



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2014 m. spalio 2 d.¹

Byla C-133/13

**Staatssecretaris van Economische Zaken,
Staatssecretaris van Financiën
prieš**

Q

(Raad van State (Nyderlandų Karalystė) pateiktas prašymas

priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai — Laisvas kapitalo judėjimas (SESV 63 straipsnio 1 dalis) — Nacionalinis dovanojamo turto mokestis — Mokesčio lengvata, taikoma nacionalinėje teritorijoje esantiems „dvarams“ — Nacionalinio gamtos ir kultūros paveldo išsaugojimas — Mokesčių kontrolės veiksmingumas — Tarpvalstybinė savitarpio pagalba mokesčių bylose — Direktyvų 2010/24/ES ir 2011/16/ES taikymo sritis — „Administracinių tyrimų“ sąvoka pagal Direktyvos 2010/24/ES 5 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą ir Direktyvos 2011/16/ES 3 straipsnio 7 punktą — Pareigos atlikti tyrimą ribos“

I – Įžanga

1. Jei valstybės narės apmokestina paveldimo ar dovanojamo turto perleidimą, mokesčių našta gali būti tokia didelė, kad įgijėjas turi perduoti dalį turto, kad galėtų juos sumokėti. Tačiau tam tikro turto atveju valstybės narės baiminasi dėl šių pasekmių ir suteikia lengvatas, kad perleidžiamas turtas būtų išsaugotas kaip visuma.
2. Taip yra ir nagrinėjamu atveju, kai Nyderlandų Karalystė nori išsaugoti tam tikro nekilnojamojo turto vientisumą ir po apmokestinamo perleidimo. Jei nekilnojamas turtas yra „gamtos grožybė“, mokestis dėl to gali būti sumažintas perpus arba visai netaikomas, jei naujasis savininkas grožį saugos ilgą laiką. Tačiau Nyderlandų Karalystė yra suinteresuota tik savo pačios gamtos grožiu. Jei šios valstybės narės rezidentas perleidžia užsienyje esantį nekilnojamojo turto, kuris apmokestinamas dovanojamo turto mokesčiu, jam netaikomos jokios šio mokesčio lengvatos.
3. Teisingumo Teismas dabar turės išaiškinti, ar tokia teisės norma suderinama su pagrindinėmis laisvėmis. Šiuo atveju reikės ištirti ne tik nacionaliniais tikslais apriboto mokesčio skatinimo leistinumą. Šiuo požiūriu yra tam tikrų paralelių su nagrinėjama byla C-87/13, kurioje neseniai pateikiau išvadą². Be to, nagrinėjamoje byloje kyla klausimų dėl valstybių narių administracinio bendradarbiavimo ribų, jei reikia skatinti ir užsienyje esančio nekilnojamojo turto savininkus. Mat norint gauti mokesčio lengvatą, gamtos grožį žemės sklype būtina saugoti ilgesnį laiką.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — Žr. mano Išvadą X (C-87/13, EU:C:2014:2164).

II – Teisinis pagrindas

A – Sąjungos teisė

4. 2010 m. kovo 16 d. Tarybos direktyvos 2010/24/ES dėl savitarpio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su mokesčiais, muitais ir kitomis priemonėmis³ (toliau – Išieškojimo direktyva 2010/24), 2 straipsnio 1 dalyje jos taikymo sritis apibrėžta taip:

„Ši direktyva taikoma reikalavimams, susijusiems su:

a) visais bet kokio pobūdžio mokesčiais ir muitais, kuriuos taiko valstybė narė <...>“

5. Išieškojimo direktyvos 2010/24 5 straipsnio 1 dalyje nustatyta „prašym[o] suteikti informaciją“ galimybė:

„Prašančiosios institucijos prašymu institucija, į kurią kreipiamasi, suteikia visą informaciją, kuri, galima numatyti, būtų svarbi prašančiajai institucijai vykdant 2 straipsnyje nurodytus reikalavimus.

Norėdama suteikti tą informaciją, institucija, į kurią kreipiamasi, pasirūpina, kad būtų atlikti visi tokiai informacijai gauti reikalingi administraciniai tyrimai.“

6. Be Išieškojimo direktyvos 2010/24, tarpvalstybinės savitarpio pagalbos mokesčių bylose srityje yra dar 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyva 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinanti Direktyvą 77/799/EEB⁴ (toliau – Bendradarbiavimo direktyva 2011/16). Jos 1 straipsnio 1 dalyje apibrėžtas jos „dalykas“:

„Šia direktyva nustatomos taisyklės ir tvarka, kuriomis vadovaudamosi valstybės narės bendradarbiauja viena su kita siekdamos keistis informacija, kuri, kaip galima numatyti, gali būti reikalinga administruojant valstybių narių nacionalinius įstatymus, susijusius su 2 straipsnyje nurodytais mokesčiais, ir užtikrinant jų vykdymą.“

7. Bendradarbiavimo direktyvos 2011/16 „taikymo sritis“ nurodyta jos 2 straipsnyje:

„1. Ši direktyva taikoma visiems bet kokios rūšies mokesčiams, kuriuos taiko valstybė narė <...>, arba kurie taikomi [jos] vardu.

2. Nepaisant 1 dalies, direktyva netaikoma pridėtinės vertės mokesčiui ir muitams arba akcizams, kuriems taikomi kiti Sąjungos teisės aktai dėl valstybių narių administracinio bendradarbiavimo. Ši direktyva taip pat netaikoma privalomojo socialinio draudimo įmokoms <...>.

<...>“

8. Tarpvalstybinio savitarpio bendradarbiavimo galimybė nustatyta Bendradarbiavimo direktyvos 2011/16 5 straipsnyje:

„Besikreipiančios institucijos prašymu institucija, į kurią kreipiamasi, pateikia besikreipiančiajai institucijai visą 1 straipsnio 1 dalyje nurodytą informaciją, kurią ji turi arba kurią ji gauna atlikusi administracinius tyrimus.“

3 — OL L 84, p. 1.

4 — OL L 64, p. 1.

9. Bendradarbiavimo direktyvos 2011/16 3 straipsnio 7 punkte šios direktyvos tikslais sąvoka „administracinis tyrimas“ apibrėžta kaip „kontrolė, patikrinimai ir kiti veiksmai, kurių valstybės narės imasi vykdydamos savo pareigas, kad užtikrintų tinkamą mokesčių teisės aktų taikymą“.

B – Nacionalinė teisė

10. Nyderlanduose pagal *Successiewet 1956* (1956 m. Paveldėjimo įstatymas) 1 straipsnio 1 dalies 2 punktą dovanojamo turto mokestis renkamas „nuo visos vertės to, ką dėl dovanojimo įgyja asmuo, kurio gyvenamoji vieta dovanojimo metu buvo Nyderlanduose“.

11. *Natuurschoonwet 1928* (1928 m. Gamtos grožio įstatymas) 7 straipsnio 1 dalies pirmajame sakinyje nustatyta ši mokesčio lengvata:

„Jeigu pagal *Successiewet 1956* įgyjamas prie dvarų priskirtas nekilnojamas turtas, tuomet <...> nereikia mokėti skirtumo tarp sprendime nustatyto dovanojamo ar paveldimo turto mokesčio ir mokesčio, kurį reikėtų mokėti tuo atveju, jei šis nekilnojamas turtas būtų įvertintas puse ekonominės vertės, kuri įgijimo momentu turėtų būti priskirta nekilnojamajam turtui tuo atveju, jeigu jį įsigyjant būtų nustatytas reikalavimas 25 metus išsaugoti jį tokį, koks jis yra, ir suaugusius medžius kirsti tik tiek, kiek to reikia arba įprasta pagal įprastos miškininkystės taisykles.“

12. Pagal šios dalies antrą sakinį pirmame sakinyje nurodyta ekonominė vertė sumažinama iki nulio, jei dvaras yra prieinamas visuomenei. Dėl to galiausiai neimamas joks dovanojamo turto mokestis.

13. *Natuurschoonwet 1928* 1 straipsnio 1 dalies a punkte „dvaras“ apibrėžiamas kaip „Nyderlanduose esantis, visiškai ar iš dalies natūralios gamtos plotais, miškais arba kitomis medžių grupėmis apsuptas nekilnojamas turtas, įskaitant žemės sklypą, ant kurio yra dvaro pastatas arba kiti prie dvaro tinkantys pastatai, jeigu pageidautina, kad šis nekilnojamas turtas su jam būdingomis išraiškos formomis išliktų, atsižvelgiant į gamtos grožio išsaugojimą“.

14. Pagal *Natuurschoonwet 1928* 1 straipsnio 2 dalį įgyvendinimo nutarime nustatoma konkrečiau, kokiomis sąlygomis nekilnojamas turtas laikytinas dvaru. Pagal šio įgyvendinimo nutarimo (*Rangschikkingsbesluit Natuurschoonwet 1928*) 2 straipsnio 1 dalį reikia įvykdyti keturias sąlygas: žemės sklypo plotas turi būti ne mažesnis kaip 5 ha; žemės sklypo sausumos ir vandenų plotai turi sudaryti vientisą teritoriją; ne mažiau kaip 30 proc. žemės sklypo ploto turi užimti miškai ar kitos gamtos teritorijos; naudojimasis žemės sklypu neturi kenkti gamtos grožiui. Įgyvendinimo nutarimo 1 straipsnio 1 punkte, be kita ko, yra konkrečiai apibrėžti saugotini miškų plotai ir kitos gamtos teritorijos.

15. Pagal *Natuurschoonwet 1928* 2 straipsnį savininkas kompetentingiems ministrams gali teikti prašymą nustatyti, kad jo nekilnojamas turtas yra dvaras, kaip tai apibrėžta pagal šį įstatymą.

III – Pagrindinė byla

16. Ginčas pagrindinėje byloje susijęs su Q prašymu pripažinti jai nuosavybės teise priklausančią nekilnojamąjį turtą, esantį Anglijoje, „dvaru“, kaip jis suprantamas pagal *Natuurschoonwet 1928*. Prašymo priežastis yra jos ketinimas nekilnojamąjį turtą padovanoti savo sūnui, kuris gyvena Jungtinėje Karalystėje. Tačiau kadangi pati Q gyvena Nyderlanduose, pasak jos, dovanojant reikia taikyti Nyderlanduose taikomą dovanojamo turto mokestį.

17. Nyderlandų administracija atmetė prašymą, motyvuodama vien tuo, kad nekilnojamas turtas yra ne Nyderlanduose, kaip to reikalaujama pagal *Natuurschoonwet 1928* 1 straipsnio 1 dalies a punktą. Dėl tokio sprendimo Q kreipėsi į teismą.

IV – Procesas Teisingumo Teisme

18. Ginčą šiuo metu nagrinėjantis *Raad van State*, remdamasis SESV 267 straipsniu, 2013 m. kovo 13 d. pateikė Teisingumo Teismui šiuos klausimus:

- „1. Ar interesas išsaugoti nacionalinės gamtos grožį ir kultūros ir istorijos paveldą, kuris yra *Natuurschoonwet 1928* dalykas, yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas, kuriuo pateisinama teisės norma, pagal kurią neapmokestinimas dovanojamo turto mokesčiu (mokesčio lengvata) taikomas tik Nyderlanduose esantiems dvarams?
2. a. Ar valstybės narės institucijos, atlikdamos patikrinimą, ar kitoje valstybėje narėje esantis nekilnojamasis turtas gali būti priskirtas prie dvarų, kaip jie suprantami pagal *Natuurschoonwet 1928*, tam, kad gautų savitarpio pagalbą iš valstybės narės, kurioje yra šis nekilnojamasis turtas, institucijų, gali remtis Išieškojimo direktyva 2010/24, jei dėl priskyrimo prie dvarų pagal šį įstatymą neapmokestinama minėto nekilnojamojo turto dovanojimo momentu mokėtina dovanojamo turto mokesčiu?
- b. Jeigu atsakymas į 2a klausimą būtų teigiamas: ar Bendradarbiavimo direktyvos 2011/16 3 straipsnio 7 punkte vartojama sąvoka „administracinis tyrimas“ aiškintina taip, kad ji apima ir patikrinimą vietoje?
- c. Jeigu atsakymas į 2b klausimą būtų teigiamas: ar, siekiant patikslinti Išieškojimo direktyvos 5 straipsnio 1 dalyje vartojamą „administracinių tyrimų“ sąvoką, galima remtis Bendradarbiavimo direktyvos 2011/16 3 straipsnio 7 punkte vartojama „administracinio tyrimo“ sąvoka?
3. Jeigu atsakymas į 2a, 2b arba 2c klausimą būtų neigiamas: ar ESS 4 straipsnio 3 dalyje, siejamoje su SESV 167 straipsnio 2 dalimi, įtvirtintas lojalus bendradarbiavimo principas aiškintinas taip, kad dėl jo, kai viena valstybė narė paprašo kitos valstybės narės bendradarbiauti tikrinant, ar toje kitoje valstybėje narėje esantis nekilnojamasis turtas gali būti priskirtas prie dvarų, kaip jie suprantami pagal įstatymą, kurio tikslas – nacionalinės gamtos grožio ir kultūros ir istorijos paveldo išsaugojimas ir apsauga, prašoma valstybė narė privalo bendradarbiauti?
4. Ar laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti pateisintas remiantis būtinumu užtikrinti mokesčių priežiūros veiksmingumą, jeigu atrodo, kad grėsmė šios priežiūros veiksmingumui gali kilti vien dėl to, kad nacionalinės institucijos 25 metų laikotarpiu, nurodytu *Natuurschoonwet 1928* 7 straipsnio 1 dalyje, turi vykti į kitą valstybę narę tam, kad joje atliktų reikiamus patikrinimus?“

19. Ši byla iš pradžių buvo sujungta su byla C-87/13, kad būtų bendrai vykdomas procesas ir priimtas bendras sprendimas. Šiose sujungtose bylose Q, X (bylos C-133/13 pagrindinės bylos šalis), Vokietijos Federacinė Respublika, Ispanijos Karalystė, Prancūzijos Respublika, Italijos Respublika, Nyderlandų Karalystė, Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė bei Europos Komisija 2013 m. birželio mėn. pateikė pastabas raštu. Paskui bylos vėl buvo išskirtos.

20. 2014 m. gegužės 21 d. teismo posėdyje dalyvavo Q, Vokietijos Federacinė Respublika, Ispanijos Karalystė, Nyderlandų Karalystė ir Komisija.

V – Teisinis vertinimas

21. Teikdamas klausimus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori žinoti, ar tokia mokestinį skatinimą nustatanti teisės norma, kaip nagrinėjamoji, yra suderinama su laisvu kapitalo judėjimu, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį. Tikrinant, ar nepažeidžiama ši pagrindinė laisvė, galima išnagrinėti ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus, susijusius su direktyvų dėl valstybių narių mokesčių administravimo institucijų bendradarbiavimo aiškinimu.

A – Apribojimas

22. Dovanojamo turto mokesčio lengvata, kaip nagrinėjamoji, apriboja laisvą kapitalo judėjimą, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį.

23. Pirma, mokestiniam dovanų vertinimui taikomos Sutarties nuostatos dėl kapitalo judėjimo, jeigu vienas esminis atitinkamo sandorio elementas peržengia vienos valstybės narės ribas⁵. Nagrinėjamu atveju taip ir yra, nes nekilnojamasis turtas, kuris turi būti padovanotas, yra ne Nyderlanduose, bet kitoje valstybėje narėje.

24. Antra, prielaida, kad kapitalo judėjimas apribojamas, darytina tuomet, kai dovanojant užsienyje esantį nekilnojamąjį turtą taikomas didesnis mokestis, negu dovanojant nacionalinėje teritorijoje esantį nekilnojamąjį turtą. Teisingumo Teismas taip nusprendė tuo atveju, kai turtas perleidžiamas dėl mirties⁶, ir šią Teismo praktiką galima atitinkamai taikyti turto dovanojimui tarp gyvųjų⁷. Nagrinėjamu atveju Q nekilnojamasis turtas nepripažįstamas „dvaru“ ir dovanojamo turto mokesčio lengvata nesuteikiama vien dėl to, kad tas turtas yra ne Nyderlanduose.

25. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką toks apribojimas – nepaisant išimties nuostatos, skirtos nacionalinei mokesčių teisei pagal SESV 65 straipsnio 1 dalies a punktą – suderinamas su laisvu kapitalo judėjimu tik tada, kai skirtingas požiūris susijęs su situacijomis, kurios objektyviai viena į kitą nepanašios (šiuo klausimu žr. iškart po šio skirsnio esantį B skirsnį), arba yra pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais⁸ (šiuo klausimu žr. C skirsnį).

B – Objektyvus situacijų panašumas

26. Taigi pirmiausia kyla klausimas, ar mokesčių mokėtojo, kuris dovanoja Nyderlanduose esantį „dvarą“, apmokestinamą dovanojamo turto mokesčiu, situacija yra objektyviai panaši į mokesčių mokėtojo, kuris dovanoja kitoje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą, apmokestinamą dovanojamo turto mokesčiu, be to, atitinkantį pripažinimo „dvaru“ sąlygas, situaciją.

27. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką reikia ištirti objektyvų situacijų panašumą atsižvelgiant į konkrečios teisės normos tikslą⁹. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nagrinėjama teisės norma, reglamentuojančia mokestinį skatinimą, siekiama išsaugoti tiek nacionalinės gamtos grožį, tiek kultūros ir istorijos paveldą Nyderlanduose.

5 — Sprendimas *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216, 20 punktas).

6 — Žr. Sprendimą *Jäger* (C-256/06, EU:C:2008:20, 35 punktas).

7 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Mattner* (C-510/08, EU:C:2010:216, 25 ir 26 punktai).

8 — Žr. tik Sprendimą *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 44 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

9 — Žr. tik sprendimus *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 22 punktas) ir *SCA Group Holding ir kt.* (C-39/13, C-40/13 ir C-41/13, EU:C:2014:1758, 28 punktas).

28. Tačiau toks vien nacionaline teritorija apribotas tikslas dar nereiškia, kad nagrinėjamu atveju vertintinos situacijos nėra objektyviai panašios. Juk, kaip jau esu išsamiau paaiškinusi, mokesčių skatinimą reglamentuojančios nacionalinės teisės normos tikslas tikrinant objektyvų panašumą negali būti apibrėžiamas vien nacionaliniu aspektu¹⁰.

29. Todėl minėtos situacijos yra objektyviai panašios, jei kitoje valstybėje narėje esantis nekilnojamasis turtas atitinka Nyderlandų teisės normos, kuri reglamentuoja pripažinimą gamtos grožybe ir kultūros ir istorijos paveldo, reikalavimus, išskyrus reikalavimą būti nacionalinėje teritorijoje. Nagrinėjamu atveju taip ir yra, nes Q neigiamą atsakymą dėl pripažinimo gavo vien dėl to, kad jos nekilnojamasis turtas yra ne nacionalinėje teritorijoje.

C – Pateisinimas

30. Teliėka patikrinti, ar mokesčių skatinimą reglamentuojanti teisės norma, kaip antai Nyderlandų teisės norma, yra pateisinama privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

1. Nacionalinio gamtos ir kultūros paveldo išsaugojimas

31. Proceso metu buvo pareikšta, kad nacionalinio gamtos ir kultūros paveldo išsaugojimas yra toks pateisinimo pagrindas.

32. Visų pirma, nėra jokių abejonių, kad Nyderlandų Karalystė turi teisę skatinti savo gamtos ir kultūros paveldą. Tačiau šis tikslas būtų užtikrintas ir tada, jei mokesčio lengvata būtų taikoma ir užsienyje esančiam nekilnojamajam turtui. Nyderlandų Karalystė negalėtų sėkmingai prieštarauti mokesčio lengvatos išplėtimui teigdama, kad jis sumažintų mokesčines pajamas. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką reikalavimas užkirsti kelią mokesčių pajamų sumažėjimui nepriskirtinas prie privalomųjų bendrojo intereso pagrindų, galinčių pateisinti Sutartimi suteiktos laisvės apribojimą¹¹.

33. Todėl pateisinti šią Nyderlandų teisės normą galima tik tuomet, jei valstybėms narėms tokiu atveju, kaip nagrinėjamas, leidžiama *apriboti* mokesčio lengvatų suteikimą taip, kad jos būtų taikomos tik nacionalinėje teritorijoje esančiam nekilnojamajam turtui.

a) Skatinimo tikslo apibrėžimo ribos

34. Teismo praktikoje dar nėra išaiškintas klausimas, kokiomis sąlygomis valstybės narės, taikydamos mokesčių skatinimą, gali nustatyti skatinimo tikslą, apribotą nacionaline teritorija.

35. Jau buvo priimta daug sprendimų dėl valstybių narių mokesčių teisės normų, kuriuose numatytas mokesčio skatinimo apribojimas nacionalinėje teritorijoje vykdoma veikla arba nacionalinėje teritorijoje esančiais objektais. Tačiau daugeliu iš tų atvejų *už* teisės normos slypintis tikslas neapsiribojo vien nacionaline teritorija. Teisingumo Teismas šiais atvejais neleido mokesčio skatinimo apribojimo nacionaline teritorija vien dėl to, kad šiuo skatinimu siekiamas tikslas lygiai taip pat sėkmingai pasiekiamas su užsienio pagalba. Sprendime *Petersen* jam buvo neaišku, kodėl Vokietijos plėtros politiką gali skatinti tik nacionalinės įmonės¹². Sprendime dėl Vokietijos subsidijos

10 — Žr. mano Išvadą X (C-87/13, EU:C:2014:2164, 31 punktą).

11 — Sprendimas *Komisija / Austrija* (C-10/10, EU:C:2011:399, 40 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

12 — Sprendimas *Petersen* (C-544/11, EU:C:2013:124, 61 punktą).

gyvenamajam būstui jis manė, kad tikslas patenkinti būsto paklausą būtų taip pat pasiektas, jei būtų skatinamas ir užsienyje esančio būsto įsigijimas asmeniškai naudotis¹³. Sprendime *Persche* Teisingumo Teismas konstatavo, kad valstybė narė neturi teisės neleisti taikyti aukų užsienio subjektams atskaitos, jei šie subjektai siekia identiškų tikslų kaip ir nacionaliniai¹⁴.

36. Nagrinėjamu atveju mokestinio skatinimo tikslas – išsaugoti nacionalinį gamtos ir kultūros paveldą. Užsienyje esančiam nekilnojamajam turtui taikoma mokesčio lengvata šiam tikslui nepasitarautų, nes ji skatintų kitos valstybės narės kultūros ir gamtos paveldą. Todėl Teisingumo Teismas šiuo atveju turi nuspręsti, ar už mokesčio lengvatos slypintis tikslas, kuris vienareikšmiškai apribotas nacionaline teritorija, yra pateisinimo pagrindas.

37. Teismo praktika šiuo atžvilgiu yra daug kartų patvirtinusi, kad valstybės narės iš esmės pačios gali nustatyti, kokius visuomenės interesus jos nori skatinti mokesčiais¹⁵.

38. Be to, Teisingumo Teismas iš esmės pripažino, kad valstybės narės taikoma skatinimo priemonė gali siekti nacionalinio tikslo, jei skatinama sritis nėra suderinta Sąjungos teisėje¹⁶. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką valstybės narės siekis užtikrinti tam tikrą sąsają tarp atitinkamos valstybės narės visuomenės ir skatinamo išmokos gavėjo irgi gali būti objektyvus bendrojo intereso pagrindas¹⁷. Kartu pripažįstama, kad gavėjų rato išplėtimas gali tapti pernelyg didele našta išmoką skiriančiai valstybei narei ir dėl to turėti įtakos bendram skatinimo lygiui¹⁸. Tas pats turi būti taikoma, kai skatinimo objektas yra ne tam tikras asmuo, susijęs su valstybės narės visuomene, o šios visuomenės daiktinė dalis (šiuo atveju – nacionalinis gamtos ir kultūros paveldas). Be to, nėra didelio skirtumo, ar valstybė narė skatinimą išmoka tiesiogiai, ar suteikia jį, kaip šiuo atveju, taikydama mokesčio lengvatą, t. y. atsisakydama mokestinių pajamų.

39. Tačiau, kaip jau esu nurodžiusi byloje C-87/13¹⁹, pagal Sąjungos teisę valstybės narės skatinimo tikslą gali apibrėžti nevisiškai laisvai. Tikslą būtų galima apibrėžti akivaizdžiai protekcionistiškai, pavyzdžiui, kai mokestiniu skatinimu siekiama sudaryti geresnes sąlygas tik savo valstybės piliečiams, ir taip padaryti didelės žalos vidaus rinkai.

40. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, reikia atskirti pagal Sąjungos teisę leidžiamus ir neleidžiamus nacionalinius skatinimo tikslus. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas Sprendime *Tankreederei I* pateikė pirmuosius metodus, atskirdamas pagal tai, ar „socialinis tikslas“ siejasi su skatinimu²⁰. Be to, Sprendime *Laboratoires Fournier* išskirtinai nacionaliniu aspektu apibrėžtą skatinimo tikslą jis laikė neteisėtu, nes šis tiesiogiai prieštaravo Sutartyje įtvirtintiems atitinkamos Bendrijos politikos tikslams²¹.

41. Todėl, mano nuomone, kiekvienu konkrečiu atveju būtina palyginti valstybės narės mokestinio skatinimo teisės norma siekiamą ir į savo valstybę orientuotą tikslą ir poveikį Sutartyse įtvirtintiems Sąjungos tikslams, visų pirma apribotai pagrindinei laisvei. Tai taikoma bet kuriuo atveju tuomet, kai valstybės narės siekiamas tikslas, bent jau bendrai, priklauso ir Sąjungos tikslams. Jei tai

13 — Žr. Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-152/05, EU:C:2008:17, 28 punktą).

14 — Žr. Sprendimą *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, 47–49 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

15 — Žr. sprendimus *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, EU:C:2006:568, 39 punktą); *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, 48 punktą) ir *Tankreederei I* (C-287/10, EU:C:2010:827, 30 punktą).

16 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Ålands Vindkraft* (C-573/12, EU:C:2014:2037, 94 punktą).

17 — Žr., be kita ko, sprendimus *Tas-Hagen ir Tas* (C-192/05, EU:C:2006:676, 34 punktą); *Gottwald* (C-103/08, EU:C:2009:597, 32 punktą) ir *Thiele Meneses* (C-220/12, EU:C:2013:683, 34 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

18 — Žr. Sprendimą *Thiele Meneses* (C-220/12, EU:C:2013:683, 35 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

19 — Žr. mano išvadą *X* (C-87/13, EU:C:2014:2164, 43 punktą).

20 — Žr. Sprendimą *Tankreederei I* (C-287/10, EU:C:2010:827, 30–33 punktai).

21 — Žr. Sprendimą *Laboratoires Fournier* (C-39/04, EU:C:2005:161, 23 punktą).

neproporcingai nekenkia pagrindinei laisvei, valstybei narei suteikiama galimybė savo turimomis priemonėmis skatinti tikslą, susijusį su savo visuomene, iš kurios ir gaunamos skatinimui naudojamos lėšos. Be to, susiduriama su rizika, kad valstybė narė savo lėšų Sąjungos tikslui skatinti nenaudos tik todėl, kad jai Sąjungos teisė leidžia skatinti tik visos Sąjungos mastu.

b) Skatinimo tikslo reikšmė

42. Tokio palyginimo rezultatas paprastai yra vienareikšmis, jei į valstybės narės siekiamą tikslą, apribotą būtent nacionaliniu aspektu, atsižvelgiama Sutartyse, kaip yra nacionalinio kultūros paveldo išsaugojimo atveju. Todėl jau byloje C-87/13 išaiškinau, kad nacionalinio kultūros paveldo išsaugojimas yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas, kuriuo galima pateisinti įsisteigimo laisvės apribojimą²². Nematau pagrindo šiuo atveju apriboto kapitalo judėjimo laisvės taikymo srityje tai traktuoti kitaip. Kadangi nagrinėjama mokesčio lengvata siekiama išsaugoti nacionalinį kultūros paveldą, vadinasi, ji pateisinama.

43. Tas pats taikoma ir gamtos paveldo išsaugojimui, jei šis paveldas kaip priestatas priskirtinas prie pastato arba kaip pastatas – prie kultūros paveldo. Taip yra tuomet, jei nacionaliniam kultūros paveldui priklausantys pastatai ir juos supanti gamta sudaro vienetą arba jei išpuoselėta gamta, pavyzdžiui, barokinis sodas, laikytinas pastatu.

44. Vis dėlto kyla klausimas, ar, be to, ir nacionalinio gamtos paveldo išsaugojimas gali būti laisvo kapitalo judėjimo apribojimo pateisinimo pagrindas. Tai susiję su atvejais, kai *Natuurschoonwet 1928* 1 straipsnio 1 dalies a punkto nuostatos prioritetiniam saugomam objektui, būtent „visiškai ar iš dalies natūralios gamtos plotais, miškais arba kitomis medžių grupėmis apsuptam nekilnojamajam turtui“, suteikiama mokesčio lengvata, tačiau šiame nekilnojamajame turte tuo pačiu metu nėra nacionalinio kultūros paveldo. Kitaip nei dėl kultūros paveldo, Sutartyje nėra jokios nuostatos apie tai, kad reikėtų saugoti ir gamtos paveldą su jo nacionaliniais ypatumais.

45. Vis dėlto įvairios proceso šalys pagrįstai nurodė nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, pagal kurią aplinkosauga apskritai pripažįstama pateisinimo pagrindu²³. Nors ši teismo praktika iki šiol didžiausią dėmesį kreipia į aplinkos saugojimą nuo teršimo arba taupų gamtinių išteklių naudojimą, SESV 191 straipsnio 1 dalies pirmoje įtraukoje įtvirtintas visiškai bendrai apibrėžtas Sąjungos tikslas išlaikyti ir saugoti aplinką. Tai apima ir gamtos paveldo apsaugą²⁴, kuriai skirtas ir esamų susijusių natūralios gamtos plotų išsaugojimas. Šioje byloje nagrinėjama mokesčio lengvata skatina tam tikrų natūralios gamtos plotų kaip vieneto išlikimą, sumažindama paveldimo arba dovanojamo turto perleidimo mokesčių našta dėl su gamtos apsauga susijusių įpareigojimų ir taip pat dėl to atsirandančią tikimybę, kad turtas bus parduotas dalimis – tai kelia grėsmę natūralios gamtos plotų išlikimui.

46. Todėl nagrinėjama nuostata, atsižvelgiant ir į gamtos paveldo išsaugojimą, siekiama Sutarčių (nors tik bendrai) pripažinto tikslo.

22 — Žr. mano Išvadą X (C-87/13, EU:C:2014:2164, 35–46 punktai).

23 — Žr. sprendimus *ADBHU* (240/83, EU:C:1985:59, 13 punktas); *Komisija / Danija* (302/86, EU:C:1988:421, 9 punktas); *Komisija / Belgija* (C-2/90, EU:C:1992:310, 32 punktas); *Komisija / Vokietija* (C-463/01, EU:C:2004:797, 75 punktas), *Komisija / Austrija* (C-320/03, EU:C:2005:684, 70 punktas); *Komisija / Austrija* (C-524/07, EU:C:2008:717, 57 punktas) ir *Mickelsson ir Roos* (C-142/05, EU:C:2009:336, 32 punktas).

24 — Žr. 1992 m. gegužės 21 d. Tarybos direktyvos 92/43/EEB dėl natūralių buveinių ir laukinės faunos bei floros apsaugos (OL L 206, p. 7; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 15 sk., 2 t., p. 102) ketvirtą konstatuojamąją dalį ir Sprendimą *Komisija / Jungtinė Karalystė* (C-6/04, EU:C:2005:626, 25 punktas).

c) Kenkimo vidaus rinkai mastas

47. Tačiau tai, ar valstybė narė turi teisę Sutartyse tik bendrai apibrėžto skatinimo tikslo, kaip antai nagrinėjamu atveju – gamtos paveldo išsaugojimo, siekti orientuodamasi vien į savo valstybę, ypač priklauso nuo kenkimo vidaus rinkai, šiuo atveju – laisvam kapitalo judėjimui, masto. Tačiau man atrodo, kad šiuo atveju tas kenkimas nėra toks didelis, kad reikėtų uždrausti valstybei narei apriboti savo mokestinį skatinimą nacionaliniam gamtos paveldui.

48. Pirmiausia SESV 65 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta, kad mokesčių mokėtojams, kurių kapitalo investavimo vieta skiriasi, iš esmės gali būti taikomas ir skirtingas požiūris. Net jei ši išimtis minėto straipsnio 3 dalimi ir ypač teismo praktikoje susiaurinama²⁵, iš jos vis dėlto galima matyti, kad laisvam kapitalo judėjimui, vertinant jį valstybės narės siekiamo skatinimo tikslo atžvilgiu, reikia teikti mažiau reikšmės negu kitoms pagrindinėms laisvėms.

49. Antra, šios mokesčio lengvatos dalykas yra nekilnojamas turtas. Taikant mokestinį skatinimą siekiama daryti įtaką jo būklei. Tačiau užsienyje esantis nekilnojamas turtas iš esmės priklauso tos valstybės narės, kurios teritorijoje jis yra, kompetencijai. Jei nagrinėjamu atveju Nyderlandų taikoma mokesčio lengvata būtų išplėsta taip, kad būtų taikoma Anglijoje esančiam nekilnojamajam turtui, galėtų netgi kilti kolizija su Jungtinės Karalystės gamtos saugos politikos tikslais. Juk su tam tikrais reikalavimais susieta mokesčio lengvata gali turėti panašų poveikį kaip valstybės narės nustatytos pareigos ir draudimai. Tačiau Nyderlandų Karalystė tokių įgaliojimų nekilnojamojo turto, esančio Jungtinėje Karalystėje, atžvilgiu neturi.

50. Komisija šiuo atveju logiškai pareiškė, kad jau apmokestindama užsienyje esančio nekilnojamojo turto perleidimą Nyderlandų Karalystė peržengia savo teritorinės kompetencijos ribas, todėl mokesčio lengvata suteiktina, nepaisant teritorinės kompetencijos. Nesutinku su tokiu požiūriu. Apmokestindama rezidento turto perleidimą valstybė narė tik nustato jo finansinį pajėgumą visuomenės, kurioje jis gyvena, naudai, todėl savo teritorinės kompetencijos ribų dar neperžengia, jei rezidento finansinis pajėgumas atsispindi ir užsienyje esančiame nekilnojamajame turte.

51. Galiausiai man atrodo, kad nagrinėjamu atveju poveikis laisvam kapitalo judėjimui yra labai ribotas. Vidaus rinkai šiuo atveju kenkiama tuo, kad skatinant tik nacionalinėje teritorijoje esantį nekilnojamąjį turtą yra sumažinamas užsienyje esančio nekilnojamojo turto kaip kapitalo investicijų patrauklumas rezidentams. Tačiau, pirma, toks skatinimas susijęs tik su palyginti nedidele nekilnojamojo turto, kuris gali atitikti „dvarui“ keliamas sąlygas, dalimi. Antra, esant daugybei argumentų, kuriuos apsvarsto kapitalo investuotojas, investuodamas į nekilnojamąjį turtą, galimai atsirandančio dovanojamo turto mokesčio dydis paprastai turėtų vaidinti tik antraeilį vaidmenį.

d) Išvada

52. Taigi galiausiai nagrinėjamas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas taikant dovanojamo turto mokesčio lengvatą yra pateisinamas šia teisės norma siekiamais tikslais išsaugoti nacionalinį gamtos ir kultūros paveldą.

25 — Žr. tik Sprendimą *Komisija / Vokietija* (C-211/13, EU:C:2014:2148, 45–47 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

2. Mokesčių kontrolės veiksmingumas

53. Be to, išnagrinėsiu, ar mokesčių kontrolės poreikis taip pat gali pateisinti nagrinėjamą apribojimą. Su tuo ypač susijęs ketvirtasis prejudicinis klausimas. Bet dėl to pateikti ir 2a, 2b ir 2c prejudiciniai klausimai bei trečiasis prejudicinis klausimas, kuriuose nagrinėjamos tarpvalstybinės savitarpio pagalbos galimybės. Atsižvelgiant į visa tai, kyla klausimas, ar užsienyje esančio nekilnojamojo turto atveju būtų pakankamai užtikrinama institucijų atliekama sąlygų, kuriomis taikoma nagrinėjamoji mokesčio lengvata, laikymosi kontrolė.

54. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką pagrindinės laisvės gali būti apriojamos dėl „mokesčių kontrolės veiksmingumo“ ir „[jų priežiūros]“²⁶ priešasčių. Valstybė narė iš esmės privalo turėti galimybę tinkamai nustatyti mokesčių mokėtojo mokesstinę skolą²⁷. Tai atlikti tokiomis aplinkybėmis, kurias reikia iširti kitoje valstybėje narėje, gali būti sudėtinga.

55. Tačiau taip pat remiantis suformuota teismo praktika toks pateisinimo pagrindas negali būti taikomas, jei valstybė narė reikiamą kontrolę užsienyje gali vykdyti pasinaudodama kitų valstybių narių teikiama savitarpio pagalba²⁸ arba remdamasi mokesčių mokėtojo pateikta informacija ir patvirtinančiais dokumentais²⁹. Valstybei narei taip pat yra suprantama, kad kontroliuoti kitoje valstybėje narėje yra sunkiau negu nacionalinėje teritorijoje³⁰. Todėl tik tada, kai minėtų informacijos šaltinių užsienyje esančiai situacijai patikrinti nepakanka, valstybė narė gali remtis „mokesčių kontrolės veiksmingumo“ pateisinimo pagrindu³¹.

56. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo duomenimis, norint priimti administracinį sprendimą dėl to, ar nekilnojamas turtas atitinka pripažinimo „dvaru“, kaip tai suprantama pagal *Natuurschoonwet 1928* 1 straipsnio 1 dalies a punktą, sąlygas, reikalingi patikrinimai vietoje. Ta pati nuostata turi būti taikoma vėliau per 25 metų laikotarpį tikrinant, ar nekilnojamas turtas ir toliau atitinka reikalavimus, keliamus mokesčio lengvatai teikti.

57. Todėl paties mokesčių mokėtojo pateikta informacija, kaip mokesčių kontrolės priemonė, šiuo atveju yra negalima. Tačiau kyla klausimas, ar reikiamą kontrolę nekilnojamojo turto buvimo vietoje galėtų atlikti kitų valstybių narių institucijos, teikdamos savitarpio pagalbą.

a) Dėl taikytinos direktyvos

58. Esant tokioms aplinkybėms, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo 2a prejudiciniu klausimu pirmiausia nori žinoti, ar gali Nyderlandų institucijos gauti savitarpio pagalbą pagal Išieškojimo direktyvą 2010/24 iš valstybės narės, kurioje tas nekilnojamas turtas yra, institucijų.

26 — Žr. tik sprendimus *Rewe* („Cassis de Dijon“, 120/78, EU:C:1979:42, 8 punktas); *A* (C-101/05, EU:C:2007:804, 55 punktas) ir *Strojirny Prostějov ir ACO Industries Tábor* (C-53/13 ir C-80/13, EU:C:2014:2011, 55 punktas).

27 — Šiuo klausimu žr. sprendimus *Futura Participations ir Singer* (C-250/95, EU:C:1997:239, 31 punktas); *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, 35 punktas) ir *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 44 punktas).

28 — Žr., be kita ko, sprendimus *Bachmann* (C-204/90, EU:C:1992:35, 18 punktas); *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, EU:C:2006:568, 50 punktas) ir *Komisija / Belgija* (C-296/12, EU:C:2014:24, 43 punktas), siejamus su 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63).

29 — Žr., be kita ko, sprendimus *Bachmann* (C-204/90, EU:C:1992:35, 20 punktas); *Danner* (C-136/00, EU:C:2002:558, 50 punktas); *Persche* (C-318/07, EU:C:2009:33, 53 punktas) ir *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 81 punktas).

30 — Šiuo klausimu žr. sprendimus *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, EU:C:2006:568, 48 punktas) ir *Komisija / Belgija* (C-383/10, EU:C:2013:364, 53 punktas).

31 — Šiuo klausimu žr. sprendimus *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, 67 punktas) ir *Komisija / Belgija* (C-383/10, EU:C:2013:364, 55–60 punktai).

59. Vis dėlto Išieškojimo direktyva 2010/24 pagrindinėje byloje ginčytinam sprendimui dėl klausimo, ar nekilnojamasis turtas atitinka „dvaro“, kaip tai suprantama pagal *Natuurschoonwet 1928* 1 straipsnio 1 dalies a punktą, sąlygas, nesiūlo jokių savitarpio pagalbos galimybių. Pagal jos 2 straipsnio 1 dalį ji taikoma tik jau atsiradusiems reikalavimams. Tačiau nagrinėjamu atveju dovanojamo turto mokestis dar netapo mokėtinas.

60. Tačiau Nyderlandų institucijos šiam tikslui iš esmės gali pasinaudoti Bendradarbiavimo direktyva 2011/16.

61. Ši direktyva, remiantis jos 2 straipsnio 1 dalimi, taikoma visiems bet kokio pobūdžio mokesčiams. Prie mokesčių, kuriems direktyva, remiantis jos 2 straipsnio 2 dalimi, netaikoma, dovanojamo turto mokestis nepriskirtas.

62. Negaliu sutikti su Vokietijos Federacinės Respublikos nuomone, kad Bendradarbiavimo direktyva 2011/16 administracinei procedūrai, vykdomai iki apmokestinimo, vis dėlto netaikoma. Juk būtent pagrindinėje byloje ginčytinas sprendimas dėl to, ar nekilnojamasis turtas gali būti laikomas „dvaru“, kaip tai suprantama pagal *Natuurschoonwet 1928*, aiškiai yra bendrasis administracinis aktas, su kuriuo susijusios įvairios teisinės pasekmės. Tačiau, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo duomenimis, dėl tokio sprendimo dovanojimo atveju suteikiama dovanojamo turto mokesčio lengvata. Tačiau pagal Bendradarbiavimo direktyvos 2011/16 1 straipsnio 1 dalį šios direktyvos taikymo sritis yra plati ir apima visą informaciją, kuri, „kaip galima numatyti, gali būti reikalinga“ taikant ir įgyvendinant nacionalinę teisę, susijusią su mokesčiais. Taigi, jei privalomasis sprendimas pagal nacionalinės teisės sistemą gali turėti poveikį sprendimui dėl kurio nors mokesčio, patenkančio į Bendradarbiavimo direktyvos 2011/16 taikymo sritį, tada ir pati informacija, susijusi su šiuo sprendimu, kaip galima numatyti, yra svarbi apmokestinimui.

63. Tačiau vykdant tolesnę priežiūrą siekiant nustatyti, ar ir toliau laikomasi reikalavimų, keliamų mokesčio lengvatai pagal *Natuurschoonwet 1928* 7 straipsnio 1 dalies pirmą sakinį, negalima vėl naudotis Bendradarbiavimo direktyva 2011/16. Nyderlandų Karalystė pagrįstai nurodė, kad šiuo atžvilgiu galima taikyti Išieškojimo direktyvą 2010/24. Pagal Nyderlandų teisės normą esant tam tikroms sąlygoms neimama tik dalis viso nustatyto mokesčio. Kaip Teisingumo Teismas jau leido suprasti Sprendime *National Grid Indus*, Išieškojimo direktyva 2010/24 yra pagrindas savitarpio pagalbai teikti dėl jau nustatytų mokesčių, tačiau jų surinkimas priklauso nuo tolesnių sąlygų³².

64. Todėl nagrinėjamu atveju Nyderlandų institucijos mokesčių kontrolei vykdyti iš esmės gali pasinaudoti pirmiausia Bendradarbiavimo direktyva 2011/16, o vėliau – Išieškojimo direktyva 2010/24.

b) Dėl valstybės narės, į kurią kreipiamasi, administracinių tyrimų apimties

65. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, prašydamas atsakyti į savo 2b ir 2c klausimus, nori žinoti, ar valstybės narės, į kurią kreipiamasi, institucijos privalėtų atlikti reikiamus nekilnojamojo turto patikrinimus vietoje. Kadangi šiuo atveju būtų taikoma Bendradarbiavimo direktyva 2011/16, o vėliau – Išieškojimo direktyva 2010/24, iš jų kylančias valstybės narės, į kurią kreipiamasi, pareigas reikia patikrinti atskirai.

32 — Žr. Sprendimą *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 78 punktas) dėl 2008 m. gegužės 26 d. Tarybos direktyvos 2008/55/EB dėl tarpusavio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su tam tikromis rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis priemonėmis (OL L 150, p. 28), pakeistą Išieškojimo direktyva 2010/24.

i) Bendradarbiavimo direktyva 2011/16

66. Pagal Bendradarbiavimo direktyvos 2011/16 5 straipsnį valstybės narės, į kurią kreipiamasi, institucijos pateikia informaciją, kurią jos jau turi arba „kurią [jos] gauna atlikusi[os] administracinius tyrimus“. Administracinių tyrimų sąvoka apibrėžta šios direktyvos 3 straipsnio 7 punkte. Pagal ją administracinis tyrimas – tai „kontrolė, patikrinimai ir kiti veiksmai, kurių valstybės narės imasi vykdydamos savo pareigas, kad užtikrintų tinkamą mokesčių teisės aktų taikymą“.

67. Toks platus apibrėžimas aiškiai apima ir patikrinimus vietoje. Tai patvirtina Bendradarbiavimo direktyvos 2011/16 6 straipsnio 1 dalis, pagal kurią institucija, į kurią kreipiamasi, atlieka „vis[us] <...> informacijai gauti būtin[us] <...> tyrim[us]“. Komisija papildydama pagrįstai nurodė Bendradarbiavimo direktyvos 2011/16 11 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos a ir b punktus, iš kurių matyti, kad administracinius tyrimus, be administracinių patalpų, galima atlikti visoje valstybės narės, į kurią kreipiamasi, teritorijoje. Taigi atsakyta į 2b prejudicinį klausimą.

68. Vis dėlto Nyderlandų Karalystė pareiškė, jog patikrinimai nekilnojamojo turto buvimo vietoje turėtų būti atliekami ir apie juos nepranešus, kad taip būtų galima patikrinti, ar visuomenei suteikiama prieiga pagal *Natuurschoonwet 1928* 7 straipsnio 1 dalies antrą sakinį. Tačiau šiuo klausimu Jungtinė Karalystė laikosi nuomonės, kad jos institucijos pagal Bendradarbiavimo direktyvos 2011/16 17 straipsnio 2 dalį ir 6 straipsnio 3 dalį neprivalo atlikti patikrinimų, apie kuriuos nepranešta. Pagal Jungtinės Karalystės teisės aktus, reglamentuojančius procedūras, norint atlikti patikrinimą nekilnojamojo turto buvimo vietoje būtina iš anksto pranešti apie tai nekilnojamojo turto savininkui.

69. Pagal Bendradarbiavimo direktyvos 2011/16 17 straipsnio 2 dalį valstybė narė, į kurią kreipiamasi, neįpareigojama „atlikti tyrimų <...>, jeigu jos teisės aktais neleidžiama atlikti tokių tyrimų <...> jos pačios tikslais“. Be to, Bendradarbiavimo direktyvos 2011/16 6 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad institucija, į kurią kreipiamasi, dėl prašomo administracinio tyrimo atlikimo „laikosi tos pačios tvarkos, kurios laikytųsi veikdama savo iniciatyva <...>“.

70. Dėl Bendradarbiavimo direktyvos 2011/16 17 straipsnio 2 dalyje įtvirtintos teisės nuostatos pirmtakės Teisingumo Teismas jau yra konstatavęs, kad ją, kaip išimtį nustatančią nuostatą, reikia aiškinti siaurai, ir valstybės narės, laikydamosi lojalaus bendradarbiavimo principo (dabar – ESS 4 straipsnio 3 dalis), privalo veiksmingai taikyti direktyvoje įtvirtintą keitimosi informacija tvarką³³. Iš šios teismo praktikos nagrinėjamu atveju darytina dvejopa išvada. Pirmą, remdamasi šiuo pagrindu, pritariu Vokietijos Federacinės Respublikos ir Jungtinės Karalystės argumentui, kad lojalus bendradarbiavimo principas sukonkretinamas šiomis direktyvomis dėl tarpvalstybinės savitarpio pagalbos ir jas taikant reikia šio principo laikytis, tačiau, priešingai šioms nuostatoms, pats jis savitarpio pagalbos pareigų nenustato. Taigi atsakyta į trečiąjį prejudicinį klausimą.

71. Antra, siaurai aiškinant Bendradarbiavimo direktyvos 2011/16 17 straipsnio 2 dalį, šiuo metu neišvengiamai Jungtinės Karalystės teisės atsisakyti atlikti patikrinimą (iš anksto apie tai nepranešus), ar visuomenė turi prieigą prie nekilnojamojo turto. Kalbama būtent apie visuomenei prieinamą informaciją, kuriai gauti nereikia naudotis suvereniais įgaliojimais. Tačiau atrodo, kad Jungtinės Karalystės šiame procese nurodytos procedūrinės nuostatos susijusios su visuomenei neprieinamo nekilnojamojo turto kontrole.

33 — Sprendimas *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, 48 punktas) dėl 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvos 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63) 8 straipsnio.

72. Tačiau jeigu teikiant savitarpio pagalbą paaiškėtų, jog Jungtinės Karalystės institucijos dėl atitinkamo draudimo, taikomo pagal procedūras reglamentuojančius jų teisės aktus, iš tikrųjų negali nepranešusios iš anksto atlikti patikrinimo, ar nekilnojamasis turtas prieinamas visuomenei, tuomet Nyderlandų institucijos pakankamu mastu dar galėtų atlikti reikiamą patikrinimą, ar visuomenė turi prieigą prie nekilnojamojo turto, remdamosi paskelbtais patikrinimais vietoje ir papildomais įrodymais, pavyzdžiui, liudytojų parodymais.

ii) Išieškojimo direktyva 2010/24

73. Jei pripažinus nekilnojamąjį turtą „dvaru“ ir nustačius dovanojamo turto mokestį 25 metų laikotarpiu bus reikalinga atlikti nuolatinis nekilnojamojo turto patikrinimus, Nyderlandų institucijos gali teikti prašymus suteikti joms informaciją pagal Išieškojimo direktyvos 2010/24 5 straipsnį.

74. Administraciniai tyrimai, kuriuos pagal Išieškojimo direktyvos 2010/24 5 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą vykdo įstaiga, į kurią kreipiamasi, norėdama gauti informacijos, apima ir patikrinimus vietoje. Apsiribojimo tam tikrais tyrimo veiksmais direktyvoje nenumatyta. Priešingai, pagal 5 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą turi būti atlikti visi informacijai gauti „reikalingi“ tyrimai. Be to, ir iš Išieškojimo direktyvos 2010/24 7 straipsnio 1 dalies a ir b punktų aišku, kad tyrimai gali būti atliekami tiek tarnybinėse patalpose, tiek už jų ribų visoje valstybės narės, į kurią kreipiamasi, teritorijoje. Taigi atsakyta ir į 2c prejudicinį klausimą.

75. Dėl Išieškojimo direktyvos 2010/24 5 straipsnio 2 dalies a punkto, kuriame institucija, į kurią kreipiamasi, neįpareigojama teikti informacijos, „kurios ji negalėtų gauti panašaus pobūdžio reikalavimams, atsirandantiems valstybėje narėje, į kurią kreipiamasi, vykdyti“, Jungtinė Karalystė šiame procese nepateikė jokių prieštaravimų, susijusių su procedūras reglamentuojančiais nacionalinės teisės aktais. Kitais klausimais atitinkamai taikomi mano pirma nurodyti aiškinimai dėl tyrimo pareigos ribų pagal Bendradarbiavimo direktyvą 2011/16³⁴.

76. Galiausiai negaliu sutikti su Vokietijos Federacinės Respublikos nuomone, kad iš valstybės narės, į kurią kreipiamasi, negalima reikalauti atlikti nuolatinis patikrinimus, reikalingus nagrinėjami mokesčių lengvatai suteikti, dėl su jais susijusių sąnaudų. Gali būti ir išimtinių atvejų, kai informacijos gavimas valstybei narei, į kurią kreipiamasi, yra neproporcingas. Tačiau iš esmės galima reikalauti ir išsamių tyrimų, nes valstybių narių mokesčių administravimo įstaigų bendradarbiavimas vyksta abipusiu pagrindu. Be to, Išieškojimo direktyvoje 2010/24, kitaip nei 2010 m. spalio 7 d. Tarybos reglamento (ES) Nr. 904/2010 dėl administracinio bendradarbiavimo ir kovos su sukčiavimu pridėtinės vertės mokesčio srityje³⁵ 54 straipsnio 1 dalies a punkte, nėra numatyta jokie bendro pareigos teikti tarpusavio pagalbą apribojimo tuo atveju, jei administravimo sąnaudos būtų neproporcingai didelės. Tačiau atsižvelgdama į ESS 4 straipsnio 3 dalyje įtvirtintą lojalaus bendradarbiavimo principą prašančioji valstybė narė negali reikalauti iš valstybės narės, į kurią kreipiamasi, dažnesnių ar intensyvesnių patikrinimų, negu pati vykdytų.

c) Išvada

77. Taigi šio laisvo kapitalo judėjimo apribojimo negalima pateisinti poreikiu vykdyti veiksmingą mokesčių kontrolę, nes Nyderlandų institucijos, prašydamos suteikti informaciją pagal Bendradarbiavimo direktyvos 2011/16 5 straipsnį ir (arba) Išieškojimo direktyvos 2010/24 5 straipsnį, gali atlikti reikiamus patikrinimus. Todėl nereikia atsakyti į ketvirtąjį prejudicinį klausimą, susijusį su Nyderlandų institucijų jų pačių atliekamais patikrinimais užsienyje.

34 — Žr. 70–72 punktus.

35 — OL L 268, p. 1.

3. Mokesčių sistemos darnos užtikrinimas

78. Galiausiai dar reikia aptarti mokesčių sistemos darnos užtikrinimo pateisinimo pagrindą, kurį kai kurie proceso dalyviai pateikė atsižvelgdami į tai, kad taikant mokesčio lengvatą turi būti kompensuojama savininko finansinė našta, susidaranti dėl jo pareigos išlaikyti Nyderlanduose esantį nekilnojamąjį turtą ir naudojimosi juo apribojimų.

79. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką būtinumas užtikrinti mokesčių sistemos darną gali pateisinti pagrindinės laisvės apribojimą. Tam tikslui turi būti nustatomas tiesioginis ryšys tarp mokestinės naudos ir jos kompensavimo tam tikra mokesčių našta³⁶. Šiuo atveju tiesioginis ryšio pobūdis turi būti įvertinamas atsižvelgiant į mokesčių teisės norma siekiamą tikslą³⁷.

80. Neatsižvelgiant į klausimą, ar taikant šį pateisinimo pagrindą galima atsižvelgti ir į su mokesčių teise nesusijusią finansinę naštą, remdamasi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo duomenimis, negaliu suprasti, kodėl kitoje valstybėje narėje esančio nekilnojamojo turto pripažinimas „dvaru“ negali būti taip pat susijęs su pareiga jį išlaikyti ir naudojimosi juo apribojimais, kad būtų galima pasinaudoti nagrinėjama mokesčio lengvata. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, kad šios mokesčio lengvatos tikslas – išsaugoti nacionalinį gamtos ir kultūros paveldą, o ne kompensuoti savininko finansinę naštą, kuri nėra tiesiogiai susijusi su mokesčio lengvatos sąlygomis.

81. Todėl šis laisvo kapitalo judėjimo apribojimas negali būti pateisinamas mokesčių sistemos darnos užtikrinimu.

D – Išvada

82. Tačiau galiausiai reikia konstatuoti, kad Nyderlanduose taikoma dovanojamo turto mokesčio lengvata nacionalinėje teritorijoje esantiems „dvarams“, nors ir apriboja laisvą kapitalo judėjimą, vis dėlto šis apribojimas yra pateisinamas nacionalinio gamtos ir kultūros paveldo išsaugojimo pagrindais.

VI – Išvada

83. Remdamasi išdėstytais argumentais, siūlau Teisingumo Teismui į *Raad van State* pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Nacionalinė teisės norma, kaip nagrinėjamoji, pagal kurią atleidimas nuo dovanojamo turto mokesčio taikomas tik nacionalinėje teritorijoje esantiems dvarams, nepažeidžia laisvo kapitalo judėjimo, kaip jis suprantamas pagal SESV 63 straipsnio 1 dalį, jeigu jos tikslas – išsaugoti nacionalinį gamtos ir kultūros paveldą.
2. „Administraciniai tyrimai“, kaip jie suprantami tiek pagal Direktyvos 2011/16/ES 3 straipsnio 7 punktą, tiek pagal Direktyvos 2010/24/ES 5 straipsnio 1 dalies antrą pastraipą, apima patikrinimus, atliekamus nekilnojamojo turto buvimo vietoje.

36 — Žr. tik sprendimus *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 42 punktas); *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 43 ir 44 punktai); *DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle* (C-380/11, EU:C:2012:552, 46 punktas) ir *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 59 punktas).

37 — Žr. tik sprendimus *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 44 punktas) ir *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447, 42 punktas).