TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. lapkričio 23 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Įsisteigimo laisvė – Tiesioginiai mokesčiai – Pelno mokestis – Direktyva 90/434/EEB – 10 straipsnio 2 dalis – Turto perleidimas – Užsienyje įsteigtos nuolatinės buveinės perleidimas gaunančiajai bendrovei nerezidentei pagal turto perleidimo sandorį – Valstybės narės, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė, teisė apmokestinti šios buveinės pelną arba turto vertės padidėjimą, atsiradusį dėl turto perleidimo – Nacionalinės teisės aktai, kuriuose numatytas pelno ar turto vertės padidėjimo apmokestinimas nedelsiant tais metais, kai turtas buvo perleistas – Mokėtino mokesčio rinkimas tais mokestiniais metais, kai įvyko turto perleidimo sandoris“

Byloje C-292/16

dėl *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas, Suomija) 2016 m. gegužės 20 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2016 m. gegužės 25 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje, pradėtoje

A Oy

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkė R. Silva de Lapuerta, teisėjai C. G. Fernlund (pranešėjas), J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev ir E. Regan,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2017 m. birželio 8 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *A Oy*, atstovaujamos T. Torkkel,

– Suomijos vyriausybės, atstovaujamos S. Hartikainen,

– Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze,

– Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson ir N. Otte Widgren,

– Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir I. Koskinen,

* Proceso kalba: suomių.

susipažinęs su 2017 m. liepos 13 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49 straipsnio ir 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 (OL L 225, 1990, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 142, toliau – Įmonių jungimosi direktyva), 10 straipsnio 2 dalies išaiškinimo.

2 **Šis prašymas pateiktas nagrinėjant pagal Suomijos teisę įsteigtos bendrovės *A Oy* pradėtą bylą** *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas, Suomija) **dėl užsienyje įsteigto šios bendrovės nuolatinės buveinės turto vertės padidėjimo, atsiradusio dėl šios buveinės perleidimo bendrovei nerezidentei pagal turto perleidimo sandorį, apmokestinimo nedelsiant ir mokėtino mokesčio rinkimo tais mokestiniais metais, kai šis sandoris sudarytas**.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Įmonių jungimosi direktyvos 2 straipsnio c punkte numatyta:

„Šioje direktyvoje:

<…>

c) turto perleidimas – tai operacija, kuria tęsianti savo veiklą įmonė perduoda visus, vieną arba keletą savo veiklos padalinių kitai įmonei mainais už šios gaunančiosios įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius;

<…>“

4 Šios direktyvos 10 straipsnio 2 dalyje numatyta:

„<…> 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 [mokesčio atskaitymą], 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 [apskaičiuotas] ir sumokėtas.“

Suomijos teisė

5 Pagal *Tuloverolaki* (Pajamų mokesčio įstatymas) 9 straipsnio 1 dalies pirmą pastraipą pajamų mokesčiu apmokestinamas atitinkamais mokestiniais metais Suomijoje nuolat gyvenęs fizinis asmuo ar įsteigtas juridinis asmuo, tam tikrų tikslų siekianti bendrija arba Suomijoje esantis palikimas, atsižvelgiant į Suomijoje ir užsienyje gautas pajamas (neribotas apmokestinimas).

6 Įmonių jungimosi direktyva į Suomijos teisę perkelta 1995 m. gruodžio 29 d. *Laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta* 1733/1995 (Įstatymas, kuriuo iš dalies keičiamas Pajamų iš ekonominės veiklos apmokestinimo įstatymas, 1733/1995), įsigaliojusiu 1996 m. sausio 1 d.

7 Iš dalies pakeisto *Elinkeinotulon verottamisesta annettu laki* (Pajamų iš ekonominės veiklos apmokestinimo įstatymas, toliau – EVL) 52e straipsnio trečioje pastraipoje nustatyta:

„Jei perleistas turtas ir įsipareigojimai priskiriami Suomijos juridinio asmens nuolatinei buveinei, esančiai kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje, tikėtinas perleisto turto pardavimo pelnas ir apmokestinant iš nuolatinės buveinės pajamų atskaičiuojami rezervai ar atidėjiniai priskiriami prie perleidžiančiosios bendrovės apmokestinamų pajamų. Iš mokesčio, mokėtino Suomijoje už šias pajamas, atskaičiuojamas mokestis, kuris už šias pajamas būtų renkamas nuolatinės buveinės valstybėje, jei nebūtų taikomos 52 straipsnyje minėtos [Įmonių jungimosi direktyvos] nuostatos.“

8 Įstatymo projekto, dėl kurio priimtas Įstatymas, iš dalies keičiantis Pajamų iš ekonominės veiklos apmokestinimo įstatymą, motyvuose nurodyta, kad EVL 52e straipsnio trečioje pastraipoje, kuria į Suomijos teisę perkeliama Įmonių jungimosi direktyvos 10 straipsnio 2 dalyje įtvirtinta leidžianti nukrypti nuostata, reglamentuojamos situacijos, kai užsienyje esančios nuolatinės buveinės turtas perleidžiamas užsienio bendrovei ir dėl to šis turtas nebepatenka į Suomijos apmokestinimo kompetenciją. Tokiais atvejais perleisto turto tikroji vertė, kaip ir prieš tai apmokestinant iš nuolatinės buveinės pajamų atskaityti rezervai ar atidėjiniai, priskaičiuojama prie Suomijoje esančios nuolatinės buveinės pajamų, gautų tais mokestiniais metais, kuriais įvyko sandoris. Iš gautoms pajamoms Suomijoje taikomo mokesčio atskaitomas mokestis, kuris tokioms pajamoms būtų taikomas nuolatinės buveinės valstybėje narėje, jei nebūtų taikoma direktyva.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

9 2006 m. *A* pagal turto perleidimo sandorį perleido Austrijoje esančią nuolatinę buveinę Austrijoje įsteigtai bendrovei ir už tai kaip atlygį gavo šios bendrovės akcijų. Pagal EVL 52e straipsnio trečią pastraipą apmokestintas *A* turto vertės padidėjimas, atsiradęs dėl šio sandorio 2006 mokestiniais metais, ir mokestis surinktas kaip mokėtinas tais pačiais mokestiniais metais.

10 *A* pateikė *Verotuksen oikaisulautakunta* (Mokestinių patikrinimų komisija, Suomija) prašymą dėl patikslinimo. Kadangi šis prašymas buvo atmestas, *A* kreipėsi į *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas, Suomija) ir tvirtino, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai pažeidžia įsisteigimo laisvę, nes esant panašiai vidaus situacijai turto vertės padidėjimas būtų apmokestinamas tik gavus pelno, t. y. pardavus perleistą turtą.

11 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad, anot Mokestinių patikrinimų komisijos, EVL 52e straipsnio trečia pastraipa nelaikytina prieštaraujančia Sąjungos teisės normoms ir principams, nes šia nuostata siekiama perkelti Įmonių jungimosi direktyvos 10 straipsnio 2 dalį į Suomijos teisę.

12 Vis dėlto šis teismas pažymi, kad pagal pastarąją nuostatą leidžiama apmokestinti turto vertės padidėjimą esant tokiai situacijai, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, tačiau aiškiai nenurodyta, kokiu momentu šis apmokestinimas turi įvykti.

13 Taigi šiam teismui kyla klausimas, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės nuostatos, kuriose numatyta, kad turto vertės padidėjimas apmokestinamas tais mokestiniais metais, kai įvyksta turto perleidimas, o esant panašiai vidaus situacijai apmokestinama tik gavus pelno, t. y. pardavus turtą, yra įsisteigimo laisvės ribojimas. Jei į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai, tas teismas klausia, ar tokios

teisės normos gali būti pateisinamos privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, susijusiu su apmokestinimo kompetencijos paskirstymu valstybėms narėms, ir, jei taip, ar jos yra proporcingos šiam tikslui.

14 Šiomis aplinkybėmis *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinkio administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti 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 valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės 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?“

Dėl prejudicinių klausimų

15 Savo prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamos tokios nacionalinės teisės nuostatos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias tuo atveju, kai bendrovė rezidentė pagal turto perleidimo sandorį perleidžia užsienyje esančią savo nuolatinę buveinę bendrovei nerezidentei, dėl šio perleidimo atsiradęs turto vertės padidėjimas apmokestinamas nedelsiant ir neleidžiama atidėti mokėtino mokesčio rinkimo, o esant panašiai vidaus situacijai toks turto vertės padidėjimas apmokestinamas tik pardavus perleistą turtą.

16 Visų pirma pažymėtina, jog neginčijama, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris, pagal kurį *A* perleido užsienyje esančią savo nuolatinę buveinę bendrovei nerezidentei, yra turto perleidimas, kaip jis suprantamas pagal Įmonių susijungimo direktyvos 2 straipsnio c punktą. Taip pat neginčijama, kad šios nuolatinės buveinės turto vertės padidėjimas, atsiradęs dėl tokio sandorio, patenka į šios direktyvos 10 straipsnio 2 dalies taikymo sritį.

17 Remiantis Įmonių susijungimo direktyvos 10 straipsnio 2 dalimi, tuo atveju, kai tarp turto, perleisto vykdant jungimąsi, skaidymą arba turto perleidimą, yra perleidžiančiosios bendrovės nuolatinė buveinė, esanti kitoje valstybėje narėje nei ši bendrovė, valstybė narė, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė, jeigu taiko pasauliniu mastu gautų pajamų apmokestinimo sistemą, turi teisę apmokestinti šios nuolatinės buveinės pelną arba turto vertės padidėjimo pajamas, gautas dėl šio sandorio, su sąlyga, kad taikys mokesčio atskaitymą, 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 apskaičiuotas ir sumokėtas.

18 Taigi pagal šią nuostatą valstybei narei, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė, leidžiama apmokestinti pelną ar turto vertės padidėjimą, gautą vykdant jungimą, skaidymą arba turto perleidimą, kiek ši valstybė laikosi šioje nuostatoje numatytų sąlygų.

19 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus bendrovės rezidentės užsienyje esančios nuolatinės buveinės turto vertės padidėjimas apmokestinamas, kai ši buveinė perleidžiama bendrovei nerezidentei pagal turto perleidimo sandorį. Mokėtinas mokestis atskaitomas iš mokesčio, kuris, nesant Įmonių jungimosi direktyvos nuostatų, būtų taikomas šiam turto vertės padidėjimui valstybėje narėje, kurioje yra ši nuolatinė buveinė. Be to, šis mokestis renkamas tais mokestiniais metais, kai įvyko minėtas sandoris.

20 Šiuose teisės aktuose numatytas tokio turto vertės padidėjimo apmokestinimas ir kartu leidžiama atskaityti mokestį, kuris, nesant šios direktyvos nuostatų, jam būtų taikomas valstybėje narėje, kurioje yra nuolatinė buveinė, taigi šiais teisės aktais tik įgyvendinama valstybių narių galimybė, suteikta minėtos direktyvos 10 straipsnio 2 dalyje.

21 Vis dėlto nei Įmonių jungimosi direktyvos 10 straipsnio 2 dalyje, nei jokiame kitame jos straipsnyje nėra nuostatų, reglamentuojančių, kada mokėtinas mokestis turi būti renkamas.

22 Taigi valstybės narės, laikydamosi Sąjungos teisės, turi numatyti tokias nuostatas.

23 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad sandoriai, kuriems taikoma Įmonių jungimosi direktyva, yra atskiras pasinaudojimo įsisteigimo laisve būdas, kuris svarbus geram vidaus rinkos veikimui, todėl priskiriamas prie ekonominės veiklos, kurios atžvilgiu valstybės narės yra įpareigotos gerbti šią laisvę (šiuo klausimu žr. 2017 m. kovo 8 d. Sprendimo euro *Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 28 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

24 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją remiantis SESV 49 straipsniu turi būti panaikinami įsisteigimo laisvės apribojimai. Nors iš SESV nuostatų dėl įsisteigimo laisvės matyti, kad jos skirtos tam, kad užtikrintų naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis kaip ir nacionalinių subjektų teisėmis, pagal jas taip pat draudžiama kilmės valstybei narei trukdyti savo piliečiams arba pagal jos teisės aktus įsteigtoms bendrovėms steigtis kitoje valstybėje narėje (2017 m. kovo 8 d. Sprendimo euro *Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 58 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

25 Įsisteigimo laisvės ribojimais laikomos visos priemonės, dėl kurių naudotis šia laisve draudžiama, sunku ar mažiau patrauklu (2017 m. kovo 8 d. Sprendimo euro *Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 59 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

26 Nagrinėjamu atveju iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad tik tuo atveju, kai bendrovė rezidentė pagal turto perleidimo sandorį perleidžia užsienyje esančią nuolatinę buveinę bendrovei nerezidentei, pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose numatytas turto vertės padidėjimo apmokestinimas nedelsiant ir mokėtino mokesčio rinkimas tais mokestiniais metais, kai įvyko šis sandoris.

27 Toks skirtingas vertinimas gali atgrasyti Suomijoje įsisteigusias bendroves nuo ekonominės veiklos vykdymo kitoje valstybėje narėje per nuolatinę buveinę, todėl tai yra įsisteigimo laisvės kliūtis.

28 Ši kliūtis leistina, tik jeigu ji yra susijusi su objektyviai nepanašia padėtimi ir gali būti pateisinama Sąjungos teisėje pripažįstamais privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Tačiau net tokiu atveju ši kliūtis turi būti tinkama užtikrinti atitinkamo tikslo pasiekimą ir neviršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

29 Dėl atitinkamų situacijų panašumo konstatuotina, kad atsižvelgiant į valstybės narės teisės nuostatas, pagal kurias apmokestinamas jos apmokestinimo kompetencijos teritorijoje atsiradęs turto vertės padidėjimas, bendrovės, pagal turto perleidimo sandorį perleidžiančios užsienyje esančią nuolatinę buveinę bendrovei nerezidentei, padėtis, susijusi su šios nuolatinės buveinės turto vertės padidėjimo,

atsiradusio šios valstybės narės apmokestinimo kompetencijos teritorijoje prieš vykdant perleidimo sandorį, apmokestinimu, yra panaši į bendrovės, pagal turto perleidimo sandorį perleidžiančios nuolatinę buveinę kitai bendrovei rezidentei, padėtį (šiuo klausimu žr. 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimo *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 38 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

30 Dėl to, ar kliūtis gali būti pateisinama Sąjungos teisėje pripažintais privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, primintina, pirma, kad apmokestinimo kompetencijos paskirstymo valstybėms narėms išsaugojimas yra Teisingumo Teismo pripažintas teisėtas tikslas ir kad, nesant Sąjungos priimtų suvienodinimo ar suderinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo kriterijus, siekdamos išvengti dvigubo apmokestinimo (2015 m. gegužės 21 d. Sprendimo *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

31 Antra, pagal mokestinio teritoriškumo principą valstybė narė tuo atveju, kai užsienyje esanti nuolatinė buveinė pagal turto perleidimo sandorį perleidžiama bendrovei nerezidentei, šio perleidimo momentu turi teisę apmokestinti turto vertės padidėjimą, atsiradusį jos apmokestinimo kompetencijos teritorijoje iki šio perleidimo. Tokia priemone siekiama užkirsti kelią situacijoms, kurios gali pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti apmokestinimo kompetenciją, susijusią su jos teritorijoje vykdoma veikla (šiuo klausimu žr. 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimo *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 43 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

32 Taigi bendrovės rezidentės užsienyje esančios nuolatinės buveinės perleidimas bendrovei nerezidentei pagal turto perleidimo sandorį nereiškia, kad atitinkama valstybė narė turi atsisakyti teisės apmokestinti turto vertės padidėjimą, atsiradusį jos apmokestinimo kompetencijos teritorijoje iki šio perleidimo (šiuo klausimu žr. 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimo *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 44 punktą).

33 Nagrinėjamu atveju, kadangi dėl užsienyje esančios nuolatinės buveinės perleidimo bendrovei nerezidentei pagal turto perleidimo sandorį Suomija praranda bet kokią sąsają su ta buveine, taigi ir kompetenciją apmokestinti šios nuolatinės buveinės turto vertės padidėjimą po šio sandorio, konstatuotina, kad tokie nacionalinės teisės aktai, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, yra tinkami išsaugoti apmokestinimo kompetencijos paskirstymą valstybėms narėms.

34 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų proporcingumo iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos visų pirma matyti, kad tai, jog valstybė narė, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė, siekdama išsaugoti naudojimąsi apmokestinimo kompetencija, nustato mokesčio, kuris turi būti sumokėtas už jos apmokestinimo kompetencijos teritorijoje atsiradusį turto vertės padidėjimą, dydį, kai praranda kompetenciją apmokestinti atitinkamą turtą (nagrinėjamu atveju – kai atitinkamas turtas perleidžiamas), yra proporcinga (šiuo klausimu žr. 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimo *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 48 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

35 Antra, jau yra nuspręsta, kad valstybės narės teisės aktai, leidžiantys mokesčių mokėtojui pasirinkti, pirma, mokesčio sumokėjimą nedelsiant, kuris yra nepalankus šiai bendrovei biudžeto srityje, bet nesukuria vėlesnių administracinių išlaidų, arba, antra, atidėtą šio mokesčio sumos sumokėjimą, prireikus su palūkanomis pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus, būtinai siejamą su mokesčių mokėtojo administracine našta dėl perleisto turto kontrolės, yra priemonė, kuri, kadangi tinka užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos paskirstymą valstybėms narėms, mažiau kenktų įsisteigimo laisvei nei mokėtino mokesčio rinkimas nedelsiant (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 73 punktą).

36 Dėl administracinės naštos Teisingumo Teismas yra patikslinęs, kad reikia leisti mokesčių mokėtojui pasirinkti – padengti su mokesčio mokėjimo atidėjimu susijusias administracines išlaidas ar nedelsiant sumokėti mokestį. Kai mokesčių mokėtojas mano, kad šios išlaidos nėra per didelės, ir pasirenka jas

padengti, mokesčių administracijai tenkančios pareigos nebegali būti laikomos perteklinėmis (šiuo klausimu žr. 2015 m. balandžio 16 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 73 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

37 Darytina išvada, jog, kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose bendrovei rezidentei, perleidžiančiai užsienyje esančią nuolatinę buveinę bendrovei nerezidentei pagal turto perleidimo sandorį, neleidžiama pasirinkti, ar nedelsiant sumokėti mokestį už šios nuolatinės buveinės turto vertės padidėjimą, ar atidėti šio mokesčio mokėjimą, šie teisės aktai viršija tai, kas būtina tikslui išsaugoti apmokestinimo kompetencijos paskirstymą valstybėms narėms pasiekti.

38 Šio vertinimo nepaneigia faktas, kad pagal šiuos teisės aktus, kaip numatyta Įmonių jungimosi direktyvos 10 straipsnio 2 dalyje, leidžiama atskaityti mokestį, kuris, nesant šios direktyvos nuostatų, būtų mokėtinas už tokį turto vertės padidėjimą valstybėje narėje, kurioje įsteigta nuolatinė buveinė, nes šių teisės aktų neproporcingas pobūdis nepriklauso nuo mokėtino mokesčio sumos, bet atsiranda dėl to, kad juose mokesčių mokėtojui nenumatyta galimybės atidėti mokesčio mokėjimo momentą (šiuo klausimu žr. 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements*, C-646/15, EU:C:2017:682, 60 punktą).

39 Dėl būtinybės užtikrinti veiksmingą mokesčio išieškojimą, kuria rėmėsi Vokietijos ir Švedijos vyriausybės, pažymėtina, jog, nors Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad ji gali būti privalomasis bendrojo intereso pagrindas, kuriuo galima pateisinti SESV garantuojamų judėjimo laisvių ribojimą (šiuo klausimu žr. 2014 m. birželio 19 d. Sprendimo *Strojírny Prostějov ir ACO Industries Tábor*, C-53/13 ir C-80/13, EU:C:2014:2011, 46 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją), pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai nėra tinkami šiam tikslui pasiekti, todėl tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, šis tikslas negali pateisinti galimos įsisteigimo laisvės kliūties. Kaip nurodė Komisija, tai, kad valstybė narė leidžia perleidžiančiajai bendrovei rezidentei pasirinkti atidėtą mokesčio mokėjimą, neturi įtakos nei šios valstybės narės galimybei prašyti šios bendrovės informacijos, būtinos mokėtinam mokesčiui surinkti, nei galimybei veiksmingai surinkti tą mokestį (pagal analogiją žr. 2014 m. birželio 19 d. Sprendimo *Strojírny Prostějov ir ACO Industries Tábor*, C-53/13 ir C-80/13, EU:C:2014:2011, 49–53 punktus).

40 Atsižvelgiant į pateiktus svarstymus, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamos tokios nacionalinės teisės nuostatos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias tuo atveju, kai bendrovė rezidentė pagal turto perleidimo sandorį perleidžia užsienyje esančią savo nuolatinę buveinę bendrovei nerezidentei, dėl šio perleidimo atsiradęs turto vertės padidėjimas apmokestinamas nedelsiant ir neleidžiama atidėti mokėtino mokesčio rinkimo, o esant panašiai vidaus situacijai toks turto vertės padidėjimas apmokestinamas tik pardavus perleistą turtą, kiek šiose teisės nuostatose nenumatyta atidėti šio mokesčio rinkimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

41 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamos tokios nacionalinės teisės nuostatos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias tuo atveju, kai bendrovė rezidentė pagal turto perleidimo sandorį perleidžia užsienyje esančią savo nuolatinę buveinę bendrovei nerezidentei, dėl šio perleidimo atsiradęs turto vertės padidėjimas apmokestinamas nedelsiant ir

neleidžiama atidėti mokėtino mokesčio rinkimo, o esant panašiai vidaus situacijai toks turto vertės padidėjimas apmokestinamas tik pardavus perleistą turtą, kiek šiose teisės nuostatose nenumatyta atidėti šio mokesčio rinkimo.

Parašai.