

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. lapkričio 29 d.\*

Byloje C-371/10

dėl *Gerechtshof Amsterdam* (Nyderlandai) 2010 m. liepos 15 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. liepos 26 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą

**National Grid Indus BV**

prieš

**Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam**

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininko pareigas einantis pirmosios kolegijos pirmininkas A. Tizzano, kolegijų pirmininkai J.N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (pranešėjas) ir A. Prechal, teisėjai R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, E. Levits, A. Ó Caoimh, L. Bay Larsen, T. von Danwitz ir M. Berger,

\* Proceso kalba: olandų.

generalinė advokatė J. Kokott,  
posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. birželio 21 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *National Grid Indus BV*, atstovaujamos *belastingadviseur* F. Pötgens ir advokatų D. Hofland bei E. Pijnacker Hordijk,

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels, M. de Ree ir J. Langer,

— Danijos vyriausybės, atstovaujamos C. Vang,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir C. Blaschke,

- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos M. Muñoz Pérez,
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir N. Rouam,
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* P. Gentili,
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes ir J. Menezes Leitão,
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos J. Heliskoski ir M. Pere,
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk ir S. Johannesson,
  
  
  
  
  
  
  
  
  
  
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos S. Hathaway, padedamo baristerio K. Bacon,

— Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir R. Lyal,

susipažinęs su 2011 m. rugsėjo 8 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

### **Sprendimą**

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su SESV 49 straipsnio išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *National Grid Indus BV* (toliau — *National Grid Indus*), pagal Nyderlandų teisę įsteigtos bendrovės, kurios registruota buveinė yra Nyderlanduose, ir *Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam* (Rijnmondo mokesčių inspekcijos Roterdamo biuro inspektorius; toliau — inspektorius) dėl šios bendrovės turto vertės latentinio padidėjimo apmokestinimo perkeltiant jos faktinę administracijos buveinę į Jungtinę Karalystę.

## **Teisinis pagrindas**

### *Sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos*

- 3 Nyderlandų Karalystė ir Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė sudarė sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos pajamų mokesčių srityje (toliau — sutartis).
  
- 4 Sutarties 4 straipsnyje nustatyta:

„1. Šioje sutartyje sąvoka „Susitariančiosios valstybės rezidentas“ reiškia kiekvieną asmenį, kuris pagal šios valstybės teisės aktus yra apmokestinamasis asmuo šioje valstybėje, remiantis jo nuolatine gyvenamąja vieta, buvimo vieta, administracijos buveine arba bet kuriuo kitu analogišku kriterijumi <...>

<...>

3. Jeigu pagal 1 dalies nuostatas asmuo, bet ne fizinis asmuo, yra dviejų Susitariančiųjų valstybių rezidentas, jis laikomas tik tos valstybės rezidentu, kurioje yra jo faktinė administracijos buveinė.“

5 Pagal sutarties 7 straipsnio 1 dalį „Susitariančiosios valstybės įmonės pelnas apmokestinamas tik šioje valstybėje, išskyrus atvejus, kai įmonė vykdo veiklą kitoje valstybėje per ten esančią nuolatinę buveinę. Jeigu įmonė vykdo veiklą tokiu būdu, jos pelnas apmokestinamas kitoje Susitariančiojoje valstybėje, tačiau tik ta jo dalis, kuri priskiriama nuolatinėi buveinei.“

6 Sutarties 13 straipsnyje nustatyta:

„1. Pajamos, kurias Susitariančiosios valstybės rezidentas gauna iš nekilnojamojo turto, <...> esančio kitoje Susitariančiojoje valstybėje, perleidimo, apmokestinamos šioje kitoje valstybėje.

2. Pajamos iš kilnojamojo turto, kuris yra Susitariančiosios valstybės įmonės kitoje Susitariančiojoje valstybėje turimos nuolatinės buveinės turto dalis, perleidimo <...>, įskaitant pajamas iš šios nuolatinės buveinės (atskirai arba kartu su visa įmone) <...> perleidimo, apmokestinamos šioje kitoje valstybėje.

3. Pajamos iš tarptautiniuose pervežimuose naudojamų laivų ar lėktuvų <...> apmokestinamos tik toje Susitariančiojoje valstybėje, kur yra įmonės faktinė administracijos buveinė.

4. Pajamos, gaunamos iš bet kokio kito turto, neapibrėžto 1, 2 ir 3 dalyse, perleidimo, apmokestinamos tik toje Susitariančiojoje valstybėje, kurios rezidentas yra turta perleidęs asmuo.“

*Nyderlandų teisės aktai*

- 7 1964 m. Pajamų mokesčio įstatymo (*Wet op de inkomstenbelasting 1964*; toliau — *Wet IB*) 16 straipsnyje nustatyta:

„Dar neapskaitytos įmonės pajamos <...> įskaičiuojamos į tų kalendorinių metų pelną, kuriais asmuo, kurio naudai veikia įmonė, nustoja gauti iš įmonės Nyderlanduose apmokestinamą pelną <...>.“

- 8 Remiantis 1969 m. Pelno mokesčio įstatymo (*Wet op de vennootschapsbelasting 1969*; toliau — *Wet VPB*) 8 straipsniu *Wet IB* 16 straipsnis pagal analogiją taikomas renkant pelno mokesťį.
- 9 Pagal *Wet VPB* 2 straipsnio 4 dalį: „jeigu subjektas įsteigtas pagal Nyderlandų teisę, taikant šį įstatymą jis laikomas įsteigtu Nyderlanduose <...>“.

**Faktinės pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudiciniai klausimai**

- 10 *National Grid Indus* yra ribotos atsakomybės bendrovė, įsteigta pagal Nyderlandų teisę. Iki 2000 m. gruodžio 15 d. jos faktinė administracijos buveinė buvo Nyderlanduose.

- 11 Ši bendrovė nuo 1996 m. birželio 10 d. turi 33 113 000 GBP skolinį reikalavimą *National Grid Company plc*, Jungtinėje Karalystėje įsteigta bendrovei.
- 12 Pakilus svaro sterlingo kursui, palyginti su Nyderlandų guldenų, dėl valiutos kurso susidarė negautas pelnas iš šio skolinio reikalavimo. 2000 m. gruodžio 15 d. šis pelnas dėl valiutos kurso siekė 22 128 160 NLG.
- 13 Tuo metu *National Grid Indus* perkėlė savo faktinę administracijos buveinę į Jungtinę Karalystę. Pagal *Wet VPB 2* straipsnio 4 dalį *National Grid Indus* dėl to, kad buvo įsteigta pagal Nyderlandų teisę, iš principo liko neribotai apmokestinama Nyderlanduose. Tačiau pagal sutarties, kuri turi viršenybę nacionalinės teisės atžvilgiu, 4 straipsnio 3 dalį *National Grid Indus*, perkėlusį savo faktinę administracijos buveinę, turi būti laikoma Jungtinės Karalystės rezidente. Kadangi perkėlusį savo buveinę *National Grid Indus* nebeturi nuolatinės buveinės Nyderlanduose, kaip ji suprantama pagal sutartį, po šio perkėlimo pagal šios sutarties 7 straipsnio 1 dalį ir 13 straipsnio 4 dalį teisę apmokestinti šios bendrovės pajamas ir pelną turi tik Jungtinė Karalystė.
- 14 Taikant sutartį *National Grid Indus* nustojo gauti apmokestinamąsias pajamas Nyderlanduose, kaip jos suprantamos pagal *Wet IB 16* straipsnį, todėl, remiantis šia nuostata, aiškinama kartu su *Wet VPB 8* straipsniu, šios bendrovės latentinis turto vertės padidėjimas šios bendrovės buveinės perkėlimo momentu turėjo būti apmokestintas galutiniu atsiskaitymo mokesčiu. Inspektorius nusprendė, kad, be kita ko, turi būti apmokestintos šio sprendimo 12 punkte nurodytas *National Grid Indus* pelnas dėl valiutos kurso.



- 15 *National Grid Indus* pareiškė skundą dėl inspektoriaus sprendimo *rechtbank Haarlem* (Harlemo pirmosios instancijos teismas), ir šis 2007 m. gruodžio 17 d. sprendimu patvirtino minėtą sprendimą.
- 16 *National Grid Indus* pateikė apeliacinį skundą dėl *rechtbank Haarlem* sprendimo *Ge-rechtshof Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas).
- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia mano, kad *Natio-nal Grid Indus* gali remtis įsisteigimo laisve ginčydamą mokesčines pasekmes, kurias Nyderlandai, kaip kilmės valstybės narė, sieja su šios bendrovės faktinės administra-cijos buveinės perkėlimu į kitą valstybę narę. Kadangi šios bendrovės, įsteigtos pa-gal Nyderlandų teisę, egzistavimui ir veikimui nagrinėjami nacionalinės teisės aktai įtakos neturi, pagrindinės bylos faktai skiriasi nuo nagrinėtųjų 1988 m. rugsėjo 27 d. Sprendime *Daily Mail and General Trust* (81/87, Rink. p. 5483) ir 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendime *Cartesio* (C-210/06, Rink. p. I-9641). Tačiau šiuo klausimu yra abejonių.
- 18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad apmokestinimas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra įsisteigimo laisvės kliūtis. Tačiau na-cionalinė priemonė, kurią sudaro šis apmokestinimas, gali būti pateisinama siekiu užtikrinti subalansuotą teisės apmokestinti paskirstymą tarp valstybių narių pagal mokesčio teritorialumo principą, kuriam būdingas laiko kriterijus. Šiuo tikslu jis paaiškina, jog *Wet IB 16* straipsnis pagrįstas idėja, kad visas bendrovės rezidentės gautas pelnas turi būti apmokestinamas Nyderlanduose. Jeigu dėl susijusios bendro-vės faktinės administracijos buveinės perkėlimo Nyderlanduose nebetaikomas mo-kestis šios bendrovės turto vertės latentiniam padidėjimui, kuris dar nebuvo apmo-kestintas Nyderlanduose, jis turi būti laikomas gautu pelnu ir todėl apmokestintas.

- 19 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad negalima neatsižvelgti į tai, jog pagal teismo praktiką, įtvirtintą 2004 m. kovo 11 d. Sprendime *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rink. p. I-2409) ir 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendime *N* (C-470/04, Rink. p. I-7409), apmokestinimas galutiniu atsiskaitymo mokesčiu, kaip antai numatytu pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose, gali būti laikomas neproporcingu, nes neatsižvelgiant į perkėlus susijusios bendrovės buveinę atsirandantį turto vertės sumažėjimą dėl šio apmokestinimo atsiranda nedelsiant mokėtina mokeskinė skola. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad šiuo klausimu taip pat yra abejonių. Šiuo aspektu jis priduria, kad apmokestinimo perkėlimas iki faktinio turto vertės padidėjimo atsiradimo momento gali sukelti neįveikiamų praktinių problemų.
- 20 Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad šioje byloje joks turto vertės sumažėjimas negalėjo atsirasti perkėlus *National Grid Indus* faktinę administracijos buveinę, nes dėl šio perkėlimo neliko valiutos kurso pasikeitimo rizikos, susijusios su skoliniu reikalavimu svarais stelingų. Po šio perkėlimo ši bendrovė turėjo apskaičiuoti savo apmokestinamąjį pelną šia valiuta.
- 21 Šiomis aplinkybėmis *Gerechthof te Amsterdam* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal galiojančią Bendrijos teisę bendrovė gali remtis EB 43 straipsniu (dabar SESV 49 straipsnis), kai valstybėje narėje, kur ji įsteigta, nustatomas galutinio atsiskaitymo mokestis perkeliant bendrovės buveinę iš šios į kitą valstybę narę, pirmosios valstybės narės atžvilgiu?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar tokiu nagrinėjamu galutinio atsiskaitymo mokesčiu, kuris be atidėjimo ir be galimybės atsižvelgti į vėlesnį nuvertėjimą renkamas nuo bendrovės turto, perkelta iš kilmės valstybės narės į priimančiąją, vertės padidėjimo buveinės perkėlimo momentu pažeidžiamas EB 43 straipsnis (dabar SESV 49 straipsnis), nes šis mokestis negali būti pateisinamas būtinybe paskirstyti apmokestinimo kompetenciją tarp valstybių narių?
  
3. Ar atsakymas į pirmesnį klausimą priklauso ir nuo to, kad nagrinėjamas galutinio atsiskaitymo mokestis susijęs su pelnu (dėl valiutos), patenkančiu į Nyderlandų apmokestinimo kompetenciją, o toks pelnas priimančiojoje valstybėje nepripažįstamas pagal joje galiojančius mokesčių teisės aktus?“

## **Dėl prejudicinių klausimų**

### *Dėl pirmojo klausimo*

- <sup>22</sup> Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo pirmuoju klausimu iš esmės klausia, ar pagal valstybės narės teisę įsteigta bendrovė, kuri perkelia savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę ir kurią pirmoji valstybė narė apmokestina dėl šio perkėlimo, gali remtis SESV 49 straipsniu šios valstybės narės atžvilgiu.

- 23 Nyderlandų, Vokietijos, Italijos, Portugalijos, Suomijos, Švedijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės tvirtina, kad SESV 49 straipsnis neturi poveikio valstybių narių kompetencijai priimti teisės aktus, įskaitant mokestines taisykles dėl įmonių buveinių perkėlimo tarp valstybių narių. Šio straipsnio išaiškinimas, pateiktas minėtuose Teisingumo Teismo sprendimuose *Daily Mail and General Trust* ir *Cartesio* nesusijęs tik su bendrovių steigimo ir veikimo sąlygomis pagal nacionalinę bendrovių teisę.
- 24 Šiuo klausimu šios vyriausybės paaiškina, kad *National Grid Indus* dėl to, kad perkėlė savo faktinę administracijos buveinę, nebetaikoma jos kilmės valstybės narės mokesčių teisė. Nyderlandai prarado bet kokią mokestinę kompetenciją, susijusią su pajamomis iš šios bendrovės veiklos. Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamas apmokestinimas glaudžiai susijęs su nacionalinės bendrovių teisės nuostatomis, nustatančiomis bendrovių steigimo ir jų buveinių perkėlimo sąlygas, ir jis yra tiesioginė šių nuostatų pasekmė.
- 25 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad pagal SESV 54 straipsnį bendrovės, įkurtos pagal valstybės narės teisę ir Sąjungoje turinčios savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, siekiant taikyti ESV sutarties nuostatas dėl įsisteigimo laisvės prilyginamos valstybių narių pilietybę turintiems fiziniams asmenims.
- 26 Kadangi Sąjungos bendrovių teisėje nėra vienodo bendrovių, galinčių pasinaudoti įsisteigimo teise vien pagal sąsajos kriterijų, kuriuo remiantis nustatoma bendrovei taikytina nacionalinė teisė, apibrėžimo, klausimas, ar SESV 49 straipsnis taikytinas bendrovei, kuri remiasi pagrindine šiame straipsnyje įtvirtinta laisve, kaip, beje, ir klausimas, ar fizinis asmuo yra valstybės narės pilietis ir šiuo pagrindu gali naudotis šia laisve, yra preliminarus, į kurį pagal galiojančią Sąjungos teisę galima atsakyti tik vadovaujantis taikytina nacionaline teise. Todėl tik patikrinus, ar ši bendrovė iš tiesų

naudojasi įsisteigimo laisve laikydamosi SESV 54 straipsnyje nustatytų sąlygų, galima kelti klausimą, ar bendrovei netaikomas šios laisvės apribojimas, kaip tai suprantama pagal SESV 49 straipsnį (žr. minėto Sprendimo *Daily Mail and General Trust* 19–23 punktus; 2002 m. lapkričio 5 d. Sprendimo *Überseering*, C-208/00, Rink. p. I-9919, 67–70 punktus ir minėto Sprendimo *Cartesio* 109 punktą).

- 27 Taigi valstybė narė turi teisę apibrėžti ir tą sąsajos kriterijų, kurio reikalaujama siekiant pripažinti, jog bendrovė įsteigta pagal nacionalinę teisę ir tuo remdamasi gali pasinaudoti įsisteigimo laisve, ir tą, kurio vėliau reikalaujama tokiam statusui išsaugoti (minėto Sprendimo *Cartesio* 110 punktas). Todėl valstybė narė turi teisę pagal jos teisinę tvarką įsteigta bendrovei taikyti apribojimus perkeliant faktinę administracijos buveinę iš šios valstybės teritorijos, siekiant, kad ši bendrovė galėtų išlaikyti juridinio asmens statusą, kuriuo naudojasi pagal šios valstybės narės teisę (minėto Sprendimo *Überseering* 70 punktas).
- 28 Tačiau pagrindinėje byloje *National Grid Indus* faktinės administracijos buveinės perkėlimas į Jungtinę Karalystę neturėjo įtakos šios įmonės, kaip pagal Nyderlandų teisę įsteigtos bendrovės, statusui remiantis šia teise, kurioje tiek, kiek tai susiję su bendrovėmis, taikoma įsteigimo teorija.
- 29 Tačiau Nyderlandų, Vokietijos, Italijos, Portugalijos, Suomijos, Švedijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės tvirtina, kad jeigu valstybė narė yra kompetentinga reikalauti likviduoti persikeliančią bendrovę, ši valstybė narė turi būti taip pat laikoma kompetentinga nustatyti mokestinius reikalavimus, jeigu ji taiko buveinės perkėlimo išlaikant juridinio asmens statusą sistemą, kuri yra palankesnė vidaus rinkos požiūriu.

- 30 Vis dėlto šio sprendimo 27 punkte nurodyta galimybė nereiškia, kad Sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės netaikomos nacionalinei teisei bendrovių steigimo ir likvidavimo srityje (žr. minėto Sprendimo *Cartesio* 112 punktą).
- 31 Pagrindinėje byloje nagrinėjama nacionalinė teisė nesusijusi su sąlygų, kurių valstybė narė reikalauja iš pagal jos teisę įsteigtos bendrovės tam, kad ši galėtų išlaikyti bendrovės statusą perkėlusį savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę, nustatymu. Atvirkščiai, minėtais teisės aktais tik nustatomos mokestinės pasekmės pagal nacionalinę teisę įsteigtioms bendrovėms, susijusios su buveinės perkėlimu tarp valstybių narių, ir tuo, kad toks buveinės perkėlimas neturi įtakos jų, kaip susijusios valstybės narės bendrovių, statusui.
- 32 Kadangi pagrindinėje byloje *National Grid Indus* faktinės administracijos buveinės perkėlimas į Jungtinę Karalystę neturėjo poveikio jos, kaip pagal Nyderlandų teisę įsteigtos bendrovės, statusui, šis perkėlimas neturėjo įtakos šios bendrovės galimybei remtis SESV 49 straipsniu. Kaip bendrovė, įsteigta pagal valstybės narės teisę ir Sąjungoje turinti savo registruotą buveinę bei centrinę administraciją, pagal SESV 54 straipsnį, ji naudojasi Sutarties nuostatomis dėl įsisteigimo laisvės ir todėl gali remtis SESV 49 straipsnyje numatytais teisėmis, be kita ko, siekdama ginčyti jai šios valstybės narės dėl faktinės administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę nustatyto apmokestinimo teisėtumą.
- 33 Todėl į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad pagal valstybės narės teisę įsteigta bendrovė, kuri perkelia savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę ir kurios, kaip pagal pirmosios valstybės narės teisę įsteigtos bendrovės, statusui šis buveinės perkėlimas neturi įtakos, gali remtis SESV 49 straipsniu, siekdama ginčyti

jai pirmosios valstybės narės dėl šio buveinės perkėlimo nustatyto apmokestinimo teisėtumą.

*Dėl antrojo ir trečiojo klausimų*

- 34 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo antruoju ir trečiuoju klausimais iš esmės klausia, ar SESV 49 straipsnį reikia aiškinti kaip draudžiantį valstybės narės mokesčių teisės aktus, kaip antai nagrinėjamus pagrindinėje byloje, pagal kuriuos bendrovės, kuri įsteigta pagal šios valstybės narės teisę ir kuri perkelia savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę, turto dalių latentinis vertės padidėjimas apmokestinamas pirmojoje valstybėje narėje šio perkėlimo momentu, bet juose, pirma, nenumatyta šios bendrovės pareiga mokėti mokestį iki faktinio šio vertės padidėjimo gavimo momento ir, antra, neatsižvelgiama į galimą turto vertės sumažėjimą perkėlus minėtą buveinę. Be to, teismas nori sužinoti, ar SESV 49 straipsnio išaiškinimui turi įtakos aplinkybė, kad apmokestintas turto vertės padidėjimas susijęs su pelnu dėl valiutos kurso, kuris negali būti parodomas priimančiojoje valstybėje narėje, atsižvelgiant į joje galiojančią mokestinę tvarką.

Dėl įsisteigimo laisvės apribojimo egzistavimo

- 35 SESV 49 straipsniu panaikinami įsisteigimo laisvės apribojimai. Net jei atsižvelgiant į Sutarties nuostatų dėl įsisteigimo laisvės formuluotę jos yra skirtos užtikrinti naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis teisėmis kaip ir nacionalinių subjektų, jos taip pat draudžia, kad kilmės valstybė savo piliečiams ar pagal jos

teisės aktus įsteigtoms bendrovėms ribotą įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje (žr. 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C-264/96, Rink. p. I-4695, 21 punktą; 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services*, C-298/05, Rink. p. I-10451, 33 punktą; 2008 m. spalio 23 d. Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, Rink. p. I-8061, 29 punktą ir 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *CIBA*, C-96/08, Rink. p. I-2911, 18 punktą).

36 Iš nusistovėjusios teismo praktikos taip pat matyti, kad įsisteigimo laisvės apribojimai turi būti laikomos visos priemonės, kurios šios laisvės įgyvendinimą draudžia, riboja arba daro mažiau patrauklų (žr. 2004 m. spalio 5 d. Sprendimo *CaixaBank France*, C-442/02, Rink. p. I-8961, 11 punktą; minėto Sprendimo *Columbus Container Services* 34 punktą; minėto Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* 30 punktą ir minėto Sprendimo *CIBA* 19 punktą).

37 Pagrindinėje byloje reikia konstatuoti, kad pagal Nyderlandų teisę įsteigta bendrovė, kuri pasinaudodama jai SESV 49 straipsniu garantuotomis teisėmis pageidauja perkelti savo faktinę administracijos buveinę už Nyderlandų teritorijos ribų, mokesčių atžvilgiu traktuojama mažiau palankiai nei panaši bendrovė, išlaikanti savo faktinę administracijos buveinę Nyderlanduose. Remiantis pagrindinėje byloje nagrinėjama teisės aktais, dėl pagal Nyderlandų teisę įsteigtos bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę perkeltos turto vertės padidėjimas nedelsiant apmokestinamas, nors toks turto vertės padidėjimas neapmokestinamas, kai tokia bendrovė perkelia savo buveinę Nyderlandų teritorijoje. Bendrovės, kuri perkelia savo buveinę susijusios valstybės viduje, turto vertės padidėjimas būtų apmokestinamas tik tuomet, jeigu jis būtų gautas faktiškai ir dėl to, kad būtų. Šis skirtingas požiūris dėl turto vertės padidėjimo apmokestinimo gali atgrasyti pagal Nyderlandų teisę įsteigtą bendrovę nuo buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Lasteyrie du Saillant* 46 punktą ir minėto Sprendimo *N* 35 punktą).



- 38 Toks konstatuotas skirtingas vertinimas negrindžiamas objektyvios situacijos skirtumu. Atsižvelgiant į valstybės narės teisės aktus, kuriais siekiama apmokestinti turto vertės padidėjimą jos teritorijoje, pagal šios valstybės narės teisę įsteigtos bendrovės, kuri perkelia savo buveinę į kitą valstybę narę, situacija yra panaši į taip pat pagal pirmosios valstybės narės teisę įsteigtos bendrovės, kuri išlaiko savo buveinę šioje valstybėje narėje, situaciją tiek, kiek tai susiję su pirmojoje valstybėje narėje iki buveinės perdavimo atsiradusio turto vertės padidėjimo apmokestinimu.
- 39 Ispanijos, Prancūzijos ir Portugalijos vyriausybės dar nurodo, kad tokia bendrovė, kaip antai ieškovė pagrindinėje byloje, nevertinama nepalankiau už bendrovę, kuri perkėlė savo buveinę valstybės narės viduje. Atsižvelgus į tai, kad pelno dėl Nyderlandų guldenų kurso pasikeitimo, susijusio su skoliniu reikalavimu svarais sterlingų, neliko perkeliant *National Grid Indus* faktinę administracijos buveinę į Jungtinę Karalystę, šių vyriausybių nuomone, turėjo būti apmokestintas šios bendrovės gautas turto vertės padidėjimas. Atvirkščiai, perkėlus buveinę susijusios valstybės narės viduje, turto vertės padidėjimas nebūtų gautas.
- 40 Tokius argumentus reikia atmesti. Pagrindinėje byloje nagrinėjamas apmokestinimas nesusijęs su gautu turto vertės padidėjimu. Pelnas dėl valiutos kurso, atsiradęs pagrindinėje byloje, susijęs su latentiniu turto vertės padidėjimu, dėl kurio *National Grid Indus* negavo jokių pajamų. Toks latentinis turto vertės padidėjimas nebūtų atsiradęs, jeigu *National Grid Indus* būtų perkėlusį savo faktinę administracijos buveinę Nyderlandų teritorijoje.
- 41 Iš to matyti, kad skirtingas požiūris, kuris pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės nuostatas taikomas pagal Nyderlandų teisę įsteigtoms bendrovėms, perkeliančioms savo faktines administracijų buveines į kitą valstybę narę, palyginti su pagal Nyderlandų teisę įsteigtomis bendrovėmis, perkeliančiomis savo faktines administracijų

buveines Nyderlandų teritorijoje, yra iš principo Sutarties nuostatomis dėl įsisteigimo laisvės uždraustas apribojimas.

#### Dėl įsisteigimo laisvės apribojimo pateisinimo

- <sup>42</sup> Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad įsisteigimo laisvės apribojimas gali būti leidžiamas tik tuo atveju, jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Tačiau net tokiu atveju šis apribojimas turi būti tinkamas užtikrinti atitinkamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti (2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer, C-446/03*, Rink. p. I-10837, 35 punktas; 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas, C-524/04*, Rink. p. I-2107, 47 punktas; 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04*, Rink. p. I-2107, 64 punktas ir 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07*, Rink. p. I-5145, 57 punktas).
- <sup>43</sup> Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, įsisteigimo laisvės apribojimą galima pateisinti tikslu užtikrinti subalansuotą teisės apmokestinti paskirstymą tarp valstybių narių pagal mokestinio teritorialumo principą, kuriam būdingas laiko kriterijus. Susijusi valstybė narė naudojosi tik teise apmokestinti savo teritorijoje gautą turto vertės padidėjimą tuo laikotarpiu, kai *National Grid Indus* čia turėjo savo mokestinę rezidenciją.
- <sup>44</sup> Tačiau *National Grid Indus* mano, kad tokiu tikslu negalima pateisinti konstatuoto apribojimo, nes pagrindinėje byloje nagrinėjamu apmokestinimu nesiekta realios naudos.

- 45 Šiuo aspektu reikia priminti, kad apmokestinimo kompetencijos paskirstymo tarp valstybių narių apsauga yra Teisingumo Teismo pripažintas teisėtas tikslas (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 45 punktą; minėto Sprendimo *N 42* punktą; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA, C-231/05*, Rink. p. I-6373, 51 punktą ir 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium, C-414/06*, Rink. p. I-3601, 31 punktą). Be to, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad, nesant Sąjungos priimtų suvienodinimo ar suderinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimo kriterijus, visų pirma siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo (2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją, C-540/07*, Rink. p. I-10983, 29 punktas ir nurodyta teismo praktika).
- 46 Vienos valstybės narės bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimas į kitą valstybę narę tik reikštų, kad kilmės valstybė narė turi atsisakyti teisės apmokestinti turto vertės padidėjimą, atsiradusį jos kompetencijos srityje iki šio perkėlimo (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation, C-374/04*, Rink. p. I-11673, 59 punktą). Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad pagal mokesčio teritorialumo principą, susijusį su laiko kriterijumi, t. y. mokesčių mokėtojo rezidencija siekiant apmokestinti, kai valstybės teritorijoje atsiranda latentinis turto vertės padidėjimas, valstybė narė turi teisę apmokestinti šį turto vertės padidėjimą išvykimo iš jos momentu (žr. minėto Sprendimo *N 46* punktą). Tokia priemone siekiama užkirsti kelią situacijoms, kurios gali pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti kompetenciją mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu, todėl ją galima pateisinti motyvais, susijusiais su apmokestinimo kompetencijos paskirstymo tarp valstybių narių apsauga (žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 46 punktą; minėto Sprendimo *Oy AA* 54 punktą ir 2010 sausio 21 d. Sprendimo *SGL, C-311/08*, Rink. p. I-487, 60 punktą).
- 47 Iš sprendimo, kuriuo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, matyti, kad, remiantis sutarties 7 straipsnio 1 dalimi, *National Grid Indus* po jos faktinės administracijos buveinės perkėlimo į Jungtinę Karalystę laikyta šios valstybės narės bendrove rezidente. Kadangi dėl šio buveinės perkėlimo *National Grid Indus* nustojo gauti apmokestinamųjų pajamų Nyderlanduose, buvo nustatytas galutinis atsiskaitymo

mokestis pagal *Wet IB* 16 straipsnį tiek, kiek tai susiję su šios bendrovės turto vertės padidėjimu Nyderlanduose jos buveinės perkėlimo į Jungtinę Karalystę momentu. Perkėlus šią buveinę gautas turto vertės padidėjimas pagal sutarties 13 straipsnio 4 dalį apmokestinamas pastarojoje valstybėje narėje.

- 48 Atsižvelgus į šiuos duomenis, teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, tinkami garantuoti susijusių valstybių narių apmokestinimo kompetencijos paskirstymo apsaugą. Apmokestinant galutiniu atsiskaitymo mokesčiu bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo momentu siekiama nustatyti mokestį už kilmės valstybėje narėje gautą pelną, negautą turto vertės padidėjimą, atsiradusį šios valstybės narės kompetencijos srityje iki šios buveinės perkėlimo. Ekonominio turto vertės padidėjimas taip pat apmokestinamas valstybėje narėje, kur jis atsiranda. Perkėlus minėtos bendrovės buveinę gautas turto vertės padidėjimas išimtinai apmokestinamas priimančiojoje valstybėje narėje, kur jis atsirado, ir tai leidžia išvengti jo dvigubo apmokestinimo.
- 49 *National Grid Indus* argumentą, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo apmokestinimo negalima pateisinti, nes jis taikomas latentiniam, o ne gautam turto vertės padidėjimui, reikia atmesti. Kaip pažymėjo skirtingos vyriausybės, pateikusios pastabų Teisingumo Teismui, valstybė narė turi teisę apmokestinti ekonominę vertę, gautą dėl latentinio turto vertės padidėjimo jos teritorijoje, net jeigu susijęs turto vertės padidėjimas joje dar nebuvo faktiškai gautas.
- 50 Taip pat reikia išnagrinėti, ar tokie teisės aktai, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, neviršija to, kas reikalinga nustatytam tikslui pasiekti (2011 m. birželio 30 d. Sprendimo *Meilicke ir kt.*, C-262/09, Rink. p. I-5669, 42 punktą ir nurodyta teismo praktiką).

51 Šiuo aspektu reikia priminti, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus mokestinės skolos suma nustatoma ir padengiama tuomet, kai susijusi bendrovė nustoja gauti apmokestinamųjų pajamų Nyderlanduose, šioje byloje — šios bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę momentu. Siekiant įvertinti tokių teisės aktų proporcingumą, reikia mokesčio sumos nustatymą atskirti nuo jos padengimo.

— Dėl galutinio mokesčio sumos nustatymo bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę momentu

52 Kaip nurodė generalinė advokatė išvados 55 ir 56 punktuose, mokesčio sumos nustatymas bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo momentu atitinka proporcingumo principą, atsižvelgiant į pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų tikslą nustatyti mokestį už kilmės valstybėje narėje atsiradusį turto vertės padidėjimą šios valstybės narės kompetencijos srityje. Tai, kad kilmės valstybė narė, siekdama apsaugoti naudojamąsi mokesčine kompetencija, nustato mokestį, mokėtiną už jos teritorijoje tuo momentu, kai ji nustoja turėti mokesčinę kompetenciją susijusios bendrovės atžvilgiu, šioje byloje — šios bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę momentu, atsiradusį latentinį turto padidėjimą, yra proporcinga.

53 Tačiau Europos Komisiją, nurodydama minėtą Sprendimą *N*, tvirtina, kad, remiantis proporcingumo principu, kilmės valstybė narė turi atsižvelgti į turto vertės sumažėjimą, atsiradusį laikotarpiu tarp bendrovės buveinės perkėlimo ir susijusių turto dalių gavimo, tuo atveju, jeigu priimančiosios valstybės mokesčių sistemoje į šį turto vertės sumažėjimą neatsižvelgiama.

- 54 Reikia priminti, kad minėtame Sprendime *N*, susijusiame su nacionalinės teisės aktais, pagal kuriuos privatus asmuo, perkeliantis savo gyvenamąją vietą mokesčių mokėjimo tikslais į kitą valstybę narę, apmokestinamas už latentinį turto vertės padidėjimą, susijusį su didele dalimi jo turėtų bendrovės akcijų, Teisingumo Teismas nusprendė, kad tikslo užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos paskirstymą tarp valstybių narių atžvilgiu proporcinga gali būti mokeskinė sistema, pagal kurią visiškai atsižvelgiama į turto vertės sumažėjimą, galintį atsirasti atitinkamam mokesčių mokėtojų persikėlus gyventi kitur, jei į šį pajamų sumažėjimą nebuvo atsižvelgta primančiojoje valstybėje narėje (minėto Sprendimo *N* 54 punktas).
- 55 Nors dėl *National Grid Indus* faktinės administracijos buveinės perkėlimo į Jungtinę Karalystę neliko valiutos kurso pasikeitimo rizikos, susijusios su pagrindinėje byloje nagrinėjamu skoliniu reikalavimu svarais sterlingų, su šiuo skoliniu reikalavimu siejamas turto vertės sumažėjimas galėtų atsirasti po šio perkėlimo tuo atveju, jei, pavyzdžiui, susijusi bendrovė negautų visos skolos atlyginimo.
- 56 Tačiau, kitaip nei minėtame Sprendime *N* išnagrinėtu atveju, šioje pagrindinėje byloje tai, kad kilmės valstybė narė neatsižvelgė į po bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo atsiradusį turto vertės sumažėjimą, negali būti laikoma neproporcinga, atsižvelgiant į pagrindinėje byloje nagrinėjamais teisės aktais siekiamą tikslą.
- 57 Bendrovės turtui tiesioginį poveikį turi ekonominė veikla, skirta gauti pelno. Be to, bendrovės apmokestinamojo pelno apimčiai iš dalies daro įtaką jos turto įvertinimas balanse, nes amortizacija sumažina apmokestinimo pagrindą.

- 58 Kadangi tokioje situacijoje, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, faktinę administracijos buveinę perkėlusios bendrovės pelną po šio perkėlimo apmokestina tik priimančioji valstybė narė, pagal mokestinio teritorialumo principą, susijusį su laiko kriterijumi, atsižvelgiant į pirma nurodytą bendrovės turto ir jos apmokestinamojo pelno ryšį ir kartu dėl teisės apmokestinti pelną ir galimybės atskaityti nuostolius simetrijos ir ši valstybė narė savo mokestinėje sistemoje turi atsižvelgti į susijusios bendrovės turto vertės svyravimus, atsiradusius po to, kai kilmės valstybė narė prarado bet kokį mokestinį ryšį su šia bendrove.
- 59 Šiomis sąlygomis, priešingai nei siūlo Komisija, kilmės valstybė narė neturi atsižvelgti į galimus nuostolius dėl valiutos kurso, kurie atsirado *National Grid Indus* perkėlus savo faktinę administracijos buveinę į Jungtinę Karalystę, iki šios bendrovės turimo skolinio reikalavimo padengimo arba perleidimo. Už latentinį turto vertės padidėjimą mokėtinas mokestis nustatomas tuomet, kai nustoja egzistuoti kilmės valstybės narės mokestinė kompetencija susijusios bendrovės atžvilgiu, šioje byloje — šios bendrovės buveinės perkėlimo momentu. Kilmės valstybė narė, atsižvelgdama ir į pelną dėl valiutos kurso, ir į nuostolius dėl valiutos kurso, atsiradusius perkėlus faktinę administracijos buveinę, rizikuoja ne tik iškelti klausimą dėl subalansuoto mokestinės kompetencijos paskirstymo tarp valstybių narių, bet ir nustatyti dvigubą apmokestinimą arba dvigubą nuostolių atskaitymą. Taip visų pirma būtų tuomet, jeigi bendrovė, turinti skolinį reikalavimą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, išreikštą svarais sterlingų, perkeltų savo buveinę iš valstybės narės, kurios valiuta yra euras, į kitą euro zonos valstybę narę.
- 60 Aplinkybė, kad tokioje situacijoje, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, dėl bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo į Jungtinę Karalystę neliko rizikos, susijusios su valiutos kursu, nes skolinis reikalavimais svarais sterlingų šia valiuta buvo išreikštas ir bendrovės balanse po minėtos buveinės perkėlimo, neturi reikšmės šiuo klausimu. Mokestinio teritorialumo principą, susijusį su laiko kriterijumi, t. y.

rezidencija siekiant apmokestinti valstybės teritorijoje, kai atsiranda apmokestinamasis pelnas, atitinka tai, kad kilmės valstybėje narėje atsiradęs turto vertės padidėjimas apmokestinamas susijusios bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo momentu.

- 61 Be to, kaip matyti iš šio sprendimo 59 punkto, priimančiosios valstybės narės mokestinėje sistemoje susijusios bendrovės turto gavimo momentu iš principo turi būti atsižvelgiama į šio turto vertės padidėjimą ir sumažėjimą po jos buveinės perkėlimo. Tačiau tai, kad priimančioji valstybė narė gali neatsižvelgti į turto vertės sumažėjimą, nesukelia pareigos kilmės valstybei narei susijusios bendrovės turto gavimo momentu dar kartą įvertinti mokestinę skolą, kuri buvo galutinai nustatyta tuo metu, kai susijusi bendrovė, perkėlus savo faktinę administracijos buveinę, nustojo būti mokesčių mokėtoja šioje valstybėje narėje.
- 62 Šiuo atžvilgiu primintina, kad Sutartis nesuteikia bendrovei, kaip ji suprantama pagal SESV 54 straipsnį, garantijos, kad jos faktinės administracijos buveinės perkėlimas į kitą valstybę narę bus neutralus apmokestinimo atžvilgiu. Dėl valstybių narių teisės aktų skirtumų šioje srityje toks perkėlimas, atsižvelgiant į aplinkybes, bendrovei gali būti palankesnis arba nepalankesnis apmokestinimo srityje (šiuo klausimu žr. 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Lindfors*, C-365/02, Rink. p. I-7183, 34 punktą; 2005 m. liepos 12 d. Sprendimo *Schempp*, C-403/03, Rink. p. I-6421, 45 punktą ir 2008 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Rink. p. I-3747, 37 punktą). Įsisteigimo laisvė neturėtų būti traktuojama taip, jog valstybė narė savo mokesčių teisės nuostatas privalo sieti su kitos valstybės nuostatomis, kad visais atvejais būtų užtikrintas apmokestinimas, naikinantis skirtumus, išplaukiančius iš nacionalinių mokesčių teisės aktų (žr. 2008 m. vasario 28 d. Sprendimo *Deutsche Shell*, C-293/06, Rink. p. I-1129, 43 punktą).



- 63 Dar reikia pabrėžti, kad tokios bendrovės, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, turinčios svarais sterlingų išreikštą mokesčių reikalavimą ir perkeliančios faktinę administracijos buveinę iš Nyderlandų į Jungtinę Karalystę, mokesstinė situacija nebūtinai yra nepalankesnė nei bendrovės, turinčios identišką mokesčių reikalavimą, bet perkeliančios savo buveinę Nyderlandų teritorijoje, situacija.
- 64 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad SESV 49 straipsniu nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos mokesčio už bendrovės turto latentinį vertės padidėjimą suma nustatoma galutinai, neatsižvelgiant į turto vertės sumažėjimą ar padidėjimą, kurie gali atsirasti vėliau, tuomet, kai bendrovė dėl savo faktinės administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę nustoja gauti apmokestinamųjų pajamų pirmojoje valstybėje narėje. Šiuo atžvilgiu neturi reikšmės tai, kad apmokestintas latentinis turto vertės padidėjimas, susijęs su pelnu dėl valiutos kurso, negali būti parodytas priimančiojoje valstybėje narėje, atsižvelgiant į jos galiojančią mokesčių sistemą.

— Dėl mokesčio sumokėjimo nedelsiant bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę momentu

- 65 *National Grid Indus* ir Komisijos nuomone, mokesčio sumokėjimas nedelsiant bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę momentu yra neproporcingas. Jo sumokėjimas faktinio turto vertės padidėjimo momentu būtų mažiau ribojanti priemonė nei numatytoji pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose ir nekeltų pavojaus apmokestinimo kompetencijos paskirstymui tarp valstybių narių.

- 66 Komisija priduria, kad administracinė našta, kuri atsirastų dėl atidėto mokesčio sumokėjimo, nebūtų per didelė. Vien bendrovės pasirašytos paprastos metinės deklaracijos, kurioje nurodyta, kad ji tebeturi perkeltą turtą, ir prie kurios pridėta faktinio turto perleidimo momentu sudaryta deklaracija, pakaktų, kad valstybė narė galėtų leisti sumokėti mokesčių už latentinį turto vertės padidėjimą turto gavimo momentu.
- 67 Dvi pastabų Teisingumo Teismui pateikusios vyriausybės teigė priešingai: mokesstinės skolos padengimas nedelsiant susijusios bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo momentu atitinka proporcingumo principą. Sumokėjimo atidėjimas iki turto vertės padidėjimo gavimo momento nebūtų alternatyvus, lygiavertis ir veiksmingas sprendimas ir galėtų pažeisti pagrindinėje byloje nagrinėjama teisės aktais siekiamą bendrojo intereso tikslą. Šiuo atžvilgiu jos pabrėžia faktą, kad atidėtas mokesčio sumokėjimas neišvengiamai reikštų, jog skirtingos turto dalys, kurių vertės padidėjimas nustatytas šios bendrovės buveinės perkėlimo momentu, galėtų būti kontroliuojamas priimančiojoje valstybėje narėje iki turto vertės padidėjimo gavimo momento. Dėl tokio kontrolės organizavimo padaugėtų pareigų ir šiai bendrovei, ir mokesčių administracijai.
- 68 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad mokesstinės skolos padengimo priimančiojoje valstybėje faktinio turto, kurio vertės padidėjimą nustatė kilmės valstybės narės kompetentingos institucijos perkeliant bendrovės faktinę administracijos buveinę į pirmąją valstybę narę, gavimo momentu tikslas — išvengti biudžetinių problemų, kurių gali sukelti mokesčio už latentinį turto vertės padidėjimą sumokėjimas nedelsiant.
- 69 Dėl administracinės naštos, kurią gali sukelti atidėtas mokesčio sumokėjimas, svarbu nurodyti, kad kartu su bendrovės faktine administracijos buveine gali būti perkelta

daug turto. Nyderlandų vyriausybė šiuo klausimu pažymi, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija yra netipinė, nes nagrinėjamas tik *National Grid Indus* turimo skolinio reikalavimo vertės padidėjimas.

- 70 Iš to matyti, kad, kaip pažymėjo generalinė advokatė savo išvados 69 punkte, bendrovės turto situacija gali būti tokia sudėtinga, kad praktiškai neįmanoma vėliau vykdyti tikslios tarptautinės viso ilgalaikio ir trumpalaikio įmonės turto dalių kontrolės iki jų latentinės vertės padidėjimo ir kad tokia kontrolė pareikalautų pastangų, kurios sudarytų didelę arba net per didelę našta susijusiai bendrovei.
- 71 Todėl negalima atmesti prielaidos, kad administracinė našta, kuri atsirastų dėl Komisijos siūlomos metinės deklaracijos, būtinai susijusios su kiekviena turto, kurio vertės padidėjimas nustatytas susijusios bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo momentu, dalimi, šiai bendrovei sukeltų įsisteigimo laisvės apribojimą, kuris nebūtinai mažiau kenktų šiai laisvei negu mokestinės skolos už šį turto vertės padidėjimą sumokėjimas nedelsiant.
- 72 Atvirkščiai, kitose situacijose bendrovės turto pobūdis ir apimtis leidžia lengvai užtikrinti tarptautinę šio turto dalių, kurių vertės padidėjimas nustatytas tuomet, kai susijusi bendrovė perkėlė savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę, kontrolę.
- 73 Šiomis sąlygomis nacionalinės teisės aktai, leidžiantys bendrovei, kuri perkelia savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę, pasirinkti, pirma, mokesčio

sumokėjimą nedelsiant, kuris yra nepalankus šiai bendrovei biudžeto srityje, bet nesukuria vėlesnių administracinių pareigų, arba, antra, atidėtą šio mokesčio sumos sumokėjimą, prireikus su palūkanomis pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus, būtinai siejamą su susijusios bendrovės administracine našta dėl perkeltos turto kontrolės, yra priemonė, kuri, kadangi tinka užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos paskirstymą tarp valstybių narių, mažiau kenktų įsisteigimo laisvei nei pagrindinėje byloje nagrinėjama priemonė. Tuo atveju, jeigu bendrovė manytų, jog su atidėtu mokesčio sumokėjimu susijusios administracinės pareigos yra per didelės, galėtų pasirinkti mokesčio sumokėjimą nedelsiant.

74 Tačiau taip pat reikia atsižvelgti į riziką, kad mokestis bus nesumokėtas, kuri didėja bėgant laikui. Į šią riziką gali atsižvelgti susijusi valstybė narė ir nacionalinės teisės aktuose, taikytinuose atidėto mokestinės skolos sumokėjimo atveju, nustatyti priemonės, kaip antai banko garantiją.

75 Vyriausybės, pateikusios pastabų Teisingumo Teismui, be to, mano, kad atidėtas mokesčių sumokėjimas būtų per didelė našta valstybių narių mokesčių institucijoms dėl visų bendrovės turto dalių, kurių vertės padidėjimas nustatytas jai perkeliant faktinę administracijos buveinę, kontrolės.

76 Tokius argumentus reikia atmesti.

77 Visų pirma reikia priminti, kad turto dalių kontrolė susijusi tik su mokestinės skolos padengimu, o ne su jos nustatymu. Kaip matyti iš šio sprendimo 65 punkto, SESV 49 straipsniu nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriuose numatyta, kad mokesčio už bendrovės, kuri nustoja

gauti apmokestinamą pelną šioje valstybėje narėje, kai perkelia savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę, turto verės padidėjimą suma galutinai nustatoma šios buveinės perkėlimo momentu. Kadangi bendrovė, kuri renkasi atidėtą šio mokesčio mokėjimą, neišvengiamai mano, kad turto dalių, kurių vertės padidėjimas nustatytas šio buveinės perkėlimo momentu, kontrolė nesukelia jai per didelės administracinės naštos, kilmės valstybės narės mokesčių administracijai tenkančios pareigos, susijusios su deklaracijų dėl tokios kontrolės tikrinimu, nebegali būti laikomos per didelėmis.

78 Priešingai Nyderlandų, Vokietijos, ir Ispanijos vyriausybės teiginiams, valstybių narių institucijų tarpusavio pagalbos mechanizmo pakanka, kad kilmės valstybė narė galėtų vykdyti bendrovių, pasirinkusių atidėtą šio mokesčio mokėjimą, deklaracijų teisingumo kontrolę. Šiuo klausimu svarbu pabrėžti, kad todėl, jog šis mokestis galutinai nustatomas tuomet, kai bendrovė, perkėlus savo faktinę administracijos buveinę, nustoja gauti apmokestinamą pelną kilmės valstybėje narėje, priimančiosios valstybės narės pagalba susijusi ne su teisingu mokesčio nustatymu, o tik su jo sumokėjimu. 2008 m. gegužės 26 d. Tarybos direktyvos 2008/55/EB dėl tarpusavio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su tam tikromis rinkliavomis, muitais, mokesčiais ir kitomis priemonėmis (OL L 150, p. 28), 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „prašančiajai institucijai paprašius, prašomoji institucija suteikia visą informaciją, kuri galėtų būti naudinga prašančiajai institucijai jos reikalavimui įvykdyti“. Taigi šia direktyva kilmės valstybei narei leidžiama gauti iš kompetentingos priimančiosios valstybės narės institucijos informaciją apie tam tikrą bendrovės, kuri perkėlė savo faktinę administracijos buveinę į šią valstybę narę, turto dalių gavimą arba negavimą, nes jos reikia kilmės valstybei narei, siekiant padengti mokesstinį reikalavimą, kuris atsirado šios buveinės perkėlimo momentu. Be to, Direktyvoje 2008/55, ypač 5–9 straipsniuose, kilmės valstybės narės institucijoms siūloma bendradarbiavimo ir paramos sistema,

suteikianti joms galimybę veiksmingai padengti mokestinį reikalavimą priimančiojoje valstybėje narėje.

- 79 Be to, Vokietijos ir Italijos vyriausybės tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai pateisinami reikalavimu išsaugoti nacionalinės mokesčių sistemos darną. Turto vertės padidėjimo apmokestinimas susijusios bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę momentu yra logiškai susijęs su ankstesniu atleidimu nuo mokesčio, kiek tai susiję su minėtu turto vertės padidėjimu.
- 80 Kaip nurodė generalinė advokatė išvados 99 punkte, reikalavimai, susiję su mokesčių sistemos darna ir subalansuotu apmokestinimo kompetencijos paskirstymu, sutampa.
- 81 Tačiau net darant prielaidą, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamais teisės aktais suteikiama galimybė pasiekti mokesčių sistemos darnos apsaugos tikslą, reikia konstatuoti, kad tik mokesčio sumos nustatymas bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo momentu, o ne jo sumokėjimas nedelsiant neviršija to, kas reikalinga tokiam tikslui pasiekti.
- 82 Atidėto šio mokesčio sumokėjimo atveju nekyla klausimas dėl Nyderlandų teisės aktuose nustatyto ryšio tarp mokestinės naudos, gaunamos atleidžiant latentinį bendrovės turto dalių vertės padidėjimą nuo mokesčio tiek, kiek tai susiję su bendrovės gaunamu susijusioje valstybėje narėje apmokestinamu pelnu, ir šios naudos kompensavimo mokestine našta, nustatoma tuomet, kai susijusi bendrovė nustoja gauti tokį pelną.

- 83 Galiausiai Vokietijos, Ispanijos, Portugalijos, Suomijos, Švedijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, pateisindamos pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktus, nurodo mokesčių slėpimo riziką.
- 84 Tačiau vien tuo, jog bendrovė perkelia savo buveinę į kitą valstybę narę, negalima pagrįsti bendros sukčiavimo mokesčių srityje prezumpcijos ir dėl to pateisinti priemonės, keliančios grėsmę naudojimuisi pagrindine Sutarties garantuojama laisve (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *ICI* 26 punktą; 2000 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, C-478/98, Rink. p. I-7587, 45 punktą; 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C-436/00, Rink. p. I-10829, 62 punktą; 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 27 punktą ir minėto Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 50 punktą).
- 85 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad valstybės narės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriais reikalaujama mokėti už bendrovės, perkeliančios savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę, turto dalių latentinį vertės padidėjimą sumokėti nedelsiant šio perkėlimo momentu, yra neproporcingi.
- 86 Todėl į antrąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti, kad SESV 49 straipsnis aiškinamas taip:
- jis nedraudžia valstybės narės teisės aktų, pagal kuriuos mokesčio už bendrovės turto latentinį vertės padidėjimą suma nustatoma galutinai — neatsižvelgiant į turto vertės sumažėjimą ar padidėjimą, kurie gali atsirasti vėliau — tuomet, kai bendrovė dėl savo faktinės administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę nustoja gauti apmokestinamojo pelno pirmojoje valstybėje narėje; šiuo atžvilgiu

neturi reikšmės tai, kad apmokestintas latentinis turto vertės padidėjimas, susijęs su pelnu dėl valiutos kurso, negali būti parodytas priimančiojoje valstybėje narėje, atsižvelgiant į jos galiojančią mokesčių sistemą,

- jis draudžia valstybės narės teisės aktus, kuriais reikalaujama mokėti už bendrovės, perkeliančios savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę, turto dalių latentinį vertės padidėjimą sumokėti nedelsiant šio perkėlimo momentu.

### Dėl bylinėjimosi išlaidų

- <sup>87</sup> 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 (didžioji kolegija) nusprendžia:

- 1. Pagal valstybės narės teisę įsteigta bendrovė, kuri perkelia savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę ir kurios, kaip pagal pirmosios valstybės narės teisę įsteigtos bendrovės, statusui šis buveinės perkėlimas neturi įtakos, gali remtis SESV 49 straipsniu, siekdama ginčyti jai pirmosios valstybės narės dėl šio buveinės perkėlimo nustatyto apmokestinimo teisėtumą.**



**2. SESV 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad:**

- **jis nedraudžia valstybės narės teisės aktų, pagal kuriuos mokesčio už bendrovės turto latentinį vertės padidėjimą suma nustatoma galutinai — neatsižvelgiant į turto vertės sumažėjimą ar padidėjimą, kurie gali atsirasti vėliau — tuomet, kai bendrovė dėl savo faktinės administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę nustoja gauti apmokestinamojo pelno pirmojoje valstybėje narėje; šiuo atžvilgiu neturi reikšmės tai, kad apmokestintas latentinis turto vertės padidėjimas, susijęs su pelnu dėl valiutos kurso, negali būti parodytas priimančiojoje valstybėje narėje, atsižvelgiant į jos galiojančią mokesčių sistemą,**
  
- **jis draudžia valstybės narės teisės aktus, kuriais reikalaujama mokėti už bendrovės, perkeliančios savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę, turto dalių latentinį vertės padidėjimą sumokėti nedelsiant šio perkėlimo momentu.**

Parašai.