

Byla C-256/06

Theodor Jäger

prieš

Finanzamt Kusel-Landstuhl

(*Bundesfinanzhof* prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Laisvas kapitalo judėjimas – EB sutarties 73b ir 73d straipsniai (dabar – EB 56 ir EB 58 straipsniai) – Paveldimo turto mokestis – Palikimo sudarančio turto vertinimas – Žemės ir miškų ūkio paskirties turtas, esantis kitoje valstybėje narėje – Nepalankesnis turto vertinimo ir mokytino mokesčio apskaičiavimo metodas“

Sprendimo santrauka

Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai – Paveldimo turto mokestis

(EB sutarties 73b straipsnio 1 dalis ir 73d straipsnis (dabar – EB 56 straipsnio 1 dalis ir EB 58 straipsnis)

Sutarties 73b straipsnio 1 dalis (dabar EB 56 straipsnio 1 dalis) kartu su Sutarties 73d straipsniu (dabar EB 58 straipsnis) reikia aiškinti taip, kad ji draudžia valstybės narės teisės aktą, pagal kurį, apskaičiuojant paveldimo turto, kurį sudaro šios valstybės narės teritorijoje esantis turtas ir kitoje valstybėje narėje esantis žemės ir miškų ūkio paskirties turtas, mokestį,

– numatyta, kad šioje kitoje valstybėje narėje esantį turtą atsižvelgiama paisant jo prastosios vertės ribai, o tokiam pat turtui valstybės teritorijoje taikoma speciali vertinimo procedūra, pagal kurią gaunama vertė vidutiniškai sudaro tik 10 % šios prastosios vertės, ir

– valstybės teritorijoje esančiam žemės ir miškų ūkio paskirties turtui taikoma neapmokestinamoji suma bei atsižvelgiama į likutiną vertę, kurią sudaro tik 60 % jo vertės.

Iš tikrųjų toks teisės aktas, kiek dėl jo palikimas, kurį sudaro žemės ir miškų ūkio paskirties turtas kitoje valstybėje narėje, pirmojoje valstybėje apmokestinamas didesniu paveldimo turto mokesčiu, negu būtų mokytinas, jei palikimo sudarantis turtas būtų tik pastarosios valstybės teritorijoje, apriboja kapitalo judėjimą, sumažindamas palikimo, kurio dalį sudaro toks turtas, esantis ne valstybės teritorijoje, vertę.

Toks nacionalinis teisės aktas negali būti pateisinamas motyvu, kad jis susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis, nes paveldimo turto mokesčio apskaičiavimas pagal šį teisės aktą tiesiogiai susijęs su palikimo sudarančio turto verte, ir todėl objektyviai nėra skirtingų situacijų, kurios pateisintų nevienodą mokestinį traktavimą, susijusį su privalomo sumokėti paveldimo turto mokesčio dydžiu atitinkamai pagal tai, ar jis taikomas valstybės teritorijoje ar kitoje valstybėje narėje esančiam turtui.

Be to, siekis išvengti, kad paveldimo turto mokesčio našta keltų pavojų tolesnei žemės ir miškų ūkio veiklai ir socialiniam šio ūkio funkcijos išlaikymui, negali pateisinti nagrinėjamo teisės akto, nes nė vienas argumentas pagrindinėje byloje neleidžia konstatuoti, jog kitose valstybėse narėse esantys ūkiai nėra panašioje situacijoje kaip valstybės narės teritorijoje ūkiai esantys.

Tas pats pasakytina apie galimus sunkumus nustatant kitos valstybės narės teritorijoje esančio turto vertę pagal specialią nacionalinę procedūrą, nes šis sunkumas negali pakakti pateisinti kategorišką atsisakymą suteikti mokesčių lengvatą, kuri išplaukia iš pagrindinėje byloje nagrinėjamo teisės akto, pagal kurį, be minėtos vertinimo procedūros, valstybės teritorijoje esančiam turtui taip pat numatomos dar dvi mokesčių lengvatos.

(žr. 32, 43–44, 52, 54–55, 57 punktus ir rezoliucinės dalies)

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2008 m. sausio 17 d. (*)

„Laisvas kapitalo judėjimas – EB sutarties 73b ir 73d straipsniai (dabar – EB 56 ir EB 58 straipsniai) – Paveldimo turto mokestis – Palikimo sudarančio turto vertinimas – Žemės ir miškų ūkio paskirties turtas, esantis kitoje valstybėje narėje – Nepalankesnis turto vertinimo ir mokėtino mokesčio apskaičiavimo metodas“

Byloje C-256/06

dėl 2006 m. balandžio 11 d. *Bundesfinanzhof* (Vokietija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2006 m. birželio 8 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Theodor Jäger

prieš

Finanzamt Kiesel/Landstuhl,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teisėjai L. Bay Larsen (pranešėjas), K. Schieman, J. Makarczyk, ir C. Toader,

generalinis advokatas J. Mazák,

kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- T. Jäger, atstovaujamo advokato K. Cronauer,
- *Finanzamt Kusel-Landstuhl*, atstovaujamos M. Trauten,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir U. Forsthoff,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Mölls,

susipažinęs su 2007 m. rugsėjo 11 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB sutarties 73b ir 73d straipsniais (dabar atitinkamai EB 56 ir EB 58 straipsniai) išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp T. Jäger ir *Finanzamt Kusel/Landstuhl* (Kuzelio Landštolio mokesčių inspekcija, toliau – *Finanzamt*) dėl mokesčio, privalomo mokėti už palikimą, kurį sudaro Vokietijoje esantis turtas ir Prancūzijoje esantis žemės ir miškų žemės paskirties nekilnojamas turtas, apskaitavimo ir ypač dėl šio turto vertinimo taisyklių.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisė

3 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio (panaikinto Amsterdamo sutartimi) įgyvendinimo (OL L 178, p. 5) I priede „Kapitalo judėjimas“, nurodytą direktyvos 1 straipsnyje, nomenklatūra yra trylika kapitalo judėjimo kategorijų.

4 Vienuoliktoje kategorijoje, skirtoje „Asmeninio kapitalo judėjimams“, be kita ko, yra skyrius „Paveldėjimai ir palikimai“.

Nacionalinė teisė

Paveldimo turto mokesčio taikymas kitoje valstybėje narėje esančiam turtui

5 Pagal BGBI. I, 1997, p. 378 paskelbtos Paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio įstatymo (*Erbchaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz*) redakcijos 2 straipsnio 1 dalies 1 punktą visas Vokietijoje gyvenančiam asmeniui atitekęs turtas mokesčio atsiradimo momentu apmokestinamas paveldimo turto mokesčiu. Šis mokestis taip pat taikomas užsienyje esančiam turtui.

6 Paveldimo ir dovanojamo turto mokesčio įstatymo 21 straipsnis paveldimo mokesčio apskaitavimo Vokietijoje tikslais reguliuoja kitoje valstybėje sumokėto paveldimo turto mokesčio užskaitymą, kai nėra dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties. Šio straipsnio 1 dalies pirmajame sakinyje nustatyta:

„Gijėjams, kurių užsienio valstybėje esantis turtas joje apmokestinamas Vokietijos paveldimo turto mokestį atitinkančiu mokesčiu, nustatytas, privalomas sumokėti, sumokėtas ir negalintis būti sumažintas užsienio mokestis 2 straipsnio 1 dalies 1 punkte nurodytais atvejais, jeigu netaikomos dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties nuostatos, pateikus prašymą skaitomas Vokietijos paveldimo turto mokestis, jei užsienyje esančiam turtui taikomas ir Vokietijos paveldimo turto mokestis.“

7 Šios nuostatos antrajame sakinyje numatyta:

„Jeigu palikim? tik iš dalies sudaro užsienyje esantis turtas, jam taikoma Vokietijos paveldimo turto mokes?io dalis nustatoma taip, kad paveldimo turto mokestis už vis? apmokestinam?j? turt?, ?skaitant apmokestinam?j? užsienyje esant? turt?, padalijamas atsižvelgiant ? apmokestinamojo užsienyje esan?io turto santyk? su visu apmokestinamuoju turtu.“

Žem?s ir mišk? ?kio paskirties turto vertinimo taisykl?s

8 Pagal Paveldimo ir dovanojamo turto mokes?io ?statymo 12 straipsnio 6 dal? ir Vertinimo ?statymo (*Bewertungsgesetz*, BGBl., 1991, I, p. 230) 9 bei 31 straipsnius užsienyje esantis žem?s ir mišk? ?kio paskirties turtas vertinamas pagal ?prast? vert?. Remiantis Vertinimo ?statymo 9 straipsnio 2 dalimi, ji apskai?iuojama pagal kain?, už kuri? b?t? galima parduoti š? turt? esant ?prastiems verslo santykiams.

9 Ta?iau Vokietijoje esantis žem?s ir mišk? ?kio paskirties turtas vertinamas pagal Paveldimo ir dovanojamo turto mokes?io ?statymo 12 straipsnio 3 dal?, taikant speciali? Vertinimo ?statymo 140–144 straipsniuose numatyt? proced?r?. Pagal ši? proced?r? atlikt? vertinim? vert? sudaro vidutiniškai tik 10 % atitinkamo turto rinkos vert?s.

10 Šios Vertinimo ?statymo nuostatos, kurios ? š? ?statym? buvo ?trauktos 1996 m. gruodžio 20 d. priimto 1997 m. Metinio pajam? mokes?io ?statymo (*Jahressteuergesetz 1997*, BGBl., 1996, I, p. 2049) 1 straipsnio 36 punktu, leidžia valstyb?s viduje esan?i? žem?s ir mišk? ?kio dal? vertinti taikant supaprastint? pajam? apskai?iavimo proced?r? pagal standartines nauding? dali? vertes, per kuri? vis? pirma remiamasi nuolatin?mis vidutin?mis ?kio pajamomis Vokietijoje 1996 m. sausio 1 dien?. Papildomai pateikus prašym? Vertinimo ?statyme numatytas vertinimas atliekamas pagal individuali? pajam? proced?r?.

Paveldimo žem?s ir mišk? ?kio paskirties turto mokes?io apskai?iavimo taisykl?s

11 Paveldimo ir dovanojamo turto mokes?io ?statymo 13a straipsnio 1 dalies 1 punktas valstyb?s viduje esan?io žem?s ir mišk? ?kio paskirties turto ?gijimo d?l mirties atveju numato 500 000 DEM „turtui taikom? neapmokestinam?j? sum?“ nuo šio turto vert?s, kuri pridedama prie asmeniui taikomos 400 000 DEM neapmokestinamosios sumos pagal šio ?statymo 16 straipsn?.

12 Be to, pagal Paveldimo ir dovanojamo turto mokes?io ?statymo 13a straipsnio 2 dal? žem?s ir mišk? ?kio paskirties turto vert?, likusi atskai?ius turtui taikom? neapmokestinam?j? sum?, siekiant apskai?iuoti mokest? „sumažintos vert?s vertinimo“ forma sudaro tik 60 %.

13 Pagal to paties ?statymo 13a straipsnio 4 dal? turtui suteikiama neapmokestinamoji suma ir sumažintos vert?s vertinimas netaikomi žem?s ir mišk? ?kio paskirties turtui užsienyje.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

14 Pranc?zijoje gyvenantis T. Jäger yra vienintelis savo motinos, pastaruoju metu gyvenusios Vokietijoje ir mirusios 1998 m., paveld?tojas.

15 Palikim?, be Vokietijoje esan?io turto, sudar? ir žem?s valda Pranc?zijoje, kuri buvo naudojama žem?s ir mišk? ?kio tikslais. T. Jäger t?vas, mir?s 1994 m., vien? šios valdos dal? buvo ?gij?s 1998 m. rugpj??io m?nes?, o kitus ši? vald? sudaran?ius sklypus – 1990 m. sausio m?nes?.

16 ?prastoji šios valdos vert? Pranc?zijoje ?vertinta 5 444 666 FRF (1 618 152 DEM), ir šioje

valstybėje narėje ji buvo apmokestinta 1 192 148 FRF (354 306 DEM) paveldimo turto mokestiu.

17 2000 m. sausio 3 d. Sprendimu *Finanzamt* nustatė T. Jäger mokėtiną paveldimo turto mokestį.

18 Šis mokestis buvo apskaičiuotas remiantis 1 737 167 DEM grynąja palikimo verte, kurį sudarė 1 618 152 DEM vertės, t. y. įvertinta pagal prastą vertę, Prancūzijoje esanti žemės valda ir Vokietijoje esantis 119 015 DEM vertės turtas. Atskaičius asmeniui suteikiamą 400 000 DEM neapmokestinamą sumą, apmokestinamoji suma sumažėjo iki suapvalintos 1 337 100 DEM sumos. Remdamasi šia suma, *Finanzamt* nustatė 254 049 DEM mokestį.

19 T. Jäger prašymu pagal Paveldimo ir dovanojamo turto mokestio įstatymo 21 straipsnio 1 dalies antrąjį sakinį *Finanzamt* užskaitė jam 236 644 DEM Prancūzijoje jau sumokėto paveldimo turto mokestio.

20 Tuo remdamasi, minutu 2000 m. sausio 3 d. Sprendimu *Finanzamt* nustatė 17 405 DEM T. Jäger mokėtiną paveldimo turto mokestį.

21 T. Jäger pateikė skundą dėl *Finanzamt* sprendimo ir pareiškė ieškinį *Finanzgericht* (Finansinių bylų teismas). Jis nepatenkinus, suinteresuotasis asmuo pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* (Aukščiausiasis federalinis finansų teismas). Manydamas, kad vėliausiai priėmus 2003 m. gruodžio 11 d. Europos Bendrijų Teisingumo Teismo sprendimą *Barbier* (C-364/01, Rink. 2003, p. I-1513) tapo abejotina, ar Vokietijos teisės nuostatos, kuriose numatytas skirtingas požirnis pagal palikimo ar jo dalį sudarančio turto buvimo vietą, suderinamos su laisvo kapitalo judėjimo principu, *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar Europos Bendrijos steigimo sutarties 73b straipsniui (1 daliai) (dabar EB 56 straipsnio 1 dalis), neprieštarauja tai, kad, nustatant paveldimo turto mokestį,

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

– kai paveldimas Vokietijoje esantis žemės ir miškų ūkio paskirties turtas, atskaitoma speciali neapmokestinamoji suma, ir likusi vertė nustatoma tik 60 %,

jeigu dėl to, gyjant 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“

Dėl prejudicinio klausimo

22 *Bundesfinanzhof* savo klausimu iš esmės klausia, ar Sutarties 73b straipsnio 1 dalis draudžia tokį valstybės narės reglamentavimą kaip pagrindinėje byloje, pagal kurį, apskaičiuojant paveldimo turto, kurį sudaro šios valstybės narės teritorijoje esantis turtas ir kitoje valstybėje narėje esantis žemės ir miškų ūkio paskirties turtas, mokestį,

– numatyta, kad kitoje valstybėje narėje esantį turtą atsižvelgiama paisant jo prastosios vertės ribą, o tokiam patiam turtui valstybės teritorijoje taikoma speciali vertinimo procedūra, pagal kurią gaunama vertė vidutiniškai sudaro tik 10 % prastosios šio turto vertės, ir

– valstybės teritorijoje esančiam žemės ir miškų? kio paskirties turtui taikoma objekto neapmokestinamoji suma bei atsižvelgiama? likutin? vert?, kuri? sudaro tik 60 % jo vert?s.

23 Pirmiausia reikia priminti, kad nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybi? nari? kompetencijai, pastarosios turi j? ?gyvendinti laikydamosi Bendrijos teis?s (be kita ko, žr. 2004 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C?319/02, Rink. p. I?7477, 19 punkt?; 2006 m. rugs?jo 14 d. Sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C?386/04, Rink. p. I-8203, 15 punkt? ir 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C?347/04, Rink. p. I?2647, 21 punkt?).

24 Taip pat reikia priminti, kad EB sutartis neapibr?žia „kapitalo jud?jimo“. Ta?iau pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik?, kadangi Sutarties 73b straipsnis iš esm?s per?m? Direktyvos 88/361 1 straipsnio turin?, net jei ši buvo priimta remiantis EEB sutarties 69 straipsniu ir 70 straipsnio 1 dalimi (EEB sutarties 67–73 straipsniai buvo pakeisti EB 73b–73g straipsniais, dabar – EB 56–60 straipsniai), prie jos prid?ta „kapitalo jud?jimo nomenklat?ra“ toliau naudotina kaip gair?s, aiškinant kapitalo jud?jimo s?vok? (be kita ko, žr. 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *van Hilten?van der Heijden*, C?513/03, Rink. p. I?1957, 39 punkt? ir 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Fidium Finanz*, C-452/04, Rink. p. I?9521, 41 punkt?).

25 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas, be kita ko, pažym?j?s, kad palikimas, kur? sudaro mirusio asmens turto perdavimas vienam arba keliems asmenims, patenka? Direktyvos 88/361 I priedo XI skyri? „Asmeninio kapitalo jud?jimais“, nurodyto sprendimo *van Hilten?van der Heijden* 42 punkte konstatavo, kad palikimas yra kapitalo jud?jimas Sutarties 73b straipsnio prasme (šiuo klausimu taip pat žr. nurodyto sprendimo *Barbier* 58 punkt?), išskyrus tuos atvejus, kai jo sud?tin?s dalys yra vienoje valstyb?je nar?je.

26 Taigi situacija, kai Vokietijoje gyvenantis asmuo mirdamas palieka kitam asmeniui, gyvenan?iam Pranc?zijoje, turt?, esant? šiose abiejose valstyb?se nar?se, anaipol n?ra vien vidaus situacija, kaip tai teisingai nurod? Europos Bendrij? Komisija.

27 Vadinasi, pagrindin?je byloje nagrin?jamas palikimas yra kapitalo jud?jimas Sutarties 73b straipsnio 1 dalies prasme.

28 Tod?l pirmiausia reikia išnagrinti, ar, kaip teigia T. Jäger ir Komisija, toks nacionalin?s teis?s aktas, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, apriboja kapitalo jud?jim?.

29 Vokietijos vyriausyb? tvirtina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamas nacionalin?s teis?s aktas neriboja kapitalo jud?jimo. Pirma, ji teigia, kad Pranc?zijoje esant? turt? pirmiausia ?gijo T. Jäger t?vas prieš 1990 m. birželio 1 d., t. y. dien?, kai Direktyva 88/361 tur?jo b?ti perkelta? nacionalin? teis?, tod?l nagrin?jamo turto ?gij?jas negali tiesiogiai remtis iš šios direktyvos arba Sutarties kylan?iomis teis?mis. Antra, šios vyriausyb?s nuomone, tokio ?gij?jo negali atgrasyti tokio teis?s akto, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, poveikis, kuris iš tikr?j? daromas ne pa?iam suinteresuotajam asmeniui, o jo paveld?tojams. D?l šios priežasties tokio teis?s akto pasekm?s yra pernelyg netiesiogin?s, kad gal?t? apriboti kapitalo jud?jim?.

30 Šiuo klausimu iš nusistov?jusios Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad nacionalin?s teis?s nuostatos, kurios nustato nekilnojamojo turto vert? apskai?iuojant privalomo mok?ti mokes?io sum? ?gijimo d?l mirties atveju, gali ne tik atgrasyti kitoje valstyb?je nar?je gyvenant? asmen? nuo atitinkamoje valstyb?je nar?je esan?io nekilnojamojo turto pirkimo ir nuo tokio turto perleidimo kitam asmeniui, bet ir sumažinti kitoje negu min?to turto buvimo valstyb?je nar?je gyvenan?io asmens palikimo vert? (šiuo klausimu žr. nurodyto sprendimo *Barbier* 62 punkt?).

31 Be to, kiek tai susij? su palikimu, nusistov?jusioje teism? praktikoje patvirtinama, kad pagal

Sutarties 73b straipsnio 1 dalį draudžiamoms priemonėms, kurios sudaro kapitalo judėjimo apribojimus, priklauso tos, kurios sumažina kitos valstybės narės nei ta, kurioje yra turtas ir kuri apmokestina palikimą, nuolatinio gyventojų gaunamo palikimo vertę (nurodyto sprendimo *van Hilten/van der Heijden* 44 punktą).

32 Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos, kiek dėl jų palikimas, kurį sudaro žemės ir miškai, tokio paskirties turtas kitoje valstybėje narėje, Vokietijoje apmokestinamas didesniu paveldimo turto mokesčiu, negu būtų mokėtinas, jei palikimą sudarantis turtas būtų tik pastarosios valstybės teritorijoje, apriboja kapitalo judėjimą, sumažindamos palikimo, kurio dalį sudaro toks turtas, esantis ne Vokietijoje, vertę.

33 Šios išvados negali paneigti ir Vokietijos vyriausybės argumentai, išdėstyti šio sprendimo 29 punkte, nes jie nėra reikšmingi atsižvelgiant į kriterijus, išplaukiančius iš šio sprendimo 30 ir 31 punkte nurodytos teismų praktikos. Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjama nacionalinės teisės akto pasekmės palikimo vertei atsirado po 1990 m. birželio 1 d. ir jos akivaizdžiai nėra tokios netiesioginės, kad negalėtų riboti kapitalo judėjimo.

34 Tas pats taikoma Vokietijos vyriausybės argumentui, kad apribojimas negali kilti iš palikimo vertės sumažinimo, nes tokio nacionalinės teisės akto, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, poveikis yra tik neišvengiama nacionalinių mokesčių sistemų koegzistavimo pasekmė. Iš tiesų ši aplinkybė neturi reikšmės atsižvelgiant į iš šio sprendimo 30 ir 31 punkte nurodytos teismų praktikos išplaukiančius kriterijus. Be to, reikia konstatuoti, kad palikimo vertė bet kuriuo atveju sumažėja tik dėl nagrinėjamo Vokietijos teisės akto taikymo.

35 Iš to išplaukia, kad mokestinių privilegijų paveldimo turto mokesčio srityje suteikimas su sąlyga, kad paveldėjimo būdu gyventas turtas būtų valstybės teritorijoje, sudaro Sutarties 73b straipsnio 1 dalimi draudžiamą laisvo kapitalo judėjimo apribojimą.

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

37 Šiuo atžvilgiu svarbu priminti, kad pagal Sutarties 73d straipsnio 1 dalies a punktą „73b 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“.

38 *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybės nuomone, iš šios nuostatos išplaukia, kad Vokietijos Federacinė Respublika turi teisę taikyti vertinimo lengvatą pagal specialią procedūrą tik jos teritorijoje esančiam turtui. *Finanzamt* priduria, kad Vertinimo įstatymo 31 straipsnis pateisinamas Sutarties 73d straipsnio 1 dalies a punktu kartu su prie Europos Sąjungos sutarties baigiamojo akto pridėta 7 deklaracija, nes pagrindinėje byloje nagrinėjama užsienyje esančio turto vertinimo tvarka šios deklaracijos prasme egzistavo iki 1993 m. pabaigos.

39 Nesant reikalo pareikšti nuomonės dėl to, ar užsienyje esančio turto vertinimo tvarka egzistavo iki 1993 m. gruodžio 31 d., reikia priminti, kad 2000 m. birželio 6 d. Sprendime *Verkooijen* (C-35/98, Rink. p. I-4071) Teisingumo Teismas turėjo atsakyti pateikdamas argumentus, pagrįstus Sutarties 73d straipsnio 1 dalies a punktu, nors pagrindinės bylos faktinės aplinkybės buvo susiklosčiusios anksčiau, negu įsigaliojo ši nuostata. Teisingumo Teismas pabrėžė, kad dar iki įsigaliojant Sutarties 73d straipsnio 1 dalies a punktui tokios nacionalinės mokestinės nuostatos, kokios nurodytos šiame straipsnyje, nustatytos tam tikrai skirtingą požiūrį, galėjo būti suderinamos su Bendrijos teise, jeigu jos buvo taikomos situacijoms, kurios nebuvo objektyviai panašios (43 punktą).

40 Po tokio patikslinimo reikia nurodyti, kad Sutarties 73d 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 mokesčio teisės aktas, kuriame daromi skirtumai tarp apmokestinamųjų asmenų dėl jų gyvenamosios vietos arba dėl valstybės narės, kur jie investuoja savo kapitalą, yra automatiškai suderinamas su Sutartimi.

41 Iš tikrųjų pažiūrėjus Sutarties 73d straipsnio 1 dalies a punkte numatytą nukrypti leidžiančią nuostatą, kaip pastebėjo Vokietijos vyriausybė, riboja Sutarties 73d straipsnio 3 dalis, kuri numato, kad šio straipsnio 1 dalyje nurodytos nacionalinės teisės nuostatos „neturi sudaryti laisvo kapitalo judėjimo ir mokėjimų, kaip nustatyta 73b straipsnyje, savavališko diskriminavimo ar paslėpto apribojimo“ (žr. minėtų sprendimų *Verkooijen* 44 punktą ir *Manninen* 28 punktą). Be to, kad būtų pateisinamas skirtingas Vokietijoje esančio žemės ir miškų turto paskirties turto ir tokio kitose valstybėse narėse esančio turto vertinimas, neturi viršyti to, kas reikalinga nagrinėjamu teisės aktu nustatytam tikslui pasiekti.

42 Taigi reikia skirti nevienodą traktavimą, leidžiamą pagal Sutarties 73d straipsnio 1 dalies a punktą, ir to paties straipsnio 3 dalyje draudžiamą savavališką diskriminaciją. Iš teismų praktikos matyti, jog tam, kad tokie nacionalinės mokesčio teisės aktai, kaip antai nagrinjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos apskaičiuojant paveldimo turto mokestį skiriamas kitoje valstybėje narėje ir Vokietijos teritorijoje esantis turtas, galėtų būti laikomi suderinamais su Sutarties nuostatomis dėl laisvo kapitalo judėjimo, būtina, kad nevienodas traktavimas būtų susijęs su objektyviai nepanašiomis aplinkybėmis arba kad jis būtų pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (žr. minėtų sprendimų *Verkooijen* 43 punktą; *Manninen* 29 punktą ir 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *Hollmann*, C-443/06, Rink. p. I-0000, 45 punktą).

43 Šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia konstatuoti, jog skirtinga sumokėto mokesčio suma pagal tai, ar palikimą sudaro tik Vokietijoje esantis žemės ir miškų turto paskirties turtas, ar vis dėlto jam priskiriamas ir kitoje valstybėje narėje esantis tokios paskirties turtas, negali būti pateisinamas motyvu, kad ji susijusi su objektyviai nepanašiomis situacijomis.

44 Mokesčio apskaičiavimas pagal pagrindinėje byloje nagrinjamą teisės aktą tiesiogiai susijęs su palikimą sudarančio turto verte, todėl objektyviai nėra skirtinga situacija, kurios pateisintą nevienodą mokestinį traktavimą, susijusį su privalomo sumokėti paveldimo turto mokesčio dydžiu atitinkamai pagal tai, ar jis taikomas Vokietijoje, ar kitoje valstybėje narėje esančiam turtui. Vadinas, T. Jäger situacija yra panaši, bet kurio kito paveldėtojo situacija, kurio palikimą sudaro tik Vokietijoje esantis žemės ir miškų turto paskirties turtas, paliktas šioje valstybėje gyvenusio asmens.

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

46 Vokietijos vyriausybės nuomone, tokio reglamentavimo pateisina privalomas bendrojo intereso pagrindas.

47 Pirmiausia ši vyriausybė tvirtina, kad nagrinjamu teisės aktu siekiama kompensuoti ypatingą našumą, atsirandančią dėl socialinės funkcijos, tenkančios žemės ir miškams. Šis teisės aktas, viena vertus, leidžia išvengti, kad, siekdamas sumokėti paveldimo turto mokestį, turto paveldėtojas būtų priverstas jį parduoti arba nebeekspluatuoti, ir, antra vertus, užtikrinti, kad žemės ir miškams, kurie garantuoja produktyvumą ir darbo vietas bei kuriems tenka pagal nacionalinę teisę nustatytos pareigos, nebūtų skaidomi.

48 Vokietijos vyriausybės nuomone, ar šis privalomas bendrojo intereso pagrindas gali būti atsižvelgiama lygiai taip pat, kaip atsižvelgiama į būtinybę išsaugoti mokesčių sistemos vientisumą. Jos teigimu, egzistuoja tiesioginis ryšys tarp ypatingo pareigo, kylančio dėl šio mokesčio sąsajos su bendruoju interesu, ir specialaus šio mokesčio vertinimo paveldėjimo atveju.

49 Be to, *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinjamas reglamentavimas pateisinamas tuo, jog Vokietijos institucijos neprivalo atsižvelgti į panašaus bendrojo intereso egzistavimą kitose valstybėse narėse. Taip yra dar ir todėl, kad su Vokietijoje esančiu žemės ir miškų mokesčių paskirties turtu susiję ypatingi pareigojimai ir našta nebūtinai lygiai taip pat taikomi kitose valstybėse narėse esančiam tokiam pačiam turtui. Šiuo atžvilgiu *Finanzamt* priduria, kad net jei kitose valstybėse narėse su šios rūšies turtu būtų susiję panašūs pareigojimai ir našta, Vokietijos Federacinė Respublika neprivalo užtikrinti jo kompensavimo.

50 Teisinga, kad negalima atmesti galimybių, jog tokiais tikslais, kokie yra žemės ir miškų mokesčių veiklos turtas ir darbo vietų juose išlaikymas paveldėjimo atveju, tam tikromis aplinkybėmis ir sulygomis galėtų būti siekiama bendrojo intereso ir jie galėtų pateisinti laisvo kapitalo judėjimo apribojimus (šiuo klausimu žr. 2007 m. sausio 25 d. Sprendimo *Festersen*, C-370/05, Rink. p. I-1129, 28 punktą).

51 Tačiau kalbant apie *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybės pateiktas pastabas, reikia pastebėti, kad jose nerodyta būtinybė netaikyti palankesnio vertinimo ir kitų mokesčių lengvatų kiekvienam paveldėtojui, kuris paveldėjimo būdu įgyja ne Vokietijos teritorijoje esantį žemės ir miškų mokesčių (šiuo atžvilgiu dėl mokesčių lengvatų, taikomų tik atitinkamoje valstybėje narėje atliktiems sandoriams, žr. 2005 m. kovo 10 d. Sprendimo *Laboratoires Fournier*, C-39/04, Rink. p. I-2057, 23 punktą, o dėl atleidimo nuo paveldimo turto mokesčio, numatyto tik tam tikroms žmonėms, išlaikantiems darbo vietas atitinkamos valstybės narės teritorijoje, žr. 2007 m. spalio 25 d. Sprendimo, C-464/05, *Geurts ir Vogten*, Rink. p. I-0000, 27 punktą).

52 Reikia pažymėti, kad kalbant apie siekį išvengti, jog paveldimo turto mokesčio našta keltų pavojų tolesnei žemės ir miškų mokesčių veiklai ir socialiniam šio mokesčio funkcijos išlaikymui, nėra vienas argumentas pagrindinėje byloje neleidžia konstatuoti, jog kitose valstybėse narėse esantys kiai nėra panašioje situacijoje kaip Vokietijoje esantys kiai.

53 Galiausiai pateisindama pagrindinėje byloje nagrinjamą reglamentavimą Vokietijos vyriausybė nurodo praktines kliūtis, kurios, jos teigimu, neleidžia perkelti nagrinjamame teisės akte numatytą vertinimo kriterijų kitose valstybėse narėse esantiems žemės ir miškų mokesčiams. Ji paaiškina, kad šis vertinimo metodas remiasi standartizuota atitinkamo rūšio mokesčio verte ir kad ši vertė buvo paimama iš Vokietijos administracijos rengiamų statistinių dokumentų. Tokie patys duomenys apie kitose valstybėse narėse esantį žemės ir miškų mokesčių paskirties turtą nėra prieinami.

54 Šiuo atžvilgiu svarbu pastebėti, kad net jeigu nacionaliniais institucijoms iš tikrųjų sunku taikyti Vertinimo statymo 140–144 straipsniuose numatytą vertinimo procedūrą kitoje valstybėje narėje esančiam žemės ir miškų mokesčių paskirties turtui, šiuo sunkumu negali būti pateisinamas kategoriškas atsisakymas suteikti atitinkamam mokesčių lengvatą, nes apmokestinamųjų asmenų galima paprašyti pateikti minėtoms institucijoms duomenis, kurie, jeigu manymu, reikalingi užtikrinant tinkamą šios procedūros taikymą kitose valstybėse narėse esantiems mokesčiams.

55 Reikia pridurti, kad galimam sunkumam nustatant kitos valstybės teritorijoje esančio turto vertę pagal specialią nacionalinę procedūrą bet kuriuo atveju negali pakakti pateisinant tokias laisvo kapitalo judėjimo kliūtis, kokios išplaukia iš pagrindinėje byloje nagrinjamo teisės akto, pagal kurį, be minėtos vertinimo procedūros, tik Vokietijos teritorijoje esančiam turtui taip pat

numatomos dar dvi mokesčių lengvatos (šiuo klausimu žr. 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 29 punktą).

56 Taigi darytina išvada, jog neįrodžius, kad pagrindinėje byloje nagrinjamas nacionalinės teisės aktas pateisinamas privalomu bendrojo intereso pagrindu, Sutarties 73b straipsnio 1 dalis draudžia tokį teisės aktą.

57 Tokiomis sąlygomis ? pateiktą klausimą reikia atsakyti, jog Sutarties 73b straipsnio 1 dalį kartu su Sutarties 73d straipsniu reikia aiškinti taip, kad ji draudžia valstybės narės teisės aktą, pagal kurį, apskaičiuojant paveldimo turto, kurį sudaro šios valstybės narės teritorijoje esantis turtas ir kitoje valstybėje narėje esantis žemės ir miškų ?kio paskirties turtas, mokestį,

– numatyta, kad ? kitoje valstybėje narėje esantį turtą atsižvelgiama paisant jo ?prastosios vertės ribą, o tokiam pačiam turtui valstybės teritorijoje taikoma speciali vertinimo procedūra, pagal kurią gaunama vertė vidutiniškai sudaro tik 10 % šios ?prastosios vertės, ir

– valstybės teritorijoje esančiam žemės ir miškų ?kio paskirties turtui taikoma neapmokestinamoji suma bei atsižvelgiama ? likutiną vertę, kurią sudaro tik 60 % jo vertės.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

58 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusių teismo nagrinjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

EB sutarties 73b straipsnio 1 dalį (dabar EB 56 straipsnio 1 dalis) kartu su EB sutarties 73d straipsniu (dabar EB 58 straipsnis) reikia aiškinti taip, kad ji draudžia valstybės narės teisės aktą, pagal kurį, apskaičiuojant paveldimo turto, kurį sudaro šios valstybės narės teritorijoje esantis turtas ir kitoje valstybėje narėje esantis žemės ir miškų ?kio paskirties turtas, mokestį,

– numatyta, kad ? kitoje valstybėje narėje esantį turtą atsižvelgiama paisant jo ?prastosios vertės ribą, o tokiam pačiam turtui valstybės teritorijoje taikoma speciali vertinimo procedūra, pagal kurią gaunama vertė vidutiniškai sudaro tik 10 % šios ?prastosios vertės, ir

– valstybės teritorijoje esančiam žemės ir miškų ?kio paskirties turtui taikoma neapmokestinamoji suma bei atsižvelgiama ? likutiną vertę, kurią sudaro tik 60 % jo vertės.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.