Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
NIILO JÄÄSKINEN IŠVADA,
pateikta 2015 m. vasario 26 d.[1]

Byla C-657/13

Verder LabTec GmbH & Co. KG
prieš
Finanzamt Hilden

(Finanzgericht Düsseldorf (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Įsisteigimo laisvė — Paslėptų rezervų, atsirandančių perleidžiant vienoje valstybėje narėje esančio įmonės padalinio turtą kitam padaliniui kitoje valstybėje narėje, atskleidimas ir apmokestinimas — Apribojimo buvimas — Latentinio turto vertės padidėjimo perkeliant turtą sumos, įtrauktinos į apmokestinamąjį pelną, nustatymas — Pateisinimas — Valstybių narių apmokestinimo kompetencijos paskirstymo išsaugojimas — Mokėjimas ir surinkimas dalimis per 10 metų — Proporcingumas“

I – Įžanga

1. Šis prejudicinis sprendimas yra susijęs su apmokestinimo Vokietijos Federacinėje Respublikoje taisyklėmis, kuriose įtvirtintas įsipareigojimas kasmet dalimis mokėti mokesčius už paslėptus (neatskleistus) rezervus. Šios taisyklės taikomos, kai verslo įmonei priklausantis turtas yra perkeliamas iš vieno Vokietijos įmonės padalinio į jos užsienyje esantį padalinį.

2. Komanditinė bendrija pagal Vokietijos teisės aktus perkėlė verslo turtą, kurį sudarė įvairios intelektinės nuosavybės teisės, iš padalinio Vokietijoje padaliniui Nyderlanduose. Kompetentingos mokesčių institucijos teigimu, pagal Vokietijos teisę atsirado įsipareigojimas mokėti mokestį dėl susijusių su perleistu turtu paslėptų rezervų atskleidimo. Tačiau mokestis nebuvo mokėtinas iš karto. Mokesčių institucijos leido sumokėti mokestį dalimis per 10 metų.

3. Komanditinė bendrija apskundė mokesčių institucijų sprendimą Vokietijos teismams, ir *Finanzgericht Düsseldorf* pateikė šį prašymą priimti prejudicinį sprendimą. Su ginču susijusios teisinės problemos kelia klausimų, ar ginčijamais Vokietijos teisės aktais ribojama įsisteigimo laisvė, ar juos galima pateisinti poreikiu išsaugoti Vokietijos apmokestinimo kompetenciją, susijusią su toje valstybėje narėje vykstančiu latentiniu turto vertės padidėjimu (paslėptais rezervais) prieš perleidžiant turtą, ir ar jie yra proporcingi, visų pirma atsižvelgiant į tai, kad, viena vertus, mokestis mokėtinas dar prieš atsirandant su turtu susijusiam pelnui, ir, kita vertus, mokesčio surinkimo laikotarpis trunka 10 metų.

1 — Originalo kalba: anglų.

4. Teisingumo Teismas jau yra nagrinėjęs šią problemą, visų pirma byloje *National Grid Indus*[2], Komisijos pradėtose procedūrose prieš Portugaliją, Ispaniją ir Daniją dėl įsipareigojimų nevykdymo[3], taip pat neseniai byloje *DMC*[4] . Tačiau šioje byloje atsirado naujų faktinių aplinkybių.

II – Teisinis pagrindas

5. Itin sudėtingą nacionalinės teisės sistemą galima trumpai apibūdinti, kaip nurodyta toliau.

6. Iš pradžių Vokietijos teisėje nebuvo įtvirtinto pagrindo apmokestinti turto perkėlimą. Vadovautasi Federalinio finansų teismo (*Bundesfinanzhof*) 1969 m. praktika, pagal kurią Vokietijos įmonės turto perleidimas užsienyje esančiam padaliniui buvo vertintas kaip turto paėmimas iš verslo veiklos, kaip apibrėžta Pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz*) (toliau – *EStG*) 4 straipsnio 1 dalyje. Siekdamos sumažinti šio požiūrio poveikį mokesčių mokėtojams, mokesčių institucijos pagal savo administracinę praktiką leido mokesčių mokėtojams rinktis, ar į apmokestinamąsias pajamas iš karto įtraukti latentinį turto vertės padidėjimą, ar atidėti mokesčių mokėjimą įtraukiant šį pelną kaip kompensuojamąsias sumas už neįvykdytą mokestinį įsipareigojimą į atitinkamą mokesčių apskaitą per 10 metų laikotarpį.

7. Pirmą kartą turto perkėlimas įstatymiškai reglamentuotas 2006 m. gruodžio 7 d. Įstatyme dėl priemonių, susijusių su Europos bendrovės atsiradimu, ir dėl kitų mokesčių teisės normų pakeitimo (*Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften*) (toliau – *SEStEG*)[5].

8. *EStG* 4 straipsnio 1 dalies trečiame sakinyje nustatyta: „Turto paėmimui ne verslo reikmėms prilyginamas Vokietijos Federacinės Respublikos kompetencijos apmokestinti pelną, gautą pardavus ar panaudojus turtą, atmetimas arba apribojimas.“

9. Į *SEStEG* taip pat įtrauktas *EStG* 4g straipsnis, kuriame nustatyta, kad tais atvejais, kai turtas priskiriamas to paties mokesčių mokėtojo nuolatiniam padaliniui, esančiam kitoje ES valstybėje narėje, ir dėl to pagal *EStG* 4 straipsnio 1 dalies trečią sakinį laikomas paimtu, mokesčių mokėtojo prašymu sukuriama kompensacinė eilutė, kurioje nurodytos sumos dydis lygus turto balansinės vertės ir rinkos vertės skirtumui. Tais finansiniais metais, kai eilutė sukurta, ir per kitus ketverius finansinius metus didinant pelną šioje kompensacinėje eilutėje nurodytos sumos dydis kasmet mažinamas vienu penktadaliu.

10. 2010 m. *EStG* 4 straipsnio 1 dalis buvo pakeista atsižvelgiant į *Bundesfinanzhof* sprendimą[6]. Pirma, į *EStG* 4 straipsnio 1 dalį po trečio sakinio buvo įtrauktas naujas ketvirtas sakinys:

„Turto pardavimo pelno apmokestinimo teisė neegzistuoja ar yra ribojama visų pirma tais atvejais, kai mokesčio mokėtojo Vokietijoje esančiam padaliniui anksčiau priskirtas turtas turi būti priskirtas užsienyje esančiam padaliniui.“

2 — Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785).

3 — Sprendimai *Komisija / Ispanija* (C-269/09, EU:C:2012:439); *Komisija / Portugalija* (C-38/10, EU:C:2012:521) ir *Komisija / Danija* (C-261/11, EU:C:2013:480).

4 — Sprendimas *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20). Kaip nurodyta Italijos vyriausybės rašytinėse pastabose, teikdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą *Finanzgericht* dar negalėjo remtis Teismo sprendimu *DMC*.

5 — *Bundesgesetzblatt* (*BGBl*) I 2006, 2782.

6 — 2008 m. liepos 17 d. sprendimu, priimtu jau įsigaliojus *SEStEG* redakcijos *EStG* 4 straipsnio 1 dalies trečiam sakiniui, *Bundesfinanzhof* byloje dėl 1985 mokestinių metų atsisakė galutinio paėmimo teorijos. Buvo nustatyta, kad turto perkėlimas į tos pačios įmonės užsienyje esantį padalinį nėra paėmimas. Nebuvo poreikio Vokietijos įmonės turto perleidimą jos užsienio padaliniui laikyti aplinkybe, dėl kurios atsiranda pelnas, nes vėlesniam Vokietijoje atsiradusių paslėptų rezervų apmokestinimui neturi įtakos tai, kad užsienyje esančio padalinio pelnas Vokietijoje neapmokestinamas. Remdamasis tokio teismų praktikos perkėlimo principu teisės aktų leidėjas nusprendė iš dalies pakeisti *EStG* 4 straipsnio 1 dalį. Tai buvo padaryta 2010 m. gruodžio 8 d. *Jahressteuergesetz* (*BGBl*. I 2010, 1768), siekiant užtikrinti, kad 2008 m. liepos 17 d. sprendime įtvirtinti principai būtų taikomi tik tam, dėl ko buvo priimtas tas sprendimas, ir kad galutinio paėmimo teorija, kaip nustatyta *EStG* 4 straipsnio 1 dalies trečiame sakinyje, būtų taikoma visose bylose, kuriose sprendimas dar nepriimtas.

11. Antra, *EStG* 52 straipsnio 8b dalis, kurioje iki tol tik buvo numatyta, kad *EStG* 4 straipsnio 1 dalies trečias sakinys įsigalioja nuo 2006 m., buvo iš dalies pakeista, kad *EStG* 4 straipsnio 1 dalies trečias sakinys, iš dalies pakeistas *SEStEG*, taikomas ir ankstesniems apmokestinimo laikotarpiams, jei vyko turto perkėlimas užsienyje esančiam padaliniui, kurio pajamos Vokietijoje neapmokestinamos pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, ir kad *EStG* 4 straipsnio 1 dalies ketvirtas sakinys taikomas visais atvejais, kai turi būti taikomas *EStG* 4 straipsnio 1 dalies trečias sakinys.

III – Pagrindinė byla, prejudicinis klausimas ir procesas Teisingumo Teisme

12. *Verder LabTec GmbH*& *Co* KG (toliau taip pat – komanditinė bendrija) yra ribotos atsakomybės bendrija, kurios registruota buveinė yra Hane, Vokietijoje. *Verder LabTec Beteiligungs GmbH* (toliau – tikroji komanditinės bendrijos narė), kurios buveinė taip pat yra Hane, yra tikroji komanditinės bendrijos narė[7]. Komanditorės yra *Tarco BV* ir *Labo-Tech BV*, jų abiejų buveinės yra Nyderlanduose. Nuo 2005 m. gegužės mėn. komanditinė bendrija užsiėmė tik savo teisių, susijusių su patentais, prekių ženklais ir dizainu, administravimu. 2005 m. gegužės 25 d. sutartimi ji šias teises perleido Nyderlanduose, Vletene, esančiam savo padaliniui[8].

13. Atlikęs patikrinimą mokesčių administratorius (*Finanzamt Hilden*) laikėsi nuomonės, kad intelektinės nuosavybės teisės turi būti perleidžiamos atskleidžiant paslėptus rezervus, kurie turi atitikti tikrąją rinkos vertę perleidimo momentu. Visos šalys sutarė dėl paslėptų rezervų dydžio, ir mokesčių administratorius pripažino, kad vis dėlto ta suma neturi būti apmokestinama visa iš karto. Priešingai, teisingumo sumetimais buhalterinėje apskaitoje ji turi būti neutralizuojama per tokio paties dydžio nurašytą, tačiau įmonės dar turimą turtą; taikant linijinį metodą, šio turto pamažu turi nelikti per 10 metų didinant pelną. Kitaip tariant, *Finanzamt Hilden* atidėjo mokesčio surinkimą teisingumo sumetimais paskirstydama paslėptus rezervus per 10 metų laikotarpį. 2009 m. rugpjūčio 17 d. sprendime dėl atskiros ir vienos apmokestinamosios vertės už 2005 m. nustatymo *Finanzamt Hilden* įvertino, kiek pajamų iš verslo veiklos gavo komanditinė bendrija, įskaitant ir paslėptus rezervus. 2011 m. rugsėjo 19 d. sprendimu *Finanzamt Hilden* atmetė pateiktą skundą kaip nepagrįstą.

14. Nacionaliniame teisme komanditinė bendrija ginčija, kad Vokietijos teisės aktais pažeidžiamas SESV 49 straipsnyje įtvirtintas įsisteigimo laisvės principas. Be to, mokesčio surinkimas iš karto perkeliant turtą buvo neproporcingas, o apmokestinimas vertės padidėjimo momentu būtų ne toks radikalus.

15. Atsižvelgdamas į tai, *Finanzgericht Düsseldorf* pateikė šį prejudicinį klausimą:

„Ar su Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 49 straipsnyje įtvirtinta įsisteigimo laisve suderinama tai, kad nacionalinės teisės nuostatoje numatyta, jog toje valstybėje esančio įmonės padalinio turto perleidimas kitoje valstybėje esančiam tos pačios įmonės padaliniui laikomas turto paėmimu ne verslo reikmėms, todėl atskleidžiant paslėptus rezervus gaunamas turto paėmimo pelnas, o kitoje nacionalinės teisės nuostatoje numatyta galimybė tolygiai paskirstyti perkėlimo pelną penkeriems ar dešimčiai finansinių metų?“

16. Pastabas raštu pateikė *Verder Labtec GmbH* & *Co. KG*, *Finanzamt Hilden*, Belgijos, Danijos, Vokietijos, Ispanijos, Italijos, Nyderlandų ir Švedijos vyriausybės ir Komisija. Teismo posėdžio nebuvo.

7 — Vokietijoje komanditinės bendrijos, kurių tikroji narė yra uždaroji akcinė bendrovė (vadinamosios *GmbH* & *Co*. bendrovės), yra populiarios dėl susijusių su mokesčiais priežasčių. Žr. M. Hensler ir L. Strohn „Gesellschaftsrecht“, 2-asis leidimas, Miunchenas, Beck, 2014, p. 403, 404 ir 511. Vokietijos komanditinių bendrijų apmokestinimas yra skaidrus, t. y. pati bendrija nėra apmokestinamasis asmuo, jai netaikomas pelno ar pajamų mokestis; ji yra tiesiog mokesčių subjektas, kurio veiklos apmokestinamosios pajamos yra apskaičiuojamos atskirai ir paskui priskiriamos bendrijos narėms. Mokesčius moka bendrijos narės.

8 — Prašyme priimti prejudicinį sprendimą šios sutarties šalys nenurodytos. Taigi darau išvadą, kad jos buvo komanditinės bendrijos narės. Ši aplinkybė, atrodo, nėra susijusi su atsakymais į prejudicinius klausimus.

IV – Vertinimas

A – *Įvadinės pastabos*

1. Priimtinumas

17. Komanditinės bendrijos teigimu, prejudicinis klausimas yra nepriimtinas, nes jis yra hipotetinis. Taip yra todėl, kad nei 5, nei 10 metų *Finanzgericht* minėti mokesčio surinkimo laikotarpiai netaikomi 2005 finansiniams metams. Komisija mano, kad prejudicinis klausimas yra ar gali būti hipotetinis, kiek jis susijęs su 5 metų laikotarpiu, turint omenyje, kad jis netaikomas 2005 finansiniams metams. *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybė taip pat nurodo, kad 5 metų laikotarpis nėra svarbus priimant sprendimą šioje byloje.

18. Mano nuomone, prejudicinis klausimas yra hipotetinis, kiek jis susijęs su 5 metų laikotarpio proporcingumu siekiamam surinkti mokesčiui. Taip yra todėl, kad Vokietijos mokesčių institucijos nepriėmė jokio sprendimo dėl komanditinės bendrijos, pagal kurį būtų taikomas šis laikotarpis. Priešingai, *Finanzamt* leidžia taikyti 10 metų laikotarpį šiam mokesčiui sumokėti, taigi šiuo požiūriu prejudicinis klausimas nėra hipotetinis. Todėl, kiek tai susiję su mokesčio surinkimo laikotarpiu, Teisingumo Teismas turėtų nagrinėti suderinamumo su ES teise klausimą atsižvelgdamas tik į 10 metų laikotarpį.

2. Paslėpti rezervai ir persikėlimo mokesčiai

19. Paslėpti (neatskleisti) rezervai – tai pelnas, paprastai turto vertės padidėjimas, neįtrauktas į apmokestinamojo asmens pajamų mokesčio bazę. Paslėptų rezervų gali atsirasti didėjant turto vertei ir (arba) taikant mokesčių taisykles, pagal kurias leidžiamas didesnis nusidėvėjimas nei tikrasis turto vertės mažėjimas dėl nusidėvėjimo, ir (arba) atskaitant kitas dar nepatirtas išlaidas [9].

20. Latentinis turto vertės padidėjimas neapmokestinamas kaip metų, kuriais jis įvyko, pajamos. Jo apmokestinimas atidedamas paprastai tiems metams, kuriais pajamos yra faktiškai gaunamos. Tai grindžiama tuo, kad iki turto vertės padidėjimo paslėpti rezervai nepadidina mokesčių mokėtojo gebėjimo sumokėti mokestį. Tačiau ypač nefinansinis turtas ar turtas, kuris gali labai nuvertėti, realizuojamas nebūtinai jį pardavus; paslėpti rezervai nyksta, kai turto ekonominė vertė artėja prie nulio, pavyzdžiui, nusidėvint įrangai ar baigiantis intelektinės nuosavybės teisės galiojimo terminui.

21. Paslėpti rezervai taip pat yra apmokestinamųjų pajamų dalis tais atvejais, kai vyksta paėmimas (atskyrimas) ne verslo reikmėms. Tai reiškia, kad turtas išimamas iš apmokestinamojo asmens mokesčio bazės. Taip gali būti, pavyzdžiui, kai verslininkas perkelia verslo turtą savo privačion nuosavybėn arba kai bendrijos turtas perkeliamas jos narėms nemokamai arba už turto rinkos vertę. Tačiau svarbiausi atskyrimo pavyzdžiai siejami su pasitraukimu iš valstybės apmokestinimo kompetencijos taikymo srities *ratione personae* ar *ratione materiae*.

9 — Žr. K. von Brocke ir S. Müller „Exit Taxes“, *EC Tax Review*, Nr. 6, 2013, p. 299–304. Be to, paslėpti rezervai gali kauptis dėl mokesčių mokėtojo sukurto nematerialiojo turto, pavyzdžiui, geros reputacijos, kuris gali būti neįtrauktas į balansą kaip turtas.

22. Persikėlimas mokesčių tikslais, dėl kurio imami vadinamieji persikėlimo mokesčiai, gali būti susijęs su apmokestinamuoju asmeniu, apmokestinimo objektu arba su jais abiem. Privačiajam ar įmonės apmokestinamajam subjektui migruojant į kitą valstybę apmokestinimo įgaliojimai paprastai pereina tai kitai valstybei. Tas pats pasakytina apie „apmokestinamojo objekto“, pavyzdžiui, įmonės turto, perkėlimą iš vienos valstybės į kitą. Kalbant apie padalinius [10], pažymėtina, kad pasitraukti gali apmokestinamasis asmuo, apmokestinamasis objektas ar jie abu [11].

23. EBPO pavyzdinės sutarties dėl pajamų ir kapitalo apmokestinimo 7 straipsnyje ir 13 straipsnio 2 dalyje pripažįstama ir buveinės valstybės narės, ir priimančiosios valstybės narės apmokestinimo kompetencija, susijusi su užsienio įmonių padaliniais. Kad tas pats pelnas nebūtų apmokestinamas du kartus, buveinės valstybės gali neapmokestinti savo įmonių užsienyje esančių padalinių pelno. Taip yra ir Vokietijoje, kur nuo pajamų mokesčio atleidžiami Vokietijoje įsisteigusių įmonių padaliniai, esantys Nyderlanduose [12].

24. Apmokestinamiesiems asmenims taikant persikėlimo mokestį jų paslėpti rezervai gali būti apmokestinti du kartus arba iš viso neapmokestinti. Pirmuoju atveju valstybė, iš kurios persikelia apmokestinamasis asmuo, taiko persikėlimo mokestį remdamasi turto buhalterinės vertės (ji nurodoma mokesčių apskaitos dokumentuose) ir tikrosios vertės skirtumu, o priimančioji valstybė naudoja tą pačią buhalterinę vertę kaip pagrindą apmokestindama to turto pardavimą, ir valstybėje, iš kurios asmuo persikelia, pritaikyto persikėlimo mokesčio atskaityti neleidžiama. Antruoju atveju, priešingai, paslėpti rezervai gali būti neapmokestinti, kai valstybė, iš kurios išvykstama, netaiko persikėlimo mokesčio, o priimančioji valstybė turto tikrąją vertę laiko jo atvykimo verte („vertės padidinimas“), ir turtas parduodamas tokios vertės [13].

25. Be to, persikėlimo mokestį taikyti prieš realizuojant turtą nenaudinga mokesčių subjekto pinigų srautui.

26. Iš šioje byloje pateiktų pastabų matyti, kad Komisija ir valstybės narės nuolat nesutaria dėl persikėlimo mokesčių priimtinumo ir taikymo sistemų vidaus rinkoje [14]. Komisija ir Taryba, atrodo, laikosi bendros nuomonės, kad persikėlimo mokesčiais ribojamos vidaus rinkos laisvės, bet kad kartu tai yra mokesčių teritoriškumo principo, pagal kurį valstybėms narėms paskirstoma apmokestinimo kompetencija, neišvengiama pasekmė, tačiau nesutaria dėl šių mokesčių pagrįstumo ir proporcingumo. Taigi nenuostabu, kad Teisingumo Teismo praktika dėl persikėlimo mokesčių yra palyginti išsami.

10 — Pagal 2010 m. EBPO pavyzdinės sutarties dėl pajamų ir kapitalo apmokestinimo (EBPO, 2012, EBPO leidykla, http://dx.doi.org/10.1787/978926417517-en) 5 straipsnio 1 ir 2 dalis toje sutartyje terminas „padalinys“ reiškia nuolatinę ūkinės komercinės veiklos vietą, per kurią visiškai arba iš dalies vykdoma įmonės, ypač jos padalinių, ūkinė komercinė veikla.

11 — Primenu, kad 1990 m. liepos 23 d. Direktyvoje 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (OL L 225, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 142), turto perleidimas turi ypatingą ir ribotą reikšmę. Kaip apibrėžta Direktyvos 90/434 2 straipsnio c punkte, „[š]ioje direktyvoje <...> „turto perleidimas“ – tai operacija, per kurią tęsianti savo veiklą įmonė perduoda visus, vieną arba keletą savo veiklos padalinių kitai įmonei mainais už šios gaunančiosios įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius“.

12 — 1959 m. Vokietijos ir Nyderlandų apmokestinimo sutarties aktualios nuostatos aptartos Belgijos ir Vokietijos rašytinėse pastabose. Pagal sutarties 20 straipsnio 2 dalį, jei asmens nuolatinė gyvenamoji vieta yra Vokietijoje, ši valstybė į mokesčių bazę neįtraukia pajamų ar kapitalo, kurie pagal sutartį gali būti apmokestinami Nyderlanduose. Tai taikytina Vokietijos įmonių padaliniams Nyderlanduose (žr. 5 straipsnį).

13 — Žr. persikėlimo apmokestinimą ir būtinybę koordinuoti valstybių narių mokesčių politiką. 2006 m. gruodžio 19 d. Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui „Persikėlimo apmokestinimas ir būtinybė koordinuoti valstybių narių mokesčių politiką“, KOM(2006) 825 galutinis, p. 4–8. Taip pat žr. generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *National Grid Indus* (EU:C:2011:563) 47–49 punktus.

14 — Žr. ten pat, KOM(2006) 825 galutinis ir 2008 m. gruodžio 2 d. Tarybos rezoliuciją dėl persikėlimo apmokestinimo koordinavimo (OL C 323, p. 1).

3. Svarbiausių precedentų apžvalga

27. Teisingumo Teismo praktikoje nėra sprendimo, kurį būtų galima tiesiogiai pritaikyti šiai bylai. Atsižvelgiant į tai, tose bylose nagrinėtų faktinių aplinkybių ir Teisingumo Teismo išvadų apžvalga yra naudinga nustatant, ar komanditinės bendrijos iškeltas ginčas atitinka ES teisę.

28. Byloje *National Grid Indus* (EU:C:2011:785) Nyderlandų įmonė perkėlė savo faktinę administracijos buveinę į Jungtinę Karalystę. Pagal taikytiną dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį po persikėlimo buvo laikoma, kad mokesčių tikslais jos buveinė yra Jungtinėje Karalystėje, nors ji liko Nyderlandų įmonė, kuri iš esmės turėtų mokėti mokesčius Nyderlanduose. Kadangi įmonė neturėjo padalinio Nyderlanduose, teisę apmokestinti jos pelną ir kapitalo prieaugį po persikėlimo pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį turėjo tik Jungtinė Karalystė. Pagal Nyderlandų teisę perkėlimo momentu turėjo būti galutinai apskaičiuotas latentinis turto vertės padidėjimas.

29. Teisingumo Teismas atsakė į *Gerechtshof Amsterdam* pateiktus prejudicinius klausimus ir, kiek tai susiję su šia byla, nurodė, kad pagal SESV 49 straipsnį nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriais galutinai nustatoma su įmonės turtu susijusio latentinio turto vertės padidėjimo mokesčio suma, neatsižvelgiant į paskesnį galimą vertės mažėjimą ar didėjimą, kai įmonė nebegauna valstybėje narėje apmokestinamojo pelno, nes perkėlė savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę. Tačiau pagal SESV 49 straipsnį draudžiami valstybės narės teisės aktai, kuriais reikalaujama mokestį už bendrovės, perkeliančios savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę, turto dalių latentinį vertės padidėjimą sumokėti nedelsiant šio perkėlimo momentu.

30. Be skirtumo tarp apmokestinamosios turto vertės padidėjimo sumos nustatymo ir mokesčio surinkimo, Teisingumo Teismas nustatė, kad Nyderlandų *teisės aktai yra tinkami* užtikrinti, kad būtų išsaugotas atitinkamų valstybių narių apmokestinimo kompetencijos paskirstymas, nes *ekonominio turto latentinis vertės padidėjimas apmokestinamas toje valstybėje narėje, kurioje jis susidaro*[15] (išskirta mano). Pabrėžiu, jog tai, kad įmonė turėjo ir toliau mokėti mokesčius Nyderlanduose, nors ten nebeturėjo jokio apmokestinamojo pelno, neturėjo lemiamos reikšmės.

31. Byloje *Komisija / Portugalija* (EU:C:2012:521) Teisingumo Teismas konstatavo, kad pirmajame kaltinime Komisija teigia, jog tam tikros Portugalijos teisės nuostatos kliudo įsisteigimo laisvei, nes tais atvejais, kai Portugalijos bendrovė perkelia savo registruotą buveinę ir faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę ir kai *bendrovė, kuri nėra Portugalijos rezidentė, perkelia visą Portugalijos teritorijoje esančios nuolatinės buveinės turtą arba jo dalį į kitą valstybę narę*, tokia bendrovė finansiniu požiūriu atsiduria nepalankesnėje padėtyje negu panaši bendrovė, toliau vykdanti veiklą Portugalijos teritorijoje[16]. Atsižvelgdamas į tai, kad vykdant panašią veiklą tik šalies viduje latentinio turto vertės padidėjimo mokestis nebuvo mokamas iš karto, Teisingumo Teismas nusprendė, kad Portugalijos teisės aktais pažeistas SESV 49 straipsnis.

32. Byloje *Komisija / Danija*[17] Komisija ginčijo, kad Danijos įstatymas, pagal kurį uždarųjų akcinių bendrovių turto vertės padidėjimo mokestis mokėtinas iš karto perkeliant turtą į kitus bendrovės padalinius kitose valstybėse narėse, o panašus perkėlimas Danijos teritorijoje (neįskaitant Grenlandijos ir Farerų salų) neapmokestinamas, neatitinka SESV 49 straipsnio ir Europos ekonominės erdvės susitarimo 31 straipsnio. Tame Danijos įstatyme toks tarpvalstybinis perkėlimas laikomas turto

15 — Sprendimas *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 48 punktas).

16 — Sprendimas *Komisija / Portugalija* (EU:C:2012:521, 27 punktas).

17 — Sprendimas *Komisija / Danija* (EU:C:2013:480) (sprendimas yra tik danų ir prancūzų kalbomis).

pardavimu, o panašūs sandoriai tarp bendrovės padalinių Danijoje turto pardavimu nelaikomi [18]. Teisingumo Teismas nustatė, kad šios nuostatos buvo pažeistos, nes Danijos teisės aktai, pagal kuriuos perkeliant uždarosios akcinės bendrovės turtą už Danijos pagrindinės teritorijos ribų latentinio turto vertės padidėjimo mokestis mokėtinas iš karto [19], neproporcingi [20].

33. Šiai bylai ypač aktuali Teisingumo Teismo nustatyta aplinkybė, kad, siekdamos apmokestinti savo teritorijoje susidarantį turto vertės padidėjimą, valstybės narės gali numatyti kitą apmokestinamą įvykį, ne to turto realizavimą, kad užtikrintų, jog tas turtas būtų apmokestinamas, kai įmonė neketina jo parduoti, jei mokestis nebuvo sumokėtas perkėlimo momentu [21]. Šis teiginys yra susijęs su Danijos vyriausybės argumentais, kad nefinansinis turtas, kaip antai nusidėvintis turtas, arba nematerialusis turtas neturėtų būti realizuojamas ir, be to, nuvertėja. Tai reiškė, kad jo buhalterinė vertė būtų nulinė arba bet kuriuo atveju mažesnė nei mokėtino mokesčio suma [22].

34. Byla *DMC* (EU:C:2014:20) buvo susijusi su Vokietijos komanditinės bendrijos, kuri iširo, nes jos komanditorės, dvi Austrijos uždarosios akcinės bendrovės, perkėlė savo turėtas Vokietijos komanditinės bendrijos akcijas tikrajai narei, Vokietijos uždarajai akcinei bendrovei, mainais už jos akcijas, latentinio turto vertės padidėjimo apmokestinimu. Komanditinė bendrija iširo, nes visi jos akcijų paketai buvo perleisti Vokietijoje esančiai tikrajai narei.

35. Todėl komanditorės buvo apmokestinamos Vokietijoje remiantis Vokietijos komanditinės bendrijos latentiniu turto vertės padidėjimu, nes turėjo būti apmokestinamas jų kaip narių pelnas, nors iširus Vokietijos komanditinei bendrijai jos nebeturėjo buveinės Vokietijoje. Todėl Vokietija nebeturėjo teisės apmokestinti komanditorių turto vertės padidėjimo perleidus akcijas Vokietijoje esančiai tikrajai narei ir perkėlus tų įmonių turėtus akcijų paketus į Vokietijos komanditinę bendriją. Kadangi komanditorės perleido savo akcijų paketus Vokietijoje esančiai tikrajai narei kaip įmonės turto dalis, o ne pagal jų buhalterinę vertę, Vokietijos komanditinės bendrijos akcijų vertės padidėjimas turėjo būti apmokestintas.

36. Byloje DMC (EU:C:2014:20) *Finanzgericht Hamburg* pateikė Teisingumo Teismui du prejudicinius klausimus. Pirmasis klausimas pateiktas dėl to, ar nacionalinė nuostata, pagal kurią, „perleidžiant komanditinės ūkinės bendrijos kapitalo dalis kapitalo įmonei, pervesti verslo aktyvai turi būti įskaičiuojami į įmonės turtą (ir todėl atskleidus neatskleistą kapitalą perleidėjo turto vertė padidėja), kai Vokietijos Federacinė Respublika nepiniginio kapitalo įnašo atveju neturi teisės apmokestinti pajamų, gautų pardavus naujos įmonės akcijas, kurios buvo suteiktos perleidėjui už įnašą, atitinka įsisteigimo laisvės principą“.

37. Antra, jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, valstybės narės teismas klausia, ar nacionalinė nuostata, pagal kurią perleidėjui suteikiama teisė prašyti atidėti mokesčių mokėjimą neskaičiuojant palūkanų, jei jie apskaičiuojami atskleidus neatskleistus rezervus, ir mokesčiai už turto vertės padidėjimą gali būti mokami sumokant kasmetinius mokėjimus per penkerius metus, jei dėl šių mokesčių sumokėjimo pateikiama garantija, atitinka įsisteigimo laisvės principą.

18 — Sprendimas *Komisija / Danija* (EU:C:2013:480, 24 punktas).
19 — Sprendimas *Komisija / Danija* (EU:C:2013:480, 29 punktas).
20 — Sprendimas *Komisija / Danija* (EU:C:2013:480, 32 punktas).
21 — Sprendimas *Komisija / Danija* (EU:C:2013:480, 37 punktas).
22 — Sprendimas *Komisija / Danija* (EU:C:2013:480, 12–14 punktai).

38. Teisingumo Teismas nusprendė, kad bylos faktinės aplinkybės yra susijusios su kapitalo judėjimo laisve, o ne įsisteigimo laisve. Jis taip pat svarstė, kad nagrinėjama nacionalinė nuostata galėtų būti suderinama su SESV 63 straipsniu, atsižvelgiant į pateisinimą, susijusį su tolygaus apmokestinimo kompetencijos paskirstymo valstybėms narėms išlaikymu. Taip pat daryta prielaida, kad faktiškai valstybė narė gali naudotis savo apmokestinimo kompetencija latentinio turto vertės padidėjimo atveju tuo metu, kai to turto vertė faktiškai padidėja [23].

39. Dėl antrojo prejudicinio klausimo nuspręsta, kad reikalavimas sumokėti latentinio turto vertės padidėjimo atitinkamos valstybės narės teritorijoje mokestį nedelsiant nebuvo neproporcingas, jei apmokestinamasis asmuo galėjo pasirinkti atidėtą mokėjimą ir jam pasirinkus tokį variantą reikalavimas pateikti banko garantiją buvo nustatytas tik dėl tikrosios rizikos, kad mokestis nebus sumokėtas [24]. Visų pirma, Teisingumo Teismas konstatavo, kad *galimybė paskirstyti mokėtino mokesčio mokėjimą, kol turto vertė faktiškai nepadidės, per penkerių metų laikotarpį yra tinkama ir proporcinga priemonė* siekiant išsaugoti tolygų apmokestinimo kompetencijos paskirstymą valstybėms narėms, atsižvelgdamas į tai, kad kuo daugiau laiko praeina, tuo didesnė yra rizika, kad mokestis nebus sumokėtas [25] (išskirta mano).

40. Mano nuomone, Teisingumo Teismas vadovavosi bendrąja prielaida, kad, nesant konkrečių ES taisyklių, valstybių narių kompetencija tiesioginio apmokestinimo srityje reiškia, kad jos gali apmokestinti latentinį turto vertės padidėjimą, kai ta turto vertė padidėja jų teritorijoje, nors dėl to apribojama įsisteigimo laisvė ar kapitalo judėjimo laisvė [26]. Tai grindžiama tuo, kad apskritai, kiek tai susiję su apmokestinamojo asmens persikėlimu, pripažįstama valstybių narių teisė taikyti savo apmokestinimo kompetenciją jų teritorijoje vykdomai veiklai pagal mokesčių teritoriškumo principą [27].

41. Tačiau, atsižvelgiant į sprendimus bylose *Komisija / Portugalija* (EU:C:2012:521) ir *Komisija / Danija* (EU:C:2013:480), šis mokesčių teritoriškumo principas pripažįstamas ne tik tais atvejais, kai apmokestinamasis asmuo išvyksta iš valstybės narės teritorijos, bet ir tuomet, kai dalis turto ar visas turtas perkeliamas į kitą valstybę narę. Iš tiesų, kiek tai susiję su mokesčių teritoriškumu, nesvarbu, ar apmokestinamasis asmuo išvyko iš teritorinės jurisdikcijos, ar ne, jei valstybė narė netenka savo teritorinės jurisdikcijos dėl tam tikros mokesčių bazės, kaip antai su tam tikro verslo turtu susijusio pelno. Tokiu atveju valstybei narei būtina nustatyti atsiradusią mokestinę prievolę prieš perkeliant mokesčių bazę į kitos valstybės narės apmokestinimo kompetencijos teritoriją, jei pirmoji valstybė narė pagal tarptautinę teisę ir (arba) nacionalinę teisę perleido savo apmokestinimo galią po susijusio su ta mokesčių baze perleidimo antrajai valstybei narei.

42. Teisingumo Teismas aiškiai atmetė bet kokią valstybės, iš kurios išvykstama, pareigą atsižvelgti į turto, su kuriuo susiję paslėpti rezervai, vertės pokyčius po to, kai turtas perkeltas už tos valstybės narės teritorijos ribų [28]. Tačiau ši prerogatyva apmokestinti latentinį turto vertės padidėjimą valstybėje narėje negali būti naudojama neproporcingai nustatant ir surenkant mokestį.

23 — Ši prielaida grindžiama paskesne galimybe atsižvelgti į turto vertės padidėjimą nustatant Vokietijoje mokėtiną įmonių pelno mokestį, kurį turi mokėti tokį prieaugį gaunanti įmonė, t. y. uždaroji akcinė bendrovė, kuri nagrinėtoje byloje buvo iširusios komanditinės bendrijos tikroji narė (Sprendimo *DMC* (EU:C:2014:20) 57 punktas).

24 — Sprendimo *DMC* (EU:C:2014:20) 67 punktas.

25 — Sprendimas *DMC* (EU:C:2014:20, 62 punktas).

26 — Sprendimas *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 46 punktas).

27 — Sprendimas *DMC* (EU:C:2014:20, 49 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

28 — Sprendimas *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 56 punktas).

B – *Įsisteigimo laisvės apribojimo buvimas*

43. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškina įsisteigimo laisvės apribojimo buvimą atkreipdamas dėmesį į tai, kad Vokietijoje įvykus panašiam turto perkėlimui iš vieno padalinio į kitą paslėpti rezervai nebūtų apmokestinami [29]. Šiam požiūriui, atrodo, pritaria pastabas pateikusios bylos šalys, išskyrus *Finanzamt* ir Belgijos vyriausybę.

44. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką apmokestinimo taisyklė yra įsisteigimo laisvės apribojimas, jei tarpvalstybiniams atvejams taikoma ne tokia palanki sistema nei šalies viduje vykdomai veiklai, kai šios dvi situacijos yra panašios [30].

45. Vokietijos apmokestinimo taisyklėse turto perkėlimas iš šalies padalinio padaliniui užsienyje vertinamas neabejotinai kitaip nei panaši dviejų padalinių šalies viduje veikla. Pirmuoju atveju paslėpti rezervai apmokestinami, o antruoju – ne. Dėl šio skirtumo tarpvalstybiniams sandoriams taikomas ne toks palankus režimas nei šalies viduje vykdomai veiklai, nes atsiranda su pinigų srautais susijusių nepatogumų [31].

46. Mano nuomone, net jei nebūtų pinigų srauto nepatogumų, vis tiek taikomos ne tokios palankios sąlygos. Nustatant sumą, kuria dėl latentinio turto vertės padidėjimo padidėja apmokestinamasis pelnas turto perkėlimo momentu, apskaičiuodamas mokestinę prievolę apmokestinamasis asmuo netenka teisės remtis paskesniu to turto rinkos vertės sumažėjimu. Tačiau ta teisė išlieka, jei turtas lieka Vokietijoje.

47. Taigi šioje byloje įsisteigimo laisvė ribojama, jei Vokietijos įmonės, perkeliančios turtą į padalinį kitoje valstybėje narėje, padėtį galima objektyviai palyginti su turto perkėlimu į padalinį Vokietijoje. Pagal teismo praktiką, atrodo, taip ir yra [32].

48. Tačiau, Vokietijos ir Belgijos vyriausybių teigimu, tarpvalstybiniams sandoriams nėra taikomos nepalankesnės sąlygos, nes galioja Vokietijos ir Nyderlandų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, taikoma kartu su Nyderlandų mokesčių teise. Pagal sutartį Vokietija neapmokestina Nyderlanduose esančių Vokietijos apmokestinamųjų subjektų padalinių pelno – jis apmokestinamas Nyderlanduose. Pagal Nyderlandų teisę iš Vokietijos į Nyderlandų padalinį perkeltą turtą galima padidinti, t. y. įtraukti jį į pastarojo mokesčių apskaitą pagal rinkos vertę ir po to naudoti kaip pagrindą nusidėvėjimui apskaičiuoti. Todėl teigiama, kad bet koks Vokietijos persikėlimo mokestis būtų neutralizuotas pagal Nyderlandų apmokestinimo taisykles leidžiant atskaityti nusidėvėjimą iš padidintos turto vertės, taip sumažinant Nyderlanduose esančio turto generuojamas apmokestinamąsias pajamas. Pagal Nyderlandų su patentų teisėmis susijusias nusidėvėjimo taisykles mokesčių subjektas šioje situacijoje netgi gali pasipelnyti.

49. Mano nuomone, tokiais argumentais nepaneigiama, kad Vokietijos teisės aktuose įtvirtintas tarpvalstybinį turto perkėlimą diskriminuojantis režimas. Apmokestinimo sutarties tikslas yra labiau susijęs su apribojimo pateisinimu, turint omenyje, kad reikia tolygiai paskirstyti dviejų valstybių apmokestinimo kompetenciją. Šį klausimą aptarsiu toliau.

29 — Pabrėžiu, kad *ratione temporis* taikytina Sutarties nuostata yra EB 43 straipsnis, o ne SESV 49 straipsnis, nes byloje nagrinėjamas 2005 m. perkelto turto apmokestinimas. Vis dėlto, kadangi šios dvi nuostatos iš esmės nesiskiria, mano nuomone, Teisingumo Teismas gali atsakyti į prejudicinį klausimą darydamas nuorodą į pastarąją nuostatą.

30 — Sprendimas *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 37 ir 38 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

31 — Ten pat, 37 punktas.

32 — Sprendimai *Komisija / Danija* (EU:C:2013:480, 31 punktas); *Komisija / Portugalija* (EU:C:2012:521, 29 punktas) ir *Komisija / Ispanija* (EU:C:2012:439, 60 punktas).

50. Be to, Teisingumo Teismo praktikoje, atrodo, nepritariama tam, kad apmokestinimo sutarčių taisyklėmis galima *a priori* neutralizuoti nacionalinės apmokestinimo teisės aktuose įtvirtintą apribojimą. Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad „valstybės narės turi nustatyti, ar reikia vengti išmokėto pelno ekonominio dvigubo apmokestinimo ir kiek, ir šiuo klausimu vienašališkai arba su kitomis valstybėmis narėmis sudarytose dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyse numatyti mechanizmus, kuriais būtų siekiama išvengti šio ekonominio dvigubo apmokestinimo arba jį sušvelninti. Tačiau tai savaime nereiškia, kad valstybės narės gali nustatyti judėjimo laisvę ribojančias priemones“ [33].

51. Taigi, mano nuomone, pagrindinėje byloje ginčijamuose teisės aktuose yra įtvirtintas įsisteigimo laisvės apribojimas.

C – *Įsisteigimo laisvės apribojimo pateisinimas*

1. Tolygaus apmokestinimo kompetencijos paskirstymo valstybėms narėms išsaugojimas

52. Nacionalinis teismas ir byloje dalyvaujančios įvairios valstybės narės mano, kad nagrinėjamus Vokietijos teisės aktus galima pateisinti tuo, kad jais siekiama išsaugoti valstybių narių apmokestinimo kompetencijos paskirstymą, ir Teisingumo Teismas pripažino, kad tai yra teisėtas bendrojo intereso tikslas, kuriuo galima pateisinti įsisteigimo laisvės apribojimą. Be to, Vokietija vadovaujasi savo mokesčių sistemos nuoseklumu.

53. Komisija, priešingai, teigia, kad pirmasis iš šių pateisinimų negalimas, nes, kaip gerai matyti iš į *Bundesfinanzhof* praktikos [34], Vokietija neprarado savo kompetencijos apmokestinti prieš turto perkėlimą padidėjusią turto vertę.

54. Patarčiau Teisingumo Teismui nesvarstyti Komisijos argumento, nes jis grindžiamas tuo, kaip aiškinami pokyčiai *Bundesfinanzhof* praktikoje dėl to, ar turto perkėlimas į užsienyje esantį padalinį yra turto perleidimas, dėl kurio ta valstybė netenka apmokestinimo kompetencijos. Faktiškai komanditinės bendrijos prievolė mokėti mokesčius, atrodo, kilo vien dėl turto perkėlimo į užsienio padalinį. Taigi, kiek tai susiję su įsisteigimo laisve, valstybė narė turi pagrįsti būtent šią taikant nacionalinę teisę kylančią aplinkybę.

55. Ar Vokietijos teisės normos, kaip ES teisės dalis, yra pateisinamos, priklauso pirmiausia nuo to, ar jomis galima išsaugoti pirmiau apibūdintą apmokestinimo kompetencijos paskirstymą ir ar jos tam būtinos ir, antra, ar jos viršija tai, kas būtina šiam tikslui pasiekti [35]. Mano nuomone, nebūtina išsamiai nagrinėti ginčijamų Vokietijos teisės normų pagal šią schemą, nes joms galima pritaikyti atitinkamas Teisingumo Teismo išvadas minėtose bylose.

56. Pabrėžiu, kad su persikėlimo mokesčiais susijusi Teisingumo Teismo praktika yra grindžiama skirtumu tarp, viena vertus, mokestinės prievolės sumos *nustatymo* persikėlimo momentu ir, kita vertus, taip nustatyto mokesčio *surinkimo*. Teisingumo Teismas pripažino, kad pirmasis veiksmas yra pateisinamas siekiant išsaugoti tolygų apmokestinimo kompetencijos paskirstymą [36] ir mokesčių sistemos nuoseklumą [37].

33 — Sprendimas *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655, 24 punktas). Taip pat žr. Sprendimą *Bouanich* (C-265/04, EU:C:2006:51, 49–50 punktai).

34 — Žr. 6 išnašoje nurodytą 2008 m. liepos 17 d. sprendimą.

35 — Žr., pavyzdžiui, Sprendimą *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 42 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

36 — Sprendimas *DMC* (EU:C:2014:20, 51 ir 52 punktai).

37 — Sprendimas *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 81 punktas).

57. Neginčijama, kad Vokietija ir toliau turi teisę apmokestinti latentinį turto vertės padidėjimą savo teritorijoje prieš perkėlimą. Taip pat akivaizdu, kad pagal taikytiną apmokestinimo sutartį Vokietija atsisakė savo kompetencijos apmokestinti Vokietijos įmonės padalinio Nyderlanduose pelną ir turtą ir neapmokestina jokių su tuo padaliniu susijusių pajamų.

58. Taigi, atrodo, Nyderlandai ir Vokietija suderino savo kompetenciją apmokestinti iš nagrinėjamo turto gaunamą pelną taip, kad perkėlimo momentas turėtų lemiamą reikšmę. Kad Vokietija galėtų įgyvendinti savo apmokestinimo kompetenciją, akivaizdu, kad ji turi turėti galimybę nustatyti sumą, kuria dėl latentinio turto vertės padidėjimo padidėjo komanditinės bendrijos apmokestinamasis pelnas turto perkėlimo momentu. Kitaip atsirastų painiava tarp šios padidėjusios turto vertės ir po perkėlimo didėjančios (ar mažėjančios) turto vertės, kurią Nyderlandai turi teisę apmokestinti.

2. Vokietijos apmokestinimo kompetencijos įgyvendinimas (latentinio turto vertės padidėjimo sumos nustatymas)

59. Taigi tikroji Vokietijos problema yra klausimas, kaip ji gali veiksmingai įgyvendinti savo apmokestinimo kompetenciją. Ar dėl to, kad komanditinė bendrija lieka Vokietijoje, nereikia nustatyti Vokietijoje vykstančio latentinio turto vertės padidėjimo sumos prieš to turto perkėlimą, kad būtų galima išsaugoti tolygų apmokestinimo kompetencijos paskirstymą dviem šalims? Tokia, atrodo, yra Komisijos pozicija. Ji vadovaujasi Teisingumo Teismo sprendimo *DMC* dalimis, kuriose pripažįstama, kad turint tikslą išsaugoti tolygų mokesčių taikymo kompetencijos paskirstymą valstybėms narėms galima pateisinti kitu atveju neteisėtas valstybės narės teisės normas tik tuo atveju, jei valstybė narė, kurioje susidaro pajamos, faktiškai negali pasitelkti savo kompetencijos, kad apmokestintų tokias pajamas [38].

60. Atrodo, aišku, kad Vokietija išsaugo apmokestinimo kompetenciją *ratione personae* dėl komanditinės bendrijos, nes įmonė nėra perkeliama. Tas pats pasakytina apie tikrąją narę, Vokietijos uždarąją akcinę bendrovę, o kalbant apie komanditorių (tai Nyderlandų įmonės) mokestinį statusą, pažymėtina, kad bylos medžiagoje nėra jokios informacijos apie jų mokestinį statusą Vokietijoje.

61. Remdamasis Teisingumo Teismo sprendimu *National Grid Indus*, nesuprantu, kaip galima priekaištauti Vokietijai dėl to, kad ji įvertina apmokestinamąjį pelną nustatydama į Nyderlanduose esantį komanditinės bendrijos padalinį perkelto turto latentinio vertės padidėjimo apmokestinamąją sumą. Tai yra būtina siekiant užtikrinti teisinį tikrumą, nes šis pelnas bet kuriuo atveju yra susijęs su perkėlimo momentu ir atitinkamai su tam tikrais finansiniais metais [39].

62. Mano nuomone, tarp situacijos, kai į užsienyje esantį padalinį perkeliamas visas šalies įmonės vidaus padalinio turtas, ir situacijos, kai perkeliama tik dalis turto, esminių skirtumų nėra ta prasme, kad turtą perkeliantis juridinis asmuo ir toliau apmokestinamas toje valstybėje, iš kurios perkeliamas turtas. Byloje *Komisija / Portugalija* Teisingumo Teismas nedarė skirtumo tarp viso ir dalies turto perkėlimo iš užsienyje įsisteigusios įmonės Portugalijos padalinių [40]. Tai turėtų turėti dar mažiau reikšmės tuo atveju, kai įmonė yra rezidentė, nes mokesčio bazė, t. y. latentinis turto vertės padidėjimas prieš perkėlimą, lieka tokia pati abiem atvejais [41].

38 — Žr. Sprendimą *DMC* (EU:C:2014:20, 56 ir 57 punktai).

39 — Padėtis būtų kitokia, jei pagal ES teisę būtų reikalaujama vertinant Vokietijoje gauto apmokestinamojo pelno sumą atsižvelgti į padidėjusios (ar sumažėjusios) turto vertės sumą, jei ir kai tas turtas realizuojamas Nyderlanduose. Šį reikalavimą Teisingumo Teismas atmetė Sprendime *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 56 ir 57 punktai). Taip pat žr. Sprendimą *DMC* (EU:C:2014:20, 48 punktas). Šiuo klausimu primenu, kad byloje *National Grid Indus* įmonė iš esmės liko apmokestintina Nyderlanduose, nesvarbu, kad įsteigė buveinę Jungtinėje Karalystėje. Be to, pabrėžiu, kad jei valstybė neapmokestina užsienyje esančių savo įmonių padalinių pajamų, dėl prievolės atsižvelgti į perkelto turto vertės sumažėjimą, kartu negalint atsižvelgti į turto vertės padidėjimą po perkėlimo, atsirastų asimetrija, daranti poveikį ir mokesčių sistemos nuoseklumui.

40 — Sprendimas *Komisija / Portugalija* (EU:C:2012:521, 27 ir 28 punktai). Taip pat žr. Sprendimo *Komisija / Danija* (EU:C:2013:480) 28 punktą.

41 — Žr. Sprendimą *Komisija / Danija* (EU:C:2013:480, 31 ir 36 punktai).

63. Be to, atrodo, kad teismo praktikoje yra priimtina nustatyti persikėlimo mokestį perkeliant turtą, net jei apmokestinamasis subjektas nepersikelia į kitą valstybę narę, jeigu tas mokestis neprivalo būti sumokėtas nedelsiant [42].

64. Taigi tam, kad Vokietija išsaugotų savo kompetenciją apmokestinti latentinį turto vertės padidėjimą, susidarantį prieš turto perkėlimą, o tai yra *apmokestinamasis įvykis* mokestinės prievolės nustatymo tikslais, būtina ir tinkama tuo momentu nustatyti apmokestinamojo pelno sumą. Šiuo atveju nesvarbu, ar komanditinė bendrija ir toliau liks apmokestinamasis subjektas Vokietijoje; tai svarbu tik mokesčio surinkimo požiūriu.

65. Galiausiai prieš išsamiai aptardamas mokesčio surinkimo klausimą pabrėžiu, kad Komisija netinkamai remiasi praktiniu negalėjimu apmokestinti latentinį turto vertės padidėjimą, kurį Teisingumo Teismas svarstė remdamasis faktinėmis aplinkybėmis byloje *DMC*. Minėtoje byloje *DMC* Teismas kėlė klausimą, ar Vokietijai buvo neįmanoma atsižvelgti į iširusios Vokietijos komanditinės bendrijos latentinį turto vertės padidėjimą nustatant įmonės pelno mokestį uždarajai akcinei bendrovei, kuri buvo tos bendrijos tikroji narė, kai iširusią Vokietijos komanditinę bendriją perėmė vienintelė likusi narė, t. y. uždaroji akcinė bendrovė [43].

66. Pirma, šioje byloje neįmanoma atsižvelgti į atitinkamą latentinį turto vertės padidėjimą apmokestinant kokius nors kitus asmenis, o ne komanditinę bendriją ir dėl skaidraus apmokestinimo galiausiai visus jos narius. Antra, teisingas Vokietijos ir Nyderlandų apmokestinimo kompetencijos paskirstymas užtikrinamas tik tuo atveju, jei nustatyta latentinio turto vertės padidėjimo suma turto perkėlimo momentu. Jei to turto vertė padidėja vėliau, suma dėl to nesikeičia, nes bet kokį turto vertės padidėjimą ar sumažėjimą po turto perkėlimo apmokestina Nyderlandai. Taigi faktiškai neįmanoma apmokestinti to latentinio turto vertės padidėjimo Vokietijoje, jei perkėlimo momentu nenustatyta jo suma.

3. Mokesčio surinkimas

67. Po bylų *Komisija / Danija* ir *DMC* atrodo aišku, kad Teisingumo Teismas nevertina priimančiojoje valstybėje esančio padalinio turto tikrojo vertės padidėjimo toje valstybėje narėje kaip vienintelio priimtino ar privalomo *apmokestinamojo įvykio*, t. y. įvykio, dėl kurio atsiranda prievolė mokėti mokesčius, palyginti su apmokestinamuoju įvykiu, kurio pagrindu nustatomas mokestinis įsipareigojimas [44]. Be to, Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad reikalavimas sumokėti mokestį nedelsiant yra neproporcingas, bet priduria, kad būtų proporcinga leisti apmokestinamajam subjektui pasirinkti, ar mokėti mokestį iš karto, ar dalimis [45]. Pripažinus valstybės narės, iš kurios perkeliamas turtas, teisę apmokestinti latentinį turto vertės padidėjimą savo teritorijoje, jei mokestis būtų mokamas tik tais atvejais, kai turtas yra faktiškai realizuotas, valstybių, iš kurių perkeliamas turtas, apmokestinimo teisės priklausytų nuo apmokestinamojo asmens valios [46].

42 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Komisija / Portugalija* (EU:C:2012:521). Toje byloje Teisingumo Teismas nustatė, kad reikalavimo sumokėti mokestį už Portugalijoje esančio padalinio latentinį turto vertės padidėjimą, kai tas turtas yra perkeltas į kitą valstybę narę, negalima laikyti pagrįstu ar proporcingu. Taip pat žr. Sprendimą *Komisija / Danija* (EU:C:2013:480, 36 ir 37 punktai) ir Sprendimą *National Grid Indus* (EU:C:2011:785), kuriame nurodoma, kad įmonė liko Nyderlandų įmonė, nesvarbu, kad perkėlė savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę.

43 — Sprendimas *DMC* (EU:C:2014:20, 57 punktas).

44 — Sprendimai *Komisija / Danija* (EU:C:2013:480, 37 punktas) ir *DMC* (EU:C:2014:20, 53 punktas).

45 — Sprendimo *National Grid Indus* (EU:C:2011:785) 73 punktas. Tam tikromis aplinkybėmis sumokėjus mokestį iš karto apmokestinamajam asmeniui ir mokesčių institucijoms nebūtų užkraunama neproporcingos administracinės naštos dėl būtinybės stebėti, kaip keičiasi viso perkelto turto vertė.

46 — Šį argumentą pateikė Danija byloje *Komisija / Danija* (EU:C:2013:480, 13 punktas). Primenu, kad Teisingumo Teismas pritarė (žr. 37 punktą), kad valstybės narės gali pasirinkti kitą apmokestinamąjį įvykį mokesčių surinkimo tikslais, ne faktinį turto realizavimą.

68. Mano nuomone, teismo praktika šiuo klausimu yra aiški. Teisingumo Teismas pritaria, kad, be faktinio realizavimo, ir kiti įvykiai gali būti prievolės mokėti persikėlimo mokestį pagrindas. Pagal Teisingumo Teismo praktiką valstybės narės neprivalo leisti atidėti persikėlimo mokesčio mokėjimo iki faktinio turto realizavimo [47].

69. Ypač svarbu, kad faktinis realizavimas nebūtų nustatytas kaip vienintelis priimtinas apmokestinamasis įvykis arba net kaip privalomas variantas, kai perkeliamas verslo turtas yra intelektinės nuosavybės teisės. Pirma, tokias teises galima perleisti, bet jų savininkas gali lengvai jomis naudotis neatsisakydamas savo nuosavybės teisės. Taigi jei faktinis realizavimas būtų priimtinas kaip įvykis, po kurio persikėlimo mokestis turi būti sumokėtas, praktiškai daugeliu atveju to mokesčio mokėjimas būtų savanoriškas. Antra, intelektinės nuosavybės teisės paprastai atneša pajamų ir dėl to padidina jų savininko gebėjimus mokėti mokesčius, nes jis gauna nuolatinių pajamų iš autorinio atlyginimo ar verslo pajamų naudodamasis ta teise, ir patentų ar dizaino autorių teisių atveju tas laikotarpis yra ribotas, o prekių ženklų atveju jis gali būti neribotas. Todėl mokesčio mokėjimo laikotarpis, kai mokestis mokamas dalimis, geriau parodo, kaip šios teisės padidina gebėjimą mokėti mokesčius [48].

4. 10 metų laikotarpio, reikalingo mokesčiui sumokėti ir surinkti, proporcingumas

70. Galiausiai, kalbant apie 10 metų laikotarpio, reikalingo mokesčiui sumokėti ir surinkti, proporcingumą, pažymėtina, kad būtinai reikia tam tikros mokesčio mokėjimo sistemos, atsižvelgiant į tai, jog Teisingumo Teismas konstatavo, kad valstybių narių teisės aktai, kuriuose yra numatytas persikėlimo mokesčio mokėjimas iš karto, kai turtas yra perkeliamas, yra neproporcingi [49], jei nėra pasiūlytas variantas atidėti mokesčio mokėjimą [50].

71. Šis laikotarpis gali būti nustatomas individualiai dėl kiekvieno perkelto turto, atsižvelgiant į jo tikėtiną ekonominį gyvavimą ir nusidėvėjimą arba į intelektinės nuosavybės teisių galiojimo pabaigą, ir atrodo, kad Komisija laikosi būtent šios pozicijos. Tačiau šis sprendimas gali būti praktiškai labai nepatogus apmokestinamajam asmeniui ir priimančiajai valstybei narei dėl skirtingos likusios individualių teisių, įtrauktų į perkeltą turtą, apsaugos trukmės ir dėl galimybės jas toliau perkelti įmonės viduje dar kitoms mokesčių jurisdikcijoms Europos Sąjungoje ar trečiosiose šalyse. Būtent dėl tokių sunkumų Teisingumo Teismas nepritarė pozicijai, kad faktinį realizavimą reikėtų laikyti vieninteliu priimtinu apmokestinamuoju įvykiu persikėlimo mokesčiui surinkti [51].

72. Darytina išvada, kad mokesčio mokėjimo ir surinkimo laikotarpį galima nustatyti pagal schemą, nepažeidžiant proporcingumo principo. Kadangi Teisingumo Teismas atmetė persikėlimo mokesčio mokėjimą iš karto dėl susijusių su pinigų srautais nepatogumų apmokestinamajam asmeniui, akivaizdu, kad laikotarpis turi būti pakankamai ilgas, kad ši problema būtų išspręsta. Kita vertus, laikotarpis turi atitikti verslo veiklos ir įmonių apmokestinimo ekonomines ir teisines realijas, kaip antai nuostatas dėl sąskaitų ir patvirtinamųjų dokumentų išsaugojimo.

73. Byloje *DMC* (EU:C:2014:20) Teisingumo Teismas nusprendė, kad tos bylos aplinkybėmis persikėlimo mokesčiui sumokėti būtų proporcingas penkerių metų laikotarpis. Atsižvelgdamas į tai, kad šioje byloje nagrinėjamas persikėlimo mokestis gali būti sumokėtas per 10 metų laikotarpį, nematau pagrindo laikyti šį laikotarpį neproporcingu.

47 — Sprendimai *Komisija / Danija* (EU:C:2013:480, 36–38 punktai) ir *DMC* (EU:C:2014:20, 53 punktas).

48 — Tai nepriklauso nuo nusidėvėjimo taisyklių, kurios dėl patentų teisių Nyderlanduose atrodo gana palankios, kaip teigiama Belgijos vyriausybės rašytinėse pastabose.

49 — Sprendimas *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 81 punktas).

50 — Sprendimai *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 73 punktas) ir *DMC* (EU:C:2014:20, 61 punktas).

51 — Sprendimo *National Grid Indus* (EU:C:2011:785) 70 ir 71 punktai.

V – Išvada

74. Dėl šių priežasčių į *Finanzgericht Düsseldorf* pateiktą klausimą siūlau atsakyti taip:

Pagal SESV 49 straipsnyje įtvirtintą įsisteigimo laisvę nedraudžiama priimti nacionalinių taisyklių, pagal kurias, perkėlus turtą iš tos pačios įmonės vidaus padalinio į užsienyje esantį padalinį, būtų atskleisti paslėpti rezervai, įtrauktini į apmokestinamąjį pelną, kai kitose nacionalinės teisės normose numatyta galimybė tas pajamas paskirstyti tolygiai per 10 finansinių metų laikotarpį.