

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. vasario 23 d.*

Byloje C-513/03

dėl *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (Nyderlandai) 2003 m. lapkričio 5 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2003 m. gruodžio 8 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

E. A. van Hilten-van der Heijden paveldėtojai

prieš

Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai J. Malenovský, S. von Bahr (pranešėjas), A. Borg Barthet ir U. Lõhmus,

* Proceso kalba: olandų.

generalinis advokatas P. Léger,
posėdžio sekretorius H. Von Holstein, kanclerio pavaduotojas,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2005 m. gegužės 12 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- E. A. van Hilten-van der Heijden paveldėtojų, atstovaujamų *belastingadviseur* P. Kavelaars,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir S. Terstal,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos A. Tiemann ir M. Lumma,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir A. Weimar,

susipažinęs su 2005 m. birželio 30 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra dėl EB sutarties 73c straipsnio 1 dalies ir 73d straipsnio 3 dalies (dabar – EB 57 straipsnio 1 dalis ir 58 straipsnio 3 dalis), galiojusių E. A. van Hilten-van der Heijden mirties dieną, išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas byloje tarp E. A. van Hilten-van der Heijden paveldėtojai ir *Inspecteur van de Belastingdienst/Particulieren/Ondernemingen buitenland te Heerlen* (Heerlen nacionalinės mokesčių tarnybos užsienio fizinių asmenų ir įmonių skyriaus inspektorius, toliau – inspektorius) dėl paveldėjimo mokesčių, nustatytų mirusiosios paliktam turtui Nyderlanduose.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

- 3 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio (panaikinto Amsterdamo sutartimi) įgyvendinimo (OL L 178, p. 5) I priedo „Kapitalo judėjimų, nurodytų direktyvos 1 straipsnyje, nomenklatūra“ įvade nurodyta:

„Šioje nomenklatūroje kapitalo judėjimai skirstomi pagal turto ir įsipareigojimų, su kuriais jie susiję, ekonominį pobūdį ir išreiškiami arba nacionaline, arba užsienio valiuta.

Kapitalo judėjimai, išvardyti nomenklatūroje, aprėpia:

- visas būtinas kapitalo judėjimų operacijas: sandorių sudarymą ir su jais susijusių pervedimų vykdymą. Paprastai sudaromas skirtingų valstybių narių rezidentų sandoris, nors kai kuriuos kapitalo judėjimus vykdo vienas asmuo (pvz., aktyvų, priklausančių emigrantams, pervedimai),
- operacijas, kurias atlieka fizinis ar juridinis asmuo <...>,
- visus įmanomus ūkio subjekto taikomus finansinių operacijų metodus rinkoje, kurie pasirenkami atliekant atitinkamą operaciją. Pvz., vertybinių popierių ir kitų finansinių instrumentų įsigijimo sąvoka apibrėžia ne tik sandorius vietoje, bet ir visus galimus veikimo būdus: išankstinius sandorius, opcionus arba sandorius dėl vertybinių popierių, suteikiančių teisę pasirašyti kitus vertybinius popierius, apsikeitimo sandorius ir t. t. <...>,
- operacijas, skirtas sukauptam turtui parduoti ar perleisti jį kitiems subjektams, jo pardavimo įplaukų repatrijavimą <...> ar šių įplaukų skubų panaudojimą nenukrypstant nuo Bendrijos įpareigojimų,

— operacijas kreditams arba paskoloms grąžinti.

Ši nomenklatūra išsamiai neišvardija visų kapitalo judėjimų, patenkančių į šią sąvoką, dėl to joje yra skyrius xiii – E. „Kiti kapitalo judėjimai – Įvairūs“. Todėl ji neturėtų būti aiškinama kaip ribojanti direktyvos 1 straipsnyje nurodytą visiško kapitalo judėjimo liberalizavimo principą.“

- ⁴ Minėta nomenklatūra apima trylika skirtingų kapitalo judėjimo kategorijų. XI skyriuje „Asmeninio kapitalo judėjimas“ numatyta:

„<...>

D. Paveldėjimai ir palikimai

<...>“

- ⁵ Pasirašant 1992 m. vasario 7 d. Europos Sąjungos Baigiamąjį aktą ir tarpvyriausybinių konferencijų deklaracijas, valstybių narių vyriausybių atstovų konferencija priėmė Deklaraciją dėl Europos Bendrijos steigimo sutarties 73d straipsnio

(OL C 191, p. 99, toliau – Deklaracija dėl Sutarties 73d straipsnio), kurios turinys yra toks:

„Konferencija teigia, kad Europos Bendrijos sutarties 73d straipsnio 1 dalies a punkte nurodyta valstybių narių teisė taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas galios tik 1993 m. pabaigoje galiojančioms atitinkamoms nuostatom. Tačiau ši deklaracija yra taikoma tik kapitalo judėjimui tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių vykdomiems mokėjimams.“

Nacionalinės teisės aktai

- 6 Pagal Nyderlandų teisę kiekvienas paveldėjimas yra apmokestinamas. 1956 m. birželio 28 d. Paveldėjimų įstatymo (*Successiewet*) (*Stb.* 1956, Nr. 362, toliau – 1956 m. PĮ) 1 straipsnio 1 dalyje nustatomi kriterijai, pagal kuriuos nustatoma, ar miręs asmuo, kurio turtas gali būti paveldėtas, gyveno Nyderlanduose, ar užsienyje. Ši nuostata numato:

„Pagal šį įstatymą turi būti renkami šie mokesčiai:

1. Paveldėjimo mokesčiai nuo bendros pagal paveldėjimo teisę perduodamo turto vertės po asmens, gyvenusio iki mirties momento Nyderlanduose, mirties.

<...>“

7 1956 m. PĮ 3 straipsnio 1 dalis nustato:

„Karalystėje gyvenęs Nyderlandų pilietis, kuris mirė arba padovanojo turtą per dešimt metų nuo išvykimo iš gyvenamosios vietos Karalystėje, laikomas gyvenusiu Karalystėje savo mirties ar dovanojimo momentu.“

8 1951 m. lapkričio 12 d. Hagoje pasirašytos Šveicarijos Konfederacijos ir Nyderlandų Karalystės sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo paveldėjimo mokesčių srityje (toliau – Sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo) 2 straipsnio pirmoji pastraipa numato:

„Nekilnojamasis turtas <...> gali būti apmokestinamas paveldėjimo mokesčiais tik toje šalyje, kurioje jis yra. <...>“

9 Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 3 straipsnio pirmoji pastraipa nurodo:

„Paveldimas turtas, kuriam netaikomas <...> 2 straipsnis, apmokestinamas paveldėjimo mokesčiais tik toje valstybėje, kurioje buvo paskutinė mirusiojo gyvenamoji vieta.“

10 Paaiškinant gyvenamosios vietos sąvoką, Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 3 straipsnio antrojoje pastraipoje nurodomos tos pačios dienos Šveicarijos Konfederacijos ir Nyderlandų Karalystės sutarčių dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo pajamų ir turto mokesčių srityse nuostatos.

11 Pasirašydamos Sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo šalys priėmė keletą deklaracijų, tapusių jos sudedamosiomis dalimis, iš kurių viena yra konkrečiai susijusi su 3 straipsniu.

12 Ši deklaracija nustato:

„1. Nepaisant šios Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 3 straipsnio antrosios pastraipos nuostatų, valstybė, kurios pilietis buvo mirusysis savo mirties momentu, gali apmokestinti jo paliktą turtą, lyg mirusiojo gyvenamoji vieta būtų buvusi toje valstybėje, jei šis per 10 metų iki mirties joje turėjo gyvenamąją vietą bei iš jos išvykdamas turėjo šios valstybės pilietybę; šiuo atveju mokesčio dalis, kuria ši valstybė neapmokestinų turto, jei mirusysis išvykdamas iš gyvenamosios vietos ar mirties momentu neturėtų minėtos valstybės pilietybės, bus sumažinama kitoje valstybėje dėl ten turėtos gyvenamosios vietos mokėtinu mokesčiu.

2. Pirmosios pastraipos nuostatos netaikomos asmenims, kurie savo mirties momentu yra dviejų valstybių piliečiai.“

13 Pagal 1989 m. Nutarimo dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (*Besluit voorkoming dubbele belasting* 1989, 1989 m. gruodžio 21 d., *Stb.* 1989, Nr. 594, toliau – Nutarimas) 13 straipsnį:

„1. Mirusiojo, kuris pagal 1956 m. PĮ 3 straipsnio 1 dalį laikomas mirties momentu gyvenusiu Nyderlanduose, turtui taikomas kitoje valstybėje taikomo paveldėjimo mokesčio dydžio mokesčio sumažinimas, jei tas turtas nėra numatytas 11 straipsnyje,

ties, kiek panašiu mokesčiu kita valstybė apmokestina paveldimo turto sudedamąsias dalis, kurios nebūtų apmokestintos, jei mirusysis iš tiesų savo mirties momentu gyventų Nyderlanduose. <...>

2. 1 dalyje nurodyto sumažinimo suma bus mažiausia iš šių sumų:

- a) kitų valstybių nustatytų mokesčių suma;
- b) suma, kuri lyginant su paveldėjimo mokesčiu, kuris turėtų būti mokamas pagal 1956 m. PĮ netaikant šio nutarimo, tiksliai atitinka santykį tarp bendros palikimo, numatyto šio straipsnio 1 dalyje, dalių vertės ir visų sukaupytų dalių vertės, sumažintos įmonės nuosavų išsipareigojimų verte, įskaitant išsipareigojimų, kylančių iš kitų nei akcininkų teisių, verte ir išsipareigojimų, kurie nėra pačios įmonės, bet laiduoti nekilnojamo turto hipoteka ar teise į nuosavybę įmonėje, verte.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

¹⁴ E. A. van Hilten-van der Heijden mirė 1997 m. lapkričio 22 dieną. Būdama Nyderlandų pilietė iki 1988 m. pradžios ji gyveno Belgijoje, o nuo 1991 m. – Šveicarijoje.

- 15 Šios mirusiosios turtą pirmiausia sudarė nekilnojamasis turtas, esantis Nyderlanduose, Belgijoje ir Šveicarijoje, kotiruojami vertybiniai popieriai Nyderlanduose, Vokietijoje, Šveicarijoje ir Jungtinėse Amerikos Valstijose, taip pat Europos Sąjungoje Nyderlandų ir Belgijos bankų institucijų padaliniuose atidarytose ir jų valdomose banko sąskaitose esančios lėšos.
- 16 Šio asmens paveldėtojai buvo apmokestinti paveldėjimo mokesčiu, apskaičiuotu 1956 m. PĮ 3 straipsnio 1 dalies pagrindu. Inspektorius sprendimo dėl šio mokesčio nepakeitė ir po to, kai keturi paveldėtojai pateikė skundą.
- 17 Taigi pastarieji *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* pareiškė ieškinį dėl šio sprendimo.
- 18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pastebi, jog iš Direktyvos 88/361 I priedo XI skyriuje esančios nuorodos į „Paveldėjimus ir palikimus“ yra aišku, kad pagrindinėje byloje kapitalas judėjo tarp trečiosios valstybės ir valstybių narių.
- 19 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendime jis nusprendė, jog 1956 m. PĮ 3 straipsnio 1 dalis yra nacionalinė priemonė, kuria apribojamas arba tampa mažiau patrauklus laisvas kapitalo judėjimas. Tokia nuostata apsunkina išvykimą dėl nepatogumo, kurį sukuria joje numatyta teisinė fikcija, taikoma per dešimt metų nuo emigravimo paveldėtojams perduodamam turtui. Nyderlandų Karalystė apmokestina paveldėjimo ar dovanojimo mokesčiais per dešimt metų nuo emigravimo iš Nyderlandų paliktą turtą, kai šie mokesčiai užsienyje yra mažesni, tačiau ši valstybė užsienyje sumokėto paveldėjimo mokesčio perviršiui netaiko nei restitucijos, nei įskaitymo. Taigi pagal šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimą 1956 m. PĮ 3 straipsnio 1 dalis yra paslėptas tarpvalstybinių paveldėjimų apribojimas.

- 20 Tame pačiame sprendime prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė, kad 1956 m. PĮ 3 straipsnio 1 dalis taip pat yra neteisėtas diskriminavimas. Iš tiesų Nyderlandų teisė atskyrė Nyderlandų piliečius nuo kitų valstybių piliečių; Nyderlandų pilietis galėjo išvengti minėtos nuostatos taikymo tik atsisakydamas pilietybės. Be to, ši nuostata negali būti pateisinta privalomais viešojo intereso motyvais, nes jos vienintelė apribojimo priežastis yra ta, kad Nyderlandų Karalystė praranda paveldėjimo mokesčius dėl savo piliečių išvykimo.
- 21 Tačiau iš Teisingumo Teismo praktikos nėra aišku, ar tokia nuostata, kaip antai ginčijama pagrindinėje byloje, patenka į Sutarties 73c straipsnio 1 dalies taikymo sritį.
- 22 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Deklaracija dėl Sutarties 73d straipsnio nustato, kad teisės aktai, taikytini kapitalo judėjimui tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių, nėra apsaugomi pagal Sutarties 73d straipsnio 1 dalies a punktą, ar šis straipsnis visada taikomas kapitalo judėjimui tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių bei neapsiriboja šios srities nuostatomis, galiojusiomis 1993 m. pabaigoje.
- 23 Remdamasis šiomis aplinkybėmis *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* nusprendė atodėti sprendimo priėmimą ir kreiptis į Teisingumo Teismą su šiais prejudiciniais klausimais:

„1. Ar (1956 m.) PĮ 3 straipsnio 1 dalis yra leistinas apribojimas (Sutarties 73c) straipsnio (1 dalies) prasme?

2. Ar (1956 m.) PĮ 3 straipsnio 1 dalis yra draudžiama neteisėto diskriminavimo priemonė, ar užslėptas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, numatytas (Sutarties 73d) straipsnio (3 dalyje), kai ji taikoma kapitalo judėjimui tarp valstybės narės ir trečiosios valstybės, taip pat atsižvelgiant į Deklaraciją dėl Europos Bendrijos steigimo sutarties (73d straipsnį), priimtą pasirašant 1992 m. vasario 7 d. Europos Sąjungos Baigiamąjį aktą ir tarpvyriausybinių konferencijų deklaracijas?“

Dėl prejudicinių klausimų

Pradinės pastabos

- 24 Iš esmės savo klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar tokie nacionalinės teisės aktai, kaip antai ginčijami pagrindinėje byloje, patenka į Sutarties 73c straipsnio 1 dalies ir (ar) 73d straipsnio 3 dalies taikymo sritį.
- 25 Tačiau, kaip yra aišku iš paties prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo sprendimo ir nurodyta visose šioje byloje Teisingumo Teismui pateiktose pastabose, prieš nagrinėjant minėtas EB sutarties nuostatas yra būtina nustatyti, ar tokie teisės aktai yra kapitalo judėjimo apribojimas EB sutarties 73b straipsnio (dabar – EB 56 straipsnis) prasme.
- 26 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką Teisingumo Teismas, siekdamas pateikti tinkamą atsakymą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, gali atsižvelgti į Bendrijos teisės normas, kuriomis nacionalinis teismas nesirėmė savo

prejudiciniuose klausimuose (šiuo klausimu žr. 2004 m. spalio 12 d. Sprendimo *Wolff & Müller*, C-60/03, Rink. p. I-9553, 24 punktą ir 2005 m. liepos 7 d. Sprendimo *Weide*, Rink. p. I-6017, 25 punktą).

- ²⁷ Taigi reikia išnagrinėti, ar Sutarties 73b straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia tokius valstybės narės teisės aktus, kaip antai ginčijami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos šios valstybės narės piliečio, mirusio per dešimt metų nuo tada, kai jis gyvenamąją vietą šioje valstybėje narėje perkėlė į užsienį, palikimas yra apmokestinamas, lyg jo gyvenamoji vieta būtų toje pačioje valstybėje narėje, taikant mokesčio sumažinimą kitose valstybėse nustatytą paveldėjimo mokesčių dydžiu.

Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

- ²⁸ E. A. van Hilten-van der Heijden paveldėtojai tvirtina, kad 1956 m. PĮ 3 straipsnio 1 dalis pažeidžia Sutarties 73b straipsnį. Iš tiesų tai yra netiesioginis diskriminavimas ir bet kuriuo atveju netiesioginis apribojimas, nes, pirma, asmenys atskirti pagal tai, ar jie gyveno iki savo mirties Nyderlanduose, ir, antra, minėta nuostata netaikoma, jei iš Nyderlandų išvykstantis asmuo nėra Nyderlandų pilietis.
- ²⁹ Nyderlandų ir Vokietijos vyriausybės tvirtina, jog tam, kad būtų galima atsakyti į pateiktus klausimus, reikia nustatyti, ar Sutarties 73b straipsnis draudžia 1956 m. PĮ 3 straipsnio 1 dalimi nustatytą gyvenamosios vietos teisinę fikciją.

- 30 Šiuo klausimu Nyderlandų vyriausybė teigia, kad net paveldėjimo atveju visada reikia kalbėti apie kapitalo judėjimą. Mirties atveju turtas aprašomas mirties momentu ir paveldėjimo mokestis apskaičiuojamas tuo pagrindu. Kadangi dar nebuvo nei kapitalo judėjimo, nei su tuo susijusio perdavimo, nebuvo ir veiksmo, susijusio su laisvu kapitalo judėjimu.
- 31 Be to, nebuvo nei diskriminavimo, nei laisvo kapitalo judėjimo apribojimo. Iš tiesų nebuvo jokio diskriminavimo dėl pilietybės tarp Nyderlandų piliečių, likusių šalyje, ir iš jos išvykusiųjų. Be to, išvykstančio iš Nyderlandų piliečio padėtis skyrėsi nuo kitos valstybės narės piliečio, kuris išvyko iš Nyderlandų juose pagyvenęs, padėties.
- 32 Iš to yra aišku, kad Sutarties 73b straipsniui neprieštarauja 1956 m. PĮ 3 straipsnio 1 dalimi gyvenamajai vietai nustatyta teisinė fikcija.
- 33 Vokietijos vyriausybė teigia, kad Sutarties 73b straipsnis netaikytinas tokiai nuostatai, kaip antai 1956 m. PĮ 3 straipsnio 1 dalis, nes būtent tokia nuostata nedaro įtakos laisvam kapitalo judėjimui.
- 34 Europos Bendrijų Komisija teigia, kad 1956 m. PĮ 3 straipsnio 1 dalyje neatsižvelgiama į palikimo ar jo dalies buvimo vietą atitinkamo asmens mirties momentu. Taigi šis straipsnis nenustato kapitalo judėjimo iš Nyderlandų ir į juos apribojimų. Todėl Sutarties 73b straipsnio ir po jo esančių straipsnių užtikrintas laisvas kapitalo judėjimas nėra susijęs su pagrindinėje byloje nagrinėjamais klausimais.

- 35 Kalbant apie galimą minėtos Sutarties nuostatų dėl laisvo asmenų judėjimo ir įsisteigimo laisvės taikymo, Komisija primena, kad šios nuostatos taikomos tik judėjimui Europos Sąjungoje.

Teisingumo Teismo vertinimas

- 36 Pirmiausia primintina, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką, nors tiesioginių mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, jos privalo šia teise naudotis laikydamosi Bendrijos teisės (šiuo klausimu žr. 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimo *Wielockx*, C-80/94, Rink. p. I-2493, 16 punktą ir 2005 m. kovo 10 d. Sprendimo *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Rink. p. I-2057, 14 punktą).
- 37 Taip pat reikia priminti, kad Sutarties 73b straipsnio 1 dalis numato laisvą kapitalo judėjimą tarp valstybių narių bei tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių. Todėl Sutarties skyriaus „Kapitalas ir mokėjimai“ nuostatos numato, kad visi laisvo kapitalo judėjimo tarp valstybių narių bei tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių apribojimai yra draudžiami.
- 38 Taigi pirmiausia reikia išnagrinėti, ar paveldėjimas yra kapitalo judėjimas Sutarties 73b straipsnio prasme.
- 39 Šiuo klausimu reikia pastebėti, kad Sutartis nepaaiškina sąvokų „kapitalo judėjimas“ ir „mokėjimai“. Todėl iš nusistovėjusios teismų praktikos yra aišku, kad tiek, kiek Sutarties 73b straipsnis iš esmės perėmė Direktyvos 88/361 1 straipsnio turinį, ir net

jei ši buvo priimta EEB sutarties 69 straipsnio ir 70 straipsnio 1 dalies (EEB sutarties 67–73 straipsniai buvo pakeisti EB 73b–73g straipsniais, dabar – EB 56–60 straipsniai) pagrindu, prie jos pridėta „kapitalo judėjimo nomenklatura“ tebenaudotina kaip gairės, aiškinant kapitalo judėjimo sąvoką taip pat, kaip ir prieš įsigaliojant minėtiems straipsniams, įvertinant tai, kad, remiantis jos įvadu, joje pateiktas sąrašas nėra baigtinis (šiuo klausimu žr., be kita ko, 1999 m. kovo 16 d. Sprendimo *Trummer ir Mayer*, C-222/97, Rink. p. I-1661, 21 punktą ir 2002 m. kovo 5 d. Sprendimo *Reisch ir kt.*, C-515/99, C-519/99–C-524/99 ir C-526/99–C-540/99, Rink. p. I-2157, 30 punktą).

- 40 Paveldėjimai yra paminėti Direktyvos 88/361 I priedo XI skyriuje „Asmeninio kapitalo judėjimas“. Taigi, kaip teigia generalinis advokatas išvados 53 punkte, šis skyrius konkrečiai nurodo operacijas, kuriomis perduodamas visas ar dalis asmens turto jam esant gyvam arba po jo mirties.
- 41 Iš tiesų paveldėjimas yra mirusio asmens palikto paveldimo turto perdavimas vienam ar keliems asmenims arba, kitaip tariant, nuosavybės teisės į įvairų turtą, teises ir t. t., kurie sudaro paveldimą turtą, perdavimas paveldėtojams.
- 42 Iš to aišku, kad palikimas yra kapitalo judėjimas Sutarties 73b straipsnio prasme (šiuo klausimu taip pat žr. 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Barbier*, C-364/01, Rink. p. I-15013, 58 punktą), išskyrus tuos atvejus, kai jų sudėtinės dalys yra vienoje valstybėje narėje.
- 43 Antra, reikia išnagrinėti, ar tokie nacionalinės teisės aktai, kaip antai ginčijami pagrindinėje byloje, apriboja kapitalo judėjimą.

44 Šiuo klausimu iš nusistovėjusios teismo praktikos yra aišku, kad tarp Sutarties 73b straipsnio 1 dalimi draudžiamų priemonių yra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, nes dėl jo kitos valstybės narės piliečiams nenaudinga investuoti vienoje valstybėje narėje arba pastarosios valstybės narės piliečiams nenaudinga investuoti kitose valstybėse narėse, arba palikimo atveju jis sumažina kitos valstybės narės nei ta, kurioje turtas yra ir kuri apmokestina tą palikimą, nuolatinio gyventojo gaunamo palikimo vertę (šiuo klausimu žr. 1995 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Svensson ir Gutavsson*, C-484/93, Rink. p. I-3955, 10 punktą; minėto sprendimo *Trummer ir Mayer* 26 punktą; 1999 m. spalio 14 d. Sprendimo *Sandoz*, C-439/97, Rink. p. I-7041, 19 punktą ir minėto sprendimo *Barbier* 62 punktą).

45 Tokie nacionalinės teisės aktai, kaip antai ginčijami pagrindinėje byloje, kurie numato, kad valstybės narės piliečio, mirusio per dešimt metų nuo tada, kai jis gyvenamąją vietą šioje valstybėje narėje pakeitė persikeldamas į užsienį, palikimas apmokestinimas, lyg jo gyvenamoji vieta būtų likusi toje pačioje valstybėje narėje, sumažinant mokesčių valstybėje narėje, į kurią mirusioji perkėlė savo gyvenamąją vietą, sumokėtų mokesčių dydžiu, neapriboja kapitalo judėjimo.

46 Iš tiesų teisės aktai, numatantys vienodas palikimo apmokestinimo sąlygas gyventi į užsienį persikėlusiams piliečiams ir tiems, kurie liko atitinkamoje valstybėje narėje, neturėtų nei pirmųjų atgrasinti nuo investavimo šioje valstybėje narėje iš kitos valstybės, nei antrųjų nuo investavimo kitoje valstybėje narėje iš minėtos atitinkamos valstybės narės ir, nepaisant to, kur yra nagrinėjamas turtas, neturėtų sumažinti išvykusio į užsienį piliečio palikimo vertės. Ta aplinkybė, kad tokie teisės aktai neapima piliečių, gyvenančių užsienyje daugiau nei dešimt metų, ar tų, kurie niekada neturėjo gyvenamosios vietos atitinkamoje valstybėje narėje, šiuo atveju nėra svarbi. Kadangi jie taikomi tik atitinkamos valstybės narės piliečiams, jie neturėtų apriboti kitų valstybių narių piliečių kapitalo judėjimo.

47 Kalbant apie skirtingą požiūrį į tuos atitinkamos valstybės narės gyventojus, kurie yra jos piliečiai, ir tuos, kurie yra kitų valstybių narių piliečiai, kurį lemia tokie nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, reikia pastebėti, kad toks diferencijavimas dėl mokestinės kompetencijos pasiskirstymo neturėtų būti laikomas Sutarties 73b straipsnio draudžiamu diskriminavimu. Iš tiesų, nesant suvienodintų ir suderintų Bendrijos teisės aktų, tai išplaukia iš valstybių narių kompetencijos konvencijomis ar vienašališkai apibrėžti apmokestinimo galių pasidalijimo kriterijus (šiuo klausimu, kiek tai susiję su EB sutarties 48 straipsniu (po pakeitimo – EB 39 straipsnis), žr. 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gilly*, C-336/96, Rink. p. I-2793, 30 punktą ir, kiek tai susiję su EB sutarties 52 straipsniu (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) bei EB sutarties 58 straipsniu (dabar – EB 48 straipsnis), – 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 57 punktą).

48 Be to, Teisingumo Teismas jau turėjo progą nuspręsti, kad dėl mokestinės kompetencijos pasidalijimo valstybės narės pagrįstai gali remtis tarptautine praktika, būtent Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (OECD) pavyzdinėmis sutartimis (žr. minėto sprendimo *Gilly* 31 punktą). Taip pat, kaip teigia Nyderlandų vyriausybė, pagrindinėje byloje ginčijami teisės aktai atitinka pavyzdinės sutarties dėl dvigubo apmokestinimo paveldėjimo ir dovanojimo srityje komentarą (OECD Mokesčių komiteto 1982 m. pranešimas, toliau – OECD pavyzdinė sutartis). Iš minėto pavyzdžio komentaro 4, 7, 9A ir 9B straipsnių yra aišku, kad tokios rūšies teisės aktai pagrindžiami siekiu užkirsti kelią mokesčių vengimo būdai, kai vienos valstybės pilietis, numatydamas savo mirtį, pakeičia savo gyvenamąją vietą, persikeldamas į kitą valstybę, kurioje mokesčiai yra mažesni. Komentaras pabrėžia, kad dvigubo apmokestinimo išvengiama dėl mokesčių kredito sistemos ir kad mokesčių vengimo prevencija yra pateisinama, tik jei asmuo miršta netrukus po gyvenamosios vietos pakeitimo; maksimalus leidžiamas terminas yra dešimt metų. Šis komentaras taip pat nurodo, kad taikymo sritis gali būti išplėsta tam, kad apimtų ne tik atitinkamos valstybės piliečius, bet ir gyventojus, kurie nėra jos piliečiai.

49 Šiame kontekste reikia pastebėti, kad Sutarties 73b straipsnis netaikomas paprastam gyvenamosios vietos pakeitimui persikeliant ją iš vienos valstybės į kitą. Iš tiesų, kaip

nurodė generalinis advokatas išvados 58 punkte, toks gyvenamosios vietos pakeitimas savaime nebuvo finansinės operacijos ar nuosavybės perdavimas ir nebuvo kitų kapitalo judėjimo požymių, kurie numatyti Direktyvos 88/361 I priede.

50 Iš to yra aišku, kad nacionalinės teisės aktai, kurių poveikis yra toks, kad jie atgrasina pilietį nuo savo gyvenamosios vietos perkėlimo į kitą valstybę ir taip apsunkina jo teisę laisvai judėti, dėl šios vienintelės priežasties neturėtų būti laikomi kapitalo judėjimo apribojimu Sutarties 73b straipsnio prasme.

51 Taigi į pateiktus klausimus reikia atsakyti taip: Sutarties 73b straipsnis turi būti aiškinamas taip, jog jis nedraudžia tokių valstybės narės teisės aktų, kaip antai ginčijami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos šios valstybės narės piliečio, mirusio per dešimt metų nuo tada, kai jis gyvenamąją vietą šioje valstybėje narėje perkėlė į užsienį, palikimas yra apmokestinamas, lyg jo gyvenamoji vieta būtų likusi toje pačioje valstybėje narėje, taikant kitose valstybėse mokamų paveldėjimo mokesčių dydžio sumažinimą.

52 Todėl nereikia atsakyti į prejudicinius klausimus tiek, kiek jie susiję su Sutarties 73c ir 73d straipsniais.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

EB sutarties 73b straipsnis (dabar EB 56 straipsnis) turi būti aiškinamas taip, jog jis nedraudžia tokių valstybės narės teisės aktų, kaip antai ginčijami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos šios valstybės narės piliečio, mirusio per dešimt metų nuo tada, kai jis gyvenamąją vietą šioje valstybėje narėje perkėlė į užsienį, palikimas yra apmokestinamas, lyg jo gyvenamoji vieta būtų likusi toje pačioje valstybėje narėje, sumažinant mokestį kitose valstybėse sumokėtų paveldėjimo mokesčių dydžiu.

Parašai.