TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2008 m. rugsėjo 11 d.*

Byloje C-11/07

dėl 2007 m. sausio 11 d. *hof van beroep te Gent* (Belgija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. sausio 18 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Hans Eckelkamp,

Natalie Eckelkamp,

Monica Eckelkamp,

Saskia Eckelkamp,

Thomas Eckelkamp,

* Proceso kalba: olandų.

Jessica Eckelkamp,

Joris Eckelkamp

prieš

Belgische Staat

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinis advokatas J. Mazák,
posėdžio sekretorė B. Fülöp, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2007 m. gruodžio 13 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— H. Eckelkamp, N. Eckelkamp, M. Eckelkamp, S. Eckelkamp, T. Eckelkamp, J. Eckelkamp ir J. Eckelkamp, atstovaujamų advokatų B. Coopman ir M. Van Daele,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos L. Van den Broeck, padedamo advokato A. Haelterman,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal, A. Weimar ir R. Troosters,

susipažinęs su 2008 m. kovo 13 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl EB 12, 17, 18, 56 ir 58 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą tarp Vokietijoje mirusios šios valstybės pilietės H. Eckelkamp įpėdinių ir Viešosios finansų, pridėtinės vertės mokesčio administravimo, registrų ir nuosavybės tarnybos (*FOD Financiën, Administratie van de BTW, registratie en domeinen*) dėl šios atsisakymo apskaičiuojant mokestį, mokėtiną už Belgijoje esančio H. Eckelkamp nekilnojamojo turto perleidimą, atskaityti su šiuo turtu susijusias skolas tuo pagrindu, kad jos nuolatinė gyvenamoji vieta mirties momentu buvo ne Belgijoje.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio ((tapo EB sutarties 67 straipsniu) (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.“

4 Direktyvos 88/361 I priede išvardyti kapitalo judėjimai; jo XI skyrius „Asmeninio kapitalo judėjimams“ apima paveldėjimą ir palikimą.

Nacionalinės teisės aktai

5 Belgijoje kompetencija nustatyti paveldimo turto mokesčio tarifą, apmokestinimo bazę, atleidimą nuo šio mokesčio ir mokesčio sumažinimo atvejus priskiriama regionų kompetencijai.

6 Flandrijos regiono Paveldimo turto mokesčio kodekso (toliau – kodeksas) 1 straipsnyje nurodyta:

„Nustatyti šie mokesčiai:

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

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

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

7 Pagal kodekso 15 straipsnį paveldimo turto mokestis mokėtinas nuo viso mirusio ar pripažinto dingusiu be žinios asmens turto, neatsižvelgiant į turto buvimo vietą, atskaičius skolas.

8 Ne rezidentams skirtas kodekso 18 straipsnis išdėstytas taip:

„Mokestis už turto perleidimą mirus palikėjui mokėtinas nuo viso mirusio ar pripažinto dingusiu be žinios asmens Belgijoje esančio nekilnojamojo turto, neatskaičius skolų.“

9 Pagal kodekso 29 straipsnį skolos priskiriamos prie įsipareigojimų, tik jeigu jos vis dar egzistavo mirties dieną; tą galima įrodinėti visomis akto, kuriuo suteikiamas kreditas ir atsiranda skola, atžvilgiu leistinomis įrodinėjimo priemonėmis.

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

11 Pagal kodekso 41 straipsnį:

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

Per įstatymo ar generalinio direktoriaus pratęstą nustatytą terminą pateikta paveldimo turto mokesčio deklaracija gali būti pataisyta iki šio termino pabaigos, nebent

suinteresuotasis asmuo šios teisės aiškiai atsisakė teisinius reikalavimus atitinkančiu pareiškimu.“

12 Kodekso 48 straipsnio 1 dalyje pateikta tarifų, taikomų paveldimo turto mokesčiui ir mokesčiui už turto perleidimą mirus palikėjui, lentelė. Šio straipsnio 2 dalies ketvirtoji pastraipa išdėstyta taip:

„Skolos įsipareigojimai ir laidojimo išlaidos išskaičiuojami iš kilnojamojo ir 60a straipsnyje nurodyto turto pirmenybės tvarka, nebent deklaraciją pateikęs asmuo įrodo, kad šios skolos buvo specialiai sukurtos siekiant įgyti ar išsaugoti nekilnojamąjį turtą.“

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

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

14 Apeliantai pagrindinėje byloje yra 2003 m. gruodžio 30 d. Diuseldorfe mirusios Vokietijos pilietės H. Eckelkamp įpėdiniai.

15 2002 m. lapkričio 13 d. H. Eckelkamp pasirašė dokumentą, kuriuo ji pripažino savo skolą H. Eckelkamp, vienam iš apeliantų pagrindinėje byloje. Užtikrindama šią skolą 2003 m. birželio 5 d. notariškai patvirtintu dokumentu ji H. Eckelkamp suteikė įgaliojimą įkeisti Knokė-Heiste (Belgija) esantį nekilnojamąjį turtą.

16 2004 m. birželio 29 d. apeliantai pagrindinėje byloje per įstatyme nustatytą šešių mėnesių terminą nuo H. Eckelkamp mirties Belgijoje pateikė paveldimo turto mokesčio deklaraciją, kurios palikimo aktyvų skyriuje buvo įrašyta, kad šio nekilnojamojo turto vertė yra 200 000 eurų. Deklaracijos įsipareigojimų skyriuje buvo įrašas „nieko“.

17 Iš apeliantų pagrindinėje byloje ir Belgijos vyriausybės pastabų matyti, kad, prieš pateikiant šią deklaraciją, vienas šių apeliantų ir kompetentinga nacionalinė valdžios institucija mokesčių srityje susirašinėjo elektroniniais laiškais. Ši mokesčių institucija tuo klausimu nurodė, kad pagal taikomus Flandrijos teisės aktus mokestis už turto perleidimą mirus palikėjui mokėtinas nuo viso Belgijoje esančio turto, neatskaičius skolų. Kadangi H. Eckelkamp mirties momentu Belgijoje negyveno, apskaičiuojant mokestį už turto perleidimą nebuvo galima atskaityti jos skolų.

18 Pagrindinėje byloje nagrinėjamas mokestis už turto perleidimą mirus palikėjai buvo apskaičiuotas 2004 m. birželio 29 d. pateiktos deklaracijos pagrindu.

19 Sumokėję šį mokestį, kas, anot apeliantų pagrindinėje byloje pateiktų pastabų, „neturėjo įtakos jų visoms kitoms teisėms“, 2004 m. gruodžio 31 d. jie pareiškė ieškinį *inter partes* Briugės pirmosios instancijos teisme (*Rechtbank van eerste aanleg te Brugge*) dėl sumokėto mokesčio perskaičiavimo, o būtent, kad perskaičiuojant mokestį būtų atsižvelgta ir į H. Eckelkamp skolas.

20 2005 m. gegužės 30 d. Sprendimu šis teismas suinteresuotųjų asmenų ieškinį atmetė tuo pagrindu, kad ieškinio pareiškimo momentu buvo pasibaigęs kodekse nustatytas terminas atsižvelgti į naujas aplinkybes nustatant mokėtino paveldimo turto mokesčio ar mokesčio už turto perleidimą bazę.

21 Dėl šio sprendimo apeliantai pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme pateikė apeliacinį skundą tvirtindami, kad atitinkamos

mokestį už turto perleidimą mirus palikėjui reglamentuojančios kodekso nuostatos prieštarauja Bendrijos teisei. Jie mano, kad šios nuostatos įtvirtina netiesioginę diskriminaciją ir sudaro kliūtis laisvam kapitalo judėjimui.

22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme Belgijos valstybė rėmėsi tuo, kad buvo pasibaigęs kodekse nustatytas terminas atsižvelgti į naujas aplinkybes nustatant paveldimo turto mokesčio ar mokesčio už turto perleidimą mirus palikėjui bazę, ir teigė, jog bet kuriuo atveju nebuvo įrodyta, kad H. Eckelkamp mirties momentu būtų egzistavusi ginčijama skola. Suinteresuotosios nuolatinė gyvenamoji vieta mirties momentu buvo ne Belgijos Karalystėje, todėl iš mokesčio už turto perleidimą bazės nebuvo galima atskaityti skolų. EB 58 straipsnis nepažeidžia valstybių narių teisės taikyti atitinkamų mokesčių teisės nuostatų.

23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo manymu, iš 2002 m. lapkričio 13 d. paprastos rašytinės formos sutarties ir 2003 m. birželio 5 d. oficialiai patvirtinto akto matyti, kad H. Eckelkamp turėjo 220 000 eurų skolą.

24 Manydamas, kad pagrindinėje byloje iškilo Bendrijos teisės aiškinimo klausimas, *hof van beroep te Gent* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar (EB) 12 straipsnis kartu su 17 ir 18 straipsniais bei (EB) 56 straipsnis kartu su 58 straipsniu draudžia valstybės narės nacionalinės teisės nuostatą, pagal kurią paveldint įgyjant nekilnojamąjį turtą, esantį valstybėje narėje (turto buvimo valstybė), ši valstybė narė apmokestina turto buvimo valstybėje esantį nekilnojamą turtą, leisdama atskaityti su šiuo turtu susijusias skolas (pvz., įgaliojimu įkeisti nekilnojamąjį turtą užtikrintos skolos) tik tuomet, jeigu palikėjo nuolatinė gyvenamoji vieta mirties momentu buvo daikto buvimo valstybėje, bet ne tuomet, jeigu palikėjo nuolatinė gyvenamoji vieta mirties momentu buvo kitoje valstybėje narėje (gyvenamosios vietos valstybė)?“

Dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumo

25 Belgijos vyriausybė mano, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra nepriimtinas. Ji tvirtina, kad, viena vertus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas jokiu būdu negali patenkinti apeliantų pagrindinėje byloje pateikto prašymo, nes ieškinys dėl nagrinėjamo mokesčio dėl turto perleidimo perskaičiavimo pareikštas pavėluotai. Pagal Belgijos procesines normas terminas, per kurį jie galėjo pakeisti informaciją, kurios pagrindu apskaičiuojamas mokestis už turto perleidimą, buvo pasibaigęs jau prieš keletą mėnesių. Todėl atsakyti į pateiktą klausimą ne tik nereikia, bet ir atsakymas aiškiai nėra svarbus priimant sprendimą, kurį turi priimti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

26 Kita vertus, ji mano, kad pagrindinės bylos nagrinėjimo stadijoje pateiktas klausimas yra hipotetinis. Šioje stadijoje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas dar nėra atsakęs į pagrindinės bylos išsprendimui lemiamos svarbos turinčius klausimus, o būtent, ar tarp skolos ir atitinkamo nekilnojamojo turto buvo akivaizdus su šiuo turtu susietą skolą įrodantis ryšys. Šiuo atžvilgiu Belgijos vyriausybė per posėdį pabrėžė, kad šiuo atveju Belgijoje esantis nekilnojamasis turtas nėra įkeistas, o tėra H. Eckelkamp prieš mirtį išduotas įgaliojimas broliui įkeisti nekilnojamąjį turtą. Šios vyriausybės teigimu, kadangi įgaliojimas įkeisti turtą tėra trečiajai šaliai suteikiama teisė į kažkokio nekilnojamojo turto hipotekos galimą įregistravimą ir, kadangi tokia registracija nebuvo atlikta, Teisingumo Teismo praktikos prasme nėra jokios šį nekilnojamąjį turtą apsunkinančios skolos įsipareigojimo. Todėl pateiktas klausimas yra hipotetinis.

27 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad, vykstant EB 234 straipsnyje numatytam procesui, grindžiamam aiškiu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo kompetencijos atskyrimu, bet koks nagrinėjamų faktinių aplinkybių vertinimas yra nacionalinio teismo kompetencija. Be to, tik bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, kuris atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į konkrečios bylos aplinkybes, turi įvertinti prejudicinio sprendimo reikalingumą, kad galėtų priimti savo sprendimą bei Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų svarbą. Todėl iš principo Teisingumo Teismas turi priimti sprendimą tuo atveju, kai pateikiami klausimai susiję su Bendrijos teisės išaiškinimu (2005 m. balandžio 12 d. Sprendimo *Keller*, C-145/03, Rink. p. I-2529,

33 punktas ir 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Lucchini*, C-119/05, Rink. p. I-6199, 43 punktas).

28 Atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo galima, tik jeigu yra akivaizdu, kad prašomas Bendrijos teisės išaiškinimas neturi jokio ryšio su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku, jeigu problema yra hipotetinė arba jeigu Teisingumo Teismas neturi būtinos faktinės ir teisinės informacijos, kad naudingai atsakytų į jam pateiktus klausimus (žr. 2001 m. kovo 13 d. Sprendimo *PreussenElektra*, C-379/98, Rink. p. I-2099, 39 punktą; 2002 m. sausio 22 d. Sprendimo *Canal Satélite Digital*, C-390/99, Rink. p. I-607, 19 punktą ir minėto sprendimo *Lucchini* 44 punktą).

29 Pažymėtina, kad taip šiuo atveju nėra.

30 Iš tiesų Teisingumo Teismo prašoma išaiškinti, ar pagal Bendrijos teisę nacionaliniai teismai privalo netaikyti tam tikrų kodekso nuostatų dėl mokesčio už turto perleidimą mirus palikėjui apskaičiavimo, kurios, apeliantų pagrindinėje byloje nuomone, sudaro kliūtis laisvam kapitalo judėjimui. Todėl pateikti klausimai susiję su prašyme priimti prejudicinį sprendimą apibrėžtu pagrindinės bylos dalyku, ir atsakymas į šiuos klausimus gali būti naudingas šiam teismui sprendžiant, ar šio kodekso normos atitinka Bendrijos teisės normas.

31 Aišku, Belgijos vyriausybė nesutinka, kad H. Eckelkamp skola broliui ir paveldimas nekilnojamasis turtas yra susiję, iš ko aišku, jog šis turtas yra apsunkintas skola, ir pabrėžia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo ieškinio pareiškimo momentu buvo pasibaigę atitinkamose Belgijos teisės nuostatose nustatyti terminai, per kuriuos gali būti pateikta nauja informacija, kurios pagrindu apskaičiuojamas mokestis už turto perleidimą.

32 Vis dėlto reikia priminti, kad tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi kompetenciją nustatyti ir vertinti nagrinėjamos bylos faktines aplinkybes bei aiškinti ir taikyti nacionalinę teisę (žr. 1999 m. gegužės 4 d. Sprendimo *Sürül*, C-262/96, Rink. p. I-2685, 95 punktą). Taigi šis teismas, o ne Teisingumo Teismas, turi nustatyti įgaliojimo įkeisti apimtį ir poveikį pagal Belgijos teisę bei jo sukeliamas pasekmes, kiek tai susiję su palikėjo paliktu nekilnojamuoju turtu Belgijoje.

33 Be to, kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, pirma, tas faktas, kad apeliantų pagrindinėje byloje pateiktoje deklaracijoje nebuvo paminėta ginčijama skola, buvo pagrįstas kodekso nuostatomis, pagal kurias tokios skolos neįtraukiamos, jeigu mirties momentu palikėjas negyveno Belgijoje – būtent šios nuostatos nulėmė tai, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikė prejudicinį klausimą dėl Bendrijos teisės išaiškinimo. Antra, prieš pateikiant ginčijamą paveldimo turto mokesčio deklaraciją, kompetentingos valdžios institucijos apeliantus pagrindinėje byloje informavo, kad apskaičiuojant mokestį už turto perleidimą mirus palikėjui į H. Eckelkamp skolą negalima atsižvelgti, nes mirties momentu ji negyveno Belgijoje. Trečia, kaip matyti iš šio sprendimo 19 punkto, atrodo, kad šią deklaraciją apeliantai pagrindinėje byloje pateikė su sąlyga, kad jie išsaugo visas savo teises.

34 Reikia priminti, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra dviejų teismų dialogas, kurio pradžia visiškai priklauso nuo to, ar nacionalinis teismas nuspręs, kad šis prašymas yra tinkamas ir būtinas (žr. 2008 m. vasario 12 d. Sprendimo *Kempter*, C-2/06, Rink. p. I-411, 42 punktą). Nors tiesa, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pripažino, jog įpėdinių deklaracija pasibaigus įstatyme tokios deklaracijos pateikimui numatytam terminui tapo galutine, vis dėlto pateikus klausimą bus gautas visapusiškas Bendrijos teisės išaiškinimas, kurį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laiko galinčiu būti naudingai taikytinu nagrinėjant gautą bylą atsižvelgiant į šią teisę (šiuo klausimu žr. 1982 m. rugsėjo 16 d. Sprendimo *Vlaeminck*, 132/81, Rink. p. 2953, 13 ir 14 punktai).

35 Iš to išplaukia, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

Prejudicinis klausimas

36 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimu iš esmės siekia sužinoti, ar EB 12 straipsnį kartu su 17 ir 18 straipsniais bei EB 56 straipsnį kartu su 58 straipsniu reikia aiškinti taip, kad jie draudžia valstybės narės teisės aktus, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, dėl mokesčio už turto perleidimą ir paveldimo turto mokesčio, mokėtino už šioje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą, apskaičiavimo, kuriuose nenumatyta galimybė atskaityti šį nekilnojamąjį turtą apsunkinančių skolų, kai palikėjo nuolatinė gyvenamoji vieta mirties momentu buvo ne šio nekilnojamojo turto buvimo, o kitoje valstybėje narėje, nors tokia atskaita leistina, jei tokio asmens nuolatinė gyvenamoji vieta mirties momentu buvo nekilnojamojo turto buvimo valstybėje narėje.

37 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 punktas ir jame nurodyta teismų praktika).

38 Kadangi EB sutartis neapibrėžia „kapitalo judėjimo“ sąvokos EB 56 straipsnio 1 dalies prasme, Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, kad prie Direktyvos 88/361, net jei ši buvo priimta remiantis EEB sutarties 69 straipsniu ir 70 straipsnio 1 dalimi (vėliau EB sutarties 69 ir 70 straipsniai, panaikinti Amsterdamo sutartimi), pridėta „kapitalo judėjimo nomenklatūra“ toliau naudotina kaip gairės, atsižvelgiant į tai, kad, kaip nurodyta jos įžangoje, joje pateikiamas sąrašas nėra išsamus (žr. būtent 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Rink. p. I-1957, 39 punktą ir 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Fidium Finanz*, C-452/04, Rink. p. I-9521, 41 punktą, minėto sprendimo *Federconsumatori ir kt.* 20 punktą ir 2008 m. sausio 17 d. Sprendimo *Jäger*, C-256/06, Rink. p. I-123, 24 punktą).

39 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas, be kita ko, pažymėjęs, kad palikimas, kuris yra mirusio asmens turto perdavimas vienam arba keliems asmenims, arba, kitaip tariant, nuosavybės teisės į įvairų turtą, teisių ir t. t., kurie sudaro paveldimą turtą, perdavimas

paveldėtojams, patenka į Direktyvos 88/361 I priedo XI skyrių „Asmeninio kapitalo judėjimai“, konstatavo, jog palikimas yra kapitalo judėjimas EB 56 straipsnio prasme, išskyrus tuos atvejus, kai jo sudėtinės dalys yra vienoje valstybėje narėje (žr. minėto sprendimo *Hilten-van der Heijden* 42 punktą, 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Barbier*, C-364/01, Rink. p. I-15013, 58 punktą, minėto sprendimo van *Hilten-van der Heijden* 42 punktą ir minėto sprendimo *Jäger* 25 punktą).

40 Tačiau situacija, kai Vokietijoje nuolat gyvenantis asmuo po mirties kitiems Vokietijoje ir Nyderlanduose nuolat gyvenantiems asmenims palieka Belgijoje esantį nekilnojamąjį turtą, už kurį apskaičiuojamas mokestis už turto perleidimą, anaiptol nėra vien vidaus situacija.

41 Vadinasi, pagrindinėje byloje nagrinėjamas palikimas yra kapitalo judėjimas EB 56 straipsnio 1 dalies prasme.

42 Pirmiausia reikia išnagrinėti, ar, kaip teigia apeliantai pagrindinėje byloje ir Europos Bendrijų Komisija, toks nacionalinės teisės aktas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, riboja kapitalo judėjimą.

43 Šiuo klausimu reikia priminti, kad nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias nustatoma nekilnojamojo turto vertė apskaičiuojant mokesčio, mokėtino įgyjant nekilnojamąjį turtą paveldint, sumą, gali ne tik atgrasyti kitoje valstybėje narėje gyvenantį asmenį nuo atitinkamoje valstybėje narėje esančio nekilnojamojo turto pirkimo ir nuo tokio turto perleidimo kitam asmeniui, bet ir sumažinti kitoje negu minėto turto buvimo valstybėje narėje gyvenančio asmens palikimo vertę (šiuo klausimu žr. nurodyto sprendimo *Barbier* 62 punktą ir sprendimo *Jäger* 30 punktą).

44 Be to, kiek tai susiję su palikimu, nusistovėjusioje teismo praktikoje patvirtinama, kad pagal EB 56 straipsnio 1 dalį draudžiamomis priemonėmis, kurios sudaro

kapitalo judėjimo apribojimus, laikomos tos, kurios sumažina kitos valstybės narės nei ta, kurioje yra turtas ir kuri apmokestina palikimą, nuolatinio gyventojo gaunamo palikimo vertę (minėtų sprendimų *van Hilten-van der Heijden* 44 punktas ir *Jäger* 31 punktas).

45 Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos tiek, kiek pagal jas palikimas, kurį sudaro Belgijos Karalystėje esantis nekilnojamasis turtas, apmokestinamas didesniu turto perleidimo mokesčiu nei paveldimo turto mokestis, kuris mokėtinas tuo atveju, jei palikėjo nuolatinė gyvenamoji vieta mirties momentu buvo valstybėje narėje, riboja kapitalo judėjimą, sumažindamos palikimo, kurį sudaro toks turtas, vertę.

46 Kadangi pagal šiuos teisės aktus kai kurių su nekilnojamąjį turtą apsunkinančių skolų atskaita priklauso nuo turto palikėjo gyvenamosios vietos mirties momentu, ne rezidentų palikimui nustatoma didesnė mokesčių našta, kuri riboja laisvą kapitalo judėjimą.

47 Šios išvados negali paneigti ir Belgijos vyriausybės argumentas, kad kodeksas nenumato apribojimų, nes apskaičiuojant paveldimo turto mokestį ir mokestį už turto perleidimą objektyviai skiriasi rezidentų ir ne rezidentų situacija; todėl logiška, kad tik valstybė narė, kurioje gyvena palikėjas, apskaičiuodama paveldimo turto mokestį gali atsižvelgti į visus su palikimu, kurį sudaro kilnojamojo ir nekilnojamojo turto pasyvai ir aktyvai, susijusius aspektus. Iš tiesų šios aplinkybės neturi reikšmės taikant iš sprendimo 43 ir 44 punktuose minėtos teismų praktikos išplaukiančius kriterijus (taip pat šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Jäger* 34 punktą).

48 Vis dėlto Belgijos vyriausybė tvirtina, kad kitaip nei byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas *Barbier*, pagrindinės bylos aplinkybės skiriasi tuo, kad nėra besąlyginės pareigos perduoti nuosavybės teisę į nagrinėjamą nekilnojamąjį turtą ir jog prieš tai

nebuvo perduota ekonominė nuosavybė į šį turtą, o šis turtas nebuvo apsunkintas skolomis, nes įgaliojimas įkeisti, kuriuo remiasi apeliantai pagrindinėje byloje, šio sprendimo prasme jokiu būdu negali būti laikomas šį nekilnojamąjį turtą apsunkinančia skola.

49 Šiuo klausimu reikia priminti, kad byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Barbier*, ginčas buvo kilęs dėl mokesčio, mokėtino už nekilnojamojo turto, esančio valstybėje narėje, įgijimą paveldint ir atsižvelgimą apskaičiuojant šio turto vertę į besąlyginę daiktinės teisės turėtojo pareigą perduoti jį trečiajam asmeniui, kuriam šis turtas priklausė ekonomiškai. Taigi ši skola buvo tiesiogiai susijusi su paveldimu nekilnojamuoju turtu.

50 Taip pat dėl EB 49 ir EB 50 straipsnių Teisingumo Teismas nurodė, kad dėl nacionalinių teisės aktų, kurie draudžia ne nuolatiniams gyventojams mokesčių srityje atimti profesines išlaidas, tiesiogiai susijusias su veikla, iš kurios gautos atitinkamoje valstybėje narėje apmokestinamos pajamos, bet suteikia tokią teisę nuolatiniams gyventojams, kyla grėsmė, kad jie daugiausia neigiamai paveiks kitų valstybių narių piliečius, ir todėl jie pažeidžia šiuos straipsnius (šia prasme žr. 2003 m. birželio 12 d. Sprendimo *Gerritse*, C-234/01, Rink. p. I-5933, 27 ir 28 punktus).

51 Per posėdį Teisingumo Teisme apeliantai pagrindinėje byloje ir Komisija tvirtino, kad dėl nagrinėjamo įgaliojimo įkeisti turtą egzistavo pakankamas paveldint įgyto nekilnojamojo turto ir atitinkamos skolos ryšys. Tačiau Komisija pripažino, jog jei įgaliojimas įkeisti susietas ne su atitinkamu Belgijoje esančiu nekilnojamuoju turtu, bet galbūt ir su kitu nekilnojamuoju turtu, šis skolos ir nekilnojamojo turto ryšys gali būti paneigtas.

52 Vis dėlto iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimo teksto matyti, jog šis įgaliojimas įkeisti nekilnojamąjį turtą siekiant užtikrinti skolos grąžinimą susietas su šiuo turtu. Vykstant procesui EB 234 straipsnio pagrindu Teisingumo Teismas gali priimti sprendimą dėl Bendrijos teksto išaiškinimo ir galiojimo

tik remdamasis nacionalinio teismo nurodytomis faktinėmis aplinkybėmis (šiuo klausimu žr. 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *Dumon ir Froment*, C-235/95, Rink. p. I-4531, 25 punktą).

53 Kaip matyti iš šio sprendimo 32 punkto, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, o ne Teisingumo Teismas, privalo patikrinti pagrindinėje byloje nagrinėjamo įgaliojimo įkeisti pobūdį ir poveikį pagal Belgijos teisę bei nustatyti, ar iš tiesų egzistuoja tiesioginis skolos, kuria remiamasi, ir nekilnojamojo turto, už kurį apskaičiuotas pagrindinėje byloje nagrinėjamas mokestis už turto perleidimą, ryšys.

54 Bet kuriuo atveju reikia priminti, jog tai, kad nekilnojamąjį turtą apsunkinantys įsipareigojimai atskaitomi su sąlyga, jog palikėjo nuolatinė gyvenamoji vieta jo mirties momentu buvo nekilnojamojo turto buvimo valstybėje, riboja laisvą kapitalo judėjimą, o tai iš principo draudžia EB 56 straipsnio 1 dalis.

55 Toliau reikia išnagrinėti, ar toks konstatuotas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti pateisintas Sutarties nuostatomis.

56 Šiuo atžvilgiu svarbu priminti, kad pagal Sutarties 58 straipsnio 1 dalies a punktą „56 straipsnio nuostatos nepažeidžia valstybių narių teisės <...> taikyti atitinkamas savo mokesčių įstatymų nuostatas, pagal kurias skiriami mokesčių mokėtojai dėl jų skirtingos padėties <…> kapitalo investavimo vietos atžvilgiu“.

57 Sutarties 58 straipsnio 1 dalies a punktas, kaip nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo nukrypstanti nuostata, turi būti aiškinamas griežtai. Todėl ši nuostata 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, yra automatiškai suderinamas su Sutartimi (žr. minėto sprendimo *Jäger* 40 punktą).

58 Iš tikrųjų pačią Sutarties 58 straipsnio 1 dalies a punkte numatytą nukrypti leidžiančią nuostatą riboja Sutarties 58 straipsnio 3 dalis, kuri numato, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalinės teisės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta 56 straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar paslėpto apribojimo“ (žr. 2000 m. birželio 6 d. Sprendimo *Verkooijen* C-25/98, Rink. p. I-4071, 44 punktą, 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 28 punktą ir minėto sprendimo *Jäger* 41 punktą). Be to tam, kad paveldimo turto mokesčio ir mokesčio už turto perleidimą, mokėtino už Belgijos Karalystėje esantį nekilnojamąjį turtą srityje būtų pateisinamas nevienodas asmens, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta jo mirties momentu buvo šioje valstybėje narėje, ir asmens, nuolat gyvenusio kitoje valstybėje narėje, vertinimas, jis neturi viršyti to, kas reikalinga nagrinėjamu teisės aktu nustatytam tikslui pasiekti.

59 Taigi reikia atskirti nevienodą vertinimą, leidžiamą pagal Sutarties 58 straipsnio 1 dalies a punktą, ir to paties straipsnio 3 dalyje draudžiamą savavališką diskriminaciją. Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog tam, kad tokie nacionalinės mokesčių teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos apskaičiuojant paveldimo turto mokestį daromas skirtumas atskaitant atitinkamoje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą apsunkinančias skolas, atsižvelgiant į tai, ar palikėjo nuolatinė gyvenamoji vieta jo mirties momentu buvo šioje ar kitoje valstybėje narėje, galėtų būti laikomi suderinamais su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, būtina, jog nevienodas vertinimas būtų susijęs su objektyviai nepanašiomis aplinkybėmis arba kad jis būtų pateisinamas privalomu bendrojo intereso pagrindu (žr. minėtų sprendimų *Verkooijen* 43 punktą; *Manninen* 29 punktą ir *Jäger* 43 punktą).

60 Šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia pripažinti, kad, priešingai nei teigia Belgijos vyriausybė, ir tai buvo priminta sprendimo 47 punkte, tokio nevienodo vertinimo negalima pagrįsti objektyviu situacijų nepanašumu.

61 Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas dar turės patikrinti įgaliojimo įkeisti pobūdį ir poveikį bei atsakyti į klausimą, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas įgaliojimas apsunkina paveldimą nekilnojamąjį turtą turtu, kaip, atrodytų, išplaukia iš bylos medžiagos, taikant šiuos teisės aktus paveldimo turto

mokesčio ir mokesčio už turto perleidimą apskaičiavimas yra tiesiogiai susijęs su šio nekilnojamojo turto verte. Tokiu atveju situacijos objektyviai nesiskiria ir negalima pateisinti nevienodo mokestinio vertinimo, pasireiškiančio skirtingais paveldimo turto mokesčio ir mokesčio už turto perleidimą, mokėtino už Belgijoje esantį nekilnojamąjį turtą, priklausantį šios valstybės narės gyventojui, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta mirties momentu buvo šioje valstybėje narėje, ir nekilnojamąjį turtą, priklausantį asmeniui, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta mirties momentu buvo kitoje valstybėje narėje, dydžiais. Vadinasi, H. Eckelkamp turto paveldėtojų situacija panaši į bet kurio kito paveldėtojo, kurio palikimą sudaro Belgijoje esantis nekilnojamasis turtas, kurį paliko asmuo, kurio nuolatinė gyvenamoji vieta mirties momentu buvo šioje valstybėje, situaciją (taip pat šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Jäger* 44 punktą).

62 Kaip nurodė apeliantai pagrindinėje byloje, pagal Belgijos teisės aktus iš principo ir rezidentų, ir ne rezidentų mirties momentu jų įpėdiniai laikomi apmokestinamaisiais asmenimis taikant jiems paveldimo turto mokestį ir (arba) mokestį už turto perleidimą už Belgijoje esantį nekilnojamąjį turtą. Tik sprendžiant dėl skolų atskaitos iš ne rezidentų palikimo jie ir rezidentai vertinami nevienodai.

63 Kai pagal nacionalinės teisės aktus asmens, kuris mirties momentu buvo rezidentas, įpėdiniai ir asmens, kuris mirties momentu buvo ne rezidentas, įpėdiniai nekilnojamojo turto, įgyto paveldint bei esančio atitinkamoje valstybėje narėje, mokesčio atžvilgiu vertinami vienodai, negalima nediskriminuojant jų vertinti nevienodai šį nekilnojamąjį turtą apsunkinančių skolų atskaitos atžvilgiu, nes jie apmokestinami tuo pačiu mokesčiu. Vienodai vertindamas šių dviejų kategorijų asmenis paveldimo turto apmokestinimo klausimu, bet ne skolų atskaitos klausimu, nacionalinis teisės aktų leidėjas iš tiesų pripažino, kad šių apmokestinimo tvarkos ir sąlygų atžvilgiu tarp jų nėra jokio objektyvaus padėties skirtumo, galinčio pateisinti nevienodą vertinimą (pagal analogiją žr. dėl įsisteigimo laisvės 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 270/83, Rink. p. 273, 20 punktą ir 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France*, C-170/05, Rink. p. I-11949, 35 punktą bei dėl laisvo kapitalo judėjimo ir paveldimo turto mokesčio šios dienos sprendimo *Arens-Sikken*, C-43/07, Rink. p. I-6887, 57 punktą).

64 Todėl galiausiai reikia ištirti, ar iš tokio teisės akto, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kylantis kapitalo judėjimo apribojimas gali būti objektyviai pateisinamas privalomu bendrojo intereso pagrindu.

65 Belgijos vyriausybė teigia, kad pagal Vokietijos teisės aktus, taikomus mirusiojo asmens turtui, skolos, kurias apeliantai siekia atskaityti Belgijoje, praktiškai būtų atskaityti du kartus, o tai pagal Teisingumo Teismo praktiką yra vengtina (2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837).

66 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad Teisingumo Teismas praktikoje dėl laisvo kapitalo judėjimo ir paveldimo turto mokesčio nurodė, jog iš piliečio negalima atimti galimybės remtis Sutarties nuostatomis tuo pagrindu, jog jis naudojasi kitoje nei gyvenamosios vietos valstybėje narėje pagal galiojančias teisės normas teisėtai suteikiamomis mokestinėmis lengvatomis (minėto sprendimo *Barbier* 71 punktas).

67 Be to, kaip buvo nurodyta 13 punkte, Belgijos Karalystė ir Vokietijos Federacinė Respublika nėra sudariusios susitarimo dėl dvigubo apmokestinimo paveldimo turto mokesčiu išvengimo.

68 Valstybė narė, kurioje yra paveldimas nekilnojamasis turtas, negali jos teisės aktuose nustatyto laisvo kapitalo judėjimo apribojimo pateisinti tuo, kad, nesvarbu, kokia yra jos valia, kita valstybė narė, kaip antai valstybė narė, kurioje palikėjo gyvenamoji vieta buvo mirties momentu, gali suteikti mokestinį kreditą kuo iš dalies ar visiškai būtų kompensuota šio asmens įpėdinių patirta žala dėl to, kad paveldimo nekilnojamojo turto buvimo valstybėje narėje apskaičiuojant mokestį už turto perleidimą neatskaitomos šį nekilnojamąjį turtą apsunkinančios skolos. (taip pat šiuo klausimu žr. tos pačios dienos minėto sprendimo *Arens-Sikken* 65 punktą).

69 Iš tiesų viena valstybė narė siekdama išvengti pagal Sutartį jai tenkančių įsipareigojimų laisvo kapitalo judėjimo srityje, negali remtis tuo, kad egzistuoja lengvata, kurią vienašališkai suteikia kita valstybė narė, šiuo atveju valstybė narė, kurioje atitinkamo asmens mirties metu buvo jo gyvenamoji vieta (šiuo klausimu žr. 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta*, C-379/05, Rink. p. I-9569, 78 punktą).

70 Galiausiai, kaip matyti iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos, pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus apskaičiuojant mokestį už turto perleidimą vienareikšmiškai neleidžiama atskaityti nekilnojamąjį turtą apsunkinančių skolų, jeigu atitinkamo asmens nuolatinė gyvenamoji vieta jo mirties momentu nebuvo paveldimo turto buvimo valstybėje narėje, neatsižvelgiant nei į šias skolas, nei į tai, kad kitoje valstybėje narėje, pavyzdžiui toje, kurioje buvo nuolatinė mirusio asmens gyvenamoji vieta, nesuteikiamas mokestinis kreditas.

71 Todėl į prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad EB 56 straipsnį kartu su 58 straipsniu reikia aiškinti taip, kad jie draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kokie aptariami pagrindinėje byloje, reglamentuojančius šios valstybės narės teritorijoje esančio nekilnojamojo turto paveldimo turto ir perleidžiamo turto mokesčius, kurie nenumato galimybės apskaičiuojant šį mokestį atskaityti šį nekilnojamąjį turtą apsunkinančias skolas, jei palikėjo nuolatinė gyvenamoji vieta jo mirties momentu buvo ne šitoje valstybėje narėje, o kitoje valstybėje narėje, nors tokia atskaita leidžiama, jei tokio asmens nuolatinė gyvenamoji vieta jo mirties momentu buvo valstybėje, kurioje yra šis nekilnojamasis turtas.

72 Atsižvelgus į tai, kas išdėstyta, į prejudicinį klausimą dėl EB 12, 17 ir 18 straipsnių išaiškinimo atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

73 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo 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 straipsnį kartu su 58 straipsniu reikia aiškinti taip, kad jie draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kokie aptariami pagrindinėje byloje, reglamentuojančius šios valstybės narės teritorijoje esančio nekilnojamojo turto paveldimo turto ir perleidžiamo turto mokesčius, kurie nenumato galimybės apskaičiuojant šį mokestį atskaityti šį nekilnojamąjį turtą apsunkinančias skolas, jei palikėjo nuolatinė gyvenamoji vieta jo mirties momentu buvo ne šitoje valstybėje narėje, o kitoje valstybėje narėje, nors tokia atskaita leidžiama, jei tokio asmens nuolatinė gyvenamoji vieta jo mirties momentu buvo valstybėje, kurioje yra šis nekilnojamasis turtas.

Parašai.