



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. vasario 16 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Tiesioginiai mokesčiai – Pelno mokestis – SESV 49, 63 ir 64 straipsniai – Įsisteigimo laisvė – Laisvas kapitalo judėjimas – Turto perleidimas bendrovių grupės viduje – Rezidavimo vietą mokesčių tikslais valstybėje narėje turinti bendrovė, kurios patronuojančioji bendrovė turi rezidavimo vietą mokesčių tikslais kitoje valstybėje narėje ir kurios „seserinė“ bendrovė turi rezidavimo vietą mokesčių tikslais trečiojoje šalyje – Rezidavimo vietą mokesčių tikslais valstybėje narėje turinčios bendrovės intelektinių teisių perleidimas rezidavimo vietą mokesčių tikslais trečiojoje šalyje turinčiai „seserinei“ bendrovei – Rezidavimo vietą mokesčių tikslais valstybėje narėje turinčios bendrovės vienos iš jos patronuojamųjų bendrovių akcijų perleidimas rezidavimo vietą mokesčių tikslais kitoje valstybėje narėje turinčiai patronuojančiajai bendrovei – Atlygis, lygus perleisto turto rinkos vertei – Atleidimas nuo mokesčio arba apmokestinimas atsižvelgiant į bendrovės perėmėjos buveinės valstybę“

Byloje C-707/20

dėl *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas (Mokesčių bylų ir kanclerio skyrius), Jungtinė Karalystė) 2020 m. gruodžio 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. gruodžio 30 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Gallagher Limited

prieš

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Jürimäe, teisėjai M. Safjan, N. Piçarra, N. Jääskinen (pranešėjas) ir M. Gavalec,

generalinis advokatas A. Rantos,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

* Proceso kalba: anglų..

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Gallagher Limited*, atstovaujamos *barrister* I. Afzal, QC P. Baker, *solicitors* S. Bond ir E. Buxton,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos L. Baxter ir F. Shibli ir J. Simpson, padedamų QC R. Baldry ir *barrister* B. Elliott,
- Europos Komisijos, atstovaujamos P.-J. Loewenthal ir W. Roels,

susipažinęs su 2022 m. rugsėjo 8 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49, 63 ir 64 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Prašymas pateiktas nagrinėjant *Gallagher Limited* (toliau – GL), bendrovės rezidentės mokesčių tikslais Jungtinėje Karalystėje, ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Jungtinės Karalystės mokesčių ir muitų administratorius, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl mokestinės prievolės GL nustatymo, nesuteikiant teisės atidėti mokesčio sumokėjimą dėl dviejų turto perleidimo bendrovėms, kurios nėra rezidentės mokesčių tikslais Jungtinėje Karalystėje ir priklauso tai pačiai bendrovių grupei kaip ir GL, sandorių.

Teisinis pagrindas

Susitarimas dėl išstojimo

- 3 Susitarimas dėl Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės išstojimo iš Europos Sąjungos ir Europos atominės energijos bendrijos (OL L 29, 2020, p. 7, toliau – Susitarimas dėl išstojimo) buvo patvirtintas 2020 m. sausio 30 d. Tarybos sprendimu (ES) 2020/135 (OL L 29, 2020, p. 1).
- 4 Pagal Susitarimo dėl išstojimo preambulę visa Sąjungos teisė, atsižvelgiant į šiame susitarime nustatytas taisykles, nustoja būti taikoma Jungtinei Karalystei nuo šio susitarimo įsigaliojimo dienos.
- 5 Susitarimo dėl išstojimo 126 straipsnyje numatytas pereinamasis laikotarpis, prasidedantis šio susitarimo įsigaliojimo dieną ir pasibaigiantis 2020 m. gruodžio 31 d., per kurį Jungtinei Karalystei taikoma Sąjungos teisė, nebent šiame susitarime numatyta kitaip.
- 6 Susitarimo dėl išstojimo 86 straipsnio „Nebaigtos nagrinėti Europos Sąjungos Teisingumo Teismo bylos“ 2 ir 3 dalyse nustatyta:

„2. Europos Sąjungos Teisingumo Teismas toliau turi jurisdikciją Jungtinės Karalystės teismų prašymu priimti prejudicinį sprendimą, jei prašymas pateiktas iki pereinamojo laikotarpio pabaigos.

3. Šiame skyriuje laikoma, kad <...> prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas tuo momentu, kai <...> Teisingumo Teismo <...> kanceliarija užregistravo dokumentą, kuriuo pradeda byla.“
- 7 Susitarimo dėl išstojimo 89 straipsnio 1 dalyje nurodyta:
„Iki pereinamojo laikotarpio pabaigos paskelbti Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimai ir nutartys ir po pereinamojo laikotarpio pabaigos paskelbti tokie sprendimai ir nutartys 86 ir 87 straipsniuose nurodytose bylose Jungtinei Karalystei ir jos teritorijoje yra privalomi visa apimtimi [visi].“
- 8 Pagal Susitarimo dėl išstojimo 185 straipsnį jis įsigaliojo 2020 m. vasario 1 d.

Jungtinės Karalystės teisė

- 9 Pagal *Corporation Tax Act 2009* (2009 m. Pelno mokesčio įstatymas, toliau – 2009 m. CTA) 2 ir 5 straipsnius ir *Taxation of Chargeable Gains Act 1992* (1992 m. Kapitalo prieaugio apmokestinimo įstatymas, toliau – 1992 m. TCGA) 8 straipsnį bendrovė Jungtinės Karalystės rezidentė mokesčių tikslais privalo sumokėti pelno mokesťi nuo viso jos pelno (įskaitant kapitalo prieaugį), gauto atitinkamais mokestiniais metais.
- 10 Pagal 2009 m. CTA 5 straipsnio 3 dalį bendrovė, kuri nėra Jungtinės Karalystės rezidentė mokesčių tikslais, bet joje vykdo komercinę veiklą per nuolatinę buveinę Jungtinėje Karalystėje, turi mokėti mokesťi nuo šiai nuolatinei buveinei priskirtino pelno. Be to, pagal 1992 m. TCGA 10B straipsnį tokia bendrovė privalo mokėti mokesťi nuo kapitalo prieaugio, gauto perleidus turtą, jei šis turtas yra Jungtinėje Karalystėje ir jeigu jis naudojamas komercinei ar nuolatinės buveinės veiklai. Šis turtas laikomas „apmokestinamuoju turtu“ pagal 1992 m. TCGA 171 straipsnio 1A dalį.
- 11 Pagal 1992 m. TCGA 17 ir 18 straipsnius laikoma, kad turtas perleistas už rinkos vertei lygų atlygį, jeigu perleidimas nevykdomas pagal sutartį, sudarytą ne įprastomis konkurencijos sąlygomis, arba kai jis atliekamas susijusio asmens naudai.
- 12 1992 m. TCGA 170 straipsnyje nustatyta:
„1. Šis straipsnis skirtas 171–181 straipsniams aiškinti, išskyrus tuos atvejus, kai nurodyta kitaip <...>.
2. Jeigu nenumatyta kitaip:
<...>
b) siekiant nustatyti, ar bendrovės sudaro grupę, ir, jei taip, kokia yra pagrindinė grupės bendrovė, taikomos 3–6 dalys,
<...>
d) sąvokos „grupė“ ir „patronuojamoji bendrovė“ turi būti aiškinamos su visais būtiniais pakeitimais, kai jos taikomos bendrovei, įregistruotai pagal kitos valstybės, o ne Jungtinės Karalystės, teisę.

3. Atsižvelgiant į šio straipsnio 4–6 dalis:

- a) bendrovė (toliau ir 171–181 straipsniuose vadinama „pagrindine grupės bendrove“) ir visos patronuojamosios bendrovės, kurių 75 % akcijų ji turi, sudaro grupę; jei kuri nors iš šių patronuojamųjų bendrovių turi 75 % akcijų patronuojamųjų bendrovių, jos įtraukiamos į grupę, kaip ir jų patronuojamosios bendrovės, kurių 75 % akcijų ji turi, ir taip toliau, tačiau:
- b) prie grupės nepriskiriama jokia bendrovė (išskyrus pagrindinę grupės bendrovę), kuri nėra patronuojamoji bendrovė, kurios 51 % faktiškai turi pagrindinė grupės bendrovė.

4. Bendrovė negali būti pagrindinė grupės bendrovė, jei 75 % jos akcijų priklauso kitai bendrovei.

<...>“

13 1992 m. TCGA 171 straipsnyje ir 2009 m. CTA 775 ir 776 straipsniuose (toliau kartu – grupės perleidimo taisyklės) numatyta, kad turto perleidimas tarp grupės bendrovių, apmokestinamų pelno mokesčiu Jungtinėje Karalystėje, turi būti vykdomas mokestiniu požiūriu neutraliu pagrindu.

14 1992 m. TCGA 171 straipsnyje nustatyta:

„1. Kai:

a) bendrovė (A bendrovė) perleidžia turtą kitai bendrovei (B bendrovė) tuo metu, kai abi bendrovės priklauso tai pačiai bendrovių grupei; ir

b) įvykdytos šio straipsnio 1A dalies sąlygos,

bendrovė A ir bendrovė B pelno mokesčio tikslais laikomos gavusios kapitalo prieaugio, lyg šį turtą bendrovė B įsigijo kaip atlygį, užtikrinanti, kad perleisdama turtą bendrovė A neįgis nei pelno, nei nuostolių.

1A. Šio straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos tokios sąlygos:

a) A bendrovė perleidimo dieną yra Jungtinės Karalystės rezidentė arba turtas yra tos bendrovės apmokestinamasis turtas prieš pat tą dieną; ir

b) B bendrovė perleidimo dieną yra Jungtinės Karalystės rezidentė arba turtas yra tos bendrovės apmokestinamasis turtas iš karto po tos dienos.

Šiuo tikslu turtas yra bendrovės „apmokestinamasis turtas“ tam tikrą dieną su sąlyga: jei tą dieną bendrovė tą turtą perleistų, bet koks bendrovės gautas pelnas būtų apmokestinamasis pelnas ir pagal 10B straipsnį sudarytų pelno mokesčio tikslais dalį jos apmokestinamojo pelno.

<...>“

15 2009 m. CTA 775 straipsnyje nustatyta:

„1. Nematerialiojo turto perleidimas iš vienos bendrovės (perleidėjos) kitai bendrovei (parėmėjai) šioje dalyje laikomas mokesčių požiūriu neutraliu, jei:

- a) perleidimo dieną abi bendrovės priklauso tai pačiai grupei;
- b) prieš pat perleidimą atitinkamas turtas perleidėjui yra apmokestinamas nematerialusis turtas ir
- c) iškart po perleidimo atitinkamas turtas perėmėjui yra apmokestinamas nematerialusis turtas.

2. Apie mokesčių požiūriu neutralaus perleidimo pasekmes šioje dalyje žr. 776 straipsnį.

<...>“

16 2009 m. CTA 776 straipsnyje nurodyta:

„1. Šiame straipsnyje nustatomos turto perleidimo, kuris šioje dalyje yra „mokesčių požiūriu neutralus“, pasekmės.

2. Šiuo tikslu perleidimas laikomas nesusijusiu su:

- a) turto realizavimu perleidėjui; arba
- b) perėmėjo turto įsigijimu.

3. Šiuo tikslu perėmėjas laikomas

- a) turėjusiu turtą bet kuriuo metu, kai jis priklausė perleidėjui; ir
- b) atlikusiu visą deramą patikrinimą, kurį atliko turto perleidėjas.

4. Konkrečiai kalbant:

- a) pradinė turto kaina perleidėjo rankose laikoma pradine turto kaina perėmėjo rankose; ir
- b) visas kreditas ir debetas, susijęs su turtu, į kuriuos pagal šią dalį atsižvelgė perleidėjas mokesčių tikslais, vertinami taip, lyg perėmėjas į juos atsižvelgtų.

5. Nuoroda į turto kainą 4 dalies a punkte yra susijusi su kaina mokesčių tikslais.“

17 2009 m. CTA 764 straipsnyje įtvirtinta:

„1. Šis skyrius taikomas šios dalies tikslais siekiant nustatyti, ar bendrovės sudaro grupę, ir, jei taip, kuri yra pagrindinė grupės bendrovė.

<...>“

18 2009 m. CTA 765 straipsnyje numatyta:

„1. Bendra taisyklė yra tokia:

- a) bendrovė (A) ir visos jos patronuojamosios bendrovės, kurių 75 % akcijų ji turi, sudaro grupę; ir
- b) jei viena iš šių bendrovių turi 75 % kitų patronuojamųjų bendrovių akcijų, grupei priskiriamos šios patronuojamosios bendrovės ir jų patronuojamosios bendrovės, kurių 75 % akcijų jos turi, ir taip toliau.

2. A šiame skyriuje ir 9 skyriuje vadinama pagrindine grupės bendrove.

3. 1 ir 2 dalims taikomos šios šio skyriaus nuostatos.“

19 2009 m. CTA 767 straipsnyje nurodyta:

„1. Bendra taisyklė yra tokia: bendrovė (A) nėra pagrindinė grupės bendrovė, jei 75 % jos akcijų turi kita bendrovė (B).

<...>“

20 *Taxes Management Act 1970* (1970 m. Mokesčių administravimo įstatymas; toliau – 1970 m. TMA) 59D straipsnyje numatyta:

„1. Pelno mokestis už ataskaitinį laikotarpį yra mokėtinas ir turi būti sumokėtas kitą dieną po devynių mėnesių nuo to laikotarpio pabaigos.

2. Jei mokestinė prievolė viršija visų anksčiau sumokėtų atitinkamų sumų sumą (kaip nurodyta atitinkamoje pelno mokesčio deklaracijoje), permoka gražinama.

<...>“

21 Pagal 1970 m. TMA 87A straipsnį delspinigiai už nesumokėtus mokesčius skaičiuojami nuo tos dienos, kai jie tampa mokėtini.

22 Be to, pagal 1970 m. TMA 55 ir 56 straipsnius, jei mokesčių administratoriaus sprendimas (įskaitant pranešimą apie dalinį veiklos užbaigimą), kuriuo pakeista bendrovės deklaracija už atitinkamą mokestinį laikotarpį, buvo apskųstas *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (mokesčių bylų skyrius), Jungtinė Karalystė), nustatyto mokesčio mokėjimą galima atidėti mokesčių administratoriui sutikus arba pateikus prašymą šiam teismui, todėl šis mokestis tampa mokėtinas tik tada, kai yra priimtas sprendimas dėl minėtam teismui pateikto skundo.

23 Jungtinės Karalystės ir Šveicarijos Konfederacijos sudarytos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, pagrįstos Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) pavyzdine pajamų ir turto apmokestinimo sutartimi, 13 straipsnio 5 dalyje numatyta, kad kapitalo prieaugis, gautas perleidus turtą, kaip antai susijęs su pagrindinėje byloje nagrinėjama procedūra, apmokestinamas tik toje teritorijoje, kurioje reziduoja perleidėjas.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 24 GL priklauso bendrovių grupei *Japan Tobacco Inc.* (toliau – JT grupė).
- 25 JT grupė yra pasaulinio masto grupė, platinanti tabako gaminius 130 valstybių visame pasaulyje. Šiai grupei vadovaujanti bendrovė yra biržoje listinguojama bendrovė Japonijos rezidentė mokesčių tikslais.
- 26 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad JT grupės vadovaujanti bendrovė Europoje yra bendrovė JTIH, Nyderlandų rezidentė mokesčių tikslais (toliau – Nyderlandų bendrovė), kuri yra netiesioginė GL patronuojančioji bendrovė; Nyderlandų bendrovę ir GL sieja pavaldumo santykis per keturias kitas bendroves, kurios visos įsteigtos Jungtinėje Karalystėje.
- 27 2011 m. GL perleido „seserinei“ bendrovei JTISA, Šveicarijos rezidentei mokesčių tikslais (toliau – Šveicarijos bendrovė), kuri yra tiesioginė Nyderlandų bendrovės patronuojamoji bendrovė, intelektinės nuosavybės teisių, susijusių su tabako prekių ženklais, ir su jomis susijusį turtą (toliau – 2011 m. perleidimas). GL už šį perleidimą gautą atlygį sumokėjo Šveicarijos bendrovė, kuriai šiuo tikslu Nyderlandų bendrovė suteikė paskolas, atitinkančias atlygio sumą.
- 28 2014 m. GL perleido visą vienos iš patronuojamųjų bendrovių, Meno saloje įsteigtos bendrovės, įstatinį kapitalą Nyderlandų bendrovei (toliau – 2014 m. perleidimas).
- 29 Mokesčių administratorius priėmė du pranešimus apie dalinį veiklos užbaigimą dėl 2011 m. ir 2014 m. perleidimų, juose nustatė kapitalo prieaugio ir apmokestinamojo pelno, kurį bendrovė GL gavo per atitinkamus ataskaitinius laikotarpius, sumą. Kadangi perėmėjai nebuvo Jungtinės Karalystės rezidentai mokesčių tikslais, turto kapitalo prieaugio pajamos buvo nedelsiant apmokestintos ir nė vienoje nacionalinės mokesčių teisės nuostatoje nebuvo numatyta šios prievolės atidėjimo ar mokesčio mokėjimo dalimis.
- 30 GL iš pradžių pateikė du skundus dėl šių pranešimų apie dalinį veiklos užbaigimą *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (mokesčių bylų skyrius)).
- 31 Šiuose skunduose GL iš esmės įrodinėjo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas turto perleidimas ir perleidimas tarp bendrovių grupės narių, kurie reziduoja Jungtinėje Karalystėje arba turi nuolatinę buveinę Jungtinėje Karalystėje ir kurie yra atleisti nuo pelno mokesčio, apmokestinami skirtingai. Iš tiesų iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad turto perleidimas tarp grupės bendrovių, apmokestinamų pelno mokesčiu Jungtinėje Karalystėje, turi būti vykdomas mokestiniu požiūriu neutraliu pagrindu.
- 32 Dėl skundo, pateikto dėl pranešimo apie dalinį veiklos užbaigimą dėl 2011 m. perleidimo (toliau – 2011 m. skundas), GL teigė, pirma, kad negalėjimas atidėti mokesstinės prievolės įvykdymo yra Nyderlandų bendrovės išsteigimo laisvės apribojimas. Antra, subsidiariai ji tvirtino, kad negalėjimas atidėti šio įvykdymo reiškia Nyderlandų bendrovės ir (arba) GL teisės į laisvą kapitalo judėjimą apribojimą. Trečia, GL nurodė, kad nors remdamasi darniu apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu tarp valstybių narių Jungtinė Karalystė turėjo teisę apmokestinti gautą kapitalo prieaugį, pareiga nedelsiant sumokėti mokesťį be mokėjimo atidėjimo galimybės yra neproporcinga.

- 33 Kiek tai susiję su skundu dėl pranešimo apie dalinį veiklos užbaigimą dėl 2014 m. perleidimo (toliau – 2014 m. skundas), GL teigė, pirma, kad negalėjimas atidėti mokesstinės prievolės įvykdymo yra Nyderlandų bendrovės įsisteigimo laisvės apribojimas. Antra, ji tvirtino, kad nors remdamasi darniu apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu tarp valstybių narių Jungtinė Karalystė turėjo teisę apmokestinti gautą kapitalo prieaugį, pareiga nedelsiant sumokėti mokesčių be mokėjimo atidėjimo galimybės yra neproporcinga.
- 34 Remdamasi tuo, kad GL pateikė 2011 m. ir 2014 m. skundus, ji atidėjo pelno mokesčio mokėjimą, kol bus priimtas sprendimas iš esmės, kaip ji turėjo teisę tai padaryti pagal 1970 m. TMA 55 straipsnį.
- 35 *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (mokesčių bylų skyrius)) nusprendė, kad kiekvienas turto perleidimas įvyko dėl svarių komercinių priežasčių, kad nė vienas iš šių perleidimų nebuvo visiškai dirbtinių susitarimų, neatspindinčių ekonominės realybės, dalis ir kad mokesčių vengimas nebuvo nė vieno iš šių perleidimų pagrindinis ar vienas iš pagrindinių tikslų.
- 36 Šis teismas nusprendė, kad Sąjungos teisė buvo pažeista, kiek tai susiję su 2014 m. perleidimu, tačiau taip nebuvo 2011 m. perleidimo atveju. Taigi jis patenkino 2014 m. skundą, tačiau atmetė 2011 m. skundą.
- 37 Šiuo klausimu dėl 2011 m. skundo jis būtent nusprendė, kad Nyderlandų bendrovės įsisteigimo laisvė nebuvo ribojama. Dėl teisės į laisvą kapitalo judėjimą jis nusprendė, kad šia teise negalima remtis, nes pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai taikomi tik grupėms, sudarytoms iš bendrai kontroliuojamų bendrovių.
- 38 Nagrinėdamas 2014 m. skundą jis būtent nusprendė, kad Nyderlandų bendrovės įsisteigimo laisvė apribota, kad ši bendrovė objektyviai yra panaši į Jungtinėje Karalystėje apmokestinamą bendrovę ir kad teisės atidėti mokesstinės prievolės sumokėjimą nebuvimas yra neproporcingas.
- 39 GL pateikė apeliacinį skundą dėl *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (mokesčių bylų skyrius)) sprendimo atmesti 2011 m. ieškinį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme – *Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas (mokesčių bylų ir kanclerio skyrius)). Mokesčių administratorius tame pačiame teisme pateikė apeliacinį skundą dėl to paties teismo sprendimo patenkinti 2014 m. skundą.
- 40 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pagrindinėje byloje kyla klausimas, ar 2011 m. ir 2014 m. perleidimo atveju mokesstinės prievolės nustatymas nesuteikiant galimybės atidėti mokesčio mokėjimą yra suderinamas su Sąjungos teise, konkrečiai kalbant, kiek tai susiję su abiem perleidimais, – su įsisteigimo laisve, numatyta SESV 49 straipsnyje, ir, kiek tai susiję su 2011 m. perleidimu, – su laisvu kapitalo judėjimu, numatytu SESV 63 straipsnyje. Be to, šiam teismui kyla klausimas dėl tinkamos korekcinės priemonės, kurią reikėtų numatyti tuo atveju, jei prievolė mokėti mokesčių neturint teisės į mokesčio atidėjimą būtų laikoma prieštaraujančia Sąjungos teisei.

41 Tokiomis aplinkybėmis *Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas (mokesčių bylų ir kanclerio skyrius)) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar SESV 63 straipsniu galima remtis taikant vidaus teisės aktus, pavyzdžiui, grupės perleidimo taisykles, kurios galioja tik bendrovių grupėms?
2. Net jeigu SESV 63 straipsniu apskritai negalima remtis taikant grupės perleidimo taisykles, ar juo vis tiek galima remtis:
 - a) perkeltant kapitalą iš Sąjungos valstybės narės patronuojančiosios bendrovės rezidentės į Šveicarijos patronuojamąją bendrovę rezidentę, kai patronuojančioji bendrovė turi 100 % akcijų Šveicarijos patronuojamoje bendrovėje rezidentėje ir Jungtinės Karalystės patronuojamoje bendrovėje rezidentėje, kuriai taikomas mokestis?
 - b) perkeltant 100 % valdomos Jungtinės Karalystės patronuojamosios bendrovės rezidentės kapitalą į tos pačios Sąjungos valstybės narės patronuojančiosios bendrovės 100 % valdomą Šveicarijos patronuojamąją bendrovę rezidentę, atsižvelgiant į tai, kad abi bendrovės yra „seserinės“ bendrovės ir jų nesaisto patronuojančiosios ir patronuojamosios bendrovių santykiai?
3. Ar teisės aktai, pavyzdžiui, grupės perleidimo taisyklės, kuriais nustatomas turto perleidimo iš Jungtinės Karalystės bendrovės rezidentės „seserinei“ Šveicarijos bendrovei rezidentei (kuri neprekiauja Jungtinėje Karalystėje per nuolatinę buveinę) apmokestinimas nedelsiant, kai abi šias patronuojamasias bendroves 100 % valdo bendra kitos valstybės narės patronuojančioji bendrovė rezidentė tokiomis aplinkybėmis, kuriomis toks perleidimas būtų atliekamas mokestiniu požiūriu neutraliu pagrindu, jeigu „seserinė“ bendrovė taip pat būtų Jungtinės Karalystės rezidentė (arba prekiautų Jungtinėje Karalystėje per nuolatinę buveinę), reiškia patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo laisvės ribojimą pagal SESV 49 straipsnį arba, jei tinkama, laisvo kapitalo judėjimo ribojimą pagal SESV 63 straipsnį?
4. Darant prielaidą, kad SESV 63 straipsniu galima remtis:
 - a) ar GL prekių ženklų ir susijusio turto perleidimas [Šveicarijos bendrovei] už atlygį, kuriuo buvo siekiama atlyginti už prekių ženklų rinkos vertę, reiškia kapitalo judėjimą pagal SESV 63 straipsnį?
 - b) ar [Nyderlandų bendrovės] kapitalo judėjimas į [Šveicarijos bendrovę], kuri yra jos patronuojamoji bendrovė Šveicarijos rezidentė, reiškia tiesiogines investicijas pagal SESV 64 straipsnį?
 - c) atsižvelgiant į tai, kad SESV 64 straipsnis taikomas tik tam tikrų rūšių kapitalo judėjimui, ar 64 straipsnis gali būti taikomas aplinkybėmis, kai kapitalo judėjimą galima apibūdinti tiek kaip tiesiogines investicijas (nurodytas SESV 64 straipsnyje), tiek kaip kitos rūšies kapitalo judėjimą, kuris nenurodytas SESV 64 straipsnyje?
5. Jeigu tokiu atveju buvo taikomas apribojimas, remiantis bendrąja taisykle, kad apribojimas iš esmės buvo pagrįstas viršesniais viešojo intereso pagrindais (būtent poreikiu išlaikyti apmokestinimo teisių paskirstymo pusiausvyrą), ar jis buvo būtinas ir proporcingas atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, visų pirma tuomet, kai atitinkamas mokesčių mokėtojas gavo turto perleidimo pajamų, atitinkančių visą turto rinkos vertę?
6. Jeigu būtų pažeista įsisteigimo laisvė ir (arba) laisvo kapitalo judėjimo teisė:
 - a) ar pagal Sąjungos teisę reikalaujama, kad vidaus teisės aktai būtų aiškinami arba netaikomi tokiu būdu, kad GL būtų suteikta galimybė atidėti mokesčio mokėjimą;

- b) jei taip, ar pagal Sąjungos teisę reikalaujama, kad vidaus teisės aktai būtų aiškinami arba netaikomi taip, kad GL būtų suteikta galimybė atidėti mokesčio mokėjimą, kol turtas bus perleistas už pogrupo, kurio patronuojančioji bendrovė yra kitos valstybės narės bendrovė rezidentė (t. y. „perleidimo pagrindu“), ribų, arba ar suteikta galimybė mokesčių sumokėti dalimis (t. y. „mokėjimo dalimis pagrindu“) gali būti prilyginama proporcingai teisių gynimo priemonei;
- c) jeigu galimybė sumokėti mokesčių dalimis iš esmės gali reikšti proporcingą teisių gynimo priemonę:
 - i) ar taip yra tik tuo atveju, jeigu tuo metu vidaus teisėje buvo numatyta galimybė perleisti turtą, arba ar su ES teise dera tokios galimybės numatymas suteikiant teisių gynimo priemonę perleidus turtą (būtent tai, kad nacionalinis teismas numato tokią galimybę perleidus turtą, taikydamas Sąjungos teisę atitinkantį aiškinimą arba netaikydamas teisės akto);
 - ii) ar pagal Sąjungos teisę reikalaujama, kad nacionaliniai teismai numatytų teisių gynimo priemonę, kuria minimaliai ribojama atitinkama Sąjungos teisėje numatyta teisė, arba ar pakanka, kad nacionaliniai teismai numatytų teisių gynimo priemonę, kuri, nors ir proporcinga, minimaliai nukrypsta nuo nacionalinės teisės;
 - iii) koks mokėjimo dalimis laikotarpis yra būtinas; ir
 - iv) ar teisių gynimo priemonė, susijusi su mokėjimo dalimis planu, kuriame nustatyti mokėjimo terminai, yra ankstesnė, palyginti su data, kurią šalių ginčai galutinai išsprendžiami pažeidžiant Sąjungos teisę, t. y. ar mokėjimų dalimis datos turi būti numatytos ateityje?“

Dėl prašymo atnaujinti žodinę proceso dalį

- 42 Kai generalinis advokatas pateikė savo išvadą, 2022 m. rugsėjo 29 d. Teisingumo Teismo kanceliarija gavo GL prašymą atnaujinti žodinę proceso dalį pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 83 straipsnį.
- 43 Grįsdama šį prašymą GL iš esmės teigia, kad generalinis advokatas neteisingai suprato tam tikrus Jungtinės Karalystės teisės aspektus ir kai kurias pagrindinės bylos faktines aplinkybes, o tai pateisina posėdžio surengimą.
- 44 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad pagal SESV 252 straipsnio antrą pastraipą generalinio advokato pareiga – viešame posėdyje visiškai nešališkai ir nepriklausomai teikti motyvuotą išvadą dėl bylų, kuriose pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statutą jis turi dalyvauti. Teisingumo Teismo nesaisto nei ši išvada, nei ją pagrindžiantys generalinio advokato motyvai (2022 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Finanzamt R (PVM, susijusio su nario įnašu, atskaita)*, C-98/21, EU:C:2022:645, 29 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 45 Be to, reikia priminti, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statute ir Procedūros reglamente suinteresuotiesiems asmenims nenumatyta galimybės pateikti atsiliepimus į generalinio advokato išvadą. Vadinasi, suinteresuotosios šalies nesutikimas su generalinio advokato išvada, nepaisant to, kokie klausimai joje nagrinėjami, savaime negali būti motyvas, pateisinant žodinės proceso dalies atnaujinimą (2022 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Finanzamt R (PVM, susijusio su nario įnašu, atskaita)*, C-98/21, EU:C:2022:645, 30 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 46 Atrodo, kad savo argumentais ginčydama kai kuriuos jo vertinimus GL siekia atsakyti į generalinio advokato išvadą.

- 47 Pagal Procedūros reglamento 83 straipsnį Teisingumo Teismas, išklausęs generalinį advokatą, gali bet kada nutarti atnaujinti žodinę proceso dalį – pirmiausia, jeigu mano, kad jam nepateikta pakankamai informacijos, arba jeigu baigus žodinę proceso dalį šalis pateikė naują faktą, kuris gali būti lemiamas Teisingumo Teismui priimant sprendimą, arba jeigu nagrinėjant bylą reikia remtis argumentu, dėl kurio šalys ar Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje nurodyti suinteresuotieji asmenys nepateikė nuomonės.
- 48 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad GL nurodytos tariamos faktinės ir teisinės klaidos nepateisina žodinės proceso dalies atnaujinimo.
- 49 Pirma, dėl tariamai klaidingo nacionalinės teisės aiškinimo reikia pažymėti, kad GL remiasi vertinimo klaida, susijusia su klaidingu 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161) aiškinimu. Vis dėlto tai, kad GL kitaip aiškina šį sprendimą, negali būti laikoma nacionalinės teisės sistemos, kurios aprašymo generalinio advokato išvados 7–14 punktuose ši bendrovė neginčija, vertinimo klaida.
- 50 Antra, dėl tariamai klaidingo tam tikrų pagrindinės bylos faktinių aplinkybių supratimo pakanka konstatuoti, kad generalinio advokato išvadoje pateikta analizė grindžiama faktinėmis aplinkybėmis, kurias nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir kurios nurodytos šios išvados 15–30 punktuose.
- 51 Šiuo atveju Teisingumo Teismas, išklausęs generalinį advokatą, mano, kad turi visą informaciją, būtina atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus.
- 52 Taigi nereikia nurodyti atnaujinti žodinę proceso dalį.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl Teisingumo Teismo jurisdikcijos

- 53 Iš Susitarimo dėl išstojimo, įsigaliojusio 2020 m. vasario 1 d., 86 straipsnio matyti, kad, nepaisant Jungtinės Karalystės išstojimo iš Sąjungos 2020 m. sausio 31 d., Teisingumo Teismas turi jurisdikciją priimti prejudicinius sprendimus dėl Jungtinės Karalystės teismų prašymų, pateiktų iki pereinamojo laikotarpio pabaigos – 2020 m. gruodžio 31 d. Taip yra šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą atveju, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. gruodžio 30 d. (šiuo klausimu žr. 2021 m. birželio 3 d. Sprendimo *Tesco Stores*, C-624/19, EU:C:2021:429, 17 punktą). Darytina išvada, kad Teisingumo Teismas turi jurisdikciją atsakyti į šioje byloje pateiktus prejudicinius klausimus.

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

- 54 Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad į jo taikymo sritį patenka nacionalinės teisės aktai, kurie taikomi tik bendrovių grupėms.

- 55 Šiuo klausimu iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad siekiant nustatyti, ar nacionalinės teisės aktai patenka į vienos arba kitos SESV garantuojamos pagrindinės laisvės sritį, reikia atsižvelgti į atitinkamo teisės akto tikslą (šiuo klausimu žr. 2022 m. balandžio 7 d. Sprendimo *Veronsaajien oikeudenvallvontayksikkö (Sutartinių investicinių fondų atleidimas nuo mokesčio)*, C-342/20, EU:C:2022:276, 35 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 56 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad į SESV 49 straipsnio taikymo sritį patenka nacionalinės teisės aktai, kurie taikomi tik toms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti aiškia įtaką bendrovės sprendimams ir lemti jos veiklą. Vis dėlto nacionalinės nuostatos, taikomos dalyvavimui valdant kapitalą turint vienintelį tikslą – investuoti pinigus neketinant daryti įtakos įmonės valdymui ir kontrolei, turi būti nagrinėjamos atsižvelgiant tik į laisvą kapitalo judėjimą (2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 91 ir 92 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).
- 57 Be to, kai nacionalinė priemonė susijusi tiek su įsisteigimo laisve, tiek su laisvu kapitalo judėjimu, pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją atitinkamą priemonę reikia nagrinėti iš esmės atsižvelgiant tik į vieną iš šių dviejų laisvių, jei iš pagrindinės bylos aplinkybių paaiškėja, kad viena iš jų yra tik antrinė, palyginti su kita, ir gali būti su ja susieta (šiuo klausimu žr. 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome*, C-182/08, EU:C:2009:559, 37 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 58 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad jeigu nacionalinės teisės aktai taikomi tik bendrovių grupės vidaus santykiams, jie pirmiausia paveikia įsisteigimo laisvę (2008 m. birželio 26 d. Sprendimo *Burda*, C-284/06, EU:C:2008:365, 68 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 59 Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai susiję su turto perleidimo tos pačios bendrovių grupės viduje mokestiniu vertinimu. Be to, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad grupės perleidimo taisyklės taikomos tik perleidimui bendrovių grupės viduje, o „bendrovių grupės“ sąvoka pagrindinėje byloje nagrinėjamuose nacionalinės teisės aktuose apibrėžta kaip apimanti bendrovę ir jos patronuojamąsias bendroves, kurių 75 % akcijų ji turi, bei pastarųjų patronuojamąsias bendroves, kurių 75 % akcijų jos turi.
- 60 Kaip nurodo Jungtinės Karalystės vyriausybė, atrodo, kad šios taisyklės taikomos turto perleidimui tarp patronuojančiosios bendrovės ir patronuojamųjų bendrovių (arba žemesnės grandies patronuojamųjų bendrovių), kurioms ji daro tam tikrą tiesioginę (arba netiesioginę) įtaką, ir turto perleidimui tarp „seserinių“ patronuojamųjų bendrovių (arba žemesnės grandies patronuojamųjų bendrovių), kurios turi bendrą patronuojančiąją bendrovę, darančią joms tam tikrą įtaką. Taigi atrodo, kad šiais dviem atvejais grupės perleidimo taisyklės taikomos dėl patronuojančiosios bendrovės turimų patronuojamųjų bendrovių akcijų, kurios leidžia jai daryti tam tikrą įtaką patronuojamosioms bendrovėms.
- 61 Jeigu būtų daroma prielaida, kad minėtos taisyklės riboja laisvą kapitalo judėjimą, toks poveikis būtų neišvengiama įsisteigimo laisvės galimo apribojimo pasekmė ir nepateisintų šios mokesčių sistemos nagrinėjimo remiantis SESV 63 straipsniu (šiuo klausimu žr. 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, 24 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 62 Vadinas, nacionalinės teisės aktai, kaip antai grupės perleidimo taisyklės, kurie taikomi tik bendrovių grupėms, daugiausia patenka į SESV 49 straipsnio, kuriuo užtikrinama įsisteigimo laisvė, taikymo sritį, nesant reikalo jų nagrinėti atsižvelgiant į SESV 63 straipsniu užtikrinamą laisvą kapitalo judėjimą.

- 63 Be to, reikia priminti, kad SESV 63 straipsnis bet kuriuo atveju negali būti taikomas susiklosčius situacijai, kuri iš esmės patenka į SESV 49 straipsnio taikymo sritį, kai viena iš atitinkamų bendrovių mokesčių tikslais yra įsteigta trečiojoje šalyje, o taip yra Šveicarijos bendrovės atveju, kalbant apie 2011 m. perleidimą.
- 64 Iš tiesų dėl to, jog SESV įsisteigimo laisvė neišplečiama taip, kad būtų taikoma trečiosioms šalims, svarbu vengti, kad dėl SESV 63 straipsnio 1 dalies aiškinimo, kiek tai susiję su santykiais su šiomis valstybėmis, ūkio subjektai, kurie nepatenka į įsisteigimo laisvės teritorinę taikymo sritį, galėtų turėti iš šios laisvės naudos (2016 m. lapkričio 24 d. Sprendimo *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 42 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 65 Vadinasi, nereikia papildomai nagrinėti SESV 63 straipsnio taikymo, kaip nurodyta antrojo klausimo formuluotėje.
- 66 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį ir antrąjį klausimus reikia atsakyti: SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad į jo taikymo sritį nepatenka nacionalinės teisės aktai, kurie taikomi tik bendrovių grupėms.

Dėl trečiojo klausimo

- 67 Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovės, kuri yra valstybės narės rezidentė mokesčių tikslais, turto perleidimas „seserinei“ bendrovei, kuri yra trečiosios šalies rezidentė mokesčių tikslais ir nevykdo veiklos šioje valstybėje narėje per nuolatinę buveinę, yra nedelsiant apmokestinamas, kai abiejų šių patronuojamųjų bendrovių 100 % akcijų priklauso bendrai kitos valstybės narės patronuojančiajai bendrovei rezidentei mokesčių tikslais, yra šios įsisteigimo laisvės apribojimas, kaip ji suprantama pagal SESV 49 straipsnį, tokiomis aplinkybėmis, kai toks perleidimas būtų neutralus mokesčių požiūriu, jei „seserinė“ bendrovė taip pat būtų pirmosios valstybės narės rezidentė mokesčių tikslais arba joje vykdytų veiklą per nuolatinę buveinę.
- 68 Pirma, reikia pažymėti, kad, kaip savo išvados 41 ir 42 punktuose nurodė generalinis advokatas, trečiasis klausimas susijęs tik su 2011 m. perleidimo sandorių rūšimis, t. y. Jungtinėje Karalystėje apmokestinamos bendrovės turto perleidimu bendrovei, kuri mokesčių tikslais reziduoja trečiojoje šalyje, šiuo atveju Šveicarijoje, ir kuri neapmokestinama Jungtinėje Karalystėje.
- 69 Antra, šis klausimas susijęs su situacija, kai patronuojančioji bendrovė, šiuo atveju Nyderlandų bendrovė, įgyvendino savo laisvę pagal SESV 49 straipsnį, įsteigdama patronuojamąją bendrovę Jungtinėje Karalystėje, šiuo atveju GL.
- 70 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją įsisteigimo laisvė, SESV 49 straipsnyje pripažįstama Sąjungos piliečiams, pagal SESV 54 straipsnį apima pagal valstybės narės teisės aktus įkurtą ir Sąjungoje savo registruotą buveinę, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą turinčių bendrovių teisę vykdyti veiklą kitose valstybėse narėse per patronuojamąją bendrovę, filialą ar atstovybę (2022 m. rugsėjo 22 d. Sprendimo *W (Galutinių nuolatinės buveinės nerezidentės nuostolių atskaitymas)*, C-538/20, EU:C:2022:717, 14 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

- 71 Įsisteigimo laisve siekiama užtikrinti galimybę, kad priimančiojoje valstybėje narėje kitų valstybių narių piliečiams ir SESV 54 straipsnyje nurodytoms bendrovėms bus taikomas vienodas požiūris, ir, kiek tai susiję su bendrovėmis, draudžiama bet kokia diskriminacija dėl buveinės vietos (2022 m. spalio 6 d. Sprendimo *Contship Italia*, C-433/21 ir C-434/21, EU:C:2022:760, 34 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 72 Kaip savo išvados 45 punkte konstatavo generalinis advokatas, nacionalinės teisės aktai, kaip antai grupės perleidimo taisyklės, nesukuria skirtingo vertinimo dėl patronuojančiosios bendrovės rezidavimo vietos mokesčių tikslais, nes pagal juos kitoje valstybėje narėje nei Jungtinė Karalystė buveinę turinčios patronuojančiosios bendrovės rezidavimo vietą mokesčių tikslais Jungtinėje Karalystėje turinti patronuojamoji bendrovė yra vertinama taip pat, kaip ir Jungtinėje Karalystėje buveinę turinčios patronuojančiosios bendrovės patronuojamoji bendrovė, kurios rezidavimo vieta mokesčių tikslais yra Jungtinėje Karalystėje. Šiuo atveju atrodo, kad GL būtų vienodai apmokestinama, jei patronuojančioji bendrovė, t. y. Nyderlandų bendrovė, būtų rezidentė mokesčių tikslais Jungtinėje Karalystėje.
- 73 Vadinas, pagal tokius nacionalinės teisės aktus bendrovės, kuri yra valstybės narės rezidentė mokesčių tikslais, patronuojamoji bendrovė nėra vertinama mažiau palankiai nei panaši bendrovės, kuri mokesčių tikslais reziduoja Jungtinėje Karalystėje, patronuojamoji bendrovė.
- 74 Tokie teisės aktai nesukelia jokių patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo laisvės apribojimų.
- 75 Šios išvados negali paneigti GL pateikti argumentai. Jos teigimu, dėl negalėjimo perleisti GL (Nyderlandų bendrovės įsigyta Jungtinėje Karalystėje reziduojanti bendrovė) turto Nyderlandų bendrovės patronuojamajai bendrovei mokesčių požiūriu neutraliu pagrindu yra mažiau patrauklu Nyderlandų bendrovei įsigyti GL ir tai gali atgrasyti ją nuo šio įsigijimo.
- 76 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad GL nurodyta jurisprudencija, pagal kurią įsisteigimo laisvė apribojama, kai dėl priemonės „naudojimasis šia laisve tampa mažiau patraukus“, apima situacijas, kurios skiriasi nuo nagrinėjamos pagrindinėje byloje, t. y. kai bendrovė, siekdama pasinaudoti įsisteigimo laisve kitoje valstybėje narėje, patiria mažiau palankų vertinimą, palyginti su panašia bendrove, kuri nesinaudoja šia laisve (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 36 ir 37 punktus).
- 77 Vis dėlto šiuo atveju remiantis grupės perleidimo taisyklėmis nedelsiant apmokestinamas Jungtinėje Karalystėje buveinės neturinčios patronuojančiosios bendrovės Jungtinėje Karalystėje rezidavimo vietą mokesčių tikslais turinčios patronuojamosios bendrovės turto perleidimas į trečiąją šalį ir nustatoma tokia pati mokestinė prievolė susiklosčius panašiai situacijai, kai Jungtinėje Karalystėje buveinę turinčios patronuojančiosios bendrovės patronuojamoji bendrovė, kurios rezidavimo vieta mokesčių tikslais yra Jungtinėje Karalystėje, turtas perleidžiamas į trečiąją šalį.
- 78 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į trečiąjį klausimą reikia atsakyti: SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovės, kuri yra valstybės narės rezidentė mokesčių tikslais, turto perleidimas „seserinei“ bendrovei, kuri yra trečiosios šalies rezidentė mokesčių tikslais ir nevykdo veiklos šioje valstybėje narėje per nuolatinę buveinę, yra nedelsiant apmokestinamas, kai abiejų šių patronuojamųjų bendrovių 100 % akcijų priklauso bendrai kitos valstybės narės patronuojančiajai bendrovei rezidentei mokesčių tikslais, nėra šios patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo laisvės apribojimas, kaip ji suprantama pagal

SESV 49 straipsnį, tokiomis aplinkybėmis, kai toks perleidimas neutralus mokesčių požiūriu, jei „seserinė“ bendrovė taip pat yra pirmosios valstybės narės rezidentė mokesčių tikslais arba joje vykdo veiklą per nuolatinę buveinę.

Dėl ketvirtojo klausimo

- 79 Kadangi ketvirtasis klausimas pateiktas papildomai, t. y. tik tuo atveju, jei Teisingumo Teismas į pirmąjį ir antrąjį klausimus atsakytų teigiamai, kiek tai susiję su SESV 63 straipsnio taikymu nagrinėjamu atveju, į šį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl penktojo klausimo

- 80 Penktuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia iš esmės išsiaiškinti, ar SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad teisės į įsisteigimo laisvę apribojimas, kurį lemia skirtingas nacionalinių ir tarpvalstybinių turto perleidimų už atlygį bendrovių grupėje vertinimas pagal nacionalinės teisės aktus, kuriuose nustatyta pareiga nedelsiant apmokestinti turto perleidimą, atliktą bendrovės, turinčios rezidavimo vietą mokesčių tikslais kitoje valstybėje narėje, iš esmės gali būti pateisintas būtinybe išsaugoti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą, ir nebūtina numatyti galimybės atidėti mokesčio sumokėjimą, kad būtų užtikrintas šio apribojimo proporcingumas, kai atitinkamas mokesčių mokėtojas, perleidęs turtą, gavo sumą, atitinkančią visą šio turto rinkos vertę.
- 81 Reikia pažymėti, kad į šį klausimą nereikia atsakyti dėl 2011 m. perleidimo. Pirma, remiantis į trečiąjį klausimą pateiktu atsakymu, tokie teisės aktai, kokie yra grupės perleidimo taisyklės, nesukelia jokių patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo laisvės apribojimų. Antra, kalbant apie galimą GL įsisteigimo laisvės apribojimą, reikia konstatuoti, kad Jungtinėje Karalystėje apmokestinamos bendrovės turto perleidimas bendrovei, kuri mokesčių tikslais reziduoja Šveicarijoje ir kuri nėra apmokestinama Jungtinėje Karalystėje, nepatenka į SESV 49 straipsnio taikymo sritį, nes Šveicarijos Konfederacija nėra valstybė narė. Iš tiesų pagal SESV įsisteigimo laisvę netaikoma trečiojoje šalyje ir SESV 49 straipsnio taikymo sritis neapima valstybės narės bendrovės įsisteigimo trečiojoje šalyje atvejo (šiuo klausimu žr. 2007 m. gegužės 10 d. Nutarties A ir B, C-102/05, EU:C:2007:275, 29 punktą).
- 82 Kalbant apie 2014 m. perleidimą, kai GL perleido patronuojamosios bendrovės akcijas Nyderlandų bendrovei, neginčijama, kad grupės perleidimo taisyklės lemia skirtingą pelno mokesčiu apmokestinamų Jungtinėje Karalystėje bendrovių, kurios perleidžia turtą grupės viduje, vertinimą, atsižvelgiant į tai, ar nagrinėjamas perleidimas atliktas Jungtinės Karalystės bendrovei, ar valstybėje narėje įsteigta bendrovei. Nors jokios mokesstinės prievolės neatsiranda, kai tokia bendrovė perleidžia turtą Jungtinėje Karalystėje apmokestinamai grupės bendrovei, šiomis taisyklėmis nenustatoma tokio pranašumo, kai turtas, kaip šiuo 2014 m. perleidimo atveju, perleistas grupės bendrovei, apmokestinamai kitoje valstybėje narėje.
- 83 Vadinasi, tokios taisyklės riboja įsisteigimo laisvę, nes lemia mažiau palankų Jungtinėje Karalystėje apmokestinamų bendrovių, kurios perleidžia grupės viduje turtą bendrovėms, kurioms netaikomas Jungtinėje Karalystėje mokestis, vertinimą, palyginti su Jungtinėje Karalystėje apmokestinamomis bendrovėmis, kurios perleidžia turtą grupės viduje Jungtinėje Karalystėje apmokestinamoms bendrovėms.

- 84 Atrodo, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pripažįsta, kad toks apribojimas gali būti pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, t. y. būtinybe apsaugoti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių.
- 85 Jungtinės Karalystės vyriausybės teigimu, Teisingumo Teismas pripažino, jog darnaus apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimas iš esmės gali pateisinti skirtingą tarpvalstybinių sandorių ir sandorių, įvykdytų toje pačioje mokesčių jurisdikcijoje, vertinimą. Ši vyriausybė mano, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinėmis priemonėmis siekiama tokio tikslo, jos yra proporcingos ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti.
- 86 Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad būtinybė užtikrinti darnų apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymą tarp valstybių narių gali pateisinti nevienodą vertinimą, kai nagrinėjama sistema siekiama užkirsti kelią situacijoms, kurios gali pakenkti valstybės narės teisei pasinaudoti kompetencija mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2021 m. sausio 20 d. Sprendimo *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, 59 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 87 Vis dėlto pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai ir jais nustatytas apribojimas neturi viršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (šiuo klausimu žr. 2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 63 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).
- 88 Kaip savo išvados 62 punkte konstatavo generalinis advokatas, vienintelis klausimas, dėl kurio šalys nesutaria, susijęs su proporcingumu, atsižvelgiant į šį tikslą, reikalauti nedelsiant sumokėti nagrinėjamą mokestį, nesant galimybės atidėti mokėjimą. Iš tiesų atrodo, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo klausimas susijęs su pasekme, kylančia dėl to, kad GL negali pasinaudoti atleidimu nuo mokesčio pagal grupės perleidimo taisykles, t. y. aplinkybe, kad mokėtino mokesčio suma yra mokėtina nedelsiant.
- 89 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti: kadangi valstybės narės turi teisę apmokestinti kapitalo prieaugį, atsiradusį perleidus turtą, jei atitinkamas turtas buvo jų teritorijoje, jos turi teisę numatyti kitą apmokestinimo momentą, o ne realų šio kapitalo prieaugio atsiradimą, kad būtų užtikrintas šio turto apmokestinimas (šiuo klausimu žr. 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimo *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 45 punktą). Taip valstybė narė gali apmokestinti nerealizuotą kapitalo prieaugį, siekdama užtikrinti tokio turto apmokestinimą.
- 90 Vis dėlto valstybės narės teisės nuostatos, pagal kurias reikalaujama nedelsiant sumokėti mokestį už perkeltą bendrovės faktinę administracijos buveinę iš jos teritorijos gautą nerealizuotą kapitalo prieaugį, kuriam taikoma jos apmokestinimo kompetencija, pripažintos neproporcingomis, nes yra mažiau įsisteigimo laisvę pažeidžiančių priemonių nei šio mokesčio sumokėjimas nedelsiant. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad reikia leisti apmokestinamajam asmeniui pasirinkti – nedelsiant sumokėti mokestį ar atidėti jo sumokėjimą, prireikus su palūkanomis pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus (2015 m. balandžio 16 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 67 punktą).
- 91 Šiomis aplinkybėmis generalinis advokatas savo išvados 68 punkte konstatavo, kad, kai reikia atskirti bendrovių grupėje turto perleidėjo gautą kapitalo prieaugį nuo nerealizuoto kapitalo prieaugio, yra svarbios dvi aplinkybės: pirma, tai, kad visiems apmokestinimo iš karto atvejams būdinga lėšų problema, su kuria susiduria mokesčių mokėtojas, privalantis mokėti mokestį nuo kapitalo prieaugio, kurio jis dar negavo, ir, antra, tai, kad mokesčių institucijos turi užtikrinti

mokesčio nuo kapitalo prieaugio, gauto per laikotarpį, kai turtas buvo jų mokesčių jurisdikcijoje, sumokėjimą (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 52 punktą) ir kad mokesčio nesumokėjimo rizika gali padidėti, atsižvelgiant į praėjusį laiką (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 74 punktą ir 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimo *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 50 punktą).

- 92 Vis dėlto perleidus turtą gauto kapitalo prieaugio atveju mokesčių mokėtojas iš esmės nepatiria apyvartinių lėšų problemos ir gali sumokėti mokesťi nuo kapitalo prieaugio iš gautų turto perleidimo pajamų. Nagrinėjamu atveju iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir penktojo klausimo formuluotės matyti, kad, kiek tai susiję su 2014 m. perleidimu, neginčijama, jog GL už jį gavo atlygį, atitinkantį su šiuo perleidimu susijusio turto rinkos vertę. Todėl kapitalo prieaugis, už kurį GL buvo apmokestinta, atitiko gautą kapitalo prieaugį.
- 93 Taigi tokiomis aplinkybėmis, kai, pirma, kapitalo prieaugis buvo gautas apmokestinimo momentu, antra, mokesčių institucijos turi užtikrinti, kad būtų sumokėtas mokesťis už kapitalo prieaugį, gautą per laikotarpį, kai turtas buvo jų mokesčių jurisdikcijoje, ir galiausiai mokesčio nesumokėjimo rizika gali padidėti, atsižvelgiant į praėjusį laiką, iš karto reikalautina mokesťinė prievolė atrodo proporcinga tikslui išsaugoti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, nesuteikiant mokesčių mokėtojui galimybės atidėti mokesčio sumokėjimą.
- 94 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į penktąjį klausimą reikia atsakyti: SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad teisės į įsisteigimo laisvę apribojimas, kurį lemia skirtingas nacionalinių ir tarpvalstybinių turto perleidimų už atlygį bendrovių grupėje vertinimas pagal nacionalinės teisės aktus, kuriuose nustatyta pareiga nedelsiant apmokestinti turto perleidimą, atliktą bendrovės, turinčios rezidavimo vietą mokesčių tikslais kitoje valstybėje narėje, iš esmės gali būti pateisintas būtinybe išsaugoti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą, ir nebūtina numatyti galimybės atidėti mokesčio sumokėjimą, kad būtų užtikrintas šio apribojimo proporcingumas, kai atitinkamas mokesčių mokėtojas, perleidęs turtą, gavo sumą, atitinkančią visą šio turto rinkos vertę.

Dėl šeštojo klausimo

- 95 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą į penktąjį klausimą, nereikia atsakyti į šeštąjį klausimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 96 Kadangi šis procesas pagrindinių bylų šalims yra vienas iš etapų prašymus priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Kitų nei bylos šalys asmenų, pateikusių Teisingumo Teismui savo pastabas, bylinėjimosi išlaidos nėra atlygintinos.

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

- 1. SESV 63 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad į jo taikymo sritį nepatenka nacionalinės teisės aktai, kurie taikomi tik bendrovių grupėms.**

2. SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovės, kuri yra valstybės narės rezidentė mokesčių tikslais, turto perleidimas „seserinei“ bendrovei, kuri yra trečiosios šalies rezidentė mokesčių tikslais ir nevykdo veiklos šioje valstybėje narėje per nuolatinę buveinę, yra nedelsiant apmokestinamas, kai abiejų šių patronuojamųjų bendrovių 100 % akcijų priklauso bendrai kitos valstybės narės patronuojančiajai bendrovei rezidentei mokesčių tikslais, nėra šios patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo laisvės apribojimas, kaip ji suprantama pagal SESV 49 straipsnį, tokiais aplinkybėmis, kai toks perleidimas neutralus mokesčių požiūriu, jei „seserinė“ bendrovė taip pat yra pirmosios valstybės narės rezidentė mokesčių tikslais arba joje vykdo veiklą per nuolatinę buveinę.
3. SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad teisės į įsisteigimo laisvę apribojimas, kurį lemia skirtingas nacionalinių ir tarpvalstybinių turto perleidimų už atlygį bendrovių grupėje vertinimas pagal nacionalinės teisės aktus, kuriuose nustatyta pareiga nedelsiant apmokestinti turto perleidimą, atliktą bendrovės, turinčios rezidavimo vietą mokesčių tikslais kitoje valstybėje narėje, iš esmės gali būti pateisintas būtinybe išsaugoti darnų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą, ir nebūtina numatyti galimybės atidėti mokesčio sumokėjimą, kad būtų užtikrintas šio apribojimo proporcingumas, kai atitinkamas mokesčių mokėtojas, perleidęs turtą, gavo sumą, atitinkančią visą šio turto rinkos vertę.

Parašai.