GENERALINĖS ADVOKATĖS JULIANE KOKOTT IŠVADA, pateikta 2006 m. kovo 30 d. [1]

I — Įžanga

1. Pagrindinėje byloje N nesutinka su pajamų mokesčio, taikomo iš esminio akcijų paketo gautam pelnui, apskaičiavimu ir jo surinkimo tvarka perkėlus savo gyvenamąją vietą į kitą valstybę narę. Ginčą sprendžiantis *Gerechtshof te Arnhem* (Nyderlandai) abejoja šiai bylai svarbių Nyderlandų teisės normų suderinamumu su Sutarties dėl Europos Sąjungos pilietybės ir įsisteigimo laisvės nuostatomis ir todėl pateikia Teisingumo Teismui penkis prejudicinius klausimus [2].

2. Pagal Nyderlandų teisę išvykimas iš Nyderlandų prilyginamas akcijų perleidimui. Todėl išvykimo momentu nuo pajamų iš akcijų apskaičiuojamas mokestis, kurio mokėjimas atidedamas dešimčiai metų arba iki faktinio akcijų perleidimo. Vėliau buvo panaikinta mokesčių mokėtojo pareiga atidėjimo laikotarpiu pateikti garantijas.

3. Panašias Prancūzijos nuostatas dėl apmokestinimo perkeliant gyvenamąją vietą Teisingumo Teismas jau nagrinėjo byloje *De Lasteyrie du Saillant* [3]. Nesprendžiant klausimo dėl šiame sprendime pateiktų išvadų pritaikymo nedaug besiskiriančioms Nyderlandų teisės normoms, šiuo atveju reikėtų išsiaiškinti, ar N apskritai gali remtis įsisteigimo laisve. Nors išvykdamas iš Nyderlandų N buvo vienintelis trijų Kiurasao salos (Nyderlandų Antilai) įsteigtų bendrovių akcininkas, tačiau savo naujojoje gyvenamojoje vietoje Didžiojoje Britanijoje iš pradžių jis daugelį metų nevykdė jokios ūkinės veiklos.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — Panašioje byloje apmokestinimo išvykstant nuostatas *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (2005 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas, V-N 2005/47.11) pripažino toje byloje taikyto Belgijos ir Nyderlandų sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, o kartu ir Vienos konvencijos dėl tarptautinių sutarčių teisės pažeidimu ir vien todėl panaikino atitinkamus mokestinius pranešimus, net nenagrinėdamas Bendrijos teisės (šiuo klausimu žr. E. Kemmeren. „Pending Cases Filed by Dutch Courts I" M. Lang, J. Schuch, C. Staringer. „ECJ Recent Developments in Direct Taxation", Viena, 2006, p. 219, 230 ir paskesni puslapiai).

3 — 2004 m. kovo 11 d. Sprendimas *De Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rink. p. I-2409).

4. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas visų pirma klausia, kiek tokios nuostatos pažeidžia teises, kurias N turi kaip Europos Sąjungos pilietis. Kartu netiesiogiai kyla klausimas dėl Sąjungos pilietybės ir įsisteigimo laisvės nuostatų tarpusavio santykio.

5. Kiti klausimai susiję su pateiktų garantijų grąžinimo reikalavimais ir su tam tikrų judėjimo laisvės apribojimų, išplaukiančių iš apmokestinimo išvykimo atveju, pateisinimu.

II — Reikšmingos nacionalinės nuostatos

6. Pagal 1964 m. Pajamų mokesčio įstatymą (Wet inkomstenbelasting, toliau – PMĮ) nacionalinio mokesčių mokėtojo pajamos apima ir pelną iš esminio akcijų paketo. PMĮ 20a straipsnio 1 dalis detaliai reglamentuoja, kas sudaro pelną iš esminio akcijų paketo, t. y. pajamas, atsirandančias perleidus akcijas (b punktas). Pagal PMĮ 20a straipsnio 3 dalį esminis akcijų paketas konstatuojamas tuomet, kai apmokestinamasis asmuo tiesiogiai ar netiesiogiai turi 5 % bendrovės akcijų. PMĮ 20a straipsnio 6 dalies i punktas numato, kad nacionalinio mokesčių mokėtojo statuso praradimas, t. y. išvykimas, prilygsta akcijų perleidimui.

7. Remiantis PMĮ 20c straipsnio 1 dalimi įprastu atveju perleidimo pajamas sudaro akcijų pirkimo ir pardavimo kainų skirtumas. Jeigu dėl išvykimo taikomas apmokestinimas, tuometinė akcijų rinkos kaina laikoma pardavimo kaina (PMĮ 20c straipsnio 4 dalis). Apsigyvenimo Nyderlanduose atveju referencinę sumą sudaro ne pirkimo suma, o akcijų dalių rinkos kaina mokesčių mokėtojui įsikuriant šioje valstybėje narėje (PMĮ 20c straipsnio 7 dalis).

8. PMĮ 20c straipsnio 18 dalis leidžia, be kita ko, priimti ministro įsakymą, nustatantį mokesčio sumažinimo sąlygas, jei mokesčių mokėtojas, apmokestintas išvykstant, anksčiau nei po dešimties metų grįžta į Nyderlandus.

9. Remiantis 1990 m. Mokesčių rinkimo įstatymo (1990 m. Invorderingswet, toliau – MRĮ) 25 straipsniu pajamų iš esminio akcijų paketo mokesčio mokėjimas išvykimo atveju atidedamas dešimčiai metų pateikus garanti-

jas, tai detaliai reglamentuota ministro įsakymu. Pagal MRĮ 28 straipsnį atidėjimo laikotarpiu neskaičiuojamos palūkanos.

10. MRĮ 26 straipsnio 2 dalis leidžia priimti ministro įsakymą, detaliai reglamentuojantį atidėto mokesčio mokėjimo sumažinimą, jei mokestis už išmokėtus dividendus buvo sumokėtas Nyderlanduose (a punktas), jei pelnas buvo apmokestintas užsienyje (b punktas) ir jei po 10 metų mokestis yra mokėtinas (c punktas). Šiuo įgaliojimu buvo pasinaudota priimant 1990 m. MRĮ įgyvendinimo taisykles.

11. Priėmus sprendimą *De Lasteyrie du Saillant*, Finansų ministerijos valstybės sekretorius 2004 m. balandžio 13 d. pareiškė, kad mokesčių atidėjimo atveju, kai išvykstama į kitą Europos Sąjungos valstybę narę, nebereikia pateikti garantijų. 2005 m. sausio 1 d. įsigaliojo naujos įstatymo nuostatos, kuriomis atgaline data nuo 2004 m. kovo 11 d. atitinkamai buvo pakeista teisinė situacija [4].

12. Be to, MRĮ 26 straipsnio 5 dalis kartu su taip pat pakeistomis įgyvendinimo taisyklėmis nuo to momento numato mokesčio sumažinimą, jei akcijos perleidžiamos per dešimt metų nuo išvykimo ir jų vertė per tą laiką sumažėjo, akcininkams nepaskirstant rezervų arba negrąžinant įmokų ar investicijų. Atidėtas mokesčio mokėjimas sumažinamas ketvirtadaliu nuo skirtumo tarp vertės išvykimo momentu ir aktualios vertės. Mokestis galiausiai sumažinamas tada, kai kita valstybė, remdamasi sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, apmokestina pajamas iš perleidimo.

III — Faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

13. 1997 m. sausio 22 d. N perkėlė savo gyvenamąją vietą iš Nyderlandų į Jungtinę Karalystę, kur jis 2002 m. įsteigė ūkininko ūkį, kuriame yra obelų sodas. Išvykdamas iš Nyderlandų jis buvo vienintelis trijų pagal Nyderlandų teisę įsteigtų uždarųjų akcinių bendrovių („besloten vennootschappen"), kurios nuo 1997 m. sausio 27 d. buvo valdomos iš Kiurasao salos (Nyderlandų Antilai), akcininkas.

14. Už 1997 metus N deklaravo 15 664 697 NLG apmokestinamųjų pajamų. Be pajamų iš savo reikmėms naudojamo gyvenamojo namo (765 NLG), jas daugiausia

4 — 2004 m. gruodžio 16 d. Įstatymas (Staatsblad 2004, p. 654) ir 2004 m. gruodžio 16 d. Ministro įsakymas Nr. WDB2004/756M (Staatscourant 2004, p. 249).

sudarė pajamos iš esminio akcijų paketo (15 663 932 NLG). Remiantis šiais duomenimis pagrįstame mokestiniame pranešime buvo nurodyta 3 918 275 NLG mokesčio suma ir 228 429 NLG palūkanų už mokestį.

15. N prašymu šie mokėjimai buvo atidėti su sąlyga, kad bus pateiktos garantijos. Garantijas jis užtikrino įkeitęs vienos iš savo bendrovių akcijas. Kai priėmus sprendimą *De Lasteyrie du Saillant* Finansų ministerijos valstybės sekretorius pranešė, kad nebegalima reikalauti pateikti garantijų, mokesčių administratorius 2004 m. birželio 7 d. N parašė, jog įkeitimas gali būti laikomas panaikintu.

16. N užginčijo mokestinį pranešimą už 1997 metus, motyvuodamas tuo, kad pajamų iš esminio akcijų paketo apmokestinimas prieštarauja EB 18 ir 43 straipsniams. Ne tik pareiga mokesčio mokėjimą užtikrinti garantijomis riboja jo judėjimo laisvę. Neleistinas yra jau pats apmokestinimo susiejimas su išvykimu. N taip pat nesutinka su palūkanų nuo mokestinės skolos apskaičiavimu ir nuostatomis, reglamentuojančiomis bylinėjimosi administracine tvarka, kai taikoma EB teisė, išlaidų atlyginimą.

17. Atsakovė, mokesčių administracija, iš esmės tvirtino, kad N negali remtis iš EB sutarties kildinamomis teisėmis, nes nebuvo vykdoma tarptautinė ūkinė veikla. Bet kuriuo atveju, panaikinus garantijas, nebeliko jokių apribojimų. Taigi taikytinos taisyklės yra nuoseklios ir pateisinamos.

18. 2004 m. spalio 27 d. Nutartimi šią bylą nagrinėjantis *Gerechtshof te Arnhem*, remdamasis EB 234 straipsniu, pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

1. Ar vienos valstybės narės gyventojas, išvykstantis iš šios valstybės narės, kad apsigyventų kitoje valstybėje narėje, vykstant teismo procesui prieš valstybę, iš kurios jis išvyksta, gali remtis EB 18 straipsniu vien todėl, kad apmokestinimas, taikomas dėl jo išvykimo, yra ar gali būti kliūtis jam išvykti?

2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar valstybės narės gyventojas, išvykstantis iš šios valstybės narės, kad apsigyventų kitoje valstybėje narėje, vykstant teismo procesui prieš valstybę, iš kurios jis išvyksta, gali remtis EB 43 straipsniu, jeigu iš karto nebuvo aišku ar nebuvo galima numanyti, kad jis kitoje valstybėje narėje vykdys ūkinę

veiklą šios nuostatos prasme? Ar atsakymui į šį klausimą turi reikšmės tai, ar tokia veikla bus vykdoma per numatomą laikotarpį? Jeigu tai būtų svarbu, kiek toks laikotarpis galėtų trukti?

3. Jeigu į pirmąjį ar antrąjį klausimus būtų atsakyta teigiamai, ar EB 18 ar 43 straipsniai prieštarautų atitinkamiems Nyderlandų teisės aktams, pagal kuriuos pajamų mokesčiai ir socialinio draudimo įmokos apskaičiuojamos remiantis numanomu pelnu iš akcijų paketo tik todėl, kad Nyderlandų gyventojas, prarandantis nacionalinio mokesčio mokėtojo statusą dėl to, kad perkelia savo gyvenamąją vietą į kitą valstybę narę, turi būti vertinamas taip, tarsi jis būtų perleidęs turimą dalį akcijų?

4. Jeigu į trečiąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai dėl to, kad siekiant nustatyto mokesčio mokėjimo atidėjimo reikia pateikti garantiją, ar esančią kliūtį galima panaikinti atgaline data, grąžinus garantiją? Ar atsakymui į šį klausimą taip pat svarbu tai, ar garantija buvo grąžinta remiantis įstatymu arba įgyvendinimo ar kitu poįstatyminiu aktu? Ar atsakymui į šį klausimą taip pat turi reikšmės tai, ar buvo pasiūlytas galimos žalos, atsiradusios dėl garantijos pateikimo, atlyginimas?

5. Jeigu į trečiąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, o į pirmą ketvirtojo klausimo dalį – neigiamai, ar tuomet esanti kliūtis gali būti pateisinama?

19. Be to, *Gerechtshof te Arnhem* pažymi: „Kalbant apie klausimą, ar tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas laimi teismo procesą dėl Bendrijos teisės pažeidimo, Bendrijos teisė draudžia Nyderlandų teisės normą dėl proceso išlaidų atlyginimo (norma dėl fiksuoto dydžio išlaidų atlyginimo), teismas prisijungia (olandų kalba: „sluit <...> aan") prie atitinkamo *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* Teisingumo Teismui pateikto klausimo jo nagrinėjamoje byloje C-376/03."

20. Teisingumo Teismui priėmus sprendimą byloje D (C-376/03) [5], N 2005 m. liepos 12 d. laišku atkreipė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo dėmesį į tai, kad Teisingumo Teismas neatsakė į klausimą dėl teisės normos, susijusios su proceso išlaidomis, galiojimo. Kadangi šiame procese toks klausimas nebuvo atskirai keliamas, kyla pavojus, kad Teisingumo Teismas jo vėl

5 — 2005 m. liepos 5 d. Sprendimas (Rink. p. I-5821).

nenagrinės. Todėl N užsiminė, ar *Gerechtshof te Arnhem* neturėtų papildyti savo prašymo priimti prejudicinį sprendimą. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iki šiol nepasinaudojo šia galimybe.

21. N, Danijos, Nyderlandų, Vokietijos, Italijos vyriausybės ir Komisija pateikė savo rašytines pastabas dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą. Žodinės proceso dalies nebuvo.

IV — Teisinis vertinimas

A — *Pirminės pastabos*

22. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas sąmoningai pirmiausia kelia klausimą dėl EB 18 straipsnio išaiškinimo. Šitaip jis norėtų, kad būtų išaiškintas Sąjungos piliečių bendrosios judėjimo laisvės ir specialiųjų pagrindinių laisvių, visų pirma įsisteigimo laisvės, tarpusavio santykis. Už šio klausimo slypi nuogąstavimas, kad specialiosios asmenų judėjimo laisvės, t. y. darbuotojų judėjimo laisvė, įsisteigimo laisvė ir paslaugų teikimo laisvė, iš esmės prarastų savo prasmę, jei Sąjungos pilietybei būtų taikomas toks pats apsaugos laipsnis ir ji galėtų būti nagrinėjama pirmiausia.

23. Komisija akivaizdžiai nepritaria šiems nuogąstavimams. Savo pastabose ji siūlo atsakyti tik į pirmąjį klausimą ir nevertinti įsisteigimo laisvės.

24. Teisingumo Teismas savo praktikoje jau yra sukūręs aiškią doktriną dėl aptariamų garantijų santykio. Ja remiantis, teisė laisvai judėti, kaip bendroji nuostata, įtvirtinta EB 18 straipsnyje, EB 39, 43 ir 49 straipsniuose įgyja specialų pobūdį [6]. Todėl Teisingumo Teismas pirmiausia vertina šias specialiąsias garantijas ir tik tada mano turįs pagrindą nagrinėti bendrąsias Sąjungos piliečių laisves, kai nėra taikomos specialiosios nuostatos [7]. Tokios nagrinėjimo sekos Teisingumo Teismas laikosi net ir tada, kai jam aiškiai pateikiamas klausimas visų pirma dėl Sąjungos pilietybės [8].

6 — 1996 m. vasario 29 d. Sprendimas *Skanavi ir Chryssanthakopoulos* (C-193/94, Rink. p. I-929, 22 punktas); 2002 m. lapkričio 26 d. Sprendimas *Olazabal* (C-100/01, Rink. p. I-10981, 26 punktas); 2003 m. vasario 6 d. Sprendimas *Stylianakis* (C-92/01, Rink. p. I-1291, 18 punktas) ir 2004 m. gruodžio 16 d. Sprendimas *My* (C-293/03, Rink. p. I-12013, 33 punktas).

7 — Žr. 6 išnašoje nurodytus sprendimus. Tačiau jei vis dėlto taikoma tam tikra specialioji pagrindinė laisvė, o apribojimas pateisinamas, tada nereikia remtis bendrąja judėjimo laisve, nes pateisinimui taikomi tokie patys kriterijai.

8 — 2005 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Ioannidis* (C-258/04, Rink. p. I-8275, 20 ir paskesni punktai).

25. Greta bendrųjų sistemingai pasikartojančių teiginių, tikslinga pirmiausia įvertinti specialiąsias pagrindines laisves ir todėl, kad teisei laisvai judėti yra taikomos EB sutartyje ir jos įgyvendinimo nuostatose numatyti apribojimai ir sąlygos. Todėl visų pirma reikia išnagrinėti antrąjį klausimą. Tik tada, kai šiuo atveju nebūtų taikoma įsisteigimo laisvė, reikėtų nagrinėti pirmąjį klausimą dėl EB 18 straipsnio išaiškinimo.

26. Nesvarbu, kokios nuostatos bus taikomos, pirmiausia reikėtų priminti tai, kad valstybės narės, priimdamos teisės normas tiesioginių mokesčių srityje, turi laikytis Bendrijos teisės, nepaisant to, jog pagal dabartinę Bendrijos teisę ši sritis yra valstybių narių kompetencijoje [9].

B — *Dėl antrojo prejudicinio klausimo*

27. Pagal EB 43 straipsnio antrąją pastraipą įsisteigimo laisvė apima ir vienos valstybės narės piliečių teisę kitos valstybės narės teritorijoje imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos, taip pat steigti ir valdyti įmones, būtent bendroves ar firmas, apibūdintas 48 straipsnio antrojoje pastraipoje.

28. Antruoju prejudiciniu klausimu *Gerechtshof te Arnhem* nori sužinoti, ar galima remtis įsisteigimo laisve, jei perkeliant suinteresuotojo asmens gyvenamąją vietą negalima numatyti, ar jis valstybėje narėje, į kurią persikelia, imsis savarankiškos veiklos. Jis taip pat klausia, kiek reikšminga tai, kad vėliau buvo imtasi ūkinės veiklos. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi omenyje ūkininko ūkį, kurį N perėmė tik praėjus beveik penkeriems metams nuo išvykimo iš Nyderlandų į Didžiąją Britaniją.

29. Tačiau N ne vien tai laiko savo veikla. Priešingai, jis mano, kad jo, kaip vienintelio trijų bendrovių akcininko, statusas įeina į veiklos sąvoką EB 43 straipsnio prasme. Pirmiausia reikėtų išnagrinėti šį argumentą, nenagrinėjant vėlesnio ūkininko ūkio perėmimo.

1. Įmonės akcijų turėjimas kaip ūkinė veikla EB 43 straipsnio prasme

30. Norėdamas pagrįsti savo teiginį, kad vien įmonės akcijų turėjimas yra įsisteigimo

9 — Įsisteigimo laisvės klausimu žr.: 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, Rink. p. I-10837, 29 punktas) ir sprendimą *De Lasteyrie du Saillant* (nurodytas 3 išnašoje, 44 punktas); Sąjungos piliečių judėjimo laisvės klausimu žr.: 2005 m. liepos 12 d. Sprendimą *Schempp* (C-403/03, Rink. p. I-6421, 19 punktas).

laisvei reikšminga ūkinė veikla, N nurodo sprendimą *Baars* [10], kuriame Teisingumo Teismas įsisteigimo laisvę apibrėžė taip:

„Iš EB sutarties 52 straipsnio antrosios pastraipos (dabar – EB 43 straipsnio antroji pastraipa) išplaukia, kad įsisteigimo laisvė apima vienos valstybės narės piliečio įmonių, ypač bendrovių, steigimą ir valdymą kitoje valstybėje narėje. Taigi valstybės narės pilietis, turintis kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės akcijų, leidžiančių jam taip daryti įtaką bendrovės sprendimams, kad galėtų nulemti jos veiklą, naudojasi įsisteigimo laisve."

31. Vis dėlto iš to išplaukia tik laisvė kitoje valstybėje narėje steigti arba įsigyti įmonę ir jai vadovauti *jos buveinės vietoje.* Ši teisė ribojama, jei pačiai įmonei, pavyzdžiui, perkeliant savo buveinę, taikomi apribojimai arba jei apsunkinama galimybė atlikti vadovavimo funkcijas. Be to, tai apima ir apribojimus, apsunkinančius investuotojui galimybę įsigyti įmonės, turinčios buveinę kitoje valstybėje narėje, kontrolinį akcijų paketą, o kartu per šią įmonę vykdyti ūkinę veiklą.

32. Tačiau šioje byloje tokių kliūčių nėra. Nėra jokio ryšio tarp ginčijamos priemonės ir ūkinės veiklos, kuria N verčiasi per savo įmones, įsteigtas Nyderlandų Antiluose. Priešingai, mokestis apskaičiuotas dėl to, kad N perkelia savo (privačią) gyvenamąją vietą. Tačiau iš pateikto Teisingumo Teismo išaiškinimo negalima daryti išvados, kad šis veiksmas patenka į įsisteigimo laisvės taikymo sritį.

33. Vis dėlto įmonės akcijų turėjimą būtų galima laikyti savarankiška ūkine veikla, kuri skiriasi nuo vertimosi verslu. Šia veikla N prireikus užsiima ir iš savo gyvenamosios vietos Didžiojoje Britanijoje.

34. Kiek bendrovės akcijų turėjimas reiškia ūkinę veiklą, Teisingumo Teismas jau yra įvertinęs konkurencijos teisės srityje ir Šeštosios pridėtinės vertės mokesčio direktyvos taikymo atžvilgiu. Sprendime *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.* [11] Teisingumo Teismas neseniai nusprendė, kad vien akcijų

10 — 2000 m. liepos 13 d. Sprendimas *Baars* (C-251/98, Rink. p. I-2787, 22 punktas). Taip pat žr. 2002 m. lapkričio 5 d. Sprendimą *Überseering* (C-208/00, Rink. p. I-9919, 77 punktas) ir 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *X ir Y* (C-436/00, Rink. p. I-10829, 37 punktas).

11 — 2006 m. sausio 10 d. Sprendimas *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.* (C-222/04, Rink. p. I-289, 111 punktas).

turėjimas kartu su akcininko teisių įgyvendinimu ir dividendų gavimu nėra ūkinė veikla, dėl kurios pats akcininkas taptų įmone EB 87 straipsnio 1 dalies prasme. Į klausimą reikėtų atsakyti kitaip, jei akcijų turėtojas tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvautų valdant bendrovę. Dar anksčiau akcijų turėjimo Teisingumo Teismas nepriskyrė ūkinei veiklai, apmokestinamai pridėtinės vertės mokesčiu [12].

35. Taigi pagal analogiją panaudojus šiuos kriterijus galėtų būti taikoma ir įsisteigimo laisvė, jei N nėra vien tik akcininkas ir iš savo gyvenamosios vietos Didžiojoje Britanijoje daro poveikį įmonės valdymui. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo ir šalių duomenys nesuteikia apie tai jokios informacijos. Vis dėlto tam prieštarauja aplinkybė, kad realus bendrovės valdymas, remiantis prašyme priimti prejudicinį sprendimą konstatuotomis aplinkybėmis, vyksta Nyderlandų Antiluose, o ne Didžiojoje Britanijoje. Be to, atrodo, kad N neatlieka jokių pareigų valdymo organuose.

36. Net jei vien įmonės akcijų turėjimas būtų suprantamas kaip ūkinė veikla, persikeliant kartu perkeliama ir privati gyvenamoji vieta. Todėl norint atskirti įsisteigimo laisvės ir Sąjungos piliečių bendrosios judėjimo laisvės taikymo sritis (EB 18 straipsnio 1 dalis) reikia išnagrinėti, ar N savo gyvenamąją vietą perkėlė tam, kad Jungtinėje Karalystėje užsiimtų ūkine veikla, ar jis savo judėjimo laisve pasinaudojo atskirai nuo ūkinės veiklos [13]. Nors pirmiausia reikėtų iš esmės įvertinti įsisteigimo laisvę, vis dėlto jai tektų antraeilis vaidmuo, jei ūkinė veikla būtų tik gyvenamosios vietos pakeitimo rezultatas.

37. Fizinis asmuo, kuris savo gyvenamąją vietą perkelia į kitą valstybę narę, paprastai pasiima ir kilnojamąjį turtą. Todėl nuostatos, ribojančios laisvą judėjimą, netiesiogiai kliudo persivežti šį turtą. Vis dėlto atitinkamus klausimus reikia visų pirma vertinti ne prekių judėjimo laisvės požiūriu, nes lemiama reikšmė tenka naudojimuisi asmenų judėjimo laisve [14].

12 — Žr. 1991 m. birželio 20 d. Sprendimą *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, Rink. p. I-3111, 13 punktas); 1997 m. vasario 6 d. Sprendimą *Harnas & Helm* (C-80/95, Rink. p. I-745, 13 ir 14 punktai); 2003 m. birželio 26 d. Sprendimą *KapHag* (C-442/01, Rink. p. I-6851, 38 punktas) ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimą *Kretztechnik* (C-465/03, Rink. p. I-4357, 19 ir 20 punktai). Savo 2005 m. spalio 27 d. išvadoje byloje *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.* (C-222/04, Rink. p. I-289, 88 punktas) generalinis advokatas F. G. Jacobs, remdamasis Komisijos argumentais, palygino konkurencijos teisę ir pridėtinės vertės mokesčio teisės aktus.

13 — Dėl atitinkamo prekių ir paslaugų judėjimo atskyrimo, priklausomai nuo veiklos pagrindinio tikslo žr.: 1994 m. kovo 24 d. Sprendimą *Schindler* (C-275/92, Rink. p. I-1039, 22 punktas); 2004 m. spalio 14 d. Sprendimą *Omega Spielhallen* (C-36/02, Rink. p. I-9609, 26 punktas) ir 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimą *Burmanjer* (C-20/03, Rink. p. I-4133, 35 punktas).

14 — Pavyzdžiui, nuostatas dėl leidimo eksploatuoti transporto priemones, kurias darbuotojas pasiima persikeldamas, buvo priskirtos darbuotojų judėjimo laisvei arba Sąjungos piliečių judėjimo laisvei, o ne prekių judėjimo laisvei. (EB 39 straipsnio klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Weigel ir Weigel* (C-387/01, Rink. p. I-4981, 50 ir paskesni punktai; dėl 18 straipsnio žr. 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Lindfors* (C-365/02, Rink. p. I-7183, 33 ir paskesni punktai).

38. Taip pat prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas buvo teisus nesvarstydamas galimybės nuostatas dėl apmokestinimo išvykimo atveju vertinti kapitalo judėjimo laisvės požiūriu. Kaip neseniai nusprendė Teisingumo Teismas, vien gyvenamosios vietos pakeitimas savaime nelemia kapitalo perkėlimo [15]. Bet kuriuo atveju galimas kapitalo perkėlimas yra mažiau reikšmingas nei asmenų naudojimasis judėjimo laisve.

39. Tas pats pasakytina ir apie įsisteigimo laisvės bei bendrosios judėjimo laisvės tarpusavio santykį. Jei fizinis asmuo savo gyvenamąją vietą perkelia į kitą valstybę narę ir išsiveža savo turtą, kurį sudaro bendrovių akcijos, tokiu atveju jis visų pirma įgyvendina iš EB 18 straipsnio kildinamą bendrąją teisę laisvai judėti. Galima ūkinė veikla, kylanti iš akcijų turėjimo, yra tik to rezultatas.

40. Tačiau veikla, kuria N verčiasi kaip akcininkas, daugiausia vykdoma iš įmonių buveinės vietos. N teiginys sąlygotų dirbtinį buveinių skaičiaus padidinimą, nes greta įmonės buveinės, kaip papildomos buveinės, atsirastų akcininko privačios gyvenamosios vietos. Be to, N galėtų turėti gyvenamąsias vietas keliose valstybėse narėse. Šios savo ruožtu greta įmonės buveinės Antiluose sudarytų kitas komercines buveines.

41. Sprendimai *Daily Mail* [16], *ICI* [17] bei *X ir Y* [18], kuriuos N nurodo, neprieštarauja šiems teiginiams. Šiais atvejais kalbama ne apie fizinius asmenis, o apie kapitalo bendroves. Kadangi kapitalo bendrovės paprastai siekia tik ekonominių tikslų, jų padėtis skiriasi nuo fizinių asmenų padėties, kurių gyvenamoji vieta pirmiausia skirta privatiems tikslams. Priešingai nei fiziniai asmenys, kapitalo bendrovės negali remtis ir Sąjungos pilietybe. Todėl perkeliant kapitalo bendrovės buveinę, ūkinė veikla, taigi kartu ir naudojimasis įsisteigimo laisve, yra vienintelis sąlyčio taškas.

42. Teisingumo Teismo teiginiai sprendime *De Lasteyrie du Saillant* taip pat neprieštа-

15 — 2006 m. vasario 23 d. Sprendimas *van Hilten-van der Heijden* (C-513/03, Rink. p. I-1957, 49 punktas). Taip pat žr. generalinio advokato P. Léger 2005 m. birželio 30 d. išvadą toje byloje (57, 58 ir 68 punktai). Remiantis 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo I priede pateiktos nomenklatūros pirmąja įtrauka (OL L 178, p. 5), vis dėlto tam tikromis aplinkybėmis ir vieno asmens vykdomi aktyvų pervedimai (pvz., emigrantų) yra kapitalo judėjimas. Dėl ginčo dalyko žr. tokius šaltinius: D. Hohenwarter, P. Plansky. „Besteuerung von Erbschaften nach Wegzug in einen Drittstaat im Gemeinschaftsrecht – Schlussanträge des GA Léger in der Rs. van Hilten-van der Heijden", *Steuer und Wirtschaft International (SWI)* 2005, 471, 420 ir paskesni punktai).

16 — 1988 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Daily Mail ir General Trust* (81/87, Rink. p. 5483).

17 — 1998 m. liepos 16 d. Sprendimas *ICI* (C-264/96, Rink. p. I-4695).

18 — 1999 m. lapkričio 18 d. Sprendimas *X ir Y* (C-200/98, Rink. p. I-8261).

rauja padarytai išvadai. Neturėdamas išsamių faktinių duomenų apie suinteresuotųjų asmenų veiklą, Teisingumo Teismas tame sprendime rėmėsi tik tuo, kad, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, jo nagrinėjamam ginčui taikoma įsisteigimo laisvė [19]. Tad liko neaišku, kokia forma ūkine veikla tuo metu vertėsi suinteresuotasis asmuo. Todėl Teisingumo Teismui nereikėjo vertinti, ar fizinio asmens, kuris, išskyrus turimas akcijas, neužsiima ūkine veikla, išvykimas pirmiausia turėtų būti vertinamas įsisteigimo laisvės ar bendrosios judėjimo laisvės požiūriu.

2. Dėl rėmimosi įsisteigimo laisve prieš valstybę, iš kurios išvykstama, esant ilgesniam laiko tarpui nuo išvykimo iki vertimosi veikla pradžios

43. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės kelia klausimą, ar galima remtis įsisteigimo laisve, jei išvykstant nebuvo įmanoma numatyti vertimosi veikla priimančiojoje valstybėje pradžios ir tai įvyko gerokai vėliau.

44. EB 43 straipsnis neleidžia imtis tokių nacionalinių priemonių, kurios, nors ir taikomos nediskriminuojant dėl pilietybės, gali Bendrijos valstybių narių piliečiams sudaryti kliūčių pasinaudoti Sutarties garantuojama įsisteigimo laisve arba naudojimąsi ja padaryti mažiau patrauklų (žr. 1993 m. kovo 31 d. Sprendimo *Kraus*, C-19/92, Rink. p. I-1663, 32 punktą) [20].

45. Remiantis nusistovėjusia praktika, įsisteigimo laisve siekiama dviejų tikslų: pirma, ji užtikrina, kad priimančiojoje valstybėje narėje asmenys naudotųsi tokiomis pačiomis teisėmis kaip ir jos piliečiai, bei draudžia šiai valstybei riboti kitų valstybių narių piliečių galimybes verstis savarankiška veikla; antra, ji neleidžia kilmės valstybei narei kliudyti savo piliečiams įsisteigti kitoje valstybėje narėje [21].

46. Esant pirmai situacijai, priimančiajai valstybei pareigos kyla vėliausiai tada, kai kitos valstybės narės pilietis joje faktiškai pradeda verstis savarankiška veikla. Visiškai nesvarbu, kiek laiko suinteresuotasis asmuo tuo momentu jau yra praleidęs priimančiojoje valstybėje narėje.

19 — Sprendimas *De Lasteyrie du Saillant* (nurodytas 3 išnašoje, 41 punktas); šiuo klausimu taip pat žr. generalinio advokato J. Mischo 2003 m. kovo 13 d. išvadą toje byloje (15–20 punktas). Galiausiai jis neatsako į klausimą, kokia pagrindinė laisvė turėtų būti taikoma tuo atveju.

20 — 1993 m. kovo 31 d. Sprendimas *Kraus* (C-19/92, Rink. p. I-1663, 32 punktas); 2004 m. spalio 14 d. Sprendimas *Komisija prieš Nyderlandus* (C-299/02, Rink. p. I-9761, 15 punktas) ir 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimas *Komisija prieš Graikiją* (C-140/03, Rink. p. I-3177, 27 punktas).

21 — Šiuo klausimu žr. sprendimus *Daily Mail ir General Trust* (nurodytas 16 išnašoje, 16 punktas), *Baars* (nurodytas 10 išnašoje, 28 punktas) ir *De Lasteyrie du Saillant* (nurodytas 3 išnašoje, 42 punktas).

47. Tačiau pagrindinėje byloje susiklostė antrosios situacijos aplinkybės. Šiame kontekste prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia kelia klausimą, ar remtis įsisteigimo laisve galima tik tada, kai jau pradėta savarankiška veikla arba numatoma ja verstis.

48. Prieš tai reikėtų paminėti, kad paprastai išvykimo momentas yra ankstesnis nei apsigyvenimo priimančiojoje valstybėje narėje momentas. Jei, kaip teigia Vokietijos ir Nyderlandų vyriausybės, EB 43 straipsnis iki įsteigimo dar nenumatytų praktiškai jokių teisių, iš esmės būtų užkirtas kelias remtis įsisteigimo laisve išvykimo apribojimų atžvilgiu. Tačiau tai akivaizdžiai prieštarautų nurodytai teismų praktikai [22].

49. Be to, Teisingumo Teismas jau yra konstatavęs, kad EB 43 straipsnis, kaip ir EB 39 straipsnis, taikytini dar prieš pradedant vykdyti ūkinę veiklą; pavyzdžiui, šios nuostatos užtikrina, jog vienos valstybės narės pilietis gali vykti į kitą valstybę narę ir ten apsigyventi, ieškodamas darbo pagal darbo sutartį arba norėdamas verstis savarankiška veikla [23].

50. Tad galimybė išvykstant remtis įsisteigimo laisve prieš kilmės valstybę negali būti siejama su tuo, kad priimančiojoje valstybėje narėje jau yra įsisteigta. Priešingai, esant tokiai situacijai iš esmės taip pat reikia atsižvelgti į ateities tendencijas.

51. Kad įsisteigimo laisvės taikymo sritis nebūtų neribota, vis dėlto tokioje numanomoje situacijoje, remiantis objektyviais kriterijais, turėtų būti įžvelgiama, ar konkreti ginčijama priemonė yra realiai susijusi su vertimosi savarankiška veikla pradžia. Toks ryšys gali atsirasti jau vien iš to, kad pačios nacionalinės nuostatos reglamentuoja profesijas [24].

52. Tačiau jei mokesčių nuostatos, kaip antai nagrinėjamos Nyderlandų normos, yra bendrojo pobūdžio, kurios nereglamentuoja galimybės verstis savarankiška veikla ar vertimosi ja, ryšį su įsisteigimo laisve reikia nustatyti kitais būdais. Tokiu atveju, kaip teisingai tvirtina Vokietijos ir Nyderlandų vyriausybės, lemiamos reikšmės turi tai, ar tuo momentu, kai suinteresuotasis asmuo

22 — Žr. pirmiau 21 išnašą.

23 — 1976 m. balandžio 8 d. Sprendimas *Royer* (48/75, Rink. p. 497, 31 ir 33 punktai).

24 — Sprendime *Kraus* (nurodytas 20 išnašoje, 18 ir paskesni punktai) Teisingumo Teismas rėmėsi vien tuo, kad užsienyje įgytas akademinis laipsnis gali būti naudingas ir pagal darbo sutartį dirbančio asmens, ir savarankiškai dirbančio asmens profesinei karjerai. Teisingumo Teismo nuomone, to pakanka, kad būtų galima taikyti darbuotojų judėjimo ir įsisteigimo laisvę.

remiasi įsisteigimo laisve, kitoje valstybėje narėje yra konkrečių įrodymų, kad pradėta vykdyti savarankiška veikla. Vien hipotetinės galimybės, jog kada nors tai įvyks, nepakanka, kad būtų taikoma įsisteigimo laisvė.

53. Konkrečių veiksnių, kurie būtų tinkami įrodyti ketinimą pradėti verstis savarankiška veikla ir šiam tikslui reikalingą laikotarpį, negalima nustatyti apibendrintai, nes tai priklauso nuo konkretaus atvejo aplinkybių. Tačiau iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą bet kuriuo atveju išplaukia, kad N išvykstant 1997 m. tokio pagrindo nebuvo.

54. Tačiau ginčijamos Nyderlandų mokesčių nuostatos pasižymi tokia ypatybe, kad jos asmenims, kaip antai N, taikomos ne vieną kartą apskaičiuojant mokesčius dėl išvykimo. Joms būdingas ilgalaikis poveikis iki dešimties metų. Per šį laikotarpį latentiškai galioja atidėtas mokesčio mokėjimas, o iki naujų nuostatų priėmimo dar reikėjo pateikti garantijas. Galiausiai mokestis turėjo būti mokamas, jei bendrovių akcijos buvo parduotos per dešimt metų nuo išvykimo.

55. Aprašytos su išvykimu susieto apmokestinimo pasekmės ir toliau apsunkino N galimybes pradėti verstis savarankiška veikla. Pavyzdžiui, iš pradžių jis negalėjo disponuoti dalimi savo turto, nes jis buvo įkeistas garantijai pateikti. Todėl, kai N 2002 m. Jungtinėje Karalystėje pradėjo verstis savarankiška veikla, jis galėjo remtis įsisteigimo laisve taip pat ir savo kilmės valstybės narės atžvilgiu.

56. Nors Nyderlandų mokesčių inspekcija, nustatydama mokestį, negalėjo atsižvelgti į tai, kad vėliau bus pasinaudota įsisteigimo laisve, tačiau ji galėjo panaikinti apsunkinančių priemonių poveikį nuo to momento, kai faktiškai buvo pasinaudota įsisteigimo teise. Tą ji būtų privalėjusi padaryti, jei priemonės būtų pripažintos nepateisinamu įsisteigimo laisvės apribojimu.

57. Todėl į antrąjį prejudicinį klausimą reikėtų atsakyti taip: EB 43 straipsnyje garantuojama įsisteigimo laisvė nėra taikoma vien todėl, kad fizinis asmuo, vienintelis kapitalo bendrovės akcininkas, savo privačią gyvenamąją vietą perkėlė į kitą valstybę narę. Vis dėlto vienos valstybės narės pilietis savo kilmės valstybės narės atžvilgiu gali remtis EB 43 straipsniu, jei jis iš šios valstybės išvyksta ir jei rėmimosi šia pagrindine laisve momentu, atsižvelgiant į konkrečius veiksnius, galima numatyti, kad kitoje valstybėje

narėje jis pradės verstis savarankiška veikla. Remtis EB 43 straipsniu kilmės valstybės narės atžvilgiu galima tol, kol veikia šios valstybės taikoma su išvykimu susieta apsunkinanti priemonė ir toliau kliudoma įsisteigti priimančiojoje valstybėje narėje.

C — *Dėl pirmojo prejudicinio klausimo*

58. Šiuo klausimu *Gerechtshof te Arnhem* nori sužinoti, ar valstybės narės pilietis, savo gyvenamąją vietą perkėlęs iš kilmės valstybės į kitą valstybę narę, kilmės valstybės atžvilgiu gali remtis EB 18 straipsniu todėl, kad apmokestinimas, taikomas dėl jo išvykimo, yra ar gali būti kliūtis jam išvykti.

59. Atsižvelgiant į pasiūlytą atsakymą į antrąjį klausimą, šis klausimas vis dar yra svarbus, nes įsisteigimo laisvė, kurią paprastai reikėtų vertinti pirmiausiai, taikoma tik pradėjus verstis ūkine veikla Jungtinėje Karalystėje. Prieš tai būtų buvę galima remtis tik bendrąja Sąjungos piliečių teise laisvai judėti.

60. EB 18 straipsnio 1 dalis Sąjungos piliečiams suteikia teisę „laisvai judėti ir apsigyventi valstybių narių teritorijoje <...> (laikantis) <...> (EB) Sutartyje ir jai įgyvendinti priimtose nuostatose nustatytų apribojimų bei sąlygų".

61. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, ši byla nuo anksčiau Teisingumo Teismo nagrinėtų bylų aplinkybių skiriasi, viena vertus, tuo, kad tam tikras kliūtis apsigyventi sukūrė ne priimančioji valstybė narė, kaip bylose *D'Hoop*[25] ir *Lindfors*[26]. Kita vertus, N išvykus, neliko jokio ekonominio ryšio su kilmės valstybe, kaip buvo bylos *Pusa*[27] atveju.

62. N ir Komisija laikėsi nuomonės, kad EB 18 straipsnis suteikia bendrąją teisę laisvai judėti, kuria dėl apribojimų Sąjungos piliečiai gali remtis kilmės valstybės atžvilgiu. Tam visų pirma nepritaria Vokietijos vyriausybė. Jos nuomone, EB 18 straipsnis įtvirtina tik teisę judėti ir apsigyventi siaurąja prasme, o ne bendrą draudimą taikyti apribojimus.

25 — 2002 m. liepos 11 d. Sprendimas *D'Hoop* (C-224/98, p. I-6191).

26 — Nurodytas 14 išnašoje.

27 — 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Pusa* (C-224/02, Rink. p. I-5763).

63. Teisingumo Teismas nusistovėjusioje praktikoje pabrėžia, jog siekiama, kad Sąjungos pilietybė būtų esminis valstybių narių piliečių statusas, leidžiantis piliečiams, esantiems tokioje pačioje situacijoje, neatsižvelgiant į jų pilietybę ir nepažeidžiant šioje srityje aiškiai nustatytų išimčių, būti vienodai vertinamiems teisės požiūriu atsižvelgiant į Sutarties *ratione materiae* [28].

64. Sprendime *Pusa* Teisingumo Teismas konstatavo, kad Sąjungos piliečiui, kuris naudojasi EB 18 straipsnio suteikta teise laisvai judėti, jo kilmės valstybė negali sudaryti nepalankesnių sąlygų nei tuo atveju, jei jis nebūtų pasinaudojęs šia teise. Kitaip suinteresuotajam asmeniui būtų trukdoma pasinaudoti EB 18 straipsnio garantuojama teise apsigyventi [29]. Tokie nacionalinės teisės aktai prieštarautų principams, kuriais grindžiamas Sąjungos piliečio statusas, t. y. vienodo teisinio požiūrio užtikrinimas naudojantis savo judėjimo laisve [30].

65. Klasikinių pagrindinių laisvių atveju Teisingumo Teismas nevienodą tarptautinio pobūdžio ir tik vidaus situacijų vertinimą dažniausiai laikė apribojimu [31]. Daug aspektų taip pat leidžia tokias priemones priskirti draudžiamiems apribojimams, jei jos patenka į EB 18 straipsnio taikymo sritį [32]. Taigi EB 18 straipsnio 1 dalies pagrindu turėtų būti vertinamos visos priemonės, kurios turi neigiamą poveikį Sąjungos piliečių teisei laisvai judėti ir apsigyventi kitose valstybėse narėse [33] arba kurios sudaro kliūtį, galinčią atgrasyti Sąjungos piliečius nuo naudojimosi šia bendrąja teise laisvai judėti [34].

66. Bet kuriuo atveju aišku, kad valstybės narės negali kliudyti savo piliečiams naudotis EB 18 straipsniu garantuojamomis judėjimo laisvėmis, susiedamos naudojimąsi šiomis laisvėmis su neigiamomis pasekmėmis, kurių nekiltų liekant savo valstybėje [35].

28 — Be kita ko, žr. 2001 m. rugsėjo 20 d. Sprendimą *Grzelczyk* (C-184/99, Rink. p. I-6193, 31 punktas); sprendimus *D'Hoop* (nurodytas 25 išnašoje, 28 punktas) ir *Pusa* (nurodytas 27 išnašoje, 16 punktas).

29 — Sprendimas *Pusa* (nurodytas 27 išnašoje, 18 ir 19 punktai) su nuoroda į sprendimą *D'Hoop* (nurodytas 25 išnašoje, 30 ir 31 punktai).

30 — Sprendimas *Pusa* (nurodytas 27 išnašoje, 20 punktas) su nuoroda į sprendimą *D'Hoop* (nurodytas 25 išnašoje, 34 ir 35 punktai).

31 — Visų pirma žr. sprendimą *De Lasteyrie du Saillant* (nurodytas 3 išnašoje, 45 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Manninen* (C-319/02, Rink. p. I-7477, 20 ir paskesni punktai) ir sprendimą *Marks & Spencer* (nurodytas 9 išnašoje, 34 punktas).

32 — Taip pat mano ir generalinis advokatas F. G. Jacobs savo 2003 m. lapkričio 20 d. išvadoje byloje *Pusa* (C-224/02, Rink. p. I-5763, 18–20 ir 22 punktai) ir 2005 m. birželio 30 d. išvadoje byloje *Standesamt Stadt Niebüll* (C-96/04, nagrinėjama Teisme, 52 ir paskesni punktai) bei generalinis advokatas L. A. Geelhoed 2006 m. vasario 2 d. išvadoje byloje *De Cuyper* (C-406/04, nagrinėjama Teisme, 104–108 punktai). Taip pat žr. mano šios dienos išvadą byloje *Tas-Hagen ir Tas* (C-192/05, nagrinėjama Teisme, 47 punktas).

33 — Taip teigiama sprendime *Schempp* (nurodytas 9 išnašoje, 43 punktas).

34 — Taip teigiama sprendime *Pusa* (nurodytas 27 išnašoje, 19 punktas).

35 — Žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvadą byloje *Pusa* (nurodyta 32 išnašoje, 22 punktas) ir mano išvadą *Tas-Hagen ir Tas* (nurodyta 32 išnašoje, 48 punktas).

67. Be to, iš nurodytos teismų praktikos išplaukia, kad EB 18 straipsnis apima ne tik išvykimo arba atvykimo bei apsigyvenimo apribojimus siaurąja prasme, kaip tvirtina Vokietijos vyriausybė [36]. Sąjungos piliečių judėjimo laisvė yra pagrindinė laisvė, kurią reikia aiškinti plačiai [37]. EB 18 straipsnis netektų praktinės reikšmės, jei jo taikymo sritis būtų tokia siaura ir neapimtų kitų nuostatų, kurios galėtų apriboti judėjimo laisves [38].

68. Belieka išsiaiškinti, kiek EB 18 straipsnio taikymas kilmės valstybės atžvilgiu suponuoja ekonominio ryšio su šia valstybe buvimą.

69. Byloje *Pusa* suinteresuotasis asmuo, jau persikėlęs į Ispaniją, ir toliau gaudavo pensiją iš savo kilmės valstybės Suomijos. Suomijoje šios pajamos iki tam tikros sumos saugomos nuo areštavimo įsiskolinimo atveju. Tačiau, apskaičiuojant saugomų minimalių pajamų dydį, buvo atsižvelgta į kilmės valstybėje, o ne Ispanijoje sumokėtą pajamų mokestį. Taigi nacionalinės nuostatos buvo susietos su valstybės viduje susiklostančiomis aplinkybėmis, t. y. Suomijoje išmokėtos pensijos areštavimu. Tačiau šiuo atveju kilmės valstybėje nebuvo aktyvių darbo santykių.

70. EB 18 straipsnis būtent ūkine veikla nesiverčiantiems Sąjungos piliečiams suteikia teisę laisvai judėti [39]. Tai prieštarauja teiginiui, kad rėmimasis teise laisvai judėti kilmės valstybės atžvilgiu privalėtų būti siejamas su esamais *ekonominiais* ryšiais.

71. Vis dėlto priemonė turi realiai apsunkinti Sąjungos piliečių galimybę kilmės valstybės atžvilgiu remtis EB 18 straipsniu. Tas apsunkinimas gali būti ekonominis, o taip pat gali turėti kitokių neigiamų pasekmių, neleidžiančių išvykti.

72. Nagrinėjamas apmokestinimas grindžiamas aplinkybėmis, kurios atsirado N būnant Nyderlanduose, t. y. pajamomis iš esminio akcijų paketo. Mokestis nustatomas atgaline data nuo momento iš karto po jo išvažiavimo. Tačiau mokesčio nustatymo pasekmės gali trukti iki dešimties metų nuo išvykimo dienos [40]. Taigi ginčijama nacionalinė priemonė, kurios buvo imtasi vien todėl, kad buvo pasinaudota judėjimo laisve, vis dar daro poveikį N.

36 — Žr. generalinio advokato F. G. Jacobs išvadą byloje *Pusa* (nurodyta 32 išnašoje, 21 punktas).

37 — 2004 m. spalio 19 d. Sprendimas *Zhu ir Chen* (C-200/02, Rink. p. I-9925, 31 punktas).

38 — Sprendimas *Pusa* (nurodytas 27 išnašoje, 19 punktas).

39 — Žr. 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Trojani* (C-456/02, Rink. p. I-7573, 40 punktas) ir 2005 m. kovo 15 d. Sprendimą *Bidar* (C-209/03, Rink. p. I-2119, 37 punktas).

40 — Šiuo klausimu žr. pirmiau 54 ir 55 punktus.

73. Todėl į pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad vienos valstybės narės pilietis, savo gyvenamąją vietą perkėlęs iš kilmės valstybės į kitą valstybę narę, gali kilmės valstybės atžvilgiu remtis EB 18 straipsnio 1 dalyje garantuojama teise laisvai judėti, jei apmokestinimas, kuris taikomas dėl jo išvykimo, palyginti su nacionaliniais mokesčių mokėtojais, nepasinaudojusiais savo teise laisvai judėti, sukelia jam nepalankių pasekmių.

D — *Dėl trečiojo ir penktojo prejudicinių klausimų*

74. Trečiuoju ir penktuoju prejudiciniais klausimais iš esmės siekiama išsiaiškinti, kiek priemonės, kaip antai ginčijamas mokesčio už dar negautas pajamas iš esminio akcijų paketo nustatymas išvykimo atveju, prieštarauja EB 43 ir 18 straipsniams. Taip būtų, jei jos apribotų judėjimo laisvę ir tie apribojimai būtų nepateisinami.

1. Apribojimas

75. Vertinant ginčijamų Nyderlandų nuostatų poveikį reikia atskirti teisinę padėtį iki 2004 m. pabaigos ir nuo 2005 m. galiojančią pasikeitusią padėtį. Pirmiausia reikia išanalizuoti pasekmes, kurias mokesčio nustatymas išvykimo atveju gali turėti dabar galiojančiomis sąlygomis. Po to reikia išnagrinėti kitas aplinkybes, kurios apsunkino mokesčio nustatymo pasekmes prieš pakeičiant teisės nuostatas, visų pirma pareigą pateikti garantijas.

76. Sprendime *De Lasteyrie du Saillant* Teisingumo Teismas konstatavo, jog nuostatos, kurios numato latentinių pajamų apmokestinimą vien todėl, kad mokesčių mokėtojas į užsienį perkėlė savo gyvenamąją vietą, gali riboti naudojimąsi įsisteigimo laisve [41]. Ji lemia nepalankų asmenų, pasinaudojusių savo teise laisvai judėti, vertinimą, palyginti su mokesčių mokėtojais, gyvenančiais nacionalinėje valstybėje. Pastariesiems mokestis už pajamas iš esminio akcijų paketo nustatomas tik tada, kai akcijos perleidžiamos ir faktiškai gaunamos pajamos, o N atveju mokestis buvo nustatytas jam išvykstant.

77. Nevienodas asmenų, pasinaudojusių savo teise laisvai judėti, vertinimas pažeidžia EB 18 straipsnį [42].

41 — Sprendimas *De Lasteyrie du Saillant* (nurodytas 3 išnašoje, 45 ir 46 punktai).

42 — Žr. pirmiau 65 punktą.

78. Tiesa, kad N neturi nedelsdamas sumokėti nustatyto mokesčio, o tik tada, kai jis per dešimt metų nuo išvykimo faktiškai perleis savo akcijas [43]. Išskyrus ilgesnį terminą, Nyderlandų normos iš esmės praktiškai nesiskiria nuo Prancūzijos normų. Net vertinant atskirai, mokesčio nustatymas išvykimo momentu yra apsunkinimas, kuris taikomas tik tiems asmenims, kurie naudojasi savo judėjimo laisve.

79. Tam būtinas mokesčių deklaracijos pateikimas yra papildomas formalumas, kuris gali kliudyti išvykti [44]. Nors, kaip teigia Nyderlandų vyriausybė, nacionalinis mokesčių mokėtojas galbūt taip pat tam tikru metu turi pateikti mokesčių deklaraciją dėl pajamų, gautų iš esminio akcijų paketo, vis dėlto, kaip matyti, ši pareiga nacionaliniam mokėtojui atsiranda tik tada, kai jis faktiškai perleidžia savo akcijas. Jei jis toliau turi savo akcijas, jam nereikia pateikti mokesčių deklaracijos dėl latentinių (dar negautų) pajamų.

80. Bet kuriuo atveju iki teisinės padėties pasikeitimo 2004 m. buvo du papildomi aspektai. Pirma, išvykimo atveju nustatytas mokestis buvo atidedamas tik pateikus garantijas. Teisingumo Teismas taip pat jau yra pripažinęs, kad tokia priemonė papildomai apsunkina ribojantį mokesčio nustatymo poveikį [45].

81. Antra, akcijų vertės sumažėjimo po išvykimo atveju iš pradžių nebuvo numatyta galimybės sumažinti mokestį. Dėl to mokestis už numanomas pajamas, nustatytas išvykimo momentu ir mokėtinas vėliau perleidus akcijas, galėjo viršyti mokestį, kurį tuo pačiu metu būtų reikėję sumokėti savo valstybėje, nes joje būtų apskaičiuotas mokestis už faktines perleidžiant akcijas gautas (galbūt mažesnes) pajamas.

82. Naujoji 2004 m. teisės aktų redakcija pagerino padėtį šiais dviem klausimais. Kiek garantijų panaikinimas po pataisų pašalino kliūtis, bus įvertinta netrukus atsakant į ketvirtąjį klausimą.

83. Negalima konstatuoti, ar PMĮ 26 straipsnio 5 dalies pakeitimas visiškai suvienodino pajamų sumažėjimo po išvykimo vertinimą.

43 — Daroma prielaida, kad praėjus dešimčiai metų nuo išvykimo mokestinė skola išnyksta (žr. PMĮ 26 straipsnį, nurodytą 10 punkte).

44 — Dėl ribojančio pareigos teikti deklaracijas ir kitų formalumų pobūdžio žr. 1998 m. balandžio 28 d. Sprendimą *Safir* (C-118/96, Rink. p. I-1897, 26 ir 28 punktai).

45 — Žr. sprendimą *De Lasteyrie du Saillant* (nurodytas 3 išnašoje 47 punktas).

Remiantis šia nuostata, atidėtas mokesčio mokėjimas sumažinamas ketvirtadaliu nuo skirtumo tarp vertės išvykstant ir aktualios vertės perleidžiant. Tad mokestis perleidimo savo valstybėje ir užsienyje atveju būtų vienodas tik tada, jei mokesčio tarifas būtų lygus 25 %. Tačiau iš bylos medžiagos nematyti, ar tai yra faktiškai kiekvienu atveju taikomas tarifas. Abejonių galėtų kilti ir tada, jei mokesčio sumažinimo klausimas būtų priskirtas administracijos diskrecijai [46].

84. Tik nacionalinis teismas, atsakingas už nacionalinės teisės aiškinimą, turi nustatyti, ar galiojančios nuostatos išvykimo į kitą valstybę narę atveju už vienodo dydžio faktiškai gautas pajamas numato vienodo dydžio mokestį, kaip ir esant panašioms aplinkybėms nacionalinėje valstybėje [47].

85. Nepalankias pasekmes N galiausiai įžvelgia tame, kad ginčijamame mokestiniame pranešime buvo nustatytos palūkanos už mokestį. Palūkanos apskaičiuojamos tada, kai nuo mokesčio apskaičiavimo iki jo nustatymo praėjo daugiau kaip 15 mėnesių. Jas reikia atskirti nuo palūkanų už išieškojimą, kurios skaičiuojamos nuo mokestinio pranešimo priėmimo iki mokesčio mokėjimo. Šiuo atveju palūkanos už išieškojimą nepriskaičiuojamos, nes mokesčio mokėjimas yra atidėtas.

86. Palūkanų už mokestį nustatymas yra įprastinė mokestinio pranešimo priėmimo pasekmė. Kaip tinkamai pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, greta kliudymo pasinaudoti judėjimo laisve, kurį lemia mokesčio nustatymas išvykimo atveju, palūkanų priskaičiavimas nesukelia papildomų specialių nepalankių pasekmių. Palūkanos už mokestį, kaip ir likęs mokestinis įsiskolinimas, mokamos tik tada, kai akcijos perleidžiamos per dešimt metų nuo išvykimo. Akcijas perleidžiant nacionalinėje valstybėje taip pat būtų parengiamas mokestinis pranešimas, o palūkanos už mokestį būtų apskaičiuojamos pagal tas pačias taisykles.

87. Kad palūkanų už mokestį apskaičiavimas nesukeltų nepalankių pasekmių išvykstančiajam, pirma, vis dėlto turi būti sumažinamas palūkanų tarifas proporcingai mažinamai mokestinei skolai, atsiradusiai taikant PMĮ 26 straipsnį. Antra, negali būti didelio skirtumo tarp mokesčio apskaičiavimo procedūros trukmės, teatsižvelgiant į tai, ar tai yra mokesčio nustatymas išvykimo atveju, ar akcijų perleidimu savo valstybėje atveju. Kitaip, esant tarptautinio pobūdžio situacijoms, nuolat būtų reikalaujama didesnių palūkanų.

46 — 1990 m. gegužės 8 d. Sprendime *Biehl* (175/88, Rink. p. I-1779, 18 punktas) Teisingumo Teismas manė, kad aplinkybės, kai Bendrijos teisę atitinkančios padėties sukūrimas priskiriamas mokesčių administratoriaus diskrecijai, nepakanka norint užkirsti kelią apribojimui.

47 — *Padidėjus pajamoms* po išvykimo nėra reikalo padidinti mokesčio, nes teisę apmokestinti įgyja naujosios gyvenamosios vietos valstybė.

2. Pateisinimas

88. Nacionalinės nuostatos, kurios riboja įsisteigimo laisvę, leistinos tik tada, kai jomis siekiama teisėtų ir su EB sutartimi suderinamų tikslų ir jos yra pateisinamos privalomais bendrojo intereso pagrindais. Be to, nuostata turi būti tinkama ir neviršyti to, kas būtina tikslams pasiekti [48]. Sąjungos piliečių judėjimo laisvių pažeidimo pateisinimui taikomi tokie patys kriterijai [49].

90. Šiame procese dalyvaujančios vyriausybės visų pirma pabrėžia, kad mokestis išvykimo atveju užtikrina teisingą, teritoriškumo principą atitinkantį mokesčių paskirstymą. Papildomai jos nurodo pateisinamas priežastis, kaip antai mokesčių sistemos darna ir veiksminga mokesčių kontrolė.

— Apmokestinimo įgaliojimų paskirstymas pagal teritoriškumo principą

a) Privalomi bendrojo intereso pagrindai

89. Pirmiausia reikėtų įvertinti, ar ginčijamomis nuostatomis siekiami tikslai pagrįsti privalomais bendrojo intereso pagrindais. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad Nyderlandų nuostatos, reglamentuojančios apmokestinimą išvykimo atveju, remiantis teisės aktų priėmimo dokumentais, siekia dviejų tikslų. Pirma, nuostatos turėtų užtikrinti vieną, teritoriškumo principu pagrįstą pajamų iš esminio akcijų paketo, atsiradusių esant kilmės valstybėje, apmokestinimą. Antra, priemone siekiama užkirsti kelią gyvenamosios vietos perkėlimui vien mokesčių sumetimais.

91. Tiesioginių mokesčių surinkimas, kaip jau buvo nurodyta, pagal galiojančią Bendrijos teisę priskiriamas valstybių narių kompetencijai [50]. Jos visų pirma gali nuspręsti, kokius sandorius apmokestinti. Kadangi Bendrijos teisė šių nuostatų nesuderino, valstybės narės taip pat atsakingos už savo mokestinių įgaliojimų paskirstymo kriterijų nustatymą, sudarydamos sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo arba taikydamos vienašales priemones [51]. EB 293 straipsnio antra įtrauka aiškiai reikalauja vesti derybas siekiant panaikinti dvigubą apmokestinimą Bendrijoje.

48 — 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Futura Participations ir Singer* (C-250/95, Rink. p. I-2471, 26 punktas); sprendimai *De Lasteyrie du Saillant* (nurodytas 3 išnašoje, 49 punktas) ir *Marks & Spencer* (nurodytas 9 išnašoje, 35 punktas).

49 — Žr. sprendimus *D'Hoop* (nurodytas 25 išnašoje, 36 punktas) ir *Pusa* (nurodytas 27 išnašoje, 16 punktas).

50 — Žr. 26 punktą.

51 — Žr. 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimą *Gilly* (C-336/96, Rink. p. I-2793, 24 ir 30 punktai); 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *De Groot* (C-385/00, Rink. p. I-11819, 93 punktas); sprendimą *D* (C-376/03, nurodytas 5 išnašoje, 50 ir 51 punktai) ir sprendimą *van Hilten-van der Heijden* (nurodytas 15 išnašoje, 47 punktas).

92. Sprendime *Marks & Spencer* Teisingumo Teismas pripažino, kad apmokestinimo įgaliojimų paskirstymo tarp valstybių narių išsaugojimas yra teisėtas tikslas, galintis pateisinti įsisteigimo laisvės ribojimą [52]. Tuo tikslu kaip pagrindinis principas gali būti taikomas tarptautinėje teisėje galiojantis ir Bendrijos teisės pripažintas teritoriškumo principas [53], kuriuo valstybės narės vadovautųsi paskirstydamos apmokestinimo įgaliojimus.

93. Vis dėlto tikslaus teritoriškumo principo apibrėžimo nėra. Praktiškai šis principas pasireiškia tuo, kad valstybės neribotai apmokestina paprastai tik savo gyventojus, o iš dalies apmokestina užsienio gyventojų pajamas, gautas iš vidaus šaltinių.

94. Teritoriškumo principas taip pat buvo įtvirtintas EBPO pavyzdinėse sutartyse, pagal kurias valstybės narės gali tinkamai paskirstyti savo apmokestinimo įgaliojimus [54]. Pavyzdžiui, pajamoms iš turto perleidimo – išskyrus kelias šiai bylai nesvarbias išimtis – pagal EBPO pavyzdinės sutarties dėl pajamų ir turto 13 straipsnio 5 dalį taikomas valstybės, kurioje gyvena perleidėjas, mokestis. 1980 m. Nyderlandų ir Jungtinės Karalystės sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 13 straipsnio 4 dalyje [55] atitinkamai paskirstomi apmokestinimo įgaliojimai.

95. Nukrypstant nuo šios nuostatos, Nyderlandų ir Jungtinės Karalystės sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 13 straipsnio 5 dalis [56] vienai iš Susitariančiųjų Šalių suteikia teisę pagal savo mokesčių nuostatas apmokestinti asmens, gyvenančio kitoje valstybėje narėje, tačiau penkerius metus iki perleidimo gyvenusio pirmojoje valstybėje, pajamas iš turto perleidimo.

96. Iš pirmo žvilgsnio atrodo, kad sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo leidžia pažeisti teritoriškumo principą. Remiantis jos tekstu, Nyderlandai galėtų apmokestinti visas iš turto perleidimo gautas pajamas likus dar penkeriems metams iki išvykimo. Tačiau, nepriklausomai nuo to, ar sutartį iš

52 — Sprendimas *Marks & Spencer* (nurodytas 9 išnašoje, 45 punktas).

53 — Sprendimas *Marks & Spencer* (nurodytas 9 išnašoje, 39 punktas). Taip pat žr. dar 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Futura Participations ir Singer* (C-250/95, Rink. p. I-2471, 22 punktą).

54 — Žr. sprendimą *van Hilten-van der Heijden* (nurodytas 15 išnašoje, 48 punktas).

55 — SI 1980/1961.

56 — Nuostatose sakoma: „The provisions of paragraph (4) shall not affect the right of either of the States to levy according to ist own law a tax on gains from the alienation of any property derived by an individual who is a resident of the other State and has been a resident of the first-mentioned State at any time during the five years immediately preceding the alienation of the property."

tikrųjų reikia taip aiškinti, ginčijamos Nyderlandų nuostatos to nenumato. Priešingai, perleidimo atveju jos tik numato išvykstant nustatyto ir atidėto mokesčio už kilmės valstybėje gautas pajamas rinkimą.

97. Taigi Nyderlandų apmokestinimo nuostatos taiko teritoriškumo kriterijų ir jį susieja su laiko veiksniu, t. y. buvimo kilmės valstybėje laikotarpiu, per kurį atsirado apmokestinamosios pajamos. Net jeigu mokestis mokėtinas vėliau, kai mokesčių mokėtojas nebegyvena Nyderlanduose, apmokestinimo išvykstant nuostatos dera su teritoriškumo principu.

98. Reikia turėti omenyje ir tai, kad valstybėms narėms palikta laisvė numatyti, kaip atsižvelgti į teritoriškumo ir laiko veiksnį konkrečiai paskirstant mokestinius įgaliojimus, kad išliktų vienas apmokestinimas ir neatsirastų neteisėtos daugkartinės mokestinės naštos.

99. Galimas skirtumas tarp sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo numatyto penkerių metų termino ir dešimties metų termino pagal nacionalinę teisę visiškai nekeičia įstatymo nuostatų vertinimo Bendrijos teisės atžvilgiu [57]. Priešingai, šis prieštaravimas prireikus turi būti išspręstas atsižvelgiant į nacionalinę teisę [58].

100. Iš pirmo žvilgsnio atrodo, kad sprendimas *De Lasteyrie du Saillant* prieštarauja tokiam mokesčio dėl išvykimo nuostatų vertinimui. Tame sprendime Teisingumo Teismas nepritarė pateisinimui, grindžiamam apmokestinimo įgaliojimų paskirstymo išsaugojimu [59]. Tačiau tuo metu ginčytomis nuostatomis, pasak Prancūzijos vyriausybės, buvo siekiama užkirsti kelią vengimui mokėti mokesčius, o ne „apskritai užtikrinti pajamų, atsiradusių būnant Prancūzijoje, apmokestinimą tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas savo gyvenamąją vietą perkelia į užsienį“ [60].

57 — Neaišku, kokia apimtimi šis prieštaravimas iš tikrųjų egzistuoja, nes mokestis nustatomas prieš pat išvykimą ir surenkamas tik tada, kai dėl faktinio perleidimo baigiasi atidėjimo terminas. Todėl būtų galima vadovautis nuostata, kad tokiu atveju nėra taikoma Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 13 straipsnio 5 dalis, nes mokestis formaliai nustatomas prieš pat išvykimą ir, be to, apmokestinamas gyventojas.

58 — *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (2005 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas, V-N 2005/47.11) mano, kad galimybė vienašališkai pratęsti apmokestinimą nuo penkerių iki dešimties metų pakeičiant PMĮ po to, kai buvo sudaryta sutartis, yra akivaizdžiai panašios Nyderlandų ir Belgijos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo pažeidimas (šio klausimu žr. 2 išnašą). Nyderlandų vyriausybė šiuo klausimu teigia, kad Nyderlandai taip pat sieké sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo terminą pratęsti iki dešimties metų, kaip jau buvo padaryta Belgijos ir Portugalijos sutartyje.

59 — Žr. sprendimą *De Lasteyrie du Saillant* (nurodytas 3 išnašoje 68 punktas).

60 — Sprendimas *De Lasteyrie du Saillant* (nurodytas 3 išnašoje, 65 punktas).

101. Vis dėlto Nyderlandų nuostatomis siekiama ne tik užkirsti kelią vengimui mokėti mokesčius. Priešingai, jomis siekiama sudaryti realias galimybes surinkti Nyderlandų mokesčius naudojantis įgaliojimais, kuriais Nyderlandų Karalystė ir Jungtinė Karalystė yra teisėtai pasiskirsčiusios. Nenustačius mokesčio iki išvykimo, buvimo Nyderlanduose metu gautos pajamos turėtų būtų apskaičiuojamos vėliau. Atsižvelgiant į perleidimo momentą, dar po daugelio metų gali prireikti tas pajamas nustatyti, o dėl to, kaip teisingai pažymi Vokietijos vyriausybė, kiltų didelių praktinių sunkumų.

103. Šiuo klausimu Nyderlandų ir Vokietijos vyriausybės tvirtina, kad išvykimo momentu nustatant mokestį kompensuojamos nepagrįstos pajamos. Ginčijamų nuostatų atveju tokios pajamos galėtų kilti dėl to, kad vėlesnio perleidimo atveju kilmės valstybė negali apmokestinti pajamų, šioje valstybėje gautų iki išvykimo. O priimančioji valstybė narė taip pat neturi galimybių apmokestinti iki atvykimo gautų pajamų.

104. Teoriškai Nyderlandų įstatymų leidėjas mokestį galėjo numatyti ir kaip periodinį mokestinių metų pabaigoje mokamą mokestį už negautas pajamas. Tačiau jis pasirinko galimybę atidėti apmokestinimą iki momento, kai perleidus akcijas gaunamos pajamos. Tačiau atidėjimas galimas su prielaida, kad perleidžiant bus iš tikrųjų galima apmokestinti.

— Mokesčių sistemos darna

102. Remiantis teismų praktika, pateisinimas dėl mokesčių sistemų darnos priežasčių suponuoja tiesioginį ryšį tarp mokesčių lengvatų suteikimo ir lengvatos kompensavimo numatant mokestinę naštą [61]. Vadovaujantis teismų praktika, teisėtomis laikytinos nuostatos, neleidžiančios, kad pajamos būtų apmokestinamos daug kartų arba apskritai nebūtų apmokestinamos [62].

105. Kalbant apie argumento dėl darnos vertinimą, pirmiausia reikia priminti sprendimą *X ir Y* [63], susijusį su normomis, kurios, kaip ir šios nuostatos dėl apmokestinimo išvykstant, siekė panašių tikslų. Pagal šioje byloje ginčytas nuostatas buvo apmokestinamos pajamos, gautos nacionalinėje teritorijoje įsteigtos bendrovės akcijas perleidus to paties akcininko valdomai bendrovei, turinčiai buveinę užsienyje. Apmokestinimu turėjo būti užtikrinama, kad akcijos nebus

61 — 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Bachmann* (C-204/90, Rink. p. I-249, 21–23 punktai); 1995 m. lapkričio 14 d. Sprendimas *Svensson ir Gustavsson* (C-484/93, Rink. p. I-3955, 18 punktas); 2003 m. rugsėjo 18 d. Sprendimas *Bosal Holding* (C-168/01, Rink. p. I-9409, 29 ir 30 punktai).

62 — Žr. mano 2004 m. kovo 18 d. išvadą byloje *Manninen* (C-319/02, Rink. p. I-7477, 51 punktas).

63 — Nurodytas 10 išnašoje.

perleistos į užsienį, nacionalinėje valstybėje neapmokestinus latentinių pajamų. Šiuo atveju Teisingumo Teismas rimtai svarstė galimybę tokią priemonę pateisinti mokesčių sistemos darna ir galiausiai nepritarė tam vien todėl, kad apmokestinimas nedelsiant nebuvo mažiausiai ribojanti priemonė [64].

106. Šiuo atveju mokesčių sistemos darna faktiškai nebūtų užtikrinama tada, kai dėl išvykimo nebūtų įmanoma surinkti mokesčių už dalį buvimo kilmės valstybėje gautų pajamų. Šiuo požiūriu sutampa mokesčių sistemos darna ir apmokestinimo įgaliojimų paskirstymas pagal teritoriškumo principą.

107. Be to, Nyderlandų mokesčių sistemos darnos koncepcija išplaukia ir iš to, kad atvykusių mokesčių mokėtojų akcijų vertė atvykimo metu laikoma pajamų iš esminio akcijų paketo perleidimo apmokestinimo pagrindu („step-up"). Šis metodas neprieštarauja teritoriškumo principui, nes atsižvelgia tik į buvimo kilmės valstybėje metu atsiradusias pajamas.

64 — Sprendimas *X ir Y* (nurodytas 10 išnašoje, 58 ir 59 punktai).

108. Galiausiai Nyderlandų nuostatų darnos negalima paneigti ir vien dėl to, kad jos numato galimybę užskaityti [65] užsienyje sumokėtus mokesčius [66]. Kol nepažeidžiamos Bendrijos teisės nustatytos ribos, esant tam tikroms aplinkybėms, valstybės narės visų pirma sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nustatytu abipusiškumo pagrindu gali atsisakyti savo mokestinių reikalavimų. Tokios dalinės išimtys padeda išvengti dvigubo apmokestinimo ir netgi skatina darną. Jos jokiu būdu neneigia mokestinių reikalavimų ir bendrojo jų įgyvendinimo.

— Kelio mokesčių vengimui užkirtimas ir veiksminga mokesčių kontrolė

109. Nyderlandų mokesčių nuostatos taip pat turi užkirsti kelią tam, kad mokesčių mokėtojas, laikinai perkeldamas savo gyvenamąją vietą, galėtų išvengti apmokestinimo. Iš esmės tai taip pat yra teisėtas tikslas [67], kaip, beje, ir veiksminga mokesčių kontrolė [68].

65 — Iki 2005 m. galiojusios PMĮ redakcijos 26 straipsnio 2 dalis arba pakeisto įstatymo 26 straipsnio 5 dalis.

66 — Teigiama sprendime *De Lasteyrie du Saillant* (nurodytas 3 išnašoje, 68 punktas), tačiau turint omenyje tai, kad Prancūzijos normomis buvo siekiama tik užkirsti kelią piktnaudžiavimui.

67 — Taip pat žr. sprendimą *Marks & Spencer* (nurodytas 9 išnašoje, 49–51 punktai).

68 — Sprendimas *Futura Participations ir Singer* (nurodytas 48 išnašoje, 31 punktas) ir 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Sevic Systems* (C-411/03, Rink. p. I-10805, 28 punktas).

b) Proporcingumas

110. Be to, priemonės turi atitikti proporcingumo principą, t. y. jos turi būti tinkamos ir negali viršyti to, kas būtina tikslams pasiekti [69].

— Pradinė teisinė padėtis

111. Iš pradžių reikėtų išnagrinėti pirminę nuostatų redakciją, kai mokestis būdavo atidedamas tik pateikus garantijas. Nors jos buvo tinkamos nurodytiems tikslams pasiekti, tačiau nebūtinos.

112. Žinoma, garantijos padeda lengviau surinkti mokesčius iš užsienio gyventojų. Jei mokestis yra mokėtinas po išvykimo dėl akcijų pardavimo, finansų institucijos prireikus gali garantijas panaudoti. Šitaip užkertamas kelias vengimui mokėti mokesčius ir užtikrinama veiksminga mokesčių kontrolė. O į kitą valstybę narę savo gyvenamąją vietą perkėlęs mokesčių mokėtojas ir toliau palaikys ryšius su kilmės valstybės mokesčių inspekcija, nes tam tikru momentu norės atgauti savo garantijas.

113. Tačiau yra ir mažiau ribojančių priemonių, kurios iš mokesčių mokėtojų reikalauja mažiau išlaidų ir mažiau kliudo naudotis judėjimo laisve. Remiantis Direktyva 77/799 [70] tam tikra valstybė narė gali paprašyti kitos valstybės narės kompetentingų institucijų visos informacijos, kurios jai reikia norint tinkamai nustatyti pajamų mokestį [71]. Be to, pagal Direktyvą 76/308/EEB [72] valstybės narės įpareigotos bendradarbiauti tarpusavyje įgyvendinant pajamų ir kapitalo mokesčio reikalavimus.

114. Praktiškai šios bendradarbiavimo priemonės ne visada veikia greitai ir patenkinamai. Tačiau valstybės narės negali remtis nepakankamu savo mokesčių inspekcijų

69 — Žr. 48 išnašoje nurodytą teismo praktiką.

70 — 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje, iš dalies pakeista 2004 m. lapkričio 16 d. Tarybos direktyva 2004/106/EB (OL L 359, 2004, p. 30).

71 — Žr. 1999 m. spalio 28 d. Sprendimą *Vestergaard* (C-55/98, Rink. p. I-7641, 26 punktas) ir 2003 m. birželio 26 d. Sprendimą *Skania ir Ramstedt* (C-422/01, Rink. p. I-6817, 42 punktas).

72 — 1976 m. kovo 15 d. Tarybos direktyva 76/308/EEB dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, kylančias dėl operacijų, įeinančių į Europos žemės ūkio orientavimo ir garantijų fondo finansavimo sistemą, ir dėl žemės ūkio mokesčių bei muitų susigrąžinimo (OL L 73, p. 18), iš dalies pakeista 2001 m. birželio 15 d. Tarybos direktyva 2001/44/EB (OL L 175, p. 17).

bendradarbiavimu, pateisindamos pagrindinių laisvių apribojimą.

115. Nepateisinama yra ir tai, kad pirminės redakcijos nuostatose nėra tinkamai atsižvelgiama į pajamų sumažėjimą po išvykimo.

— Pakitusi teisinė padėtis

116. Tačiau dabar galiojančios redakcijos Nyderlandų nuostatos, reguliuojančios išvykimo mokestį, atitinka proporcingumo principą. Kliūtį sudaro tik su išvykimu susietas mokesčio nustatymas. Bet tokiu atveju mokestis atidedamas nereikalaujant pateikti garantijų. Be to, dabar numatyta galimybė sumažinti mokestį atsižvelgus į vėlesnį pajamų sumažėjimą.

117. Būtų neproporcinga, jei mokestis, susiejant jį su išvykimu, būtų nustatomas vien norint užkirsti kelią vengimo mokėti mokesčius pavojui, nes bendra vengimo mokėti mokesčius prezumpcija negali būti grindžiama aplinkybe, kad fizinis asmuo savo gyvenamąją vietą nori perkelti į kitą valstybę narę [73].

118. Be to, nuostatomis siekiama įgyvendinti teritoriškumo principu pagrįstą vieną apmokestinimą. Pakeitus sąlygas, nustatytas mokestis nebėra neproporcinga kliūtis išvykti. Jis yra tinkamas ir būtinas, kad būtų galima faktiškai apmokestinti pajamas, gautas vėliau perleidus esminį akcijų paketą.

119. Akivaizdu, kad nėra mažiau ribojančio ir teisiškai bei faktiškai įgyvendinamo iš akcijų iki išvykimo gautų pajamų apmokestinimo metodo. Atrodo, kad kilmės valstybė praktiškai negali nustatyti mokesčio po išvykimo faktinio perleidimo momentu.

120. Net jei teisiškai būtų įmanoma vėlesnio perleidimo momentu nustatyti dalį Nyderlandams priklausančio mokesčio, tai nebūtų palanki, mažiau mokesčių mokėtoją ribojanti priemonė, nes jis turėti saugoti įrodymus, kad vėliau būtų galima nustatyti ne tik vertę, bet ir atskaityti sumas, susijusias su iki

73 — Sprendimai *De Lasteyrie du Saillant* (nurodytas 3 išnašoje, 50 punktas) bei *X ir Y* (nurodytas 10 išnašoje, 61 punktas).

išvykimo gautomis pajamomis. Galiausiai ir pats mokesčių mokėtojas yra suinteresuotas, kad laikinas mokestis būtų nustatytas kuo skubiau.

121. Galiausiai reikėtų dar kartą atkreipti dėmesį į tai, kad Nyderlandų nuostatos savo tikslais, o nuo 2005 m. – ir savo būdu labai skiriasi nuo Prancūzijos normų, kurias Teisingumo Teismas nagrinėjo byloje *De Lasteyrie du Saillant*. Jomis siekiama sudaryti sąlygas vieno, teritoriškumo principu pagrįsto apmokestinimo praktiniam įgyvendinimui, o ne užkirsti kelią vengimui mokėti mokesčius.

122. Panaikinus pareigą pateikti garantijas, jos nežymiai apsunkina išvykimą, nustatydamos laikiną mokestį. Bet kuriuo atveju, jei priimančioji valstybė perleidimo atveju nereikalauja sumokėti mokesčio už pajamas, atsiradusias iki gyvenamosios vietos perkėlimo (t. y. taiko „step-up“ metodą), dvigubo apmokestinimo nėra. Taip pat ir sprendimo *De Lasteyrie du Saillant* požiūriu pagrindinėms laisvėms neprieštarauja pajamų iš esminio akcijų paketo apmokestinimo būdas, numatytas nuo 2005 m. galiojančioje Nyderlandų nuostatų redakcijoje.

123. Todėl į trečiąjį ir penktąjį prejudicinius klausimus reikia atsakyti taip, kad EB 18 straipsnio 1 dalis ir 43 straipsnis neprieštarauja valstybės narės nuostatai, leidžiančiai nustatyti mokestį už pajamas iš esminio akcijų paketo prieš pat perkeliant gyvenamąją vietą į kitą valstybę narę,

— jei nustatyto mokesčio mokėjimas be papildomų sąlygų atidedamas iki faktinio akcijų perleidimo ir

— jei užtikrinama, kad perleidimo po išvykimo atveju faktiškai mokėtinas mokestis neviršys mokesčio, kuris būtų mokėtinas praktiškai vienodomis sąlygomis perleidžiant akcijas nacionalinėje valstybėje.

E — *Dėl ketvirtojo prejudicinio klausimo*

124. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ką valstybė narė turėtų daryti, kad panaikintų pasekmes, kurios gali atsirasti dėl to, kad mokestis iš pradžių būdavo

atidedamas tik pateikus garantijas, tuo pažeidžiant Bendrijos teisę.

125. Prieš atsakant į ketvirtąjį klausimą pirmiausia reikia nurodyti, kad su išvykimu susietas toliau taikomas mokesčio nustatymas, kaip buvo nustatyta aukščiau, yra teisėtas. Tai, kad iš pradžių mokesčio nustatymas buvo susietas su pareiga pateikti garantijas, neturi įtakos jo teisėtumui. Veikiau reikia atskirti patį mokesčio nustatymą ir aplinkybę, kad jo mokėjimas buvo atidedamas tik pateikus garantijas.

126. Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo duomenimis, garantijos, reikalautos pažeidžiant Bendrijos teisę, buvo grąžintos. Be to, iš įstatymo buvo išbraukta pareiga pateikti garantijas. Nors N abejoja, ar įkeistos bendrovės akcijos buvo grąžintos laikantis formalumų, tačiau šį klausimą pagal nacionalinės teisės nuostatas turi spręsti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

127. Tad Teisingumo Teismui lieka išsiaiškinti, ar garantijų grąžinimas, kaip formuluoja prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atgaline data panaikina apribojimą. Iš esmės klausiama, ar pakanka vien grąžinti garantijas, ar Bendrijos teisė, be kita ko, reikalauja panaikinti visas kitas neigiamas garantijų pateikimo pasekmes.

128. Šiuo klausimu reikėtų pažymėti, kad garantijos pateikimas gali būti susijęs su tam tikromis išlaidomis. Jei garantija pateikiama grynaisiais pinigais, suinteresuotasis asmuo praranda palūkanas. Už banko garantiją imamas mokestis. Turto, pavyzdžiui, bendrovės akcijų įkeitimas, galiausiai gali sumažinti pasitikėjimą mokesčio mokėtojo mokumu, o tai reiškia, kad jam būtų sudarytos blogesnės sąlygos gauti kreditą. Vien garantijos grąžinimas tokių finansinių nuostolių nepadengia.

129. Vis dėlto N, kaip atrodo, nereikalauja atlyginti tokių nuostolių. Todėl būtų galima manyti, kad ketvirtuoju prejudiciniu klausimu iškeliama hipotetinė problema, ir todėl Teisingumo Teismas neprivalo į jį atsakyti. Tačiau siekdamas išnagrinėti detaliai, norėčiau trumpai aptarti šį klausimą.

130. Garantijos grąžinimas turi panašumų su mokesčių, surinktų pažeidžiant Bendrijos teisę, grąžinimu. Remiantis nusistovėjusia teismo praktika, tikslesnes sąlygas nustato nacionalinė teisė; jos neturi būti nepalankesnės nei tos, kurios taikomos panašiems nacionaline teise grindžiamiems ieškiniams (lygiavertiškumo principas), ir dėl jų Bendri-

jos teisės sistemoje nustatytų teisių įgyvendinimas neturi būti praktiškai neįmanomas arba pernelyg sunkus (veiksmingumo principas) [74].

131. Remiantis lygiavertiškumo principu, Nyderlandų finansų institucijos privalėtų, grąžindamos garantijas, papildomai kompensuoti su jų pateikimu susijusias išlaidas, jei nacionalinė teisė tokią galimybę numato susiklosčius panašioms vidaus situacijoms. Didesnių reikalavimų negalima taikyti remiantis veiksmingumo principu. Pagrindinis dėmesys skiriamas pačios garantijos grąžinimui, kurio nacionalinė teisė, atrodo, neapsunkina. Veiksmingumo principas nesuteikia bendrosios teisės reikalauti panaikinti pasekmes.

132. Pavyzdžiui, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad visas su neteisėtai surinktų mokesčių grąžinimu susijusias šalutines pasekmes, pavyzdžiui, palūkanų mokėjimą, nustato nacionalinė teisė [75]. Jei dėl Bendrijos teisės veiksmingumo principo valstybės narės būtų įpareigotos kompensuoti visus dėl Bendrijos teisės pažeidimo patirtus nuostolius ir materialinę žalą, būtų netaikomos specialios sąlygos, kurias Teisingumo Teismas nustatė valstybių narių atsakomybei už Bendrijos teisės pažeidimus.

133. Valstybių narių atsakomybės už Bendrijos teisės pažeidimus principai [76], greta garantijų grąžinimo, sudaro kitą galimų reikalavimų aspektą. Atsakomybė kyla tada, kai įvykdomos trys sąlygos: pažeista teisės norma asmenims turi suteikti teises, pažeidimas yra pakankamai akivaizdus, o tarp valstybės narės pareigos pažeidimo ir nukentėjusiajam asmeniui atsiradusios žalos yra tiesioginis priežastinis ryšys [77].

134. Kadangi iki priimant sprendimą *De Lasteyrie du Saillant* iš esmės nebuvo aiškus Bendrijos teisės požiūris į apmokestinimą

74 — Žr. 1976 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *Rewe* (33/76, Rink. p. 1989, 5 punktas); 1995 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Peterbroeck* (C-312/93, Rink. p. I-4599, 12 punktas); 1998 m. rugsėjo 15 d. Sprendimą *Edis* (C-231/96, Rink. p. I-4951, 19 ir 34 punktai) ir 2001 m. kovo 8 d. Sprendimą *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 85 punktas).

75 — 1998 m. rugsėjo 15 d. Sprendimas *Ansaldo Energia* (C-279/96, C-280/96 ir C-281/96, Rink. p. I-5025, 28 punktas) ir sprendimas *Metallgesellschaft* (nurodytas 74 išnašoje, 85 punktas). Taip pat žr. 2002 m. rugsėjo 10 d. Sprendimą *Prisco ir Caser* (C-216/99 ir C-222/99, Rink. p. I-6761, 70 ir paskesni punktai).

76 — 1996 m. kovo 5 d. Sprendimas *Brasserie du pêcheur ir Factortame* (C-46/93 ir C-48/93, Rink. p. I-1029); 2000 m. liepos 4 d. Sprendimas *Haim* (C-424/97, Rink. p. I-5123, 26 punktas ir 36 ir paskesni punktai); 2003 m. gruodžio 4 d. Sprendimas *Evans* (C-63/01, Rink. p. I-14447, 82 ir paskesni punktai).

77 — Sprendimai *Haim* (nurodytas 76 išnašoje, 36 punktas) ir *Evans* (nurodytas 76 išnašoje, 83 punktas).

išvykimo atveju, vargu ar buvo galima suponuoti pakankamai akivaizdų pažeidimą.

135. Taigi į ketvirtąjį klausimą reikėtų atsakyti taip: jei valstybė narė, pažeisdama Bendrijos teisę, mokesčio mokėjimo atidėjimą susiejo su garantijų pateikimu, greta garantijų grąžinimo, ji papildomai gali būti įpareigojama padengti mokesčio mokėtojo finansinius nuostolius, kurių jis patyrė turėdamas pateikti garantiją, jei nacionalinė teisė panašiais atvejais numato tokią galimybę. Be to, iš esmės gali būti reikalaujama atlyginti žalą remiantis valstybių narių atsakomybės už Bendrijos teisės pažeidimus principais.

F — *Dėl klausimo, susijusio su bylinėjimosi išlaidų padengimu, nagrinėjimo*

136. Prašymo priimti prejudicinį sprendimą rezoliucinė dalis apima tik penkis minėtus klausimus, susijusius su nuostatomis, reguliuojančiomis apmokestinimą išvykimo atveju. Nevisai aišku, kaip reikėtų suprasti sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą motyvuose pateiktą nuorodą į ir minėtame sprendime *D* iškeltą klausimą dėl fiksuoto dydžio bylinėjimosi išlaidų padengimo teisėtumo.

137. Žodžius („<...> prisijungia prie <...> klausimo, olandų kalba: „sluit <...>aan") būtų galima suprasti taip, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat norėtų pateikti šį klausimą tiek, kiek į jį nebuvo atsakyta sprendime *D*. Kita vertus, visą pastraipą būtų galima aiškinti taip, kad nacionalinis teismas, nurodydamas bylą *D*, nebeprašo Teisingumo Teismo dar kartą atsakyti į tą patį klausimą. Tikriausiai visos proceso šalys klausimą suprato kaip antrąjį variantą, nes nė viena šalis šiuo klausimu nepateikė savo nuomonės.

138. Aš taip pat manau, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenorėjo dar kartą kelti to paties klausimo. Tą parodo aplinkybė, kad, priešingai nei kitose išsamiai išdėstytose prašymo dalyse, dėl šio punkto nepateikiama jokios tikslesnės informacijos ar argumentų. Be to, paskelbus sprendimą *D* nacionalinis teismas nepapildė savo klausimų, nors Teisingumo Teismas šiame sprendime nepateikė savo nuomonės dėl bylinėjimo išlaidų padengimo.

139. Tačiau jei vertintume klausimą taip, kaip jis suformuluotas, manau, kad dėl pateikimo formos jis būtų nepriimtinas.

140. Nei EB 234 straipsnis, nei kuri kita procesinė teisė nenumato prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikimo formos reikalavimų. Nors rekomenduojama, tačiau nėra privaloma klausimus apibendrintai nurodyti atskiroje sprendimo pateikti prejudicinius klausimus dalyje [78]. Teisingumo Teismui taip pat nedraudžiama iš netiksliai suformuluoto klausimo suformuluoti tuos Bendrijos teisės aspektus, kuriems, atsižvelgiant į ginčo dalyką, reikia išaiškinimo [79].

141. Tačiau remiantis nusistovėjusia teismų praktika, reikia, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas apibrėžtų faktinį ir teisinį pagrindą, kuris susijęs su jo pateikiamais klausimais, arba kad bent jau paaiškintų faktines aplinkybes, kuriomis grindžiami šie klausimai [80]. Sprendimuose dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikta informacija turi ne tik leisti Teisingumo Teismui pateikti naudingus atsakymus, bet ir suteikti valstybių narių vyriausybėms bei kitoms suinteresuotosioms šalims galimybę pateikti pastabas pagal Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį [81].

142. Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra paaiškinimų nei dėl teisinės padėties Nyderlanduose, nei dėl faktinio bylinėjimosi išlaidų ir galimo išlaidų padengimo dydžio.

143. Teisingumo Teismas kai kuriais atvejais neišsamią informaciją jau yra papildęs, pasinaudodamas informacija iš kitų procedūrų dėl prejudicinio sprendimo priėmimo. Šiuo atveju jis galėtų remtis *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* byloje *D* pateiktais klausimais.

144. Tačiau šioms byloms buvo būdingos ypatingos aplinkybės. Sprendime *Crispoltoni* Teisingumo Teismas galėjo remtis procesu, kuriame dalyvavo tie patys asmenys [82]. Sprendimuose *Albany* [83] ir *Brentjens'* [84] buvo keliamas klausimas dėl įstatymo nuostatų, kurios buvo keleto prašymų priimti prejudicinį sprendimą dalykas. Teisingumo Teismas nurodė, kad, pateikdamas posėdžio protokolą, supažindino proceso šalis su trūkstama

78 — Žr. Informacijos dėl nacionalinių teismų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikimo 24 punktą, OL C 143, 2005, p. 1.

79 — 1978 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *Pigs Marketing Board* (83/78, Rink. p. 2347, 26 punktas) ir 2003 m. vasario 27 d. Nutartis *Oliehandel Koeweit BV ir kt.* (C-307/00–C-311/00, Rink. p. 1821, 105 punktas).

80 — 1993 m. sausio 26 d. Sprendimas *Telemarsicabruzzo* (C-320/90 – C-322/90, Rink. p. I-393, 6 punktas); 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimas *Lehtonen ir Castors Braine* (C-176/96, Rink. p. I-2681, 22 punktas) ir sprendimas *My* (nurodytas 6 išnašoje, 17 punktas); taip pat 1993 m. kovo 19 d. Nutartis *Banchero* (C-157/92, Rink. p. I-1085, 4 punktas); 1997 m. birželio 30 d. Nutartis *Banco de Fomento e Exterior* (C-66/97, Rink. p. I-3757, 7 punktas) ir 2004 m. vasario 11 d. Nutartis *Cannito ir kt.* (C-438/03, C-439/03, C-509/03 ir C-2/04, Rink. p. I-1605, 6 punktas).

81 — Sprendimai *Lehtonen ir Castors Braine* (nurodytas 80 išnašoje, 23 punktas) ir *My* (nurodytas 6 išnašoje, 17 punktas) bei nutartys *Banchero* (nurodyta 80 išnašoje, 5 punktas) bei *Cannito* (nurodyta 80 išnašoje, 8 punktas).

82 — 1994 m. spalio 5 d. Sprendimas *Crispoltoni ir kt.* (C-133/93, C-300/93 ir C-362/93, Rink. p. I-4863, 18 punktas).

83 — 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Albany* (C-67/96, Rink, p. I-5751, 42 punktas).

84 — 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Brentjens'* (C-115/97–C-117/97, Rink. p. I-6025, 41 punktas),

informacija, kuri Teisingumo Teismui buvo žinoma iš vienos iš lygiagrečiai sprendžiamų bylų [85]. Tačiau šioje byloje nebuvo rengiamas posėdžio protokolas, nes nebuvo žodinės proceso dalies.

145. Kiek žinoma, tik byloje *Europièces* [86] Teisingumo Teismas atkreipė dėmesį vien į tai, kad tam tikra nacionalinė nuostata jam žinoma iš kito proceso, neatsižvelgdamas į tai, ar proceso šalys taip pat turėjo atitinkamos informacijos. Tačiau turint omenyje tolesnius sprendimus, kuriuose akcentuojama proceso šalių galimybė susipažinti su informacija, šiam sprendimui neteikiama lemiamos reikšmės.

146. Dėl klausimų pateikimo formos, arba proceso šalims nebuvo aišku, kad bylinėjimosi išlaidų reglamentavimo klausimas yra prejudicinių klausimų dalykas, arba jie neturėjo pastaboms pateikti reikalingos informacijos. Tačiau atitinkamų bylinėjimosi išlaidų taisyklių teisėtumas galėtų būti svarbus daugeliui valstybių narių. Todėl Teisingumo Teismas neturėtų atsakyti į šį klausimą, nesudarydamas valstybėms narėms realios galimybės pateikti savo nuomonės šia tema.

147. Iš *Gerechtshof te Arnhem* neatimama galimybė dar kartą kreiptis į Teisingumo Teismą dėl bylinėjimosi išlaidų reglamentavimo ir pateikti prašyme visą reikalingą informaciją. Jei jis yra paskutinė instancija dėl bylinėjimosi išlaidų, pavyzdžiui, jeigu nėra vien sprendimo dėl bylinėjimosi išlaidų apskundimo galimybių, jis netgi būtų įpareigotas dar kartą pateikti prejudicinį klausimą.

148. Tačiau jei Teisingumo Teismas norėtų iš esmės nagrinėti bylinėjimosi išlaidoms taikomas taisykles, generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer savo išvadoje byloje *D* [87], mano nuomone, pateikė teisingų argumentų, kuriems aš pritariu. Pavyzdžiui, jis ypač atkreipė dėmesį į tai, kad Bendrijos teisės veiksmingumo principas galėtų priešTarauti fiksuoto dydžio bylinėjimosi išlaidų padengimo taisyklėms, jei jos nepaprastai apsunkina praktinį Bendrijos teise pagrįsto reikalavimo įgyvendinimą. Ar taip yra Nyderlandų nuostatų atveju, šioje byloje gali įvertinti tik *Gerechtshof te Arnhem* vien dėl to, kad Teisingumo Teismas neturi jokios informacijos apie galimą skirtumą tarp reikalavimo padengti išlaidas dydžio ir faktinių išlaidų.

85 — Sprendimai *Brentjens'* (nurodytas 84 išnašoje, 42 punktas) ir *Albany* (nurodytas 83 išnašoje, 43 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. 2000 m. balandžio 11 d. Sprendimą *Deliège* (C-51/96 ir C-191/97, Rink. p. I-2549, 38 punktas).

86 — 1998 m. lapkričio 12 d. Sprendimą *Europièces* (C-399/96, Rink. p. I-6965, 24 punktas).

87 — 2004 m. spalio 26 d. išvada byloje *D* (C-376/03, Rink. p. I-5821, 107–112 punktai).

V — Išvada

149. Apibendrindama į *Gerechtshof te Arnhem* prejudicinius klausimus siūlau atsakyti taip:

1. EB 43 straipsnyje garantuojama įsisteigimo laisvė nėra taikoma vien todėl, kad fizinis asmuo, vienintelis kapitalo bendrovės akcininkas, savo privačią gyvenamąją vietą perkėlė į kitą valstybę narę. Vis dėlto vienos valstybės narės pilietis savo kilmės valstybės narės atžvilgiu gali remtis EB 43 straipsniu, jei jis iš šios valstybės išvyksta ir jei rėmimosi šia pagrindine laisve momentu, atsižvelgiant į konkrečius veiksnius, galima numatyti, kad kitoje valstybėje narėje jis pradės verstis savarankiška veikla. Remtis EB 43 straipsniu kilmės valstybės narės atžvilgiu galima tol, kol veikia šios valstybės taikoma su išvykimu susieta apsunkinanti priemonė ir toliau kliudoma įsisteigti priimančiojoje valstybėje narėje.

2. Vienos valstybės narės pilietis, savo gyvenamąją vietą perkėlęs iš kilmės valstybės į kitą valstybę narę, gali kilmės valstybės atžvilgiu remtis EB 18 straipsnio 1 dalyje garantuojama teise laisvai judėti, jei apmokestinimas, kuris taikomas dėl jo išvykimo, palyginti su nacionaliniais mokesčių mokėtojais, nepasinaudojusiais savo teise laisvai judėti, sukelia jam nepalankių pasekmių.

3. EB 18 straipsnio 1 dalis ir 43 straipsnis neprieštarauja valstybės narės nuostatai, leidžiančiai nustatyti mokestį už pajamas iš esminio akcijų paketo prieš pat perkeliant gyvenamąją vietą į kitą valstybę narę,

— jei nustatyto mokesčio mokėjimas be papildomų sąlygų atidedamas iki faktinio akcijų perleidimo ir

— jei užtikrinama, kad perleidimo po išvykimo atveju faktiškai mokėtinas mokestis neviršys mokesčio, kuris būtų mokėtinas praktiškai vienodomis sąlygomis perleidžiant akcijas nacionalinėje valstybėje.

4. Jei valstybė narė mokesčio mokėjimo atidėjimą, pažeisdama Bendrijos teisę, susiejo su garantijų pateikimu, greta garantijų grąžinimo, ji papildomai gali būti įpareigojama padengti mokesčio mokėtojo finansinius nuostolius, kurių jis patyrė turėdamas pateikti garantiją, jei nacionalinė teisė panašiais atvejais numato tokią galimybę. Be to, remiantis valstybių narių atsakomybės už Bendrijos teisės pažeidimus principais, iš esmės gali būti reikalaujama atlyginti žalą.