

GENERALINĖS ADVOKATĖS
VERICA TRSTENJAK IŠVADA,
pateikta 2008 m. sausio 10 d.¹

I — Įvadas

1. Kilus *Heinrich Bauer Verlag Beteiligungs GmbH* (toliau – *HBV*) ir *Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg* (toliau – *Finanzamt*) ginčui dėl *HBV* dviejų bendrovių (viena įsteigta Ispanijoje, kita – Austrijoje) turimų dalių vertės 1988 mokestiniais metais nustatymo, *Finanzgericht Hamburg* (Vokietija) Teisingumo Teismo klausia dėl nacionalinių nuostatų, pagal kurias kitoje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių turimų dalių vertė yra didesnė už Vokietijoje įkurtų bendrijų turimų dalių vertę, suderinamumo su įsisteigimo laisve.

II — Teisinis pagrindas

A — Bendrijos teisė

2. Pagal EEB sutarties 52 straipsnį (po pakeitimo – EB 43 straipsnis):

1 — Originalo kalba: prancūzų.

„Vadovaujantis toliau išdėstytomis nuostatomis vienos valstybės narės nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvės kitos valstybės narės teritorijoje apribojimais <...> palaipsniui panaikinami. Palaipsniui panaikinami ir apribojimai vienos valstybės narės nacionaliniams subjektams, įsisteigusiems kitos valstybės narės teritorijoje, steigti atstovybes, padalinius ar dukterines bendroves.

Įsisteigimo laisvė apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ją verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones, būtent bendroves ar firmas, apibūdintas 58 straipsnio antroje pastraipoje, tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, ir laikantis kapitalui skirto skyriaus nuostatų.“

3. Pagal EEB sutarties 58 straipsnį (dabar – EB 48 straipsnis):

„Bendrovės arba firmos, įkurtos pagal valstybės narės teisę ir Bendrijoje turinčios savo registruotas buveines, centrinę administraciją

ar pagrindinę verslo vietą, šiame skyriuje prilyginamos tos valstybės narės pilietybę turintiems fiziniams asmenims.

Bendrovės arba firmos – tai bendrovės arba firmos, kurios veikia pagal civilinę ar komercinę teisę, įskaitant kooperatyvus ir kitus pagal viešąją ar privatinę teisę veikiančius juridinius asmenis, išskyrus nesiekiančiuosius pelno.“

B — Nacionalinė teisė

4. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą išplaukia, kad vertinant nekotiruojamas kapitalo bendrovių dalis turto mokesčio apskaičiavimo tikslu, jų turimų dalių nacionalinėje ūkinėje bendrijoje įvertinimas grindžiamas tik tikrąja turtine verte, nors užsienio ūkinėje bendrijoje turimos dalys įvertinamos rinkos kaina. Jei rinkos kaina negali būti nustatoma atsižvelgiant į pardavimą per pastaruosius dvylika mėnesių, ji nustatoma atsižvelgiant į tikrąją turtinę vertę ir į atitinkamos bendrovės kapitalo gražos perspektyvą.

5. Konkrečiau kalbant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškina, kad remiantis Turto vertinimo įstatymo

(Bewertungsgesetz, toliau – Turto vertinimo įstatymas)² 11 straipsnio 2 dalimi nekotiruojamų kapitalo bendrovių dalys yra įvertinamos rinkos kaina (*gemeiner Wert*). Jei rinkos kaina negali būti nustatoma atsižvelgiant į perleidimą per pastaruosius dvylika mėnesių prieš atliekant vertinimą, ji nustatoma atsižvelgiant į tikrąją turtinę vertę ir į atitinkamos bendrovės kapitalo gražos perspektyvą (Turto vertinimo įstatymo 11 straipsnio 2 dalies antras sakiny).

6. Mokesčių administratorius nacionalinių bendrovių dalis įvertina nekotiruojamų kapitalo bendrovių dalių rinkos kaina pagal „Štutgarto metodą“³. Bendrovės turto tikrosios vertės nustatymas pradedamas bendrai įvertinant visą turtą (Turto vertinimo įstatymo 109 straipsnio 2 dalis). Pagal šią nuostatą bendrovės turtą sudarančios ūkinių bendrijų dalys įvertinamos nustatant bendrą jų vertę pagal Turto vertinimo įstatymo 19 straipsnio 3 dalies 2 punktą.

7. Tačiau užsienio bendrovių dalių vertinimo atveju Turto vertinimo įstatymo 31 straipsnyje nustatyta, kad vertinant užsienyje esantį materialų turtą taikytinos Turto vertinimo

2 — 1985 m. gegužės 30 d. *Bewertungsgesetz* (*Bundesgesetzblatt, Teil I*, p. 845).

3 — Remiantis 1986 m. Turto mokesčio taisyklių (*Vermögenssteuerrichtlinie*) 76 ir kiti straipsniai.

įstatymo pirmosios dalies nuostatos, ypač 9 straipsnis (rinkos vertė). Remiantis Turto vertinimo įstatymo 9 straipsnio 2 dalimi, įprasta rinkos vertė nustatoma pagal kainą, kurią būtų galima gauti pardavus objektą, t. y. pardavimo kainą.

Verlagsgesellschaft mbH und Co. KG Wien (toliau – *WBC*), kurių visas dalis turi *HBV* įvertinimo.

III — Ginčas pagrindinėje byloje ir prašymas priimti prejudicinį sprendimą

8. *HBV* yra Vokietijoje buveinę turinti kapitalo bendrovė (*Gesellschaft mit beschränkter Haftung*), kurios akcijomis biržoje neprekiuojama. Visas jos kapitalo dalis turi pagrindinę bendriją, komanditinę ūkinę bendriją *Heinrich Bauer Verlag KG*, kuri įstojo į pagrindinę bylą (toliau – įstojusi į bylą šalis).

9. Vertinant *HBV* turimų bendrovių dalis, kad būtų apskaičiuotas turto mokestis, kurį, kaip šių dalių savininkė, turi sumokėti įstojusi į bylą šalis, tarp *HBV* ir *Finanzamt Hamburg* kilo ginčas dėl *HBV* dalyvavimo ūkinėse bendrijose (Ispanijoje įsteigtos ir pagal Vokietijos mokesčių teisę ūkinė bendrija laikomos *Bauer Editiones Sociedad en Comandita* (toliau – *HBE*), kurios komanditorė yra *HBV*, ir Austrijos bendrijos *Basar Zeitungs- und*

10. Pagrindinės bylos šalys prieštarauja dėl *HBV* dalyvavimo *HBE* ir *WBC* vertės nustatymo 1988 mokestiniais metais. *Finanzamt HBV* turimas dalis *HBE* įvertino 17 101 512 DEM, o *HBV* dalis *WBC* – 5 565 955 DEM. Ieškovė savo dalis *HBV* įvertino 920 275,45 DEM, o dalis *WBC* – 5 251 345,42 DEM.

11. Šis skirtumas atsirado dėl to, kad šalys rėmėsi skirtingais dalyvavimo užsienio ūkinėse bendrijose vertinimo principais. Atlikdamas šį vertinimą *Finanzamt*, kad sužinotų tikrąją ūkinių bendrijų vertę, atsižvelgė ne tik į jų turto vertę, bet ir į kapitalo grąžos perspektyvą, o ieškovė teigė, jog reikėjo atsižvelgti tik į tikrąją bendrijų vertę.

12. *Finanzamt* atmetus ieškovės skundą, ji apskundė šį sprendimą *Finanzgericht*

Hamburg, kuris Teisingumo Teismui pateikė prejudicinį klausimą.

Respublika tapo Europos Sąjungos nare tik 1995 m. sausio 1 d., o EEE susitarimas įsigaliojo tik 1994 m. sausio 1 dieną.

13. Dėl *HBV* dalyvavimo *HBE* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad skirtingi dalyvavimo bendrovėje vertinimo metodai, atsižvelgiant į tai, ar ji yra nacionalinė, ar užsienio bendrovė, lemia skirtingą verčių nustatymą. Dalyvavimo vertės nustatymas daro tiesioginę įtaką *HBV* mokėtino turto mokesčio sumai. Dalyvavimo užsienyje didesnės vertės, palyginti su dalyvavimu nacionalinėje bendrovėje, nustatymas gali apriboti įsisteigimo laisvę. Toks apribojimas būtų galimas, tik jei siekiama teisėto, EB sutartį atitinkančio, tikslo. Tačiau šis teismas negali nustatyti galinčio pateisinti šios laisvės apribojimą tikslo nei „sunkumams nustatant faktines aplinkybes“ įveikti, nei mokesčių sistemos darnumui užtikrinti.

15. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas *a priori* teigia, kad nebuvo laisvo kapitalo judėjimo principo pažeidimo, nes ginčijamu laikotarpiu galiojusios šios srities nuostatos nedraudė skirtingo dalyvavimo nacionalinėje ūkinėje bendrijoje ir kitoje valstybėje narėje ar trečiojoje valstybėje įsteigtoje ūkinėje bendrijoje vertinimo.

16. Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Hamburg* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

14. Dėl *HBV* turimų *WBC* dalių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad nei Sutarties 52 straipsnyje numatyta įsisteigimo laisvė, nei atitinkamos 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo (toliau – EEE susitarimas)⁴ nuostatos netaikytinos 1988 m., nes Austrijos

„Ar EEB sutarties (EB sutarties) 52 straipsnio ir 58 straipsnio (dabar – EB 43 ir 48 straipsnis) nuostatoms prieštarauja tai, kad, vertinant nekotiruojamas kapitalo bendrovių dalis, dalyvavimas toje pačioje valstybėje įsteigtoje ūkinėje bendrijoje įvertinamas mažiau nei dalyvavimas kitoje valstybėje narėje įsteigtoje ūkinėje bendrijoje?“

⁴ — Europos ekonominės erdvės susitarimas – Baigiamasis aktas – Bendros deklaracijos – Vyriausybės ir Bendrijos valstybių narių ir ELPA valstybių deklaracijos – Susitarimai – Suderintas protokololas – Vienos ar kelių Susitariančiųjų Šalių dėl Susitarimo dėl Europos ekonominės erdvės deklaracijos (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 52 t., p. 3).

IV — Teisingumo Teismui pateiktos pastabos

nuostatos dėl informacijos turto mokesčiui nustatyti keitimosi.

17. *HBV* tvirtina, kad ji yra daugelio įvairiose valstybėse narėse įsteigtų ūkinių bendrijų pagrindinė bendrovė. Dėl jos turimų dalių *HBV* gali kontroliuoti ir valdyti bendrijas ir tokiu būdu naudotis įsisteigimo laisve.

18. Vokietijos teisės aktai, pagal kuriuos bendrovės užsienio turtas įvertinamas daugiau nei nacionalinis turtas, riboja įsisteigimo laisvę. Toks apribojimas būtų galimas, tik jei siekiama teisėto, Sutartį atitinkančio, tikslo ir jei jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, tačiau jis neegzistavo nagrinėjamu atveju.

19. Siekiant užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, remdamosi Tarybos direktyva 77/799/EEB⁵ kompetentingos institucijos galėtų kreiptis į tokias kitos valstybės narės institucijas tam, kad gautų visą reikalingą informaciją teisingam mokesčių mokėtojo apmokestinimui. Be to, dvigubo apmokestinimo išvengimo konvencijose numatytos

20. Be to, nagrinėjami teisės aktai, pagal kuriuos bendrovės užsienio turtas įvertinamas daugiau nei toks pat nacionalinis turtas, riboja laisvą kapitalo judėjimą, o toks ribojamas negali būti pateisinamas.

21. *HBV* Teisingumo Teismui siūlo taip atsakyti į prejudicinį klausimą:

„EB sutarties 52 ir 58 straipsniai (po pakeitimo – EB 43 ir 48 straipsniai) draudžia taikyti valstybės narės mokesčių teisės aktus, pagal kuriuos, vertinant biržoje nekotiruojamas kapitalo bendrovės dalis, nustatoma didesnė pastarosios dalyvavimo užsienyje įsteigtos ūkinės bendrijos kapitale vertė nei jos valstybėje įsteigtoje ūkinėje bendrijoje dalyvavimo vertė.

5 — 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 339, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t. p. 63), galiojusi 1988 metais.

Be to, EB sutarties 73 B ir 73 D straipsniai (po pakeitimo – EB 56 ir 58 straipsniai) draudžia tokią vertinimą ir iš to išplaukiantį didesnę

užsienio ūkinių bendrijų dalių apmokestinimą, palyginti su nacionalinių ūkinių bendrijų dalimis.“

nustatant rinkos kainą, nebent ji būtų nepateisinamai iškraipoma. Taigi bendrovės steigėjas tam tikrą laiką vertino savo dalis tokia suma, kokią išleido bendrovei steigti.

22. *Finanzamt* teigia, kad ieškovė nėra daugiau apmokestinama nei panašios įmonės, turinčios nacionalinių ūkinių bendrijų dalių. Atvirkščiai, šių abiejų grupių turto vertinimo rezultatas būtų toks pat.

23. Remiantis Turto vertinimo įstatymo 11 straipsnio 2 dalimi, pagal Štutgarto metodą vertinant Ispanijos ūkinę bendriją buvo atsižvelgta į jos kapitalo grąžos perspektyvą, tačiau techniniu aspektu nacionalinių ūkinių bendrijų dalių vertinimas iš esmės nesiskiria. Kai bendrovė turi nacionalinės ūkinės bendrijos dalių, pastarosios pajamos tiesiogiai priskiriamos bendrovės pajamoms ir todėl daro tiesioginę įtaką kapitalo grąžai.

24. Skirtumas tarp atsakovo nustatytos 17,1 milijonų DEM vertės ir ieškovės ginčijamos 0,9 milijono DEM vertės atsirado ne dėl skirtingų vertinimo metodų. Tai gali būti paaiškinta ieškovės ūkinės bendrijos įsigijimo nuostolių, patirtų per trejus metus nuo jos steigimo, nusidėvėjimu. Į tokius nuostolius (kurie yra neįprasti ir susiję su bendrovės steigimu) negali būti tinkamai atsižvelgiama

25. Jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad ribojama įsisteigimo laisvė ar varžomas laisvas kapitalo judėjimas, tai būtų pateisinama. Mokesčių sistema reikalauja, kad nustatant *HBE* turto vertę būtų atsižvelgta į kapitalo grąžos perspektyvas tam, kad panašios faktinės situacijos būtų apmokestinamos vienodai. Jeigu vertinant ieškovės dalis nebūtų atsižvelgta į kapitalo grąžos perspektyvas, užsienio bendrijose turimos dalys būtų vertinamos palankiau. Atliekant vertinimą nacionalinės ūkinės bendrijos pajamos tiesiogiai įtraukiamos į bendrovės, kuriai priklauso bendrijos dalių, pajamas.

26. *Finanzamt* reikalauja kitaip suformuluoti klausimą, nes *Finanzgericht Hamburg*, užduodamas klausimą, remiasi prielaida, kad dalyvavimas Vokietijoje įsteigtoje ūkinėje bendrijoje bus įvertintas mažiau nei dalyva-

vimas kitoje valstybėje narėje įsteigtoje ūkinėje bendrijoje. Turėjo būti klausama taip:

„Ar EEB (EB) sutarties 52 ir 58 straipsnio (dabar – EB 43 ir 48 straipsniai) nuostatomis prieštarauja tai, jog, vertinant nekotiruojamas kapitalo bendrovių dalis, kad būtų nustatyta dalyvavimo kitoje valstybėje narėje įsteigtoje ūkinėje bendrijoje vertė, atsižvelgiama į kapitalo grąžos perspektyvas?“

27. *Finanzamt* siūlo tokį atsakymą:

„Atsakymas į pateiktą klausimą yra toks, kad EEB (EB) sutarties 52 ir 58 straipsnio (dabar – EB 43 ir 48 straipsniai) nuostatomis neprieštarauja tai, jog, vertinant nekotiruojamas kapitalo bendrovių dalis, kad būtų nustatyta dalyvavimo kitoje valstybėje narėje įsteigtoje ūkinėje bendrijoje vertė, atsižvelgiama į kapitalo grąžos perspektyvas.“

28. Vokietijos vyriausybė teigia, kad nors dalyvavimo nacionalinėse ir užsienio ūkinėse bendrijose vertinamas remiantis skirtingomis nuostatomis, dalių vertė nustatant tikrąją viso nacionalinės ūkinės bendrijos turto vertę iš

esmės yra tokia pati, kaip ir rinkos vertė vertinant dalyvavimą užsienio ūkinėje bendrijoje. Per dalyvavimo nacionalinėje ūkinėje bendrijoje vertinimo procedūrą atliekant specialius įvairių balanso pozicijų pataisymus gaunama į rinkos vertę panaši vertė.

29. Dėl *HBV* turimų *WBC* dalių pažymėtina, kad negalima remtis pagrindinėmis laisvėmis, nes Austrijos Respublika iki 1995 metų nebuvo Europos Bendrijos narė. *EEE* susitarimas įsigaliojo tik 1994 metais.

30. Dėl *HBV* turimų *HBE* dalių Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad šiuo atveju į įsisteigimo laisvę nėra reikalo atsižvelgti tiek, kiek *HBV* įsipareigojimai Ispanijoje nepriskirtini šios laisvės įgyvendinimui, o yra paprasta kapitalo investicija laisvai judant kapitalui. *HBV* dalyvavimas *HBE* komanditorės teisėmis neleidžia pirmajai bendrovei daryti aiškia įtaką Ispanijos bendrovės veiklai, tačiau, atvirkščiai, ji nedalyvauja priimant sprendimus ir neatstovauja *HBE* santykiuose su trečiaisiais asmenimis. Vokietijos vyriausybė nurodo, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką įsisteigimo laisve gali būti remiamasi tik tuo atveju, kai atitinkamos valstybės narės nacionalinis subjektas turi

kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės kapitalo dalį, leidžiančią jam daryti aiškia įtaką šios bendrovės sprendimams bei lemti jos veiklą.

31. Be to, Vokietijos vyriausybė nurodo, kad realiai nėra jokios diskriminacijos, nes dalyvavimo nacionalinių ir užsienio ūkinėse bendrijose vertinimo principai iš esmės nesiskiria, o net jeigu ir skirtųsi, tai būtų pateisinama. Vertinant dalyvavimą užsienio ūkinėse bendrijose nebūtų galima taikyti nuostatų, kuriomis remiantis vertinamas nacionalinio subjekto turtas, nes nebūtų žinomi tokiam vertinimui reikalingi duomenys (dalies ar viso turto vertė). Vietoj to būtų naudojama dalyvavimo rinkos vertė.

32. Vokietijos vyriausybė siūlo taip atsakyti į klausimą:

„EEB sutarties 52 ir 58 straipsnio bei EEB sutarties 62 straipsnio nuostatomis neprieštarauja tai, kad, vertinant nekotiruojamas kapitalo bendrovių dalis, dalyvavimas toje pačioje valstybėje įsteigtoje ūkinėje bendrijoje įverti-

namas mažiau nei dalyvavimas kitoje valstybėje narėje įsteigtoje ūkinėje bendrijoje.“

33. Dėl *HBV* dalyvavimo *HBE* Europos Bendrijų Komisija pabrėžia, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką įsisteigimo laisve gali būti remiamasi tik tuo atveju, kai atitinkamos valstybės narės nacionalinis subjektas turi kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės kapitalo dalį, leidžiančią jam daryti aiškia įtaką šios bendrovės sprendimams bei lemti jos veiklą. Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą tik nurodoma, kad *HBV* yra *HBE* „komanditorė“, ir lieka neaišku, ar ji gali lemti *HBE* veiklą. Tačiau, Komisijos nuomone, yra tokią hipotezę, kuria ji remiasi nesant jai paneigiančių įrodymų, pagrindžiančių įrodymų.

34. Nagrinėdama nacionalinės teisės nuostatas, kurioms taikytinas Sutarties 52 straipsnis, Komisija remiasi Teisingumo Teismo praktika, pagal kurią, nors Sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės skirtos tam, kad būtų užtikrintas naudojimasis priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis teisėmis kaip ir nacionalinių subjektų, jos taip pat draudžia, kad kilmės valstybė savo piliečiams ar pagal jos teisės aktus įsteigtoms bendrovėms ribotų įsisteigimo laisvę kitoje

valstybėje narėje. Naudojimasis šia laisvę būtų ribojamas, jeigu pagal kitos valstybės narės teisės aktus įsteigtoms bendrovėms būtų taikomos mažiau palankios mokesčių nuostatos nei panašioms nacionalinėms bendrovėms, nes tai tikriausiai atgrasytų ūkio subjektą įsisteigti kitoje valstybėje narėje. Taip yra nagrinėjamoje byloje. Ieškovės kapitalo akcijos yra vertinamos skirtingai turto mokesčio atžvilgiu, remiantis tuo, ar ji turi Vokietijos, ar kitos valstybės narės ūkinių bendrijų dalių, nes ji turėtų sumokėti didesnę mokesčių antruoju atveju nei pirmuoju.

rimo 31 straipsnio nuostata nebuvo taikytina vertinant turimas *WBC* kapitalo dalis.

35. Įsisteigimo laisvės apribojimas gali būti pateisinamas tik Sutartį atitinkančiu, teisėtu tikslu. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia nurodyti, kad du jo nagrinėti pateisinimai – būtinybė užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darnumą ir praktiniai administracinės tvarkos sunkumai – netinkami.

38. Komisija Teisingumo Teismui siūlo nuspręsti, kad:

36. Dėl ginčijamų teisės aktų ir laisvo kapitalo judėjimo atitikties Komisija mano, kad aplinkybių atsiradimo momentu jie neprieštaravo Bendrijos nuostatomis šioje srityje.

„Sutarties 52 ir 58 straipsnių nuostatomis prieštarauja tai, kad, vertinant nekotiruojamas kapitalo bendrovių dalis turto mokesčio tikslais, dalyvavimas kitoje valstybėje narėje įsteigtoje ūkinėje bendrijoje įvertinamas daugiau nei dalyvavimas toje pačioje valstybėje narėje įsteigtoje ūkinėje bendrijoje.“

37. Dėl *HBV* turimų *WBC* dalių Komisija tvirtina, jog kadangi Austrijos Respublika 1988 m. mokestiniais metais dar nebuvo Bendrijos narė, o EEE susitarimas dar nebuvo pasirašytas, nei EEB 52 straipsnyje numatyta įsisteigimo laisvė, nei atitinkama EEE susita-

V — Vertinimas

39. Šalys nesutaria dėl šioje byloje taikytinos teisės vertinimo. Savo pastabų 3.2 punkte *Finanzamt* teigia, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klysta dėl ieškovės turimų dalių Vokietijos vertinimo

sistemos reikšmės ir kad nėra nei tiesioginės, nei netiesioginės diskriminacijos, nes mokesčių požiūriu buvo atsižvelgta tiek į nacionalinio, tiek ir į užsienio dalyvavimo kapitalo grąžą.

turto vertė koreguojama atsižvelgiant į atitinkamos bendrovės kapitalo grąžos perspektyvas.

40. Reikia priminti, kad aiškinti ir taikyti nacionalinės teisės nuostatas bei spręsti dėl pagrindinės bylos faktinių aplinkybių, kad būtų išspręsta pagrindinė byla, nėra Teisingumo Teismo užduotis. Iš tikrųjų, atribodamas Bendrijos ir nacionalinių teismų kompetenciją, Teisingumo Teismas turi atsižvelgti į prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodytą faktinį ir teisinį prejudicinį klausimų kontekstą. Tai taikytina taip pat tokiam atvejui, jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neteisingai apibūdina nacionalinės teisės nuostatas⁶. Todėl prejudicinį klausimą reikia nagrinėti atsižvelgiant į *Finanzgericht Hamburg* sprendimą dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodytas faktines ir teisines aplinkybes.

42. Įsisteigimo laisvė, kuri EB 43 straipsniu pripažįstama Bendrijos nacionaliniams subjektams ir kuri apima ir jų teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo valstybės narės teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, pagal EB 48 straipsnį apima bendrovių, įsteigtų vadovaujantis valstybės narės teisės aktais ir Bendrijoje turinčių savo pagrindines buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per antrinę bendrovę, filialą ar atstovybę⁷.

41. Pagal šį apibūdinimą vertinant nekotiruojamas kapitalo bendrovių dalis turto mokesčio apskaičiavimo tikslu, jų dalyvavimas nacionalinėje ūkinėje bendrijoje įvertinamas tik tikrąja turistine verte, nors dalyvavimo užsienio ūkinėje bendrijoje įvertinimas grindžiamas rinkos kaina, t. y. pagal antrąją prielaidą

43. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką ši nuostata ne tik užtikrina naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis teisėmis kaip ir nacionalinių subjektų, bet taip pat draudžia, kad kilmės valstybė savo piliečiams ar pagal jos teisės

6 — 2001 m. spalio 25 d. Sprendimas *Ambulanz Glöckner* (C-475/99, Rink. p. I-8089, 10 punktas) ir 2003 m. lapkričio 13 d. Sprendimas *Neri* (C-153/02, Rink. p. I-13555, 34–36 punktai).

7 — Be kita ko, 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, Rink. p. I-6161, 35 punktas); 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-446/03, Rink. p. I-10837, 30 punktas); 2006 m. vasario 26 d. Sprendimas *Keller Holding* (C-471/04, Rink. p. I-2107, 29 punktas) ir 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, Rink. p. I-7995, 41 punktas).

aktus įsteigtoms bendrovėms ribotų įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje⁸.

nepatenka į Bendrijos kompetencijos sritį, vis dėl to valstybės narės įgyvendindamos savo turimą kompetenciją turi atsižvelgti į Bendrijos teisę¹¹.

44. Naudojimasis šia laisvę būtų ribojamas, jeigu pagal kitos valstybės narės teisės aktus įsteigtoms bendrovėms būtų taikomos mažiau palankios mokesčių nuostatos nei panašioms nacionalinėms bendrovėms, nes tai tikriausiai atgrasytų ūkio subjektą įsisteigti kitoje valstybėje narėje⁹.

47. Šiuo atveju turimos *HBV* kapitalo dalys turto mokesčio atžvilgiu yra vertinamos skirtingai atsižvelgiant į tai, ar ieškovė turi Vokietijoje, ar kitoje valstybėje narėje įsteigtų ūkinių bendrijų dalių. Pastaruoju atveju mokeskis yra didesnis nei pirmuoju atveju.

45. EB 43 straipsnis nustato įsisteigimo laisvės apribojimų panaikinimą. Tokiais apribojimais laikomos visos priemonės, kurios draudžia, kliudo arba dėl kurių naudojimasis šia laisve tampa mažiau patrauklus¹⁰.

48. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką¹² į įsisteigimo laisvės taikymo sritį patenka nacionalinės nuostatos, taikomos

46. Nors pagal šiuo metu galiojančias Bendrijos taisykles tiesioginiai mokesčiai savaime

8 — Be kita ko, 1998 m. liepos 16 d. Sprendimas *ICI* (C-264/96, Rink. p. I-4695, 21 punktas); 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimas *Baars* (C-251/98, Rink. P. I-2787, 28 punktas); 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimas *AMID* (C-141/99, Rink. P. I-11619, 21 punktas); 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *X ir Y*, (C-436/00, Rink. p. I-10829, 26 punktas); minėto sprendimo *Marks & Spencer* 31 punktas; minėto sprendimo *Keller Holding* 30 punktas ir minėto sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 42 punktas.

9 — Žr. ten pat.

10 — Be kita ko, 2002 m. sausio 15 d. Sprendimas *Komisija prieš Italiją* (C-439/99, Rink. p. I-305, 22 punktas) ir 2002 m. spalio 17 d. Sprendimas *Payroll ir kt.* (C-79/01, Rink. p. I-8923, 26 punktas).

11 — 1995 m. vasario 14 d. Sprendimas *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225, 21 punktas); 1999 m. vasario 29 d. Sprendimas *Royal Bank of Scotland* (C-311/97, Rink. p. I-2651, 19 punktas); 1999 m. spalio 26 d. Sprendimas *Eurowings Luftverkehrs* (C-294/97, Rink. p. I-7447, 32 punktas); 2004 m. rugšėjo 7 d. Sprendimas *Manninen* (C-319/02, Rink. p. I-7477, 19 punktas); minėto sprendimo *Marks & Spencer* 29 punktas ir minėto sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 40 punktas.

12 — Be kita ko, minėto sprendimo *Baars* 22 punktas; 2002 m. lapkričio 5 d. Sprendimas *Überseering* (C-208/00, Rink. p. I-9919, 77 punktas); minėto sprendimo *X ir Y* 37 punktas; 2004 m. birželio 8 d. Sprendimas *De Baeck* (C-268/03, Rink. p. I-596, 25 ir 26 punktai); minėto sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 31 punktas, 2007 m. kovo 17 d. Sprendimas *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, Rink. p. I-2107, 27 punktas); 2007 m. spalio 23 d. Sprendimas *Komisija prieš Vokietiją* (C-112/05, Rink. p. I-8995, 13 punktas).

atitinkamos valstybės narės nacionalinio subjekto dalyvavimui kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės kapitale, leidžiančiam daryti aiškią įtaką šios bendrovės sprendimams ir lemti jos veiklą¹³, todėl reikia išsiaiškinti, ar nagrinėjamos bendrovės patenka į naudojimosi įsisteigimo laisve sritį.

valstybėje narėje įsteigtos bendrovės kapitalo, neabejotinai lemia, jog šiam mokesčių mokėtojui taikomos Sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės¹⁵.

49. Dėl *WBC*, kaip nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Vokietijos vyriausybė ir Komisija, 1988 m. negalėjo būti pažeista įsisteigimo laisvė, nes Austrijos Respublika tapo Bendrijos nare tik 1995 m. sausio 1 d., o EEE susitarimas, sudarytas su Austrijos Respublika, įsigaliojo tik 1994 m. sausio 1 dieną¹⁴. Iš to išplaukia, kad nei įsisteigimo laisvė pagal EB sutarties 43 straipsnį, nei atitinkama EEE susitarimo 31 straipsnio nuostata nebuvo taikytinos vertinant ieškovės dalyvavimą *WBC*.

51. Remiantis šiame sprendime priminta sąlyga, pagal kurią, kad būtų taikoma įsisteigimo laisvė, būtina, kad turimos dalys bendrovei leistų daryti aiškią įtaką sprendimams ir lemtų bendrovės, kurios dalių ji turi, veiklą, reikia išsiaiškinti, ar komanditorius gali lemti ūkinės bendrijos veiklą¹⁶. Šioje byloje pabrėžtina, kad komanditorė yra įsteigta Vokietijoje, o ūkinėje bendrija – Ispanijoje.

50. Reikia priminti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, jog *HBV* įsigijo visas *WBC* dalis, tačiau nieko nepaminėjo dėl *HBE* dalių. Ieškovė teigia, kad tai taikoma ir pastaruoju atveju. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendime Teisingumo Teismas nurodė, kad tai, jog mokesčių mokėtojas valdo 100 % kitoje

52. Pagal Vokietijos prekybos kodekso (*Handelsgesetzbuch*) 164 straipsnį komandi-

13 — Iš Sutarties 52 straipsnio antrosios pastraipos išplaukia, kad įsisteigimo laisvė taikytina vienos valstybės narės nacionalinio subjekto įmonėms ir, be kita ko, bendrovėms steigti ir valdyti kitoje valstybėje narėje (minėto sprendimo *Baars* 22 punktas).

14 — Žr. nuorodą į Susitarimą 4 išnašoje.

15 — Minėto sprendimo *Baars* 21 punktas. Ši byla dėl prejudicinio klausimo susijusi su Nyderlandų teisės aktais dėl turto mokesčio. Pagal šiuos teisės aktus turima didelė dalis kitoje įmonėje yra atleista nuo turto mokesčio, bet tik tuo atveju, jeigu ši įmonė įsteigta Nyderlanduose. Pagrindinėje byloje ieškovas buvo Nyderlandų subjektas, kuris gyvena Nyderlanduose ir yra vienintelis Airijoje įsteigtos bendrovės akcininkas.

16 — Šiuo klausimu žr. 1999 m. spalio 14 d. generalinio advokato S. Alber išvados byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Baars*, 33 punktą.

toriai nevaldo ūkinės bendrijos¹⁷, jie negali prieštarauti tikrųjų narių veiksams, už kuriuos šie yra atsakingi, nebent tokiais veiksmais viršijama įprasta komercinė ūkinės bendrijos veikla¹⁸. Vokietijos prekybos kodekso 170 straipsnyje įtvirtinta, kad komanditoriui neleidžiama atstovauti ūkinei bendrijai¹⁹.

pirminių pareigų²². Prekybos kodekso 148 straipsnyje numatyta, kad komanditoriai negali atlikti valdymo veiksmų, susijusių su ūkine bendrija, net kaip narių atstovai, įgalioti vadovauti bendrijai²³. Taigi komanditoriams neleidžiama valdyti bendrijos, o jeigu jis atlieka valdymo veiksmus, gali būti pašalintas iš bendrijos²⁴. Pagal Prekybos kodekso 147 straipsnį dėl socialinių priežasčių ūkinės bendrijos pavadinime turi būti tikrųjų narių pavadinimai, tačiau jame negali būti komanditorių pavadinimų²⁵. Jeigu į ūkinės bendrijos pavadinimą įtraukiamas komanditoriaus pavadinimas, jis atsakys tretiesiems asmenims, tačiau neįgaus daugiau teisių nei jam, kaip komanditoriui, priklauso²⁶.

53. Kadangi ūkinė bendrija yra įsteigta Ispanijoje, reikia pasidomėti Ispanijos teise. Ispanijos teisinis tikrosios ūkinės bendrijos²⁰ reguliavimas numatytas Prekybos kodekso 145–150 straipsniuose²¹. Pagal Prekybos kodekso 127 straipsnį tikrieji nariai asmeniškai ir solidariai atsako už ūkinės bendrijos veiklos rezultatus. Tikrųjų narių atsakomybė yra neribota, o komanditoriai atsako sumokėdami bendrijos jungtinės veiklos sutartyje numatytą įnašą, kurį įnešti yra viena iš jų

54. Pažymėtina, kad, nepaisant šio draudimo, pavadinimas „Bauer“ yra komanditoriaus pavadinime „Heinrich Bauer Verlag Beteiligungs GmbH“ ir komanditinėje ūkinėje bendrijoje „Bauer Ediciones Sociedad en Coman-

17 — Taip numatyta ir Prancūzijos teisės aktuose. Bendrovių kodekso 28 straipsnio pirmojoje pastraipoje numatyta, kad „komanditorius net atstovaudamas negali atlikti jokių išorinių valdymo veiksmų“. Kitoje dalyje numatyta, kad „minėtos nuostatos pažeidimo atveju komanditorius yra solidariai atsakingas kartu su tikraisiais nariais už iš neteisėtų veiksmų kilusias skolas ir įsipareigojimus <...>“.

18 — Vokietijos prekybos kodekso 164 straipsnyje numatyta: „komanditoriai nevaldo ūkinės bendrijos, jie negali prieštarauti tikrųjų narių veiksams, už kuriuos šie yra atsakingi, nebent tokiais veiksmais viršijama įprasta komercinė ūkinės bendrijos veikla <...>“.

19 — Vokietijos prekybos kodekso 170 straipsnyje įtvirtinta, kad „komanditoriui neleidžiama atstovauti ūkinei bendrijai“.

20 — Žr., pavyzdžiui, C. Paz-Ares, R. Uria ir A. Menendez „La sociedad en comandita“, *Curso de derecho mercantil*, 1999, p. 703–734 (žr. ypač p.712 apie priežastis, kodėl komanditoriams neleidžiama valdyti ūkinės bendrijos, kaip numatyta Prekybos kodekso 148 straipsnyje) ir autoriaus minėta bibliografija; „Sociedad comanditaria simple“, *Memento Práctico Lefebvre, Sociedades Mercantiles*, 2000–2001, p. 359–362.

21 — Taip pat Komercijos registro reglamento, patvirtinto 1996 m. liepos 19 d. Karaliaus dekretu Nr. 1784/1996 (*Boletín Oficial del Estado*, 1996 m. liepos 31 d.), 209–221 straipsniai.

22 — Prekybos kodekso 170 ir 218 straipsniai. Jeigu komanditorius neįvykdo šios pareigos, ūkinė bendrija gali nurodytą sumą išsireikauti teismine tvarka arba nutraukti jungtinės veiklos sutartį tiek, kiek ji susijusi su šiuo komanditoriumi.

23 — Prekybos kodekso 147 straipsnyje numatyta, kad: „Los socios comanditarios no podrán hacer acto alguno de administración de los intereses de la compañía, ni aun en calidad de apoderados de los socios gestores“.

24 — Prekybos kodekso 147 straipsnyje numatyta, kad: „Habrà lugar a la rescisión parcial del contrato de compañía mercantil colectiva o en comandita por cualquiera de los motivos siguientes: <...> Por injerirse en funciones administrativas de la compañía el socio a quien no compete desempeñarlas, según las condiciones del contrato de sociedad“.

25 — Prekybos kodekso 147 straipsnyje numatyta, kad: „Este nombre colectivo constituirá la razón social, en la que nunca podrán incluirse los nombres de los socios comanditarios“. Žr. C. Paz-Ares, R. Uria ir A. Menendez „Curso de Derecho Mercantil I. Madridas“, 1999, p. 718.

26 — Žr. C. Paz-Ares, R. Uria ir A. Menendez „Curso de Derecho Mercantil“, Madridas, 1999, p. 71.

dita“. Akivaizdu, kad šie pavadinimai nesusiję su tuo pačiu fiziniu asmeniu Bauer, nors tik taip būtų įgyvendinti Prekybos kodekso 147 straipsnyje numatyti reikalavimai. Tačiau mes galime įsivaizduoti, kad du šeiminiams santykiams susiję asmenys turi tokias pačias pavardes²⁷, ir manyti, kad *HBV* bent jau *de facto* valdo *HBE*. Taigi *HBV* gali daryti įtakos *HBE* sprendimams ir lemti jos veiklą. Be to, per posėdį Teisingumo Teisme ieškovė priminė, kad *HBV* valdo 100 % *HBE* dalių, ir aiškiai nurodė, jog H. Bauer iš esmės valdo *HBE*.

55. Nepaisant šalių nesutarimų dėl Vokietijos teisės aktų turto mokesčio srityje aiškinimo, ieškovės kapitalo akcijos yra vertinamos skirtingai turto mokesčio atžvilgiu remiantis tuo, ar ji turi Vokietijos, ar užsienio ūkinių bendrijų dalių. Ji turėtų sumokėti didesnę mokesčių antruoju atveju nei pirmuoju. Be to, per Teisingumo Teismo posėdį *Finanzamt* pripažino, kad į tokį klausimą, kokį pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą

27 — Šį klausimą turi išsiaiškinti nacionalinis teismas ir jeigu reikia, paprašyti, pavyzdžiui, *HBV* ir *HBE* jungtinės veiklos sutarties. Pagal EB 234 straipsnyje numatytą procedūrą, grindžiamą griežtu nacionalinių teismų ir Teisingumo Teismo kompetencijos atskyrimu, bet kokios nagrinėjamų faktinių aplinkybių įvertinimas priskiriamas nacionalinio teismo kompetencijai (žr., be kita ko, 2003 m. vasario 23 d. Sprendimą *IKA* (C-326/00, Rink. p. I-1703, 27 punktą) ir 2004 m. kovo 11 d. Sprendimą *De Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rink. p. I-2409, 41 punktą). Minėto sprendimo X ir Y 37 punkte Teisingumo Teismas nurodė, kad „prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas privalo įvertinti, ar pagrindinėje byloje ši sąlyga (dėl lemiamos įtakos) yra tenkinama“. Šiuo klausimu žr. 2006 m. gegužės 2 d. generalinio advokato P. Leger išvados byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, 50 punktą.

pateikęs teismas, galima atsakyti tik teigiamai²⁸.

56. *Finanzamt* teigia, kad ieškovė nėra daugiau apmokestinama nei panašios įmonės, turinčios nacionalinių ūkinių bendrijų dalių, ir kad šių abiejų grupių turto vertinimo rezultatas būtų toks pat.

57. Tačiau vis tiek yra didelis skirtumas tarp dviejų skaičiavimo metodų; *HBV* turimų *HBE* dalių atveju vertinant pagal *Finanzamt* naudojamą metodą gaunamas beveik dvigubai didesnis rezultatas. Neatsižvelgiant į tai, ar šis skirtumas laikytinas dideliu, reikia prisiminti, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką EB 43 straipsnis draudžia net ir nedidelės apimties arba mažareikšmį įsisteigimo laisvės apribojimą²⁹.

58. Toks apribojimas būtų galimas, tik jei siekiama teisėto, Sutartį atitinkančio, tikslo ir jei jis yra pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Be to, ši priemonė

28 — Žr. išvados 122 punktą.

29 — 1986 m. sausio 28 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (270/83, Rink. p. 273, 21 punktą); 2000 m. vasario 15 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (C-34/98, Rink. p. I-995, 49 punktą) ir minėto sprendimo *De Lasteyrie du Saillant* 43 punktą.

turi galėti užtikrinti siekiamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti³⁰.

59. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kurį palaiko Komisija, teigia, kad pateisinimai – būtinybė užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darnumą ir praktiniai administracinės tvarkos sunkumai – netinkami.

60. Teisingumo Teismas pripažino, kad būtinybė išlaikyti mokesčių sistemos darnumą gali pateisinti Sutartimi garantuojamų pagrindinių laisvių naudojimosi apribojimą³¹. Tačiau siekiant, kad šiam pateisinamajam argumentui būtų pritarta, turi būti nustatytas tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečia mokesčių rinkliava tam pačiam mokesčių

mokėtojui³². Tačiau šiuo atveju nebuvo tiesioginio ryšio tarp mokesčių lengvatos ir konkrečios mokesčių rinkliavos³³.

61. Dėl praktinių administracinės tvarkos sunkumų, norint apskaičiuoti dalyvavimo kitose valstybėse narėse įsteigtose bendrijose vertę, primintina, kad, kaip nurodė *HBV* ir Komisija, egzistuoja Direktyva 77/799, kuri pagal jos 1 straipsnio 1 dalį taikoma ir kapitalo mokesčiui³⁴. Ji numato, kad vienos valstybės narės kompetentingos valdžios institucijos turi teisę paprašyti kitos valstybės narės kompetentingų valdžios institucijų suteikti visą informaciją, kuri joms leistų nustatyti teisingą mokesčio sumą³⁵.

62. Galiausiai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neklausia, ar nagrinėjamos nacionalinės teisės normos yra suderinamos su laisvu kapitalo judėjimu, tačiau daugelis proceso dalyvių manė, kad svarbu pareikšti savo nuomonę. Dėl šio klausimo tiesiog užtenka pasakyti, kad ši laisvė *rationae temporis* netaikoma šioje byloje.

30 — 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Futura Participations ir Singer* (C-250/95, Rink. p. I-2471, 26 punktas); minėto sprendimo *De Lasteyrie du Saillant* 49 punktas; minėto sprendimo *Marks & Spencer* 35 punktas; 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Centro di Musicoloria Stauffer* (C-386/04, Rink. p. I-8203, 32 punktas) ir minėto sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 47 punktas.

31 — 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Bachmann* (C-204/90, Rink. p. I-249, 28 punktas); 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Komisija prieš Belgiją* (C-300/90, Rink. p. I-305, 21 punktas) ir minėto sprendimo *Baars* 37 punktas.

32 — Minėto sprendimo *Centro di Musicoloria Stauffer* 53 ir 54 punktai.

33 — Minėtose bylose *Bachmann* ir *Komisija prieš Belgiją* egzistavo draudimo įmokų pagal senatvės ir gyvybės draudimo sutartį atskaitymo ir vykdančios draudimo sutartį draudimo išmokamų sumų apmokestinimo tiesioginis ryšys, kurį reikėjo išlaikyti siekiant užtikrinti mokesčių sistemos vientisumą. Byloje *Baars*, susijusioje su skirtingų mokesčių mokėtojų apmokestinimu skirtingais mokesčiais, toks tiesioginis ryšys neegzistavo.

34 — „Pagal šios direktyvos nuostatas valstybių narių kompetentingos institucijos keičiasi bet kokia informacija, kuri gali padėti joms atlikti teisingą pajamų ir kapitalo mokesčių įvertinimą.“

35 — Minėtų sprendimo *Schumacker* 45 punktas ir sprendimo *Futura Participations ir Singer* 41 punktas.

63. Pagrindinė byla susijusi su 1988 finansiniais metais, t. y. faktine ir teisine padėtimi tiek iki ES sutartimi atlikto 73 B straipsnio įtraukimo į EB sutartį, tiek iki 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo³⁶, kuria visiškai liberalizuotas kapitalo judėjimas, priėmimo bei įsigaliojimo.

64. Primintina, kad EEB sutarties 67 straipsnio 1 dalis (dabar – EB sutarties 67 straipsnio, kuris panaikintas Amsterdamo sutartimi, 1 dalis) pereinamajam laikotarpiui pasibaigus nepanaikino kapitalo judėjimo apribojimų³⁷. Iš tikrųjų toks panaikinimas buvo Tarybos direktyvų, priimtų remiantis EEB sutarties 69 straipsniu (dabar – EB sutarties 69 straipsnis, panaikintas Amsterdamo sutartimi), rezultatas³⁸.

36 — OL L 178, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 10.

37 — EEB sutarties 67 straipsnyje buvo numatyta:
„1. Pereinamuoju laikotarpiu ir tiek, kiek reikia užtikrinti, kad bendroji rinka tinkamai veiktų, valstybės narės palaipsniui naikina tarpusavyje taikomus kapitalo, priklausančio valstybėse narėse gyvenantiems asmenims, judėjimo apribojimus, taip pat bet kokią diskriminaciją dėl šalių pilietybės ar gyvenamosios vietos arba dėl vietos, kurioje kapitalas yra investuotas.
2. Ne vėliau kaip iki pirmojo etapo pabaigos panaikinami visi einamųjų mokėjimų, susijusių su kapitalo judėjimu tarp valstybių narių, apribojimai.
EEB sutarties 69 straipsnyje buvo numatyta:
„Taryba, remdamasi Komisijos pasiūlymu, kuri šiuo tikslu konsultuojasi su 105 straipsnyje nurodytu Pinigų komitetu, per pirmuosius du etapus vieningai, o vėliau – kvalifikuota balsų dauguma, leidžia direktyvas, būtinas 67 straipsnio nuostatoms laipsniškai įgyvendinti.“

38 — Žr. 1981 m. lapkričio 11 d. Sprendimą *Casati* (203/80, Rink. p. 2595, 8–13 punktai) ir 1995 m. lapkričio 14 d. Sprendimą *Svensson ir Gustavsson* (C-484/93, Rink. p. 1-3955, 5 punktas).

65. 1988 finansinių metų atžvilgiu buvo reikšminga 1960 m. gegužės 11 d. Pirmoji Tarybos direktyva dėl Sutarties 67 straipsnio³⁹ įgyvendinimo, galiausiai pakeista ir papildyta 1986 m. lapkričio 17 d. Tarybos direktyva 86/566/EEB⁴⁰. Pirmosios direktyvos dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo 1 straipsnio 1 dalyje tik nustatyta, kad valstybės narės suteikia visus keitimo leidimus, kurių reikia tarp valstybių narių rezidentų sandoriams sudaryti ir pervedimams, susijusiems su šios direktyvos prielaidose nurodytais kapitalo judėjimais, vykdyti.

66. Todėl aišku, kad nuostatos kapitalo judėjimo laisvės srityje, taikytinos tuo metu, kai susidarė pagrindinės bylos aplinkybės, t. y. 1988 m., neprieštarauja tokioms nacionalinės teisės nuostatoms, kokios taikytinos pagrindinėje byloje, pagal kurias suteikiama didesnė vertė bendrovės dalyvavimui kitoje valstybėje narėje įsteigtoje ūkinėje bendrijoje nei jos dalyvavimui atitinkamoje valstybėje narėje įsteigtoje ūkinėje bendrijoje. Pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos aplinkybių atsiradimo momentu neprieštaravo su kapitalo judėjimu susijusioms Bendrijos nuostatoms⁴¹.

39 — OL 1960, 43, p. 921.

40 — OL L 322, p. 22.

41 — Žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Ritter-Coulais* (C-152/03, Rink. p. I-1711, 22–27 punktai).

VI — Išvada

67. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į *Finanzgericht Hamburg* pateiktą klausimą Teisingumo Teismui siūloma atsakyti taip:

„EEB sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) ir EEB sutarties 58 straipsnis (dabar – EB 48 straipsnis) draudžia taikyti tokius valstybės narės mokesčių teisės aktus kaip pagrindinėje byloje, kurie, vertinant nekotiruojamas kapitalo bendrovės dalis, lemia didesnės vertės suteikimą šios bendrovės dalyvavimui kitoje valstybėje narėje įsteigtoje ūkinėje bendrijoje nei jos dalyvavimui atitinkamoje valstybėje narėje įsteigtoje ūkinėje bendrijoje.“