Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2017 m. liepos 13 d.[1]

Byla C-292/16

A Oy
Dalyvaujant
Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö

(*Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas, Suomija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktai – Įmonių apmokestinimas – Įmonių jungimosi direktyva (Direktyva 90/434/EEB) – Nacionalinės bendrovės užsienyje esančio nuolatinio padalinio perleidimas užsienio bendrovei – Nedelsiant taikomas apmokestinimas esant tarptautinei situacijai ir neapmokestinimas esant vidaus situacijai – Antrinės teisės aktų vertinimas atsižvelgiant į pagrindines laisves – Panašumas į apmokestinimą persikėlimo atveju – Apmokestinimo nedelsiant proporcingumas sumažinant mokestinę naštą“

I. Įžanga

1. Šioje byloje Teisingumo Teismas nagrinėja 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (toliau – Įmonių jungimosi direktyva)[2] perkėlimą į Suomijos teisę. Byla susijusi su specialiu atveju, kai nacionalinė bendrovė perleidžia savo užsienyje įsteigtą nuolatinį padalinį užsienyje reziduojančiai bendrovei, mainais gaudama ne pinigus, o bendrovės akcijų. Suomijoje tokio perleidimo atveju – kitaip nei Suomijoje įsteigto nuolatinio padalinio perleidimo Suomijoje reziduojančiai įmonei atveju – reikia nedelsiant sumokėti mokesčius. Tiesa, atskaitomas fiktyvus mokestis, taikomas toje šalyje, kurioje yra nuolatinis padalinys. Dabar reikia išsiaiškinti, ar tai suderinama su įsisteigimo laisve.

2. Įmonių jungimosi direktyvos 10 straipsnio 2 dalyje leidžiama taikyti apmokestinimą, nes tarptautinio perleidimo atveju netenkama galimybės apmokestinti užsienyje esantį nuolatinį padalinį. Pastarasis nebepriklauso šalies viduje reziduojančiai bendrovei ir yra svetimos valstybės teritorijoje. Iš esmės kalbama apie savotišką persikėlimo mokestį, kuris Sąjungos teisėje šiuo metu netgi yra tapęs privalomas[3]. Apskritai, *nedelsiant* taikomas persikėlimo mokestis yra neproporcingas. Taigi šioje byloje reikia atsakyti į klausimą, ar fiktyvaus užsienio šalyje taikomo mokesčio atskaita, remiantis direktyva, gali pateisinti tokį apmokestinimą nedelsiant.

1 Originalo kalba: vokiečių.

2 OL L 225, 1990, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 142.

3 Pagal šiuo atveju dar netaikomą 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyvos (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (OL L 193, 2016, p. 1), 5 straipsnį. Direktyvos 2016/1164 5 straipsnis suformuluotas taip: „Mokesčių mokėtojas apmokestinamas mokesčiu, kurio dydis apskaičiuojamas pagal perkelto turto rinkos vertę turto perkėlimo metu, atėmus jo vertę mokesčių tikslais, esant kuriai nors iš šių aplinkybių: <....> c) mokesčių mokėtojas perkelia savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais į kitą valstybę narę <...>“

3. Todėl Teisingumo Teismo prašoma išplėtoti savo jurisprudenciją, susijusią su pagrindinių laisvių apribojimu, kurį valstybės narės taiko remdamosi apmokestinimo kompetencijos praradimu.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

4. Šios bylos teisinį pagrindą Sąjungos lygmeniu, be EB sutarties 43 ir 48 straipsnių (dabar – SESV 49 ir 54 straipsniai), sudaro ir Įmonių jungimosi direktyva.

5. Nagrinėjamu atveju reikšmingas Įmonių jungimosi direktyvos 10 straipsnis, esantis IV dalyje „Specialus nuolatinės buveinės perleidimo atvejis“, suformuluotas taip:

„1. Kai turtas, perleistas jungimosi, skaidymo arba turto perleidimo metu[,] apima perleidžiančiosios įmonės nuolatinę buveinę, esančią kitoje nei perleidžiančioji įmonė valstybėje narėje, pastaroji valstybė narė atsisako visų teisių apmokestinti tą nuolatinę buveinę. Tačiau valstybė, kurioje yra perleidžiančioji įmonė, gali į tos įmonės apmokestinamąjį pelną vėl įtraukti tokius nuolatinės buveinės nuostolius, kuriuos ankščiau toje valstybėje buvo galima išskaityti iš įmonės apmokestinamojo pelno ir kurie nebuvo padengti. Valstybė, kurioje yra nuolatinė buveinė, ir valstybė, kurioje yra gaunančioji įmonė, šios direktyvos nuostatas tokiam perleidimui taiko taip, lyg pirmoji valstybė būtų perleidžiančiosios įmonės valstybė.

2. Nukrypdama nuo 1 dalies, jeigu valstybė narė, kurioje yra perleidžiančioji įmonė, taiko pasauliniu mastu gautų pajamų apmokestinimo sistemą, ji turi teisę apmokestinti bet kokį nuolatinės buveinės pelną arba turto vertės padidėjimo pajamas, gautas vykdant jungimąsi, skaidymą arba turto perleidimą, su sąlyga, kad ji taikys atleidimą nuo mokesčio, kuris, jeigu nebūtų taikoma ši direktyva, būtų pritaikytas tam pelnui arba turto vertės padidėjimo pajamoms valstybėje narėje, kurioje yra ta nuolatinė buveinė, tokiu pat būdu ir tokiu pat dydžiu, kaip ir tuo atveju, jeigu mokestis iš tikrųjų būtų buvęs išskaičiuotas ir sumokėtas.“

B. Suomijos teisė

6. Kaip teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Įmonių jungimosi direktyva Suomijoje į nacionalinę teisę buvo perkelta Pajamų iš ekonominės veiklos apmokestinimo įstatymu (toliau – Įstatymas 1733/1995).

7. Pagal Įstatymo 1733/1995 52d straipsnio 2 dalį apmokestinant perleidžiančiąją bendrovę prie perleidžiamo turto pardavimo kainos priskaičiuojama ir jo mokestinė likutinė vertė su sąlyga, kad perleidžiama atsižvelgiant į likutinę buhalterinę vertę.

8. Pagal Įstatymo 1733/1995 52d straipsnio 3 dalį, apmokestinant perimančiąją bendrovę, perleisto turto įsigijimo išlaidomis, kurias galima atskaityti, laikoma suma, atitinkanti sumą, kuri pagal 2 dalį perleidžiančiosios bendrovės atveju laikoma apmokestinama pardavimo kaina. Taip turtas perleidžiamas taikant mokestinio neutralumo režimą.

9. Jei perleistas turtas ir įsipareigojimai priskiriami Suomijos bendrovės nuolatiniam padaliniui, esančiam kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje, pagal Įstatymo 1733/1995 52e straipsnio 3 dalį tikėtinas šio turto pardavimo pelnas ir apmokestinant iš nuolatinio padalinio pajamų atskaičiuojami rezervai ar atidėjiniai priskiriami prie perleidžiančiosios bendrovės apmokestinamų pajamų, gautų tais

mokestiniais metais, kuriais įvyko jungimasis, skaidymas ar turto perleidimas. Atrodo, kad taip apmokestinami nuolatinio padalinio paslėptieji rezervai. Iš mokesčio, mokėtino Suomijoje už šias pajamas, atskaičiuojamas mokestis, kuris, nesant Įmonių jungimosi direktyvos 52 straipsnio nuostatų, už šias pajamas būtų renkamas nuolatinio padalinio valstybėje.

10. Motyvuose dėl Įstatymo 1733/1995 52e straipsnio 3 dalies nurodoma, kad šioje nuostatoje reglamentuojamos situacijos, kai Suomijos bendrovei priskiriamas turtas, priklausantis kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje esančiam nuolatiniam padaliniui, yra perleidžiamas užsienio bendrovei. Jei užsienyje esantis turtas taptų užsienio bendrovės turtu, jis nebepatektų į Suomijos apmokestinimo kompetenciją. Nuolatinio padalinio valstybėje taikomo mokesčio atskaitymas esą yra vadinamoji mokesčio atskaita, minima ir kai kuriose apmokestinimo sutartyse. Taikant šią nuostatą, esą atsižvelgiama į mokesčio dydį, kuris būtų taikomas kitoje valstybėje nesant Įmonių jungimosi direktyvos nuostatų.

III. Pagrindinė byla

11. *A Oy* (toliau taip pat – bendrovė) 2006 m. perleido Austrijoje esantį nuolatinį padalinį Austrijos įmonių grupės bendrovei B, o už tai kaip atlygį gavo naujų jos akcijų. Perleistas visas su gamybos įrenginiais susijęs turtas, įsipareigojimai ir rezervai ar atidėjiniai.

12. Prie bendrovės apmokestinamų pajamų buvo priskaičiuota tikėtina kartu su įmonės veikla perleidžiamo turto pardavimo kaina, kuri nagrinėjamu atveju buvo nustatyta pagal šio turto vertę – 249 663 661,59 euro ir 11 256 146 euro dydžio Austrijos valstybės suteikta investicinė pagalba, taigi iš viso 260 919 807,59 euro. Iš šios sumos atskaitytos neatimtos įsigijimo išlaidos. Austrijos valstybės suteikta pagalba apmokestinant buvo nepriskaičiuota prie įsigijimo išlaidų, kurias galima atskaityti.

13. Mokestis, remiantis Įstatymo 1733/1995 52d straipsnio 1 dalimi ir 52e straipsnio 3 dalimi, buvo apskaičiuotas 2006 mokestiniais metais. Tokia mokestinė prievolė neegzistuotų susiklosčius vien vidaus situacijai, kai mokestinė prievolė atsiranda tik perimančiai bendrovei gavus pelną.

14. *A Oy* pateikė skundą, prašydama patikslinti 2010 m. lapkričio 30 d. atliktą sprendimo dėl mokesčių pakeitimą mokesčių mokėtojo nenaudai. Jos teigimu, Įstatymo 1733/1995 52 straipsnio 3 dalis yra nesuderinama su SESV 49 straipsnyje įtvirtinta įsisteigimo laisve.

15. Šį skundą Skundų mokesčių bylose nagrinėjimo komitetas atmetė. Dėl šio sprendimo *A Oy* pateikė ieškinį *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas, Suomija). *Helsingin hallinto-oikeus* nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą.

IV. Procesas Teisingumo Teisme

16. Bylą nagrinėjantis *Helsingin hallinto-oikeus* pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal SESV 49 straipsnį draudžiama Suomijos teisės nuostata, pagal kurią tokiu atveju, kai valstybės viduje esanti bendrovė perleidžia kitoje ES valstybėje narėje esančio nuolatinio padalinio turtą kitai toje valstybėje esančiai bendrovei ir už tai gauna naujų akcijų, turto perleidimas apmokestinamas nedelsiant tais metais, kuriais įvyko perleidimas, o esant atitinkamai vidaus situacijai apmokestinama tik pelno gavimo momentu?

2. Ar tai, kad Suomija apmokestina nedelsiant tais metais, kai turtas perleidžiamas, dar prieš gaunant pelną, o esant vidaus situacijoms apmokestinama tik to pelno gavimo momentu, yra netiesioginė arba tiesioginė diskriminacija?

3. Jei atsakymas į pirmąjį ir antrąjį klausimus būtų teigiamas, ar įsisteigimo laisvės ribojimas gali būti pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais arba siekiu išsaugoti valstybės apmokestinimo kompetenciją? Ar draudžiamas ribojimas yra suderinamas su proporcingumo principu?“

17. Šiais klausimais Teisingumo Teismui pastabas raštu pateikė *A Oy*, Suomija, Švedija ir Europos Komisija. 2017 m. birželio 8 d. surengtame teismo posėdyje dalyvavo ir Vokietijos Federacinė Respublika.

V. Teisinis vertinimas

A. Vertinimo kriterijai

18. Savo prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia vertinti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar pirminės teisės aktuose įtvirtintą įsisteigimo laisvę pažeidžia nacionalinės teisės nuostata, kurioje, į nacionalinę teisę perkeliant Įmonių jungimosi direktyvos 10 straipsnio 2 dalį, numatytas apmokestinimas, ir ar šis apmokestinimas gali būti pateisinamas. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, šis apmokestinimas nedelsiant taikomas tik tarptautiniu atveju – esant vidaus situacijai perleidžiantis subjektas neapmokestinamas.

19. Tiesa, kaip kone vienbalsiai tvirtino byloje dalyvaujančios valstybės narės, Teisingumo Teismas yra daug kartų nusprendęs, kad „nacionalinė priemonė, priklausanti Sąjungos lygiu išsamiai suderintai sričiai, turi būti vertinama atsižvelgiant į šios suderinimo priemonės, o ne į pirminės teisės nuostatas“ [4].

20. Tačiau net jei Įmonių jungimosi direktyva ir būtų tokio išsamaus suderinimo atvejis, ją vis vien reikėtų aiškinti taip, kad ji neprieštarautų pirminei teisei, ir prireikus patikrinti, ar ji suderinama su pagrindinėmis laisvėmis. Juk Teisingumo Teismas jau prieš kurį laiką yra nusprendęs, kad draudimas riboti laisvę teikti paslaugas galioja ne tik nacionalinėms, bet ir Sąjungos institucijų priemonėms [5]. Sutartys, kaip pirminės teisės aktai, Teisingumo Teismo teigimu, yra ir lieka visų Sąjungos teisės aktų „pagrindas, gairės ir ribos“ [6]. Todėl valstybės narės, perkeldamos šiuos teisės aktus į nacionalinę teisę, privalo į jas atsižvelgti [7].

4 Paskutinis atitinkamas sprendimas – 2017 m. kovo 8 d. Sprendimas eur*o Park Service* (C-14/16, EU:C:2017:177, 19 punktas); taip pat žr. 2015 m. lapkričio 12 d. Sprendimą *Visnapuu* (C-198/14, EU:C:2015:751, 40 punktas), 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Deutscher Apothekerverband* (C-322/01, EU:C:2003:664, 64 punktas) ir 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *Gysbrechts ir Santurel Inter* (C-205/07, EU:C:2008:730, 33 punktas) – nors konkrečiu atveju kaskart atmetant sąsajos su pirmine teise nebuvimą.

5 2015 m. rugsėjo 2 d. Sprendimas *Groupe Steria* (C-386/14, EU:C:2015:524, 39 punktas), 2003 m. rugsėjo 18 d. Sprendimas *Bosal* (C-168/01, EU:C:2003:479, 25 ir 26 punktai), 2006 m. vasario 23 d. Sprendimas *Keller Holding* (C-471/04, EU:C:2006:143, 45 punktas), 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 46 punktas), 1984 m. vasario 29 d. Sprendimas *REWE-Zentrale* (37/83, EU:C:1984:89, 18 punktas) ir 2010 m. spalio 26 d. Sprendimas *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, 50 punktas).

6 1978 m. spalio 5 d. Sprendimas *Viola* (26/78, EU:C:1978:172, 9/14 punktas).

7 Tai aiškiai formuluojama 1998 m. balandžio 28 d. Sprendime *Decker* (C-120/95, EU:C:1998:167, 27 punktas) ir 1998 m. balandžio 28 d. Sprendime *Kohll* (C-158/96, EU:C:1998:171, 25 punktas): „Tai, kad nacionalinė priemonė galbūt atitinka antrinės teisės nuostatą – šiuo atveju Reglamento Nr. 1408/71 22 straipsnį, – nereiškia, kad šiai priemonei netaikomos EB sutarties nuostatos.“

21. Nepaisant to, Įmonių jungimosi direktyva nėra išsamaus suderinimo atvejis. Kaip matyti iš jos struktūros ir teksto, 2 dalyje reglamentuojama 1 dalies išimtis. Pagal 1 dalį perleidžiančios bendrovės valstybė iš esmės galutinai atsisako teisių apmokestinti nuolatinį padalinį. Ji tik gali patikslinti anksčiau deklaruotus nuostolius. Nukrypstant nuo to, valstybei narei, taikančiai pasauliniu mastu gautų pajamų apmokestinimo sistemą, pagal 2 dalį *suteikta teisė* apmokestinti perleidžiant gautą pelną.

22. Vis dėlto, kaip teisingai pabrėžia ir Komisija, Įmonių jungimosi direktyvos 10 straipsnio 2 dalyje nereglamentuojama, ar, kada ir kokiu konkrečiai dydžiu galima šia apmokestinimo teise pasinaudoti. Kaip matyti iš jos teksto, visų pirma nenustatoma jokia Suomijos pareiga apmokestinti nuolatinio padalinio perleidimą tokiu būdu ir tokiu dydžiu – kalbama tik apie teisę tai daryti. Tokiu atveju nacionalinės teisės aktų leidėjas, perkeldamas į nacionalinę teisę antrinės teisės aktus, vis tiek yra saistomas pagrindinių laisvių.

B. Įsisteigimo laisvės apribojimas

23. Pagal EB sutarties 43 straipsnį, siejamą su EB 48 straipsniu (dabar – SESV 49 straipsnis, siejamas su SESV 54 straipsniu), įsisteigimo laisvė apima valstybės narės piliečių teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos ir ja verstis kitos valstybės narės teritorijoje [8]. Nors, atsižvelgiant į tekstą, Sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės yra skirtos tam, kad būtų užtikrintas naudojimasis priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis teisėmis kaip ir nacionalinių subjektų teisės, jos taip pat draudžia, kad kilmės valstybė narė savo piliečiui ar pagal teisės aktus įsteigtai bendrovei – pirmiausia įkuriant nuolatinį padalinį [9] – ribotų įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje [10]. Pagal mokesčių teisės aktus lemiamą reikšmę turi diskriminuojamasis apribojimo pobūdis.

24. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją įsisteigimo laisvės apribojimai yra visos priemonės, dėl kurių naudotis šia laisve draudžiama, sunku ar ne taip patrauklu [11].

25. Vertinant atskirai, tokia nacionalinės mokesčių teisės nuostata nėra kliūtis steigti nuolatinį padalinį užsienyje. Tačiau įmonės tarptautinei veiklai turi įtakos tai, kad vėliau perleidžiant padalinį užsienio bendrovei reikia mokėti nustatytą mokestį. Jo mokėti nereikėtų, jeigu padalinys būtų Suomijoje. Vadinasi, kiek tai susiję su vėlesnėmis restruktūrizavimo priemonėmis ir jų apmokestinimu, nuolatinį padalinį yra patraukliau steigti Suomijoje, o ne užsienyje.

26. Kita vertus, reikia atsižvelgti į tai, kad pagrindinių laisvių ginamos tarptautinės ekonominės veiklos dalis yra ne tik nuolatinio padalinio steigimas, bet ir jo veiklos pabaigimas. Perleidus padalinį kitai įmonei, ekonominė veikla užsienyje nebevykdoma. Šios ekonominės veiklos pabaiga apmokestinama tik todėl, kad užsienyje esantis padalinys perleidžiamas užsienio, o ne Suomijos bendrovei. Šiuo atžvilgiu taip pat negalima paneigti tarptautinio aspekto. Juk tarptautinės veiklos užbaigimas perleidžiant padalinį užsienio bendrovei yra mažiau patrauklus nei jos užbaigimas perleidžiant padalinį Suomijos bendrovei.

8 2004 m. kovo 11 d. Sprendimas *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), 2010 m. sausio 21 d. Sprendimas *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 38 punktas) ir 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *SEVIC Systems* (C-411/03, EU:C:2005:762, 18 punktas).

9 Tai aiškiai suformuluota 2014 m. liepos 17 d. Sprendime *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 18 punktas) ir 2008 m. gegužės 15 d. Sprendime *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 19 ir 20 punktai).

10 2010 m. sausio 21 d. Sprendimas *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 39 punktas), 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 31 punktas) ir 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Komisija / Portugalija* (C-38/10, EU:C:2012:521, 25 punktas).

11 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 36 punktas), 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 34 punktas) ir 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-591/13, EU:C:2015:230, 56 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

27. Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją paslėptųjų rezervų apmokestinimas perkeliant buveinę yra įsisteigimo laisvės apribojimas, jei toks nerealizuoto pelno apmokestinimas netaikomas vidaus situacijoje (t. y. perkėlus buveinę toje pačioje šalyje) [12].

28. Panašus ir šioje byloje nagrinėjamas atvejis. Taikant apmokestinimą pagal Įstatymo 1733/1995 52d straipsnio 3 dalį, apmokestinami nuolatinio padalinio paslėptieji rezervai (turto vertės prieaugis arba buhalterinės vertės nuostoliai dėl mokesčių atidėjimo taikant nurašymą), nors mokesčių mokėtojas tam reikalingų grynųjų lėšų ir negavo. O jeigu nuolatinis padalinys perleidžiamas šalies viduje ir turtas toliau apskaitomas pagal buhalterinę vertę, apmokestinimas netaikomas. Geriausiu atveju „įgijėjas“ (t. y. perimančioji bendrovė) kada nors sumoka mokesčius nuo realizuoto vertės prieaugio.

29. Nagrinėjamu atveju persikelia ne pats mokesčių mokėtojas, o tik užsienyje esantis jo nuolatinis padalinys, kuris yra perleidžiamas užsienio bendrovei. Tačiau teisiniai padariniai yra tokie pat, tarsi mokesčių mokėtojas būtų persikėlęs į užsienį su visu savo šalies viduje esančio nuolatinio padalinio turtu. Apmokestinimas, kaip ir „klasikinio“ persikėlimo apmokestinimo atveju, taikomas remiantis vien ta aplinkybe, kad nuo šiol išimtinę teisę apmokestinti nuolatinio padalinio turtą gauna kita valstybė narė.

30. Taigi Įstatymo 1733/1995 52e straipsnio 3 dalies nuostatos pasekmė galiausiai yra ta, kad, turint galvoje vėlesnius perleidimus, steigti nuolatinį padalinį užsienyje yra mažiau patrauklu nei šalies viduje. Tai, kaip tvirtino Komisija ir *A Oy*, prieštarauja ir Įmonių jungimosi direktyvos tikslams (žr. preambulę, kur sakoma, kad įmonių akcijų perleidimo neturėtų apsunkinti apribojimai), ir įsisteigimo laisvei.

31. Įsisteigimo laisvės ribojimu galima laikyti jau ir mokesčio nustatymą [13] 2006 m., o ne tik tai, kad jis tapo mokėtinas. Juk *A Oy*, kuri perleidžia savo užsienyje esantį nuolatinį padalinį kitai (užsienio) įmonei, mokesčių nustatymo momentu ir vėliau, kai sueina mokesčių mokėjimo terminas, finansiškai atsiduria nepalankesnėje situacijoje, palyginti su bendrovėmis, kurios perleidžia šalies viduje esančius padalinius užsienio bendrovėms (arba užsienyje esančius padalinius nacionalinėms bendrovėms).

C. Pateisinimas

1. Apmokestinimo persikėlimo atveju pateisinimas

32. Teisingumo Teismas daug kartų yra nusprendęs, kad, atsižvelgiant į mokestinio teritorialumo principą, valstybė narė turi teisę apmokestinti savo teritorijoje reziduojančio mokesčių mokėtojo atsiradusį, bet dar nerealizuotą kapitalo prieaugį tuo momentu, kai mokesčių mokėtojas išvyksta iš šalies [14].

12 2004 m. kovo 11 d. Sprendimas *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, 46 punktas), 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 33 punktas), 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 35 punktas) ir 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, 35 punktas).

13 Tai, kada mokestis tapo mokėtinas, neturi reikšmės – žr. mano išvadą byloje *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* (C-646/15, EU:C:2016:1000, 59 punktas). Nustačius mokesčio dydį mokesčių mokėtojas jau turi mokesčio skolą ir jam atsiranda našta, net jei mokestis dar nėra mokėtinas. Mokesčių išieškojimas tokiu atveju tėra apribojimo rezultatas.

14 2014 m. sausio 23 d. Sprendimas *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 53 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija), 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 49 punktas), 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 44 ir 45 punktai) ir 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, 46 punktas).

33. Tokia priemonė skirta tam, kad būtų užkirstas kelias situacijoms, kurios galėtų kelti pavojų kilmės valstybės narės teisei pasinaudoti savo mokestine kompetencija už jos teritorijoje atliktą veiklą, todėl gali būti pateisinama tikslu užtikrinti teisės apmokestinti paskirstymą valstybėms narėms [15]. Tik keliama sąlyga, kad persikėlimas turi faktiškai trukdyti įgyvendinti valstybės narės apmokestinimo kompetenciją. Taip bet kuriuo atveju yra, jei apmokestinimo kompetencija išnyksta [16].

34. Apmokestinimo kompetencija išnyksta ne tik išvykus iš valstybės teritorijos, bet ir tuomet, kai užsienyje esantis nacionalinės bendrovės padalinys perleidžiamas užsienio bendrovei. Kaip teisingai pažymi Suomija ir Švedija, greičiausiai šia mintimi grindžiama ir Įmonių jungimosi direktyvos 10 straipsnio 2 dalis, pagal kurią tuo atveju, jeigu taikoma pasauliniu mastu gautų pajamų apmokestinimo sistema, valstybei narei suteikiama (paskutinė) galimybė apmokestinti paslėptuosius rezervus (pardavimo pelną).

35. Tiesa, skirtingai nei klasikinio persikėlimo apmokestinimo atveju, perleidžiant turtą mainais į akcijas kompetenciją apmokestinti perimančiosios bendrovės akcijas turi ta valstybė, iš kurios buvo išsikelta. Vyksta tik savotiški turto mainai (balanse tai atsispindi aktyvų dalyje). Pagal Įmonių jungimosi direktyvos 8 straipsnio 2 dalies antrą pastraipą aiškiai leidžiama apmokestinti pelną, gautą vėliau pardavus gautas akcijas. Nuolatiniame padalinyje ateityje atsirasiantys paslėptieji rezervai šiuo atžvilgiu liks *netiesioginė* Suomijos mokestinė kompetencija.

36. Vis dėlto kompetencija apmokestinti užsienyje esančios užsienio bendrovės akcijas yra kas kita nei kompetencija apmokestinti užsienyje esančio nuolatinio padalinio turtą. Gautos akcijos yra kas kita nei nuolatinio padalinio turtas. Tai reiškia, kad kompetencija apmokestinti nuolatiniame padalinyje atsiradusius paslėptuosius rezervus prarandama negrįžtamai. Todėl savo tiesioginės mokestinės kompetencijos netenkančios valstybės narės interesas (paskutinį kartą) pritaikyti apmokestinimą yra visiškai teisėtas.

2. *Apribojimo proporcingumas*

37. Be to, apribojimas turi būti tinkamas užtikrinti, kad tikslas bus pasiektas, ir negali viršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti: nagrinėjamu atveju tikslas yra išsaugoti valstybių narių apmokestinimo kompetencijos paskirstymą [17].

15 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 45 ir 46 punktai), 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 45 ir paskesni punktai), 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 47 punktas) ir 2010 m. sausio 21 d. Sprendimas *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 60 punktas).

16 Tai aiškiai suformuluota 2015 m. gegužės 21 d. Sprendime *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 48 punktas), 2013 m. balandžio 25 d. Sprendime *Komisija / Ispanija* (C-64/11, nepaskelbtas Rink., EU:C:2013:264, 31 punktas) ir 2014 m. sausio 23 d. Sprendime *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 60 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

17 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 42 punktas), 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 47 punktas), 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 35 punktas), 2014 m. liepos 17 d. Sprendimas *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 25 punktas), 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 27 punktas) ir 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *SEVIC Systems* (C-411/03, EU:C:2005:762, 23 punktas).

a) *Atidėjimo būtinybė*

38. Teisingumo Teismas jau yra ne kartą nusprendęs, kad persikeliančiam mokesčių mokėtojui reikia leisti pasirinkti nedelsiant sumokėti mokestį ar atidėti šio mokesčio sumos mokėjimą, jei reikia, su palūkanomis pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus [18]. Tokiu atveju Teisingumo Teismas proporcinga priemone pripažino mokesčio už paslėptuosius rezervus surinkimą ne iškart, o per penkerius metus [19]. Tačiau Suomijos teisės aktuose tokios galimybės nėra numatyta. Tai reikštų, kad atitinkamos Suomijos teisės nuostatos neproporcingai riboja įsisteigimo laisvę.

39. Priešingai, nei mano Suomija ir Švedija, tam negalima prieštarauti teigiant, kad Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su persikėlimo apmokestinimu, negali būti taikoma nuolatinio padalinio perleidimo mainais už bendrovės akcijas apmokestinimui.

40. Tiesa, kaip teisingai pabrėžia Švedija, nuolatinio padalinio perleidimas mainais už bendrovės akcijas, skirtingai nei paprastas persikėlimas, yra realizavimo veiksmas, kuris iš principo lemia tai, kad yra atskleidžiami ir apmokestinami paslėptieji rezervai. Tačiau perleidimas mainais į bendrovės akcijas yra ne tikrasis nuolatinio padalinio vertės realizavimas parduodant, o tik restruktūrizavimo priemonė. Padalinys ne parduodamas, o perleidžiamas teisės subjektui mainais iš jo gaunant daugiau akcijų. Įmonių jungimosi direktyva kaip tik ir siekiama palengvinti tokias tarptautines restruktūrizavimo priemones.

41. Be to, perleidus padalinį, mokesčiams sumokėti būtinų likvidžių lėšų neatsiranda, perleidžianti bendrovė tik gauna atitinkamą kiekį perimančios įmonės akcijų. Ši aplinkybė lemia ir tai, kad Suomija net ir netarptautinių perleidimų atvejais, nepriklausomai nuo „realizavimo“, nesudaro buhalterinės vertės požiūriu neutralaus restruktūrizavimo galimybės. Tokio neapmokestinimo esant tik vidaus situacijai Įmonių jungimosi direktyvoje nereikalaujama.

42. Taip pat ir direktyvos tikslas – palengvinti tarptautinius restruktūrizavimus – pasiekiamas daug veiksmingiau, jeigu tarptautiniai restruktūrizavimai, jei jie apskritai apmokestinami, yra apmokestinami ne iš karto, o dalimis per ilgesnį laikotarpį.

43. Jeigu valstybė narė, nepaisydama „realizavimo“ perleidžiant nuolatinį padalinį šalies viduje, perleidžiančio subjekto neapmokestina, nurodymas mokesčių mokėtojui nedelsiant sumokėti mokesčius, nesudarant galimybės juos atidėti, turint galvoje tai, kad jis negavo likvidžių lėšų, bet kuriuo atveju nėra švelniausia priemonė kompensuoti valstybės narės apmokestinimo teisės praradimą tarptautiniu atveju.

44. Leidžiant sumokėti mokestį per ilgesnį laikotarpį, atsižvelgiama į apmokestinimo teisės praradimą ir kartu gerokai sumažinama diskriminacija (neapmokestinimas vidaus situacijos atveju). Kaip teisingai per posėdį pažymėjo Komisija, Teisingumo Teismas panašius sprendimus jau yra priėmęs nagrinėdamas įvairias nuostatas, reglamentuojančias mokesčių už realizuotą pelną keitimo tikslais atidėjimą [20].

18 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 49 punktas), 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 56 ir paskesni punktai, 58, 62 punktai) ir 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-591/13, EU:C:2015:230, 67 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

19 2014 m. sausio 23 d. Sprendimas *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 64 punktas) ir 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 52 punktas).

20 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-591/13, EU:C:2015:230, 71 ir paskesni punktai).

45. Be to, kaip teisingai pabrėžia Komisija, mokesčių skolininkas, kitaip nei persikėlimo atveju, lieka mokesčių kreditoriaus teritorijoje. Leidimas sumokėti mokestį per ilgesnį laikotarpį nesudaro jokių administracinių sunkumų, kurie galėtų pateisinti apmokestinimą nedelsiant. Todėl reikia pritarti Komisijai, kad tokiu atveju visiškai pakanka, jeigu valstybės netenkama apmokestinimo galimybė kompensuojama apmokestinant paskutinį kartą, o į mokesčių mokėtojo likvidžių lėšų trūkumą atsižvelgiama leidžiant sumokėti nustatytą mokestį per ilgesnį laikotarpį.

46. Priešingai, nei mano *A Oy*, pagrindinės laisvės nereiškia, kad apmokestinimas privalo būti atidėtas iki „tikrojo“ paslėptųjų rezervų realizavimo. Kadangi perleistas turtas ateityje nebūtinai turi būti realizuotas (ypač trečiojo asmens – perimančios bendrovės) – juk, pavyzdžiui, jis vėliau gali netekti vertės arba būti prarastas – ir Suomija to visiškai negali kontroliuoti: toks požiūris nedera su valstybių narių apmokestinimo kompetencijų pasidalijimo išsaugojimo principu. Juk tai reikštų, kad valstybė narė ateityje turės atsižvelgti į vertės praradimus, neįeinančius į jos apmokestinimo kompetenciją [21]. Pagal teritorialumo principą ir mokesčių teisėje įtvirtintą nustatytos datos principą paslėptuosius rezervus leidžiama apmokestinti apmokestinimo teisės praradimo momentu taip pat ir tuomet, jeigu jie nebuvo realizuoti (ypač jei jie perėjo trečiajam asmeniui). Su proporcingumo principu nedera tik apmokestinimas nedelsiant.

b) *Proporcingumas dėl fiktyvaus mokesčio atskaitos?*

47. Šios išvados nekeičia ir Suomijos teisės aktuose bei Įmonių jungimosi direktyvos 10 straipsnio 2 dalyje numatyta fiktyvaus užsienyje taikomo mokesčio atskaita. Juk ji turi įtakos „tik“ mokestinės naštos dydžiui tarptautiniu atveju. Jeigu perimančioje valstybėje apmokestinimas nebūtų taikomas, yra nustatomas visas mokesčio tarifas. Jeigu atskaitomas (fiktyvus) mokestis būtų mažesnis, būtų nustatytas lengvatinis tarifas; jeigu atskaitomas (fiktyvus) mokestis būtų didesnis arba tokio paties dydžio, apmokestinimas apskritai nebūtų taikomas.

48. Kaip pažymi pačios Suomija ir Švedija, taikant kitos šalies mokesčio atskaitą, galiausiai išvengiama „tik“ galimo dvigubo apmokestinimo. Tačiau pažeidimas susijęs ne su dvigubu apmokestinimu. Sąjungos teisės aktuose dvigubas apmokestinimas nėra draudžiamas [22]. O jei dvigubas apmokestinimas, kiek tai susiję su Sąjungos teisės aktais ir pagrindinėmis laisvėmis, nėra problema, *a contrario* dvigubo apmokestinimo išvengimas negali turėti įtakos, kiek tai susiję su pagrindinės laisvės apribojimu.

49. Tai ypač pasakytina tuomet, kai taikant atskaitą diskriminacija esant tarptautinei situacijai, palyginti su vidaus situacija, nesumažėja. Pateisintina diskriminacija susijusi ne tik su mokesčio (ar mokesčio tarifo) dydžiu, bet ir su tuo, kad perleidžiančioji bendrovė tarptautiniu atveju *apmokestinama nedelsiant*, o vidaus atveju – *neapmokestinama* apskritai [23].

50. Įmonių jungimosi direktyvos 10 straipsnio 2 dalyje ne nustatomas mažesnis nei „įprastas“ mokesčio tarifas, o apibrėžiamas įprastas tarifas, kurį valstybės narės gali taikyti tarptautiniu atveju. Pastarasis, skirtingai nei kiti mokesčių tarifai, yra kintantis ir priklauso nuo kitų veiksnių (apskaičiuoto fiktyvaus užsienio šalyje taikomo mokesčio). Tačiau kada šis mokesčio tarifas yra taikomas, Įmonių jungimosi direktyvoje, kaip jau minėta šios išvados 21–22 punktuose, nereglamentuojama. Tiesa, atitinkamas išvadas galima padaryti iš pirma minėtos Teisingumo Teismo jurisprudencijos, susijusios su apmokestinimu persikėlimo atveju.

21 Šį metodą – pareigos atsižvelgti į nuostolius nebuvimą – Teisingumo Teismas ne kartą patvirtino savo naujausiuose sprendimuose dėl apmokestinimo persikėlimo atveju – žr. 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimą *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 43 ir paskesni punktai) ir 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimą *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 56 ir paskesni punktai). Žr. ir mano išvadą byloje *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* (C-646/15, EU:C:2016:1000, 61 ir paskesni punktai).

22 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimas *CIBA* (C-96/08, EU:C:2010:185, 27 ir paskesni punktai), 2009 m. liepos 16 d. Sprendimas *Damseaux* (C-128/08, EU:C:2009:471, 26 ir paskesni punktai) ir 2009 m. vasario 12 d. Sprendimas *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, 30 ir 31 punktai); taip pat žr. generalinio advokato Y. Bot išvadą byloje *Glaxo Wellcome* (C-182/08, EU:C:2009:438, 58 ir paskesni punktai).

23 Nuolatinis padalinys yra šalies viduje arba perimančioji bendrovė yra nacionalinė bendrovė.

51. Jeigu esant panašiai vidaus situacijai restruktūrizavimo priemonės apskritai nėra apmokestinamos, apmokestinimo kompetencijos išsaugojimo aspektu tinkama, švelnesnė priemonė tarptautiniu restruktūrizavimo priemonių atveju yra (jei reikia, lengvatinio tarifo) mokesčio atidėjimas arba leidimas sumokėti jį per ilgesnį laikotarpį.

52. Tai ypač pasakytina apie nagrinėjamą atvejį, nes, kitaip nei apmokestinimo klasikinio persikėlimo atveju, remiantis Įmonių jungimosi direktyvos 8 straipsnio 2 dalimi, išsaugoma netiesioginė kompetencija apmokestinti būsimą padalinio vertės prieaugį. Jeigu išlieka netiesioginė galimybė dalyvauti būsimuose vertės pokyčiuose, apmokestinimas nedelsiant (taikant tam tikrą mokesčio tarifą) atrodo dar mažiau proporcingas nei persikėlimo atveju, kai prarandami bet kokie ryšiai su apmokestinimo objektu.

53. Taigi šioje byloje nagrinėjamas įsisteigimo laisvės apribojimas yra nepateisinamas. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės patikrinti, ar nacionalinės teisės nuostatos prieštaravimo Sąjungos teisei galima išvengti aiškinant ją taip, kad pagal Suomijos teisės aktus, reglamentuojančius apmokestinimo procedūrą, egzistuoja teisė sumokėti mokestį dalimis per ilgesnį laikotarpį.

VI. Pasiūlymas dėl sprendimo

54. Todėl siūlau į *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas, Suomija) pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

Pagal EB sutarties 43 straipsnį, siejamą su 48 straipsniu (dabar – SESV 49 straipsnis, siejamas su 54 straipsniu), draudžiama perkeliant Direktyvos 90/434/EEB 10 straipsnio 2 dalį į nacionalinę teisę priimta nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią tik tarptautiniu atveju užsienyje esančio nuolatinio padalinio perleidimas užsienio bendrovei yra nedelsiant apmokestinamas, o vidaus atveju apmokestinimas netaikomas. Šios išvados nekeičia ir fiktyvaus užsienio šalyje taikomo mokesčio atskaita, nes jos tikslas yra tik išvengti dvigubo apmokestinimo, bet ne apmokestinimo nedelsiant.