



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. gegužės 21 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Apmokestinimas — Įsisteigimo laisvė — SESV 49 straipsnis — Apribojimai — Mokesčio už nerealizuotą kapitalo prieaugį surinkimas dalimis — Valstybių narių apmokestinimo kompetencijos paskirstymo išsaugojimas — Proporcingumas“

Byloje C-657/13

dėl *Finanzgericht Düsseldorf* (Vokietija) 2013 m. gruodžio 5 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2013 m. gruodžio 12 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Verder LabTec GmbH & Co. KG

prieš

Finanzamt Hilden

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešič, teisėjai A. Ó Caoimh, C. Toader, E. Jarašiūnas ir C.G. Fernlund (pranešėjas),

generalinis advokatas N. Jääskinen,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Verder LabTec GmbH & Co. KG*, atstovaujamos *Steuerberater O. Kress*,
- *Finanzamt Hilden*, atstovaujamos U. Franz,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Jacobs ir J.-C. Halleux,
- Danijos vyriausybės, atstovaujamos C. Thorning ir M. S. Wolff,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos L. Banciella Rodríguez-Miñón,

* Proceso kalba: vokiečių.

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* S. Fiorentino,
— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos J. Langer ir M. Bulterman,
— Švedijos vyriausybės, atstovaujamos U. Persson ir A. Falk,
— Europos Komisijos, atstovaujamos A. Cordewener ir W. Roels,
susipažinęs su 2015 m. vasario 26 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Verder LabTec GmbH & Co. KG*, įsteigtos Vokietijoje (toliau – *Verder LabTec*), ir *Finanzamt Hilden* (toliau – *Finanzamt*) ginčą dėl nerealizuoto kapitalo prieaugio, susijusio su šios bendrovės turto, apmokestinimo perkėlus šį turtą į Nyderlandų teritorijoje esantį jos nuolatinį padalinį.

Teisinis pagrindas

- 3 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad Vokietijos teisės normos, kuriomis reglamentuojamas Vokietijoje įsteigtos įmonės turto, perkėlus į šios įmonės nuolatinį padalinį už Vokietijos teritorijos ribų, nerealizuoto kapitalo prieaugio apmokestinimas pirmiausia grindžiamas *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) praktika.
- 4 1969 m. liepos 16 d. sprendime šis teismas įtvirtino „galutinio perkėlimo teoriją“. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą iš esmės matyti, jog ši teorija grindžiama principu, kad Vokietijos Federacinė Respublika, kaip valstybė, kurioje įsisteigusi įmonė, neteko teisės apmokestinti nerealizuoto kapitalo prieaugį, susijusį su šios įmonės turto, susidariusį Vokietijos teritorijoje, perkėlus šį turtą į kitos valstybės narės teritorijoje esantį nuolatinį padalinį, nes pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, sudarytą su valstybe nare, kurios teritorijoje yra šis nuolatinis padalinys, Vokietijos Federacinė Respublika privalėjo neapmokestinti šio padalinio gauto pelno. Taigi turto perkėlimas iš Vokietijoje įsteigtos įmonės į kitoje valstybėje narėje esantį padalinį laikytas turto vertės „dalies“ paėmimu, kaip tai suprantama pagal Pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz*, toliau – *EStG*) 4 straipsnio 1 dalies antrą sakinį.
- 5 Ši *Bundesfinanzhof* praktika lėmė, kad turto, kuris laikomas perkeltu kaip dalis Vokietijoje įsteigtos įmonės verslo reikmėms naudojamo turto, vertė turėjo būti konkrečiai nustatyta perkėlimo momentu. Šios vertės ir balansinės tokio turto vertės skirtumas balanse nurodomas perkėlimo momentu. Taigi atskleista nerealizuoto kapitalo prieaugio, susijusio su šiuo turto, suma buvo pridedama prie šios įmonės einamųjų metų pelno.
- 6 Remdamasis šia teismo praktika, Vokietijos mokesčių administratorius nusprendė, kad toks perkeliamas turtas perkėlimo momentu turi būti vertinamas rinkos kaina, t. y. kaina, dėl kurios tokioje pačioje ar panašioje situacijoje būtų sutarę nepriklausomi tretieji asmenys.
- 7 Mokesčių administratorius taip pat nusprendė taikyti teisingumo priemonę ir taip sušvelninti minėtos teismo praktikos poveikį – neapmokestinti viso iš tokio perkėlimo gauto pelno, o leisti atitinkamai įmonei sukurti kompensacinę eilutę, kad būtų įskaitytas šis pelnas. Verslo reikmėms naudojamo

nusidėvinčio turto atveju tokia kompensacinė eilutė turi būti nurašoma proporcingai likusiam šio turto naudingo tarnavimo laikui arba įtraukiama į pelną ne vėliau kaip po dešimties metų nuo atitinkamo perkėlimo.

- 8 Vokietijoje įsteigtos įmonės nerealizuotas kapitalo prieaugis, susijęs su turtu, perkeltu į kitos valstybės narės teritorijoje esantį jos nuolatinį padalinį, pirmą kartą reglamentuotas 2006 m. gruodžio 7 d. Įstatyme dėl mokesčių priemonių, susijusių su Europos bendrovės atsiradimu, ir dėl kitų mokesčių teisės normų pakeitimo (*BGBI.* 2006 I, p. 2782, toliau – *SEStEG*).
- 9 Šio įstatymo tikslas buvo, pirma, pritaikyti mokesčių teisės normas prie aktualių Sąjungos teisės reikalavimų mokesčių teisės ir įmonių teisės srityje ir, antra, nuosekliai užtikrinti Vokietijos Federacinės Respublikos apmokestinimo teises ir garantuoti nerealizuoto kapitalo prieaugio apmokestinimą tais atvejais, kai nagrinėjamo turto apmokestinimas jau nepriklauso šios valstybės narės kompetencijai.
- 10 Šiuo tikslu *SEStEG* į *EStG* 4 straipsnio 1 dalį įterptas trečias sakiny, pagal kurį „turto paėmimui ne verslo reikmėms prilyginamas Vokietijos Federacinės Respublikos kompetencijos apmokestinti pelną, gautą pardavus ar panaudojus turtą, atmetimas arba apribojimas“. Remiantis *SEStEG* motyvais matyti, kad šia nuostata siekiama patikslinti galiojančias teisės normas.
- 11 *SEStEG* į *EStG* taip pat įterptas 4g straipsnis. Pagal šį straipsnį tuo atveju, kai turtas priskiriamas to paties mokesčių mokėtojo padaliniui, esančiam kitoje valstybėje narėje nei Vokietijos Federacinė Respublika, ir dėl to pagal *EStG*, iš dalies pakeisto *SEStEG*, 4 straipsnio 1 dalies trečią sakinį laikomas paimtu, mokesčių mokėtojo prašymu sukuriama kompensacinė eilutė, kurios sumos dydis lygus turto balansinės vertės ir rinkos vertės skirtumui. Pagal šio 4g straipsnio 2 dalies pirmą sakinį tais finansiniais metais, kai ši kompensacinė eilutė sukurta, ir per kitus ketverius finansinius metus penktadalis sumos kasmet įtraukiama į pelną.
- 12 Be to, *SEStEG* į *EStG* 52 straipsnį įterpta 8b dalis, pagal kurią *EStG*, iš dalies pakeisto *SEStEG*, 4 straipsnio 1 dalies trečias sakiny taikomas nuo 2006 mokesčių metų.
- 13 2008 m. liepos 17 d. sprendimu, priimtu byloje dėl 1995 m. mokesčio laikotarpio, *Bundesfinanzhof* atsisakė savo ankstesnės praktikos, susijusios su „galutinio paėmimo teorija“. Grįsdamas tokį atsisakymą šis teismas teigė, kad prieš įsigaliojant *SEStEG* galiojusi *EStG* redakcija nėra pakankamas jo ankstesnės praktikos pagrindas. *Bundesfinanzhof* teigė, kad Vokietijoje įsteigtos įmonės turto perkėlimas į kitoje valstybėje narėje esantį jos nuolatinį padalinį nėra jo paėmimas.
- 14 Antra, šis teismas savo pozicijos pasikeitimą motyvavo tuo, kad nėra poreikio Vokietijoje įsteigtos įmonės turto perkėlimą į kitoje valstybėje narėje esantį jos nuolatinį padalinį laikyti aplinkybe, dėl kurios atsiranda pelnas, nes vėlesniam Vokietijoje atsiradusio nerealizuoto kapitalo prieaugio apmokestinimui neturi įtakos tai, kad minėto padalinio pelnas Vokietijoje neapmokestinamas.
- 15 Atsižvelgdamas į šią teismo praktiką, Vokietijos įstatymų leidėjas nusprendė priimti įstatymą dėl netaikymo ir patikslinti *EStG*, iš dalies pakeisto *SEStEG*, 4 straipsnio 1 dalies trečią sakinį.
- 16 2010 m. gruodžio 8 d. Įstatymu dėl 2010 m. mokesčio (*BGBI.* 2010 I, p. 1768) įstatymų leidėjas, pirma, *EStG*, iš dalies pakeisto *SEStEG*, po 4 straipsnio 1 dalies trečio sakinio įterpė ketvirtą sakinį, siekdamas paaiškinti pagrindinį šio 4 straipsnio 1 dalies trečio sakinio taikymo atvejį. Tame ketvirtame sakinyje nustatyta, kad „turto perleidimo pelno apmokestinimo teisė neegzistuoja ar yra ribojama visų pirma tais atvejais, kai iki tol mokesčio mokėtojo nacionalinėje teritorijoje esančiam nuolatiniam padaliniui priskirtas turtas turi būti priskiriamas užsienyje esančiam nuolatiniam padaliniui“.

- 17 Antra, *EStG*, iš dalies pakeisto *SEStEG*, 52 straipsnio 8b dalis papildyta antru ir trečiu sakiniais, pagal kuriuos Įstatyme dėl 2010 m. mokesčio įtvirtintos redakcijos *EStG* 4 straipsnio 1 dalies trečias ir ketvirtas sakiniai taikomi ir 2005 mokesčiniams metams.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 18 *Verder LabTec* yra pagal Vokietijos teisę įsteigta komanditinė bendrija, kurios buveinė Vokietijoje. Nuo 2005 m. gegužės mėn. ši komanditinė bendrija užsiėmė tik savo teisių, susijusių su patentais, prekių ženklais ir dizainu, administravimu. Pagal 2005 m. gegužės 25 d. sudarytą sutartį ji perleido šias teises Nyderlanduose esančiam savo padaliniiui.
- 19 Atlikusi mokesčių patikrinimą *Finanzamt* laikėsi nuomonės, kad minėtos teisės turėjo būti perduodamos atskleidžiant visą su jomis susijusį nerealizuotą kapitalo prieaugį, atitinkantį tikrąją rinkos vertę perkėlimo momentu.
- 20 Tačiau *Finanzamt* teigė, kad nerealizuotas kapitalo prieaugis, kurio suma nebuvo ginčyta, neturi būti nedelsiant apmokestinamas visas. Anot *Finanzamt*, teisingumo sumetimais jo suma turi būti įskaitoma sukuriant tokio pat dydžio eilutę ir taikant linijinį metodą ji turi būti įtraukta į pelną per 10 metų.
- 21 Remdamasi šio patikrinimo rezultatais, *Finanzamt* 2009 m. rugpjūčio 17 d. priėmė sprendimą dėl atskiros ir vienos 2005 mokesčių metų apmokestinamosios vertės nustatymo. Ji apskaičiavo *Verder LabTec* pelną prie gauto pelno proporcingai pridėjusi kompensacinėje eilutėje tais mokesčiais metais nurodytos sumos dalį – dešimtadalį nagrinėjamo nerealizuoto kapitalo prieaugio – ir atėmusi sumą, skirtą su tuo susijusio verslo mokesčio rezervui padidinti.
- 22 2011 m. rugsėjo 19 d. sprendimu *Finanzamt* atmetė dėl 2009 m. rugpjūčio 17 d. sprendimo pateiktą skundą kaip nepagrįstą.
- 23 *Verder LabTec* dėl šio sprendimo pateikė skundą *Finanzgericht Düsseldorf* (Diuseldorfo finansų teismas) ir iš esmės tvirtino, kad nagrinėjamais mokesčių teisės aktais pažeidžiama SESV 49 straipsnyje užtikrinta įsisteigimo laisvė. Ši įmonė teigia, kad mokesčio už nerealizuotą kapitalo prieaugį, susijusį su perkeltu turtu, išieškojimas dalimis turto perkėlimo momentu yra neproporcinga priemonė. Šio mokesčio išieškojimas tuo momentu, kai kapitalo prieaugis realizuojamas, būtų ne tokia griežta priemonė.
- 24 *Finanzamt* prašo atmesti skundą. Ji teigia, kad nagrinėjama mokesstinė tvarka neprieštarauja Sąjungos teisės principams ir kad galimas įsisteigimo laisvės pažeidimas pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Be to, nagrinėjami mokesčių teisės aktai yra proporcingi, nes atskleistas nerealizuotas kapitalo prieaugis apmokestinamas ne visas iš karto.
- 25 *Finanzgericht Düsseldorf* pabrėžia, kad Įstatyme dėl 2010 m. mokesčio įtvirtintos redakcijos *EStG* 4 straipsnio 1 dalies trečias ir ketvirtas sakiniai taikomi mokesčiais metais, dėl kurių kilo ginčas, t. y. 2005 m.
- 26 Šis teismas teigia, kad nacionalinės teisės aktai, kuriuose reglamentuojamas nagrinėjamas turto paėmimas, pažeidžia įsisteigimo laisvę. Be to, atsižvelgdamas į Sprendimą *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785), jis tvirtina, kad šie teisės aktai nepateisinami, nes pagal mokesčio teritoriškumo principą Vokietijos Federacinė Respublika turi teisę apmokestinti nerealizuotą kapitalo prieaugį, atsiradusį laikotarpiu iki turto perdavimo kitoje valstybėje narėje esančiam nuolatiniam padaliniiui. Nors galima teigti, kad nerealizuoto kapitalo prieaugio sumos nustatymas nagrinėjamo turto perdavimo momentu yra proporcinga priemonė, mokesčio, susijusio su šiuo kapitalo prieaugiu, išieškojimas iki jo realizavimo, nepaisant to, kad išieškojimas paskirstomas per penkerius ar dešimt metų, anot šio teismo, negali būti laikomas proporcinga priemone.

- 27 Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Düsseldorf* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar su SESV 49 straipsnyje įtvirtinta įsisteigimo laisve suderinama tai, kad nacionalinės teisės nuostatoje numatyta, jog toje valstybėje esančio įmonės padalinio turto perdavimas kitoje valstybėje esančiam tos pačios įmonės padalinii laikomas turto paėmimu ne verslo reikmėms, todėl atskleidžiant nerealizuotą [kapitalo prieaugį] gaunamas su turto paėmimu susijęs pelnas, o kitoje nacionalinės teisės nuostatoje numatyta galimybė tolygiai paskirstyti šį pelną penkeriems ar dešimčiai finansinių metų?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 28 *Verder LabTec* tvirtina, kad prejudicinis klausimas yra nepriimtinas dėl savo hipotetinio pobūdžio, nes, anot šios bendrovės, penkerių ar dešimties metų laikotarpis išieškoti mokesčių, kurių nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, netaikytas nagrinėjamiems mokesčiniams metams, t. y. 2005 m. *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybė teigia, kad prejudicinis klausimas yra hipotetinis, kiek tai susiję su išieškojimo paskirstymu per penkerius metus, nes paskirstymas per penkerių metų laikotarpį netaikytas 2005 mokesčiais metais. Europos Komisija taip pat teigia, kad prejudicinis klausimas, kiek jis susijęs su išieškojimo paskirstymu per penkerius metus, yra arba gali būti hipotetinis. Šiuo klausimu ji nurodo, jog, kadangi 2011 m. rugsėjo 19 d. *Finanzamt* sprendimas susijęs su išieškojimo paskirstymu per dešimt metų, gali būti, kad *Finanzamt* negalės vėliau jo pakeisti į penkerių metų laikotarpį.
- 29 Šiuo klausimu primintina, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės išaiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma reikšmingumo prezumpcija. Nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gali atmesti, tik jei akivaizdu, jog prašymas išaiškinti Sąjungos teisę visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ar teisiniai pagrindai, būtini, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (Sprendimo *Stanley International Betting ir Stanleybet Malta*, C-463/13, EU:C:2015:25, 26 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).
- 30 Nagrinėjama atveju konstatuotina, jog iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad 2009 m. rugpjūčio 17 d. pranešimas apie mokėtiną mokesčių, kurių užginčijus priimtas 2011 m. rugsėjo 19 d. *Finanzamt* sprendimas, susijęs su mokesčio išieškojimo paskirstymu per dešimt, o ne per penkerius metus. Taigi akivaizdu, kad problema dėl šio mokesčio išieškojimo paskirstymo per penkerius metus yra hipotetinė. Todėl, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 18 punkte, prejudicinis klausimas nepriimtinas, kiek jis susijęs su tokiu išieškojimu.
- 31 Darytina išvada, jog pateiktą klausimą reikia suprasti taip, kad juo siekiama išsiaiškinti, ar SESV 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo draudžiamos tokios valstybės narės mokesčių teisės normos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuriose numatyta, jog tuo atveju, kai toje valstybėje narėje esančios įmonės turtas perkeliamas į kitoje valstybėje narėje esantį šios įmonės nuolatinį padalinį, atskleidžiamas pirmojoje valstybėje narėje atsiradęs su tuo turtu susijęs nerealizuotas kapitalo prieaugis, jis apmokestinamas ir šis mokeskis išieškomas dalimis per dešimt metų.
- 32 Primintina, kad pagal SESV 49 straipsnį reikalaujama panaikinti įsisteigimo laisvės apribojimus. Ši laisvė apima pagal valstybės narės teisės aktus įsteigtų bendrovių, Europos Sąjungoje turinčių registruotą buveinę, centrinę administraciją arba pagrindinę verslo vietą, teisę vykdyti veiklą kitose valstybėse narėse per dukterinę bendrovę, padalinį ar atstovybę (Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 54 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

- 33 Nors iš ESV sutarties nuostatų dėl įsisteigimo laisvės matyti, kad jos skirtos užtikrinti, kad priimančiojoje valstybėje narėje bus taikoma nacionalinė tvarka, pagal jas taip pat draudžiama kilmės valstybei narei trukdyti savo piliečiams arba pagal jos įstatymus įsteigta bendrovei steigti kitoje valstybėje narėje (Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 56 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).
- 34 Be to, pagal nusistovėjusią teismo praktiką įsisteigimo laisvės apribojimais laikomos visos priemonės, dėl kurių naudotis šia laisve draudžiama, sunku ar ne taip patrauklu (*Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 56 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).
- 35 Šiuo klausimu pažymėtina, kad įsisteigimo laisvė taikoma įmonės veiklos perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą, neatsižvelgiant į tai, ar atitinkama įmonė perkelia savo registruotą buveinę ir faktinę vadovybę į tą kitą valstybę narę arba ar ji perkelia vienos valstybės narės teritorijoje esančio nuolatinio padalinio turtą į kitą valstybę narę (Sprendimo *Komisija / Danija*, C-261/11, EU:C:2013:480, 28 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).
- 36 Kiek tai susiję su nerealizuoto kapitalo prieaugio, atsiradusio valstybės narės mokesčių kompetencijos srityje ir susijusio su turtu, perkeltu į kitoje valstybėje narėje esantį nuolatinį padalinį, apmokestinimu, kai pirmoji valstybė narė netenka teisės apmokestinti iš šio turto gautas pajamas jį perkėlus, iš Teisingumo Teismo praktikos iš esmės darytina išvada, kad valstybės narės mokesčių teisės normos, pagal kurias šis kapitalo prieaugis tokio perkėlimo atveju apmokestinamas iškart, nors jis neapmokestinamas, kai vykdomas panašus perkėlimas valstybės viduje, atgraso pirmojoje valstybėje narėje įsisteigusią įmonę perkelti savo turtą į kitą valstybę narę, todėl yra įsisteigimo laisvės ribojimas (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Danija*, C-261/11, EU:C:2013:480, 29–31 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).
- 37 Nagrinėjamu atveju konstatuotina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos mokesčių teisės normos lemia nerealizuoto kapitalo prieaugio, atsiradusio perkėlus turtą į kitoje valstybėje narėje nei Vokietijos Federacinė Respublika esantį nuolatinį padalinį, atskleidimą ir apmokestinimą. Tačiau toks atskleidimas ir apmokestinimas nevyktų atliekant panašų perkėlimą valstybės viduje, nes šis nerealizuotas kapitalo prieaugis apmokestinamas tik tada, kai faktiškai realizuojamas. Dėl tokio skirtingo požiūrio įmonė, norinti perkelti savo turtą į kitoje valstybėje narėje esantį nuolatinį padalinį, gali atsidurti finansiškai nepalankesnėje padėtyje. Taigi toks skirtingas požiūris, susijęs su nagrinėjamo kapitalo prieaugio atskleidimu ir apmokestinimu, atgraso pagal Vokietijos teisę įsteigtą įmonę perkelti savo turtą į kitą valstybę narę.
- 38 Toks skirtingas požiūris nepaaiškinamas objektyviai skirtinga padėtimi. Atsižvelgiant į valstybės narės teisės nuostatas, pagal kurias apmokestinamas jos teritorijoje atsiradęs nerealizuotas kapitalo prieaugis, įmonės, perkeliančios turtą į kitoje valstybėje narėje esantį padalinį, padėtis, susijusi su pirmojoje valstybėje narėje prieš perkeliant atsiradusiu su šiuo turtu susijusio kapitalo prieaugio apmokestinimu, yra panaši į įmonės, perkeliančios turtą į toje pačioje valstybėje narėje esantį nuolatinį padalinį, padėtį (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 60 punktą).
- 39 Darytina išvada, kad skirtingas požiūris, kuris numatytas pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės normose ir su kuriuo susiduria Vokietijos Federacinėje Respublikoje esanti įmonė, kai turtas perkeliamas į kitoje valstybėje narėje esantį šios įmonės nuolatinį padalinį, yra įsisteigimo laisvės ribojimas, kaip jis suprantamas pagal SESV 49 straipsnį.
- 40 Tačiau reikia nustatyti, ar šį ribojimą galima objektyviai pateisinti Sąjungos teisėje pripažintais privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Tokiu atveju taip pat būtina, kad jis neviršytų to, kas būtina šiam tikslui pasiekti.

- 41 Anot Vokietijos vyriausybės, įsisteigimo laisvės ribojimą galima pateisinti privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su valstybių narių apmokestinimo kompetencijos paskirstymo išsaugojimu. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas dėl to abejoja.
- 42 Šiuo klausimu primintina, pirma, kad apmokestinimo kompetencijos paskirstymo valstybėms narėms išsaugojimas yra Teisingumo Teismo pripažintas teisėtas tikslas ir kad nesant Sąjungos priimtų suvienodinimo ar suderinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo kriterijus, siekdamas išvengti dvigubo apmokestinimo (Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 64 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).
- 43 Antra, pagal mokesčio teritoriškumo principą valstybė narė tuo atveju, kai turtas perkeliamas į kitą valstybę narę esantį nuolatinį padalinį, perkėlimo momentu turi teisę apmokestinti kapitalo prieaugį, atsiradusį laikotarpiu iki turto perkėlimo. Tokia priemone siekiama užkirsti kelią situacijoms, kurios gali pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti mokesčių srityje kompetenciją, susijusią su jos teritorijoje vykdoma veikla (šiuo klausimu žr. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 45, 46 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).
- 44 Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjamas turto perkėlimas iš Vokietijos Federacinės Respublikos į kitą valstybę narę nereiškia, kad ši pirmoji valstybė turi atsisakyti teisės apmokestinti kapitalo prieaugį, atsiradusį jos mokesčių kompetencijos srityje iki šio perkėlimo.
- 45 Be to, valstybės narės, turinčios teisę apmokestinti kapitalo prieaugį, kuris atsirado, kai atitinkamas turtas buvo jų teritorijoje, turi teisę šio apmokestinimo tikslais numatyti kitą apmokestinimo momentą nei šio kapitalo prieaugio faktinis realizavimas, siekiant užtikrinti šio turto apmokestinimą (Sprendimo *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 53 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 46 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamosiose mokesčių teisės normose reglamentuojamas turto perkėlimas į kitą valstybę narę nei Vokietijos Federacinė Respublika esantį padalinį, o iš šio perkėlimo gautos pajamos Vokietijos Federacinėje Respublikoje neapmokestinamos.
- 47 Taigi atskleidžiant kapitalo prieaugį, susijusį su perkeltu turtu, iki jo perkėlimo atsiradusį Vokietijos Federacinės Respublikos mokesčių kompetencijos srityje, ir jį apmokestinant siekiama užtikrinti nerealizuoto kapitalo prieaugio, atsiradusio šios valstybės narės mokesčių kompetencijos srityje, apmokestinimą. Su turtu susijusias pajamas, kurios gautos po perkėlimo, apmokestina kita valstybė narė, kurios teritorijoje yra minėtas nuolatinis padalinys. Taigi tokie teisės aktai, kaip nagrinėjami pagrindinėje byloje, yra tinkami užtikrinti, kad būtų išsaugotas atitinkamų valstybių narių apmokestinimo kompetencijos paskirstymas.
- 48 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės normų proporcingumo visų pirma primintina, kad tai, jog valstybė narė, siekdama išsaugoti naudojamą mokesčio kompetenciją, nustato mokesčio, kuris turi būti sumokėtas už jos teritorijoje atsiradusį nerealizuoto kapitalo prieaugį, susijusį su perkeltu už jos teritorijos ribų turtu, dydį, kai praranda kompetenciją apmokestinti atitinkamą turtą, šioje byloje (kai atitinkamas turtas perkeliamas už šios valstybės narės teritorijos ribų) yra proporcinga (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-64/11, EU:C:2013:264, 31 punktą ir Sprendimo *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 60 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 49 Dėl tokio mokesčio surinkimo Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad reikia leisti apmokestinamajam asmeniui pasirinkti – nedelsiant sumokėti mokesťį ar atidėti šio mokesčio sumos sumokėjimą, prireikus su palūkanomis pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus (Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 67 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką).

- 50 Be to, šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad reikia atsižvelgti ir į riziką, kad mokestis bus nesumokėtas, kuri ilgainiui didėja ir į kurią gali atsižvelgti atitinkama valstybė narė nacionalinės teisės aktuose, taikytinuose atidėto mokestinės skolos sumokėjimo atveju (šiuo klausimu žr. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 74 punktą).
- 51 Taigi nagrinėjamo atveju kyla klausimas, ar nagrinėjamo mokesčio mokėjimas dalimis per dešimt metų gali būti proporcinga priemonė, padėsianti pasiekti tikslą išsaugoti valstybių narių apmokestinimo įgaliojimų paskirstymą.
- 52 Šiuo klausimu pakanka konstatuoti, kad mokesčio už nerealizuotą kapitalo prieaugį surinkimas ne iškart, o per penkerius metus buvo pripažintas proporcinga priemone šiam tikslui pasiekti (Sprendimo *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 64 punktas). Taigi mokesčio už nerealizuotą kapitalo prieaugį surinkimas per dešimt metų, kaip šioje byloje, taip pat laikytinas proporcinga priemone šiam tikslui pasiekti, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 72 ir 73 punktuose.
- 53 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, jog SESV 49 straipsnis aiškintinas taip, kad juo nedraudžiamos tokios valstybės narės mokesčių teisės normos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuriose numatyta, jog tuo atveju, kai toje valstybėje narėje esančios įmonės turtas perkeliamas į kitoje valstybėje narėje esantį šios įmonės nuolatinį padalinį, atskleidžiamas pirmojoje valstybėje narėje atsiradęs su tuo turtu susijęs nerealizuotas kapitalo prieaugis, jis apmokestinamas ir šis mokestis surenkamas dalimis per dešimt metų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 54 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

SESV 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad juo nedraudžiamos tokios valstybės narės mokesčių teisės normos, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuriose numatyta, jog tuo atveju, kai toje valstybėje narėje esančios įmonės turtas perkeliamas į kitoje valstybėje narėje esantį šios įmonės nuolatinį padalinį, atskleidžiamas pirmojoje valstybėje narėje atsiradęs su tuo turtu susijęs nerealizuotas kapitalo prieaugis, jis apmokestinamas ir šis mokestis surenkamas dalimis per dešimt metų.

Parašai.