieta mirties momentu buvo kitoje valstybėje narėje.

2. Šioje byloje iškelti klausimai labai panašūs į bylos *Arens/Sikken*(2), kurioje šiandien irgi pateiksiu savo išvadą ir kuri taip pat susijusi su nacionalinės teisės aktais, pagal kuriuos, apskaičiuojant mokestį už nacionalinėje teritorijoje esančio paveldimo nekilnojamojo turto įgijimą, tam tikros išlaidos negali būti atskaitytos, jei palikėjo nuolatinė gyvenamoji vieta jo mirties momentu buvo kitoje valstybėje narėje, klausimus.

3. Atsakydamas į šioje byloje pateiktus prejudicinius klausimus, Teisingumo Teismas turės galimybę išplėtoti esamą teismo praktiką dėl paveldimo turto apmokestinimo, atsižvelgdamas į laisvą kapitalo judėjimą, visų pirma teismo praktiką, kylančią iš sprendimų *Barbier*(3) ir *van Hilten-van der Heijden*(4).

II – Bylai reikšmingi teisės aktai

A – Bendrijos teisė

4. EB 56 straipsnio 1 dalyje (anksčiau – EB sutarties 73b straipsnio 1 dalis) nustatyta:

„Pagal šiame skyriuje išdėstytas nuostatas uždraudžiami visi kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių bei trečiųjų šalių apribojimai“.

5. EB 58 straipsnyje (anksčiau – EB sutarties 73d straipsnis) nustatyta:

„1. <EB> 56 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės:

a) taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu;

<...>

3. (1 dalyje) nurodytos priemonės ir tvarka neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta (EB) 56 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo“.

6. 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio (šis straipsnis vėliau panaikintas Amsterdamo sutartimi) įgyvendinimo(5) I priede „Kapitalo judėjimas, nurodytą direktyvos 1 straipsnyje, nomenklatūra“, išvardyta 13 skirtingų kategorijų kapitalo judėjimų. XI antraštinėje dalyje „Asmeninio kapitalo judėjimai“ nurodyta:

„<...>

D – Paveldėjimas ir palikimas.

<...>“

B – Nacionalinė teisė

7. Belgijos Karalystėje kompetencija nustatyti paveldimo turto mokesčio tarifą, apmokestinimo bazę, atleidimo nuo šio mokesčio ir mokesčio sumažinimo atvejus priklauso valdžios regionams.

8. Pagal Flandrijos regiono Paveldimo turto mokesčio kodekso (toliau – kodeksas) 1 straipsnį paveldimo turto mokesčiu apmokestinama skirtingai, atsižvelgiant į tai, ar palikėjas mirties momentu nuolat gyveno Belgijoje, ar užsienyje. Šiame straipsnyje nustatyta:

„Nustatyti šie mokesčiai:

1) paveldimo turto mokestis, mokamas nuo viso Belgijos Karalystės gyventojo turto, kuris yra paveldimas, vertės, atskaitus skolas;

2) mokestis už turto perleidimą mirus palikėjui mokamas nuo paveldimo Belgijos Karalystėje nuolatinės gyvenamosios vietos neturinčio asmens Belgijoje esančio nekilnojamojo turto vertės.

Belgijos Karalystės nuolatiniu gyventoju laikomas asmuo, kuris mirties momentu joje turi nuolatinę gyvenamąją vietą arba joje yra sukoncentruotas jo turtas“.

9. Pagal kodekso 15 straipsnį paveldimo turto mokestis mokytinas nuo viso mirusio asmens

turto, neatsižvelgiant į turto buvimo vietą, atskaitingus skolas.

10. Nenuolatiniam gyventojams skirtas kodekso 18 straipsnis suformuluotas taip:

„Mokėstis už turto perleidimą mirus palikėjui mokėtinas nuo viso mirusio <...> asmens Belgijoje esančio nekilnojamojo turto, neatskaitingus skolą“.

11. Pagal kodekso 29 straipsnį skolos priskiriamos prie įsipareigojimų, tik jeigu jos vis dar egzistavo mirties dieną; tai galima parodyti visomis akto, kuriuo suteikiamas kreditas ir atsiranda skola, atžvilgiu leistinomis rodinėjimo priemonėmis.

12. Kodekso 40 straipsnyje nustatyta, kad paveldimo turto mokesčio deklaracijos pateikimo terminas yra penki mėnesiai nuo mirties, jeigu asmuo mirė Belgijos Karalystėje, ir šeši mėnesiai, jeigu asmuo mirė kitoje Europos valstybėje.

13. Pagal kodekso 41 straipsnį:

„Terminas pateikti paveldimo turto mokesčio deklaraciją gali būti pratęstas Registrų ir viešojo turto tarnybos generalinio direktoriaus sprendimu.

Per įstatymo nustatytą ar generalinio direktoriaus pratęstą terminą pateikta paveldimo turto mokesčio deklaracija gali būti pataisyta iki šio termino pabaigos, nebent suinteresuotasis asmuo šios teisės aiškiai atsisakė teisinius reikalavimus atitinkančiu pareiškimu“.

14. Kodekso 48 straipsnio 1 dalyje pateiktos tarifų, taikomų paveldimo turto mokesčiui ir mokesčiui už turto perleidimą mirus palikėjui, lentelės. 48 straipsnio 2 dalies ketvirtoji pastraipa suformuluota taip:

„Skolos įsipareigojimai ir laidojimo išlaidos išskaituojami iš kilnojamojo ir 60a straipsnyje nurodyto turto pirmenybės tvarka, nebent deklaraciją pateikęs asmuo rodo, kad šios skolos buvo specialiai sukurtos siekiant gyti ar išsaugoti nekilnojamojo turto“.

15. Belgijos Karalystė ir Vokietijos Federacinė Respublika nėra sudariusios susitarimo dėl dvigubo apmokestinimo paveldimo turto mokesčiu išvengimo.

III – Faktinės aplinkybės, procedūra ir prejudicinis klausimas

16. Apeliantai pagrindinėje byloje Hans, Natalie, Monica, Saskia, Thomas, Jessica ir Joris Eckelkamp (toliau kartu – įpėdiniai) yra 2003 m. gruodžio 30 d. Diuseldorfe mirusios Reintges Hildegard Eckelkamp (toliau – R. H. Eckelkamp) įpėdiniai.

17. 2002 m. lapkričio 13 d. R. H. Eckelkamp pasirašė dokumentą, kuriuo pripažino savo skolą Hans Eckelkamp. Be to, 2003 m. birželio 5 d. notariškai patvirtintu dokumentu R. H. Eckelkamp suteikė įgaliojimą keisti Knokke-Heiste (Belgija) esantį nekilnojamąjį turtą kaip minėtos skolos, sudariusios 220 000 EUR, grąžinimo kartu su 11 000 EUR palūkanomis užtikrinimą.

18. 2004 m. birželio 29 d. įpėdiniai pateikė iš R. H. Eckelkamp paveldimo turto mokesčio deklaraciją (toliau – paveldimo turto mokesčio deklaracija arba deklaracija), kurios palikimo aktyvų skyriuje buvo parašyta, kad šio nekilnojamojo turto vertė yra 200 000 EUR. Deklaracijos įsipareigojimų skyriuje buvo parašas „nieko“.

19. 2004 m. liepos 14 d. Sprendimu už turto perleidimą mokėtinas 110 000,04 EUR mokestis buvo apskaičiuotas deklaracijos pagrindu, taigi neatsižvelgus į R. H. Eckelkamp skolą H. Eckelkamp.
20. Iš bylos medžiagos aišku, kad, prieš pateikdami paveldimo turto mokesčio deklaraciją, įpdiniai su Belgijos mokesčių institucija susirašinėjo elektroniniais laiškais, kuriuose mokesčių institucija nurodė, kad turto perleidimo mokestis (taikytinas tuo atveju, jei palikėjas mirties momentu nebuvo nuolatinis gyventojas) mokėtinas nuo Belgijoje esančio nekilnojamojo turto vertės, neatskaičius jokių skolų, todėl nagrinėjamos skolos nereikia nurodyti deklaracijoje.
21. Sumokėjus paveldimo turto mokestį, įpdiniai 2004 m. spalio 7 d. pareiškė mokestinį ieškinį, kuriuo, be kita ko, prašė panaikinti 2004 m. liepos 14 d. Sprendimą. Šis ieškinys buvo atmestas 2005 m. gegužės 30 d. Briugės pirmosios instancijos teismo (*Rechtbank van Eerste Aanleg te Brugge*) sprendimu. Savo sprendime *Rechtbank* nurodė, kad kodekso 40 straipsnyje nustatytas paveldimo turto mokesčio deklaracijos pateikimo terminas bet kuriuo atveju pasibaigė 2004 m. liepos 1 d., o mokestinis ieškinys pareikštas tik 2004 m. spalio 7 d., tai reiškė, kad paveldimo turto mokesčio deklaracija tapo galutinė ir nebeįmanoma atsižvelgti į joje nenurodytą įsipareigojimą. *Rechtbank* taip pat manė, kad apeliantai turėjo traukti nagrinjamą skolą į deklaraciją kaip įsipareigojimą, kuriam kodekso 1 ir 2 straipsnių, skaitomų kartu su kodekso 18 straipsniu, nuostatos netaikytinos, nes prieštarauja Bendrijos teisei.
22. Tada įpdiniai apskundė *Rechtsbank* sprendimą *Hof van Beroep te Gent*. Grėsdami savo apeliacinį skundą jie iš esmės remiasi tiesioginiu Bendrijos teisės veikimu ir nurodo, kad administracinės institucijos privalo persvarstyti Bendrijos teisei prieštaraujančius sprendimus. Kodekso 41 straipsnis negali trukdyti Bendrijos teisei visiškai veikti. Remdamiesi sprendimu *Barbier*, (6) jie toliau teigia, kad kodekso 2 straipsnio 1 dalyje, skaitomoje kartu su kodekso 18 straipsniu, daromas skirtumas tarp nuolatinio ir nenuolatinio Belgijos gyventojų prieštarauja Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo. Įpdiniai taip pat teigia, kad šios kodekso nuostatos pažeidžia laisvą apsigyventi kitoje valstybėje narėje ir prieštarauja EB 12 straipsniui, skaitomam kartu su EB 17 ir EB 18 straipsniais. Belgijos valstybė, atsakovų pagrindinėje byloje, ginėja laisvo kapitalo judėjimo apribojimo egzistavimą ir teigia, kad nuolatinio ir nenuolatinio gyventojų padėtis nepanaši.
23. Nutartyje, kuria prašoma priimti prejudicinį sprendimą, *Hof van Beroep te Gent* nurodo, kad nustatyta, jog R. H. Eckelkamp skola jos mirties dieną sudarė 220 000 EUR.
24. Tokiomis aplinkybėmis *Hof van Beroep te Gent* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir prašyti Teisingumo Teismo priimti prejudicinį sprendimą šiuo klausimu:
- „Ar EB 12 straipsnis kartu su EB 17 ir EB 18 straipsniais bei EB 56 straipsnis kartu su EB 57 straipsniu draudžia valstybės narės nacionalinės teisės nuostatą, pagal kurią gyjant paveldimą nekilnojamąjį turtą, esant valstybėje narėje (turto buvimo valstybėje), ši valstybė narė apmokestina turto buvimo valstybėje esantį nekilnojamą turtą, leisdama atskaityti su šiuo turtu susijusias skolas (pvz., įgaliojimų keisti nekilnojamąjį turtą užtikrintos skolos) tik tuomet, jeigu palikėjo nuolatinį gyvenamąjį vietą mirties momentu buvo daikto buvimo valstybėje, bet ne tuomet, jeigu palikėjo nuolatinį gyvenamąjį vietą mirties momentu buvo kitoje valstybėje narėje (gyvenamosios vietos valstybė)?“

IV – Teisinė analizė

A – Pagrindiniai šalių argumentai

25. Šioje byloje pastabas pateikė pėdiniai, Belgijos vyriausybė ir Komisija. Jiems visiems taip pat buvo atstovaujama 2007 m. gruodžio 13 d. posėdyje.
26. Pėdiniai teigia, kad, pirma, Belgijos teisės aktai dėl nekilnojamojo turto įgijimo apmokestinimo jį paveldint yra diskriminaciniai ir pažeidžia EB 56 straipsnį, skaitomą kartu su EB 58 straipsniu, nes pagal juos, apskaičiuojant mokestinį bazę, į tam tikras skolas leidžiama atsižvelgti tuomet, jei palikėjas mirties momentu nuolat gyveno Belgijoje, tačiau to neleidžiama padaryti, jei palikėjas mirties momentu nuolat gyveno kitoje valstybėje. Pėdiniai nurodo, kad šiomis aplinkybėmis nuolatinio ir nenuolatinio gyventojų padėtis panaši. Šiuo atžvilgiu jie teigia, kad pagal Belgijos teisės aktus iš principo ir nuolatiniai, ir nenuolatiniai gyventojai apmokestinami paveldimo turto mokesčiu. Remdamiesi Teisingumo Teismo praktika(7), pėdiniai teigia, kad todėl nuolatiniai ir nenuolatiniai gyventojai turi būti vertinami vienodai ir galimybės atskaityti išlaidas ar skolas atžvilgiu.
27. Antra, pėdiniai, daugiausia remdamiesi sprendimu *Barbier*(8), teigia, kad nagrinėjama teisės aktais ribojamas laisvas kapitalo judėjimas, nes dėl nuostatų, pagal kurias neleidžiama atskaityti su nekilnojamoju turtu susijusių skolų, sumažėja palikimo vertė, jei palikėjas mirties momentu nebuvo nuolatinis gyventojas, tačiau palikimo vertė nesumažėja, jei palikėjas mirties momentu buvo nuolatinis Belgijos gyventojas. Todėl kitoje valstybėje narėje gyvenantis asmuo gali būti atgrasomas nuo investavimo į Belgijoje esantį nekilnojamąjį turtą, žinodamas, kad jo pėdiniams tektų mokėti didesnį paveldimo turto mokestį nei tuo atveju, jei jis neinvestuotų Belgijoje arba investuotų kitokių būdu.
28. Trečia, pėdiniai, remdamiesi panašiais argumentais, teigia, kad nagrinėjama Belgijos teisės aktais pažeidžiamos EB 12 ir EB 18 straipsniuose įtvirtintos Europos Sąjungos piliečių teisės apsigyventi kitoje valstybėje narėje ir nebūti diskriminuojamiems.
29. Prieštaraudami Belgijos vyriausybės argumentui, kad šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą turėtų būti pripažintas nepriimtiniu, pėdiniai per posėdį ginėjo, kad nagrinėjama skola – ir pagal Belgijos teisę – turi pakankamai glaudų ryšį su nagrinėjamu nekilnojamoju turtu. Šiuo atžvilgiu tarp įkeitimo (hipotekos) ir nagrinėjamo įgaliojimo įkeisti turtą nėra jokio reikšmingo skirtumo. Jie taip pat pabrėžė, kad 220 000 EUR skola nebuvo nurodyta deklaracijoje, nes pagal Belgijos teisę tai draudžiama daryti, jei palikėjas mirties momentu nebuvo nuolatinis gyventojas; be to, kompetentinga nacionalinė institucija nurodė pėdiniams to nedaryti (tai yra informacijos šaltinis, kuriuo jie galėjo remtis pagal teisėtą lūkesčių apsaugos principą)(9).
30. Belgijos vyriausybė teigia priešingai, kad šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą reiktų pripažinti nepriimtiniu, remiantis tuo, kad pateiktas klausimas yra hipotetinis ir neturi reikšmės sprendžiant pagrindinį bylą. Ji pabrėžia, kad nagrinėjama skola nebuvo nurodyta paveldimo turto mokesčio deklaracijoje, kuri tapo galutinę pasibaigus kodekse nustatytam jos pateikimo terminui. Todėl iš tikrųjų pagrindinis įvykis yra paveldimo turto mokesčio deklaracijos pateikimo ar ištaisymo termino pabaiga, o *Hof van Beroep te Gent* nenurodė, kaip šiomis aplinkybėmis jis galėtų atsižvelgti į prejudicinį sprendimą pateiktu klausimu. Iš Teisingumo Teismo praktikos aišku, kad paprastai Bendrijos teisę nedraudžia taikyti nacionalinėje teisėje nustatytą procesinį normą, pvz., reglamentuojančią terminus(10).
31. Dėl bylos esmės Belgijos vyriausybė teigia, kad skirtingas požiūris į skolas, atsižvelgiant į tai, ar tai yra nuolatinio, ar nenuolatinio gyventojų palikimas, nepažeidžia Sutarties nuostatų, kuriomis remiamasi šioje byloje. Ji pabrėžia, kad tiesioginė mokesčių atžvilgiu, visų pirma kalbant apie turto įgijimo apmokestinimą jį paveldint, nuolatinis ir nenuolatinis gyventojas padėtis dažniausiai skiriasi.

32. Belgijos vyriausybė tvirtina, kad tik ta valstybė narė, kurioje mirties momentu buvo palikėjo nuolatinė gyvenamoji vieta, apskaičiuodama paveldimo turto mokestį, gali visiškai įvertinti palikėjo ekonominį padėtį ir atsižvelgti į visus aktyvus ir pasyvus. Todėl ta valstybė narė, kurioje mirties momentu buvo palikėjo nuolatinė gyvenamoji vieta, visada atsižvelgia į tokį skolą, kokia nagrinėjama šioje byloje. Tačiau Bendrijos lygmeniu nėra teisės aktų, suderinančių valstybių narių įgaliojimus paveldimo turto apmokestinimo srityje. Jei tokia skola, kokia nagrinėjama šioje byloje, būtų atskaityta nekilnojamojo turto buvimo vietos valstybėje narėje, iš tikrųjų tai galėtų lemti dvigubą atskaitą, kurios valstybės narės leidžiama išvengti. Šioje byloje į visas neatskiriamą palikimo dalį sudarančias skolas atsižvelgiama Vokietijoje, palikėjos nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje.

33. Belgijos vyriausybės teigimu, ši byla skiriasi nuo sprendimo *Barbier*(11), nes pastarojoje byloje skola, kurią pėdiniai norėjo atskaityti, buvo neatskiriama nekilnojamojo turto, apmokestinamo jo buvimo vietos valstybėje narėje, dalis. Šioje byloje, atvirkščiai, niekuo nėrodoma, kad nagrinėjama skola, kuria užtikrinamas tik įgaliojimas įkeisti turtą, bet ne įkeitimas, būtų glaudžiai susijusi su nekilnojamojo turto sprendimo *Barbier* prasme. Iš esmės šis įgaliojimas įkeisti turtą susijęs su visu esamu ir būsimu atitinkamo asmens turtu.

34. Belgijos vyriausybė teigia, kad jei valstybė narė, kurioje yra nekilnojamasis turtas, ir turėtų leisti atskaityti su šiuo turtu susijusias skolas, tai tik tuo atveju, jei skolos glaudžiai susijusios su nekilnojamojo turto ir jei jos neatskaitytinos valstybėje narėje, kurioje mirties momentu buvo palikėjo nuolatinė gyvenamoji vieta.

35. Dėl panašios priežasties Belgijos vyriausybė mano, kad nagrinėjami Belgijos teisės aktai neprieštarauja EB 12, EB 17 ir EB 18 straipsniams.

36. Komisija teigia, kad apskaičiuojant paveldimo turto mokestį daromas skirtumas tarp nuolatinio ir nenuolatinio Belgijos gyventojų, pagal kurį iš nenuolatinio gyventojų paveldimas nekilnojamasis turtas apmokestinamas turto perleidimo mokesčiu, neatskaičius skolų, yra draudžiamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas. Tokia nuostata galėtų būti laikoma suderinama su laisvu kapitalo judėjimu, tik jei nevienodas vertinimas būtų susijęs su objektyviai skirtingomis aplinkybėmis arba jei jis būtų pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu(12).

37. Komisijos teigimu, atsižvelgiant į šioje byloje nagrinjamą klausimą, nuolatinio ir nenuolatinio gyventojų padėtis visiškai nesiskiria. Iš tikrųjų palikėjo, kaip nuolatinio ar nenuolatinio gyventojų, statusas mirties momentu neturi reikšmės Belgijoje esančio nekilnojamojo turto ir susijusių skolų ar palikimo vertei. Kaip Komisija paaiškino per posėdį, ji mano, kad šioje byloje nagrinėjama skola dėl įgaliojimo įkeisti turtą yra tiesiogiai susijusi su nekilnojamojo turto verte.

38. Be to, nebuvo nurodyta jokio privalomojo bendrojo intereso pagrindo, kuriuo galėtų būti pateisintas nagrinjamas skirtingas požiūris. Visų pirma, kalbant apie tai, kad nacionalinės institucijoms tariamai sunku patikrinti skolų buvimo faktą, jei palikėjas mirties momentu buvo nuolatinis kitos valstybės narės gyventojas, bet kuriuo atveju pakankamai tokios skolos rodymų turi pateikti pėdiniai. Komisija priduria, kad valstybė narė, norėdama pateisinti laisvo kapitalo judėjimo apribojimą, negali remtis mokestiniu kreditu ar lengvata, kuri kita valstybė narė panorėjusi gali taikyti.

39. Galiausiai Komisija nemano, kad į pateiktą klausimą, susijusį su EB 12, EB 17 ir EB 18 straipsniais, reikia atsakyti.

B – *Vertinimas*

1. Pateikto klausimo priimtinumas

40. Dėl Belgijos vyriausybės pateikto prieštaravimo dėl priimtino reikėtų priminti, kad pagal nusistovėjusį teismo praktiką tik bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į konkrečios bylos aplinkybes, turi įvertinti tiek prejudicinio sprendimo reikalingumą savo sprendimui priimti, tiek Teisingumo Teismui pateikiamą klausimą svarbą(13).

41. Jeigu nacionalinis teismas pateikti klausimai susiję su Bendrijos teisės nuostatos aiškinimu, Teisingumo Teismas iš esmės privalo priimti sprendimą, nebent būtų akivaizdu, kad prašymu priimti prejudicinį sprendimą iš tiesų jam pateikiamas spręsti dirbtinai sukeltas ginčas arba jo konsultacijos norima bendrais ar hipotetiniais klausimais, kad prašymas išaiškinti Bendrijos teisę niekaip nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar objektu arba kad Teisingumo Teismui nežinoma faktinė ar teisinė aplinkybė, būtų norint naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus(14).

42. Reikėtų pažymėti, kad šioje byloje nustatyta, jog palikėjai nenurodė nagrinjamos skolos per kodekse nustatytą paveldimo turto mokesčio deklaracijos pateikimo ar ištaisymo terminą ir deklaracija pasibaigus šiam terminui tapo galutinė.

43. Belgijos vyriausybė taip pat teisingai pažymėjo, kad pagal Bendrijos teisę paprastai nedraudžiama taikyti tokios nacionalinės teisės nustatytą terminą. Šiuo atžvilgiu iš teismo praktikos aišku, kad iš esmės pagręstas terminas nustatymas administraciniame ar teismo procese ir taisyklė, kad administracinis sprendimas įsiteisėja tokiam terminui pasibaigus, atitinka Bendrijos teisės veiksmingumo reikalavimus, jei tik tokios procesinės taisyklės yra pagrindinio teisinio tikrumo principo taikymo išraiška(15).

44. Tačiau iš bylos medžiagos ir įpėdinių argumentų aišku, kad ši byla susijusi ne tik su tuo, jog įpėdiniai nesilaikė paveldimo turto mokesčio deklaracijai pateikti nustatyto termino, kuris, mano nuomone, savaime nėra kritikuotinas. Visų pirma tai, jog nebuvo nurodyta nagrinjama skola, atrodo, susiję su faktu, kad Belgijos paveldėjimo teisės aktuose nenumatyta galimybė nurodyti tokias skolas, be to, su faktu, kad šiuo klausimu įpėdiniams informaciją pateikė Belgijos mokesčių institucijos.

45. Todėl galiausiai aišku, kad šis ginčas susijęs ne su procesiniais, bet su materialiniais kodekso nuostatomis, kurios galbūt (atsižvelgiant į pateikto prejudicinio klausimo atsakymą) grindžiamos klaidingu Bendrijos teisės taikymu(16).

46. Tokiomis aplinkybėmis tikrai neakivaizdu, kad, spręsdamas įpėdinių pateiktą apeliaciną skundą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas negalėtų atsižvelgti į prejudicinį sprendimą pateiktu klausimu vien dėl to, kad paveldimo turto mokesčio deklaracija tapo galutinė, taip ir neįtraukus į ją nagrinjamos skolos.

47. Todėl, atsižvelgiant į minėtą teismo praktiką, nėra akivaizdu, kad šioje byloje pateiktas klausimas, kaip teigia Belgijos vyriausybė, yra hipotetinis ar nėra svarbus pagrindinei bylai išspręsti.

48. Todėl manau, kad Teisingumo Teismui pateiktas prejudicinis klausimas yra priimtinas.

2. Dėl esmės

49. Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar Bendrijos teisė, visų pirma Sutarties nuostatos, susijusios su Europos Sąjungos piliečių laisve apsigyventi kitoje valstybėje narėje ir su laisvu kapitalo judėjimu, draudžia tokius nacionalinės teisės aktus dėl paveldimo turto apmokestinimo, kokie nagrinjami pagrindinėje

byloje, pagal kuriuos, norint nustatyti atitinkamos valstybės narės teritorijoje esančio paveldimo nekilnojamojo turto mokesčio bazę, ar tam tikras išlaidas, kaip antai skolas, užtikrintas kreditoriui suteikta teisė keisti tą nekilnojamąjį turtą, galima atsižvelgti tik tuomet, jei asmens, iš kurio paveldimas nekilnojamasis turtas, nuolatinį gyvenamąjį vietą mirties momentu buvo toje valstybėje narėje (paveldimo turto mokestis), tačiau ar tokias išlaidas neatsižvelgiama, jei palikėjo nuolatinį gyvenamąjį vietą mirties momentu buvo kitoje valstybėje narėje(17) (turto perleidimo mokestis).

50. Kaip siūloma šios bylos šalys, remiantis atitinkama Teisingumo Teismo praktika dėl turto įgijimo apmokestinimo jį paveldint, pradėsiu nagrinėti šį klausimą laisvo kapitalo judėjimo požiūriu(18).

51. Iš pradžių reikėtų pažymėti, kad, kaip teisingai pažymėjo Komisija, šios bylos aplinkyboms svarbiausia Sutarties nuostata yra EB 58 straipsnis kartu su EB 56 straipsniu, o ne EB 57 straipsnis, kaip nurodyta pateiktame prejudiciniame klausime.

52. Pirmiausia reikėtų priminti, kad nors pagal nusistovėjusį teismo praktiką tiesioginiame mokesčio sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, šia kompetencija jos privalo naudotis laikydamosi Bendrijos teisės(19).

53. Konkrečiau kalbant apie Sutarties nuostatą dėl laisvo kapitalo judėjimo taikymą *ratione materiae* šioje byloje nagrinėjamai situacijai (iš tikrųjų šios bylos šalys to negiginė), pagal nusistovėjusį teismo praktiką paveldėjimas yra kapitalo judėjimas EB 56 straipsnio prasme (anksčiau – EB sutarties 73b straipsnis), išskyrus atvejus, kai jo sudedamosios dalys yra vienoje valstybėje narėje(20).

54. Šiuo atžvilgiu pakanka pažymėti, kad *Hof van Beroep te Gent* nagrinėjama situacija aiškiai nėra vien vidaus situacija, nes ji susijusi su iš asmens, kurio nuolatinį gyvenamąjį vietą mirties momentu buvo kitoje valstybėje narėje, o ne Belgijoje, t. y. ne toje valstybėje narėje, kurioje yra nekilnojamasis turtas, paveldimo nekilnojamojo turto įgijimo apmokestinimu.

55. Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamas paveldėjimas patenka į Sutarties nuostatą dėl laisvo kapitalo judėjimo taikymo sritį.

56. Taigi būtina išnagrinėti, ar tokie nacionalinės teisės aktai, kokie nagrinėjami šioje byloje, yra draudžiamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas.

57. Šiuo atžvilgiu reikėtų pažymėti, kad Teisingumo Teismas sprendime *Barbier*, taip pat susijusiame su paveldėjus iš nenuolatinio gyventojų gyto nekilnojamojo turto apmokestinimu, pripažino, kad pagal EB 56 straipsnį draudžiamomis kapitalo judėjimo ribojančiomis priemonėmis laikomos ir tokios priemonės, dėl kurių sumažėja kitos valstybės narės nei ta, kurioje yra atitinkamas turtas ir kuri apmokestina šį paveldimą turtą, nuolatinio gyventojų palikimo vertę(21).

58. Šioje byloje negiginama, kad, kaip nurodė pildiniai ir Komisija, dėl teisės aktų, pagal kuriuos negali būti atskaitomos tokios iš nenuolatinio gyventojų paveldėto turtą apsunkinančios skolos, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, sumažėja palikimo vertė, nes toks palikimas Belgijoje apmokestinamas didesniu mokesčiu, palyginti su mokesčiu, kuris būtų mokamas, jei nekilnojamasis turtas būtų paveldėtas iš asmens, kurio nuolatinį gyvenamąjį vietą mirties momentu buvo šioje valstybėje narėje.

59. Iš to išplaukia, kad šioje byloje nagrinėjami nacionalinės teisės aktai dėl paveldimo turto mokesčio tiek, kiek pagal juos tam tikras skolas leidžiama atskaityti tik tuomet, jei atitinkamas nekilnojamasis turtas paveldimas iš tos valstybės narės nuolatinio gyventojų, iš esmės gali riboti

laisv? kapitalo jud?jim?.

60. Tod?l reikia išnagrin?ti, ar š? apribojim? galima pateisinti, atsižvelgiant ? Sutarties nuostatas.

61. Belgijos vyriausyb?, nor?dama ?rodyti, kad nagrin?jami teis?s aktai yra suderinami su Sutarties nuostatomis d?l laisvo kapitalo jud?jimo ir kad skirtumas, kuriuo jie grindžiami, yra pateisinamas, iš esm?s remiasi dviem argumentais. Pirma, remdamasi sprendimu *Schumacker* (22), ji tvirtina, kad aptariamas skirtingas poži?ris liudija objektyv? nuolatinio ir nenuolatinio gyventoj? pad?ties skirtum?. Antra, ji pažymi (tai glaudžiai susij? su pirmuoju argumentu), kad, vadovaujantis taisykl?mis, reglamentuojan?iomis kompetencijos pasidalijim? mokes?i? srityje, b?tent ta valstyb? nar?, kurioje mirties momentu buvo palik?jo nuolatin? gyvenamoji vieta ir kuri vienintel? gali visiškai ?vertinti palik?jo ekonomin? pad?t?, turi atsižvelgti ? visus su palikimu susijusius aktyvus ir pasyvus, ?skaitant tokias skolas, kokios nagrin?jamos šioje byloje.

62. Šiuo atžvilgiu iš tikr?j?, kaip pažym?jo Belgijos vyriausyb?, Teisingumo Teismas, sprendime *Schumacker* ir kitose panašiose bylose pripažin?s nuolatin?s gyvenamosios vietos kriterij? kaip s?saj? pasidalijant kompetencij? mokes?i? srityje, nurod?, kad tiesiogini? mokes?i? atžvilgiu atitinkama nuolatin? ir nenuolatin? gyventoj? pad?tis dažniausiai n?ra panaši, tod?l mokes?i? teis?je mokes?i? mok?tojo nuolatin? gyvenamoji vieta gali b?ti veiksnys, pateisiantis nacionalines taisykles, pagal kurias mokes?i? mok?tojai vertinami skirtingai, atsižvelgiant ? tai, ar jie yra nuolatiniai, ar nenuolatiniai gyventojai(23).

63. Taip pat EB 58 straipsnio 1 dalies a punkte aiškiai nurodyta, kad „(EB)56 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybi? nari? teis?s <...> taikyti atitinkamas savo mokes?i? ?statym? nuostatas, pagal kurias skiriami mokes?i? mok?tojai d?l j? skirtingos pad?ties nuolatin?s gyvenamosios vietos <...> atžvilgiu <...>“.

64. Ta?iau Teisingumo Teismas ne kart? pabr?ž?, kad min?ta nuostata, kaip nukrypstanti nuo pagrindinio laisvo kapitalo jud?jimo principo, turi b?ti aiškinama griežtai ir tod?l ne visi mokes?i? teis?s aktai, kuriuose daromas skirtumas tarp mokes?i? mok?toj? d?l j? gyvenamosios vietos arba d?l valstyb?s nar?s, kur jie investuoja savo kapital?, yra savaime suderinami su Sutartimi(24).

65. Taip pat EB 58 straipsnio 1 dalies a punkte ?tvirtinta nukrypti leidžianti nuostata savaime ribojama EB 58 straipsnio 3 dalimi, kurioje nustatyta, kad EB 58 straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalin?s nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo jud?jimo ir mok?jim?, kaip nustatyta 56 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar pasl?pto apribojimo“.

66. Tod?l reikia atskirti nevienod? vertinim?, kuris galimas pagal EB 58 straipsnio 1 dalies a punkt?, ir to paties straipsnio 3 dalyje numatyt? savavališkos diskriminacijos draudim?. Šiuo atžvilgiu iš Teisingumo Teismo praktikos aišku, jog tam, kad nacionalin?s teis?s aktas gal?t? b?ti laikomas suderinamu su Sutarties nuostatomis d?l laisvo kapitalo jud?jimo, b?tina, jog nevienodas vertinimas b?t? susij?s su objektyviai nepanašiomis aplinkyb?mis arba kad jis b?t? pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu(25).

67. Dėl aplinkybių, kurios yra objektyviai panašios konkrečios nacionalinės mokesčių priemonės atžvilgiu, nustatymo(26) iš teismo praktikos aišku, kad jei valstybės narė konkrečiu mokesčiu apmokestina ne tik nuolatinį gyventoją, bet ir nenuolatinį gyventoją, nuolatinis gyventojas padėtis turi būti laikoma panašia į nenuolatinio gyventoją padėtį su tokiu mokesčiu susijusi atskaitymo atžvilgiu(27). Tokiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas taip pat mano, kad svarbu nustatyti, ar išlaidos, susijusios su apskaitinimo ar skolų, kurių atskaitymo ar atsižvelgimo į kurio nors galimybes nagrinėjama apskaitinimo mokesčių, yra „tiesiogiai susiję“ su šiuo mokesčiu apmokestinamomis pajamomis, aktyvais ar atitinkamu apmokestinimo pagrindu(28).

68. Tokiomis aplinkybėmis reikėtų pažymėti, kad šioje byloje, pirma, pagal kodekso paveldimo turto mokesčiu apmokestinamas ir iš nuolatinio gyventojų, ir iš nenuolatinio gyventojų paveldimas Belgijoje esantis nekilnojamasis turtas. Nors formaliai nuolatinio gyventojų atveju apmokestinama „paveldimo turto mokesčiu“, o nenuolatinio gyventojų atveju – „turto perdavimo mokesčiu“, manau, kad pagal Belgijos paveldėjimo teisės aktus iš esmės laikoma, jog nuolatinis ir nenuolatinis gyventojas padėtis yra panaši Belgijoje esančio nekilnojamojo turto apmokestinimo paveldimo turto mokesčiu atžvilgiu.

69. Antra, nors taikytinas paveldimo turto mokestis formaliai skaičiuojamas nuo nenuolatinio gyventojų palikimo dalį sudarančio nekilnojamojo turto vertės, negalima neatsižvelgti į tai, kad šis mokestis turi mokėti pildiniai. Todėl klausimas susijęs ne tik su palikėjo asmenine padėtimi ir jo nuolatinės gyvenamosios vietos valstybės narės pareiga, vadovaujantis nuolatinės gyvenamosios vietos principu, kuriuo remiasi Belgijos vyriausybė, atsižvelgti į visas asmenines palikėjo aplinkybes ir susijusius, nes pagal kodekso mokesčio mokėtojai yra pildiniai ir mokestis jiems apskaitinamas pagal jo turimą palikimo dalį.

70. Visų pirma, jeigu patys pildiniai būtų nuolatiniai Belgijos gyventojai ir apmokestinant iš nenuolatinio gyventojų paveldėtą nekilnojamąjį turtą jiems būtų taikoma ta pati neatskaitomumo taisyklė, galėtų kilti klausimas, ar palikėjo nuolatinės gyvenamosios vietos valstybė iš tiesų galėtų geriau atsižvelgti į tokius susijusius, kokie nagrinėjami šioje byloje. Be to, kaip pažymėjo Komisija, atitinkamos skolos buvimas rodinėjimo našta bet kuriuo atveju tenka pildiniams, nepaisant to, ar asmuo, kurio palikimą apsunkina tokia skola, buvo nuolatinis, ar nenuolatinis gyventojas.

71. Galiausiai reikėtų pažymėti, kad, remiantis šalių ir prašymų priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nurodyta informacija, pagrindinėje byloje nagrinėjama skola užtikrinta galiojimu, kuriuo suteikiama teisė įkeisti paveldėtą nekilnojamąjį turtą.

72. Nors, kaip pabrėžė Belgijos vyriausybė, aišku, kad nekilnojamojo turto ir nagrinėjamo susijusio ryšys šioje byloje techniškai skiriasi nuo, pavyzdžiui, sprendime *Barbier*(29) nagrinėto susijusio perdavimo nuosavybės teisės ir nekilnojamojo turto ryšio, nelaikau šio skirtumo svarbiu šiomis aplinkybėmis ir nematau, jog jo pakanka, kad Teisingumo Teismas galėtų pripažinti, jog šioje byloje nagrinėjama situacija skiriasi nuo nagrinėtos minėtoje byloje. Išlieka aplinkybė, kad ryšys yra, nes taip užtikrintos skolos bet kuriuo atveju gali apsunkinti nagrinėjamo nekilnojamąjį turtą, kuris yra mokesčio objektas(30).

73. Atsižvelgiant į pateiktus svarstymus, nebuvo rodyta, kad vien tai, jog palikėjas mirties momentu nebuvo nuolatinis tos valstybės narės, kurioje yra jo palikimo dalį sudarantis nekilnojamasis turtas, gyventojas, galėtų objektyviai pateisinti atsisakymą pildiniui atskaityti tokią skolą prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nagrinėjamos bylos aplinkybėmis, jeigu pildinis, kurio padėtis tokia pati, paveldėjęs iš nuolatinio gyventojų, turėtų teisę pasinaudoti tokia mokesčio lengvata.

74. Galiausiai dėl Belgijos vyriausybės argumento, kad jei ? nagrin?jam? skol? b?t? atsižvelgiama, tai ji gal?t? b?ti atskaityta du kartus, pažym?tina, jog pagal nusistovėjusi? teismo praktik? iš Bendrijos pilie?io negalima atimti teis?s remtis Sutarties nuostatomis tuo pagrindu, kad jis naudojasi kitoje nei gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je pagal galiojan?ias teis?s normas teis?tai suteikiamomis mokestin?mis lengvatomis(31).

75. Kadangi nebuvo nurodyta jokio privalomojo bendrojo intereso pagrindo, kuris gal?t? pateisinti nagrin?jamus teis?s aktus, reikia daryti išvad?, kad nagrin?jamas skirtingas poži?ris prilygsta savavališkai diskriminacijai EB 58 straipsnio 3 dalies ir min?tos teismo praktikos prasme(32) ir todėl jis nesuderinamas su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo.

76. Iš to, kas nurodyta, aišku, kad neb?tina nagrin?ti tos pateikto prejudicinio klausimo dalies, kuri susijusi su Sutarties nuostatomis dėl Europos Sąjungos pilie?i? laisv?s apsigyventi kitoje valstyb?je nar?je(33).

77. Todėl manau, kad ? pateikt? prejudicin? klausim? reik?t? atsakyti taip: Sutarties nuostatos dėl laisvo kapitalo judėjimo draudžia tokius nacionalin?s teis?s aktus, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, pagal kuriuos, norint nustatyti atitinkamos valstyb?s nar?s teritorijoje esan?io paveldimo nekilnojamojo turto mokes?io baz?, ? tam tikras išlaidas, kaip antai skolas, užtikrintas kreditoriui suteikta teise ?keisti t? nekilnojam?j? turt?, galima atsižvelgti tik tuomet, jei palik?jo nuolatin? gyvenamoji vieta mirties momentu buvo toje valstyb?je nar?je, ta?iau ? tokias išlaidas neatsižvelgiama, jeigu palik?jo nuolatin? gyvenamoji vieta mirties momentu buvo kitoje valstyb?je nar?je.

V – Išvada

78. Dėl pirma nurodyt? priežas?i? si?lau Teisingumo Teismui ? *Hof van Beroep te Gent* pateikt? prejudicin? klausim? atsakyti taip:

Sutarties nuostatos dėl laisvo kapitalo judėjimo draudžia tokius nacionalin?s teis?s aktus, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, pagal kuriuos, norint nustatyti atitinkamos valstyb?s nar?s teritorijoje esan?io paveldimo nekilnojamojo turto mokes?io baz?, ? tam tikras išlaidas, kaip antai skolas, užtikrintas kreditoriui suteikta teise ?keisti t? nekilnojam?j? turt?, galima atsižvelgti tik tuomet, jei palik?jo nuolatin? gyvenamoji vieta mirties momentu buvo toje valstyb?je nar?je, ta?iau ? tokias išlaidas neatsižvelgiama, jeigu palik?jo nuolatin? gyvenamoji vieta mirties momentu buvo kitoje valstyb?je nar?je.

1 – Originalo kalba: angl?.

2 – Byla C?43/07, dar nagrin?jama Teisingumo Teisme.

3 – 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimas (C?364/01, Rink. p. I?15013).

4 – 2006 m. vasario 23 d. Sprendimas (C?513/03, Rink. p. I?1957).

5 – OL L 178, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 10 sk., 1 t., p. 10).

6 – Nurodytas 3 išnašoje.

7 – 1986 m. sausio 28 d. Sprendimas *Komisija prieš Pranc?zij?* (270/83, Rink. p. 273); 1999 m. rugs?jo 21 d. Sprendimas *Saint-Gobain ZN* (C?307/97, Rink. p. I?6161) ir 3 išnašoje min?tas sprendimas *Barbier*.

8 – Minutės 3 išnašoje, 62 punktas.

9 – Šiuo atžvilgiu remiamasi 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimu *Elmeka* (C?181/04–C?183/04, Rink. p. I?8167).

10 – 1976 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *Comet* (45/76, Rink. p. 2043, 19 punktas).

11 – Nurodytas 3 išnašoje.

12 – 2005 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Blanckaert* (C?512/03, Rink. p. I?7685, 42 punktas).

13 – Šiuo atžvilgiu visų pirma žr. 1997 m. liepos 10 d. Sprendimą *Palmisani* (C?261/95, Rink. p. I?4025, 18 punktas); 2000 m. kovo 30 d. Sprendimą *JämO* (C?236/98, Rink. p. I?2189, 30 punktas) ir 2008 m. sausio 29 d. Sprendimą *Promusicae* (C?275/06, Rink. p. I?0000, 36 punktas).

14 – Šiuo atžvilgiu visų pirma žr. 13 išnašoje nurodyto sprendimo *Promusicae* 37 punktą ir 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Confederación Española de Empresarios de Estaciones de Servicio* (C?217/05, Rink. p. I?11987, 16 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

15 – Šiuo klausimu visų pirma žr. 13 išnašoje nurodyto sprendimo *Palmisani* 28 punktą; 2004 m. sausio 13 d. Sprendimą *Kühne & Heitz* (C?453/00, Rink. p. I?837, 24 punktas) ir 10 išnašoje nurodyto sprendimo *Comet* 18 punktą.

16 – Be to, kaip nurodė teisminiai pagrindiniai byloje gali kilti teisėtą įtakos klausimą.

17 – T. y. mirties momentu buvo nuolatinis kitos valstybės narės nei ta, kurioje yra nagrinėjamas nekilnojamasis turtas, gyventojas.

18 – Šiuo atžvilgiu plg. 3 išnašoje minėto sprendimo *Barbier* 57, 58 ir 75 punktus. Toliau pateiktas vertinimas tiek, kiek abiejų bylų struktūra panaši, iš esmės atitinka mano vertinimą išvadoje, pateiktoje 2 išnašoje minėtoje byloje *Arens-Sikken*, todėl kai tai taikytina, remsiuosi pastarąja išvada.

19 – Be kita ko, žr. 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Manninen* (C?319/02, Rink. P. I?7477, 19 punktas); 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimą *Centro di Musicologia?Walter Stauffer* (C?386/04, Rink. p. I?8203, 15 punktas) ir 2007 m. kovo 29 d. Sprendimą *Rewe Zentralfinanz* (C?347/04, Rink. p. I?2647, 21 punktas).

20 – Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2008 m. sausio 17 d. Sprendimą *Jäger* (C?256/06, Rink. p. I?0000, 25 punktas) ir 4 išnašoje nurodyto sprendimo *van Hilten-van der Heijden* 42 punktą.

21 – Šiuo klausimu žr. 3 išnašoje nurodyto sprendimo *Barbier* 62 punktą; 4 išnašoje nurodyto sprendimo *van Hilten-van der Heijden* 44 punktą ir 20 išnašoje nurodyto neseniai priimto sprendimo *Jäger* 30 punktą.

22 – 1995 m. vasario 14 d. Sprendimas (C?279/93, Rink. p. I?225).

23 – Šiuo klausimu žr. 22 išnašoje nurodyto sprendimo *Schumacker* 31 ir 33 punktus.

24 – Žr., pvz., 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *Marks & Spencer* (C?446/03, Rink. p. I?10837); 19 išnašoje nurodyto sprendimo *Manninen* 28 punktą ir 20 išnašoje nurodyto sprendimo *Jäger* 40 punktą.

25 – Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 19 išnašoje nurodyto sprendimo *Manninen* 28 ir 29 punktus;

2000 m. birželio 6 d. Sprendim? *Verkooijen* (C?35/98, Rink. p. I?4071, 43 punktas); 2005 m. liepos 5 d. Sprendim? *D.* (C?376/03, Rink. p. I?5821, 43 punktas) ir 12 išnašoje nurodyto sprendimo *Blanckaert* 42 punkt?.

26 – Šiuo klausimu išsamiau žr. mano išvados 2 išnašoje nurodytoje byloje *Arens-Sikkens* 73–77 punktus.

27 – Šiuo klausimu žr. 7 išnašoje nurodyto sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?* 20 punkt?; 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendim? *Denkavit International ir Denkavit France* (C?170/05, Rink. p. I?11949, 35 punktas); taip pat žr. generalinio advokato C. Lenz 1996 m. lapkri?io 5 d. išvados, pateiktos byloje *Futura Participations ir Singer* (1997 m. geguž?s 15 d. Sprendimas, C?290/95, Rink p. I?2471), 38 ir 39 punktus.

28 – Šiuo klausimu, be kita ko, žr. 2003 m. birželio 12 d. Sprendim? *Gerritse* (C?234/01, Rink. p. I?5933, 27 ir 28 punktai); 2006 m. sausio 19 d. Sprendim? *Bouanich* (C?265/04, Rink. p. I?923) ir 20 išnašoje min?to sprendimo *Jäger* 44 punkt?.

29 – Min?tas 3 išnašoje.

30 – Šiuo atžvilgiu žr. mano išvados 2 išnašoje min?toje byloje *Arens-Sikken* 79 punkt? ir 35 išnaš?.

31 – Žr. be kita ko, 3 išnašoje nurodyto sprendimo *Barbier* 71 punkt?. Išsamiau šiuo klausimu taip pat žr. mano išvados 2 išnašoje min?toje byloje *Arens-Sikken* 66 ir 86–89 punktus.

32 – Žr. šio sprendimo 67 punkt?.

33 – Šiuo atžvilgiu žr. 3 išnašoje nurodyto sprendimo *Barbier* 75 punkt?.