TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. rugsėjo 7d. *

Byloje C-470/04

dėl *Gerechtshof te Arnhem* (Nyderlandai) 2004 m. spalio 27 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. lapkričio 2 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

N

prieš

Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teisėjai R. Schintgen, R. Silva de Lapuerta, G. Arestis ir J. Klučka (pranešėjas),

* Proceso kalba: olandų.

generalinė advokatė J. Kokott,
kancleris R. Grass,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— N, atstovaujamo *advocaat* P. L. M. van Gorkom,

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir C. A. H. M. ten Dam,

— Danijos vyriausybės, atstovaujamos J. Molde,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos W.-D. Plessing,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. Albenzio,

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

susipažinęs su 2006 m. kovo 30 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB 18 ir 43 straipsnių išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp N ir *Inspecteur van de Belastingdienst Oost/kantoor Almelo* (toliau – *inspecteur*) dėl sprendimo, kuriuo buvo atmestas N skundas dėl mokestinio pranešimo apie pajamų mokestį ir socialinio draudimo įmoką už 1997 metus.

Teisinis pagrindas

Pajamų mokesčio įstatymas

3 Remiantis 1964 m. Pajamų mokesčio įstatymo (*Wet op de inkomstenbelasting*) (toliau – PMĮ) 3 straipsniu, nacionalinio mokesčių mokėtojo mokestis mokamas nuo apmokestinamųjų pajamų, kurios pagal šio įstatymo 4 ir tolesnius straipsnius apima pelną iš esminio akcijų paketo.

4 Remiantis PMĮ 20a straipsnio 1 dalies b punktu, pelnas iš esminio akcijų paketo yra visa pajamų, gaunamų dėl akcijų, esančių paketo dalimi, perleidimo, suma. Pagal šio straipsnio 3 dalį esminis akcijų paketas konstatuojamas tuomet, kai apmokestinamasis asmuo tiesiogiai ar netiesiogiai turi 5 % bendrovės akcijų.

5 PMĮ 20a straipsnio 6 dalies i punktas numato, kad nacionalinio mokesčių mokėtojo statuso praradimas dėl kitų priežasčių nei mirties atvejis prilygsta akcijų perleidimui.

6 Pajamų iš numanomo perleidimo apskaičiavimo metodai apibrėžti PMĮ 20c straipsnyje. Remiantis šio straipsnio 1 dalimi, įprastu atveju perleidimo pajamas sudaro akcijų pirkimo ir pardavimo kainų skirtumas. Pagal minėto straipsnio 4 dalį, jeigu perleidimo ar įsigijimo atveju už akcijas nemokama, mokėjimu laikoma pardavimo kaina, kuria akcijų dalis gali būti įvertinama perleidimo momentu. Jeigu mokesčių mokėtojas įsikuria Nyderlanduose, 20c straipsnio 7 dalis numato, kad referencinę sumą sudaro ne pirkimo suma, o akcijų dalių pardavimo kaina mokesčių mokėtojui įsikuriant šioje valstybėje narėje.

7 PMĮ 20c straipsnio 18 dalis nustato:

„Ministro įsakymas nustato įsigijimo vertės nustatymo taisykles tais atvejais, kai į mokesčių mokėtojo turtą įeiną bendrovės, dėl kurios ankstesniais mokestiniais metais mokesčių mokėtojui buvo taikomas 20a straipsnio 6 dalies i punktas, akcijos. Be to, ministro įsakymas gali nustatyti mokesčio, apskaičiuoto pagal 20a straipsnio 6 dalies i punktą arba pagal 49 straipsnio 4 dalies antrą sakinį, sumažinimo taisykles, jeigu mokesčių mokėtojas per 10 metų po to, kai perkėlė savo gyvenamąją vietą, grįžta į Nyderlandus.“

Mokesčių rinkimo įstatymas

8 Mokesčio, mokėtino dėl mokesčių mokėtojo statuso praradimo dėl kitų priežasčių nei mirties atvejis, mokėjimo atidėjimas pagrindinei bylai svarbiu momentu buvo reglamentuojamas 1900 m. Mokesčių rinkimo įstatymo (*Invorderingswet*, toliau – MRĮ) 25 straipsnio 6 dalyje. Šioje nuostatoje buvo daroma nuoroda į ministro įsakymą, kuriame buvo sureglamentuotas mokesčio mokėjimo atidėjimas 10 metų pateikus pakankamą garantiją. Toks atidėjimas, be kita ko, galėjo būti panaikintas tuomet, jei akcijos, dėl kurių mokesčio mokėjimas buvo atidėtas, buvo perleistos pagal PMĮ 20a straipsnio 1 dalį arba 6 dalies a–h punktus.

9 MRĮ 26 straipsnio 2 dalis pagrindinei bylai svarbiu laikotarpiu nustatė:

„Ministro įsakymas nustato, kokiomis sąlygomis mokesčio mokėjimas mokesčių mokėtojui gali būti sumažinamas remiantis 25 straipsnio 6 dalimi:

<...>

b) suma, atitinkančia mokesčio, faktiškai sumokėto užsienyje perleidžiant akcijas, nuo iš perleidimo gautų pajamų 25 straipsnio 8 dalies prasme, sumą, jeigu sumažinimo suma nėra didesnė už mokesčio, kurio mokėjimas dar atidedamas, sumą;

c) suma, atitinkančia po 10 metų mokėtiną sumą."

Mokesčių rinkimo įstatymo įgyvendinimo įsakymas

10 1990 m. Mokesčių rinkimo įstatymo įgyvendinimo įsakymas (*Uitvoeringsregeling invorderingswet*, toliau – Įgyvendinimo įsakymas), be kita ko, minimas MRĮ 25 ir 26 straipsniuose. Šio įsakymo 2 ir 4 straipsniai nustato:

„2 straipsnis

1. Mokesčių mokėtojo prašymu mokesčių administratorius (MRĮ) 25 straipsnio 6 dalyje numatytais atvejais sprendimu, kurį galima apskųsti, atideda mokesčio mokėjimą, neapskaičiuodamas palūkanų, jeigu buvo pateikta pakankama garantija ir pritarta mokesčių administratoriaus nustatytoms sąlygoms.

2. Atidedamas mokesčio, mokėtino nuo pagal (PMĮ) 20a straipsnio 6 dalies i punktą apskaičiuotų pajamų sumos, bei su tuo susijusių palūkanų mokėjimas <...>.

3. Jeigu akcijos, dividendai arba reikalavimai, su kuriais susijęs atidėjimas, perleidžiami (PMĮ) 20a straipsnio 1 dalies ar 6 dalies a–h punktų prasme, mokesčių administratorius sprendimu, kurį galima apskųsti, panaikina mokesčių mokėjimo atidėjimą šių akcijų atžvilgiu <...>.

<...>

4 straipsnis

1. Mokesčių mokėtojo prašymu mokesčių administratorius (MRĮ) 26 straipsnio 2 dalyje numatytais atvejais sprendimu, kurį galima apskųsti, sumažina pajamų mokestį atitinkamame straipsnyje ir dalyje numatyta suma, atsižvelgęs į tai, kad kiekvienos akcijos atveju jis negali būti didesnis nei mažesnė iš tokių sumų:

1. mokesčio, kurio mokėjimas už šią akciją buvo atidėtas, suma <...>;

2. mokesčio, faktiškai sumokėto užsienyje perleidžiant šią akciją nuo perleidimo gautų pajamų ir atidėto 25 straipsnio 6 dalies prasme, suma <...>".

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

11 1997 m. sausio 22 d. N perkėlė savo gyvenamąją vietą į Jungtinę Karalystę. Jam išvykstant iš Nyderlandų jis buvo vienintelis trijų pagal Nyderlandų teisę įkurtų uždarųjų akcinių bendrovių (*besloten vennootschappen*), kurių faktinė administracija nuo to momento yra Curaçao (Nyderlandų Antilai), akcininkas.

12 Už 1997 metus N deklaravo 15 664 697 NLG apmokestinamųjų pajamų, iš kurių 765 NLG sudarė pajamos iš savarankiškai naudojamos jam priklausančios gyvenamosios vietos ir 15 663 932 NLG – pajamos iš akcijų. Remiantis šia deklaracija pagrįstame mokestiniame pranešime buvo nurodyta 3 918 275 NLG suma ir 228 429 NLG palūkanų suma.

13 N prašymu šie mokėjimai buvo atidėti. Vis dėlto, remiantis pagrindinei bylai svarbiu laikotarpiu galiojusiais nacionalinės teisės aktais, tokiam atidėjimui buvo taikomas reikalavimas pateikti garantijas. Todėl N įkeitė savo vienos iš savo bendrovių akcijas.

14 Teisingumo Teismui priėmus 2004 m. kovo 11 d. Sprendimą *Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rink. p. I-2409), Finansų valstybės sekretorius savo 2004 m. balandžio 13 d. laiške, atsakydamas į Nyderlandų parlamento Antrųjų rūmų nario klausimus, išsakė nuomonę, kad mokesčio mokėjimo atidėjimui nebegali būti taikomas reikalavimas pateikti garantiją. Todėl mokesčių administratorius pranešė N, kad jo suteikta garantija gali būti laikoma grąžinta.

15 Nuo 2002 m. N. Jungtinėje Karalystėje turi ūkininko ūkį, kuriame yra obelų sodas.

16 *Gerechtshof te Arnhem* nagrinėjama pagrindinė byla iš esmės susijusi su klausimu, ar apmokestinimas, pagrįstas PMĮ, MRĮ ir Įgyvendinimo įsakymu, kurio atveju

apmokestinimo priežastis yra Nyderlandų rezidento, esančio esminio akcijų paketo PMĮ 20a straipsnio 3 dalies prasme savininku, gyvenamosios vietos perkėlimas į kitą valstybę narę neprieštarauja Bendrijos teisei.

17 Be to, N ginčija šios apmokestinimo sistemos įgyvendinimo sąlygas. Visų pirma, jo nuomone, PMĮ nustatyta pareiga pateikti garantijas, kurios jis turėjo laikytis, siekdamas mokesčio mokėjimo atidėjimo, riboja teises, kurias jam suteikia Bendrijos teisė. Jis taip pat mano, kad šis apribojimas negali būti panaikintas atgaline data Finansų valstybės sekretoriui paprasčiausiu įsakymu nurodžius grąžinti šias garantijas.

18 Ieškovas pagrindinėje byloje taip pat teigia, kad Nyderlandų teisės aktai, numatantys fiksuotą išlaidų apmokėjimą teismo procesą laimėjusiam asmeniui prieštarauja Bendrijos teisei, nes ji riboja Nyderlandų gyventojų teisę veiksmingai remtis Bendrijos teise.

19 Iš esmės turėdamas nagrinėti PMĮ, MRĮ ir Įgyvendinimo įsakymu sukurtos apmokestinimo sistemos suderinamumą su EB 18 ir 43 straipsniais, *Gerechtshof te Arnhem* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar vienos valstybės narės gyventojas, išvykstantis iš šios valstybės narės, kad apsigyventų kitoje valstybėje narėje, teismo proceso prieš valstybę, iš kurios jis

išvyksta, metu gali remtis EB 18 straipsniu vien todėl, kad apmokestinimas taikomas dėl jo išvykimo, yra ar gali būti kliūtimi jam išvykti?

2. Jeigu į pirmą klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar valstybės narės gyventojas, išvykstantis iš šios valstybės narės, kad apsigyventų kitoje valstybėje narėje, teismo proceso prieš valstybę, iš kurios jis išvyksta, metu gali remtis EB 43 straipsniu, jeigu iš karto nebuvo aišku ar nebuvo galima daryti prielaidos, 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 pirmą ar antrą 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 rezidentas, prarandantis nacionalinio mokesčio mokėtojo statusą dėl to, kad perkelia savo gyvenamąją vietą į kitą valstybę narę, turi būti traktuojamas taip, tarsi jis būtų perleidęs turimą dalį akcijų?

4. Jeigu į trečią 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 trečią klausimą būtų atsakyta teigiamai, o į pirmąją ketvirto klausimo dalį – neigiamai, ar tuomet esanti kliūtis gali būti pateisinama?“

20 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 prie atitinkamo *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* Teisingumo Teismui pateikto klausimo jo nagrinėjamoje byloje (dėl kurios buvo priimtas 2005 m. liepos 5 d. Sprendimas *D* (C-376/03, Rink. p. I-5821)“.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmo ir antro klausimų

21 Pirmaisiais dviem klausimais, kurie nagrinėtini kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, kokios EB sutarties nuostatos taikomos tokiu atveju, kuris nagrinėjamas pagrindinėje byloje. Konkrečiau kalbant, šis teismas norėtų, kad būtų paaiškintas ryšys tarp Europos Sąjungos piliečių judėjimo ir apsigyvenimo laisvės bei įsisteigimo laisvės.

22 Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad EB 43 straipsnis ypatinga forma išreiškia EB 18 straipsnį, kuriame įtvirtinta kiekvieno Sąjungos piliečio teisė laisvai judėti ir apsigyventi valstybių narių teritorijoje (1996 m. vasario 29 d. Sprendimo *Skanavi ir Chryssanthakopoulos*, C-193/94, Rink. p. I-929, 22 punktas).

23 Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija turėtų būti vertinama atsižvelgiant į EB 18 straipsnį tik tiek, kiek jai netaikomas EB 43 straipsnis.

Dėl EB 43 straipsnio taikymo

24 Reikėtų išnagrinėti, ar N gali remtis EB 43 straipsniu vien jau dėl to, kad jis yra vienintelis savo bendrovių akcininkas.

25 Nyderlandų vyriausybė mano, kad negalima kalbėti apie įsisteigimo laisvę ir apie šios laisvės apribojimą, jeigu šia laisve besiremiantis asmuo nevykdo tikros ūkinės veiklos.

26 Šiuo atžvilgiu ir remiantis nusistovėjusia teismų praktika, sąvoka „įsisteigimas“ EB 43 straipsnio prasme yra labai plati, apimanti Bendrijos piliečio galimybę nuolat ir ilgą laiką dalyvauti kitos nei savo valstybės narės ekonominiame gyvenime (1995 m. lapkričio 30 d. Sprendimo *Gebhard*, C-55/94, Rink. p. I-4165, 25 punktas). Konkrečiau kalbant, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad bendrovės, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje nei šių akcijų savininko gyvenamosios vietos

valstybė, 100 % kapitalo turėjimas neabejotinai lemia, kad šiam mokesčių mokėtojui taikomos Sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės (žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars*, C-251/98, Rink. p. I-2787, 21 punktą).

27 Todėl Bendrijos piliečiui, gyvenančiam vienoje valstybėje narėje ir turinčiam kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės akcijų, kurios leidžia jam daryti tokią įtaką bendrovės sprendimams, kad jis gali spręsti dėl jos veiklos, taip visuomet yra, kai toks asmuo turi 100 % bendrovės kapitalo, gali būti taikoma įsisteigimo laisvė (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Baars* 22 ir 26 punktus).

28 Konstatuotina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama Bendrijos piliečio situacija, kuris, pakeitęs gyvenamąją vietą, gyvena vienoje valstybėje narėje ir turi visas kitoje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių akcijas. Iš to išplaukia, kad N nuo savo persikėlimo patenka į EB 43 straipsnio taikymo sritį (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Ritter-Coulais*, C-152/03, Rink. p. I-1711, 32 punktą).

29 Todėl EB 18 straipsnio taikymas neturi būti nagrinėjamas.

30 Taigi į pirmus du klausimus reikia atsakyti, kad EB 43 straipsniu gali remtis toks Bendrijos pilietis kaip ieškovas pagrindinėje byloje, kuris, persikėlęs gyventi kitur,

gyvena vienoje valstybėje narėje ir turi visas kitoje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių akcijas.

Dėl trečio ir penkto klausimų

31 Trečiu ir penktu klausimais, kurie taip pat nagrinėtini kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 43 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia valstybei narei įvesti tokią apmokestinimo sistemą, kuri ginčijama pagrindinėje byloje, pagal kurią apmokestinamos pajamos, jeigu mokesčių mokėtojas išvyksta iš šios valstybės narės.

32 Pagrindinei bylai svarbiu laikotarpiu Nyderlandų teisė numatė latentinių iš bendrovės akcijų perleidimo gautų pajamų apmokestinimą, o apmokestinamąją priežastį sudarė mokesčių mokėtojo, turinčio esminį bendrovės akcijų paketą, gyvenamosios vietos perkėlimas iš Nyderlandų.

33 Šiuo klausimu pirmiausia primintina, kad, pagal nusistovėjusią teismų praktiką, nors tiesioginių mokesčių sistemos reguliavimas pagal dabartinę Bendrijos teisę yra valstybių narių kompetencija, šia teise jos privalo naudotis, laikydamosi Bendrijos teisės (minėto sprendimo *Lasteyrie du Saillant* 44 punktas ir 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837 29 punktas).

34 Neginčytina, kad nors pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu PMĮ, MRĮ ir Įgyvendinimo įsakymo sukurta sistema neatima galimybės iš Nyderlandų mokesčių mokėtojo pasinaudoti savo įsisteigimo, laisvo judėjimo ir apsigyvenimo teisėmis, tačiau dėl savo atgrasančio poveikio ji gali trukdyti jomis pasinaudoti.

35 Pagal analogiją taikant principus, suformuluotus Teisingumo Teismo dėl panašios sistemos (minėto sprendimo *Lasteyrie du Saillant* 46 punktas), mokesčių mokėtojas, pageidaujantis, pasinaudojant jam EB 43 straipsniu garantuotomis teisėmis, perkelti savo gyvenamąją vietą už Nyderlandų teritorijos ribų, pagrindinei bylai svarbiu laikotarpiu buvo traktuojamas mažiau palankiai nei asmuo, išlaikantis savo gyvenamąją vietą Nyderlanduose. Vien dėl to, kad išvyksta, šis mokesčių mokėtojas turėjo sumokėti pajamų mokestį už pajamas, kurių dar nebuvo gavęs ir kuriomis dar nedisponavo, nors, jeigu jis būtų ir toliau gyvenęs Nyderlanduose, pajamos būtų buvusios apmokestinamos tik tuomet, jeigu jos faktiškai būtų buvusios gautos. Šis skirtingas požiūris galėjo atgrasinti suinteresuotą asmenį nuo gyvenamosios vietos perkėlimo už Nyderlandų ribų.

36 Šių latentinių pajamų iš bendrovės akcijų apmokestinimo tvarkos sąlygų taikymo analizė patvirtiną tokią išvadą. Pirmiausia, nors egzistavo galimybė atidėti mokėjimą, šis atidėjimas nebuvo automatiškas, o jam buvo keliamos tam tikros sąlygos, visų pirma reikalavimas pateikti garantijas. Pačios šios garantijos turi ribojantį poveikį, nes neleidžia mokesčių mokėtojui naudotis turtu, kuris suteiktas kaip garantija (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Lasteyrie du Saillant* 47 punktą).

37 Be to, į pajamų sumažėjimą, atsiradusį jau perkėlus gyvenamąją vietą, pagrindinei bylai svarbiu laikotarpiu nebuvo atsižvelgiama siekiant sumažinti mokėtinus mokesčius. Taip, mokestis nuo negautų pajamų, kuris buvo nustatytas perkeliant gyvenamąją vietą, kurio mokėjimas buvo atidėtas ir kuris būtų buvęs mokėtinas vėlesnio perleidimo atveju, galėjo viršyti mokestį, kurį mokesčių mokėtojas būtų privalėjęs mokėti, jei perleidimas būtų vykdomas tuo pačiu metu, bet mokesčių mokėtojas nebūtų perkėlęs savo gyvenamosios vietos iš Nyderlandų. Tokiu atveju pajamų mokestis būtų buvęs apskaičiuotas remiantis faktiškai perleidimo momentu gautomis pajamomis, o šios pajamos galėjo būti mažesnės ar nulinės.

38 Galiausiai, kaip savo išvados 79 punkte teisingai pažymi generalinė advokatė, išvykstant iš Nyderlandų reikalaujama pateikti mokesčių deklaracija yra papildomas formalumas, galintis sutrukdyti suinteresuotajam asmeniui išvykti ir taikomas Nyderlanduose likusiems gyventi mokesčių mokėtojams tik tuomet, kai jie faktiškai perleidžia savo akcijas.

39 Šiomis aplinkybėmis pagrindinėje byloje nagrinėjama apmokestinimo tvarka gali riboti galimybę pasinaudoti įsisteigimo teise.

40 Tačiau iš nusistovėjusios teismų praktikos išplaukia, kad nacionalinės priemonės, galinčios apriboti galimybę pasinaudoti Sutarties garantuotomis pagrindinėmis laisvėmis ar naudojimąsi jomis padaryti mažiau patrauklų, gali būti leistinos, jei jomis siekiama bendro intereso tikslo, jos yra tinkamos šiam tikslui pasiekti ir neviršija to, kas reikalinga siekiant minėto tikslo (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Lasteryrie du Saillant* 49 punktą).

41 Pirmiausia, dėl sąlygos, susijusios su bendro intereso tikslo įgyvendinimu ir galimybe jį pasiekti nustačius nagrinėjamą apmokestinimo tvarką, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad, remiantis įstatymų rengimo projektais, pagrindinėje byloje nagrinėjamomis teisės normomis visų pirma siekiama užtikrinti teritorialumo principu pagrįstą iš bendrovės akcijų perleidimo gaunamų pajamų apmokestinimo įgaliojimų paskirstymą tarp valstybių narių. Nyderlandų vyriausybės teigimu, šia tvarka taip siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo.

42 Visų pirma reikia pažymėti, kad apmokestinimo įgaliojimų paskirstymas tarp valstybių narių yra Teisingumo Teismo pripažintas teisėtas tikslas (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Marks & Spencer* 45 punktą). Be to, remiantis EB 293 straipsniu, prireikus valstybės narės veda tarpusavio derybas, kad savo nacionaliniams subjektams užtikrintų dvigubo apmokestinimo panaikinimą Bendrijoje.

43 Vis dėlto, išskyrus Konvenciją 90/436/CEE dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (OL L 225, 1990, p. 10), Bendrijos lygmeniu nebuvo priimta jokia suvienodinimo ar derinimo priemonė, kuria siekiama panaikinti dvigubą apmokestinimą, o valstybės narės šioje srityje nesudarė jokios daugiašalės sutarties pagal EB 293 straipsnį (šiuo klausimu žr. 1998 m. gegužės 12 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Gilly*, C-336/96, Rink. p. I-2793, 23 punktą ir minėto sprendimo *D.* 50 punktą).

44 Šiame kontekste Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad nesant Bendrijos suvienodinimo ar derinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis ar vienašališkai nustatyti savo mokestinių įgaliojimų pasiskirstymą, visų pirma siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo (minėto sprendimo *Gilly* 24 ir 30 punktai; 1999 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 57 punktas; 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *De Groot*, C-385/00, Rink. p. I-11819, 93 punktas ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Rink. p. I-1957, 47 ir 48 punktai).

45 Šiuo atveju valstybės narės pagrįstai gali remtis tarptautine praktika ir visų pirma Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) pavyzdinėmis

sutartimis (žr. minėtų sprendimų *Gilly* 31 punktą ir *Hilten-van der Heijden* 48 punktą).

46 Taip, remiantis OECD pavyzdinės sutarties dėl pajamų ir kapitalo, visų pirma jos 2005 metų redakcijos, 13 straipsnio 5 dalimi, pajamos, gautos perleidus turto dalis, apmokestinamos toje valstybėje, kurios rezidentas yra perleidėjas. Kaip savo išvados 96 ir 97 punktuose pažymi generalinė advokatė, su laiko veiksniu, t. y. su buvimu valstybės teritorijoje atsirandant apmokestinamam pelnui, susijusį mokestinio teritorialumo principą atitinka tai, kad nagrinėjamos nacionalinės normos numato mokestį nuo Nyderlanduose atsiradusių pajamų, kurio dydis nustatomas atitinkamam mokesčių mokėtojui išvykstant iš Nyderlandų, atidedant mokesčio mokėjimą iki realaus akcijų perleidimo.

47 Iš to išplaukia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama priemone siekiama bendro intereso tikslo ir kad ji yra tinkama užtikrinti šio tikslo įgyvendinimą.

48 Galiausiai reikia išnagrinėti, kad tokia priemonė, kuri yra nagrinėjama pagrindinėje byloje, neviršija to, kas reikalinga nustatytam tikslui pasiekti.

49 Nors šio sprendimo 38 punkte buvo konstatuota, kad mokesčių deklaracija, kurios reikalaujama perkeliant gyvenamąją vietą ir kuri reikalinga pajamų mokesčiui apskaičiuoti, iš tikrųjų yra administracinis formalumas, galintis apriboti suinteresuoto mokesčių mokėtojo galimybę pasinaudoti Sutarties garantuotomis pagrindi-

némis laisvėmis ar naudojimąsi jomis padaryti mažiau patrauklų, tačiau ji negali būti laikoma neproporcinga atsižvelgiant į teisėtą tikslą paskirstyti tarp valstybių narių mokestinius įgaliojimus visų pirma siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo.

50 Nors būtų įmanoma nustatyti kilmės valstybei tenkantį mokestį tik vėliau, kai akcijos faktiškai perleidžiamos, tai nesumažintų tokio mokesčių mokėtojo įsipareigojimų. Be mokesčių deklaracijos, kurią jis būtų turėjęs pateikti kompetentingoms Nyderlandų institucijoms perleisdamas akcijas, jis būtų įpareigotas saugoti visus dokumentus, patvirtinančius akcijų pardavimo kainą gyvenamosios vietos perkėlimo momentu bei galimas atskaitytinas išlaidas.

51 Tačiau net jeigu įprastai mokėtino mokesčio mokėjimui atidėti reikalavimas pateikti garantijas neabejotinai palengvina šio mokesčio surinkimą iš užsienio rezidento, jis viršija tai, kas būtina užtikrinant tokios mokestinio teritorialumo principu pagrįstos mokesčių tvarkos veikimą ir veiksmingumą. Iš tikrųjų egzistuoja mažiau pagrindines laisves ribojančių priemonių.

52 Kaip pažymėjo generalinė advokatė savo išvados 113 punkte, Bendrijos teisės aktų leidėjas jau yra ėmęsis derinimo priemonių, kuriomis iš esmės siekiama to paties tikslo. Konkrečiai kalbant, 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje, tam tikrų akcizo mokesčių ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15), iš dalies pakeista 2004 m. lapkričio 16 d. Tarybos direktyva 2004/106/EB (OL L 359, p. 30), leidžia valstybei narei prašyti kitos valstybės narės kompetentingų institucijų bet kokios informacijos, kuri leistų jai teisingai apskaičiuoti pajamų mokesčius (1999 m. spalio 28 d. Sprendimo *Vestergaard*, C-55/98, Rink. p. I-7641, 26 punktas ir 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *Skandia ir Ramstedt*, C-422/01, Rink. p. I-6817, 42 punktas).

53 Be to, 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), numato, kad valstybė narė gali prašyti kitos valstybės narės pagalbos patenkinant pretenzijas dėl tam tikrų mokesčių, įskaitant pajamų ir kapitalo mokesčius.

54 Galiausiai šiomis aplinkybėmis siekiamo tikslo atžvilgiu proporcinga gali būti laikoma tik tokia mokesčio nuo pajamų iš vertybinių popierių perleidimo išieškojimo sistema, pagal kurią atsižvelgiama į pajamų sumažėjimą, galintį atsirasti atitinkamam mokesčių mokėtojui persikėlus gyventi kitur, su sąlyga, kad į šį pajamų sumažėjimą dar nebuvo atsižvelgta priimančiojoje valstybėje narėje.

55 Todėl į trečiąjį ir penktąjį klausimus reikia atsakyti taip, kad EB 43 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis valstybei narei įtvirtinti tokią kaip pagrindinėje byloje nagrinėjamą pajamų apmokestinimo tvarką, mokesčių mokėtojui iš šios valstybės narės persikėlus gyventi kitur, pagal kurią, siekiant atidėti šio mokesčio mokėjimą, reikia pateikti garantijas ir pagal kurią visiškai neatsižvelgiama į pajamų sumažėjimą, kuris gali vėliau atsirasti suinteresuotajam asmeniui persikėlus gyventi kitur ir į kurį nebuvo atsižvelgta priimančiojoje valstybėje narėje.

Dėl ketvirtojo klausimo

56 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tokiu kaip pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju, grąžinus

garantiją, pateiktą siekiant atidėti mokesčio nuo iš vertybinių popierių perleidimo gautų pajamų mokėjimą, bet kokia kliūtis panaikinama atgaline data. Taip pat jis klausia, ar akto, kuriuo remiantis buvo grąžinta garantija, forma turi kokios nors įtakos šiam vertinimui. Galiausiai jis nori sužinoti, ar reikia atlyginti galėjusią taip atsirasti žalą.

57 Kaip pastebėjo generalinė advokatė savo išvados 128 punkte, pateikiant garantijas, paprastai patiriamos atitinkamos išlaidos. Konkrečiai kalbant, įkeitus bendrovių vertybinius popierius, gali sumažėti pasitikėjimas dėl jų savininko mokumo; šiems savininkams galėtų būti pritaikytos mažiau palankios kredito sąlygos. Taigi tokios pasekmės negali būti atlygintos atgaline data vien grąžinant garantiją.

58 Be to, neginčijama, kad šiuo atžvilgiu klausimas dėl akto, kuriuo remiantis buvo grąžinta garantija, formos yra visiškai nereikšmingas.

59 Kalbant apie galimybę gauti atlyginimą už dėl pareigos pateikti garantiją, kad būtų galima pasinaudoti nagrinėjamo mokesčio mokėjimo atidėjimu, atsiradusią žalą, reikia priminti, kad pagal EB 10 straipsnyje nurodytą bendradarbiavimo principą valstybių narių teismai turi užtikrinti iš Bendrijos teisės tiesioginio veikimo asmenims kylančią teisinę apsaugą. Nesant Bendrijos reglamentavimo atitinkamoje srityje, kiekviena valstybė narė savo nacionalinės teisės sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti ieškinių, skirtų užtikrinti iš Bendrijos teisės tiesioginio veikimo asmenims kylančių teisių apsaugą, procesines taisykles. Tačiau tokios taisyklės neturi būti mažiau palankios nei tos, kurios taikomos panašiems nacionaline teise grindžiamiems ieškiniams (lygiavertiškumo principas), ir, antra, kad dėl jų Bendrijos teisės sistemoje nustatytų teisių įgyvendinimas neturi būti praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (šiuo klausimu žr. 1976 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Rewe*, 33/76, Rink. p. 1989, 5 punktą; 1995 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Peterbroeck*, C-312/93, Rink. p. I-4599, 12 punktą ir 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.*, C-397/98 ir 410/98, Rink. p. I-1727).

60 Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad nacionalinė teisė, laikantis minėtų principų, turi reglamentuoti visus su neteisėtai surinktų mokesčių grąžinimu susijusius papildomus klausimus, kaip antai galimų palūkanų mokėjimą, taip pat datą, nuo kurios pastarieji turi būti apskaičiuojami, bei jų dydį (1976 m. gegužės 16 d. Sprendimo *Roquette frères prieš Komisiją*, 26/74, Rink. p. 677, 11 ir 12 punktai; 1980 m. birželio 12 d. Sprendimo *Express Dairy Foods*, 130/79, Rink. p. 1887, 16 ir 17 punktai bei minėto sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 86 punktas).

61 Atsižvelgiant į neteisėtai surinktų mokesčių grąžinimo ir pažeidžiant Bendrijos teisę reikalaujamų garantijų grąžinimo panašumus, tas pats galioja ir prašymui sumokėti palūkanas, skirtas kompensuoti pateikiant garantijas atsiradusias išlaidas.

62 Be to, dėl Bendrijos teisę pažeidžiančio reikalavimo pateikti garantiją padaryta žala gali sukelti ginčijamą priemonę priėmusios valstybės narės atsakomybę.

63 Dėl sąlygų, pagal kurias valstybė narė privalo atlyginti jai priskiriamais Bendrijos teisės pažeidimais privatiems asmenims padarytą žalą, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad jų yra trys, t. y. pažeista teisės norma privatiems asmenims turi suteikti teises, pažeidimas turi būti pakankamai rimtas ir turi egzistuoti tiesioginis priežastinis ryšys tarp valstybei tenkančios pareigos nesilaikymo ir asmenų patirtos žalos. Šios sąlygos vertinamos kiekvienu konkrečiu atveju (1996 m. kovo 5 d. Sprendimo *Brasserie du pêcheur ir Factortame*, C-46/93 ir C-48/93, Rink. p. I-1029, 51 punktas; 1996 m. spalio 8 d. Sprendimo *Dillenkofer ir kt.*, C-178/94, C-179/94 ir C-188/94–C-190/94, Rink. p. I-4845, 21 punktas, ir 2000 m. liepos 4 d. Sprendimo *Haim*, C-424/97, Rink. p. I-5123, 36 punktas).

64 Konkrečiau kalbant apie antrąją sąlygą, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad, pirma, Bendrijos teisės pažeidimas yra pakankamai rimtas, kai, įgyvendindama savo įstatymų leidybos kompetenciją, valstybė narė aiškiai ir labai viršijo savo kompetenciją (žr. minėto sprendimo *Brasserie du pêcheur et Factortame* 55 punktą ir minėto sprendimo *Dillenkofer ir kt.* 25 punktą), ir, antra, pakankamai rimto pažeidimo buvimui įrodyti gali pakakti paprasto Bendrijos teisės pažeidimo, jeigu pažeidimo metu aptariama valstybė narė turėjo tik labai mažą diskreciją ar jos neturėjo (1996 m. kovo 23 d. Sprendimo *Hedley Lomas*, C-5/94, Rink. p. I-2553, 28 punktas).

65 Siekdamas nustatyti, ar Bendrijos teisės pažeidimas yra pakankamai rimtas, prašymą dėl žalos atlyginimo nagrinėjantis nacionalinis teismas turi atsižvelgti į visus jam pateiktą nagrinėti situaciją apibūdinančius veiksnius. Šie veiksniai apima būtent pažeistos normos aiškumą ir tikslumą, tai, ar pažeidimas arba žala yra padaryti tyčia ar neatsargiai, ar galima teisės klaida yra atleistina ar ne, tai, kad Bendrijos institucijų veiksmai galėjo prisidėti priimant ar paliekant galioti Bendrijos teisei prieštaraujančias priemones arba nacionalinę praktiką (žr. minėtų sprendimų *Brasserie du pêcheur* ir *Factortame* 56 punktą ir minėto sprendimo *Haim* 43 punktą).

66 Reikia pažymėti, kad šiuo atveju reikšmingos Bendrijos teisės normos yra galiojančios Sutarties nuostatos, kurios buvo tiesiogiai taikomos daug anksčiau nei pagrindinės bylos faktinės aplinkybės. Tačiau tuo metu, kai nagrinėjama mokesčių sistema įsigaliojo, t. y. 1997 m. sausio 1 d., Teisingumo Teismas dar nebuvo priėmęs minėto *Lasteyrie du Saillant* sprendimo, kuriame jis pirmą kartą nusprendė, kad pareiga pateikti garantijas, siekiant atidėti mokesčio nuo iš vertybinių popierių perleidimo gautų pajamų mokėjimą, o tai, t. y. šis atidėjimas keletu aspektų analogiškas pagrindinėje byloje nagrinėjamam, prieštarauja įsisteigimo laisvei.

67 Todėl į ketvirtąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad dėl Bendrijos teisę pažeidžiančio reikalavimo pateikti garantiją atsirandanti kliūtis negali būti panaikinta atgaline data vien grąžinus šią garantiją. Šiam vertinimui akto, kuriuo remiantis buvo grąžinta garantija, forma neturi jokios reikšmės. Kai valstybė narė numato palūkanų mokėjimą, grąžinus pažeidžiant nacionalinę teisę reikalaujamą garantiją, šios palūkanos taip pat mokėtinos Bendrijos teisės pažeidimo atveju. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo pateiktas gaires bei laikydamasis lygiavertiškumo bei veiksmingumo principų, turi įvertinti, ar aptariama valstybė narė yra atsakinga už žalą, atsiradusią dėl pareigos pateikti tokią garantiją.

Dėl bylinėjimosi išlaidoms atlyginti taikomų taisyklių

68 Nors nacionalinio teismo sprendimo rezoliucinėje dalyje pateikiami tik pirmiau išnagrinėti penki klausimai, iš tame pačiame sprendime pateiktos nuorodos į minėtą sprendimą *D* matyti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori, kad būtų pateikti patikslinimai apie Nyderlandų taisyklių, taikomų atlyginant išlaidas atitiktį Bendrijos teisei. Šiuo atveju tai yra vienas iš klausimų, kuris šiam teismui iškilo pagrindinėje byloje.

69 Tačiau iš nusistovėjusios teismų praktikos matyti, kad dėl būtinybės pateikti nacionaliniam teismui naudingą išaiškinimą reikia, kad jis apibrėžtų faktinį ir teisinį pagrindą, kuris susijęs su jo pateikiamais klausimais, arba kad bent jau paaiškintų faktines aplinkybes, kuriomis grindžiami šie klausimai (žr., be kita ko, 1993 m. sausio 26 d. Sprendimo *Telemarsicabruzzo ir kt.*, C-320/90–C-322/90, Rink. p. I-393, 6 ir

7 punktus 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Albany*, C-67/96, Rink. p. I-5751, 39 punktą ir 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Lehtonen ir Castors Braine*, C-176/96, Rink. p. I-2681, 22 punktą).

70 Sprendimuose dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikta informacija turi ne tik leisti Teisingumo Teismui pateikti naudingus atsakymus, bet taip pat suteikti valstybių narių vyriausybėms bei kitoms suinteresuotosioms šalims galimybę pateikti pastabas pagal Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį. Teisingumo Teismas turi prižiūrėti, kad ši galimybė būtų užtikrinta, atsižvelgdamas į tai, kad pagal minėtą nuostatą tik apie sprendimus dėl prašymų priimti prejudicinį sprendimą yra pranešama suinteresuotosioms šalims (žr., be kita ko, 1995 m. kovo 23 d. Nutarties *Saddik*, C-458/93, Rink. p. I-511, 13 punktą, minėto sprendimo *Albany* 40 bei minėto sprendimo *Lehtonen ir Castors Braine* 23 punktą).

71 Taigi reikia konstatuoti, kad šios sąlygos neįvykdytos išlaidoms atlyginti taikomų taisyklių atžvilgiu.

72 Šiomis aplinkybėmis klausimas dėl šių taisyklių nepriimtinas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

1. **EB 43 straipsniu gali remtis toks Bendrijos pilietis, kaip ieškovas pagrindinėje byloje, kuris, persikėlęs gyventi kitur, gyvena vienoje valstybėje narėje ir turi visas kitoje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių akcijas.**

2. **EB 43 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis valstybei narei įtvirtinti tokią kaip pagrindinėje byloje nagrinėjamą pajamų apmokestinimo tvarką, mokesčių mokėtojui iš šios valstybės narės persikėlus gyventi kitur, pagal kurią, siekiant atidėti šio mokesčio mokėjimą, reikia pateikti garantijas ir pagal kurią visiškai neatsižvelgiama į pajamų sumažėjimą, kuris gali vėliau atsirasti suinteresuotajam asmeniui persikėlus gyventi kitur ir į kurį nebuvo atsižvelgta priimančiojoje valstybėje narėje.**

3. **Dėl Bendrijos teisę pažeidžiančio reikalavimo pateikti garantiją atsirandanti kliūtis negali būti panaikinta atgaline data vien grąžinus šią garantiją. Šiam vertinimui akto, kuriuo remiantis garantija buvo grąžinta, forma neturi jokios reikšmės. Kai valstybė narė numato palūkanų mokėjimą, grąžinus pažeidžiant nacionalinę teisę reikalaujamą garantiją, šios palūkanos taip pat mokėtinos Bendrijos teisės pažeidimo atveju. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo pateiktas gaires bei laikydamasis lygiavertiškumo bei veiksmingumo principų, turi įvertinti, ar aptariama valstybė narė yra atsakinga už žalą, atsiradusią dėl pareigos pateikti tokią garantiją.**

Parašai.