

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. liepos 12 d. (\*)

„Valstybės sąsipareigojimų nevykdymas – EB 18, 39 ir 43 straipsniai – EEE susitarimo 28 ir 31 straipsniai – Mokesčių teisės aktai – Mokesčių mokėtojo gyvenamosios vietos perkėlimas užsien – Pareiga visas neapmokestintas pajamas traukti paskutiniuose mokestiniuose metų apmokestinamųjų vertė – Galimos lengvatos dėl mokestinios skolos atidėjimo praradimas“

Byloje C-269/09

dėl 2009 m. liepos 15 d. pagal EB 226 straipsnį pareikšto ieškinio dėl sąsipareigojimų nevykdymo

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

ieškovė,

prieš

**Ispanijos Karalystė**, atstovaujama M. Muñoz Pérez, nurodžiusi adresą dokumentams teikti Liuksemburge,

atsakovė,

palaikomė:

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

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

**Portugalijos Respublikos**, atstovaujamos L. Inez Fernandes,

stojusi šalį,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

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

generalinis advokatas J. Mazák,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį 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

## Sprendim?

1 Savo ieškiniu Europos Bendrij? Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad pri?musi ir palikusi galioti 2006 m. lapkri?io 28 d. Fizini? asmen? pajam? mokes?io ?statymo Nr. 35/2006, iš dalies kei?ian?io Pelno mokes?io ?statym?, Nenuolatini? gyventoj? pajam? mokes?io ?statym? ir Turto mokes?io ?statym? (*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. lapkri?io 29 d., p. 41734, ir klaid? ištaisymas – BOE, Nr. 57, 2007 m. kovo 7 d., p. 9634), 14 straipsnio nuostat?, pagal kuri? mokes?i? mok?tojai, perkeliantys savo gyvenam?j? viet? ? užsien?, visas neapmokestintas pajamas privalo ?traukti ? paskutini? mokestin? met?, kai jie buvo laikomi mokes?i? mok?tojais rezidentais, apmokestinam?j? vert?, Ispanijos Karalyst? ne?vykdy? ?sipareigojim? pagal EB 18, 39 ir 43 straipsnius ir 1992 m. geguž?s 2 d. Europos ekonomin?s erdv?s susitarimo 28 ir 31 straipsnius (OL L 1, 1994, p. 3, toliau – EEE susitarimas).

### Ispanijos teis?s aktai

2 ?statymo Nr. 35/2006 14 straipsnio 1 dalyje, kurioje reglamentuojamas klausimas, ? kokius laikotarpius ?traukiamos apmokestinamosios pajamos, nustatyta ši bendroji taisykl?:

„Pajamos ir išlaidos, ? kurias turi b?ti atsižvelgta nustatant apmokestinam?j? vert? sudaran?ias pajamas, ?traukiamos ? atitinkam? mokestin? laikotarp? laikantis ši? kriterij?:

- su darbo santykiais susijusios ir iš kapitalo gautos pajamos ?traukiamos ? mokestin? laikotarp?, per kur? ši? pajam? gav?j? atžvilgiu mokestis tampa mok?tinas;
- iš ekonomin?s veiklos gautos pajamos ? mokestin? laikotarp? ?traukiamos laikantis teis?s akt?, susijusi? su pelno mokes?iu, nuostat?, nepažeidžiant konkre?ios tvarkos, kuri gali b?ti nustatyta ?statymu;
- turto vert?s padid?jimas ir sumaž?jimas ?traukiamas ? mokestin? laikotarp?, per kur? ?vyko su nuosavyb?s teis?mis susij? pakeitimai.“

3 Šio ?statymo 14 straipsnio 2 dalyje numatytos specialios taisykl?s d?l laikotarp?, kai apmokestinamos ?vairi? r?ši? pajamos.

4 Min?to ?statymo 14 straipsnio 3 dalyje nustatyta:

„Tuo atveju, kai asmuo praranda mokes?i? mok?tojo status? d?l gyvenamosios vietos pakeitimo, visos neapmokestintos atitinkamo asmens pajamos turi b?ti ?trauktos ? paskutinio mokestinio laikotarpio apmokestinam?j? vert?, kuri turi b?t? nurodyta šio mokes?io deklaracijoje ?statyme numatytomis s?lygomis ir prireikus atlikus papildom? savarankišk? apskai?iavim? neskiriant sankcij?, nepriskai?iuojant pal?kan? ar papildomos mokes?io sumos.“

### Ikiteismin? proced?ra

5 Komisija man?, kad nacionalin?s teis?s aktai, susij? su gyvenam?j? viet? i? Ispanijos perkelian?iam fiziniam asmeniui taikomu mokestiniu vertinimu, pa?eid? EB 18, 39 ir 43 straipsnius bei EEE susitarimo 28 ir 31 straipsnius, tod?l 2008 m. vasario 29 d. pateik? Ispanijos Karalystei oficial? pranešim?, kuriame, be kita ko, teig?, kad šis diskriminacinio pob?džio vertinimas yra nepalankus iš šios valstyb?s nar?s norintiems išvykti asmenims, palyginti su tais, kurie lieka gyventi šioje valstyb?je, nes išvykstantys asmenys privalo sumok?ti mokest? persik?limo momentu ir neturi galimyb?s šio mok?jimo atid?ti.

6 2008 m. gegu?ž?s 7 d. atsakyme Ispanijos Karalyst? išd?st? priežastis, kod?l, jos nuomone, aptariamam vertinimu nepa?eidžiama nei EB sutartis, nei juo labiau EEE susitarimas.

7 Nesutikusi su Ispanijos Karalyst?s pateiktais argumentais 2008 m. spalio 17 d. Komisija pateik? šiai valstybei narei pagr?st? nuomon? ir suteik? jai dviej? m?nesi? laikotarp?, per kur? ji prival?jo imtis priemoni?, b?tin? atsižvelgti ? šią nuomon?.

8 2008 m. gruodžio 18 d. laiške ši valstyb? nar? pakartojo didži?j? dal? ankstesniame pranešime pateikt? argument?.

9 Kadangi šis atsakymas Komisijos netenkino, ji pareišk? š? ieškin?.

10 2009 m. lapkri?io 25 d. nutartimi Teisingumo Teismo pirmininkas leido Vokietijos Federacinei Respublikai, Nyderland? Karalystei ir Portugalijos Respublikai ?stoti ? byl? palaikyti Ispanijos Karalyst?s reikalavim?.

## **D?l ieškinio**

### *Šali? argumentai*

11 Komisija mano, kad nagrin?jamomis Ispanijos teis?s nuostatomis finansiniu poži?riu nepalankiau vertinami ? užsien? gyvenam?j? viet? perkelian?ys fiziniai asmenys, kai ? paskutini? mokestini? met?, kuriais šie asmenys buvo rezidentai, apmokestinam?j? vert? ?traukiamos anks?iau neapmokestintos pajamos. Taip šie asmenys ?pareigojami sumok?ti mokest? j? gyvenamosios vietos perk?limo momentu, o Ispanijos teritorijoje likusiems gyventi mokes?i? mok?tojams tokia pareiga nenustatyta. Taigi šiomis teis?s nuostatomis leidžiamas diskriminacinio pob?džio vertinimas, nors reik?t? taikyti t? pa?i? taisykl?, neatsižvelgiant ? tai, ar fizinis asmuo lieka gyventi min?toje teritorijoje.

12 Komisija savo argumentus iš esm?s grindžia 2004 m. kovo 11 d. Sprendime *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rink. p. I-2409) nurodytais principais, ta?iau pripaž?sta, kad bylos, kurioje priimtas min?tas sprendimas, faktin?s aplinkyb?s skiriasi nuo nagrin?jam? šioje byloje.

13 Pirmiausia, nor?dama paneigti argument?, kad apribojimai, galintys atsirasti d?l nagrin?jam? Ispanijos teis?s nuostat?, bet kuriuo atveju labai nedideli, ši institucija nurodo, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik? apribojimu laikoma bet kokia nacionalin? priemon?, kuri, nors ir taikoma nediskriminuojant d?l pilietyb?s, gali S?jungos pilie?iams sudaryti kli??i? pasinaudoti Sutartimi garantuojama ?sisteigimo laisve arba naudojim?si ja padaryti mažiau patraukl?.

14 Komisija mano, kad min?tomis teis?s nuostatomis apribojamas laisvas darbuotoj? jud?jimas ir ?sisteigimo laisv?, ir pripaž?sta, kad jos iš principo gal?t? b?ti pateisinamos bendrojo intereso pagrindais, paremtais b?tinybe užtikrinti veiksming? mokes?io išieškojim? ir apmokestinimo kompetencijos paskirstym?. Vis d?lto ji gin?ija ši? teis?s nuostat? proporcingum?.

15 Šiuo atžvilgiu min?ta institucija teigia, kad, pirma, nacionalin?s mokes?i? sistemos

veiksmingumui negali kilti grėsmė, nes yra kitas teisės aktas, leidžiantis užtikrinti šio veiksmingumą, btent: 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 mokymų 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 btent valstybų 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 valstybų 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 tikrą patobulinimą, o ne nustatyti naują pagalbos sistemą. Taip yra ir su teisės aktais dėl keitimosi informacija. Be to, Komisija ginėja 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 neginėja valstybių narių teisės į teritorijoje gautoms pajamoms taikyti savo mokesčių teisės aktus, net jeigu mokesčių mokėtojas perklijo 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 perklimu 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 perklimo atveju mokesčių mokėtojas mokesčių klausimu nebuvo vertinamas kitaip ir nebuvo pažeista judėjimo ar sąsisteigimo laisvė.

20 Be to, ši institucija ginėja rėmimusi 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimu *N* (C-470/04, Rink. p. I-7409), nes jame Teisingumo Teismas pripažino, kad mokesčių skola galėtų būti nustatyta gyvenamosios vietos perklimo momentu, ir tai ji laiko teisėtu veiksmu, priešingai nei šioje byloje nagrinėjama teisės nuostata, kurioje taip pat numatyta, kad tokia skola turi būti sumokėta, atveju.

21 Šiomis aplinkybomis 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 mokėtojų ir Ispanijos mokesčių administratoriaus tariamą ryšį praradimui šiam asmeniui perkeltus savo gyvenamąjį vietą užsienį, pažymėtina, jog Komisija ginėja 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 galinčių susidaryti mokesčių skolų.

23 Be to, atsakydama argumentu, kad savo gyvenamąjį vietą užsienį perkeliantis mokesčių mokėtojas turi galimybę atidėti mokesčių mokėjimą pateikęs tam tikrą garantiją ir bet kuriuo atveju jos neribotai labiau nei garantijos, kuri reikalaujama iš Ispanijoje gyvenančio mokesčių mokėtojo, Komisija primena, kad pastarasis automatiškai turi galimybę atidėti mokesčių mokėjimą ir neprivalo vykdyti reikalavimų, keliamų savo gyvenamąjį vietą kitai valstybei narį perkeliančiam mokesčių mokėtojui.

24 Dėl nagrinėjamo teisės nuostatų taikymo valstyboms EEE susitarimo šalims, kurios nėra Sąjungos narės, Komisija pabrėžia, kad nors šio sprendimo 15 punkte nurodytos direktyvos šioms valstyboms netaikomos, vis dėlto jos motyvai taip pat tinka tiems atvejams, kai sudaryta konvencija dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kurioje tvirtinta 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 mokesčių skolų, atitinkamas mokesčių mokėtojas vis dėlto gali turėti turto Ispanijoje ir tuo pasinaudojant galima taikyti prievartos ir vykdymo priemones.

25 Pirma, Ispanijos Karalystė, kuri šiuo klausimu palaiko Portugalijos Respubliką, ginėja aplinkybę, kad nagrinėjamos 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 apmokestininti ne latentinį turto vertės padidėjimą, o jau gautas pajamas.

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

27 Kita vertus, atsižvelgiant į tai, kad minėtose teisės nuostatose numatyta, jog iš anksto atsižvelgiama tik į Ispanijoje jau gautas pajamas, ir nenurodyta, kad mokesčiai 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 sistėgimo laisve.

28 Antra, Ispanijos Karalystė, palaikoma visų bylų stojusių valstybių narių, tvirtina, jog net darant prielaidą, kad nagrinėjamos teisės nuostatos riboja laisvės, kuriomis remiasi Komisija, toką apribojimą pateisina bendrojo intereso tikslai, kuriais siekiama užtikrinti apmokestinimo teisių padalijimą tarp valstybių narių, veiksmingą mokesčių 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, nagrinuotose byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas.

30 Kiek tai susiję su mokesčių ieškojimo garantija, ši valstybų narė pabrėžia, kad nagrinėjamos teisės nuostatomis siekiama išvengti atidėti atsižvelgimo į pajamas, kurias jau

gavo mokes?i? mok?tojai, nebegyvenantys Ispanijoje ir d?l to prarandantys bet kok? ryš? su Ispanijos mokes?i? administratoriumi, moment?.

31 Šiuo atžvilgiu min?ta valstyb? nar?, viena vertus, primena nusistov?jusi? teismo praktik?, pagal kuri? tiesiogini? mokes?i? srityje rezident? ir nerezident? pad?tis paprastai n?ra panaši. Kita vertus, ji pabr?žia aplinkyb?, kad atitinkamos valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius tiesiogiai kontroliuoja reziduojan?ius mokes?i? mok?tojus, ir taip ši valstyb? gali užtikrinti priverstin? mokes?io išieškojim?. Atvirkš?iai, nerezident? atveju išieškant mokes? bet kuriuo atveju b?t? reikalinga šios valstyb?s mokes?i? administratoriaus pagalba.

32 Šiomis aplinkyb?mis akivaizdu, kad mokes?i? mok?tojui netekus Ispanijos rezidento statuso Ispanijos mokes?i? administratorius susiduria su teisinio ir faktinio pob?džio apribojimais, d?l kuri? tampa sunku apskai?iuoti mokesstin? skol? ir vykdyti ?galiojimus, kuriuos šis administratorius turi išieškojimo srityje, ar ne?manoma to padaryti.

33 Esant tokiai situacijai Ispanijos Karalyst? tvirtina, kad vidaus ir S?jungos bendradarbiavimo mechanizmai n?ra to paties pob?džio. Taigi, negalima neigti, jog yra galimyb? pateisinti teis?s nuostat?, kuria siekiama b?tent eliminuoti pagrindinius išieškojimo sunkumus tuo atveju, kai skolininkas yra mokes?i? mok?tojas nerezidentas, net jeigu ?manoma pasinaudoti bendradarbiavimo mechanizmu. Be to, ši valstyb? nar?, be kita ko, palaikoma Vokietijos Federacin?s Respublikos, tvirtina, kad tokiai pozicijai Teisingumo Teismas pritar? min?tame Sprendime *Truck Center*.

34 Kiek tai susij? su argumentais, grindžiamais tikslu, kuriuo siekiama užtikrinti mokes?i? sistemos darnum?, Ispanijos Karalyst?, šiuo klausimu, be kita ko, palaikoma Portugalijos Respublikos, mano, kad mokes?i? mok?tojo, perkelian?io savo gyvenam?j? viet? ? užsien?, ryši? su nacionaliniu mokes?i? administratoriumi praradimas pateisina tai, kad jo atžvilgiu taikomos kitokios teis?s nuostatos ir kad jis netenka lengvatos, susidaran?ios d?l atid?to mokes?io mok?jimo.

35 Tre?ia, Ispanijos Karalyst?, palaikoma Vokietijos Federacin?s Respublikos ir Portugalijos Respublikos, mano, kad nagrin?jamos teis?s nuostatos yra proporcingos ?gyvendinant siekiamus tikslus, atsižvelgiant ? tai, kad akivaizdu, jog direktyv? 76/308, 77/799 ir 2008/55 nepakanka siekiant užtikrinti mokesstin?s sistemos veiksmingum?, kaip tai ne kart?, pirmiausia vykstant teis?s akt? parengiamiesiems darbams, pripažino ne tik Komisija, bet ir Europos ekonomikos ir socialini? reikal? komitetas bei Europos S?jungos Taryba. Taip šios institucijos pripažino, kad egzistuojan?ios tarpusavio pagalbos priemon?s yra silpnos ir jas reikia iš esm?s reformuoti.

36 Ispanijos vyriausyb?, remdamasi 2006 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatu Tarybai, Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialini? reikal? komitetui „Persik?limo apmokestinimas ir b?tinyb? koordinuoti valstybi? nari? mokes?i? politik?“ (COM(2006) 825 galutinis) ir 2008 m. gruodžio 2 d. Tarybos rezoliucija d?l koordinavimo persik?limo apmokestinimo srityje (OL C 323, p. 1), tvirtina, kad atsižvelgiant ? tai, jog tikimyb? išieškoti mokes?i? mok?tojo, perk?lusio savo gyvenam?j? viet? už Ispanijos rib?, mokeslines skolas pasinaudojant egzistuojan?ia tarpusavio pagalbos sistema yra nedidel? ar tokios galimyb?s net n?ra, toks išieškojimas lemia akivaizdžiai neproporcingas administracines s?naudas.

37 Ispanijos Karalyst? gin?ija mažiau ribojan?i? priemoni?, nei numatytosios nagrin?jamose nacionalin?s teis?s nuostatose, egzistavim?. Žinoma, pagal Komisijos pozicij? valstybei narei, iš kurios išsikeliama, pripaž?stama teis? apmokestinti, ta?iau iš jos atimami veiksmingi išieškoti skol? leidžiantys mechanizmai.

38 Vokietijos Federacin? Respublika pirmiausia nurodo, kad nagrin?jamos teis?s 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 narį faktą. Nors neatmestina, kad tokios teisės nuostatos gali turėti poveikio naudojimuisi teisėmis, kurios kyla iš pagrindinių laisvių, kuriomis remiamasi šioje byloje, apribojimais, galbūt atsirandantys dėl šių teisės nuostatų, yra nedideli, atsižvelgiant į tai, kad jose numatyta apmokestinėti jau gautas pajamas ir dėl to susidaranti mokesčių 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 bėtinybe užtikrinti veiksmingą mokesčių išieškojimą, mano, kad nagrinjamu 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 pirmenybė tarpusavio pagalbai galima teikti tik tuo atveju, kai yra panaši išieškojimo galimybė, tačiau nagrinjamu atveju taip nėra ir toks pasinaudojimas atmestinas, kai galimybė įgyvendinti tokia pagalba 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 būti lyginai pareigoti 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 nagrinjamų 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 mokesčių išieškojimą.

43 Nyderlandų Karalystė pritaria visiems Ispanijos Karalystės argumentams ir mano, jog Komisija nepateikė pakankamai įrodymų, kurie patvirtintų, kad nagrinjamoms teisės nuostatomis 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 Kunigaikštyste 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 šiomis valstybėmis valdžios institucijomis. Taigi, kadangi Ispanijos Karalystė neturi galimybės imtis priemonių, skirtų išieškoti mokesčių skoloms tuo atveju, kai atitinkamas mokesčių mokėtojas jų nesumoka savo noru, negalima ginčyti, kad nagrinjama mokesčių priemonė yra proporcinga.

46 Portugalijos Respublika, viena vertus, taip pat nurodo, kad ši byla reikalauja nagrinėti atsižvelgiant į iš minėto Sprendimo N išplaukiančius principus, ir, kita vertus, kalbant apie

pateisinim?, grindžiam? b?tinybe užtikrinti veiksming? mokes?io išieškojim?, gin?ija, kad šioje byloje reikia taikyti teismo praktik?, kurioje pripažinta, jog valstyb?s nar?s turi teis? reikalauti, kad mokes?io lengvata norintis pasinaudoti mokes?i? mok?tojas pateikt? atitinkamus ?rodymus tam, kad b?t? galima atlikti b?tinuosius patikrinimus, nes ši byla nesusijusi su tokios lengvatos suteikimu.

### *Teisingumo Teismo vertinimas*

47 Pirmiausia primintina, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik?, nors, atsižvelgiant ? dabar galiojan?i? S?jungos teis?, tiesioginiai mokes?iai priklauso valstybi? nari? kompetencijai, vis d?lto jos turi j? ?gyvendinti laikydamosi S?jungos teis?s (žr., be kita ko, 2011 m. sausio 20 d. Sprendimo *Komisija prieš Graikij?*, C-155/09, Rink. p. I-65, 39 punkt?; 2011 m. birželio 16 d. Sprendimo *Komisija prieš Austrij?*, C-10/10, Rink. p. I-5389, 23 punkt?; 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgij?*, C-250/08, Rink. p. I-12341, 33 punkt? ir 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimo *Komisija prieš Vengrij?*, C-253/09, Rink. p. I-12391, 42 punkt?).

48 Taigi, reikia išnagrin?ti, ar nagrin?jamos nacionalin?s teis?s nuostatos d?l fizini? asmen? pajam? mokes?io, pagal kurias mokes?i? mok?tojai, perkeliantys savo gyvenam?j? viet? ? užsien?, visas neapmokestintas pajamas privalo ?traukti ? paskutini? mokestini? met?, kai jie buvo laikomi mokes?i? mok?tojais rezidentais, apmokestinam?j? vert?, riboja asmen? jud?jimo laisves, ?tvirtintas EB 18, 39 ir 43 straipsniuose bei EEE susitarimo 28 ir 31 straipsniuose.

D?l kaltinim?, susijusi? su Sutarties nuostat? pažeidimu

49 Kalbant apie kaltinimus, susijusius su EB 18, 39 ir 43 straipsni? pažeidimu, primintina, kad EB 18 straipsnio, kuriame bendrai ?tvirtinta kiekvieno S?jungos pilie?io teis? laisvai jud?ti ir apsigyventi valstybi? nari? teritorijoje, specialiosios normos yra EB 39 straipsnis, susij?s su laisvu darbuotoj? jud?jimu, ir EB 43 straipsnis, susij?s su ?sisteigimo laisve (žr. 2008 m. sausio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?*, C-152/05, Rink. p. I-39, 18 punkt?; min?t? sprendim? *Komisija prieš Graikij?* 41 punkt? ir *Komisija prieš Vengrij?* 44 punkt?).

50 Tod?l, prieš pagal EB 18 straipsn? vertinant aptariam? mokes?io sistem? asmen?, kurie persikelia iš vienos valstyb?s nar?s ? kit? ketindami ten ?sikurti d?l priežas?i?, nesusijusi? su ekonomin?s veiklos vykdymu, atžvilgiu, j? reikia išnagrin?ti pagal EB 39 ir 43 straipsnius.

– D?l EB 39 ir 43 straipsni? apribojim? egzistavimo

51 Visomis Sutarties nuostatomis, susijusiomis su laisvu asmen? jud?jimu, siekiama palengvinti S?jungos pilie?iams s?lygas visoje jos teritorijoje vykdyti bet koki? profesin? veikl? ir draudžiamos priemon?s, galin?ios sudaryti mažiau palankias s?lygas šiems pilie?iams, kai jie siekia vykdyti ekonomin? veikl? kitos valstyb?s nar?s teritorijoje (žr. min?t? sprendim? *Komisija prieš Vokietij?* 21 punkt?, *Komisija prieš Graikij?* 43 punkt? ir *Komisija prieš Vengrij?* 46 punkt?).

52 Nors, atsižvelgiant ? ši? nuostat? tekst?, jos skirtos tam, kad b?t? užtikrintas naudojimas priiman?iojoje valstyb?je nar?je tomis pa?iomis kaip ir nacionalini? subjekt? teis?mis, reikia konstatuoti, kad tokiomis aplinkyb?mis valstybi? nari? pilie?iai b?tent turi teis?, kuri tiesiogiai kyla iš Sutarties, išvykti iš savo kilm?s valstyb?s ir atvykti ? kitos valstyb?s nar?s teritorij? 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 punkt? ir 2008 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Gouvernement de la Communauté française ir Gouvernement wallon*, C-212/06, Rink. p. I-1683, 44 punkt?).

53 Nuostatos, kurios valstyb?s nar?s pilie?iui sudaro kli??i? arba j? atgraso nuo išvykimo iš



savo kilmės valstybės siekiant pasinaudoti laisvo judėjimo teise, riboja šią laisvę, net jeigu jos taikomos neatsižvelgiant į atitinkamą 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 naudojimas minėta teise, nes jos pobūdis yra bent jau atgrasomasis mokesčių mokėtojų, norinčių įsikurti kitoje valstybėje narėje, atžvilgiu.

57 Iš tiesų pagal nagrinjamą nacionalinę teisę nuostatas mokesčių mokėtojui perkėlus gyvenamąją vietą už Ispanijos teritorijos ribas naudojantis teisėmis, kurios užtikrinamos EB 39 ir 43 straipsniais, jam kyla pareiga sumokėti mokesčius, tačiau Ispanijoje toliau reziduojantiems mokesčių mokėtojams tokia pareiga nenumatyta. Toks skirtingas vertinimas lemia, kad finansiniu požiūriu nepalankesnėje situacijoje yra užsienų gyvenamąją vietą perkeliantys asmenys, nes numatyta, kad šie paskutiniuosius mokesčius, kuriais šie asmenys buvo rezidentai, apmokestinamąją vertę traukiamos neapmokestintos pajamos (pagal analogiją žr. minėtą sprendimą *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, nagrinėjamoje Ispanijos teisės nuostatose numatyta apmokestinti tik jau gautas ir mokesčių tikslu nustatytas pajamas. Taigi mokesčių skolių turintis asmuo savo gyvenamosios vietos perkėlimo momentu neprivalo mokėti papildomo mokesčio. Jis tik negali pasinaudoti lengvata, kuria naudojantis galbūt būtų lengviau šie skolių sumokėti.

59 Tačiau negalima neigti, kad tokios lengvatos atėjimas yra akivaizdžiai nepalankus apyvartiniams lėšų atžvilgiu. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas ne kartą nusprendė, kad lengvatos apyvartiniams 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

analogij? žr. min?to Sprendimo *National Grid Indus* 38 punkt?).

61 Tod?l reikia konstatuoti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jama priemon? gali riboti naudojim?si EB 39 ir 43 straipsniais u?tikrinamomis laisv?mis.

– D?l apribojim? pateisinimo

62 I? tvirtai nusistov?jusios teismo praktikos matyti, kad nacionalin?s priemon?s, galin?ios apriboti galimyb? pasinaudoti Sutartimi u?tikrintomis pagrindin?mis laisv?mis ar naudojim?si jomis padaryti ma?iau patraukl?, gali b?ti leistinos, jeigu jomis siekiama bendrojo intereso tikslo, jos yra tinkamos ?iam tikslui pasiekti ir nevir?ija to, kas reikalinga jam pasiekti (žr., be kita ko, min?to 2008 m. sausio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?* 26 punkt?, min?to Sprendimo *Komisija prieš Graikij?* 51 punkt?, min?to Sprendimo *Komisija prieš Vengrij?* 69 punkt? ir min?to Sprendimo *National Grid Indus* 42 punkt?).

63 Taigi, reikia išnagrin?ti, ar iš nagrin?jam? teis?s nuostat? kylantis skirtingas asmen?, norin?i? perkelti savo gyvenam?j? viet? ? kit? valstyb? nar?, ir t?, kurie lieka Ispanijoje, vertinimas gali b?ti pateisinamas remiantis imperatyviais bendrojo intereso pagrindais, kaip antai nurodytaisiais Ispanijos Karalyst?s ir valstybi? nari?, ?stojusi? ? byl? palaikyti min?tos valstyb?s reikalavim?, b?tent: veiksmingu mokestin? skol? išie?kojimu, subalansuotu apmokestinimo kompetencijos padalijimu tarp valstybi? nari? ir b?tinybe išsaugoti mokes?i? sistemos darnum?.

64 D?l pateisinimo, grindžiamo b?tinybe u?tikrinti veiksming? mokestin?s skolos išie?kojim?, pirmiausia konstatuotina, kad Teisingumo Teismas pripa?ino, jog ši b?tinyb? gal?jo pateisinti pagrindini? laisvi? apribojim? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen* 35 punkt?).

65 Ispanijos Karalyst? šiuo klausimu, be kita ko, tvirtina, kad nagrin?jamomis teis?s nuostatomis siekiama išvengti atsi?velgimo ? pajamas, kurias jau gavo mokes?i? mok?tojai, kurie nuo to momento, kai nebegyvena nacionalin?je teritorijoje, d?l šio fakto praranda bet kok? ryš? su šios valstyb?s nar?s mokes?i? administratoriumi, tod?l d?l teisini? ir faktini? priežas?i? tampa sud?tinga arba atsiranda kli??i? išie?koti mokest?. Daugeliu atvej? labai sunku lokalizuoti mokest? turint? sumok?ti asmen?. Be to, Ispanijos Karalyst? gin?ija Komisijos teigin?, kad Ispanijoje negyvenantys mokes?i? mok?tojai šioje valstyb?je nar?je dažnai gauna pajam? arba turi didel? turto dal?.

66 Taigi, šios valstyb?s nar?s teigimu, nagrin?jamos teis?s nuostatos yra proporcingos siekiamam tikslui, nes akivaizdu, kad S?jungos valstybi? nari? administracinio bendradarbiavimo ir tarpusavio pagalbos priemoni? nepakanka tam, kad b?t? u?tikrintas mokes?i? sistemos veiksmingumas.

67 Komisija pripaž?sta, kad neatid?liotin? mokestin?s skolos išie?kojim? mokes?i? mok?tojo gyvenamosios vietos perk?limo ? kit? valstyb? nar? momentu iš principo galima pateisinti remiantis bendrojo intereso pagrindu, susijusiu su b?tinybe u?tikrinti veiksming? mokestin? skol? išie?kojim?. Vis d?lto ji mano, kad ši priemon? vir?ija tai, kas reikalinga ?iam tikslui pasiekti, tod?l j? reikia laikyti neproporcinga, nes valstyb?s nar?s 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 mechanizmas pakanka, kad kilmės valstybų narių galėtų išieškoti mokestinį skolą kitoje valstybėje narije (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *National Grid Indus* 78 punktą).

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

70 Direktyvos 2008/55 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „prašančiąjai institucijai paprašius, prašomoji institucija suteikia visą informaciją, kuri galėtų būti naudinga prašančiąjai institucijai jos reikalavimui įvykdyti“. Taigi šia direktyva kilmės valstybei narei leidžiama gauti iš priimančiosios valstybės narių kompetentingos institucijos informaciją apie fizinio asmens gyvenamosios vietos perkėlimą į šią valstybę narių, kai jos reikia tam, kad kilmės valstybų narių galėtų išieškoti mokestinį skolą, kuri egzistavo jau minėto gyvenamosios vietos perkėlimo momentu.

71 Be to, šia direktyva, be kita ko, jos 5–9 straipsniais, kilmės valstybės narių institucijoms suteikta bendradarbiavimo ir paramos sistema, taip pat numatytas dokumentų pripažinimas ir apsaugos priemonės, kurios vėliau leistų veiksmingai išieškoti mokestinį skolą priimančiojoje valstybėje narije, 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 narių negali remdamosi sunkumais, galinčiais kilti renkant reikiamą informaciją, ar trūkumais, kurių gali kilti bendradarbiaujant mokesčių administratoriams, pateisinti Sutartimi užtikrinamą pagrindinį laisvų apribojimo (šiuo klausimu žr. 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 33 punktą).

73 Šiomis aplinkybomis valstybės narių, stojusios 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 mokestinį skolą 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 narių, nustatyta pareiga vien dėl šio gyvenamosios vietos perkėlimo nedelsiant ir galutinai sumokėti apskaituotą jau gautą 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 paskutinią mokestinį metą, kai jie buvo laikomi mokesčių mokėtojais rezidentais, apmokestinamųjų vertę, yra neproporcinga.

76 Dėl nagrinėjamo teisės nuostatų pateisinimo bendrojo intereso pagrindu, kuriuo siekiama užtikrinti apmokestinimo kompetencijos padalijimą tarp valstybių narių, primintina, kad tai tikslas,

kur? Teisingumo Teismas pripažino teis?tu (šiuo klausimu žr. min?t? sprendim? *Marks & Spencer* 45 punkt?, *N* 42 punkt?; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, Rink. p. I-6373, 51 punkt?; 2008 m. geguž?s 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium*, C-414/06, Rink. p. I-3601, 31 punkt? ir min?to Sprendimo *National Grid Indus* 45 punkt?).

77 Iš nusistov?jusios teismo praktikos taip pat matyti, kad, nesant S?jungos priimt? vienodinimo ar derinimo priemoni?, valstyb?s nar?s lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti kompetencijos mokes?i? srityje padalijimo kriterijus, pirmiausia, kad b?t? išvengta dvigubo apmokestinimo (2009 m. lapkri?io 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Italij?*, C-540/07, Rink. p. I-10983, 29 punktas ir jame nurodyta teismo praktika bei min?to Sprendimo *National Grid Indus* 45 punktas). Su tokiu pateisinimu galima sutikti, kai, be kita ko, nagrin?jama sistema siekiama užkirsti keli? veiksams, kurie gali pakenkti valstyb?s nar?s teisei ?gyvendinti savo kompetencij? mokes?i? srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (šiuo klausimu žr., be kita ko, min?t? sprendim? *Marks & Spencer* 46 punkt?; *Rewe Zentralfinanz* 42 punkt? ir *National Grid Indus* 46 punkt?).

78 Šiuo klausimu primintina, kad Teisingumo Teismas taip pat yra nusprend?s, jog, kiek tai susij? su vienos valstyb?s nar?s bendrov?s faktin?s administracijos buvein?s perk?limu ? kit? valstyb? nar?, ši aplinkyb? negali reikšti, kad kilm?s valstyb? nar? turi atsisakyti teis?s apmokestinti turto vert?s padid?jim?, atsiradus? jos kompetencijos mokes?i? klausimais srityje iki šio perk?limo (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 punkt? ir min?to Sprendimo *National Grid Indus* 46 punkt?). Taigi, Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad pagal mokestinio teritorialumo princip?, susijus? su laiko kriterijumi, t. y. mokes?i? mok?tojo rezidavimu mokes?i? tikslais nacionalin?je teritorijoje per laikotarp?, kai atsiranda latentinis vert?s padid?jimas, valstyb? nar? turi teis? apmokestinti š? turto vert?s padid?jim? min?to mokes?i? mok?tojo emigravimo momentu (žr. min?t? sprendim? *N* 46 punkt? ir *National Grid Indus* 46 punkt?).

79 Tokie teiginiai juo labiau taikytini šioje byloje, nes nagrin?jamose teis?s nuostatose numatyta apmokestinti ne latentin? turto vert?s padid?jim?, bet jau gautas pajamas. Iš tikr?j? d?l to, kad mokes?i? mok?tojas perkelia savo gyvenam?j? viet? ? kit? valstyb? nar?, Ispanijos Karalyst? nepraranda ?galiojim? vykdyti savo kompetencijos mokes?i? klausimais, kiek tai susij? su jos teritorijoje jau ?vykdyta veikla, tod?l neturi atsisakyti savo teis?s nustatyti atitinkamo mokes?io sum?.

80 Šiuo klausimu primintina, kad min?tomis teis?s nuostatomis siekiama prieš min?t? gyvenamosios vietos perk?lim? kilm?s valstyb?je nar?je apmokestinti gautas pajamas, kurios patenka ? šios valstyb?s nar?s kompetencijos mokes?i? klausimais srit?. Taigi šios pajamos apmokestinamos valstyb?je nar?je, kurioje jos gautos, o perk?lus mokes?i? mok?tojo buvein? gautos pajamos iš principo išimtinai apmokestinamos priiman?iojoje valstyb?je nar?je, kurioje jos buvo gautos.

81 Atsižvelgiant ? tai, kad nagrin?jamu atveju kalbama ne apie mokestin?s skolos nustatym? gyvenamosios vietos perk?limo momentu, bet apie neatid?liotin? jos išieškojim?, Ispanijos Karalyst? ne?rod?, kad, nesant išvykimo valstyb?s ir priiman?iosios valstyb?s kompetencijos mokes?i? klausimais kolizijos, ji susidurs su dvigubo apmokestinimo problema arba su situacija, kai atitinkami mokes?i? mok?tojai visiškai išvengs mokes?io, o tai gal?t? pateisinti priemon?s, kaip antai nagrin?jamosios, taikym? siekiant tikslo užtikrinti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos padalijim?.

82 Šiomis aplinkyb?mis nagrin?jam? teis?s nuostat? pateisinimui b?tinybe išlaikyti subalansuot? valstybi? nari? apmokestinimo kompetencijos padalijim? negalima pritarti.

83 Kiek tai susiję su šiuo teisės nuostatų pateisinimu b)tinybe išlaikyti nacionalinės mokesčių sistemos darnumą, Ispanijos Karalystę, be kita ko, tvirtina, kad minėtos teisės nuostatos b)tinios šiam darnumui užtikrinti, nes galimybę atidėti mokesčių už jau gautas pajamas mokėjimui 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 galiojimo sritį. Tokio tiesioginio ir veiksmingo apmokestinimo išnykimas pateisina mokesčių lengvatos, kuri sudaro galimybę atidėti mokesčių mokėjimą, pradžiai.

84 Iš tiesų Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad b)tinybe 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 punktų; 2008 m. spalio 23 d. Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, Rink. p. I-8061, 43 punktų ir minėto Sprendimo *Komisija prieš Vengriją* 70 punktų).

85 Tačiau tam, kad tokiu pateisinimu grindžiamam argumentui galėtų būti pritarta, turi būti nustatytas tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečia mokesčių rinkliava (žr., be kita ko, 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 42 punktų; 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rink. p. I-2107, 68 punktų ir minėto Sprendimo *Komisija prieš Vengriją* 72 punktų), o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal nagrinjamą teisės aktą tikslu (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Manninen* 43 punktų).

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 nagrinjamu atveju jokia kita valstybė narė neprašo, kad jai būtų leista naudotis kompetencija, suteikiančia galimybę apmokestinti Ispanijoje gautas pajamas, aktualūs ir kalbant apie b)tinybę išlaikyti šį darnumą, taigi tokia b)tinybe grindžiamas argumentas yra nesvarbus.

87 Antra, paabrėžtina, kad Ispanijos Karalystę remiasi tik b)tinybe išlaikyti mokesčių sistemos darnumą, tačiau neįrodo, kad nagrinjamose teisės nuostatose nustatytas tiesioginis ryšys tarp mokesčių lengvatos, kuri sudaro galimybę apmokestinti pajamas per kelis mokesčius laikotarpius, ir šios lengvatos kompensavimo kokia nors mokesčių pareiga.

88 Šiomis aplinkybėmis minėtas teisės nuostatų pateisinimui b)tinybe išlaikyti nacionalinės mokesčių sistemos darnumą negalima pritarti.

89 Be to, konstatuotina, kad Ispanijos Karalystę ir valstybės narės, kurios įstoja į bylą palaikyti Ispanijos Karalystės reikalavimą, taip pat iš esmės remiasi tais pačiais argumentais, grindžiamais minėtu teisės nuostatų proporcingumu atsižvelgiant ir į tikslus, kuriais siekiama užtikrinti mokesčių sistemos darnumą bei subalansuotą apmokestinimo kompetencijos padalijimą. Tačiau to, kad, kaip teigia šios valstybės narės, nepakanka Sąjungos teiseje numatyti bendradarbiavimo priemonių.

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

– D?I EB 18 straipsnio apribojimo

91 D?I nurodyto EB 18 straipsnio apribojimo egzistavimo konstatuotina, kad negali b?ti pagr?stai paneigta, kad tai, jog asmenims, norintiems pakeisti gyvenam?j? viet? S?jungos viduje d?I priežas?i?, nesusijusi? su ekonomin?s veiklos vykdymu, neleidžiama pasinaudoti atitinkama su apyvartin?mis l?šomis susijusia lengvata, tam tikrais atvejais gali atgrasyti šiuos asmenis nuo naudojimosi min?tame EB 18 straipsnyje užtikrintomis pagrindin?mis laisv?mis.

92 Vis d?Ito iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad šis apribojimas gali b?ti pateisinamas S?jungos teis?s atžvilgiu, jeigu jis pagr?stas objektyviais bendrojo intereso pagrindais, nepriklausan?iais nuo atitinkam? asmen? pilietyb?s, ir proporcingas nacionaline teise siekiamam teis?tam tikslui (žr. 2007 m. spalio 23 d. Sprendimo *Morgan ir Bucher*, C-11/06 ir C-12/06, Rink. p. I-9161, 33 punkt? ir min?to Sprendimo *Komisija prieš Vengrij?* 88 punkt?).

93 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad d?I sutampan?i? motyv? taikytina šio sprendimo 51–88 punktuose padaryta išvada d?I EB 39 ir 43 straipsni? apribojimo pateisinimo egzistavimo (šiuo klausimu žr. min?to 2008 m. sausio 17 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?* 30 punkt?, min?to Sprendimo *Komisija prieš Graikij?* 60 punkt? ir min?to Sprendimo *Komisija prieš Vengrij?* 89 punkt?).

D?I kaltinim?, susijusi? su EEE susitarimo nuostat? pažeidimu

94 Komisija taip pat tvirtina, kad, pri?musi ir palikusi galioti ?statymo Nr. 35/2006 14 straipsnio 3 dal?, Ispanijos Karalyst? ne?vykd? ?sipareigojim? pagal EEE susitarimo 28 ir 31 straipsnius, atitinkamai susijusius su laisvu darbuotoj? jud?jimu ir ?sisteigimo laisve.

95 Pirmiausia pabr?žtina, kad šios EEE susitarimo nuostatos analogiškos EB 39 ir 43 straipsni? nuostatoms, taigi d?I ši? straipsni? šio sprendimo 51–64 punktuose pateikti teiginiai iš principo taikomi ir atitinkamiems EEE susitarimo straipsniams.

96 Ta?iau reikia konstatuoti, kad, kiek tai susij? su b?tinybe užtikrinti veiksming? mokesstin?s skolos išieškojim? grindžiamu pateisinimu, tarp valstybi? nari? kompetenting? institucij? ir tre?iosios valstyb?s kompetenting? institucij? n?ra tokio bendradarbiavimo, kuris direktyvose 76/308, 77/799 ir 2008/55 nustatytas tarp valstybi? nari? kompetenting? institucij?, jei ši tre?ioji valstyb? neprisi?m? joki? tarpusavio pagalbos ?sipareigojim? (žr., be kita ko, 2011 m. geguž?s 5 d. Sprendimo *Komisija prieš Portugalij?*, C-267/09, Rink. p. I-3197, 55 punkt?).

97 Šiuo klausimu konstatuotina, kad Ispanijos Karalyst? tvirtina, jog su Norvegijos Karalyste, Islandijos Respublika ar Lichtenšteino Kunigaikštyte ji n?ra sudariusi dvišali? sutar?i?, kuriose b?t? numatyta tarpusavio pagalba surenkant ar išieškant mokes?ius. Taigi neatrodo, kad mokes?i? mok?tojui perk?lus gyvenam?j? viet? ? vien? iš ši? min?t? valstybi? EEE susitarimo šali? Ispanijos valdžios institucijos tur?t? priemoni?, kurios leist? joms pasinaudoti veiksmingu bendradarbiavimu su ši? valstybi? institucijomis.

98 Be to, Komisija pastabose, pateiktose d?I Vokietijos Federacin?s Respublikos, Nyderland? Karalyst?s ir Portugalijos Respublikos ?stojimo ? byl? paaiškinim?, tik labai bendrai aptarusi situacij?, susijusi? su tarp Ispanijos Karalyst?s ir valstybi? EEE susitarimo šali?, neturin?i? S?jungos valstyb?s nar?s statuso, sudarytomis sutartimis, ne?rod?, kad jose b?t? numatyti veiksmingi keitimosi informacija mechanizmai, kuri? užtekt? šiose valstyb?se gyvenan?i? apmokestinam?j? asmen? pateiktoms deklaracijoms patikrinti ir j? kontrolei atlikti.

99 Šiomis aplinkyb?mis laikytina, kad mokes?i? mok?toj?, perkelian?i? savo gyvenam?j? viet?

užsienis, pareiga visas neapmokestintas pajamas traukti paskutini mokesčio met, kai jie buvo laikomi mokesčio mokėjimais rezidentais, apmokestinamais vert tiek, kiek ji nustatyta mokesčio mokėjimams, gyvenantiems valstybse, kurios yra EEE susitarimo šalys ir neturi Sąjungos valstybės narės statuso, neviršija to, kas reikalinga pasiekti tikslui, skirtam mokesčio kontrolės ir kovos su mokesčio vengimu veiksmingumui užtikrinti.

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

101 Šiomis aplinkybomis konstatuotina, kad statymo Nr. 35/2006 14 straipsnio 3 dalyje priimusi ir palikusi galioti nuostata, pagal kuri mokesčio mokėjimai, perkeliantys savo gyvenamąją vietą kitą valstybę narę, visas neapmokestintas pajamas privalo traukti paskutini mokesčio met, kai jie buvo laikomi mokesčio mokėjimais rezidentais, apmokestinamais vert, Ispanijos Karalystės nevykdant sipareigojimų 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 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 pastraipį stojusios bylių 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. Priimusi ir palikusi galioti 2006 m. lapkričio 28 d. Fizinis asmenų pajamų mokesčio statymo Nr. 35/2006, iš dalies keičiančio Pelnų mokesčio statymą, Nenuolatinių gyventojų pajamų mokesčio statymą ir Turto mokesčio statymą (*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 nuostata, pagal kuri mokesčio mokėjimai, perkeliantys savo gyvenamąją vietą kitą valstybę narę, visas neapmokestintas pajamas privalo traukti paskutini mokesčio met, kai jie buvo laikomi mokesčio mokėjimais rezidentais, apmokestinamais vert, Ispanijos Karalystės nevykdant sipareigojimų pagal EB 18, 39 ir 43 straipsnius.**
- 2. Atmesti likusių 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.

\* Proceso kalba: ispanų.