Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. liepos 12 d.*

„Valstybės įsipareigojimų neįvykdymas — EB 18, 39 ir 43 straipsniai — EEE susitarimo 28 ir 31 straipsniai — Mokesčių teisės aktai — Mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos perkėlimas į užsienį — Pareiga visas neapmokestintas pajamas įtraukti į paskutinių mokestinių metų apmokestinamąją vertę — Galimos lengvatos dėl mokestinės skolos atidėjimo praradimas“

Byloje C-269/09

dėl 2009 m. liepos 15 d. pagal EB 226 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo

Europos Komisija, atstovaujama R. Lyal ir F. Jimeno Fernández, nurodžiusi adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

ieškovė,

prieš

Ispanijos Karalystę, atstovaujamą M. Muñoz Pérez, nurodžiusią adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

atsakovę,

palaikomą:

Vokietijos Federacinės Respublikos, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke bei K. Petersen, nurodžiusios adresą dokumentams įteikti Liuksemburge,

Nyderlandų Karalystės, atstovaujamos C. Wissels ir M. de Ree

Portugalijos Respublikos, atstovaujamos L. Inez Fernandes,

įstojusių į bylą šalių,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits ir M. Berger (pranešėja),

generalinis advokatas J. Mazák,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

* Proceso kalba: ispanų.

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. birželio 29 d. posėdžiui,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Savo ieškiniu Europos Bendrijų Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad priėmusi ir palikusi galioti 2006 m. lapkričio 28 d. Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo Nr. 35/2006, iš dalies keičiančio Pelno mokesčio įstatymą, Nenuolatinių gyventojų pajamų mokesčio įstatymą ir Turto mokesčio įstatymą (*Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio*) (BOE, Nr. 285, 2006 m. lapkričio 29 d., p. 41734, ir klaidų ištaisymas – BOE, Nr. 57, 2007 m. kovo 7 d., p. 9634), 14 straipsnio nuostatą, pagal kurią mokesčių mokėtojai, perkeliantys savo gyvenamąją vietą į užsienį, visas neapmokestintas pajamas privalo įtraukti į paskutinių mokestinių metų, kai jie buvo laikomi mokesčių mokėtojais rezidentais, apmokestinamąją vertę, Ispanijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal EB 18, 39 ir 43 straipsnius ir 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo 28 ir 31 straipsnius (OL L 1, 1994, p. 3, toliau – EEE susitarimas).

Ispanijos teisės aktai

2 Įstatymo Nr. 35/2006 14 straipsnio 1 dalyje, kurioje reglamentuojamas klausimas, į kokius laikotarpius įtraukiamos apmokestinamosios pajamos, nustatyta ši bendroji taisyklė:

„Pajamos ir išlaidos, į kurias turi būti atsižvelgta nustatant apmokestinamąją vertę sudarančias pajamas, įtraukiamos į atitinkamą mokestinį laikotarpį laikantis šių kriterijų:

a) su darbo santykiais susijusios ir iš kapitalo gautos pajamos įtraukiamos į mokestinį laikotarpį, per kurį šių pajamų gavėjų atžvilgiu mokestis tampa mokėtinas;

b) iš ekonominės veiklos gautos pajamos į mokestinį laikotarpį įtraukiamos laikantis teisės aktų, susijusių su pelno mokesčiu, nuostatų, nepažeidžiant konkrečios tvarkos, kuri gali būti nustatyta įstatymu;

c) turto vertės padidėjimas ir sumažėjimas įtraukiamas į mokestinį laikotarpį, per kurį įvyko su nuosavybės teisėmis susiję pakeitimai.“

3 Šio įstatymo 14 straipsnio 2 dalyje numatytos specialios taisyklės dėl laikotarpių, kai apmokestinamos įvairių rūšių pajamos.

4 Minėto įstatymo 14 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Tuo atveju, kai asmuo praranda mokesčių mokėtojo statusą dėl gyvenamosios vietos pakeitimo, visos neapmokestintos atitinkamo asmens pajamos turi būti įtrauktos į paskutinio mokestinio laikotarpio apmokestinamąją vertę, kuri turi būtų nurodyta šio mokesčio deklaracijoje įstatyme numatytomis sąlygomis ir prireikus atlikus papildomą savarankišką apskaičiavimą neskiriant sankcijų, nepriskaičiuojant palūkanų ar papildomos mokesčio sumos.“

Ikiteisminė procedūra

5 Komisija manė, kad nacionalinės teisės aktai, susiję su gyvenamąją vietą iš Ispanijos perkeliančiam fiziniam asmeniui taikomu mokestiniu vertinimu, pažeidė EB 18, 39 ir 43 straipsnius bei EEE susitarimo 28 ir 31 straipsnius, todėl 2008 m. vasario 29 d. pateikė Ispanijos Karalystei oficialų pranešimą, kuriame, be kita ko, teigė, kad šis diskriminacinio pobūdžio vertinimas yra nepalankus iš šios valstybės narės norintiems išvykti asmenims, palyginti su tais, kurie lieka gyventi šioje valstybėje, nes išvykstantys asmenys privalo sumokėti mokestį persikėlimo momentu ir neturi galimybės šio mokėjimo atidėti.

6 2008 m. gegužės 7 d. atsakyme Ispanijos Karalystė išdėstė priežastis, kodėl, jos nuomone, aptariamu vertinimu nepažeidžiama nei EB sutartis, nei juo labiau EEE susitarimas.

7 Nesutikusi su Ispanijos Karalystės pateiktais argumentais 2008 m. spalio 17 d. Komisija pateikė šiai valstybei narei pagrįstą nuomonę ir suteikė jai dviejų mėnesių laikotarpį, per kurį ji privalėjo imtis priemonių, būtinų atsižvelgti į šią nuomonę.

8 2008 m. gruodžio 18 d. laiške ši valstybė narė pakartojo didžiąją dalį ankstesniame pranešime pateiktų argumentų.

9 Kadangi šis atsakymas Komisijos netenkino, ji pareiškė šį ieškinį.

10 2009 m. lapkričio 25 d. nutartimi Teisingumo Teismo pirmininkas leido Vokietijos Federacinei Respublikai, Nyderlandų Karalystei ir Portugalijos Respublikai įstoti į bylą palaikyti Ispanijos Karalystės reikalavimų.

Dėl ieškinio

Šalių argumentai

11 Komisija mano, kad nagrinėjamomis Ispanijos teisės nuostatomis finansiniu požiūriu nepalankiau vertinami į užsienį gyvenamąją vietą perkeliantys fiziniai asmenys, kai į paskutinių mokestinių metų, kuriais šie asmenys buvo rezidentai, apmokestinamąją vertę įtraukiamos anksčiau neapmokestintos pajamos. Taip šie asmenys įpareigojami sumokėti mokestį jų gyvenamosios vietos perkėlimo momentu, o Ispanijos teritorijoje likusiems gyventi mokesčių mokėtojams tokia pareiga nenustatyta. Taigi šiomis teisės nuostatomis leidžiamas diskriminacinio pobūdžio vertinimas, nors reikėtų taikyti tą pačią taisyklę, neatsižvelgiant į tai, ar fizinis asmuo lieka gyventi minėtoje teritorijoje.

12 Komisija savo argumentus iš esmės grindžia 2004 m. kovo 11 d. Sprendime *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rink. p. I-2409) nurodytais principais, tačiau pripažįsta, kad bylos, kurioje priimtas minėtas sprendimas, faktinės aplinkybės skiriasi nuo nagrinėjamų šioje byloje.

13 Pirmiausia, norėdama paneigti argumentą, kad apribojimai, galintys atsirasti dėl nagrinėjamų Ispanijos teisės nuostatų, bet kuriuo atveju labai nedideli, ši institucija nurodo, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką apribojimu laikoma bet kokia nacionalinė priemonė, kuri, nors ir taikoma nediskriminuojant dėl pilietybės, gali Sąjungos piliečiams sudaryti kliūčių pasinaudoti Sutartimi garantuojama įsisteigimo laisve arba naudojimąsi ja padaryti mažiau patrauklų.

14 Komisija mano, kad minėtomis teisės nuostatomis apribojamas laisvas darbuotojų judėjimas ir įsisteigimo laisvė, ir pripažįsta, kad jos iš principo galėtų būti pateisinamos bendrojo intereso pagrindais, paremtais būtinybe užtikrinti veiksmingą mokesčio išieškojimą ir apmokestinimo kompetencijos paskirstymą. Vis dėlto ji ginčija šių teisės nuostatų proporcingumą.

15 Šiuo atžvilgiu minėta institucija teigia, kad, pirma, nacionalinės mokesčių sistemos veiksmingumui negali kilti grėsmė, nes yra kitų teisės aktų, leidžiančių užtikrinti šį veiksmingumą, būtent: 1976 m. kovo 15 d. Tarybos direktyva 76/308/EEB dėl savitarpio paramos patenkinant pretenzijas, susijusias su tam tikromis rinkliavomis, muitais ir mokesčiais bei kitomis priemonėmis (OL L 73, p. 18; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 1 t., p. 44), iš dalies pakeista 2001 m. birželio 15 d. Tarybos direktyva 2001/44/EB (OL L 175, p. 17; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 2 sk., 12 t., p. 27; toliau – Direktyva 76/308), 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63), iš dalies pakeista 2004 m. lapkričio 16 d. Tarybos direktyva 2004/106/EB (OL L 359, p. 30; toliau – Direktyva 77/799), ir 2008 m. gegužės 26 d. Tarybos direktyva 2008/55/EB dėl tarpusavio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su tam tikromis rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis priemonėmis (OL L 150, p. 28).

16 Dėl išvardytų Sąjungos teisės aktų, kaip teigia Ispanijos Karalystė, nepakankamumo norint užtikrinti mokesčių sistemų veiksmingumą Komisija tvirtina, kad būtent valstybės narės turi nustatyti mechanizmą, kuris užtikrintų veiksmingą šių direktyvų įgyvendinimą, ir ištaisyti tam tikrus trūkumus, kurie galėtų būti konstatuoti praktikoje taikant tarpusavio pagalbos sistemą. Tačiau valstybės narės negali nustatyti priemonių, kurios, kaip nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos, sukuria diskriminaciją.

17 Dėl argumento, kad pati Komisija pripažino, jog minėti teisės aktai neveiksmingi, ši institucija tvirtina, kad norėdama pagrįsti savo argumentus Ispanijos Karalystė pacitavo tik atskiras ištraukas iš 2009 m. vasario 2 d. Tarybos direktyvos dėl savitarpio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su mokesčiais, muitais ir kitomis priemonėmis, pasiūlymo (COM(2009) 28 galutinis) motyvacinės dalies. Norėdama pateisinti motyvus, kuriais remiantis pateiktas šios direktyvos pasiūlymas, Komisija teigia, kad juo siekiama padaryti tam tikrų patobulinimų, o ne nustatyti naują pagalbos sistemą. Taip yra ir su teisės aktais dėl keitimosi informacija. Be to, Komisija ginčija remiantis šiuo pasiūlymu padarytas Ispanijos išvadas, be kita ko, dėl faktiškai išieškotų skolų skaičiaus, palyginti su pateiktų reikalavimų, susijusių su skolomis, skaičiumi.

18 Antra, Komisija neginčija valstybių narių teisės jų teritorijoje gautoms pajamoms taikyti savo mokesčių teisės aktų, net jeigu mokesčių mokėtojas perkėlė savo veiklą į kitą valstybę narę, tačiau mano, kad apmokestinimo kompetencijos padalijimo išsaugojimas nepateisina to, kad mokesčių mokėtojams taikomos taisyklės būtų pakeistos remiantis vien gyvenamosios vietos perkėlimu į užsienį.

19 Šiuo atžvilgiu Komisija išreiškia abejonių dėl to, kad nagrinėjamu atveju svarbus, viena vertus, 2006 m. spalio 3 d. Sprendimas *FKP Scorpio Konzertproduktionen* (C-290/04, Rink. p. I-9461), nes byla, kurioje priimtas šis sprendimas, nebuvo susijusi su atveju, kai mokesčių mokėtojas perkelia savo gyvenamąją vietą į kitą valstybę narę, ir, kita vertus, 2005 m. liepos 12 d. Sprendimas *Schempp* (C-403/03, Rink. p. I-6421), be kita ko, dėl to, kad nurodytame sprendime gyvenamosios vietos perkėlimo atveju mokesčių mokėtojas mokesčių klausimu nebuvo vertinamas kitaip ir nebuvo pažeista judėjimo ar įsisteigimo laisvė.

20 Be to, ši institucija ginčija rėmimąsi 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimu *N* (C-470/04, Rink. p. I-7409), nes jame Teisingumo Teismas pripažino, kad mokestinė skola galėjo būti nustatyta gyvenamosios vietos perkėlimo momentu, ir tai ji laiko teisėtu veiksmu, priešingai nei šioje byloje nagrinėjamų teisės nuostatų, kuriose taip pat numatyta, kad tokia skola turi būti sumokėta, atveju.

21 Šiomis aplinkybėmis Komisija atmeta ir visus argumentus, skirtus 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Truck Center* (C-282/07, Rink. p. I-10767) taikymui pagrįsti, ir, be kita ko, pabrėžia, kad byloje, kurioje priimtas nurodytas sprendimas, apmokestinimo pobūdis buvo kitoks.

22 Trečia, kalbant apie mokesčių mokėtojo ir Ispanijos mokesčių administratoriaus tariamą ryšių praradimą šiam asmeniui perkelus savo gyvenamąją vietą į užsienį, pažymėtina, jog Komisija ginčija aplinkybę, kad toks mokesčių mokėtojas praranda visus ryšius su šiuo mokesčių administratoriumi ir kad dėl šio gyvenamosios vietos perkėlimo nebebus galima taikyti priverstinio vykdymo tvarkos ar prievarta reikalauti sumokėti galinčią susidaryti mokestinę skolą.

23 Be to, atsakydama į argumentą, kad savo gyvenamąją vietą į užsienį perkeliantis mokesčių mokėtojas turi galimybę atidėti mokesčio mokėjimą pateikęs tam tikrų garantijų ir bet kuriuo atveju jos neribotų labiau nei garantijos, kurių reikalaujama iš Ispanijoje gyvenančio mokesčių mokėtojo, Komisija primena, kad pastarasis automatiškai turi galimybę atidėti mokesčio mokėjimą ir neprivalo įvykdyti reikalavimų, keliamų savo gyvenamąją vietą į kitą valstybę narę perkeliančiam mokesčių mokėtojui.

24 Dėl nagrinėjamų teisės nuostatų taikymo valstybėms EEE susitarimo šalims, kurios nėra Sąjungos narės, Komisija pabrėžia, kad nors šio sprendimo 15 punkte nurodytos direktyvos šioms valstybėms netaikomos, vis dėlto jos motyvai taip pat tinka tiems atvejams, kai sudaryta konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kurioje įtvirtinta sąlyga dėl keitimosi informacija. Be to, ji primena, kad tuo atveju, kai, atsižvelgiant į tai, kad nėra mechanizmo, kuris atitiktų kurį nors iš numatytųjų minėtose direktyvose, nėra tiesioginės priemonės, leidžiančios išieškoti mokestinę skolą, atitinkamas mokesčių mokėtojas vis dėlto gali turėti turto Ispanijoje ir tuo pasinaudojant galima taikyti prievartos ir vykdymo priemones.

25 Pirma, Ispanijos Karalystė, kurią šiuo klausimu palaiko Portugalijos Respublika, ginčija aplinkybę, kad nagrinėjamomis teisės nuostatomis ribojamos Komisijos nurodytos pagrindinės laisvės, ir prieštarauja tam, kad šioje byloje būtų taikomas minėtas Sprendimas *Lasteyrie du Saillant*, taip pat pabrėžia, jog šiose teisės nuostatose numatyta apmokestinti ne latentinį turto vertės padidėjimą, o jau gautas pajamas.

26 Šiuo klausimu Ispanijos Karalystė ir Portugalijos Respublika taip pat tvirtinta, kad, viena vertus, pagal šias teisės nuostatas mokesčių mokėtojui, perkeliančiam savo nuolatinę gyvenamąją vietą mokesčių mokėjimo tikslais, nenurodoma sumokėti pajamų, kurių jis dar nėra gavęs, todėl jomis nedisponuoja, mokesčio.

27 Kita vertus, atsižvelgiant į tai, kad minėtose teisės nuostatose numatyta, jog iš anksto atsižvelgiama tik į Ispanijoje jau gautas pajamas, ir nenurodyta, kad mokestis turi būti mokamas už pajamas, kurios bus gautos ateityje, nėra jokios galimybės, kad minėtos nuostatos lems dvigubą apmokestinimą. Todėl tokios teisės nuostatos negali turėti neigiamo poveikio asmens sprendimui pasinaudoti savo judėjimo ar įsisteigimo laisve.

28 Antra, Ispanijos Karalystė, palaikoma visų į bylą įstojusių valstybių narių, tvirtina, jog net darant prielaidą, kad nagrinėjamos teisės nuostatos riboja laisves, kuriomis remiasi Komisija, tokį apribojimą pateisina bendrojo intereso tikslai, kuriais siekiama užtikrinti apmokestinimo teisių padalijimą tarp valstybių narių, veiksmingą mokesčio išieškojimą ir Ispanijos mokesčių sistemos darnumą.

29 Kalbant apie apmokestinimo kompetencijos subalansuoto padalijimo išsaugojimą, pabrėžtina, kad Ispanijos Karalystė mano, jog minėtas Sprendimas *N* svarbus siekiant išnagrinėti minėtas teisės nuostatas, nes jomis siekiama to paties tikslo, kuris buvo numatytas Nyderlandų teisės aktuose, nagrinėtuose byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas.

30 Kiek tai susiję su mokesčio ieškojimo garantija, ši valstybė narė pabrėžia, kad nagrinėjamomis teisės nuostatomis siekiama išvengti atidėti atsižvelgimo į pajamas, kurias jau gavo mokesčių mokėtojai, nebegyvenantys Ispanijoje ir dėl to prarandantys bet kokį ryšį su Ispanijos mokesčių administratoriumi, momentą.

31 Šiuo atžvilgiu minėta valstybė narė, viena vertus, primena nusistovėjusią teismo praktiką, pagal kurią tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų padėtis paprastai nėra panaši. Kita vertus, ji pabrėžia aplinkybę, kad atitinkamos valstybės narės mokesčių administratorius tiesiogiai kontroliuoja reziduojančius mokesčių mokėtojus, ir taip ši valstybė gali užtikrinti priverstinį mokesčio išieškojimą. Atvirkščiai, nerezidentų atveju išieškant mokestį bet kuriuo atveju būtų reikalinga šios valstybės mokesčių administratoriaus pagalba.

32 Šiomis aplinkybėmis akivaizdu, kad mokesčių mokėtojui netekus Ispanijos rezidento statuso Ispanijos mokesčių administratorius susiduria su teisinio ir faktinio pobūdžio apribojimais, dėl kurių tampa sunku apskaičiuoti mokestinę skolą ir vykdyti įgaliojimus, kuriuos šis administratorius turi išieškojimo srityje, ar neįmanoma to padaryti.

33 Esant tokiai situacijai Ispanijos Karalystė tvirtina, kad vidaus ir Sąjungos bendradarbiavimo mechanizmai nėra to paties pobūdžio. Taigi, negalima neigti, jog yra galimybė pateisinti teisės nuostatą, kuria siekiama būtent eliminuoti pagrindinius išieškojimo sunkumus tuo atveju, kai skolininkas yra mokesčių mokėtojas nerezidentas, net jeigu įmanoma pasinaudoti bendradarbiavimo mechanizmu. Be to, ši valstybė narė, be kita ko, palaikoma Vokietijos Federacinės Respublikos, tvirtina, kad tokiai pozicijai Teisingumo Teismas pritarė minėtame Sprendime *Truck Center*.

34 Kiek tai susiję su argumentais, grindžiamais tikslu, kuriuo siekiama užtikrinti mokesčių sistemos darnumą, Ispanijos Karalystė, šiuo klausimu, be kita ko, palaikoma Portugalijos Respublikos, mano, kad mokesčių mokėtojo, perkeliančio savo gyvenamąją vietą į užsienį, ryšių su nacionaliniu mokesčių administratoriumi praradimas pateisina tai, kad jo atžvilgiu taikomos kitokios teisės nuostatos ir kad jis netenka lengvatos, susidarančios dėl atidėto mokesčio mokėjimo.

35 Trečia, Ispanijos Karalystė, palaikoma Vokietijos Federacinės Respublikos ir Portugalijos Respublikos, mano, kad nagrinėjamos teisės nuostatos yra proporcingos įgyvendinant siekiamus tikslus, atsižvelgiant į tai, kad akivaizdu, jog direktyvų 76/308, 77/799 ir 2008/55 nepakanka siekiant užtikrinti mokestinės sistemos veiksmingumą, kaip tai ne kartą, pirmiausia vykstant teisės aktų parengiamiesiems darbams, pripažino ne tik Komisija, bet ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetas bei Europos Sąjungos Taryba. Taip šios institucijos pripažino, kad egzistuojančios tarpusavio pagalbos priemonės yra silpnos ir jas reikia iš esmės reformuoti.

36 Ispanijos vyriausybė, remdamasi 2006 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatu Tarybai, Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Persikėlimo apmokestinimas ir būtinybė koordinuoti valstybių narių mokesčių politiką“ (COM(2006) 825 galutinis) ir 2008 m. gruodžio 2 d. Tarybos rezoliucija dėl koordinavimo persikėlimo apmokestinimo srityje (OL C 323, p. 1), tvirtina, kad atsižvelgiant į tai, jog tikimybė išieškoti mokesčių mokėtojo, perkėlusio savo gyvenamąją vietą už Ispanijos ribų, mokestines skolas pasinaudojant egzistuojančia tarpusavio pagalbos sistema yra nedidelė ar tokios galimybės net nėra, toks išieškojimas lemia akivaizdžiai neproporcingas administracines sąnaudas.

37 Ispanijos Karalystė ginčija mažiau ribojančių priemonių, nei numatytosios nagrinėjamose nacionalinės teisės nuostatose, egzistavimą. Žinoma, pagal Komisijos poziciją valstybei narei, iš kurios išsikeliama, pripažįstama teisė apmokestinti, tačiau iš jos atimami veiksmingi išieškoti skolą leidžiantys mechanizmai.

38 Vokietijos Federacinė Respublika pirmiausia nurodo, kad nagrinėjamos teisės nuostatos nei tiesiogiai, nei netiesiogiai nesiejamos su mokesčių mokėtojo pilietybe. Iš tikrųjų šiose teisės nuostatose nedaromas skirtumas tarp mokesčių mokėtojų rezidentų ir nerezidentų: skirtumas daromas atsižvelgiant tik į gyvenamosios vietos perkėlimo į kitą valstybę narę faktą. Nors neatmestina, kad tokios teisės nuostatos gali turėti poveikio naudojimuisi teisėmis, kurios kyla iš pagrindinių laisvių,

kuriomis remiamasi šioje byloje, apribojimai, galbūt atsirandantys dėl šių teisės nuostatų, yra nedideli, atsižvelgiant į tai, kad jose numatyta apmokestinti jau gautas pajamas ir dėl to susidaranti mokestinė skola atitinka sumą, kurią skolininkas jau yra gavęs.

39 Antra, manydama, kad nedideli pagrindinių laisvių apribojimai bet kuriuo atveju yra pateisinami, Vokietijos Federacinė Respublika dėl argumento, grindžiamo būtinybe užtikrinti veiksmingą mokesčių išieškojimą, mano, kad nagrinėjamu atveju taikomas minėtas Sprendimas *FKP Scorpio Konzertproduktionen*.

40 Nors minėtame Sprendime *N* Teisingumo Teismas konstatavo, kad reikėjo pasinaudoti tarpusavio administracine pagalba, numatyta direktyvose 76/308 ir 77/799, ši valstybė narė mano, kad pirmenybę tarpusavio pagalbai galima teikti tik tuo atveju, kai yra panaši išieškojimo galimybė, tačiau nagrinėjamu atveju taip nėra ir toks pasinaudojimas atmestinas, kai galimybė įgyvendinti tokią pagalbą egzistuoja tik teoriškai.

41 Šiomis aplinkybėmis Vokietijos Federacinė Respublika atmeta Komisijos argumentus, kad egzistuojantys sunkumai kilo dėl to, jog valstybės narės ne visai tinkamai perkėlė Direktyvą 76/308, o Komisija, šios valstybės teigimu, tvirtina, kad valstybės narės turi besąlyginę pareigą naudotis Sąjungos priemonėmis. Tačiau 2009 m. sausio 27 d. Sprendime *Persche* (C-318/07, Rink. p. I-359) Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad valstybės narės neprivalo naudotis Sąjungos mechanizmais, jeigu jos nemano, kad tai bus sėkminga.

42 Vokietijos Federacinė Respublika taip pat teigia, kad atsisakius nagrinėjamų teisės nuostatų mokesčių mokėtojas tam tikrais atvejais galėtų visiškai išvengti apmokestinimo. Taip būtų *a fortiori* tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas savo gyvenamąją vietą perkeltų į trečiąją šalį, nes tokiu atveju Sąjungos teisės aktai nebūtų taikomi. Todėl minėtos teisės nuostatos turi būti paliktos galioti siekiant užtikrinti veiksmingą mokesčio išieškojimą.

43 Nyderlandų Karalystė pritaria visiems Ispanijos Karalystės argumentams ir mano, jog Komisija nepateikė pakankamai įrodymų, kurie patvirtintų, kad nagrinėjamos teisės nuostatos pažeidžia EEE susitarimo 28 ir 31 straipsnius.

44 Šiuo klausimu Nyderlandų Karalystė tvirtina, kad, atsižvelgiant į direktyvose 76/308, 77/799 ir 2008/55 numatytus tarpusavio pagalbos mechanizmus, Komisijos argumentas, jog jeigu naudotųsi šiais mechanizmais, Ispanijos valdžios institucijos galėtų disponuoti mažiau ribojančiomis priemonėmis, yra nereikšmingas, nes minėtos direktyvos netaikomos valstybėms EEE susitarimo šalims, kurios neturi Sąjungos narių statuso.

45 Su Norvegijos Karalyste, Islandijos Respublika ar Lichtenšteino Kunigaikštyte Ispanijos Karalystė nėra sudariusi dvišalių sutarčių, kuriose būtų numatyta tarpusavio pagalba siekiant surinkti ar išieškoti mokesčius apmokestinamajam asmeniui perkeliant savo gyvenamąją vietą į vieną iš šių valstybių, todėl Ispanijos valdžios institucijos neturi jokios priemonės, kuri joms leistų veiksmingai bendradarbiauti su šių valstybių valdžios institucijomis. Taigi, kadangi Ispanijos Karalystė neturi galimybės imtis priemonių, skirtų išieškoti mokestinėms skoloms tuo atveju, kai atitinkamas mokesčių mokėtojas jų nesumoka savo noru, negalima ginčyti, kad nagrinėjama mokestinė priemonė yra proporcinga.

46 Portugalijos Respublika, viena vertus, taip pat nurodo, kad šią bylą reikia nagrinėti atsižvelgiant į iš minėto Sprendimo *N* išplaukiančius principus, ir, kita vertus, kalbant apie pateisinimą, grindžiamą būtinybe užtikrinti veiksmingą mokesčio išieškojimą, ginčija, kad šioje byloje reikia taikyti teismo praktiką, kurioje pripažinta, jog valstybės narės turi teisę reikalauti, kad mokesčio lengvata norintis pasinaudoti mokesčių mokėtojas pateiktų atitinkamus įrodymus tam, kad būtų galima atlikti būtinuosius patikrinimus, nes ši byla nesusijusi su tokios lengvatos suteikimu.

Teisingumo Teismo vertinimas

47 Pirmiausia primintina, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką, nors, atsižvelgiant į dabar galiojančią Sąjungos teisę, tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, vis dėlto jos turi ją įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės (žr., be kita ko, 2011 m. sausio 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikiją*, C-155/09, Rink. p. I-65, 39 punktą; 2011 m. birželio 16 d. Sprendimo *Komisija prieš Austriją*, C-10/10, Rink. p. I-5389, 23 punktą; 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, C-250/08, Rink. p. I-12341, 33 punktą ir 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Komisija prieš Vengriją*, C-253/09, Rink. p. I-12391, 42 punktą).

48 Taigi, reikia išnagrinėti, ar nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos dėl fizinių asmenų pajamų mokesčio, pagal kurias mokesčių mokėtojai, perkeliantys savo gyvenamąją vietą į užsienį, visas neapmokestintas pajamas privalo įtraukti į paskutinių mokestinių metų, kai jie buvo laikomi mokesčių mokėtojais rezidentais, apmokestinamąją vertę, riboja asmenų judėjimo laisves, įtvirtintas EB 18, 39 ir 43 straipsniuose bei EEE susitarimo 28 ir 31 straipsniuose.

Dėl kaltinimų, susijusių su Sutarties nuostatų pažeidimu

49 Kalbant apie kaltinimus, susijusius su EB 18, 39 ir 43 straipsnių pažeidimu, primintina, kad EB 18 straipsnio, kuriame bendrai įtvirtinta kiekvieno Sąjungos piliečio teisė laisvai judėti ir apsigyventi valstybių narių teritorijoje, specialiosios normos yra EB 39 straipsnis, susijęs su laisvu darbuotojų judėjimu, ir EB 43 straipsnis, susijęs su įsisteigimo laisve (žr. 2008 m. sausio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-152/05, Rink. p. I-39, 18 punktą; minėtų sprendimų *Komisija prieš Graikiją* 41 punktą ir *Komisija prieš Vengriją* 44 punktą).

50 Todėl, prieš pagal EB 18 straipsnį vertinant aptariamą mokesčio sistemą asmenų, kurie persikelia iš vienos valstybės narės į kitą ketindami ten įsikurti dėl priežasčių, nesusijusių su ekonominės veiklos vykdymu, atžvilgiu, ją reikia išnagrinėti pagal EB 39 ir 43 straipsnius.

– Dėl EB 39 ir 43 straipsnių apribojimų egzistavimo

51 Visomis Sutarties nuostatomis, susijusiomis su laisvu asmenų judėjimu, siekiama palengvinti Sąjungos piliečiams sąlygas visoje jos teritorijoje vykdyti bet kokią profesinę veiklą ir draudžiamos priemonės, galinčios sudaryti mažiau palankias sąlygas šiems piliečiams, kai jie siekia vykdyti ekonominę veiklą kitos valstybės narės teritorijoje (žr. minėtų sprendimų *Komisija prieš Vokietiją* 21 punktą, *Komisija prieš Graikiją* 43 punktą ir *Komisija prieš Vengriją* 46 punktą).

52 Nors, atsižvelgiant į šių nuostatų tekstą, jos skirtos tam, kad būtų užtikrintas naudojimasis priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis kaip ir nacionalinių subjektų teisėmis, reikia konstatuoti, kad tokiomis aplinkybėmis valstybių narių piliečiai būtent turi teisę, kuri tiesiogiai kyla iš Sutarties, išvykti iš savo kilmės valstybės ir atvykti į kitos valstybės narės teritoriją bei joje apsigyventi siekdami verstis ekonomine veikla (šiuo klausimu žr., be kita ko, 1995 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Bosman*, C-415/93, Rink. p. I-4921, 95 punktą ir 2008 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Gouvernement de la Communauté française ir Gouvernement wallon*, C-212/06, Rink. p. I-1683, 44 punktą).

53 Nuostatos, kurios valstybės narės piliečiui sudaro kliūčių arba jį atgraso nuo išvykimo iš savo kilmės valstybės siekiant pasinaudoti laisvo judėjimo teise, riboja šią laisvę, net jeigu jos taikomos neatsižvelgiant į atitinkamų darbuotojų pilietybę (žr., be kita ko, 2007 m. rugsėjo 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, C-318/05, Rink. p. I-6957, 115 punktą).

54 Be to, iš nusistovėjusios teismo praktikos taip pat matyti, kad asmenų judėjimo laisvės apribojimais turi būti laikomos visos priemonės, kurios šios laisvės įgyvendinimą draudžia, riboja arba daro mažiau patrauklų (žr., kiek tai susiję su įsisteigimo laisve, 2004 m. spalio 5 d. Sprendimo *CaixaBank France*, C-442/02, Rink. p. I-8961, 11 punktą ir 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, Rink. p. I-12273, 36 punktą).

55 Taigi, reikia konstatuoti, kad, priešingai, nei tvirtina Vokietijos Federacinė Respublika ir Portugalijos Respublika, EB 39 ir 43 straipsniais draudžiamas net ir menkas arba mažareikšmis asmenų judėjimo laisvės apribojimas (žr., kiek tai susiję su įsisteigimo laisve, 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 270/83, p. 273, 21 punktą; 2000 m. vasario 15 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-34/98, Rink. p. I-995, 49 punktą ir minėto Sprendimo *de Lasteyrie du Saillant* 43 punktą).

56 Nagrinėjamu atveju, nors pagal Įstatymo Nr. 35/2006 14 straipsnio 3 dalį Ispanijoje gyvenančiam mokesčių mokėtojui nedraudžiama pasinaudoti laisvo judėjimo teise, vis dėlto šia nuostata ribojamas naudojimasis minėta teise, nes jos pobūdis yra bent jau atgrasomasis mokesčių mokėtojų, norinčių įsikurti kitoje valstybėje narėje, atžvilgiu.

57 Iš tiesų pagal nagrinėjamas nacionalinės teisės nuostatas mokesčių mokėtojui perkėlus gyvenamąją vietą už Ispanijos teritorijos ribų naudojantis teisėmis, kurios užtikrinamos EB 39 ir 43 straipsniais, jam kyla pareiga sumokėti mokestį, tačiau Ispanijoje toliau reziduojantiems mokesčių mokėtojams tokia pareiga nenumatyta. Toks skirtingas vertinimas lemia, kad finansiniu požiūriu nepalankesnėje situacijoje yra į užsienį gyvenamąją vietą perkeliantys asmenys, nes numatyta, kad į paskutinių mokestinių metų, kuriais šie asmenys buvo rezidentai, apmokestinamąją vertę įtraukiamos neapmokestintos pajamos (pagal analogiją žr. minėtų sprendimų *de Lasteyrie du Saillant* 46 punktą ir *N* 35 punktą).

58 Žinoma, kad, kaip nurodo Ispanijos Karalystė, Vokietijos Federacinė Respublika, Nyderlandų Karalystė ir Portugalijos Respublika, nagrinėjamose Ispanijos teisės nuostatose numatyta apmokestinti tik jau gautas ir mokesčio tikslu nustatytas pajamas. Taigi mokestinę skolą turintis asmuo savo gyvenamosios vietos perkėlimo momentu neprivalo mokėti papildomo mokesčio. Jis tik negali pasinaudoti lengvata, kuria naudojantis galbūt būtų lengviau šią skolą sumokėti.

59 Tačiau negalima neigti, kad tokios lengvatos atėmimas yra akivaizdžiai nepalankus apyvartinių lėšų atžvilgiu. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas ne kartą nusprendė, kad lengvatos apyvartinių lėšų atžvilgiu netaikymas tarpvalstybinėse situacijose yra įsisteigimo laisvės apribojimas, jeigu tokia lengvata galima pasinaudoti esant tokioms pat vidaus situacijoms (šiuo klausimu žr., be kita ko, 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.*, C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 44, 54 ir 76 punktus; 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C-436/00, Rink. p. I-10829, 36–38 punktus; 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837, 32 punktą ir 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Rink. p. I-2647, 29 punktą).

60 Nagrinėjamu atveju toks konstatuotas skirtingas vertinimas nepaaiškinamas objektyviu situacijos skirtumu. Atsižvelgiant į valstybės narės teisės aktus, kuriais siekiama apmokestinti gautas pajamas, asmens, kuris savo gyvenamąją vietą perkelia į kitą valstybę narę, situacija panaši į asmens, kuris lieka gyventi pirmojoje valstybėje narėje, situaciją, kiek tai susiję su pajamų, gautų šioje valstybėje narėje iki gyvenamosios vietos perkėlimo, apmokestinimu (pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *National Grid Indus* 38 punktą).

61 Todėl reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama priemonė gali riboti naudojimąsi EB 39 ir 43 straipsniais užtikrinamomis laisvėmis.

– Dėl apribojimų pateisinimo

62 Iš tvirtai nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad nacionalinės priemonės, galinčios apriboti galimybę pasinaudoti Sutartimi užtikrintomis pagrindinėmis laisvėmis ar naudojimąsi jomis padaryti mažiau patrauklų, gali būti leistinos, jeigu jomis siekiama bendrojo intereso tikslo, jos yra tinkamos šiam tikslui pasiekti ir neviršija to, kas reikalinga jam pasiekti (žr., be kita ko, minėto 2008 m. sausio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* 26 punktą, minėto Sprendimo *Komisija prieš Graikiją* 51 punktą, minėto Sprendimo *Komisija prieš Vengriją* 69 punktą ir minėto Sprendimo *National Grid Indus* 42 punktą).

63 Taigi, reikia išnagrinėti, ar iš nagrinėjamų teisės nuostatų kylantis skirtingas asmenų, norinčių perkelti savo gyvenamąją vietą į kitą valstybę narę, ir tų, kurie lieka Ispanijoje, vertinimas gali būti pateisinamas remiantis imperatyviais bendrojo intereso pagrindais, kaip antai nurodytaisiais Ispanijos Karalystės ir valstybių narių, įstojusių į bylą palaikyti minėtos valstybės reikalavimų, būtent: veiksmingu mokestinių skolų išieškojimu, subalansuotu apmokestinimo kompetencijos padalijimu tarp valstybių narių ir būtinybe išsaugoti mokesčių sistemos darnumą.

64 Dėl pateisinimo, grindžiamo būtinybe užtikrinti veiksmingą mokestinės skolos išieškojimą, pirmiausia konstatuotina, kad Teisingumo Teismas pripažino, jog ši būtinybė galėjo pateisinti pagrindinių laisvių apribojimą (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen* 35 punktą).

65 Ispanijos Karalystė šiuo klausimu, be kita ko, tvirtina, kad nagrinėjamomis teisės nuostatomis siekiama išvengti atsižvelgimo į pajamas, kurias jau gavo mokesčių mokėtojai, kurie nuo to momento, kai nebegyvena nacionalinėje teritorijoje, dėl šio fakto praranda bet kokį ryšį su šios valstybės narės mokesčių administratoriumi, todėl dėl teisinių ir faktinių priežasčių tampa sudėtinga arba atsiranda kliūčių išieškoti mokestį. Daugeliu atvejų labai sunku lokalizuoti mokestį turintį sumokėti asmenį. Be to, Ispanijos Karalystė ginčija Komisijos teiginį, kad Ispanijoje negyvenantys mokesčių mokėtojai šioje valstybėje narėje dažnai gauna pajamų arba turi didelę turto dalį.

66 Taigi, šios valstybės narės teigimu, nagrinėjamos teisės nuostatos yra proporcingos siekiamam tikslui, nes akivaizdu, kad Sąjungos valstybių narių administracinio bendradarbiavimo ir tarpusavio pagalbos priemonių nepakanka tam, kad būtų užtikrintas mokesčių sistemos veiksmingumas.

67 Komisija pripažįsta, kad neatidėliotiną mokestinės skolos išieškojimą mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos perkėlimo į kitą valstybę narę momentu iš principo galima pateisinti remiantis bendrojo intereso pagrindu, susijusiu su būtinybe užtikrinti veiksmingą mokestinių skolų išieškojimą. Vis dėlto ji mano, kad ši priemonė viršija tai, kas reikalinga šiam tikslui pasiekti, todėl ją reikia laikyti neproporcinga, nes valstybės narės gali pasinaudoti direktyvose 76/308, 77/799 ir 2008/55 numatytais mechanizmais.

68 Šiuo atžvilgiu reikia konstatuoti, kad, priešingai, nei tvirtina Ispanijos Karalystė, Vokietijos Federacinė Respublika, Nyderlandų Karalystė ir Portugalijos Respublika, Sąjungos lygiu egzistuojančių valstybių narių valdžios institucijų bendradarbiavimo mechanizmų pakanka, kad kilmės valstybė narė galėtų išieškoti mokestinę skolą kitoje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *National Grid Indus* 78 punktą).

69 Šiuo klausimu primintina, kad, atsižvelgiant į tai, jog mokestinė skola galutinai nustatoma mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos perkėlimo į kitą valstybę narę momentu, priimančiosios valstybės narės pagalba bus reikalinga tik išieškant šią skolą, o ne galutinai nustatant mokesčio sumą.

70 Direktyvos 2008/55 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „prašančiajai institucijai paprašius, prašomoji institucija suteikia visą informaciją, kuri galėtų būti naudinga prašančiajai institucijai jos reikalavimui įvykdyti“. Taigi šia direktyva kilmės valstybei narei leidžiama gauti iš priimančiosios valstybės narės

kompetentingos institucijos informaciją apie fizinio asmens gyvenamosios vietos perkėlimą į šią valstybę narę, kai jos reikia tam, kad kilmės valstybė narė galėtų išieškoti mokestinę skolą, kuri egzistavo jau minėto gyvenamosios vietos perkėlimo momentu.

71 Be to, šia direktyva, be kita ko, jos 5–9 straipsniais, kilmės valstybės narės institucijoms suteikta bendradarbiavimo ir paramos sistema, taip pat numatytas dokumentų pripažinimas ir apsaugos priemonių, kurios vėliau leistų veiksmingai išieškoti mokestinę skolą priimančiojoje valstybėje narėje, nustatymas (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *National Grid Indus* 78 punktą).

72 Šiuo atžvilgiu taip pat reikia konstatuoti, kad neatmestina, jog praktikoje minėtos bendradarbiavimo priemonės ne visada veikia pakankamai gerai ir be trikdžių. Tačiau valstybės narės negali remdamosi sunkumais, galinčiais kilti renkant reikiamą informaciją, ar trūkumais, kurių gali kilti bendradarbiaujant mokesčių administratoriams, pateisinti Sutartimi užtikrinamų pagrindinių laisvių apribojimo (šiuo klausimu žr. 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 33 punktą).

73 Šiomis aplinkybėmis valstybės narės, įstojusios į bylą palaikyti Ispanijos Karalystės reikalavimų, daro nuorodą į minėtą Sprendimą *Truck Center*, kuriame Teisingumo Teismas, be kita ko, leido, kiek tai susiję su priverstinio išieškojimo galimybe, taikyti mokesčių mokėtojams, kurie nėra rezidentai, kitokią apmokestinimo techniką nei taikoma mokesčių mokėtojams rezidentams, t. y. taikyti mokestį prie pajamų šaltinio.

74 Nors ir reikia pripažinti, kad tarpvalstybinis mokestinės skolos išieškojimas paprastai yra sudėtingesnis nei priverstinis išieškojimas nacionalinėje teritorijoje, konstatuotina, kad šioje byloje keliamas klausimas ne dėl paprastos išieškojimo tvarkos, bet dėl to, ar mokesčių mokėtojui, norinčiam perkelti savo gyvenamąją vietą į kitą valstybę narę, nustatyta pareiga vien dėl šio gyvenamosios vietos perkėlimo nedelsiant ir galutinai sumokėti apskaičiuotą jau gautų pajamų mokestį neviršija to, kas reikalinga užsibrėžtam tikslui pasiekti, kai nacionalinėje teritorijoje gyvenantiems mokesčių mokėtojams tokia pareiga nenustatyta.

75 Todėl iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Įstatymo Nr. 35/2006 14 straipsnio 3 dalis, pagal kurią mokesčių mokėtojai, perkeliantys savo gyvenamąją vietą į užsienį, visas neapmokestintas pajamas privalo įtraukti į paskutinių mokestinių metų, kai jie buvo laikomi mokesčių mokėtojais rezidentais, apmokestinamąją vertę, yra neproporcinga.

76 Dėl nagrinėjamų teisės nuostatų pateisinimo bendrojo intereso pagrindu, kuriuo siekiama užtikrinti apmokestinimo kompetencijos padalijimą tarp valstybių narių, primintina, kad tai tikslas, kurį Teisingumo Teismas pripažino teisėtu (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Marks & Spencer* 45 punktą, *N* 42 punktą; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, Rink. p. I-6373, 51 punktą; 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium*, C-414/06, Rink. p. I-3601, 31 punktą ir minėto Sprendimo *National Grid Indus* 45 punktą).

77 Iš nusistovėjusios teismo praktikos taip pat matyti, kad, nesant Sąjungos priimtų vienodinimo ar derinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti kompetencijos mokesčių srityje padalijimo kriterijus, pirmiausia, kad būtų išvengta dvigubo apmokestinimo (2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-540/07, Rink. p. I-10983, 29 punktas ir jame nurodyta teismo praktika bei minėto Sprendimo *National Grid Indus* 45 punktas). Su tokiu pateisinimu galima sutikti, kai, be kita ko, nagrinėjama sistema siekiama užkirsti kelią veiksmams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (šiuo klausimu žr., be kita ko, minėtų sprendimų *Marks & Spencer* 46 punktą; *Rewe Zentralfinanz* 42 punktą ir *National Grid Indus* 46 punktą).

78 Šiuo klausimu primintina, kad Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, jog, kiek tai susiję su vienos valstybės narės bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimu į kitą valstybę narę, ši aplinkybė negali reikšti, kad kilmės valstybė narė turi atsisakyti teisės apmokestinti turto vertės padidėjimą, atsiradusį jos kompetencijos mokesčių klausimais srityje iki šio perkėlimo (žr., be kita ko, 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 59 punktą ir minėto Sprendimo *National Grid Indus* 46 punktą). Taigi, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad pagal mokestinio teritorialumo principą, susijusį su laiko kriterijumi, t. y. mokesčių mokėtojo rezidavimu mokesčių tikslais nacionalinėje teritorijoje per laikotarpį, kai atsiranda latentinis vertės padidėjimas, valstybė narė turi teisę apmokestinti šį turto vertės padidėjimą minėto mokesčių mokėtojo emigravimo momentu (žr. minėtų sprendimų *N* 46 punktą ir *National Grid Indus* 46 punktą).

79 Tokie teiginiai juo labiau taikytini šioje byloje, nes nagrinėjamose teisės nuostatose numatyta apmokestinti ne latentinį turto vertės padidėjimą, bet jau gautas pajamas. Iš tikrųjų dėl to, kad mokesčių mokėtojas perkelia savo gyvenamąją vietą į kitą valstybę narę, Ispanijos Karalystė nepraranda įgaliojimų vykdyti savo kompetencijos mokesčių klausimais, kiek tai susiję su jos teritorijoje jau įvykdyta veikla, todėl neturi atsisakyti savo teisės nustatyti atitinkamo mokesčio sumą.

80 Šiuo klausimu primintina, kad minėtomis teisės nuostatomis siekiama prieš minėtą gyvenamosios vietos perkėlimą kilmės valstybėje narėje apmokestini gautas pajamas, kurios patenka į šios valstybės narės kompetencijos mokesčių klausimais sritį. Taigi šios pajamos apmokestinamos valstybėje narėje, kurioje jos gautos, o perkėlus mokesčių mokėtojo buveinę gautos pajamos iš principo išimtinai apmokestinamos priimančiojoje valstybėje narėje, kurioje jos buvo gautos.

81 Atsižvelgiant į tai, kad nagrinėjamu atveju kalbama ne apie mokestinės skolos nustatymą gyvenamosios vietos perkėlimo momentu, bet apie neatidėliotiną jos išieškojimą, Ispanijos Karalystė neįrodė, kad, nesant išvykimo valstybės ir priimančiosios valstybės kompetencijos mokesčių klausimais kolizijos, ji susidurs su dvigubo apmokestinimo problema arba su situacija, kai atitinkami mokesčių mokėtojai visiškai išvengs mokesčio, o tai galėtų pateisinti priemonės, kaip antai nagrinėjamosios, taikymą siekiant tikslo užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos padalijimą.

82 Šiomis aplinkybėmis nagrinėjamų teisės nuostatų pateisinimui būtinybe išlaikyti subalansuotą valstybių narių apmokestinimo kompetencijos padalijimą negalima pritarti.

83 Kiek tai susiję su šių teisės nuostatų pateisinimu būtinybe išlaikyti nacionalinės mokesčių sistemos darnumą, Ispanijos Karalystė, be kita ko, tvirtina, kad minėtos teisės nuostatos būtinos šiam darnumui užtikrinti, nes galimybė atidėti mokesčio už jau gautas pajamas mokėjimą suteikiama tik pateikus mokėjimo garantiją, o mokesčių administratoriui tokia garantija yra aplinkybė, kad mokesčių mokėtojas gyvena Ispanijos teritorijoje, todėl tiesiogiai ir veiksmingai patenka į minėto administratoriaus įgaliojimų sritį. Tokio tiesioginio ir veiksmingo apmokestinimo išnykimas pateisina mokesčio lengvatos, kurią sudaro galimybė atidėti mokesčio mokėjimą, praradimą.

84 Iš tiesų Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad būtinybe apsaugoti mokesčių sistemos darnumą gali būti pateisinami teisės aktai, kuriais ribojamos pagrindinės laisvės (šiuo klausimu žr., be kita ko, 1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Bachmann*, C-204/90, Rink. p. I-249, 21 punktą; 2008 m. spalio 23 d. Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, Rink. p. I-8061, 43 punktą ir minėto Sprendimo *Komisija prieš Vengriją* 70 punktą).

85 Tačiau tam, kad tokiu pateisinimu grindžiamam argumentui galėtų būti pritarta, turi būti nustatytas tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečia mokestine rinkliava (žr., be kita ko, 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 42 punktą; 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*,

C-524/04, Rink. p. I-2107, 68 punktą ir minėto Sprendimo *Komisija prieš Vengriją* 72 punktą), o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal nagrinėjamų teisės aktų tikslą (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Manninen* 43 punktą).

86 Šiuo klausimu pirmiausia reikia konstatuoti, kad, atsižvelgiant į tai, jog su mokesčių sistemos darnumu ir subalansuotu apmokestinimo kompetencijos padalijimu susiję reikalavimai persipina, šio sprendimo 81 punkte pateikti teiginiai, kad nagrinėjamu atveju jokia kita valstybė narė neprašo, kad jai būtų leista naudotis kompetencija, suteikiančia galimybę apmokestinti Ispanijoje gautas pajamas, aktualūs ir kalbant apie būtinybę išlaikyti šį darnumą, taigi tokia būtinybe grindžiamas argumentas yra nesvarbus.

87 Antra, pabrėžtina, kad Ispanijos Karalystė remiasi tik būtinybe išlaikyti mokesčių sistemos darnumą, tačiau neįrodo, kad nagrinėjamose teisės nuostatose nustatytas tiesioginis ryšys tarp mokesčių lengvatos, kurią sudaro galimybė apmokestini pajamas per kelis mokestinius laikotarpius, ir šios lengvatos kompensavimo kokia nors mokestine pareiga.

88 Šiomis aplinkybėmis minėtų teisės nuostatų pateisinimui būtinybe išlaikyti nacionalinės mokesčių sistemos darnumą negalima pritarti.

89 Be to, konstatuotina, kad Ispanijos Karalystė ir valstybės narės, kurios įstojo į bylą palaikyti Ispanijos Karalystės reikalavimų, taip pat iš esmės remiasi tais pačiais argumentais, grindžiamais minėtų teisės nuostatų proporcingumu atsižvelgiant ir į tikslus, kuriais siekiama užtikrinti mokesčių sistemos darnumą bei subalansuotą apmokestinimo kompetencijos padalijimą dėl to, kad, kaip teigia šios valstybės narės, nepakanka Sąjungos teisėje numatytų bendradarbiavimo priemonių.

90 Taigi, net jeigu nagrinėjamos teisės nuostatos leistų pasiekti šiuos tikslus, vis dėlto konstatuotina, kad, kiek tai susiję su šių teisės nuostatų proporcingu pobūdžiu, šio sprendimo 68–74 punktuose pateikti teiginiai, susiję su būtinybės užtikrinti veiksmingą mokesčio išieškojimą pateisinimu, svarbūs kalbant ir apie tariamą būtinybę užtikrinti mokesčių sistemos darnumą bei subalansuotą apmokestinimo kompetencijos padalijimą, t. y. bet kuriuo atveju minėtos teisės nuostatos viršija tai, kas reikalinga šiems tikslams pasiekti.

– Dėl EB 18 straipsnio apribojimo

91 Dėl nurodyto EB 18 straipsnio apribojimo egzistavimo konstatuotina, kad negali būti pagrįstai paneigta, kad tai, jog asmenims, norintiems pakeisti gyvenamąją vietą Sąjungos viduje dėl priežasčių, nesusijusių su ekonominės veiklos vykdymu, neleidžiama pasinaudoti atitinkama su apyvartinėmis lėšomis susijusia lengvata, tam tikrais atvejais gali atgrasyti šiuos asmenis nuo naudojimosi minėtame EB 18 straipsnyje užtikrintomis pagrindinėmis laisvėmis.

92 Vis dėlto iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad šis apribojimas gali būti pateisinamas Sąjungos teisės atžvilgiu, jeigu jis pagrįstas objektyviais bendrojo intereso pagrindais, nepriklausančiais nuo atitinkamų asmenų pilietybės, ir proporcingas nacionaline teise siekiamam teisėtam tikslui (žr. 2007 m. spalio 23 d. Sprendimo *Morgan ir Bucher*, C-11/06 ir C-12/06, Rink. p. I-9161, 33 punktą ir minėto Sprendimo *Komisija prieš Vengriją* 88 punktą).

93 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad dėl sutampančių motyvų taikytina šio sprendimo 51–88 punktuose padaryta išvada dėl EB 39 ir 43 straipsnių apribojimo pateisinimo egzistavimo (šiuo klausimu žr. minėto 2008 m. sausio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją* 30 punktą, minėto Sprendimo *Komisija prieš Graikiją* 60 punktą ir minėto Sprendimo *Komisija prieš Vengriją* 89 punktą).

Dėl kaltinimų, susijusių su EEE susitarimo nuostatų pažeidimu

94 Komisija taip pat tvirtina, kad, priėmusi ir palikusi galioti Įstatymo Nr. 35/2006 14 straipsnio 3 dalį, Ispanijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal EEE susitarimo 28 ir 31 straipsnius, atitinkamai susijusius su laisvu darbuotojų judėjimu ir įsisteigimo laisve.

95 Pirmiausia pabrėžtina, kad šios EEE susitarimo nuostatos analogiškos EB 39 ir 43 straipsnių nuostatoms, taigi dėl šių straipsnių šio sprendimo 51–64 punktuose pateikti teiginiai iš principo taikomi ir atitinkamiems EEE susitarimo straipsniams.

96 Tačiau reikia konstatuoti, kad, kiek tai susiję su būtinybe užtikrinti veiksmingą mokestinės skolos išieškojimą grindžiamu pateisinimu, tarp valstybių narių kompetentingų institucijų ir trečiosios valstybės kompetentingų institucijų nėra tokio bendradarbiavimo, kuris direktyvose 76/308, 77/799 ir 2008/55 nustatytas tarp valstybių narių kompetentingų institucijų, jei ši trečioji valstybė neprisiėmė jokių tarpusavio pagalbos įsipareigojimų (žr., be kita ko, 2011 m. gegužės 5 d. Sprendimo *Komisija prieš Portugaliją*, C-267/09, Rink. p. I-3197, 55 punktą).

97 Šiuo klausimu konstatuotina, kad Ispanijos Karalystė tvirtina, jog su Norvegijos Karalyste, Islandijos Respublika ar Lichtenšteino Kunigaikštyte ji nėra sudariusi dvišalių sutarčių, kuriose būtų numatyta tarpusavio pagalba surenkant ar išieškant mokesčius. Taigi neatrodo, kad mokesčių mokėtojui perkėlus gyvenamąją vietą į vieną iš šių minėtų valstybių EEE susitarimo šalių Ispanijos valdžios institucijos turėtų priemonių, kurios leistų joms pasinaudoti veiksmingu bendradarbiavimu su šių valstybių institucijomis.

98 Be to, Komisija pastabose, pateiktose dėl Vokietijos Federacinės Respublikos, Nyderlandų Karalystės ir Portugalijos Respublikos įstojimo į bylą paaiškinimų, tik labai bendrai aptarusi situaciją, susijusią su tarp Ispanijos Karalystės ir valstybių EEE susitarimo šalių, neturinčių Sąjungos valstybės narės statuso, sudarytomis sutartimis, neįrodė, kad jose būtų numatyti veiksmingi keitimosi informacija mechanizmai, kurių užtektų šiose valstybėse gyvenančių apmokestinamųjų asmenų pateiktoms deklaracijoms patikrinti ir jų kontrolei atlikti.

99 Šiomis aplinkybėmis laikytina, kad mokesčių mokėtojų, perkeliančių savo gyvenamąją vietą į užsienį, pareiga visas neapmokestintas pajamas įtraukti į paskutinių mokestinių metų, kai jie buvo laikomi mokesčių mokėtojais rezidentais, apmokestinamąją vertę tiek, kiek ji nustatyta mokesčių mokėtojams, gyvenantiems valstybėse, kurios yra EEE susitarimo šalys ir neturi Sąjungos valstybės narės statuso, neviršija to, kas reikalinga pasiekti tikslui, skirtam mokesčių kontrolės ir kovos su mokesčių vengimu veiksmingumui užtikrinti.

100 Taigi ieškinys turi būti atmestas tiek, kiek jis susijęs su Ispanijos Karalystės įsipareigojimų neįvykdymu pagal EEE susitarimo 28 ir 31 straipsnius.

101 Šiomis aplinkybėmis konstatuotina, kad Įstatymo Nr. 35/2006 14 straipsnio 3 dalyje priėmusi ir palikusi galioti nuostatą, pagal kurią mokesčių mokėtojai, perkeliantys savo gyvenamąją vietą į kitą valstybę narę, visas neapmokestintas pajamas privalo įtraukti į paskutinių mokestinių metų, kai jie buvo laikomi mokesčių mokėtojais rezidentais, apmokestinamąją vertę, Ispanijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal EB 18, 39 ir 43 straipsnius.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

102 Pagal Procedūros reglamento 69 straipsnio 2 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jeigu laimėjusi šalis to reikalavo. Pagal to paties reglamento 69 straipsnio 3 dalį, jeigu kiekvienos šalies dalis reikalavimų patenkinama, o dalis atmetama arba jeigu susiklosto ypatingos aplinkybės, Teisingumo Teismas gali paskirstyti bylinėjimosi išlaidas šalims arba nurodyti kiekvienai padengti savo išlaidas.

103 Šioje byloje reikia atkreipti dėmesį į tai, kad Komisijos kaltinimai, pagrįsti iš EEE susitarimo 28 ir 31 straipsnių kylančių reikalavimų nesilaikymu, buvo pripažinti nepagrįstais.

104 Todėl iš Ispanijos Karalystės reikia priteisti tris ketvirtadalius visų bylinėjimosi išlaidų, o iš Komisijos – likusį ketvirtadalį.

105 Pagal to paties reglamento 69 straipsnio 4 dalies pirmą pastraipą įstojusios į bylą valstybės narės padengia savo bylinėjimosi išlaidas. Todėl Vokietijos Federacinė Respublika, Nyderlandų Karalystė ir Portugalijos Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.

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

1. **Priėmusi ir palikusi galioti 2006 m. lapkričio 28 d. Fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymo Nr. 35/2006, iš dalies keičiančio Pelno mokesčio įstatymą, Nenuolatinių gyventojų pajamų mokesčio įstatymą ir Turto mokesčio įstatymą (*Ley 35/2006 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no residentes y sobre el Patrimonio*), 14 straipsnio 3 dalies nuostatą, pagal kurią mokesčių mokėtojai, perkeliantys savo gyvenamąją vietą į kitą valstybę narę, visas neapmokestintas pajamas privalo įtraukti į paskutinių mokestinių metų, kai jie buvo laikomi mokesčių mokėtojais rezidentais, apmokestinamąją vertę, Ispanijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų pagal EB 18, 39 ir 43 straipsnius.**

2. **Atmesti likusią ieškinio dalį.**

3. **Priteisti iš Ispanijos Karalystės tris ketvirtadalius visų bylinėjimosi išlaidų, o iš Europos Komisijos – likusį ketvirtadalį.**

4. **Vokietijos Federacinė Respublika, Nyderlandų Karalystė ir Portugalijos Respublika padengia savo bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.