

BLOCK

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. vasario 12 d.\*

Byloje C-67/08

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2008 m. sausio 16 d. Nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2008 m. vasario 20 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Margarete Block**

prieš

**Finanzamt Kaufbeuren,**

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai A. Ó Caoimh (pranešėjas), J. N. Cunha Rodrigues, J. Klučka ir A. Arabadjiev,

\* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas J. Mazák,  
posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsiŝvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2008 m. lapkričio 27 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs 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

### **Sprendimą**

- <sup>1</sup> Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB 56 ir 58 straipsnių, reglamentuojančių laisvą kapitalo judėjimą, išaiškinimu.
  
- <sup>2</sup> 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 palikėja turėjo Ispanijoje esančių finansinių institucijų atžvilgiu, apskaičiavimo.

## **Teisinis pagrindas**

### *Bendrijos teisės aktai*

- <sup>3</sup> 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 judėjimų tarp asmenų, gyvenančių valstybėse narėse, apribojimus. Šios direktyvos taikymui palengvinti kapitalo judėjimai skirstomi pagal I priede pateiktą nomenklatūrą.

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

- <sup>4</sup> 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 (Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz), 1999 m. galiojusios redakcijos (BGBl. 1997 I, p. 378, toliau – ErbStG), 1 straipsnio 1 dalis numato, kad paveldėjimui, kaip apmokestintinai operacijai, taikomas šis įstatymas.
- 6 ErbStG 2 straipsnio „Asmeninė mokestinė pareiga“ 1 dalies 1 punktą suformuluotas taip:

„1) Mokestis taikomas

1. 1 straipsnio 1 dalies 1–3 punktuose nurodytais atvejais už visą turtą, jeigu palikėjas mirties dieną, dovanotojas dovanojimo dieną arba įgijėjas mokesčio atsiradimo momentu buvo Vokietijos gyventojas. Vokietijos gyventojais laikomi:

- a) fiziniai asmenys, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta yra nacionalinėje teritorijoje,

<...>“

- 7 ErbStG 21 straipsnio „Užsienyje sumokėto paveldimo turto mokesčio įskaitymas“ 1 ir 2 dalyse nurodoma:

„1) Įgijėjams, kurių užsienio valstybėje esantis turtas joje apmokestinamas Vokietijos paveldimo turto mokesčių atitinkančiu – užsienio – mokesčiu, nustatytas, privalomas sumokėti, sumokėtas ir negalintis būti sumažintas užsienio mokesčių 2 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytais atvejais, jeigu netaikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatos, pateikus prašymą įskaitomas į Vokietijos paveldimo turto mokesčių, jei užsienyje esančiam turtui taikomas ir Vokietijos paveldimo turto mokesčių. <...>

2) Užsienyje esančiu turtas 1 dalies prasme laikomas:

1. jeigu palikėjas mirties dieną gyveno nacionalinėje teritorijoje: visas kitoje valstybėje esantis turtas, kuris pagal rūšis išvardytas Vertinimo įstatymo (Bewertungsgesetz; 1999 m. galiojusi redakcija; BGBl. 1991 I, p. 230, toliau – BewG) 121 straipsnyje, bei visos su minėtu turtu susijusios naudojimosi teisės;
2. jeigu palikėjas mirties dieną negyveno nacionalinėje teritorijoje: visas turtas, išskyrus nacionalinėje teritorijoje esantį turtą (BewG) 121 straipsnio prasme, bei visos su minėtu turtu susijusios naudojimosi teisės.“

8 BewG 121 straipsnis „Nacionalinėje teritorijoje esantis turtas“ suformuluotas taip:

„Nacionalinėje teritorijoje esantį turtą sudaro:

1. nacionalinėje teritorijoje esantis žemės ir miško ūkio paskirties turtas;
2. nacionalinėje teritorijoje esantis nekilnojamasis turtas;
3. nacionalinėje teritorijoje esantis apyvartinis kapitalas. Apyvartiniu kapitalu laikomas turtas, skirtas pramoninės ar komercinės veiklos vykdymui nacionalinėje teritorijoje, jeigu šiuo tikslu nacionalinėje teritorijoje yra nuolatinis padalinys arba paskiriamas nuolatinis atstovas;
4. kapitalo bendrovės akcijos, jeigu bendrovės buveinė arba jos vadovybė yra nacionalinėje teritorijoje, o akcininkui vienam arba kartu su kitais artimais asmenimis Užsienyje gautų pajamų apmokestinimo įstatymo (Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)) 1 straipsnio 2 dalies prasme <...> tiesiogiai arba netiesiogiai priklauso mažiausiai viena dešimtoji bendrovės kapitalo;

5. 3 punktui nepriskiriami išradimai, naudingieji modeliai ir topografijos, įtraukti į nacionalinį registrą;
  
6. 1, 2 ir 5 punktams nepriskiriamas materialus turtas, perleistas, ypač nuomojamas, nacionalinėje teritorijoje veikiančiai verslo įmonei;
  
7. hipotekos, žemės hipotekos, žemės rentos ir kiti reikalavimai bei teisės, jeigu jie tiesiogiai arba netiesiogiai užtikrinti nacionalinėje teritorijoje esančiu nekilnojamoju turtu, nacionalinėje teritorijoje esančiomis daiktinėms teisėms prilyginamomis teisėmis arba į nacionalinį registrą įtrauktais laivais. Šiam punktui nepriskiriamos paskolos ir reikalavimai, dėl kurių išduotos bendros obligacijos;
  
8. reikalavimai, kylantys iš neskelbiamųjų akcininkų dalyvavimo verslo įmonėje ir iš paskolų, suteikiamų su teise gauti pelno dalį, kai skolininko gyvenamoji vieta, buveinė arba vadovybė yra nacionalinėje teritorijoje;
  
9. naudojimosi teisės, susijusios su vienu iš 1–8 punktuose nurodytu turto objektu.“



## Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 9 Vokietijoje gyvenanti M. Block yra vienintelė 1999 m. šioje valstybėje narėje mirusio asmens, kurioje buvo jo paskutinė gyvenamoji vieta, turto paveldėtoja. Palikimą iš esmės sudarė 144 255 DM Vokietijoje ir, konvertavus, 994 494 DM – Ispanijos kredito įstaigose esančios piniginės lėšos. Už pastarąjį turtą M. Block Ispanijoje sumokėjo 207 565 DM paveldimo turto mokestį.
- 10 2000 m. kovo 14 d. pranešime apie mokėtiną mokestį *Finanzamt* nustatė M. Block Vokietijoje mokėtiną paveldimo turto mokestį, neatsižvelgusi į sumokėtąjį Ispanijoje. Dėl šio pranešimo M. Block pateikė skundą, kuriame reikalavo, kad Ispanijoje sumokėtas paveldimo turto mokestis būtų įskaitytas į Vokietijoje mokėtiną paveldimo turto mokestį ir kad jai būtų grąžinta Vokietijos mokestį viršijanti suma.
- 11 2003 m. liepos 4 d. Sprendimu dėl šio skundo *Finanzamt* leido mokestinę skolą pagal Ispanijos teisę atskaityti kaip su palikimu susijusį išpareigojimą, t. y. atskaityti Ispanijoje sumokėtą paveldimo turto mokestį iš Vokietijos paveldimo turto mokesčio apskaičiavimo pagrindo. Pagal šį sprendimą, atsižvelgiant į su palikimu susijusius išpareigojimus ir į asmeniui taikomą neapmokestinamąją sumą, apmokestinamą palikimą sudarė 579 000 DM, o paveldimo turto mokestis buvo lygus 124 500 DM (63 655,84 EUR).
- 12 Nagrinėdamas M. Block skundą, kuriuo ji reikalavo įskaityti Ispanijoje sumokėtą paveldimo turto mokestį į Vokietijoje mokėtiną paveldimo turto mokestį, o ne atskaityti jį, kaip su paveldėjimu susijusį išpareigojimą, iš apmokestinimo pagrindo, *Finanzgericht* (Finansų teismas) nusprendė, jog Ispanijoje sumokėto paveldimo turto mokesčio įskaitymas pagal ErbStG 21 straipsnio 1 dalį nėra įmanomas remiantis šio straipsnio 2 dalies 1 punktu, nes BewG 121 straipsnis neapima piniginių reikalavimų Ispanijoje esančių kredito įstaigų atžvilgiu. Taigi šie piniginiai reikalavimai nėra „užsienyje esantis

turtas“ ErbStG 21 straipsnio 2 dalies 1 punkto prasme. *Finanzgericht* nuomone, nors aptariamais piniginiams reikalavimams taikomas dvigubas apmokestinimas, kompetingos Vokietijos mokesčių institucijos neprivalo subsidijuoti kitų valstybių narių.

- 13 Nagrinėdamas kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* konstatavo, kad, kadangi Bendrijoje nesuderinta „užsienyje esančio turto“ sąvoka, M. Block taikomas dvigubas apmokestinimas, nes apmokestindama 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 palikėjos 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 ribotų laisvą kapitalo judėjimą, minėtam teismui kyla klausimas, ar tokį apribojimą 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 dėl 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 valstybių narių teisė 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 priimtos 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 į 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 paskutinę gyvenamąją vietą Vokietijoje turėjęs palikėjo piniginius reikalavimus tos valstybės narės kredito įstaigos atžvilgiu paveldi taip pat Vokietijoje gyvenantis paveldėtojas, turi būti įskaitomas į Vokietijos paveldimo turto mokestį?
- 3) Ar sprendžiant, kuri iš susijusių valstybių turi vengti dvigubo apmokestinimo, turi reikšmės įvairių apmokestinimo bazių nacionalinėje mokesčių teisės sistemoje pagrįstumas ir – jei taip – ar rėmimasis kreditoriaus gyvenamąja vieta yra svarbesnis už rėmimąsi 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 tokį 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, į šioje valstybėje narėje mokėtiną paveldimo turto mokestį nėra įskaitomas antrojoje valstybėje narėje jau sumokėtas paveldimo turto mokestis.
- 18 Pagal nusistovėjusią 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 punktą ir jame nurodyta teismų praktika).
- 19 Kadangi EB sutartyje „kapitalo judėjimo“ sąvoka EB 56 straipsnio 1 dalies prasme nėra apibrėžta, Teisingumo Teismas anksčiau yra pripažinęs Direktyvos 88/361 I priede esančią nomenklatūrą pagalbinėmis gairėmis, 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 įžanginės dalies trečiąja pastraipa, jame pateikiama nomenklatūra išsamiai neišvardija visų kapitalo judėjimų, patenkančių į šią sąvoką (žr., be kita ko, 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Rink. p. I-1957, 39 punktą ir 2008 m. sausio 17 d. Sprendimo *Jäger*, C-256/06, Rink. p. I-123, 24 punktą).
- 20 Šiuo klausimu, be kita ko, pažymėjęs, kad palikimas, kuris yra mirusio asmens turto perdavimas vienam arba keliems asmenims, patenka į Direktyvos 88/361 I priedo XI skyrių „Asmeninio kapitalo judėjimai“, Teisingumo Teismas konstatavo, jog palikimas, neatsižvelgiant į tai, ar paliekamos piniginės lėšos, nekilnojamasis turtas ar kilnojamasis turtas, yra kapitalo judėjimas EB 56 straipsnio prasme, išskyrus tuos

atvejus, kai jo sudėtinės dalys yra vienoje valstybėje narėje (žr., be kita ko, 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Barbier*, C-364/01, Rink. p. I-15013, 58 punktą, 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Arens-Sikken*, C-43/07, Rink. p. I-6887, 30 punktą ir sprendimo *Eckelkamp*, C-11/07, Rink. p. I-6845, 39 punktą bei 2009 m. sausio 27 d. Sprendimo *Persche*, C-318/07, Rink. p. I-359, 30 ir 31 punktus).

- 21 Situacija, kai asmuo, mirties dieną gyvenęs Vokietijoje, kitiems taip pat šioje valstybėje narėje nuolat gyvenantiems asmenims palieka piniginius reikalavimus Ispanijoje esančių kredito institucijų atžvilgiu, už kuriuos apskaičiuojamas paveldimo turto mokestis ir Vokietijoje, ir Ispanijoje, anaip tol nėra vien vidaus situacija.
- 22 Vadinas, pagrindinėje byloje nagrinėjamas palikimas yra kapitalo judėjimas EB 56 straipsnio 1 dalies prasme.
- 23 Todėl reikia išnagrinėti, ar, kaip teigia M. Block, toks nacionalinis reglamentavimas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, riboja kapitalo judėjimą.
- 24 Kiek tai susiję su palikimu, nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktika patvirtina, kad pagal EB 56 straipsnio 1 dalį draudžiamos priemonės, kurios sudaro kapitalo judėjimo apribojimus, yra tos, kurios sumažina kitos valstybės narės nei ta, kurioje yra turtas ir

kuri apmokestina minėtą paveldėtą turtą, nuolatinio gyventojų gaunamo palikimo vertę (minėtų sprendimų *van Hilten-van der Heijden* 44 punktas ir *Jäger* 31 punktas, sprendimo *Arens-Sikken* 37 punktas ir sprendimo *Eckelkamp* 44 punktas).

- 25 Tačiau neabejotina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami nacionalinės teisės aktai, kiek jie susiję su paveldimo turto mokesčio, kurį Vokietijoje gyvenantis paveldėtojas turi mokėti už asmens, mirties dieną taip pat gyvenusio šioje valstybėje narėje, piniginius reikalavimus, apskaičiavimu, numato tapačias palikimo apmokestinimo taisykles neatsižvelgiant į tai, ar minėtas pinigines lėšas skolinga kredito įstaiga yra Vokietijoje, ar kitoje valstybėje narėje.
- 26 Tačiau M. Block tvirtina, jog minėti nacionalinės teisės aktai riboja laisvą kapitalo judėjimą, nes asmens paliekamas turtas, esantis kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje šis asmuo gyveno mirties dieną, nebūtinai suteikia teisę įskaityti kitoje valstybėje narėje sumokėtą paveldimo turto mokesť. Jeigu, kaip yra pagrindinėje byloje, minėto turto savininkas mirties momentu gyveno Vokietijoje, sąvoka „užsienyje esantis turtas“ ErbStG 21 straipsnio prasme, suteikianti teisę į tokį įskaitymą, pagal šio straipsnio 2 dalies 1 punktą neapima tam tikro turto, pavyzdžiui, piniginių reikalavimų, net jeigu ekonominiu požiūriu 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 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 racionalinės teisės aktais, suteikia teisę įskaityti į šioje valstybėje narėje taikomą paveldimo turto mokesť užsienyje sumokėtą paveldimo turto mokesť, lemia, kad jeigu piniginiai reikalavimai turimi kredito įstaigai, kuri yra kitoje valstybėje narėje, apmokestinusioje šiuos reikalavimus paveldimo turto

mokesčiu, šiuo atveju Ispanijos Karalystėje, mokesstinė našta yra didesnė nei tuomet, jeigu tokie piniginiai reikalavimai būtų susiję su Vokietijoje įsteigta kredito įstaiga.

- 28 Tačiau, kaip teisingai nurodė visos rašytines pastabas Teisingumo Teismui pateikusios vyriausybės bei Europos Bendrijų Komisija, tokios nepalankios mokesčių sąlygos atsiranda dėl to, jog abi suinteresuotos valstybės narės lygiagrečiai įgyvendina savo kompetenciją mokesčių srityje, ir tai lemia, jog Vokietijos Federacinė Respublika apmokestina piniginius reikalavimus Vokietijos paveldimo turto mokesčiu, jeigu kreditorius gyvena šioje valstybėje narėje, o Ispanijos Karalystė apmokestina tokius reikalavimus Ispanijos paveldimo turto mokesčiu, 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 punktą ir 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services*, C-298/05, Rink. p. I-10451, 43 punktą).
- 29 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad sutartimis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, numatytomis EB 293 straipsnyje, siekiama pašalinti arba sušvelninti neigiamą poveikį vidaus rinkos funkcionavimui, išplaukiantį iš bendro pirmesniame punkte aprašytų 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 bendrų 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 įvairių 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 asocijuotų įmonių 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 suvienodinančios 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 įvairių 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 Šių 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 ieškovės 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 teismų praktika, priskiriamas jos kompetencijai mokesčių srityje, – nustatant, ar paveldimas turtas yra „užsienyje“, ir kartu sprendžiant, ar įskaityti Vokietijoje kitoje valstybėje narėje sumokėtą 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 aktų 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**

<sup>37</sup> Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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.