

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. balandžio 22 d.*

Byloje C-510/08

dėl *Finanzgericht Düsseldorf* (Vokietija) 2008 m. lapkričio 14 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2008 m. lapkričio 24 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Vera Mattner

prieš

Finanzamt Velbert,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kuri sudaro kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues, teisėjai P. Lindh, A. Rosas, U. Löhms ir A. Ó Caoimh (pranešėjas),

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2010 m. vasario 11 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Finanzamt Velbert*, atstovaujamos F.-D. Rilinger ir G. Köhler,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,

— 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

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl EB 39, EB 43, EB 56 ir EB 58 straipsnių, atitinkamai susijusių su laisvu darbuotojų judėjimu, įsisteigimo laisve bei laisvu kapitalo judėjimu, išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą tarp V. Mattner ir *Finanzamt Velbert* (Felberto mokesčių inspekcija; toliau – *Finanzamt*) dėl dovanojamo turto mokesčio, mokėtino už Vokietijoje esančio užstatyto žemės sklypo dovanojimą, apskaičiavimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Pagal 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio [kuris buvo panaikintas Amsterdamo sutartimi] įgyvendinimo (OL L 178, 1988, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 10) 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.“

- 4 Tarp Direktyvos 88/361 I priede išvardytų kapitalo judėjimo atvejų šio priedo XI skyriuje figūruoja asmeninio kapitalo judėjimai, kurie, be kita ko, apima dovanas ir labdarą.

Nacionalinės teisės aktai

- 5 Tuo metu, kai vyko pagrindinės bylos aplinkybės, taikytinos redakcijos Paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio įstatyme (1997 m. vasario 27 d. paskelbtos redakcijos *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* (BGBl. 1997 m., I dalis, p. 378), pastarąjį kartą iš dalies pakeisto 2007 m. spalio 10 d. įstatymu (BGBl. 2007 m., I dalis, p. 2332)), įtvirtintos tokios nuostatos:

„1 straipsnis: Apmokestinamieji sandoriai

1. Paveldimo (dovanojamo) turto mokesčiu apmokestinami:

- 1) įgijimas mirties atveju;

- 2) dovanojimo sandoriai tarp gyvų asmenų;

- 3) <...>

2. Jeigu nenustatyta kitaip, šio įstatymo nuostatos dėl įgijimo mirties atveju taikomos ir dovanojimo sandoriams <...>.

2 straipsnis: Asmeninė mokestinė pareiga

1. Pareiga mokėti mokestį taikoma:

- 1) 1 straipsnio 1 dalies 1–3 punktuose numatytais atvejais – visam įgyjamam turtui, kai palikėjas mirties dieną, dovanotojas dovanojimo sandorio įvykdymo momentu arba įgijėjas prievolės mokėti mokestį atsiradimo momentu yra rezidentai.

Rezidentais laikomi:

- a) fiziniai asmenys, turintys nuolatinę ar įprastą gyvenamąją vietą nacionalinėje teritorijoje,

- b) Vokietijos piliečiai, ne ilgiau kaip penkerius metus nuolat gyvenę užsienyje, neturėdami gyvenamosios vietos nacionalinėje teritorijoje.

<...>

- 3) visais kitais atvejais – įgyjamam turtui, kurį sudaro nacionalinėje teritorijoje esantis turtas pagal [Vertinimo įstatymo (*Bewertungsgesetz*)] 121 straipsnį.

<...>

14 straipsnis: Atsižvelgimas į ankstesnius įgijimus

Kelių per dešimt metų to paties asmens įgytų turto objektų vertė skaičiuojama pridant prie pastarojo įgyto turto objekto vertės ankstesnę ankstesnių įgijimų vertę.

Iš visai sumai tenkančio mokesčio atimamas mokestis, kuris būtų tekęs ankstesniems įgijimams pagal asmeninę įgijėjo padėtį ir remiantis paskutinio įgijimo momentu galiojusiomis teisės nuostatomis. Vietoj mokesčio pagal antrą sakinį išskaičiuojamas faktiškai už į skaičiavimus įtrauktus ankstesnius turto įgijimus mokėtinas mokestis, jeigu jis didesnis. <...>

15 straipsnis: Mokestinės kategorijos

1. Remiantis asmeniniu įgijėjo santykiu su paveldėtoju ar dovanotoju, skiriamos tokios mokestinės kategorijos:

I-oji mokestinė kategorija:

1) <...>

2) vaikai ir įvaikiai <...>.

<...>

16 straipsnis: Neapmokestinamos sumos

1. 2 straipsnio 1 dalies 1 punkte numatytais atvejais neapmokestinamas:

1) <...>

2) vaikų I-osios mokesstinės kategorijos 2 punkto prasme <...> įgyjamas 205 000 eurų vertės turtas <...>.

2. 2 straipsnio 1 dalies 3 punkte numatytais atvejais 1 dalyje numatyta neapmokestinamoji suma pakeičiama 1 100 eurų neapmokestinamąja suma.

<...>

19 straipsnis: Mokesčio tarifai

1. Paveldimo turto mokestis apskaičiuojamas taikant tokius tarifus:

Įgyto apmokestinamojo turto vertė	I-osios mokestinės kategorijos tarifas (proc.)
iki 52 000 eurų imtinai	7 [...] [...]
iki 256 000 eurų imtinai	11 [...] [...]

<...>“

- 6 1991 m. vasario 1 d. paskelbtos redakcijos Vertinimo įstatymo (*BGBL* 1991 m., I dalis, p. 230), pastarąjį kartą iš dalies pakeisto 2006 m. gruodžio 13 d. įstatymu (*BGBL* 2006 m., I dalis, p. 2378), 121 straipsnyje „Nacionalinėje teritorijoje esantis turtas“ nustatyta:

„Nacionalinėje teritorijoje esančiam turtui priskiriamas:

<...>

2) nacionalinėje teritorijoje esantis nekilnojamasis turtas;

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 7 2007 m. gegužės 23 d. notariškai patvirtinta sutartimi V. Mattner, 35 metus Nyderlanduose gyvenanti Vokietijos pilietė, dovanojimo būdu įgijo iš savo motinos, taip pat Vokietijos pilietės, 50 metų gyvenančios Nyderlanduose, Diuseldofe (Vokietija) esantį 255 000 eurų vertės užstatytą žemės sklypą.

- 8 2008 m. sausio 24 d. pranešimu apie mokėtinus mokesčius *Finanzamt* pareikalavo V. Mattner už dovanojimą jos naudai sumokėti 27 929 eurus dovanojamo turto mokesčio. Ši suma buvo gauta atskaičius nuo turto vertės 1 100 eurų neapmokestinamąją sumą ir pritaikius taip gautai apmokestinimo bazei 11 % tarifą.

- 9 2008 m. gegužės 23 d. sprendimu *Finanzamt* atmetė V. Mattner skundą dėl šio pranešimo apie mokėtinus mokesčius.

- 10 V. Mattner pateikė skundą *Finanzgericht Düsseldorf* prašydama atsižvelgti į 205 000 eurų neapmokestinamąją sumą, kuri numatyta dovanojant vaikams, kai dovano-tojas ar įgijėjas dovanojimo momentu turi gyvenamąją vietą nacionalinėje teritorijoje.
- 11 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad Paveldimo ir dova-nojamo turto mokesčio įstatymo 16 straipsnio 2 dalis riboja kapitalo judėjimą, kadangi neapmokestinamosios sumos dydis priklauso nuo dovano-tojo arba apdovano-tojo gy-venamosios vietos. Pavyzdžiui, jo nagrinėjamoje byloje, jeigu V. Mattner arba jos mo-tina būtų turėjusios gyvenamąją vietą Vokietijoje, V. Mattner būtų galėjusi pretenduoti į 205 000 eurų neapmokestinamąją sumą, numatyta aptariamojo 16 straipsnio 1 da-lies 2 punkte, dėl ko apmokestinimo bazė būtų sumažėjusi iki vos 50 000 eurų ir rei-ka-laujamas mokestis, turint omenyje pagal Paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio įstatymo 19 straipsnio 1 dalį taikomą 7 % tarifą, sudarytų ne 27 929 eurus, o 3 500 eurų.
- 12 Šis teismas abejoja, kad toks kapitalo judėjimo apribojimas pateisinamas, nes, jo nuomo-ne, Vokietijoje neribotai apmokestinamo asmens, kuriam neatlygintinai perleidžiamas Vokietijos teritorijoje esantis žemės sklypas, ir šioje valstybėje narėje ribotai apmokes-tinamo asmens, kuriam taip pat neatlygintinai perleidžiamas toks pats sklypas, situa-cijos objektyviai panašios.
- 13 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, jog 2005 m. rugsėjo 21 d. sprendimu *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) iš tiesų nusprendė, jog apskritai tarp neribotai ir ribotai paveldimo turto mokesčiu ap-mokestinamųjų asmenų yra tokių didelių skirtumų, kad nacionalinis įstatymų leidėjas neprivalo vienodai vertinti šių dviejų apmokestinamųjų asmenų kategorijų, pripažin-damas joms teisę į asmeniškai taikomas neapmokestinamąsias sumas. Pirmieji as-menys apmokestinami paveldimo turto mokesčiu nuo viso perleisto turto, o antrųjų

asmenų mokestinė pareiga apsiriboja „nacionalinėje teritorijoje esančiu turto“, kaip jis apibrėžtas Vertinimo įstatymo 121 straipsnyje. Taigi apmokestinimo bazė, nuo kurios skaičiuojama nepamokestinamoji suma, iš principo labai skiriasi pagal tai, ar mokestinė pareiga ribota, ar neribota.

- 14 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja, ar tokie argumentai gali būti taikomi dovanojamo turto mokesčiui, nes tokiais atvejais apmokestinami vien laisva valia perleidžiami turto objektai, ir todėl apmokestinimo bazė nesiskiria pagal tai, ar apmokestinamieji asmenys apmokestinami neribotai, ar ribotai. Šis teismas mano, jog skirtingas požiūris į apmokestinamuosius asmenis, atsižvelgiant į tai, ar jie apmokestinami neribotai, ar ribotai, neatrodo galintis būti pateisintas koku nors privalomu bendrojo intereso sumetimu.

- 15 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar Paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio įstatymo 16 straipsnio 2 dalis yra suderinama su EB 39 ir EB 43 straipsniais, nes mokesčių teisės aktų dovanojimo srityje pasekmės priklauso aplinkybėms, į kurias valstybės narės pilietis gali atsižvelgti sprendžiamas, ar pasinaudoti EB sutartimi jam pripažįstama laisve.

- 16 Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Düsseldorf* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar EB 39 ir EB 43 straipsniai bei EB 56 straipsnis kartu su EB 58 straipsniu turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia nacionalinį valstybės narės dovanojamo turto mokesčio reglamentavimą, pagal kurį ne rezidentui dovanojimo būdu įgyjant nacionalinėje teritorijoje esantį žemės sklypą iš ne rezidento nustatyta tik 1 100 eurų neapmokestinamoji suma, o dovanojant tą patį žemės sklypą būtų nustatyta 205 000 eurų

neapmokestinamoji suma, jeigu dovanotojas ar apdovanotasis dovanojimo sandorio įvykdymo momentu turėtų savo gyvenamąją vietą šioje valstybėje narėje?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 17 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 39, EB 43, EB 56 ir EB 58 straipsniai aiškintini kaip draudžiantys tokį valstybės narės reglamentavimą, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį, kalbant apie dovanojamo turto mokesčio apskaičiavimą, numatyta, kad neapmokestinamoji suma nuo apmokestinimo bazės šios valstybės teritorijoje esančio nekilnojamojo turto objekto dovanojimo atveju, jeigu dovanojimo sandorio įvykdymo momentu dovanotojas ir apdovanotasis turi nuolatinę gyvenamąją vietą kitoje valstybėje narėje, yra mažesnė nei neapmokestinamoji suma, kuri būtų buvusi taikoma, jeigu bent vienas jų tuo pačiu metu būtų turėjęs gyvenamąją vietą pirmoje valstybėje narėje.
- 18 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką EB 56 straipsnio 1 dalis draudžia visus kapitalo judėjimo tarp valstybių narių apribojimus (2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Eckelkamp ir kt.*, C-11/07, Rink. p. I-6845, 37 punktas; 2008 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Arens-Sikken*, C-43/07, Rink. p. I-6887, 28 punktas ir 2009 m. vasario 12 d. Sprendimo *Block*, C-67/08, Rink. p. I-883, 18 punktas).
- 19 Kadangi EB sutartis neapibrėžia „kapitalo judėjimo“ sąvokos EB 56 straipsnio 1 dalies prasme, Teisingumo Teismas anksčiau yra pripažinęs, kad prie Direktyvos 88/361, nors ji buvo priimta remiantis EEB sutarties 69 straipsniu ir 70 straipsnio 1 dalimi (vėliau – EB 69 straipsnis ir 70 straipsnio 1 dalis; straipsniai panaikinti Amsterdamo sutartimi), pridėta nomenklatūra naudotina kaip gairės, atsižvelgiant į tai, kad joje, kaip nurodyta šio priedo įžangoje, pateikiamas sąrašas nėra išsamus (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 minėtų sprendimų *Eckelkamp ir kt.* 38 punktą, *Arens-Sikken* 29 punktą bei *Block* 19 punktą). Pažymėtina, kad dovanos ir labdara nurodyti

Direktyvos 88/361 I priedo XI skyriuje „Asmeninio kapitalo judėjimai“ (2009 m. sausio 27 d. Sprendimo *Persche*, C-318/07, Rink. p. I-359, 24 punktas).

- 20 Todėl, kaip ir už palikimą, kuris yra mirusio asmens turto perleidimas vienam ar keliems asmenims ir kuriam taip pat taikomas tas pats I priedo skyrius, mokamam mokesčiui (žr., be kita ko, 2008 m. sausio 17 d. Sprendimo *Jäger*, C-256/06, Rink. p. I-123, 25 punktą; minėtų sprendimų *Eckelkamp ir kt.* 39 punktą, *Arens-Sikken* 30 punktą, *Block* 20 punktą ir 2009 m. spalio 15 d. Sprendimo *Busley ir Cibrian Fernandez*, C-35/08, Rink. p. I-9807, 18 punktą), dovanų pinigais, nekilnojamuoju ar kilnojamuoju turtu mokestiniam vertinimui taikomos Sutarties nuostatos dėl kapitalo judėjimo, išskyrus tuos atvejus, kai nagrinėjami sandoriai apsiriboja viena valstybe nare (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Persche* 27 punktą).
- 21 Situacija, kai Nyderlanduose gyvenantis asmuo dovanoja kitam toje pačioje valstybėje narėje gyvenančiam asmeniui Vokietijoje esantį žemės sklypą, negali būti laikoma visiškai vidaus situacija.
- 22 Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamas dovanojimas yra kapitalo judėjimui EB 56 straipsnio 1 dalies prasme priskirtinas sandoris.
- 23 Šiomis aplinkybėmis, kadangi prašyme priimti prejudicinį sprendimą nėra jokių duomenų, dėl kurių pagrindinę bylą būtų galima susieti su darbuotojų judėjimo ar įsi-steigimo laisvėmis, nėra reikalo nagrinėti EB 39 ir EB 43 straipsnių taikymo klausimo (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Busley ir Cibrian Fernandez* 19 punktą).

- 24 Todėl pirmiausia reikia išnagrinėti, ar, kaip tvirtina tiek V. Mattner pagrindinėje byloje, tiek Europos Bendrijų Komisija savo rašytinėse pastabose Teisingumo Teismui, toks nacionalinis reglamentavimas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra kapitalo judėjimo apribojimas.
- 25 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos palikimo klausimais išplaukia, kad nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias nustatoma nekilnojamojo turto vertė apskaičiuojant mokesčio, mokėtino įgyjant nekilnojamąjį turtą dovanojimo būdu, sumą, gali ne tik atgrasyti nuo atitinkamoje valstybėje narėje esančio nekilnojamojo turto pirkimo, bet ir sumažinti kitos negu minėto turto buvimo valstybės narės rezidento dovanojimo vertę (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Jäger* 30 punktą, *Eckelkamp ir kt.* 43 punktą ir *Arens-Sikken* 36 punktą).
- 26 Be to, kiek tai susiję su dovanojimu, iš tos pačios teismo praktikos matyti, kad pagal EB 56 straipsnio 1 dalį draudžiamomis priemonėmis, kurios sudaro kapitalo judėjimo apribojimus, laikomos tos, kurios sumažina kitos valstybės narės nei ta, kur yra turtas ir kuri apmokestina dovanojimą, rezidento gaunamos dovanos vertę (pagal analogiją žr. minėtų sprendimų *van Hilten-van der Heijden* 44 punktą, *Jäger* 31 punktą, *Eckelkamp ir kt.* 44 punktą, *Arens-Sikken* 37 punktą ir *Block* 24 punktą).
- 27 Šiuo atveju tokios nacionalinės nuostatos, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias dovanai, kurią sudaro Vokietijos Federacinės Respublikos teritorijoje esantis nekilnojamas turtas, jeigu dovanotojas ir apdovanotasis gyvena kitoje valstybėje narėje, galioja mažesnė neapmokestinamoji suma nuo apmokestinimo bazės nei ta, kuri būtų buvusi pritaikyta, jeigu vienas šių asmenų būtų gyvenęs Vokietijos teritorijoje, dėl ko pirmoji dovanojimo sandorių kategorija apmokestinama didesniu

dovanojamo turto mokesčiu nei taikomas antros dovanojimo sandorių kategorijos atveju, riboja kapitalo judėjimą, sumažindamos dovanos, į kurią įeina šis turto objektas, vertę (pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *Eckelkamp ir kt.* 45 punktą).

- 28 Kadangi pagal šias nuostatas neapmokestinamos sumos atitinkamo nekilnojamojo turto apmokestinimo bazei taikymas priklauso nuo dovanojo ar apdovanojo gyvenamosios vietos dovanojimo sandorio įvykdymo momentu, dovanojimui tarp ne rezidentų tenkanti didesnė mokesčių našta yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas (pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *Eckelkamp ir kt.* 46 punktą).
- 29 Toliau reikia patikrinti, ar konstatuotas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti pateisintas, atsižvelgiant į Sutarties nuostatas.
- 30 *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybė iš esmės tvirtina, kad dovanojimas tarp rezidentais nesančių dovanojo ir apdovanojo ir dovanojimas dalyvaujant rezidentui, ar jis būtų dovanojojas, ar apdovanojasis, yra objektyviai skirtingos situacijos. Pirmoje situacijoje dovanojui tenka Vokietijoje ribota mokesstinė pareiga, apimanti vien šioje valstybėje narėje esančius turto objektus, o antroje situacijoje jam šioje valstybėje narėje taikoma neribota mokesstinė pareiga, tenkanti visam perleidžiamam turtui, neatsižvelgiant į jo buvimo vietą. Jų teigimu, remiantis 1995 m. vasario 14 d. Sprendimu *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225), toks skirtingas vertinimas nėra diskriminacija EB 56 ir EB 58 straipsnių prasme, nes iš principo būtent valstybė narė, kurios teritorijoje atsiranda neribota mokesstinė pareiga, turi vertinti visą asmeninę apmokestinamojo asmens situaciją.
- 31 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad remiantis EB 58 straipsnio 1 dalies a punktu EB 56 straipsnis „nepažeidžia valstybių narių teisės <...> taikyti atitinkamas savo

mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu“.

- 32 Ši EB 58 straipsnio nuostata, kaip nukrypstanti nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo, turi būti aiškinama siaurai. Todėl ji negali būti aiškinama taip, kad kiekvienas mokesčių teisės aktas, kuriame daromi skirtumai tarp mokesčių mokėtojų dėl jų gyvenamosios vietos arba dėl valstybės narės, kur jie investuoja savo kapitalą, automatiškai yra suderinamas su Sutartimi (žr. minėtų sprendimų *Jäger* 40 punktą, *Eckelkamp ir kt.* 57 punktą ir *Arens-Sikken* 51 punktą).
- 33 EB 58 straipsnio 1 dalies a punkte nustatytą nukrypti leidžiančią nuostatą savo ruožtu riboja to paties straipsnio 3 dalis, kurioje numatyta, kad 1 dalyje nurodytos nacionalinės teisės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta 56 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar paslėpto apribojimo“.
- 34 Taigi reikia atskirti nevienodą vertinimą, leidžiamą pagal EB 58 straipsnio 1 dalies a punktą, ir to paties straipsnio 3 dalyje draudžiamą savavališką diskriminaciją. Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog tam, kad toks nacionalinis mokesčių reglamentavimas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį apskaičiuojant dovanojamo turto mokesťį, kiek tai susiję su neapmokestinamąja suma nuo atitinkamoje valstybėje narėje esančio nekilnojamojo turto objekto apmokestinimo bazės, daromas skirtumas, atsižvelgiant į tai, ar nuolatinė dovanotojo arba apdovanotojo gyvenamoji vieta yra šioje valstybėje narėje, ar abu jie turi nuolatinę gyvenamąją vietą kitoje valstybėje narėje, galėtų būti laikomas suderinamu su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, būtina, kad nevienodas vertinimas būtų susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba kad jis būtų pateisinamas privalomu bendrojo intereso sumetimu. Be to, kad būtų pateisinamas, skirtingas šių dviejų dovanojimo kategorijų vertinimas neturi viršyti to, kas reikalinga nagrinėjamu reglamentavimu siekiamam tikslui įgyvendinti (žr. 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink.

p. I-7477, 29 punktą; minėtų sprendimų *Eckelkamp ir kt.* 58 ir 59 punktus ir *Arens-Sikken* 52 ir 53 punktus).

- 35 Šiuo klausimu konstatuotina, kad, priešingai nei teigia *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybė, šis skirtingas vertinimas negali būti pateisinamas tuo, jog jis susijęs su objektyviai skirtingomis situacijomis.
- 36 Iš Teisingumo Teismui pateiktos medžiagos matyti, kad dovanojamo turto mokestis Vokietijoje esančiam nekilnojamajam turtui taikant Paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio įstatymą apskaičiuojamas atsižvelgiant ir į šio nekilnojamojo turto vertę, ir į galimus šeiminius ryšius tarp dovanotojo ir apdovanotojo. Vis dėlto nei vienas, nei kitas šių kriterijų nepriklauso nuo dovanotojo ar apdovanotojo nuolatinės gyvenamosios vietos. Todėl, kalbant apie dovanojamo turto mokesčio, mokėtino už Vokietijoje esantį ir dovanojamą nekilnojamojo turto objektą, dydį, negalima konstatuoti jokio objektyvaus nevienodą mokestinį vertinimą pateisinančio skirtumo atitinkamai tarp asmenų, iš kurių nė vienas neturi nuolatinės gyvenamosios vietos šioje valstybėje narėje, situacijos ir situacijos, kai bent vieno iš šių asmenų nuolatinė gyvenamoji vieta yra šioje valstybėje. Taigi V. Mattner situacija panaši į bet kokio apdovanotojo situaciją, kuris dovanojimo būdu įgyja Vokietijoje esantį nekilnojamojo turto objektą iš Vokietijos teritorijoje gyvenančio asmens, su kuriuo jį sieja šeiminių ryšys, bei į šioje teritorijoje gyvenančio apdovanotojo situaciją, įgyjančio tokiu būdu tokį objektą iš asmens, kuris šioje valstybėje negyvena (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Jäger* 44 punktą, *Eckelkamp ir kt.* 61 punktą ir *Arens-Sikken* 55 punktą).
- 37 Iš principo pagal Vokietijos teisės aktus ir apdovanotasis dovanojimo sandorio tarp ne rezidentų atveju, ir apdovanotasis dovanojimo sandoryje, kuriame dalyvauja bent vienas rezidentas, dovanojamo turto mokesčio už Vokietijoje esančius nekilnojamojo turto objektus surinkimo tikslais traktuojami kaip apmokestinamieji asmenys. Pagal šiuos teisės aktus dovanojimas tarp ne rezidentų ir dovanojimas dalyvaujant bent vienam rezidentui dovanojamo turto mokesčio už Vokietijoje esančius nekilnojamojo turto objektus apskaičiavimo tikslais skirtingai traktuojami, tik kiek tai susiję su neapmokestinamąja suma nuo apmokestinimo bazės. Tačiau mokestinė kategorija bei

mokesčio tarifas, numatyti Paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio įstatymo 15 ir 19 straipsniuose, abiejų dovanojimo kategorijų atveju nustatomi pagal tas pačias taisykles (pagal analogiją žr. minėtų sprendimų *Eckelkamp ir kt.* 62 punktą ir *Arens-Sikken* 56 punktą).

38 Jeigu pagal nacionalinį reglamentavimą dovanojimo būdu įgyto ir atitinkamoje valstybėje narėje esančio nekilnojamojo turto apmokestinimo tikslais vienodai traktuojami, viena vertus, tokį turto objektą iš dovanotojo ne rezidento įgiję apdovanotieji ne rezidentai ir, kita vertus, tokį turto objektą iš dovanotojo rezidento įgiję apdovanotieji ne rezidentai arba rezidentai bei tokį turto objektą iš dovanotojo ne rezidento įgiję apdovanotieji rezidentai, to paties apmokestinimo kontekste šiame reglamentavime, nepažeidžiant Sąjungos teisės reikalavimų, negalima įtvirtinti skirtingo požiūrio į šiuos apdovanotuosius, kiek tai susiję su neapmokestinamosios sumos taikymu šio nekilnojamojo turto objekto apmokestinimo bazei. Vienodai, išskyrus apdovanotojui naudingą neapmokestinamąją sumą, traktuodamas dovanojimus šių dviejų asmenų kategorijų naudai, nacionalinis įstatymų leidėjas pripažino, kad dovanojamo turto mokesčio surinkimo taisyklių ir sąlygų požiūriu tarp šių kategorijų nėra jokio objektyvaus situacijų skirtumo, galinčio pateisinti skirtingą vertinimą (pagal analogiją žr. minėtų sprendimų *Eckelkamp ir kt.* 63 punktą ir *Arens-Sikken* 57 punktą).

39 Galiausiai reikia išnagrinėti, ar kapitalo judėjimo apribojimai dėl tokio reglamentavimo, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, gali būti objektyviai pateisinti kuriuo nors privalomu bendrojo intereso sumetimu.

40 Pirmiausia *Finanzamt* teigia, kad jeigu tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, Paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio įstatyme būtų numatyta vienoda neapmokestinamoji suma dovanojimo sandoriams tarp ne rezidentų ir tokiems sandoriams, kuriuose dalyvauja rezidentas, V. Mattner, pasinaudodama tokiomis pačiomis mokesčių lengvatomis gyvenamosios vietos valstybėje narėje, kur ji apmokestinama neribotai, galėtų gauti naudos iš neapmokestinamųjų sumų kumuliacijos.

- 41 Šiuo klausimu reikia priminti, kad praktikoje dėl laisvo kapitalo judėjimo ir paveldimo turto mokesčio Teisingumo Teismas jau yra pažymėjęs, jog iš piliečio negalima atimti galimybės remtis Sutarties nuostatomis tuo pagrindu, jog kitoje nei gyvenamosios vietos valstybėje narėje jis naudojasi pagal galiojančias teisės normas teisėtai suteikiamomis mokesčių lengvatomis (2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Barbier*, C-364/01, Rink. p. I-15013, 71 punktą ir minėto Sprendimo *Eckelkamp ir kt.* 66 punktą).
- 42 Siekdama pateisinti savo reglamentavime nustatyto laisvo kapitalo judėjimo apribojimą, valstybė narė, kurioje yra dovanojamas nekilnojamojo turto objektas, bet kuriuo atveju negali remtis nuo jos valios nepriklausančia apdovanotojo galimybe pasinaudoti kitos valstybės narės, kaip antai ta, kurioje dovanojimo momentu nuolat gyvena dovanotojas ir apdovanotasis, pripažįstama panašia neapmokestinamąja suma, kuri visiškai arba iš dalies galėtų kompensuoti nuostolius, apdovanotojo patirtus dėl mažesnės neapmokestinamosios sumos taikymo apskaičiuojant pirmoje valstybėje narėje mokėtiną dovanojamo turto mokestį (pagal analogiją žr. minėtų sprendimų *Eckelkamp ir kt.* 68 punktą ir *Arens-Sikken* 65 punktą).
- 43 Siekdama išvengti pagal Sutartį, be kita ko, pagal laisvo kapitalo judėjimo nuostatas, jai tenkančių įsipareigojimų, valstybė narė negali remtis tuo, kad egzistuoja lengvata, kurią vienašališkai suteikia kita valstybė narė, šiuo atveju – valstybė narė, kurioje nuolat gyvena dovanotojas ir apdovanotasis (žr. minėtų sprendimų *Eckelkamp ir kt.* 69 punktą ir *Arens-Sikken* 66 punktą).
- 44 Tai juo labiau pasakytina tuo atveju, jei, kaip per posėdį tvirtino Vokietijos vyriausybė, valstybė narė, kurioje nuolat gyvena dovanotojas ir apdovanotasis, taiko mažesnę neapmokestinamąją sumą nei valstybė narė, kurios teritorijoje yra dovanojamas nekilnojamojo turto objektas, arba nustato didesnę šio objekto vertę nei pastaroji valstybė.

- 45 Be to, iš Teisingumo Teismui pateiktos medžiagos matyti, kad, apskaičiuojant dovanojamo turto mokestį, pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamą nacionalinį reglamentavimą paprasčiausiai numatyta netaikyti viso tarifo neapmokestinamosios sumos, jeigu dovanotojas ir apdovanotasis neturi nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje narėje, kurios teritorijoje yra dovanojamas turto objektas, neatsižvelgiant į galimą panašios neapmokestinamosios sumos suteikimą kitoje valstybėje narėje, kaip antai toje, kur nuolat gyvena dovanotojas ir apdovanotasis, arba į šio turto objekto vertės nustatymo būdą pastarojoje valstybėje narėje.
- 46 Antra, *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamame nacionaliniame reglamentavime numačius iš esmės vienodą paveldimo ir dovanojamo turto traktavimą siekiama užtikrinti, kad suinteresuoti asmenys neturėtų galimybės apeiti paveldimam turtui taikomų teisės nuostatų, pasitelkdami kelis lygiagrečius dovanojimo sandorius arba perleisdami visą tam tikro asmens turtą keliais per tam tikrą laiką paeiliui vykdomais dovanojimo sandoriais. Tuo visų pirma siekiama Paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio įstatymo 14 straipsnio nuostatomis, kuriose iš esmės numatyta, kad dovanojimai tarp tų pačių asmenų per dešimties metų laikotarpį paveldimo ir dovanojimo turto mokesčio taikymo tikslais turi būti sumuojami.
- 47 Todėl *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybė teigia, kad nors nagrinėjamu atveju buvo padovanotas tik vienas nekilnojamojo turto objektas, aptariamame reglamentavime dovanojimui tarp ne rezidentų galiojančios neapmokestinamosios sumos nustatymo klausimu teisėtai remiamasi principu, kad dovanotoja savo gyvenamosios vietos valstybėje narėje arba kitose valstybėse dar turi turto, kurį tuo pačiu metu perleido V. Mattner arba kurį galėtų perleisti jai vėliau, neapmokestinant jo dovanojamo turto mokesčiu Vokietijoje. Jų nuomone, nėra nė vienos priežasties, kuri pateisintų būtinybę, kad valstybėje narėje, kaip antai Vokietijos Federacinė Respublika, kuri pasinaudoja apmokestinimo teise tik tam tikrų atskirų turto objektų atžvilgiu, taikytų visam turto perleidimui adaptuotą neapmokestinamąją sumą. Taigi ne ši valstybė narė, o ta, kurioje nuolat gyvena dovanotoja ir V. Mattner, taikydama neribotą apmokestinimą turėtų atsižvelgti į asmeninę pastarosios situaciją.

- 48 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismui pateiktos medžiagos nematyti, kad nagrinėjamu atveju V. Mattner per pastaruosius dešimt metų iki pagrindinėje byloje nagrinėjamo dovanojimo sandorio būtų dovanojimo būdu iš to paties dovanotojo įgijusi kitų turto objektų, dėl ko įstatymų apėjimo rizika dėl pirmesnių arba net lygiagrečių dovanojimo sandorių tarp tų pačių šalių atrodo visiškai hipotetinė ir todėl tokiu atveju, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, negali pateisinti neapmokestinamosios sumos, taikomos apmokestinimo bazei, sumažinimo.
- 49 Be to, kalbant apie galimus vėlesnius dovanojimus, konstatuotina, kad nors valstybė narė, kurios teritorijoje yra dovanojimo sandorio dalyką sudarantis nekilnojamojo turto objektas, turi teisę užtikrinti, kad paveldėjimui galiojančios apmokestinimo taisyklės nebūtų apeinamos suskaidytais dovanojimais tarp tų pačių asmenų, nagrinėjamu atveju pabrėžta įstatymų apėjimo rizika, kiek tai susiję su dovanojimo sandoriais tarp šioje valstybėje narėje nuolat negyvenančių asmenų, egzistuoja lygiai taip pat, kaip ir dovanojimo sandorių, kuriuose dalyvauja bent vienas rezidentas, atveju.
- 50 Šiuo klausimu pastebėtina, kad Paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio įstatymo 14 straipsnyje, skirtame užkirsti kelią tokiems suskaidytiems dovanojimams numatant, kad mokėtino mokesčio apskaičiavimo tikslais dovanojimai per pastaruosius dešimt metų sumuojami, dovanojimo sandorių, kuriuose dalyvauja rezidentas, atveju numatytas ne sumažintos neapmokestinamosios sumos taikymas, o tik tai, kad tokiems dovanojimams įtvirtinta viso dydžio neapmokestinamoji suma apmokestinimo bazei, gautai susumavus atitinkamų dovanojimo sandorių vertę, taikoma tik vieną kartą.
- 51 Iš to išplaukia, kad sumažintos neapmokestinamosios sumos taikymas, kaip antai numatytas pagrindinėje byloje nagrinėjamame nacionaliniame reglamentavime, kai dovanojimo sandoris vykdomas tarp asmenų, neturinčių nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje narėje, kurios teritorijoje yra dovanojamas turto objektas, negali būti laikomas tinkama priemone šiuo reglamentavimu siekiamam tikslui įgyvendinti.

- 52 Trečia, per teismo posėdį Vokietijos vyriausybė nurodė būtinybę išsaugoti Vokietijos mokesčių sistemos vientisumą, šiuo klausimu tvirtindama, kad mokestinę naudą dėl visos nepamokestinamosios sumos taikymo dovanojimo apmokestinimo bazei logiška suteikti vien tiems apmokestinamiesiems asmenims, kurie turi neribotą mokestinę pareigą valstybėje narėje, kurios teritorijoje yra dovanojamas turto objektas, nes tokia tvarka, apimanti visame pasaulyje apmokestinamojo asmens gautų pajamų apmokestinimą, apskritai yra mažiau palanki nei ribotą mokestinę pareigą toje pačioje valstybėje turintiems apmokestinamiesiems asmenims taikoma tvarka.
- 53 Šiuo klausimu primintina, kad iš Teisingumo Teismo praktikos iš tiesų išplaukia, jog būtinybė išsaugoti mokesčių sistemos vientisumą gali pateisinti Sutartimi garantuojamų pagrindinių laisvių įgyvendinimo apribojimą. Vis dėlto tam, kad toks pateisinimas būtų priimtas, reikia įrodyti tiesioginį ryšį tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu apmokestinimu (žr. minėto Sprendimo *Manninen* 42 punktą ir 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome, C-182/08*, Rink. p. I-8591, 77 ir 78 punktus).
- 54 Nagrinėjamu atveju pakanka konstatuoti, kad mokestinė nauda, atsirandanti valstybėje narėje, kurios teritorijoje yra dovanojamas nekilnojamojo turto objektas, dėl visos neapmokestinamosios sumos taikymo apmokestinimo bazei, jeigu dovanojimo sandoryje dalyvauja bent vienas šios valstybės rezidentas, šioje valstybėje nėra kompensuojama jokių konkrečiu apmokestinimu dovanojamo turto mokesčių.
- 55 Iš to išplaukia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas reglamentavimas negali būti pateisintas būtinybe išsaugoti Vokietijos mokesčių sistemos vientisumą.
- 56 Todėl į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad EB 56 straipsnio ir EB 58 straipsnio nuostatos aiškintinos kaip draudžiančios tokį valstybės narės reglamentavimą, koks

nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį, kalbant apie dovanojamo turto mokesčio apskaičiavimą, numatyta, kad neapmokestinamoji suma nuo apmokestinimo bazės šios valstybės narės teritorijoje esančio nekilnojamojo turto objekto dovanojimo atveju, jeigu dovanojimo sandorio įvykdymo momentu dovotojas ir apdovanotasis turi nuolatinę gyvenamąją vietą kitoje valstybėje narėje, yra mažesnė nei neapmokestinamoji suma, kuri būtų taikoma, jeigu bent vienas jų tuo pačiu metu būtų turėjęs nuolatinę gyvenamąją vietą pirmoje valstybėje narėje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- ⁵⁷ Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

EB 56 straipsnio ir EB 58 straipsnio nuostatos aiškintinos kaip draudžiančios tokį valstybės narės reglamentavimą, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurį, kalbant apie dovanojamo turto mokesčio apskaičiavimą, numatyta, kad neapmokestinamoji suma nuo apmokestinimo bazės šios valstybės narės teritorijoje esančio nekilnojamojo turto objekto dovanojimo atveju, jeigu dovanojimo sandorio įvykdymo momentu dovotojas ir apdovanotasis turi nuolatinę

gyvenamąją vietą kitoje valstybėje narėje, yra mažesnė nei neapmokestinamoji suma, kuri būtų taikoma, jeigu bent vienas jų tuo pačiu metu būtų turėjęs nuolatinę gyvenamąją vietą pirmoje valstybėje narėje.

Parašai.