TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2008 m. rugsėjo 11 d.*

Byloje C-43/07

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2007 m. sausio 12 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. vasario 2 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

D. M. M. A. Arens-Sikken

prieš

Staatssecretaris van Financiën,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

* Proceso kalba: olandų.

generalinis advokatas J. Mazák,
posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels ir M. de Mol,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos L. Van den Broeck, padedamos 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 susijęs su EB sutarties 73b ir 73d straipsnių (dabar atitinkamai EB 56 ir 58 straipsniai), reglamentuojančių laisvą kapitalo judėjimą, išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant Italijoje mirusio Nyderlandų piliečio našlės D. M. M. A. Arens-Sikken ir *Staatssecretaris van Financiën* (Finansų valstybės sekretoriaus) ginčą dėl už palikėjo Nyderlanduose turėto nekilnojamojo turto perleidimą mokėtinų mokesčių apskaičiavimo.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio (tapusio EB sutarties 67 straipsniu ir 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 Tarp direktyvos 88/361 I priedo XI skyriuje minimų „Asmeninio kapitalo judėjimų“ yra paveldėjimai ir palikimai.

Nacionalinės teisės aktai

5 Pagal Nyderlandų teisę kiekvienas paveldėjimas yra apmokestinamas. 1956 m. birželio 28 d. Paveldėjimo įstatymo *(Successiewet)* (Stb. 1956, Nr. 362, toliau – 1956 m. PĮ) 1 straipsnio 1 dalyje palikėjai skirstomi į tuos, kurių gyvenamoji vieta mirties momentu buvo Nyderlanduose, ir tuos, kurių gyvenamoji vieta buvo užsienyje.

6 Ši nuostata nuo 1992 m. sausio 1 d. iki 2001 m. gruodžio 31 d. numatė:

„Pagal šį įstatymą renkami šie mokesčiai:

1. Paveldimo turto mokestis nuo visos pagal paveldėjimo teisę paveldimo savo mirties metu Nyderlanduose nuolatinę gyvenamąją vietą turėjusio asmens turto vertės. <…>

2. Perleidžiamo turto mokestis nuo 5 straipsnio 2 dalyje išvardyto turto vertės, kuris neatlygintinai perleidžiamas ar paveldimas mirus asmeniui, kuris šio perleidimo ar mirties metu Nyderlanduose neturėjo nuolatinės gyvenamosios vietos.

3. Dovanoto turto mokestis <…>."

7 1956 m. PĮ 5 straipsnio 2 dalies redakcijoje, galiojusioje nuo 1995 m. gruodžio 8 d. iki 2000 m. gruodžio 31 d., buvo nustatyta:

„Perleisto turto mokestis mokamas nuo:

1. 1964 m. gruodžio 16 d. Turto mokesčio įstatymo (*Wet op de vermogensbelasting, Stb. 1964*, Nr. 520, toliau – WB 1964) 13 straipsnyje minimo namų ūkio turto vertės, jei reikia, atskaičius šiame straipsnyje nurodytas skolas;

<…>“

8 Nuo 1992 m. sausio 1 d. iki 2000 m. gruodžio 31 d. galiojusioje WB 1964 13 straipsnio 1 dalies 1 įtraukos redakcijoje „namų ūkio turtas“ buvo apibrėžiamas taip, kad jis apėmė „Nyderlanduose esantį nekilnojamąjį turtą ir teises į jį“ (su sąlyga, kad jis nepriklauso Nyderlandų bendrovei).

9 WB 1964 13 straipsnio 2 dalies b punktas leidžia atskaityti nekilnojamojo turto, esančio Nyderlanduose, hipoteka užtikrintas paskolas, tik jei su šiomis paskolomis susijusios išlaidos ir palūkanos įtraukiamos apskaičiuojant bendrąsias nacionalines pajamas 1964 m. gruodžio 16 d. Pajamų mokesčio įstatymo (*Wet op de inkomstenbelasting, Stb. 1964*, Nr. 519) 49 straipsnio prasme.

10 Nyderlandų Karalystė ir Italijos Respublika nėra sudariusios sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo paveldimo turto mokesčio srityje.

11 Iš Nyderlandų vyriausybės pateiktų pastabų aišku, kad paveldimo turto mokesčio tarifas yra progresinis dviem aspektais. Pirma, jis priklauso nuo santykio tarp apmokestinamojo asmens ir palikėjo. Antra, jis priklauso nuo įgyto turto vertės.

12 Iš šių pastabų taip pat aišku, kad nuo 1985 m. sausio 1 d. proporcinis 6 % perleidžiamo turto mokesčio tarifas buvo panaikintas ir pakeistas progresiniu paveldimo turto ir dovanojamo turto mokesčio tarifu. Perleidžiamo turto mokestis taip pat yra progresinis dviem aspektais: jis nustatomas atsižvelgiant į apmokestinamojo asmens ir palikėjo santykį, o nuo šios datos – ir į įgyjamo turto vertę.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13 D. M. M. A. Arens-Sikken sutuoktinis mirė 1998 m. lapkričio 8 dieną. Savo mirties dieną jis jau dešimt metų nebuvo Nyderlandų nuolatinis gyventojas, o nuolatos gyveno Italijoje.

14 Palikėjas savo turtą paliko testamentu, jį lygiomis dalimis paskirstė pareiškėjai pagrindinėje byloje ir keturiems santuokoje su ja gimusiems vaikams.

15 Tačiau paskirstant palikimą pagal testamentą aukštutinės linijos giminaičiams remiantis senosios redakcijos Nyderlandų civilinio kodekso 1167 straipsniu, visi palikti turtas ir įsipareigojimai buvo paskirti likusiai gyvai sutuoktinei, t. y. D. M. M. A. Arens-Sikken.

16 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir Nyderlandų vyriausybės pastabų aišku, kad kasatorė pagrindinėje byloje dėl tokio padalinimo gavo turto ir įsipareigojimų, kurių vertė viršijo pagal įstatymą nustatytą jos palikimo dalies vertę. Taigi ji gavo palikimo perviršį. Jos vaikai, negavę jokio paveldimo turto, patyrė palikimo trūkumą. Pagal tvarką, kai testamentu paliktą turtą paskirsto aukštutinės linijos giminaičiai,

kasatorė pagrindinėje byloje privalėjo savo vaikams pinigais sumokėti jiems priklausančios palikimo dalies vertę. Ji savo vaikų atžvilgiu prisiėmė skolą, susijusią su paskirstytino palikimo perviršiu, o jie įgijo reikalavimo iš kasatorės teisę dėl palikimo trūkumo.

17 Paveldimą turtą sudarė, be kita ko, palikėjui priklausiusi nekilnojamojo daikto, esančio Nyderlanduose, dalis, kurios vertė buvo 475 000 NLG.

18 Velionio paveldėtojai pateikė perleidžiamo turto mokesčio deklaraciją, kurioje nurodė, kad kiekvienas jų gavo 95 000 NLG vertės turto, t. y. po penktadalį 475 000 NLG vertės nekilnojamojo turto.

19 Tačiau mokesčių inspekcija nutarė, kad kasatorė pagrindinėje byloje įgijo visą paveldimą šio nekilnojamojo turto dalį, ir nurodė sumokėti perleidžiamo turto mokestį, apskaičiuotą nuo 475 000 NLG vertės. D. M. M. A. Arens Sikken vaikų nebuvo prašoma sumokėti perleidžiamo turto mokesčio.

20 Kasatorei pagrindinėje byloje padavus skundą, mokesčių inspekcijos sprendimas buvo paliktas galioti.

21 Dėl mokesčių inspekcijos sprendimo, kuriuo ji patvirtino savo ankstesnį sprendimą, D. M. M. A. Arens Sikken padavė skundą *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (*'s-Hertogenbosch* apeliaciniam teismui). Šiame skunde ji teigė neprivalanti mokėti

perleidžiamo turto mokesčio, apskaičiuoto nuo 475 000 NLG, nes iš šios sumos reikia atimti su palikimo perviršiu susijusias skolas.

22 *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* nusprendė, kad perleidžiamo turto mokestis, kiek jis susijęs su kasatore pagrindinėje byloje, mokamas už nekilnojamojo turto įgijimą pagal paveldėjimo teisę. O dėl situacijos, kai testamentu paliktą turtą paskirsto aukštutinės linijos giminaičiai, jis nusprendė, kad kasatorei priskirtas turtas buvo aptariamame pastate palikėjui priklausiusi dalis.

23 Dėl *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* sprendimo kasatorė padavė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų aukščiausiajam teismui). Sprendime pateikti prašymą dėl prejudicinio sprendimo pastarasis pripažino, kad *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* pagrįstai nustatė, jog apmokestinant perleidžiamo turto mokesčiu pagal Nyderlandų paveldėjimo teisę laikoma, kad kasatorė pagrindinėje byloje gavo visą jai paskirto nekilnojamojo turto dalį. Šis teismas pripažino, kad pagal Nyderlanduose galiojančią apmokestinimo perleidžiamo turto mokesčiu tvarką suinteresuotasis asmuo nustatant mokesčio bazę negali atimti su palikimo perviršiu susijusių skolų (taip pat negali atimti proporcingos visų paliktų skolų dalies). Tačiau jei D. M. M. A. Arens-Sikken sutuoktinio nuolatinė gyvenamoji vieta jo mirties momentu būtų buvusi Nyderlanduose, tai ji, apskaičiuodama tokiu atveju mokėtino paveldimo turto mokesčio bazę, galėtų atsižvelgti į su palikimo perviršiu susijusias skolas (kaip ir į kitas su palikimu susijusias skolas).

24 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių, ar galimybės atskaityti skolas, susijusias su palikimo perviršiu, nebuvimas nustatant perleidžiamo turto mokesčio bazę nėra draudžiamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas. Šiam teismui taip pat neaišku, ar, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktiką, suformuluotą 2003 m. birželio 12 d. Sprendime *Gerritse* (C-234/01, Rink. p. I-5933) ir 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendime *Barbier* (C-364/01, Rink. p. I-15013), yra pakankamas ryšys tarp su palikimo perviršiu susijusių skolų ir aptariamo nekilnojamojo turto.

25 Manydamas, kad jo nagrinėjama byla kelia Bendrijos teisės išaiškinimo klausimų, *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) Ar <…> Sutarties 73b ir 73d straipsnius <…> reikia aiškinti taip, kad jie draudžia valstybei narei apmokestinti pagal paveldėjimo teisę šioje valstybėje narėje esančio nekilnojamojo turto, kuris yra kitoje valstybėje narėje savo mirties momentu nuolatinę gyvenamąją vietą turinčio asmens palikimo dalis, įgijimą pagal nekilnojamojo turto vertę, neatsižvelgiant į palikimą priėmusiam paveldėtojui dėl palikimo perviršio tenkančias skolas, atsiradusias dėl taisyklės, kad testamentu paliktą turtą paskirsto aukštutinės linijos giminaičiai, taikymo?

2) Jeigu į pirmiau pateiktą klausimą būtų atsakyta teigiamai ir, be to, jeigu palyginimo būdu reikėtų nustatyti, ar ir, jei taip, kiek turi būti atsižvelgiama į su palikimo perviršiu susijusias skolas, kokie palyginimo metodai <…> turėtų būti taikomi tokiu atveju, koks nagrinėjamas šioje byloje, nustatant, ar paveldimo turto mokestis, kuris būtų buvęs taikomas, jeigu palikėjo nuolatinė gyvenamoji vieta jo mirties momentu būtų buvusi Nyderlanduose, būtų buvęs mažesnis negu perleidžiamo turto mokestis?

3) Ar nagrinėjant galimą valstybės narės, kurioje yra nekilnojamasis turtas, pareigą pagal (EB) sutartį leisti atskaityti visas su palikimo perviršiu susijusias skolas ar jų dalį, turi reikšmės tai, kad dėl šio atskaitymo valstybėje narėje, kuri laiko save turinčia mokestinę kompetenciją dėl palikėjo nuolatinės gyvenamosios vietos, bus taikomas mažesnis siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo leidžiamas atskaitymas?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

26 Šiais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar kartu vertinamas EB sutarties 73b ir 73d straipsnių nuostatas reikia aiškinti taip, kad jos draudžia tokius valstybės narės teisės aktus, kokie aptariami pagrindinėje byloje, reglamentuojančius šios valstybės narės teritorijoje esančio nekilnojamojo turto paveldimo turto ir perleidžiamo turto mokesčius, kurie nenumato galimybės apskaičiuojant šiuos mokesčius atimti palikimo perviršį, atsiradusį dėl taisyklės, kad testamentu paliktą turtą paskirsto aukštutinės linijos giminaičiai, jei palikėjo nuolatinė gyvenamoji vieta jo mirties momentu buvo ne valstybėje, kurioje yra šis nekilnojamasis turtas, o kitoje valstybėje narėje, nors tokia galimybė atskaityti numatoma, jei tokio asmens nuolatinė gyvenamoji vieta jo mirties momentu buvo valstybėje, kurioje yra šis nekilnojamasis turtas.

27 Jei į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai ir, atsižvelgiant į minėtus sprendimus *Gerritse ir Barbier*, jis, be to, klausia, koks palyginimo metodas taikytinas tokiai situacijai, kokia susiklostė pagrindinėje byloje, norint nustatyti, ar paveldimo turto mokestis, kuris būtų mokamas, jei palikėjo gyvenamoji vieta jo mirties momentu būtų buvusi Nyderlanduose, būtų mažesnis už perleidžiamo turto mokestį.

28 EB 56 straipsnio 1 dalis apskritai draudžia visus kapitalo judėjimo tarp valstybių narių apribojimus (būtent žr. 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Federconsumatori ir kt.*, C-463/04 ir C-464/04, Rink. p. I-10419, 19 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

29 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 nomenklatūra toliau naudotina kaip gairės, atsižvelgiant į tai, kad, kaip nurodyta jos įžangoje, joje pateikiamas sąrašas nėra išsamus (be kita ko, žr. 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Rink. p. I-1957, 39 punktą, 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).

30 Šiuo klausimu, be kita ko, priminęs, kad paveldėjimas, kuris 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, patenka į Direktyvos 88/361 I priedo XI skyrių „Asmeninio kapitalo judėjimai“, Teisingumo Teismas nusprendė, kad palikimas yra kapitalo judėjimas EB 56 straipsnio prasme, išskyrus tuos atvejus, kai jo sudėtinės dalys yra vienoje valstybėje narėje (žr. minėtų sprendimų *Barbier* 58 punktą; *van Hilten-van der Heijden* 42 punktą; ir *Jäger* 25 punktą).

31 Taigi situacija, kai Italijoje gyvenantis asmuo mirdamas palieka kitiems asmenims, gyvenantiems Italijoje ar galbūt kitose valstybėse narėse, Nyderlanduose esantį nekilnojamąjį turtą, už kurio perleidimą mokėtinas Nyderlandų perleidžiamo turto mokestis, nėra vien vidaus situacija.

32 Vadinasi, pagrindinėje byloje nagrinėjamas palikimas yra kapitalo judėjimas Sutarties 56 straipsnio 1 dalies prasme.

33 Todėl pirmiausia reikia išnagrinėti, ar, kaip teigia Europos Bendrijų Komisija, toks nacionalinės teisės aktas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, apriboja kapitalo judėjimą.

34 Šiuo klausimu visų pirma reikia priminti, kad pagal Nyderlandų teisės aktus tuomet, kai palikėjo gyvenamoji vieta jo mirties momentu yra ne Nyderlanduose, o kitoje valstybėje narėje, su palikimo perviršiu susijusios skolos, susidariusios dėl taisyklės, kad testamentu paliktą turtą paskirsto aukštutinės linijos giminaičiai, tokios, kokias pagrindinėje byloje prisiėmė D. M. M. A. Arens-Sikken, negali būti atskaitomos apskaičiuojant paliekamo nekilnojamojo turto perleidžiamo turto mokestį. Todėl perleidžiamo turto mokestis, kurį kasatorė pagrindinėje byloje turi sumokėti dėl nekilnojamojo turto įgijimo paveldint, turėjo būti skaičiuojamas nuo 475 000 NLG vertės, t. y. nuo visos šio turto vertės.

35 Tačiau jei to paties asmens nuolatinė gyvenamoji vieta jo mirties momentu yra Nyderlanduose, apskaičiuojant nekilnojamojo turto įgijimo paveldint paveldimo turto mokestį į tokias skolas atsižvelgiama. Situacijoje, identiškoje kasatorės pagrindinėje byloje situacijai, kai yra keturi kiti paveldėtojai, o paveldimo nekilnojamojo turto vertė yra 475 000 NLG, paveldimo turto mokestis, kurį turėtų sumokėti su palikimo perviršiu susijusias skolas prisiėmęs sutuoktinis, būtų skaičiuojamas nuo 95 000 NLG sumos, t. y. penktadalio šio turto vertės.

36 Pagal Teisingumo Teismo praktiką nacionalinės teisės nuostatos, kurios nustato nekilnojamojo turto vertę siekiant apskaičiuoti privalomo mokėti mokesčio sumą įgijimo paveldėjimo keliu atveju, gali ne tik atgrasyti kitoje valstybėje narėje gyvenantį asmenį nuo atitinkamoje valstybėje narėje esančio nekilnojamojo turto pirkimo, bet ir sumažinti kitoje negu minėto turto buvimo valstybėje narėje gyvenančio asmens palikimo vertę (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Barbier* 62 punktą ir *Jäger* 30 punktą).

37 Be to, kiek tai susiję su palikimu, teismo praktikoje buvo patvirtinta, kad pagal EB 56 straipsnio 1 dalį draudžiamoms priemonėms dėl to, kad jos sudaro kapitalo judėjimo apribojimus, priskiriamos tos, kurios sumažina kitos valstybės narės nei ta, kurioje yra turtas ir kuri apmokestina palikimą, nuolatinio gyventojo gaunamo palikimo vertę (minėtų sprendimų *Hilten-van der Heijden* 44 punktas ir *Jäger* 31 punktas).

38 Žinoma, tokioje situacijoje, kokia susiklostė pagrindinėje byloje, taikant nacionalinės teisės aktus, palikto nekilnojamojo turto vertė nepakinta, nesvarbu, ar leidžiama atlikti atskaitą atsižvelgiant į tai, kad testamentu paliktą turtą paskirsto aukštutinės linijos giminaičiai, ar ne. Tačiau, kaip teisingai pastebėjo Komisija, kalbant apie apskaičiavimo metodą, taikomą siekiant nustatyti faktiškai mokėtiną mokestį, Nyderlandų teisės aktuose yra nustatytas skirtumas tarp asmenų, kurių nuolatinė gyvenamoji vieta jų mirties momentu buvo šioje valstybėje narėje, ir tų, kurių gyvenamoji vieta buvo kitur.

39 Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 34 ir 35 punktų, jei nuolatinis gyventojas būtų palikęs Nyderlanduose esantį nekilnojamąjį turtą penkiems paveldėtojams ir taip pat būtų nustatęs, kad testamentu paliktą turtą paskirsto aukštutinės linijos giminaičiai, bendra su šiuo nekilnojamuoju turtu susijusi mokestinė našta būtų paskirstyta visiems paveldėtojams, o ne nuolatinio gyventojo, koks buvo kasatorės pagrindinėje byloje sutuoktinis, mirties atveju visa mokestinė našta tenka vienam paveldėtojui. Kaip nurodė Komisija, pirmuoju atveju būtų paveldėtojų daugetas, ir kiekvieno iš jų gaunama suma, atsižvelgiant į atitinkamo turto vertę, nebūtinai peržengtų ribą ar ribas, nuo kurių taikomas didesnis mokesčio tarifas. Ir priešingai, apmokestinant bendrą nekilnojamojo turto vertę, priskirtą vienam paveldėtojui, kuris prisiėmė skolas, susijusias su palikimo perviršiu ir susidariusias dėl to, kad testamentu paliktą turtą paskirsto aukštutinės linijos giminaičiai, galėtų susidaryti, tiksliau – neišvengiamai susidarytų, situacija, kai bus taikomas didesnis mokesčio tarifas.

40 Iš to darytina išvada, kad dėl Nyderlandų teisės aktuose numatytos progresinės tarifų skalės, kuri pati savaime, kaip per posėdį pažymėjo Komisija, nėra kritikuotina, tokie

nacionalinės teisės aktai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, gali nustatyti ne nuolatinio gyventojo paveldėtojams didesnę bendrą mokesčių naštą.

41 Šios išvados negali pakeisti Nyderlandų vyriausybės argumentas, kad Nyderlanduose taikomi teisės aktai nenumato jokio apribojimo, nes skirtingas vertinimas, kurį nurodo kasatorė pagrindinėje byloje, kyla iš kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimo tarp valstybių narių. Iš tiesų ši aplinkybė visiškai nesvarbi taikant šio sprendimo 36 ir 37 punktuose minimą teismo praktiką. Be to, skirtingas vertinimas atsižvelgiant į su palikimo perviršiu susijusias skolas kyla vien tik iš atitinkamų Nyderlandų teisės aktų taikymo (šia prasme taip pat žr. minėto sprendimo *Jäger* 34 punktą).

42 Nyderlandų vyriausybė vis dėlto teigia, kad su palikimo perviršiu susijusios skolos neturi būti laikomos tiesiogiai susijusiomis su nekilnojamuoju turtu minėtų sprendimų *Gerritse* ir *Barbier* prasme. Šios skolos nėra palikimo dalis, o skolos, kurias prisiima likęs gyvas sutuoktinis ir kurios atsiranda jau po testatoriaus mirties kaip jo testamento pasekmė. Šios skolos neapsunkina šio nekilnojamojo turto, o likusio gyvo sutuoktinio, kuris prisiima su palikimo perviršiu susijusią skolą, kreditoriai neturi jokių daiktinių teisių į šį nekilnojamąjį turtą.

43 Šiuo klausimu reikia priminti, kad byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Barbier*, ginčas buvo kilęs dėl mokesčio, mokėtino už valstybėje narėje esančio nekilnojamojo turto įgijimą paveldint, ir dėl atsižvelgimo 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.

44 Taip pat dėl EB 49 ir EB 50 straipsnių Teisingumo Teismas nurodė, kad dėl nacionalinės teisės aktų, kurie draudžia ne nuolatiniams gyventojams mokesčių srityje atskaityti profesines išlaidas, tiesiogiai susijusias su veikla, iš kurios gautos atitinkamoje valstybėje narėje apmokestinamos pajamos, nors tokią teisę suteikia nuolatiniams gyventojams, kyla grėsmė, kad jie daugiausia neigiamai paveiks kitų valstybių narių piliečius, ir todėl jie pažeidžia šiuos straipsnius (šia prasme žr. minėto sprendimo *Gerritse* 27 ir 28 punktus).

45 Jei tiesa, kad, kaip nurodo pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, jog dėl palikimo perviršio atsiradusios skolos susijusios su aptariamu nekilnojamuoju turtu, nes jos atsirado dėl to, kad visą šį turtą dėl taisyklės, pagal kurią testamentu paliktą turtą paskirsto aukštutinės linijos giminaičiai, įgijo kasatorė pagrindinėje byloje, visais atvejais pagrindinėje byloje, siekiant nustatyti pagal EB 56 straipsnio 1 dalį iš principo draudžiamo apribojimo buvimą, nėra būtina tirti, ar yra tiesioginė sąsaja tarp su palikimo perviršiu susijusių skolų ir paveldimo nekilnojamojo turto. Iš tiesų, kitaip nei pirmiau minėtose bylose, šioje byloje nagrinėjamos skirtingos nacionalinės teisės aktų, kurie reglamentuoja mokesčio bazės padalijimą tuo atveju, kai testamentu paliktą turtą paskirsto aukštutinės linijos giminaičiai, pasekmės, priklausančios nuo to, ar palikimą palikęs asmuo savo mirties metu buvo šios valstybės narės nuolatinis gyventojas, ar ne.

46 Šiuo atveju, kaip išplaukia iš šio sprendimo 38–40 punktų, laisvo kapitalo judėjimo apribojimas yra todėl, kad tokie nacionalinės teisės aktai, kokie aptariami pagrindinėje byloje, taikomi kartu su progresiniu mokesčių tarifu, padalijant mokesčių naštą reiškia skirtingą asmens, kuris savo mirties momentu turėjo nuolatinę gyvenamąją šioje valstybėje narėje, ir asmens, kuris tokios gyvenamosios vietos neturėjo, paveldėtojų vertinimą.

47 Per posėdį Nyderlandų vyriausybė pati pripažino, kad tokioje situacijoje, kokia susiklostė pagrindinėje byloje, neatsižvelgimas į įsipareigojimus, susijusius su kitų asmens, kuris neturėjo nuolatinės gyvenamosios vietos šioje valstybėje, paveldėtojų palikimo trūkumu, gali reikšti didesnę mokesčių naštą, nes sumokėti perleidžiamo turto mokesčius reikalaujama tik iš likusio gyvo sutuoktinio.

48 Taip pat reikia pripažinti, kad situacijoje, kuri susiklostė pagrindinėje byloje, apribojimas, atsirandantis dėl to, kad likęs gyvas sutuoktinis vienas turi sumokėti perleidžiamo turto mokestį nuo viso nekilnojamojo turto vertės ir neatsižvelgiama į skolas, susijusias su palikimo perviršiu, yra dar didesnis, nes, kaip nurodyta šio sprendimo 12 punkte ir Komisijos Teisingumo Teismui pateiktose rašytinėse pastabose, perleidžiamo turto mokestis skaičiuojamas atsižvelgiant ne vien į įgijimo vertę, bet ir į apmokestinamojo asmens ir palikėjo santykį. Komisijos teigimu, atleidimas nuo mokesčio, taikomas likusiam gyvam sutuoktiniui kitaip negu vaikams, paprastai yra pakankamai didelis.

49 Toliau reikia išnagrinėti, ar nustatytas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti pateisinamas atsižvelgiant į Sutarties nuostatas.

50 Šiuo atžvilgiu svarbu priminti, kad pagal EB 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 gyvenamosios vietos arba kapitalo investavimo vietos atžvilgiu.“

51 Ši EB 58 straipsnio nuostata, kaip nuo pagrindinio laisvo kapitalo judėjimo principo nukrypstanti nuostata, turi būti aiškinama griežtai. Todėl ši nuostata negali būti aiškinama taip, kad kiekvienas mokesčių teisės aktas, kuriame apmokestinamieji asmenys skiriami dėl jų gyvenamosios vietos arba dėl valstybės narės, kur jie investuoja savo kapitalą, yra automatiškai suderinamas su Sutartimi (žr. minėto sprendimo *Jäger* 40 punktą).

52 Iš tikrųjų pačią EB 58 straipsnio 1 dalies a punkte numatytą nukrypti leidžiančią nuostatą riboja EB 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-35/98, 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, kad būtų pateisinamas, skirtingas asmenų vertinimas Nyderlanduose esančio nekilnojamojo turto paveldimo ir perleidžiamo turto mokesčių atžvilgiu tuomet, kai asmuo savo mirties momentu turėjo nuolatinę gyvenamąją vietą šioje valstybėje narėje ir kai jo gyvenamoji vieta buvo kitoje valstybėje narėje, neturi viršyti to, kas reikalinga nagrinėjamu teisės aktu nustatytam tikslui pasiekti (šia prasme žr. minėto sprendimo *Manninen* 29 punktą).

53 Taigi reikia skirti nevienodą traktavimą, leidžiamą pagal EB 58 straipsnio 1 dalies a punktą, ir to paties straipsnio 3 dalyje draudžiamą savavališką diskriminaciją. Iš teismo praktikos matyti, jog tam, kad tokie nacionalinės mokesčių teisės aktai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos apskaičiuojant paveldimo turto mokestį numatomos skirtingos su palikimo perviršiu susijusių skolų atskaitymo taisyklės atsižvelgiant į tai, ar palikėjas savo mirties momentu turėjo nuolatinę gyvenamąją vietą šioje ar kitoje valstybėje narėje, galėtų būti laikomi suderinamais su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, būtina, kad nevienodas vertinimas būtų susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba kad jis būtų pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (žr. minėtų sprendimų *Verkooijen* 43 punktą; *Manninen* 29 punktą ir *Jäger* 43 punktą).

54 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, jog, priešingai nei teigia Nyderlandų vyriausybė, toks skirtingas vertinimas negali būti pateisinamas tuo, kad jis susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis.

55 Iš tiesų pagrindinėje byloje nagrinėjama palikėjo paveldėtojų situacija yra panaši į bet kokių kitų paveldėtojų, kurie paveldi Nyderlanduose esantį nekilnojamąjį turtą iš asmens, kuris savo mirties momentu šioje valstybėje narėje turėjo savo gyvenamąją vietą, situacija.

56 Pagal Nyderlandų teisės aktus Nyderlanduose esančio nekilnojamojo turto paveldimo turto mokesčio ir (arba) perleidžiamo turto mokesčio mokėtojais iš principo laikomi ir asmenų, kurie savo mirties momentu turėjo nuolatinę gyvenamąją vietą, ir tų, kurie jos čia neturėjo, paveldėtojai. Skirtingas nuolatinių ir ne nuolatinių gyventojų paveldėtojų vertinimas pasireiškia tik dėl palikimo perviršio, susijusio su aukštutinės linijos giminaičių atliekamu palikimo paskirstymu, atsirandančių skolų, atskaitymo klausimu.

57 Kadangi nacionalinės teisės aktai nekilnojamojo turto, esančio šioje valstybėje narėje ir įgyto paveldint, apmokestinimo klausimais vienodai vertina ir asmens, kuris savo mirties momentu buvo šios valstybės nuolatinis gyventojas, ir to, kuris tokio statuso neturėjo, paveldėtojus, sprendžiant su šiuo nekilnojamuoju turtu susijusių išlaidų atskaitymo klausimą, jie negali šių paveldėtojų to paties mokesčio atžvilgiu vertinti skirtingai nesukeldami diskriminavimo. Vienodai vertindamas, išskyrus skolų atskaitymo klausimą, šių dviejų asmenų grupių palikimo apmokestinimą paveldimo turto mokesčiu, nacionalinis teisės aktų leidėjas pripažino, kad šios apmokestinimo tvarkos ir sąlygų atžvilgiu tarp jų nėra jokio objektyvios padėties skirtumo, galinčio pateisinti skirtingą vertinimą (žr. pagal analogiją įsisteigimo teisės srityje 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 laisvo kapitalo judėjimo ir paveldimo turto mokesčio srityje šios dienos sprendimo *Eckelkamp ir kt.*, C-11/07, Rink. p. I-6845, 63 punktą).

58 Galiausiai, atsakant į klausimą, ar toks kapitalo judėjimo apribojimas, koks nustatytas pagrindinėje byloje nagrinėjamuose nacionalinės teisės aktuose, gali būti objektyviai pateisinamas privalomu bendrojo intereso pagrindu, reikia pripažinti, kad, išskyrus argumentus, kurie buvo pateikti nagrinėjant trečiąjį prejudicinį klausimą, Nyderlandų vyriausybė nepateikė jokių tokio pobūdžio argumentų.

59 Dėl antrojo klausimo reikia pažymėti, kad laisvo kapitalo judėjimo apribojimas kyla iš to fakto, kad neatsižvelgimas į skolas, susijusias su palikimo perviršiu apskaičiuojant perleidžiamo turto mokestį kartu su nacionalinės teisės aktuose numatyta progresine

tarifų skale, gali lemti didesnę bendrą mokesčių naštą nei ta, kuri atsirastų taikant paveldimo turto mokestį. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šį klausimą formuluoja darydamas nuorodą į pirmiau minėtus sprendimus *Gerritse* ir *Barbier*, kurie, kaip aišku iš šio sprendimo 45 punkto, nėra svarbūs sprendžiant šią bylą. Todėl į antrąjį klausimą atsakyti nereikia.

60 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta pirmiau, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad EB sutarties 73b ir 73d straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kokie aptariami pagrindinėje byloje, reglamentuojančius šios valstybės narės teritorijoje esančio nekilnojamojo turto paveldėjimo ir perleidžiamo turto mokesčius, kurie nenumato galimybės apskaičiuojant šiuos mokesčius atskaityti palikimo perviršį, atsiradusį dėl taisyklės, kad testamentu paliktą turtą paskirsto aukštutinės linijos giminaičiai, 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, jei tokie nacionalinės teisės aktai numato progresinį mokesčių tarifą ir dėl to neatsižvelgimas į šias skolas kartu su tokiu progresiniu mokesčio tarifu teisės į tokią atskaitą neturintiems paveldėtojams gali reikšti didesnę mokesčių naštą.

Dėl trečiojo klausimo

61 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar atsakymas į pirmąjį klausimą būtų kitoks, jei valstybė narė, kurioje savo mirties momentu nuolatinę gyvenamąją vietą turėjo palikimą palikęs asmuo, pagal jos teritorijoje taikomus teisės aktus, skirtus išvengti dvigubo apmokestinimo, dėl kitoje valstybėje narėje už joje esantį nekilnojamąjį turtą mokėtinų paveldimo turto mokesčių suteikia mokesčio kreditą.

62 Teisingumo Teismo praktikoje nustatyta, kad dvigubo apmokestinimo panaikinimas yra vienas iš Europos Bendrijos tikslų, kurio įgyvendinimas pagal EB 293 straipsnio antrą įtrauką priklauso nuo valstybių narių. Nesant Bendrijos vienodinimo arba derinimo priemonių, kuriomis būtų siekiama panaikinti dvigubą apmokestinimą, valstybės narės lieka kompetentingos nustatyti pajamų ir turto apmokestinimo kriterijus, siekdamos panaikinti, prireikus ir sudarydamos sutartis, dvigubą apmokestinimą. Šiomis aplinkybėmis valstybės narės, siekdamos pasidalyti kompetenciją mokesčių srityje, gali dvišalėmis sutartimis nustatyti priskyrimo požymius (žr. 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gilly*, C-336/96, Rink. p. I-2793, 24 ir 30 punktus; 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 57 punktą; 2006 m. sausio 19 d. Sprendimo *Bouanich*, C-265/04, Rink. p. I-923, 49 punktą ir minėto sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* 43 punktą).

63 Vis dėlto šis kompetencijos pasidalijimas mokesčių srityje neatleidžia valstybių narių nuo pareigos laikytis Bendrijos taisyklių (minėtų sprendimų *Saint-Gobain ZN* 58 punktas; *Bouanich* 50 punktas ir *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* 44 punktas).

64 Tačiau net ir darant prielaidą, kad valstybė, kurioje palikimą palikęs asmuo savo mirties momentu turėjo nuolatinę gyvenamąją vietą, ir valstybė narė, kurioje yra joje paveldimas nekilnojamasis turtas, yra sudariusios dvišalę sutartį, kuri galėtų panaikinti atsakant į pirmąjį klausimą nustatytą laisvo kapitalo judėjimo apribojimo veikimą, reikia konstatuoti, kad Nyderlandų Karalystė ir Italijos Respublika nėra sudariusios dvišalės sutarties dėl dvigubo apmokestinimo paveldimo turto mokesčio srityje išvengimo.

65 Šiomis aplinkybėmis pakanka konstatuoti, kad valstybė narė, kurioje yra nekilnojamasis turtas, negali jos teisės aktuose nustatyto laisvo kapitalo judėjimo apribojimo pateisinti nuo jos valios nepriklausančia galimybe, kad kita valstybė narė, pavyzdžiui, valstybė narė, kurioje palikimą palikęs asmuo savo mirties momentu turėjo nuolatinę gyvenamąją vietą, gali suteikti mokesčio kreditą, kuris kompensuotų visą nuostolį ar dalį nuostolio, kurį šio asmens paveldėtojai patiria dėl to, kad valstybė, kurioje yra šis nekilnojamasis turtas, apskaičiuodama perleidžiamo turto mokestį neatsižvelgė į su

palikimo perviršiu, atsiradusiu dėl to, kad testamentu paliktą turtą paskirsto aukštutinės linijos giminaičiai, susijusias skolas (šia prasme žr. minėto sprendimo *Eckelkamp ir kt.* 68 punktą).

66 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 momentu buvo jo gyvenamoji vieta (šia prasme žr. 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta*, C-379/05, Rink. p. I-6569, 78 punktą).

67 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta pirmiau, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti, kad ta aplinkybė, jog valstybės narės, kurioje palikimą palikęs asmuo savo mirties momentu turėjo nuolatinę gyvenamąją vietą, teisės aktai vienašališkai numato galimybę suteikti mokesčio kreditą dėl kitoje valstybėje narėje už joje esantį nekilnojamąjį turtą mokėtinų paveldimo turto mokesčių, neturi įtakos atsakymui į pirmąjį klausimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

68 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

1. **EB sutarties 73b ir 73d straipsnius (dabar atitinkamai EB 56 ir EB 58 straipsniai) reikia aiškinti taip, kad jie draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, kokie aptariami pagrindinėje byloje, reglamentuojančius šios valstybės narės teritorijoje esančio nekilnojamojo turto paveldėjimo ir perleidžiamo turto mokesčius, kurie nenumato galimybės apskaičiuojant šiuos mokesčius atskaityti palikimo perviršį, atsiradusį dėl taisyklės, kad testamentu paliktą turtą paskirsto aukštutinės linijos giminaičiai, 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, jei tokie nacionalinės teisės aktai numato progresinį mokesčių tarifą ir dėl to neatsižvelgimas į šias skolas kartu su tokiu progresiniu mokesčio tarifu teisės į tokią atskaitą neturintiems paveldėtojams gali reikšti didesnę mokesčių naštą.**

2. **Aplinkybė, jog valstybės narės, kurioje palikimą palikęs asmuo savo mirties momentu turėjo nuolatinę gyvenamąją vietą, teisės aktai vienašališkai numato galimybę suteikti mokesčio kreditą dėl kitoje valstybėje narėje už joje esantį nekilnojamąjį turtą mokėtinų paveldimo turto mokesčių, neturi įtakos šio sprendimo 1 rezoliucinėje dalyje pateiktam atsakymui.**

Parašai.