

GENERALINIO ADVOKATO
JÁN MAZÁK IŠVADA,
pateikta 2007 m. rugsėjo 11 d.¹

1. Šioje byloje *Bundesfinanzhof* prašo išaiškinti Sutarties nuostatas dėl laisvo kapitalo judėjimo. Konkrečiai kalbama apie Vokietijos paveldimo turto mokesčio teisės aktų taikymą žemės ir miškų ūkio paskirties turtui; pagal šiuos teisės aktus daromas skirtumas tarp Vokietijoje ir kitoje valstybėje narėje esančio turto.

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

I — Teisinis pagrindas

A — Bendrijos teisė

2. EB 56 straipsnio 1 dalyje (anksčiau – EB sutarties 73b straipsnio 1 dalis) numatyta:

3. Tačiau 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.“

4. 1992 m. vasario 7 d. valstybių narių vyriausybės atstovų konferencija, *inter alia*, priėmė

1 — Originalo kalba: anglų.

deklaraciją dėl EB sutarties 73d straipsnio² (toliau – deklaracija), kurioje nustatyta:

„Konferencija teigia, kad (EB) sutarties 73d 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 yra taikoma tik kapitalo judėjimui tarp valstybių narių ir tarp valstybių narių vykdomiems mokėjimams.“

5. Paveldėjimai ir palikimai reglamentuojami Direktyvos 88/361/EEB³ I priedo XI kategorijoje „Asmeninio kapitalo judėjimai“.

B — Nacionalinė teisė

1. Paveldimo turto mokesčio taikymas kitoje valstybėje narėje esančiam turtui

6. Pagal 1998 m. galiojusios redakcijos Paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio įstatymo

2 — Tas buvo padaryta pasirašant Baigiamąjį aktą ir tarpvyriausybinių konferencijų deklaracijas dėl Europos Sąjungos (OL C 191, 1992, p. 99).

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

(*Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz*, toliau – *ErbStG*) 2 straipsnio 1 dalį, jeigu paskutinė palikėjo gyvenamoji vieta buvo Vokietijoje, paveldėtojas apmokestinamas Vokietijos paveldimo turto mokesčiu nuo viso paveldėto turto (esančio ir Vokietijoje, ir užsienyje).

7. Kiek tai aktualu nagrinėjamoje byloje, pagal *ErbStG* 21 straipsnio 1 dalies pirmąjį sakinį ir 2 straipsnio 1 dalies 1 punkto a papunktį, jeigu užsienyje gyvenančio paveldėtojo turtas, esantis kitoje valstybėje, buvo apmokestintas Vokietijos paveldimo turto mokesčių atitinkančiu mokesčiu ir palikėjo paskutinė gyvenamoji vieta jo mirties momentu buvo Vokietijoje, o užsienyje esančiam turtui taikomas ir Vokietijos paveldimo turto mokestis, pateikus prašymą užsienio mokestis įskaitomas į Vokietijos paveldimo turto mokestį, jeigu netaikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatos. Pagal *ErbStG* 21 straipsnio 1 dalies antrąjį sakinį, jeigu palikimą tik iš dalies sudaro užsienyje esantis turtas, jam taikoma Vokietijos paveldimo turto mokesčio dalis nustatoma taip, kad paveldimo turto mokestis už visą apmokestinamąjį turtą, įskaitant apmokestinamąjį užsienyje esantį

turtą, padalijamas atsižvelgiant į apmokestinamojo užsienyje esančio turto santykį su visu apmokestinamuoju turtu.

2. Žemės ir miškų ūkio paskirties turto vertinimo taisyklės

8. Pagal *ErbStG* 12 straipsnio 6 dalį ir Vertinimo įstatymo (*Bewertungsgesetz*, toliau – *BewG*) 9 ir 31 straipsnius užsienyje esantis žemės ir miškų ūkio paskirties turtas, nekilnojamasis turtas ir įmonės vertinami pagal rinkos vertę, kuri, remiantis *BewG* 9 straipsnio 2 dalimi, apskaičiuojama pagal kainą, už kurią, atsižvelgiant į turto pobūdį, jį būtų galima parduoti esant įprastiems verslo santykiams.

9. Tačiau pagal *ErbStG* 12 straipsnio 3 dalį Vokietijoje esantis žemės ir miškų ūkio paskirties turtas, paveldėtas po 1995 m. gruodžio 31 d., vertinamas taikant specialią *BewG* 140–144 straipsniuose numatytą procedūrą, pagal kurią vertinimų rezultatas vidutiniškai pasiekia vos 10 % įprastos rinkos vertės.

3. Paveldimo žemės ir miškų ūkio paskirties turto mokesčio apskaičiavimo taisyklės

10. *ErbStG* taip pat numatytos neapmokestinamos sumos tam tikrų objektų atžvilgiu. Pavyzdžiui, 1998 m. galiojusios redakcijos *ErbStG* 13a straipsnio 1 dalies 1 punkte žemės ir miškų ūkio paskirties žemės įgijimo dėl mirties atveju nustato 500 000 DEM (256 000 EUR) neapmokestinamąją sumą.

11. Pagal 1998 m. galiojusios redakcijos *ErbStG* 13a straipsnio 2 dalį žemės ir miškų ūkio paskirties turto vertė, likusi atskaičius (tam tikram objektui) taikomą neapmokestinamąją sumą pagal 1 dalį, sumažinama iki 60 %. Galiausiai, pagal to paties įstatymo 13a straipsnio 4 dalį abi nurodytos lengvatos taikomos tik konkrečiais atvejais, t. y. jos netaikomos, *inter alia*, užsienyje esančiai žemei ir miškų ūkio paskirties žemei.

C — Tarptautinė teisė

12. Vokietija ir Prancūzija nėra sudariusios sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvenimo paveldimo turto mokesčio atžvilgiu.

II — Faktinės aplinkybės, procesas ir prejudiciniai klausimai

13. Prancūzijoje gyvenantis T. Jäger (toliau – ieškovas) yra vienintelis savo motinos turto paveldėtojas. Jo motina pastaruoju metu gyveno Pfalco Landau mieste (Vokietija) ir mirė 1998 m. Palikimą, be kita ko, sudarė žemės valda Prancūzijoje, kuri buvo naudojama žemės ir miškų ūkio tikslais ir kuri pagal Vokietijos pajamų mokesčio įstatymus mirusiajai esant gyvai priklausė dviejų žemės ir miškų ūkio bendrovių turtui.

14. Šios žemės valdos, įvertintos 5 444 666 FRF (1 618 152 DEM), įgijimas Prancūzijoje buvo apmokestintas 1 192 148 FRF paveldimo turto mokesčiu. 2000 m. sausio 3 d. Sprendimu *FinanzamtKusel-Landstuhl* (Kuzelio Landštūlio mokesčių inspekcija; toliau – *Finanzamt*) nustatė ieškovo mokėtiną 17 405 DEM paveldimo turto mokestį. Šis sprendimas buvo pagrįstas 1 737 167 DEM grynąja turto verte, iš kurios užsienyje esančio turto vertė buvo 1 618 152 DEM. Likusią 119 015 DEM sumą sudarė Vokietijoje esančio turto vertė.

15. Atskaičius asmeniui suteikiamą 400 000 DEM neapmokestinamąją sumą ir ją suapvalinus liko 1 337 100 DEM apmokestinamoji suma. Ieškovui pateikus

prašymą pagal *ErbStG* 21 straipsnį, į mokėtiną 254 049 DEM mokestį buvo įskaityta 236 644 DEM suma iš Prancūzijoje sumokėtos 354 306,38 DEM (1 192 148 FRF x 0,2972) paveldimo mokesčio sumos.

16. Ieškovo skundas dėl *Finanzamt* atlikto mokesčio apskaičiavimo ir jo ieškiny *Finanzgericht* (Finansų teismas) nebuvo patenkinti. Tuomet jis pateikė kasacinį skundą dėl *Finanzgericht* sprendimo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas), kuris laikosi nuomonės, kad vėliausiai priėmus 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Barbier*⁴ tapo abejotina, ar Vokietijos teisės nuostatos⁵, kuriose numatytas skirtingas vertinimas pagal palikimo ar jo dalį sudarančio turto buvimo vietą, suderinamos su laisvu kapitalo judėjimu. Todėl 2006 m. balandžio 11 d. nutartimi *Bundesfinanzhof* sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui tokį klausimą prejudiciniam sprendimui priimti:

„Ar (EB) steigimo sutarties 73b straipsnio 1 daliai (dabar EB 56 straipsnio 1 dalis)

4 — 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimas *Barbier*, C-364/01, Rink. p. I-15013.

5 — T. y. *BewG* 31 straipsnio taikymo ir *ErbStG* 13a straipsnio netaikymo užsienyje esančiai žemei, kai apmokestinamas vidaus turtas, teisinės pasekmės.

neprieštarauja tai, kad, nustatant paveldimo turto mokestį:

- a) kitoje valstybėje narėje (užsienyje) esančio žemės ir miškų ūkio paskirties turto vertė apskaičiuojama pagal įprastą (rinkos) vertę, o valstybės viduje esančiam žemės ir miškų ūkio turtui taikoma speciali vertinimo procedūra, pagal kurią gauta vertė sudaro vidutiniškai tik 10 % įprastos rinkos vertės, ir

- b) kai paveldimas Vokietijoje esantis žemės ir miškų ūkio paskirties turtas, atskaitoma speciali neapmokestinamoji suma, ir likutinė vertė nustatoma tik 60 %,

jeigu dėl to, įgyjant turtą, kurį sudaro valstybės viduje esantis turtas ir užsienyje esantis žemės ir miškų ūkio paskirties turtas, valstybės viduje esančiam turtui dėl žemės ir miškų ūkio paskirties turto buvimo užsienyje taikomas didesnis paveldimo turto mokestis, nei jis būtų buvęs, jei žemės ir miškų ūkio paskirties turtas būtų Vokietijoje?“

17. Rašytines pastabas pateikė ieškovas, *Finanzamt*, Vokietijos vyriausybė ir Komisija. Šalys neprasė surengti posėdžio, ir jis nebuvo rengiamas.

III — Vertinimas

A — Pagrindiniai šalių argumentai

18. Ieškovas iš esmės teigia, kad užskaičius tik dalį mokesčio už užsienyje esantį turtą palikimas Vokietijoje buvo apmokestintas didesniu mokesčiu⁶ ir kad tai sudaro dvigubą apmokestinimą, kurį draudžia EB 293 straipsnis. Jis tvirtina, kad Vokietijos paveldimo turto mokestis už valstybės viduje esantį turtą yra didesnis, palyginti su tuo, kuris būtų apskaičiuotas, jeigu aptariama užsienyje esanti žemė būtų Vokietijoje, ir dėl to šis mokestis riboja laisvą kapitalo judėjimą⁷. Galiausiai, ieškovas teigia, kad nagrinė-

6 — Taip nebūtų atsitikę, jeigu palikime nebūtų nei užsienyje esančios žemės, nei atitinkamos žemės Vokietijoje.

7 — Pašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškina, kad, paėmus, pavyzdžiui, tas pačias faktines aplinkybes, kokios yra nagrinėjamoje byloje, ir pakeitus žemės buvimo vietą iš Prancūzijos į Vokietiją, padidėjusi mokesčių našta valstybės viduje esančiam turtui akivaizdi.

jamos nuostatos nepatenka į EB 58 straipsnio taikymo sritį, nes buvo priimtos po 1993 m. ir bet kuriuo atveju sudaro užslėptą apribojimą, numatytą šio straipsnio 3 dalyje. Nėra jokių aplinkybių, kurios pateisintų santykinai mažiau palankų kitoje valstybėje narėje turimos žemės ir miškų ūkio paskirties žemės vertinimą.

19. *Finanzamt* ir *Vokietijos vyriausybė* iš esmės tvirtina, kad nagrinėjamos nacionalinės nuostatos nepažeidžia ir neriboja laisvo kapitalo judėjimo. *Vokietijos vyriausybė* teigia, kad skirtingas požiūris vertinant yra pernelyg netiesioginis, kad galėtų daryti poveikį sprendimams dėl pirkimo. Jos manymu, nagrinėjamų nuostatų poveikis bet kuriuo atveju yra neišvengiama teisėto nacionalinių mokesčių sistemų koegzistavimo pasekmė. Galiausiai, *Vokietijos vyriausybė* tvirtina, kad Prancūzijoje esančios žemės vertė, nustatyta pagal *Vokietijos* įstatymus, yra lygi vertei, nustatyta pagal *Prancūzijos* paveldimo turto mokesčio įstatymus.

20. *Komisija* daro išvadą, kad laisvas kapitalo judėjimas ribojamas tiek, kiek kitoje valstybėje narėje esančiam turtui taikomas didesnis paveldimo turto mokestis nei valstybės teritorijoje esančiam turtui. Dėl pateisinimo pagrindo *Komisija* nurodo, kad

EB 58 straipsnio 1 dalies a punkte numatytą nukrypti leidžiančią nuostatą riboja EB 58 straipsnio 3 dalis, pagal kurią nacionalinės nuostatos neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo.

21. Raštu atsakydamas į Teisingumo Teismo klausimą dėl tikslios pirmojo įgijimo datos, ieškovas pranešė, kad jo tėvas pirmąją aptariamą žemės valdą nupirko 1988 m. rugpjūčio 9 d., o antrąją – 1990 m. sausio 26 d.

B — Vertinimas

22. Pradėdamas norėčiau pažymėti, kad *Bundesfinanzhof* prejudicinis klausimas, nėra susijęs su *ErbStG* 21 straipsnyje įtvirtinta nuostata dėl užsienio (*Prancūzijos*) paveldimo turto mokesčio įskaitymo į nacionalinį (*Vokietijos*) paveldimo turto mokestį. Todėl, nors ieškovas ir teigia, kad ši nuostata pažeidžia EB 293 straipsnį, nagrinėjamoje byloje Teisingumo Teismas nėra prašomas įvertinti, ar toks mokesčio įskaitymas atitinka Bendrijos teisę.

1. Dėl nagrinėjamo paveldėjimo kaip kapitalo judėjimo

23. Pirmiausia pažymėtina, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, nors tiesioginių mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, jos privalo šia kompetencija naudotis laikydamosi Bendrijos teisės⁸, įskaitant nuostatas, kuriose įtvirtintas laisvo kapitalo judėjimo principas.

24. Reikia turėti omenyje, kad EB sutarties 73b straipsnio 1 dalis (dabar EB 56 straipsnio 1 dalis) įtvirtina 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 draudžiami⁹.

25. „Kapitalo judėjimo“ sąvokos Sutartis neapibrėžia. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, kadangi EB 56 straipsnis iš

esmės perėmė Direktyvos 88/361 1 straipsnio turinį ir net jei ši direktyva buvo priimta, remiantis EEB sutarties 69 straipsniu ir 70 straipsnio 1 dalimi (EEB sutarties 67–73 straipsniai buvo pakeisti EB sutarties 73b–73g straipsniais, dabar – EB 56–60 straipsniai), prie jos pridėta „kapitalo judėjimo“ nomenklatura toliau naudotina kaip gairės, aiškinant kapitalo judėjimo sąvoką¹⁰.

26. Kaip minėjau 5 punkte, paveldėjimai ir palikimai minimi Direktyvos 88/361 I priedo XI kategorijos „Asmeninio kapitalo judėjimai“ D skyriuje. Be to, atsižvelgiant į dabartinę Teisingumo Teismo praktiką¹¹, nekyla jokių abejonių, kad palikimas yra kapitalo judėjimas EB 56 straipsnio prasme, išskyrus atvejus, kai jo sudėtinės dalys yra vienoje valstybėje narėje.

27. Remiantis pirmiau išdėstytais faktais, pagrindinės bylos aplinkybėmis, taip

8 — Visų pirma žr. 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimą *Wielockx* (C-80/94, Rink. p. I-2493, 16 punktas), 2005 m. kovo 10 d. Sprendimą *Laboratoires Fournier* (C-39/04, Rink. p. I-2057, 14 punktas) ir visai neseniai priimtą 2006 m. vasario 23 d. Sprendimą *Van Hilten-van der Heijden* (C-513/03, Rink. p. I-1957, 36 punktas).

9 — Sprendimo *Van Hilten-van der Heijden* 37 punktas.

10 — Šiuo klausimu, *inter alia*, žr. 1999 m. kovo 16 d. Sprendimą *Trummer ir Mayer* (C-222/97, Rink. p. I-1661, 21 punktas), 2002 m. kovo 5 d. Sprendimą *Reisch ir kt.* (C-515/99, C-519/99–C-524/99 ir C-526/99–C-540/99, Rink. p. I-2157, 30 punktas), sprendimą *Van Hilten-van der Heijden* (minėtas 8 išnašoje, 39 punktas) ir 2006 m. spalio 3 d. Sprendimą *Fidium Finanz* (C-452/04, Rink. p. I-9521, 41 punktas).

11 — Sprendimas *Barbier* (minėtas 4 išnašoje) ir sprendimas *Van Hilten-van der Heijden* (minėtas 8 išnašoje).

pat akivaizdu, kad nagrinėjamas palikimas yra ne vienoje valstybėje narėje¹².

28. Dėl įgijimo datos ir Vokietijos vyriausybės pateikto argumento, kad nagrinėjamas turtas pirmiausia buvo įgytas (t. y. nupirktas) iki Direktyvos 88/361 perkėlimo termino pabaigos (1990 m. liepos 1 d.), kas užkirstų kelią ieškovui savo teises kildinti iš šios direktyvos ir Sutarties, mano nuomone, pagrindinėje byloje konstatuoti trys skirtingi įgijimai. Pirmasis – kai ieškovo tėvas nusipirko nagrinėjamą turtą, antrasis – kai ieškovo motina įgijo turtą paveldėjimo keliu, o trečiasis – kai pats ieškovas įgijo turtą paveldėjimo keliu.

29. Teisingumo Teismo vertinimui svarbios bylos aplinkybės, t. y. ieškovui turtą palikusio palikėjo mirtis, įvyko 1998 metais. Taigi vertinant paveldėjimą pagrindinėje byloje lemiamas momentas iš tiesų yra turto įgijimo data, kai turtą įgijo pats ieškovas, o tai įvyko jo motinos mirties dieną.

30. Komisija teisingai nurodo, kad tokį vertinimą, kai kapitalo judėjimo atskaitos momentu imamas ieškovo paveldėjimas, patvirtina ne tik sprendimo *Barbier* motyvai, bet ir šios bylos faktinės aplinkybės: joje paveldėjimas atsirado 1993 m., t. y. suėjus Direktyvos 88/361 perkėlimo terminui, tačiau turto įgijimo sandoriai, kuriuos, būdamas gyvas, sudarė mirusysis, buvo įvykdyti 1970 – 1988 m., t. y. iki šios direktyvos perkėlimo.

31. Taigi darytina išvada, kad nagrinėjama situacija turi būti vertinama pagal laisvą kapitalo judėjimą reguliuojančias nuostatas ir kad ieškovas savo teises gali kildinti iš Direktyvos 88/361 ir iš Sutarties.

2. Nacionalinės teisės aktai, kaip kapitalo judėjimo apribojimas

32. Reikia išnagrinėti, ar tokie nacionalinės teisės aktai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, sudaro kapitalo judėjimo apribojimą.

33. Šiuo klausimu iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad tarp EB 56 straipsnio 1 dalimi draudžiamų

12 — Šiuo klausimu žr. sprendimą *Barbier* (minėtas 4 išnašoje, 58 punktas) ir sprendimą *Van Hilten-van der Heijden* (minėtas 8 išnašoje, 42 punktas).

priemonių, kaip kapitalo judėjimo apribojimo, yra tokios, kurios gali atgrasyti ne rezidentus investuoti tam tikroje valstybėje narėje arba minėtos valstybės narės rezidentus investuoti kitose valstybėse narėse, arba palikimo atveju tos, dėl kurių sumažėja kitos valstybės narės nei ta, kurioje turtas yra ir kuri apmokestina palikimą, rezidento gaunamo palikimo vertė¹³.

tiesiogiai išreiškiamas per skirtingus nagrinėjamo turto vertinimo metodus, taikomas didesnis paveldimo turto mokestis, kuriuo ieškovas apmokestinamas tik todėl, kad dalis paveldimo turto yra kitoje valstybėje narėje. Prancūzijoje esančios turto dalies atveju nagrinėjami įstatymai taip pat užkerta kelią ieškovui pasinaudoti sumažinta bazine verte. Kaip prašyme priimti prejudicinį sprendimą paaikškino nacionalinis teismas, didesnę kitoje valstybėje narėje esančio turto apmokestinimą lemia jau vien atsisakymas leisti pasinaudoti įvairiomis jo aptartomis Vokietijos nuostatomis, susijusiomis su valstybės teritorijoje esančiu žemės ir miškų ūkio paskirties turtu.

34. Kaip pažymėjo generalinis advokatas J. Mischo savo išvadoje byloje *Barbier*¹⁴, nors savaime suprantama, kad paveldimo turto mokesčio poveikis pasinaudojimui kapitalo judėjimo laisve nebegali turėti poveikio atitinkamam mirusiam asmeniui, toks poveikis gali būti kliūtis pasinaudojanti pirmiau minėta laisve. Tokios pasekmės yra viena iš aplinkybių, į kurias kiekvienas suinteresuotas asmuo turi atsižvelgti sprendžiamas, ar pasinaudoti kapitalo judėjimo laisve.

36. Be to, užsienyje esančio palikimo atveju nagrinėjamo paveldimo turto vertė yra mažesnė, palyginti su situacija, kai palikimas yra tik valstybės viduje. Tai yra didesnės mokesčių naštos, kylančios iš tokių nuostatų, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pasekmė¹⁵.

35. Nagrinėjamoje byloje remiantis pritaikytais *ErbStG* (Paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio įstatymas) ir *BewG* (Vertinimo įstatymas) daromas skirtumas pagal tai, ar paveldėtas turtas yra valstybės viduje, ar užsienyje. Dėl tokio skirtingo požiūrio, kuris

37. Remiantis Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo ir Teisingumo Teismo praktika, reikia užkirsti kelią tam,

13 — Šiuo klausimu žr. sprendimo *Van Hilten-van der Heijden* (minėtas 8 išnašoje) 44 punktą.

14 — Generalinio advokato J. Mischo išvados byloje *Barbier* (sprendimas minėtas 4 išnašoje) 30 ir 31 punktai.

15 — Kitaip tariant, jeigu turtui būtų tekusi mažesnė mokesčių našta (t. y. jeigu palankios nuostatos, taikomos turtui valstybės viduje, būtų taikomos ir užsienyje esančiam turtui), ieškovas iš savo motinos palikimo keliu būtų įgijęs didesnės vertės turtą.

kad tarpvalstybinį elementą turinčio turto perleidimo paveldėjimo keliu ekonominė vertė sumažėtų daugiau nei tokio perleidimo vienoje valstybėje narėje vertė.

38. Nagrinėjamų nuostatų poveikis – kad Vokietijoje gyvenantiems asmenims yra mažiau patrauklu investuoti į turtą kitoje valstybėje narėje nei į panašų turtą Vokietijos teritorijoje.

39. Kiek tai susiję su turto vertinimu, taip yra tam tikriems objektams taikomų išimčių ir neapmokestinamų sumų pagal ErbStG 13a straipsnį atžvilgiu.

40. Todėl darytina išvada, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės nuostatos riboja laisvą kapitalo judėjimą.

3. Apribojimo pateisinimas

41. Nors EB 56 straipsnis įtvirtina bendrą kapitalo judėjimo apribojimų draudimą, EB 58 straipsnio 1 dalies a punktas paaiškina,

kad šis draudimas 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. Vis dėlto ši teisė savo ruožtu ribojama EB 58 straipsnio 3 dalyje, kurioje nurodyta, kad valstybių narių numatyti mokesčių mokėtojų skirtumai neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo savavališko diskriminavimo ar užslėpto apribojimo¹⁶.

42. Tam, kad nacionaliniai teisės aktai, pagal kuriuos mokesčių mokėtojai skiriami dėl jų skirtingos padėties kapitalo investavimo vietos atžvilgiu, būtų laikomi suderinami su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, reikia, kad nevienodas vertinimas apimtų situacijas, kurios negali būti objektyviai panašios, arba galėtų būti pateisintas svarbiais bendrojo intereso pagrindais, kaip antai būtinumu užtikrinti mokesčių sistemos darną ir mokesčių kontrolės efektyvumą¹⁷.

16 – Tiesioginių mokesčių atžvilgiu šie principai buvo pakartoti, *inter alia*, 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendime *Manninen* (C-319/02, Rink. p. I-7477, 28 punktas) ir 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendime *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, Rink. p. I-8203, 31 punktas).

17 – Šiuo klausimu žr. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimą *Verkooijen* (C-35/98, Rink. p. I-4071, 43 punktas), sprendimo *Manninen* (minėtas 16 išnašoje) 29 punktą ir sprendimo *Centro di Musicologia Stauffer* (minėtas 16 išnašoje) 32 punktą.

43. Be to, tam, kad būtų pateisintas skirtingas mokesčių mokėtojų vertinimas dėl jų skirtingos padėties kapitalo investavimo vietos atžvilgiu, negalima viršyti to, kas būtina siekiant įgyvendinti aptariamų teisės aktų tikslus¹⁸.

44. Kaip minėta 4 punkte, pagal Deklaraciją valstybės narės gali remtis EB 58 straipsnio 1 dalies a punktu tik atitinkamoms 1993 m. pabaigoje galiojusioms nuostatomis.

45. Nagrinėjamoje byloje negalima remtis EB 58 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta išimtimi vien jau dėl to, kad, kaip paaiškėja iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, ir *ErbStG* 13a straipsnis, ir *BewG* 31 straipsnis buvo iš dalies pakeisti 1996 metais. Dėl *ErbStG* 13a straipsnio prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas aiškiai nurodo, kad jame numatytos mokesčių lengvatos turtui, kurį sudaro žemės ir miškų ūkio paskirties žemė, buvo pradėtos taikyti tik po 1993 m., o vėliau toliau plečiamos, dėl ko EB 58 straipsnio 1 dalies a punktas šiuo atveju neturi jokios reikšmės.

46. Dėl *BewG* 31 straipsnio prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad, kadangi vidaus turto, kurį sudaro žemės ir miškų ūkio paskirties žemė, vertinimas skaičiuojant paveldimo turto mokesčių pagal 1997 m. metinio mokesčio įstatymo (*Jahressteuergesetz*)¹⁹ 1 straipsnio 36 punktą šiuo metu atgaline data yra reguliuojamas kitur, t. y. *BewG* 140 ir tolesniuose straipsniuose, abejotina, ar galima remtis EB 58 straipsnio 1 dalies a punktu. Nors naujųjų nuostatų turinys iš dalies susijęs su ankstesnėmis įstatymo nuostatomis, įtvirtintomis *BewG* 36 ir tolesniuose straipsniuose, šios naujosios nuostatos turi būti vertinamos kaip atsiradusios tik po 1993 metų.

47. Todėl, mano nuomone, tai savaime užkerta kelią nagrinėjamų nuostatų pateisinimui pagal EB 58 straipsnį.

48. Bet kuriuo atveju, kaip jau minėta pirmiau, kalbant apie galimybę pateisinti šias nuostatas privalomais bendrojo intereso pagrindais, pirmiausia reikia nustatyti, ar nevienodas vertinimas apima situacijas, kurios nėra objektyviai panašios, arba ar šį vertinimą galima objektyviai pateisinti kokiais nors privalomais bendrojo intereso pagrindais.

18 — Šiuo klausimu žr. sprendimo *Verkooijen* (minėtas 17 išnašoje) 43 punktą, sprendimo *Manninen* (minėtas 16 išnašoje) 29 punktą ir sprendimo *Centro di Musicologia Stauffer* (minėtas 16 išnašoje) 32 punktą.

19 — 1996 m. gruodžio 20 d. 1997 m. Metinio mokesčio įstatymas (*Jahressteuergesetz*, toliau – *JStG*) (BGBl. 1996 I, p. 2049).

49. Valstybės teritorijoje esančio turto ir kitoje valstybėje narėje esančio turto paveldėtojų situacijos yra panašios. Akivaizdu, kad savo rašytinėse pastabose Vokietija šio požiūrio neginčija. Jeigu palikėjo paskutinė gyvenamoji vieta buvo Vokietijoje, paveldėtojas turi mokėti Vokietijos paveldimo turto mokestį nuo viso paveldėto turto (esančio ir Vokietijoje, ir užsienyje). Remiantis prašymu priimti prejudicinį sprendimą, dėl skirtingų vertinimo metodų kitoje valstybėje narėje esančio turto paveldėtojams tenka didesnė mokesčio našta nei Vokietijoje esančio turto paveldėtojams.

užkirsti kelią produktyvumą ir darbo vietas garantuojančių ir pareigas pagal nacionalinę teisę turinčių žemės ir miškų ūkio bendrovių skaidymui. Anot jų, todėl ši lengvata turėtų būti taikoma tik šios valstybės teritorijoje, o ne kitose valstybėse narėse esančioms bendrovėms.

50. Dėl sąlygos, susijusios su bendrojo intereso tikslo siekimu, Vokietijos vyriausybė ir tam tikra prasme *Finanzamt* iš esmės teigia, kad nacionaliniu teisės aktu pirmiausia siekiama kompensuoti našta, kuri tiesiogiai tenka paveldimo turto mokesčiu apmokestinamai įmonei, t. y. atsižvelgti į sumažėjusius paveldėtojo finansinius pajėgumus, jam paveldėjus ne pinigines lėšas, o turtą, kuris yra susijęs su žemės ūkio bendrove ir kurį paveldėtojas neturėtų būti verčiamas perduoti ar jo atsisakyti, kad sumokėtų paveldimo turto mokestį²⁰. Antra, juo siekiama

51. Be to, Vokietijos vyriausybė ir *Finanzamt* daro nurodą į tuos pačius argumentus, kuriuos nacionalinis teismas pateikė prašyme priimti prejudicinį sprendimą perteikdamas *Finanzgericht* samprotavimus: viena vertus, „turtui esant kitoje ES valstybėje narėje visuomeninis žemės ir miško ūkio verslo kontekstas yra kitoks“, kita vertus, „nacionalinės institucijos neturi vienodai atsižvelgti į galimus panašius kitos valstybės narės bendruosius interesus“.

52. Dėl Vokietijos valdžios institucijų tvirtinimo, kad jos neprivalo atsižvelgti į jokių panašius kitų valstybių bendruosius interesus, pritarčiau Komisijos nuomonei, jog toks tvirtinimas pagrįstas prielaida, kad pagal nuostatas dėl laisvo kapitalo judėjimo valstybės narės gali ypač remti savo pačių ekonomiką. Mano nuomone, valstybės žemės ir miškų ūkio rėmimas negali pateisinti kapitalo judėjimo apribojimo. Šiuo klausimu Teisin-

20 — Nors mokesčių sistemos darnos užtikrinimas *per se* nėra nurodomas, Vokietijos vyriausybė mano, kad šis tikslas prilygsta bendrajam tikslui siekti „kompensuoti našta, kuri tiesiogiai tenka paveldimo turto mokesčiu apmokestinamai įmonei“.

gumo Teismas sprendime *Verkooijen*²¹ konstatavo, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką vien ekonominiai tikslai negali būti laikomi privalomu bendrojo intereso pagrindu, kuris galėtų pateisinti Sutartimi garantuojamos pagrindinės laisvės apribojimą. Nors darbo vietų ir produktyvumo išsaugojimas ir kelio tokių bendrovių skaidymui užkirtimas galėtų pasitarnauti bendrajam interesui, jos nepateisina kapitalo judėjimo apribojimo.

53. Kalbant apie tai, kad Vokietijos vyriausybės palygino tikslą kompensuoti našta, kuri tiesiogiai tenka paveldimo turto mokesčiu apmokestinamai įmonei, su poreikiu užtikrinti mokesčių sistemos darną, reikia pasakyti, kad iš Teisingumo Teismui pateiktos informacijos bet kuriuo atveju nėra matyti, kaip ši darna galėtų būti sutrikdyta, jeigu vidaus ir užsienio žemės ir miškų ūkio paskirties turtui būtų taikomi vienodi kriterijai. Tai nesukeltų pavojaus Vokietijos mokesčių sistemos darnai ir būtų mažiau laisvą kapitalą ribojanti priemonė nei ta, kuri nustatyta nagrinėjamos nuostatose²².

21 — Sprendimo *Verkooijen* (minėtas 17 išnašoje) 48 punktas. Šiuo klausimu taip pat žr. 1991 m. liepos 25 d. Sprendimą *Collectieve Antennevoorziening Gouda ir kt.* (C-288/89, Rink. p. I-4007, 10 punktas) ir 1998 m. balandžio 28 d. Sprendimą *Kohll* (C-158/96, Rink. p. I-1931, 41 punktas).

22 — Šiuo klausimu žr. sprendimo *Manninen* (minėtas 16 išnašoje) 46 punktą.

54. Manęs taip pat neįtikina argumentas, kad Vokietijos nacionalinė administracija neturi duomenų apie kitose valstybėse narėse esantį turtą. Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad galimų vien administracinio pobūdžio sunkumų ir nepatogumų nepakanka kapitalo judėjimo apribojimui pateisinti²³. Bet kuriuo atveju paprastai mokesčių mokėtojai įpareigojami pateikti reikiamą informaciją ir dokumentus, *inter alia*, įrodančios tariamą vertę, kas iš pirmo žvilgsnio atrodo pakankama siekiant išspręsti šiuos sunkumus. Be to, Direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje²⁴ taip pat yra tinkama priemonė tokiems sunkumams įveikti. Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad pagal šią direktyvą vienos valstybės narės kompetentingos institucijos bet kada gali paprašyti kitos valstybės narės kompetentingų institucijų pateikti visą informaciją, leidžiančią nustatyti tikslią mokėtino mokesčio sumą pagal teisės aktus, kuriuos jos turi taikyti²⁵.

23 — Šiuo klausimu žr. 2004 m. kovo 4 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-334/02, Rink. p. I-2229, 29 punktas) bei generalinio advokato D. Ruiz-Jarabo Colomer išvados šioje byloje 29 ir 30 punktus; sprendimo *Manninen* (minėtas 16 išnašoje) 54 punktą ir 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rink. p. I-11753, 70 punktas).

24 — 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15), kuri buvo ne kartą iš dalies keičiama.

25 — Be kita ko, žr. 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Futura Participations ir Singer* (C-250/95, Rink. p. I-2471, 41 punktas), sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* (minėtas 23 išnašoje) 31 punktą, sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (minėtas 16 išnašoje) 50 punktą, 2007 m. kovo 22 d. Sprendimą *Talotta* (C-383/05, Rink. p. I-2555, 29 punktas) ir 2007 m. liepos 5 d. Sprendimą *Komisija prieš Belgiją* (C-522/04, Rink. p. I-5701, 52 punktas).

55. Be to, norėčiau pridurti, kad Vokietijos vyriausybė neįrodė, jog nagrinėjamos nuostatos yra būtinos ir tinkamos siekiant privalomųjų bendrojo intereso tikslų.

56. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, darytina išvada, kad Vokietijos vyriausybės pateikti argumentai nagrinėjamam apribojimui patenkinti nėra įtikinantys.

IV — Išvada

57. Todėl manau, kad į *Bundesfinanzhof* pateiktą klausimą Teisingumo Teismas turėtų atsakyti taip:

Nagrinėjamos bylos aplinkybėmis Europos Bendrijos steigimo sutarties 56 straipsnio 1 dalis (anksčiau EB steigimo sutarties 73b straipsnio 1 dalis) draudžia nacionalinės teisės aktus paveldimo turto mokesčio srityje, pagal kuriuos:

- a) kitoje valstybėje narėje esančio žemės ir miškų ūkio paskirties turto vertė apskaičiuojama pagal įprastą rinkos vertę (esamą rinkos vertę), o valstybės viduje esančiam žemės ir miškų ūkio turtui taikoma speciali vertinimo procedūra, pagal kurią gauta vertė sudaro vidutiniškai tik 10 % įprastos rinkos vertės, ir

- b) nacionalinėje teritorijoje esančio žemės ir miškų ūkio paskirties turto paveldėjimo atveju neatsižvelgiama į ypatingą neapmokestinamąją sumą ir likutinė vertė sumažinama iki 60 %.