



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. sausio 23 d.*

„Apmokestinimas — Pelno mokestis — Komandinės ūkinės bendrijos kapitalo dalių perleidimas kapitalo įmonei — Buhalterinė vertė — Numanoma vertė — Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis — Nerealizuoto kapitalo prieaugio apmokestinimas nedelsiant — Skirtingas vertinimas — Kapitalo judėjimo laisvės apribojimas — Apmokestinimo įgaliojimų paskirstymo tarp valstybių narių apsauga — Proporcingumas“

Byloje C-164/12

dėl *Finanzgericht Hamburg* (Vokietija) 2012 m. sausio 26 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. balandžio 3 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

DMC Beteiligungsgesellschaft mbH

prieš

Finanzamt Hamburg-Mitte

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai A. Borg Barthet, E. Levits (pranešėjas), M. Berger ir S. Rodin,

generalinis advokatas N. Wahl,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2013 m. rugsėjo 19 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH*, atstovaujamos *Rechtsanwälte O.-F. Graf Kerksenbrock* ir H. Bley,
- *Finanzamt Hamburg-Mitte*, atstovaujamos M. Grote,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze, A. Wiedmann ir J. Möller,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Mölls ir W. Roels,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

* Proceso kalba: vokiečių.

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su SESV 49 straipsnio išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant pagal Austrijos teisę įsteigtos bendrovės *DMC Beteiligungsgesellschaft mbH*, kurios buveinė yra Vienoje (Austrija), *Schillhuber Beteiligungsgesellschaft mbH* (toliau – *S-GmbH*) ir *Klausnitzer Ges.mbH* (toliau – *K-GmbH*) teisių perėmėjos, ir *Finanzamt Hamburg-Mitte* (toliau – *Finanzamt*) ginčą dėl pelno, gauto perleidus bendrovių kapitalo dalis, nustatymo siekiant įvertinti Vokietijos komandinės ūkinės bendrijos pelno mokestį 2000 mokestiniais metais.

Teisinis pagrindas

Vokietijos teisė

- 3 Pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz*) 6 straipsnio 1 dalies trečiame sakinyje numanoma ekonominio turto vertė apibrėžiama kaip suma, kurią įmonės pirkėjas iš viso pasiūlytų už šį ekonominį turtą, imant jį atskirai, atsižvelgiant į bendrą minėtos įmonės vertę. Numanoma vertė turi būti skiriama nuo buhalterinės vertės, kuri yra įmonės balanse nurodyto aktyvų, atskaičius amortizaciją, vertė. Buhalterinė vertė niekuomet neviršija numanomos vertės.
- 4 Pagrindinėje byloje nagrinėjamos faktinėms aplinkybėms taikomoje 1995 m. spalio 11 d. Įmonių reorganizavimo mokesčio įstatymo (*Umwandlungssteuergesetz*, toliau – *UmwStG*) (*BGBI.* 1995 I, p. 1250) redakcijos 20 straipsnyje nustatyta:

„1. Kai įmonė, partnerio įmonės dalis arba bendroje įmonėje turimo kapitalo dalis perleidžiama kapitalo bendrovei, kuri yra neribotai apmokestinama įmonių pelno mokesčiu [*Körperschaftsteuergesetz* 1 straipsnio 1 dalies 1 punktas], kaip įnašas ir kai perleidžiančioji bendrovė gauna naujų bendrovės kapitalo dalių (nepiniginis įnašas), įneštas bendrovės turtas ir naujos kapitalo dalys vertinami pagal šias nuostatas <...>

2. Kapitalo bendrovė įneštą kapitalą gali vertinti jo buhalterine arba didesne verte <...>

3. Kapitalo bendrovė turi įvertinti įneštą kapitalą numanoma verte, kai nepiniginio įnašo atlikimo momentu Vokietijos Federacinės Respublika neturi teisės apmokestinti pelno, gauto perleidus į perleidėją įneštas kapitalo dalis.

4. Vertė, kuria kapitalo bendrovė įvertina kaip įnašą suteiktus bendrovės aktyvus, perleidžiančiajam yra perleidimo kaina ir kapitalo dalių įsigijimo išlaidos.

<...>

6. 3 dalyje nurodytais atvejais 21 straipsnio 2 dalies trečias–šeštas sakiniai taikomi pagal analogiją atidedant mokėtinų pajamų arba pelno mokesčių mokėjimą.“

- 5 *UmwStG* 1995 21 straipsnio 2 dalies trečiame–šeštame sakiniuose numatyta:

„Pirmojo sakinio 1, 2 ir 4 punktuose nurodytais atvejais mokėtinas pajamų ar pelno mokestis nuo perleidžiant gauto kapitalo prieaugio gali būti sumokėtas dalimis per kelerius metus, kai per vienus metus sumokama ne mažiau kaip penktadalis, su sąlyga, kad dėl šių mokėjimų sumokėjimo pateikiama

garantija. Dėl mokėjimo atidėjimo jokios palūkanos neskaiciuojamos. Kai atidėjus mokėjimą bendrovės kapitalo dalys perleidžiamos, mokėjimo atidėjimas nedelsiant pasibaigia. Penktasis sakinytis taikomas pagal analogiją, kai, esant mokėjimo atidėjimui, kapitalo bendrovė, kurios kapitalo dalių turima, yra likviduota ir likviduojama arba kai šios bendrovės kapitalas sumažinamas ir gražinamas akcininkams, arba kai ji reorganizuojama, kaip tai suprantama pagal šio įstatymo antrą arba ketvirtą dalį.“

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis

- 6 1954 m. spalio 4 d. Vokietijos Federacinės Respublikos ir Austrijos Respublikos sutarties dėl pajamų, turto, gamybinės ir komercinės veiklos ir žemės dvigubo apmokestinimo išvengimo (1954 m. Vokietijos ir Austrijos susitarimas) (*BGBI.* 1955 II, p. 750) (toliau – DBA 1954) 1 straipsnio 2 ir 3 dalys buvo suformuluotos taip:

„2. Fizinio asmens rezidavimo vieta, kaip tai suprantama pagal šią sutartį, yra sutartį pasirašiusioje valstybėje, kai jis gyvena šioje valstybėje esančiame gyvenamajame būste tokiomis sąlygomis, kurios leidžia daryti išvadą, kad jis ir toliau jame gyvens. Jeigu jis neturi jokios gyvenamosios vietos vienoje iš sutartį pasirašiusių valstybių, jo rezidavimo vieta laikoma jo nuolatinė gyvenamoji vieta.

3. Juridinio asmens rezidavimo vieta, kaip tai suprantama pagal šią sutartį, yra vieta, kurioje jis vykdo savo veiklą. Jei veiklos vieta nėra vienoje iš sutartį pasirašiusių valstybių, ja laikoma vieta, kur yra jo registruota buveinė; ji laikoma jo rezidavimo vieta.“

- 7 DBA 1954 4 straipsnyje numatyta:

„1. Kai asmuo, kurio rezidavimo vieta yra vienoje iš sutartį pasirašiusių valstybių, kaip verslininkas arba verslo partneris, kurio komercinė arba gamybos įmonė, vykdanči veiklą ir kitos valstybės teritorijoje, gauna pajamų, pastaroji valstybė turi teisę apmokestinti šias pajamas tik tiek, kiek jos gali būti priskirtos jos teritorijoje esančios verslo padaliniiui.

2. Šiuo tikslu verslo padaliniiui turi būti priskirtos pajamos, kurias ji gautų kaip autonomiška įmonė, vykdanči tokią pačią arba panašią veiklą tomis pačiomis arba panašiomis sąlygomis ir nesant jokio priklausomybės ryšio su įmone, kurios verslo padalinys jis yra.

3. Verslo padalinys, kaip jis suprantamas pagal šią sutartį, yra bet kuris komercinės arba gamybos įmonės verslo padalinys, kuris vykdo dalinę arba visą šios įmonės veiklą.

4. 1 dalis taikoma pajamoms, gautoms tiesiogiai valdant ir naudojant komercinę ar gamybos įmonę, pajamoms, gautoms ją išnuomojus, perdavus arba kitaip ją naudojant, ir pajamoms, gautoms pardavus visą įmonę, jos kapitalo dalis, įmonės dalį arba joje naudojamą objektą.“

- 8 DBA 1954 7 straipsnyje nustatyta:

„1. Kai asmuo, reziduojantis vienoje iš sutartį pasirašiusių valstybių, gauna pajamų pardavęs didelę šios kapitalo bendrovės, kurios administracijos buveinė yra kitoje valstybėje, kapitalo dalių dalį, teisę apmokestinti šias pajamas turi valstybė, kurioje yra tos bendrovės buveinė.

2. 1 dalis netaikoma, kai asmuo, gyvenantis vienoje iš sutartį pasirašiusių valstybių, turi verslo padalinį kitoje valstybėje, ir iš jo gauna pajamų. Tokiu atveju teisę apmokestinti pajamas turi kita valstybė (4 straipsnis).“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 9 Iki 2001 m. rugpjūčio 28 d. *DMC Design for Media and Communication GmbH & Co. KG* (toliau – DMC KG) buvo komanditinė ūkinė bendrija su registruota buveine Hamburge (Vokietija). Šios ūkinės bendrijos tikrosios narės buvo *K-GmbH* ir *S-GmbH*, anksčiau – *Hubert Schillhuber* (toliau – HS). Jos komanditorė buvo pagal Vokietijos teisę įsteigta *DMC Design for Media and Communication GmbH* (toliau – *DMC GmbH*). Iki 2000 m. lapkričio 28 d. pastarosios bendrovės dalys po lygiai, atitinkamai po 50 000 Vokietijos markių (DEM) vertės, priklausė *K-GmbH* ir HS.
- 10 2000 m. lapkričio 28 d. HS savo turėtas *DMC GmbH* ir DMC KG kapitalo dalis perleido *S-GmbH*.
- 11 Remiantis 2001 m. rugpjūčio 28 d. notaro patvirtintu aktu *DMC GmbH* įstatytinis kapitalas buvo padidintas 100 000 Vokietijos markių ir viršijo 200 000 Vokietijos markių.
- 12 Tai buvo padaryta nepiniginiu DMC KG kapitalo dalių, kurias turėjo *K-GmbH* ir *S-GmbH*, įnašu. Mainais už šių dalių perleidimą *K-GmbH* ir *S-GmbH* gavo įsigyjančiosios bendrovės *DMC GmbH* kapitalo dalių. Kiekvienos šios perleidžiančiosios bendrovės kapitalo dalių buhalterinė vertė buvo įvertinta atitinkamai 50 000 Vokietijos markių. Kapitalo dalys *DMC GmbH* buvo perleistos atgaline data – 2001 m. sausio 1 d., t. y. mokesčių tikslais jos buvo perleistos 2000 m. gruodžio 31 d.
- 13 Kadangi visos DMC KG kapitalo dalys buvo perleistos *DMC GmbH*, komanditinė ūkinė bendrija buvo likviduota. *K-GmbH* ir *S-GmbH* įneštas turtas apskaitytas *DMC GmbH* įsigijimo balanse buhalterine verte.
- 14 Atlikdama mokestinį patikrinimą *Finanzamt* turėjo nustatyti DMC KG 2000 mokestinių metų mokesčio bazę.
- 15 Kadangi buvo konstatuota, kad DMC KG nariai, kaip pelno mokesčiu apmokestinami verslo partneriai, likvidavus DMC KG, jau neturėjo verslo padalinio Vokietijos teritorijoje, *Finanzamt* padarė išvadą, kad, atsižvelgiant į DBA 1954 7 straipsnį, Vokietijos Federacinė Respublika nebeturi teisės apmokestinti pelno, kurį *K-GmbH* ir *S-GmbH* gavo perleidusios *DMC GmbH* kapitalo dalis, suteiktas mainais už šios bendrovės turėtų DMC KG kapitalo dalių įnašą.
- 16 Tuomet, vadovaudamasi *UmwStG 1995* 20 straipsnio 3 dalimi, *Finanzamt* nustatė *K-GmbH* ir *S-GmbH* įneštų kapitalo dalių į *DMC GmbH* vertę pagal jų numanomą, o ne buhalterinę vertę, dėl ko buvo apmokestintas nerealizuotas kapitalo prieaugis, susijęs su DMC KG kapitalo dalimis.
- 17 Dėl *K-GmbH* įnašo buvo gautas 194 172,70 Vokietijos markių pelnas, o dėl *S-GmbH* įnašo – 9 051,77 Vokietijos markių pelnas. Šis iš įnašų gautas pelnas apmokestintas pelno mokesčiu už 2000 metus.
- 18 Ieškovė pagrindinėje byloje, kaip *K-GmbH* ir *S-GmbH* teisių perėmėja, kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą su skundu dėl jai adresuoto pranešimo apie 2 000 m. mokėtinus mokesčius; ji nurodė *UmwStG 1995* 20 straipsnio 3 dalies neatitikimą Sąjungos teisei.
- 19 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad *Finanzamt* šioje byloje tinkamai taikė nacionalinę teisę. Todėl *DMC GmbH* privalėjo įvertinti *K-GmbH* ir *S-GmbH* įneštą turtą numanoma verte. Iš tiesų tai Austrijos Respublika, kuri pagal DBA 1954, kaip valstybė, kurioje įsisteigusios perleidžiančiosios bendrovės, turi teisę apmokestinti pelną, gautą perleidus *K-GmbH* ir *S-GmbH* suteiktas kapitalo dalis mainais už DMC KG kapitalo dalis.
- 20 Tačiau tas pats teismas abejoja, ar *UmwStG 1995* 20 straipsnio 3 dalyje nustatytas mechanizmas, pagal kurį Vokietijos teritorijoje atsiradęs nerealizuotas kapitalo prieaugis apmokestinimas nedelsiant, atitinka Sąjungos teisę, nes turto savininkas Vokietijoje daugiau nėra apmokestinamas pelno mokesčiu, kiek tai

susiję su pelnu, gautu vėliau perleidus šį turtą. Viena vertus, toks skirtingas vertinimas gali atgrasinti Austrijoje įsteigtas bendroves investuoti į Vokietijoje įsteigtas bendroves. Kita vertus, toks apribojimas negali būti pateisinamas subalansuoto apmokestinimo įgaliojimų paskirstymo tarp atitinkamų valstybių narių tikslu, nes Vokietijos Federacinė Respublika niekuomet neturėjo kompetencijos apmokestinti *K-GmbH* ir *S-GmbH* turimų *DMC GmbH* kapitalo dalių.

21 Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Hamburg* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

- „1. Ar nacionalinė nuostata, pagal kurią įnešant verslo partnerio kapitalo dalis į kapitalo bendrovę įnešto turto vertė būtinai turi būti nustatoma remiantis numanoma verte (todėl atskleidus neatskleistus rezervus perleidėjas iš perleidimo gauna pelno), kai Vokietijos Federacinė Respublika nepiniginio kapitalo įnašo atlikimo momentu neturi teisės apmokestinti pelno, gauto perleidus naujas bendrovės kapitalo dalis, kurios suteiktos perleidėjui mainais už įnašą, atitinka EB 43 straipsnį ([dabar] – SESV 49 straipsnis)?
2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar nacionalinė nuostata, pagal kurią perleidėjui suteikiama teisė prašyti atidėti mokesčio, tampančio mokėtinu atskleidus neatskleistus rezervus, mokėjimą neskaičiuojant palūkanų, t. y. kad nuo perleidžiant gauto pelno mokėtinas mokeskis būtų paskirstytas keleriems metams, kai per vienus metus sumokama ne mažiau kaip penktadalis, su sąlyga, kad dėl šių mokėjimų sumokėjimo pateikiama garantija, atitinka EB 43 straipsnį <...> ?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl klausimų priimtinumų

- 22 *Finanzamt* pastabose raštu pirmiausia teigia, kad pateikti klausimai yra nepriimtini.
- 23 Šiuo klausimu ji teigia, kad pagal Vokietijos proceso teisę prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme pareikštas ieškinys yra nepriimtinas, todėl pateikiami klausimai – hipotetiniai.
- 24 Šiuo klausimu pakanka priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma reikšmingumo prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo, tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas neturi jokio ryšio su pagrindinės bylos faktais arba dalyku, jeigu problema hipotetinė arba jeigu Teisingumo Teismas neturi faktinės ir teisinės informacijos, būtinos naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (2011 m. rugšėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08-C-80/08, Rink. p. I-7611, 31 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).
- 25 Dėl šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą neatrodo, priešingai, nei teigia *Finanzamt*, kad pagrindinėje byloje kilusi problema būtų hipotetinė vien dėl to, kad ieškinys pagrindinėje byloje yra nepriimtinas. Iš tiesų *Finanzgericht Hamburg* sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą konkrečiai nurodė, kad jei *UmwStG 1995* 20 straipsnio 3 ir 4 dalys yra nesuderinamos su Sąjungos teise, minėtas ieškinys tampa automatiškai priimtinas.
- 26 Iš to, kas išdėstyta, darytina išvada, kad prejudiciniai klausimai yra priimtini.

Dėl pirmojo klausimo

27 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamas valstybės narės teisės aktas, pagal kurį komandinės ūkinės bendrijos turto įnašas į kapitalo bendrovę, kurios buveinė yra šios valstybės narės teritorijoje, turi būti įvertintas numanoma verte, o tai leistų apmokestinti su šiuo turto susijusį nerealizuotą kapitalo prieaugį, atsiradusį šioje teritorijoje, prieš jos faktinį realizavimą, nes minėta valstybė negali įgyvendinti savo mokestinės kompetencijos dėl nerealizuoto kapitalo prieaugio, kai jis realizuojamas faktiškai.

Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamos laisvės

28 Nors visi kiti suinteresuotieji asmenys, pateikę pastabų Teisingumo Teismui, kaip ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, teigia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos faktinės aplinkybės gali būti siejamos su įsistegimo laisve, Europos Komisija mano, kad *UmwStG 1995* 20 straipsnio 3 ir 4 dalys yra susijusios su kapitalo judėjimo laisve.

29 Norint nustatyti, ar nacionalinės teisės aktai patenka į vienos, ar kitos judėjimo laisvės sritį, reikia atsižvelgti į nagrinėjamo teisės akto dalyką (žr. 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimo *Holböck*, C-157/05, Rink. p. I-4051, 22 punktą ir 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Rink. p. I-8591, 36 punktą).

30 Iš teismo praktikos taip pat matyti, kad Teisingumo Teismas tokią priemonę iš esmės nagrinėja tik atsižvelgdamas į vieną iš šių dviejų laisvių, jei paaiškėja, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios yra pagrindinėje byloje, viena iš šių laisvių yra papildoma kitos atžvilgiu ir gali būti su ja susieta (2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Fidium Finanz*, C-452/04, Rink. p. I-9521, 34 punktas ir minėto Sprendimo *Glaxo Wellcome* 37 punktas).

31 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad nacionalinės teisės aktas ne tik taikomas toms turimoms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti konkrečią įtaką bendrovės sprendimams ir lemti jos veiklą, bet, neatsižvelgiant į akcininko turimas bendrovės kapitalo dalis, gali patekti ir į EB 43 straipsnio, ir į EB 63 straipsnio taikymo sritis (2010 m. lapkričio 11 d. Sprendimo *Komisija prieš Portugaliją*, C-543/08, Rink. p. I-11241, 43 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

32 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų *UmwStG 1995* nuostatų tikslo pažymėtina, kad iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad jomis siekiama apsaugoti Vokietijos Federacinės Respublikos interesus mokesčių srityje Vokietijos teritorijoje atsiradusio kapitalo prieaugio atvejais, kai esant tarptautiniam apmokestinimo teisių pasidalijimui šiems interesams gali būti pakenkta.

33 Konkrečiai kalbant, šios nuostatos taikomos turto prieaugiui; tą turtą įneša investuotojai, daugiau neapmokestinami Vokietijos teritorijoje pelno mokesčiu, kai komandinės ūkinės bendrijos turtas buvo perleistas kapitalo bendrovei.

34 Iš to matyti, pirma, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų taikymas konkrečiu atveju nepriklauso nuo to, kiek investuotojas turi kapitalo dalių komandinės ūkinės bendrijos, kurios kapitalo dalis įneša į kapitalo bendrovę mainais už jos kapitalo dalis. Taigi, remiantis šiais teisės aktais nereikalaujama, kad investuotojas turėtų tokią kapitalo dalį, kuri leistų daryti tam tikrą įtaką komandinės ūkinės bendrijos, ir net kapitalo bendrovės, sprendimams.

35 Iš tiesų, jei pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai būtų taikomi tik tuomet, kai perleistas komandinės ūkinės bendrijos kapitalo dalis turėtų investuotojas, turintis įtakos tam tikriems šios bendrijos sprendimams, tai būtų nesuderinama su tikslu apsaugoti Vokietijos Federacinės Respublikos mokestinius interesus.

- 36 Antra, konstatuotina, kad pagrindinėje byloje kapitalo bendrovei tenkanti pareiga įvertinti už bendrovės kapitalo dalis įneštas kapitalo dalis jų numanoma verte yra pateisinama tuo, kad perleidžiančiosios įmonės daugiau nėra neribotai apmokestinamos Vokietijos teritorijoje, kiek tai susiję su šioje teritorijoje gautu pelnu, kai bendrija, kurios komanditorė ji buvo, yra likviduota.
- 37 Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai veikia ne tiek įsisteigimo, kiek turto perleidimo tarp komanditinės ūkinės bendrijos ir kapitalo bendrovės procesą.
- 38 Todėl iš pirma nurodytų svarstymų matyti, kad pagrindinėje byloje teisės aktai turi būti nagrinėjami atsižvelgiant tik į laisvo kapitalo judėjimą, numatytą SESV 63 straipsnyje.

Dėl kapitalo judėjimo laisvės apribojimo buvimo

- 39 Pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus mainais už Vokietijoje registruotą buveinę turinčios kapitalo bendrovės kapitalo dalis perleidus komanditinės ūkinės bendrijos, neturinčios buveinės mokesčių tikslais Vokietijoje, kapitalo dalis, ši valstybė daugiau negali apmokestinti su šiomis kapitalo dalimis susijusio nerealizuoto kapitalo prieaugio, atsiradusio šios valstybės narės teritorijoje, nes šis kapitalo prieaugis turi būti atskleistas, o mokėtino mokesčio nuo pelno, gauto perleidus mainais gautas kapitalo dalis, suma nustatoma įnešus bendrovės kapitalo dalis į komanditinę ūkinę bendriją ir surenkama pagal *UmwStG 1995* 20 straipsnio 6 dalyje ir 21 straipsnio 2 dalies trečiame–šeštame sakiniuose nustatytą tvarką. Tačiau jei perleidžiančioji bendrovė ir toliau lieka apmokestinama Vokietijos teritorijoje, nerealizuoto kapitalo prieaugiui, susijusiam su komanditinės ūkinės bendrijos turtu, kuris dabar yra įnešose kapitalo dalyse, taikoma mokesčio suma nustatoma ir šis mokestis surenkamas tuomet, kai šis kapitalo prieaugis realiai atsiranda, t. y. iš principo atitinkamų kapitalo dalių perleidimo momentu.
- 40 Tai, kad nerealizuotas kapitalo prieaugis yra susijęs su investuotojo turimomis kapitalo dalimis, kai iš šio turto Vokietijos teritorijoje gautos jo pajamos jau neapmokestinamos, investuotojams yra nepalanki aplinkybė apyvartinių lėšų atžvilgiu, palyginti su investuotojais, kurie ir toliau apmokestinami, nes komanditinės ūkinės bendrijos dalis iškeitus į kapitalo bendrovės dalis pirmiausia nedelsiant apmokestinama dėl atitinkamų kapitalo dalių atsiradęs kapitalo prieaugis, o antruoju atveju šis prieaugis apmokestinamas tik tuomet, kai realizuojamas faktiškai. Šis skirtingas vertinimas, kiek tai susiję su kapitalo prieaugio apmokestinimu, gali atgrasinti investuotojus, kurie Vokietijoje neturi buveinės mokesčių tikslais, įnešti kapitalą į pagal Vokietijos teisę įsteigtą komanditinę ūkinę bendriją, nes šios bendrijos kapitalo dalių iškeitimas į kapitalo bendrovės kapitalo dalis, kaip minėta, būtų nepalankus mokesčių atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, Rink. p. I-12273, 37 punktą).
- 41 Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės aktas gali atgrasinti minėtus investuotojus toliau laikyti savo kapitalo investicijas pagal Vokietijos teisę įsteigtoje komanditinėje ūkinėje bendrijoje, nes ji, vėliau jos kapitalo dalis pakeitus į kapitalo bendrovės dalis, turi nedelsiant sumokėti pelno mokestį už Vokietijos teritorijoje nerealizuotą kapitalo prieaugį, kadangi šie investuotojai, pakeitus jų kapitalo dalių formą, minėtoje teritorijoje ateityje nebus apmokestinami tokiu mokesčiu.
- 42 Priešingai, nei teigia *Finanzamt Hamburg* ir Vokietijos vyriausybė, toks konstatuotas skirtingas vertinimas nėra pagrįstas objektyviu situacijos skirtumu. Iš tikrųjų atsižvelgiant į valstybės narės teisės aktus, kuriais siekiama apmokestinti jos teritorijoje gautą kapitalo prieaugį, investuotojo, kuris perleidžia savo komanditinės ūkinės bendrijos, turinčios buveinę šioje teritorijoje, kapitalo dalis mainais už kapitalo bendrovės, taip pat turinčios buveinę šioje teritorijoje, kapitalo dalis, ir tai padarius, jo pelnas, kurį jis galėtų gauti pardavęs dalis, jau nėra apmokestinamas, situacija yra panaši į tokį patį sandorį atliekančio investuotojo situaciją, tačiau pastarojo gautas pelnas ir toliau

apmokestinamas, kiek tai susiję su šios valstybės narės teritorijoje iš komanditinės ūkinės bendrijos kapitalo dalių iki mainų gauto kapitalo prieaugio apmokestinimu (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *National Grid Indus* 38 punktą).

- 43 Darytina išvada, kad pagal šioje pagrindinėje byloje nagrinėjamą teisės aktą skirtingai vertinami investuotojai, turintys komanditinės ūkinės bendrijos kapitalo dalių, pakeistų į kapitalo bendrovės kapitalo dalis, ir kurių dėl šio fakto Vokietijoje gautos pajamos nėra apmokestinamos šioje valstybėje narėje, palyginti su investuotojais, kurie tokiomis pačiomis aplinkybėmis toliau apmokestinami šiuo mokesčiu; taip sukuriama apribojimas, kurį iš principo draudžia Sutarties nuostatos, susijusios su laisvu kapitalo judėjimu.

Dėl kapitalo judėjimo laisvės apribojimo pateisinimo

- 44 Iš nusistovėjusios praktikos matyti, kad įsisteigimo laisvės apribojimas gali būti leidžiamas tik tuo atveju, jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais (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-196/04, Rink. p. I-7995, 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).
- 45 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo manymu, pagrindinėje byloje nagrinėjama teisės aktu siekiama užtikrinti apmokestinimo įgaliojimų paskirstymą tarp valstybių narių, atsižvelgiant į teritorialumo principą. Taip Vokietijos Federacinė Respublika įgyvendino kompetenciją apmokestinama savo teritorijoje atsiradusį kapitalo prieaugį, kurio dėl su juo susijusio kapitalo formos pakeitimo ir dėl dvišalės dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties taikymo ši valstybė narė negalėtų apmokestinti, kai jis būtų realizuotas faktiškai.
- 46 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad apmokestinimo įgaliojimų paskirstymas tarp valstybių narių yra Teisingumo Teismo pripažintas teisėtas tikslas (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 45 punktą; 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *N*, C-470/04, Rink. p. I-7409, 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).
- 47 Be to, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad, nesant Sąjungos priimtų suvienodinimo ar suderinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo mokesstinės kompetencijos pasidalijimo kriterijus, visų pirma siekdamas išvengti dvigubo apmokestinimo (2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-540/07, Rink. p. I-10983, 29 punktas ir jame nurodyta teismo praktika bei minėto Sprendimo *National Grid Indus* 45 punktas).
- 48 Šiomis aplinkybėmis komanditinės ūkinės bendrijos kapitalo dalių pakeitimas į kapitalo bendrovės kapitalo dalis nereiškia, kad valstybė narė, kurioje yra šių bendrovių buveinė, turi atsisakyti teisės apmokestinti savo teritorijoje atsiradusį kapitalo prieaugį, kai ji prieš šį pakeitimą turi mokesstinę kompetenciją, nes kapitalo prieaugis faktiškai nebuvo realizuotas.
- 49 Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, jog vienos valstybės narės bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę atveju, atsižvelgiant į mokestinio teritorialumo principą, susijusį su laiko kriterijumi, t. y. mokesčių mokėtojo rezidencija mokesčių tikslais, laikotarpiu, kai valstybės teritorijoje atsiranda nerealizuotas kapitalo prieaugis, kilmės valstybė narė turi teisę apmokestinti tą prieaugį, kai mokesčių mokėtojas išvyksta iš šalies (žr. minėto Sprendimo *N* 46 punktą). Iš tiesų tokia priemonė siekiama užkirsti kelią veiksams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti mokesstinę kompetenciją jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu, taigi ji gali būti pateisinama motyvais, susijusiais su apmokestinimo įgaliojimų paskirstymu tarp valstybių narių

(žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 46 punktą; minėto Sprendimo *Oy AA* 54 punktą; 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *SGI*, C-311/08, Rink. p. I-487, 60 punktą ir minėto Sprendimo *National Grid Indus*, 46 punktą).

- 50 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *K-GmbH* ir *S-GmbH*, įnešusios visas turimas DMC KG kapitalo dalis į *DMC GmbH*, neturėjo nuolatinės įmonės Vokietijos teritorijoje, kaip tai suprantama pagal DBA 1954 4 straipsnio 3 dalį ir 7 straipsnio 2 dalį. Kadangi pagal DBA 1954 7 straipsnio 1 dalį *K-GmbH* ir *S-GmbH* pelnas, kurį jos gautų ateityje perleidusios *DMC GmbH* kapitalo dalis, suteiktas mainais už jų įnašą, Vokietijoje nebus apmokestinamas, įneštos kapitalo dalys, vadovaujantis *UmwStG 1995* 20 straipsnio 3 ir 4 dalimis, įvertintos numanoma verte, o dėl to atsiradęs kapitalo prieaugis buvo apmokestintas. Taigi, siekiant apsaugoti Vokietijos Federacinės Respublikos mokestinę kompetenciją šios valstybės narės teritorijoje gautų pajamų atžvilgiu, pagrindinėje byloje nagrinėjamu teisės aktu įpareigojama atskleisti su komanditinės ūkinės bendrijos kapitalo dalimis susijusį nerealizuotą kapitalo prieaugį, kai šios kapitalo dalys buvo pakeistos kapitalo bendrovės kapitalo dalimis.
- 51 Šiomis aplinkybėmis, pirma, tai, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus kapitalo prieaugis, kuris nebuvo realizuotas, turi būti apmokestintas, savaime negali paneigti apmokestinimo įgaliojimų paskirstymo tarp atitinkamų valstybių narių apsaugos tikslo legitimumo.
- 52 Iš tiesų, viena vertus, Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstybė narė turi teisę apmokestinti ekonominę vertę, kuri susidaro dėl nerealizuoto kapitalo prieaugio jos teritorijoje, net jeigu atitinkamas kapitalo prieaugis joje dar nebuvo faktiškai realizuotas (minėto Sprendimo *National Grid Indus* 49 punktas).
- 53 Kita vertus, 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 (šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo *Komisija prieš Daniją*, C-261/11, 37 punktą).
- 54 Antra, žvelgiant iš apmokestinimo įgaliojimų paskirstymo tarp valstybių narių išsaugojimo požiūrio taško, lemiamą reikšmę turi ne tai, kad kapitalo prieaugis, kuris buvo apmokestintas pagal *UmwStG 1995* 20 straipsnio 3 ir 4 dalis, būtų atsiradęs atitinkamų kapitalo dalių formą pakeitus į skirtingo pobūdžio kapitalo formą, t. y. pirmiausia komanditinės ūkinės bendrijos kapitalo dalys, paskui kapitalo bendrovės kapitalo dalys. Iš tiesų su komanditinės ūkinės bendrijos kapitalo dalimis susijęs kapitalo prieaugis neišvengiamai atsispindi kapitalo bendrovės kapitalo dalyse, kurios buvo suteiktos mainais už įnašą.
- 55 Taigi vien ta aplinkybė, kad pakeitus komanditinės ūkinės bendrijos dalis į kapitalo bendrovės kapitalo dalis sumažėja pajamos, dėl kurių valstybė narė, kurios teritorijoje jos buvo gautos, gali įgyvendinti mokestinę kompetenciją, gali pateisinti nuostatą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, tiek, kiek ja nustatoma šioms pajamoms minėto pakeitimo momentu taikomo mokesčio suma.
- 56 Tačiau tokį teisės aktą, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, galima pateisinti apmokestinimo įgaliojimų paskirstymo tarp valstybių narių apsaugos tikslu tik tiek, kiek valstybei narei, kurios teritorijoje buvo gautos pajamos, iš tiesų buvo kliudoma įgyvendinti savo mokestinę kompetenciją dėl šių pajamų.
- 57 Taigi šiuo atveju iš pagrindinėje byloje nagrinėjamų faktinių aplinkybių nėra aišku, kad Vokietijos Federacinė Respublika faktiškai visiškai praranda teisę apmokestinti su komanditinės ūkinės bendrijos kapitalo dalimis susijusį nerealizuotą kapitalo prieaugį, nes jos iškeičiamos į kapitalo bendrovės kapitalo dalis. Iš tiesų neatmetama galimybė, kad su į kapitalo bendrovę įneštomis kapitalo dalimis susijęs

nerealizuotas kapitalo prieaugis gali būti įskaičiuotas nustatant pelno mokestį, kurį Vokietijoje turės sumokėti perimančioji kapitalo bendrovė, šiuo atveju *DMC GmbH*, bet tai turi nustatyti nacionalinis teismas.

58 Atsižvelgiant į šias aplinkybes, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad SESV 63 straipsnis aiškintinas taip, kad apmokestinimo įgaliojimų paskirstymo tarp valstybių narių tikslo apsauga gali pateisinti valstybės narės teisės aktą, pagal kurį įpareigojama komandinės ūkinės bendrijos kapitalą, įneštą į kapitalo bendrovės, turinčios buveinę šios valstybės narės teritorijoje, įvertinti numanoma verte, o tai leistų apmokestinti dėl šio perleisto turto jos teritorijoje atsiradusį nerealizuotą kapitalo prieaugį, kol jis dar nėra faktiškai realizuotas, nes minėta valstybė narė faktiškai neturi galimybės įgyvendinti savo mokestinės kompetencijos šio prieaugio atžvilgiu po to, kai jis realizuojamas faktiškai, bet tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Dėl antrojo klausimo

59 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės aktas ir jame nustatytas apribojimas neviršija to, kas būtina siekiant apmokestinimo įgaliojimų paskirstymo tarp valstybių narių apsaugos tikslo, pirmiausia atsižvelgiant į tokią pajamų mokesčio išieškojimo tvarką, kaip nustatytoji pagal *UmwStG 1995* 20 straipsnio 6 dalį ir 21 straipsnio 2 dalies trečią–šeštą sakinius.

60 Pirmiausia reikia priminti, kad tai, jog valstybė narė, siekdama apsaugoti naudojamą mokestine kompetencija, nustato mokestį, kuris turi būti sumokėtas už jos teritorijoje atsiradusį nerealizuotą kapitalo prieaugį, kai praranda apmokestinimo kompetenciją atitinkamo investuotojo atžvilgiu, šioje byloje – kai minėtas investuotojas savo komandinėje ūkinėje bendrijoje turimas kapitalo dalis pakeičia į kapitalo bendrovės dalis, – yra proporcinga (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *National Grid Indus* 52 punktą).

61 Dėl mokėtino nerealizuoto kapitalo prieaugio mokesčio išieškojimo Teisingumo Teismas nusprendė, kad apmokestinamajam asmeniui reikia leisti pasirinkti, pirma, nedelsiant sumokėti nerealizuoto kapitalo prieaugio mokestį už jo turimą turtą arba, antra, atidėti šio mokesčio sumokėjimą, prireikus skaičiuojant palūkanas pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *National Grid Indus* 73 punktą ir 2012 m. rugšėjo 6 d., Sprendimo *Komisija prieš Portugaliją*, C-38/10, 31 ir 32 punktus).

62 Šiomis aplinkybėmis, atsižvelgiant į tai, jog rizika, kad mokestis bus nesumokėtas, didėja einant laikui, mokėtino mokesčio sumokėjimas per penkerius metus, kol nerealizuotas kapitalo prieaugis nėra faktiškai realizuotas, yra tinkama ir proporcinga priemonė, kad apmokestinimo įgaliojimų paskirstymo tarp valstybių narių išsaugojimo tikslas būtų pasiektas.

63 Šiuo atveju pagal *UmwStG 1995* 20 straipsnio 6 dalies ir 21 straipsnio 2 dalies trečio–šešto sakinių nuostatas apmokestinamajam asmeniui suteikiama teisė sumokėti mokestį, mokėtiną už dėl perleidžiant turimas kapitalo dalis gautą pelną, per penkerius metus, neskačiuojant palūkanų.

64 Taigi, leisdamas apmokestinamajam asmeniui pasirinkti arba nedelsiant sumokėti mokestį, arba atidėti jo sumokėjimą, pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės aktas neviršija to, kas būtina siekiant įgyvendinti apmokestinimo įgaliojimų paskirstymo tarp valstybių narių apsaugos tikslą.

65 Galiausiai dėl pareigos pateikti banko garantijas Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstybė narė gali atsižvelgti į mokesčio neišieškojimo riziką, kiek tai susiję su jos nacionalinės teisės aktais, taikytiniais atidėtam mokestinės skolos sumokėjimui (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *National Grid Indus* 74 punktą).

- 66 Tačiau pačios šios garantijos turi ribojamąjį poveikį, nes neleidžia mokesčių mokėtojui naudotis turtu, kuris pateiktas kaip garantija (2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rink. p. I-2409, 47 punktą ir minėto Sprendimo N 36 punktą).
- 67 Taigi tokios sąlygos iš principo negalima kelti iš anksto neįvertinus rizikos, kad mokestis nebus išieškotas.
- 68 Konkrečiai kalbant, pagrindinėje byloje reikia įvertinti šią riziką, pirmiausia atsižvelgiant į tai, kad, pirma, nerealizuotas kapitalo prieaugis, kurio apmokestinimas buvo ginčijamas, yra išimtinai susijęs su turto forma, t. y. kapitalo dalimis, kurias turi tik dvi bendrovės su buveinėmis Austrijoje, ir, antra, šios kapitalo dalys laikomos kapitalo bendrovėje, kurios buveinė yra Vokietijos teritorijoje.
- 69 Taigi, į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: valstybės narės teisės aktas, kuriame numatytas jos teritorijoje atsiradusio nerealizuoto kapitalo prieaugio apmokestinimas nedelsiant, neviršija to, kas būtina, siekiant apsaugoti apmokestinimo įgaliojimų paskirstymą tarp valstybių narių, su sąlyga, kad kai apmokestinamasis asmuo pasirenka atidėti mokėjimą, pareiga pateikti banko garantiją nustatoma atsižvelgiant į realią riziką, kad mokestis nebus išieškotas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

- 1. SESV 63 straipsnį reikia aiškinti taip, kad apmokestinimo įgaliojimų paskirstymo tarp valstybių narių tikslo apsauga gali pateisinti valstybės narės teisės aktą, pagal kurį įpareigojama komandinės ūkinės bendrijos kapitalą, įneštą į kapitalo bendrovės, turinčios buveinę šios valstybės narės teritorijoje, įvertinti numanoma verte, o tai leistų apmokestiti dėl šio perleisto turto jos teritorijoje atsiradusį nerealizuotą kapitalo prieaugį, kol jis dar nėra faktiškai realizuotas, nes minėta valstybė narė faktiškai neturi galimybės įgyvendinti savo mokestinės kompetencijos šio prieaugio atžvilgiu po to, kai jis realizuojamas faktiškai, bet tai turi patikrinti nacionalinis teismas.**
- 2. Valstybės narės teisės aktas, kuriame numatytas jos teritorijoje atsiradusio nerealizuoto kapitalo prieaugio apmokestinimas nedelsiant, neviršija to, kas būtina, siekiant apsaugoti apmokestinimo įgaliojimų paskirstymą tarp valstybių narių, su sąlyga, kad kai apmokestinamasis asmuo pasirenka atidėti mokėjimą, pareiga pateikti banko garantiją nustatoma atsižvelgiant į realią riziką, kad mokestis nebus išieškotas.**

Parašai.