

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. balandžio 16 d. (*)

„Valstybės sąsipareigojimų nevykdymas – Mokesčių teisės aktai – Atlygintinai perleidus tam tikrus ilgalaikio turto objektus gauto pelno apmokestinimo atidėjimas – Mokesčių surinkimas – Sąsisteigimo laisvė – SESV 49 straipsnis – EEE susitarimo 31 straipsnis – Skirtingas požiūris? nuolatinius padalinius, atsižvelgiant? tai, ar jie yra valstybės narės teritorijoje, ar kitos Europos Sąjungos arba Europos ekonominės erdvės valstybės narės teritorijoje – Proporcingumas“

Byloje C-591/13

dėl 2013 m. lapkričio 20 d. pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dėl sąsipareigojimų nevykdymo

Europos Komisija, atstovaujama W. Mölls ir W. Roels, nurodžiusi adresą dokumentams?teikti Liuksemburge,

ieškovs,

prieš

Vokietijos Federacinė Respubliką, atstovaujamą T. Henze ir K. Petersen,

atsakovs,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinis advokatas Y. Bot,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs? rašytinį proceso dalį ir?vykus 2014 m. lapkričio 26 d. posėdžiui,

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

priima šį

Sprendimas

1 Ieškiniu Europos Komisija prašo Teisingumo Teismo pripažinti, kad priimdama ir palikdama galioti nuostatas, pagal kurias atlygintinai perleidus tam tikrus ilgalaikio turto objektus (toliau – pakeistas turtas) gauto pelno apmokestinimas atidedamas, šį pelną „perkeliant“ naujai?gytiems arba pagamintiems ilgalaikio turto objektams (toliau – pakeičiantis turtas) iki jį perleidimo, jeigu jie yra apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, esančio nacionalinėje teritorijoje, turto dalis, tačiau toks apmokestinimo atidėjimas ne?manomas, kai tie patys objektai yra apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, esančio kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje arba kitoje 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarim? (OL L 1, 1994, p. 3; 2004 m. specialusis

leidimas lietuvių k., 11 sk., 52 t., p. 3; toliau – EEE susitarimas) pasirašiusioje valstybėje, turto dalis, Vokietijos Federacinė Respublika nevykdo sąsipareigojimų pagal SESV 49 straipsnį ir to susitarimo 31 straipsnį.

Teisinis pagrindas

2 Pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz*, toliau – *EStG*) 6b straipsnio 1–4 dalyse nustatyta:

„(1) Apmokestinamieji asmenys, perleidžiantys

žemės sklypą,

žemės sklype augančių augalijų kartu su tuo žemės sklypu, kai ši augalija yra žemės ūkio arba miško ūkio dalis,

pastatus arba vidaus vandenų laivus,

gali ūkinės veiklos metais, kai atliktas perleidimas, iš pelno, neviršydami perleidžiant gauto pelno sumos, išskaityti antrame sakinyje nurodyto turto įsigijimo arba gamybos išlaidas, kai šis turtas įsigijo arba pagamino tais ūkinės veiklos metais, kuriais atliko perleidimą, arba ankstesniais ūkinės veiklos metais. Leidžiama išskaityti išlaidas, patirtas įsigyjant arba gaminant šį turtą:

1. žemės sklypą,

jei pelnas gautas perleidus žemės sklypą,

2. žemės sklype augančių augalijų kartu su tuo žemės sklypu, kai ši augalija yra žemės ūkio arba miško ūkio dalis,

jei pelnas gautas perleidus žemės sklypą arba žemės sklype augančių augalijų kartu su tuo žemės sklypu,

3. pastatus,

jei pelnas gautas perleidus žemės sklypą, žemės sklype augančių augalijų kartu su tuo žemės sklypu arba pastatus, arba

4. vidaus vandenų laivus,

jei pelnas gautas perleidus vidaus vandenų laivus.

Kaip pastatų įsigijimas arba gamyba suprantamas ir jo išplėtimas, padidinimas arba atnaujinimas. Tokiu atveju iš pelno galima išskaityti tik išlaidas dėl pastatų išplėtimo, padidinimo ar atnaujinimo.

(2) 1 dalies pirmame sakinyje pelnas suprantamas kaip skirtumas tarp pardavimo kainos, išskaitus perleidimo išlaidas, ir balansinės vertės, kuri parduotam turtui priskirta perleidimo metu. Balansinė vertė – tai vertė, kuri turtui reikia priskirti pagal 6 straipsnį.

(3) Apmokestinamieji asmenys, jei neatliko 1 dalyje numatytos išskaitos, gali tais ūkinės veiklos metais, kai perleido turtą, sudaryti rezervą, kuriuo sumažinamas jo apmokestinamasis pelnas. Atsižvelgdami į 1 dalies antrame–ketvirtame sakiniuose numatytus apribojimus, šio rezervo neviršijantys sumos jie gali perkelti, išskaitydami 1 dalies antrame sakinyje aprašyto turto, kurį įsigijo ar pagamino per ketverius ūkinės veiklos metus po rezervo sudarymo, įsigijimo ar gamybos išlaidas; išskaita atliekama tais ūkinės veiklos metais, kai šis turtas įsigytas ar

pagamintas. Ketveri? met? laikotarpis prat?simas iki šešeri? met?, kai nauj? pastat? statyba prasid?jo prieš pasibaigiant ketvirtyiems ?kin?s veiklos metams po rezervo sudarymo. Išskaityta rezervo suma perkeliama ? peln?. Pasibaigus ketvirtyiems ?kin?s veiklos metams po rezervo sudarymo nepanaudotas rezervas iš karto perkeliamas ? peln?, jei nenumatyta tuo metu jau prad?t? pastat? statybos išlaid? išskaita; pasibaigus šeštiesiems ?kin?s veiklos metams po rezervo sudarymo nepanaudotas rezervas iš karto perkeliamas ? peln?.

(4) 1 ir 3 dalys taikomos tik esant tokioms s?lygoms:

1. apmokestinamasis asmuo apskai?iavo peln? pagal 4 straipsnio 1 dal? arba 5 straipsn?,
2. perleistas turtas perleidimo metu ne mažiau kaip šešerius metus be pertraukos buvo nacionalin?je teritorijoje esan?io nuolatinio padalinio turto dalis,
3. ?sigytas arba pagamintas turtas yra nacionalin?je teritorijoje esan?io nuolatinio padalinio turto dalis,
4. perleidus turt? gautas pelnas ?trauktas apskai?iuojant nacionalin?je teritorijoje apmokestinam? peln? ir
5. išskaita pagal 1 dal? ir rezervo sudarymas ir perk?limas ? peln? pagal 3 dal? aiškiai matomi apskaitos dokumentuose.

Išskaita pagal 1 ir 3 dalis negalima už turt?, kuris yra žem?s ?kio arba mišk? ?kio dalis arba naudojamas savarankiškai veiklai, kai pelno gauta perleidus pramonin? arba komercin? turt?.

Ikiteismin? proced?ra

3 2009 m. geguž?s 15 d. Komisija išsiunt? Vokietijos Federacinei Respublikai oficial? pranešim?. Šiame pranešime ji atkreip? šios valstyb?s nar?s d?mes? ? tai, kad *ESStG* 6b straipsnis gali b?ti nesuderinamas su laisvu kapitalo jud?jimu.

4 2009 m. liepos 13 d. rašte Vokietijos Federacin? Respublika pareišk? nesutinkanti su Komisijos pozicija ir nurod?, kad gin?ijama teis?s nuostata susijusi ne su laisvu kapitalo jud?jimu, o su ?sisteigimo laisve, su kuria ji yra suderinama.

5 2010 m. geguž?s 7 d. Komisija išsiunt? Vokietijos Federacinei Respublikai papildom? oficial? pranešim?, kuriame pritar?, kad ši teis?s nuostata susijusi su ?sisteigimo laisve, ta?iau išnagrin?jusi šios valstyb?s nar?s argumentus nustat?, kad min?ta teis?s nuostata pažeidžia *SESV* 49 straipsn? ir *EEE* susitarimo 31 straipsn?.

6 2010 m. liepos 7 d. rašte Vokietijos Federacin? Respublika nesutiko su Komisijos pozicija ir nurod?, kad gin?ijama teis?s nuostata yra suderinama su ?sisteigimo laisve.

7 2011 m. rugs?jo 30 d. Komisija išsiunt? Vokietijos Federacinei Respublikai pagr?st? nuomon?, kurioje patvirtino papildomame oficialiame pranešime pateikt? pozicij? ir paragino Vokietijos Federacin? Respublik? imtis reikiam? priemoni?, kad b?t? atsižvelgta ? ši? pagr?st? nuomon? per du mėnesius nuo jos gavimo.

8 2011 m. lapkri?io 28 d. atsakyme Vokietijos Federacin? Respublika v?l pakartojo, kad Komisijos pozicija klaidinga, tod?l pastaroji nusprend? pareikšti š? ieškin?.

D?l ieškinių

D?l priimtimumo

9 Vokietijos Federacin? Respublika gin?ija šio ieškinio priimtimum?, nurodydama du motyvus, iš esm?s grindžiamus v?lavimu pareikšti ieškin? ir jo dalyko pakeitimu.

D?l v?lavimo pareikšti ieškin?

– Šali? argumentai

10 Vokietijos Federacin? Respublika tvirtina, kad Komisija nebeturi teis?s pareikšti ieškinio, nes pasibaigus rašytinei proced?rai ši institucija per ilgai dels? j? pareikšti. Taigi ji piktnaudžiavo teise, nes n?ra jokios objektyvios priežasties, kuri pateisint? nurodyt? v?lavim?. Per š? neveikimo laikotarp? Komisija visiškai nesisteng? taikiai išspr?sti gin?o su šia valstybe nare.

11 Be to, reikia atsižvelgti ? bendruosius teisinio saugumo ir lojalaus bendradarbiavimo principus. Kaip valstyb?s nar?s privalo bendradarbiauti su Komisija, kad nutraukt? Teisingumo Teismo konstatuot? ?sipareigojim? pagal ESV sutart? nevykdym?, taip ir Komisija prieš pareikšdama ieškin? d?l ?sipareigojim? ne?vykdymo privalo bendradarbiauti su atitinkama valstybe nare, ieškoti ieškiniui alternatyvi? b?d? ir informuoti j? apie savo veiksmus. Lojalaus bendradarbiavimo principas skirtas ne tik valstyb?ms nar?ms, bet ir Komisijai.

12 Komisija tvirtina, kad SESV 258 straipsnyje numatytos normos turi b?ti taikomos ne?pareigojant jos laikytis kokio nors nustatyto termino. Be to, anot šios institucijos, motyvai, d?l kuri? pasirenkama, kada pareikšti ieškin? d?l ?sipareigojim? ne?vykdymo, negali tur?ti poveikio jo priimtimumui.

13 B?t? galima kritikuoti tik situacij?, kai d?l per ilgus ikiteismin?s proced?ros atitinkamai valstybei narei sunkiau paneigti Komisijos argumentus ir tai pažeidžia teis? ? gynyb?. Ta?iau Vokietijos Federacin? Respublika n?ra nurodžiusi, jog susiklost? tokia situacija, ir šiuo klausimu negalima pateikti joki? ?rodym?.

– Teisingumo Teismo vertinimas

14 Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? Komisija turi pasirinkti, kada pareikšti ieškin? d?l ?sipareigojim? ne?vykdymo. Š? pasirinkim? lemiantys motyvai negali tur?ti poveikio šio ieškinio priimtimumui. SEVS 258 straipsnyje numatytos normos turi b?ti taikomos ne?pareigojant Komisijos laikytis kokio nors nustatyto termino, išskyrus atvejus, kai pernelyg ilga ikiteismin?s proced?ros trukm? gali apsunkinti atitinkamos valstyb?s nar?s galimyb? paneigti Komisijos argumentus ir taip pažeisti jos teis? ? gynyb?. Tokios pernelyg ilgus trukm?s poveik? turi ?rodyti suinteresuotoji valstyb? nar? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Lietuva*, C?350/08, EU:C:2010:642, 33 ir 34 punktus ir juose nurodyt? teismo praktik?).

15 Kaip tvirtina Komisija, Vokietijos Federacin? Respublika nesir?m? tokia situacija. Tod?l reikia atmesti šios valstyb?s nar?s pateikt? nepriimtimumo pagrind?.

D?l ieškinio dalyko pakeitimo

– Šali? argumentai

16 Vokietijos Federacinė Respublika tvirtina, kad Komisijos dublike pateiktas argumentas dėl pelno, susijusio su pakeistu turtu, apmokestinimo, kai pakeičiantis turtas amortizuojamas, nebuvo pateiktas nei per ikiteisminą procedūrą, nei ieškinyje. Ši valstybė narė mano, kad ši aplinkybė reikia laikyti ginčo dalyko pakeitimu, dėl kurio visas ieškinys yra nepriimtinas.

17 Per posėdį Komisija pareiškė, kad ieškinyš priimtinas. Iš ieškinio aiškiai matyti, kad *EStG* 6b straipsnis turi būti taikomas ir tarpvalstybinėje situacijoje. Žinoma, kitaip nei neamortizuojamo pakeičiančio turto atveju, kalbant apie amortizuojamą pakeičiantį turtą, perleidus pakeistą turtą gauto pelno apmokestinimas visiškai atidedamas iki atlygintino perleidimo tik tos pakeičiančio turto dalies, kuri atitinka mažesnę su šiuo turtu susijusią amortizacijos sumą. Tačiau tai nekeičia to, kad perleidus pakeistą turtą gauto pelno apmokestinimas atidedamas šiais abiem atvejais. Jie skiriasi tik atidėjimo apimtimi. Šis atidėjimas dėl neamortizuojamo pakeičiančio turto tęsiasi iki šio turto perleidimo, o dėl amortizuojamo pakeičiančio turto – galėtų trukti trumpiau. Dėl pastarosios turto rūšies Vokietijos Federacinė Respublika, taikydama savo teisės aktuose numatytas amortizavimo taisykles, galėtų reikalauti mokėti mokestį dalimis.

– Teisingumo Teismo vertinimas

18 Reikia pripažinti, kad šiuo atveju neginijamas nei pagręstos nuomonės, nei prieš ją pateikiant vykdytos procedūros teisėtumas.

19 Iš nusistovęjusios teismo praktikos matyti, kad pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų nevykdymo dalykas nustatomas Komisijos pagręstoje nuomonėje, todėl ieškinyš turi būti grindžiamas tais pačiais motyvais ir pagrindais kaip ir ši pagręsta nuomonė. Tačiau šis reikalavimas nereiškia, kad kiekvienu atveju pagręstoje nuomonėje nurodyti kaltinimai ir ieškinio reikalavimai privalo visiškai sutapti: pagręstoje nuomonėje apibręžto ginčo dalyko negalima išplęsti arba pakeisti. Taigi Komisija ieškinyje gali patikslinti pirminius kaltinimus, tačiau su sąlyga, kad nepakeičia ginčo dalyko (žr. Sprendimo *Komisija / Lenkija*, C-281/11, EU:C:2013:855, 87 ir 88 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

20 Šiuo atveju ir per ikiteisminą procedūrą, ir Teisingumo Teisme Komisija aiškiai nurodė, jog kaltina Vokietijos Federacinę Respubliką tuo, kad priimdama ir palikdama galioti *EStG* 6b straipsnyje nustatytą tvarką ji nevykdė įsipareigojimų pagal SESV 49 straipsnį ir EEE susitarimo 31 straipsnį.

21 Šios tvarkos taikymas iš esmės lemia tai, kad mokesčio už pelną, gautą atlygintinai perleidus pakeistą turtą, kuris yra apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, esančio Vokietijos teritorijoje, turto dalis, surinkimas atidedamas su sąlyga, kad tas pelnas bus reinvestuotas įsigyjant arba pagaminant pakeičiantį turtą. Tačiau apmokestinamasis asmuo gali pasinaudoti šia mokesčio lengvata, tik jei pakeičiantis turtas yra nuolatinio padalinio, irgi esančio Vokietijos teritorijoje, turto dalis; minėta lengvata netaikoma, jei šis turtas yra padalinio, esančio kitos Sąjungos valstybės narės arba Europos ekonominei erdvei priklausančio valstybės teritorijoje, turto dalis. Būtent šis skirtingas požiūris, Komisijos manymu, tariamai pažeidžia įsisteigimo laisvę.

22 Dublike nagrin?dama pagal numatytas taisykles gauto pelno apmokestinimo atid?jim? amortizavimo srityje pagal Vokietijos teis?s aktus, kiek tai susij? su amortizuojamu pakei?ian?iu turtu, Komisija kaip atsakym? ? Vokietijos Federacin?s Respublikos priekaištus, kad padar? klaid?, kai nurod?, jog perleidus pakeist? turt? gauto pelno apmokestinimas bet kuriuo atveju atidedamas, kol bus perleistas pakei?iantis turtas, tik pateik? daugiau informacijos ir taip patikslino argumentus, kuriais pagrind? išvad? d?l tariamo ?sipareigojim? ne?vykdyimo ir kuriuos bendrais bruožais jau buvo pateikusi per ikiteismin? proced?r? ir ieškinyje.

23 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, jog aplinkyb?, kad perleidus pakeist? turt? gauto pelno apmokestinimo momentas pagal min?t? teis?s akt? priklauso nuo to, ar pakei?iantis turtas yra amortizuojamas, nekei?ia gin?o dalyko. Iš ties? neatsižvelgiant ? tai, ar pakei?iantis turtas yra amortizuojamas, mokes?io už peln?, gaut? perleidus pakeist? turt?, mok?jimas atidedamas abiem nurodytais atvejais; aptariamoms dvi situacijos skiriasi tik šio apmokestinimo atid?jimo apimtimi. Neamortizuojamo pakei?ian?io turto atveju šis atid?jimas gali užtrukti, kol šis turtas bus perleistas, o kalbant apie amortizuojam? turt? – min?tas atid?jimas gali b?ti trumpesnis. Ta?iau ši lengvata abiem atvejais taikoma tik tada, kai gautas pelnas reinvestuojamas ?sigyjant pakei?iant? turt?, kuris yra apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, esan?io Vokietijos teritorijoje, turto dalis.

24 Tod?l negalima manyti, jog vien aplinkyb?, kad Komisija ikiteisminiame etape ir ieškinyje, kalb?dama apie perleidus pakeist? turt? gauto pelno apmokestinimo moment?, r?m?si tik pakei?ian?io turto perleidimo momentu, atskleidžia, kad pateiktas naujas ieškinio pagrindas, lemiantis ieškinio apimties susiaurinim?, ?traukiant tik neamortizuojam? pakei?iant? turt?.

25 Tod?l reikia pripažinti, kad Komisijos pateiktas kaltinimas išliko nepakit?s per vis? ikiteismin? ir teismin? proced?r?.

26 Iš to, kas išd?styta, darytina išvada, kad Komisijos ieškinys yra priimtinas.

D?l esm?s

Šali? argumentai

27 Komisija tvirtina, kad *EStG* 6b straipsnis pažeidžia ESV sutarties ir EEE susitarimo nuostatas d?l ?sisteigimo laisv?s.

28 Pagal min?t? straipsn? apmokestinamasis asmuo, anot Komisijos, turi teis? perleisd?s tam tikrus ilgalaikio turto objektus, kurie yra apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, esan?io Vokietijos teritorijoje, turto dalis, gaut? peln? neapmokestint? perkelti ?sigydamas tam tikr? pakei?iant? turt? su s?lyga, kad šis pelnas reinvestuojamas ? šio pakei?ian?io turto ?sigijim? ar gamyb?. Ta?iau toks pelno apmokestinimo atid?jimas pagal *EStG* 6b straipsnio 4 dalies 3 punkt? galimas, tik jei min?tas pakei?iantis turtas yra apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, esan?io šioje teritorijoje, turto dalis. Jei tas pats pakei?iantis turtas yra nuolatinio padalinio, nesan?io min?toje teritorijoje, turto dalis, perleidus pakeist? turt? gautas pelnas, anot Komisijos, apmokestinamas nedelsiant.

29 Tod?l ?kio subjektas gali atsižvelgti ? tai, kad reinvestuoti peln? ne Vokietijos teritorijoje mokes?i? atžvilgiu mažiau naudinga, nei reinvestuoti j? šioje teritorijoje. Šis skirtingas poži?ris gali atgrasyti Vokietijos Federacin?s Respublikos teritorijoje esan?i? bendrov? nuo veiklos vykdymo per kitoje S?jungos ar EEE valstyb?je nar?je esant? nuolatin? padalin?.

30 Tokio skirtingo poži?rio negalima pateisinti objektyviai skirtinga pad?timi. Komisija tvirtina, kad jei nuolatinis padalinys, kuriame reinvestuota, yra ne Vokietijos Federacin?je Respublikoje, o

kitoje Sąjungos ar EEE valstybėje narėje, iš šios aplinkybės galima tik spręsti, kad atitinkamas šio subjekto pasinaudojo šios sistemos laisve.

31 Pateisinimai, susiję su mokesčio teritorialumu, nepagręsti. Šiuo atveju kalbama apie pelną, gautą Vokietijos teritorijoje perleidus pakeistą turtą. Vokietijos Federacinė Respublika turi neginijamą teisę šį pelną apmokestinėti. Be to, ši teisė būtų veiksmingai įgyvendinta nedelsiant apmokestinant šį pelną, kai jis reinvestuojamas ne Vokietijos teritorijoje. Tokiomis aplinkybėmis nuolatiniam padaliniam taikoma apmokestinimo tvarka pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo neturėtų prasmės.

32 Aplinkybė, kad tai gali lemti, jog Vokietijos Federacinė Respublika turės atidėti tokio pelno apmokestinimo terminą ir tada, kai reinvestuojama ne Vokietijos teritorijoje, kaip ji daro tuo atveju, kai reinvestuojama šioje teritorijoje, visiškai nekeičia su šiuo pelnu susijusios apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo.

33 Pateisinimas, pagręstas būtinybe užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darnumą, gali būti priimtinas, tik jei yra tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir šios lengvatos kompensavimo tam tikra mokesčių rinkliava. Tačiau perleidus pakeičiant turtą gauto pelno apmokestinimas savaime nekompensuoja perleidus pakeistą turtą gauto pelno apmokestinimo atidėjimo. Šios mokesčių lengvatos, t. y. pastarojo pelno apmokestinimo atidėjimo, kompensacija būtų veltinis perleidus tą patį turtą gauto pelno apmokestinimas, o ne visai kito pelno, gauto perleidus pakeičiant turtą, apmokestinimas.

34 Siekis skatinti restruktūrizuoti ir reinvestuoti taip pat nėra teisėtas tikslas. Be to, nesvarbu, ar toks bendrasis ekonominio pobūdžio tikslas gali konkrečiu atveju būti privalomasis bendrojo intereso pagrindas. Bet kuriuo atveju Vokietijos Federacinė Respublika nei tvirtino, nei rodo, kad šio tikslo negalima pasiekti nediskriminuojant aptariamą tarpvalstybinę investiciją.

35 Pats pasirinktas teisinis reglamentavimas taip pat nėra pateisinimas. Tas pats taikoma nacionalinės ekonomikos vystymo tikslams. Vien tai, kad mokesčių lengvatos tarpvalstybinėje situacijoje negalima taikyti pagal tą patį mechanizmą, koks taikomas tik vidaus situacijoje, visiškai neįteisina skirtingo požiūrio į šias situacijas.

36 Nagrinėjamos priemonės proporcingumo klausimu, anot Komisijos, nėra jokie reikšmingo pateisinimo, todėl šio klausimo negalima kelti.

37 Bet kuriuo atveju dėl apmokestinamajam asmeniui tenkančių administracinių išlaidų Sprendime *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) Teisingumo Teismas nusprendė, kad šis turi teisę pasirinkti nedelsdamas sumokėti mokesčią arba atidėti šio mokesčio sumokėjimą. Taigi aptariamo pelno apmokestinimas nedelsiant nėra proporcinga priemonė.

38 Vokietijos Federacinė Respublika pirmiausia mano, kad ieškinys nepagręstas. Jos nuomone, kitoje valstybėje narėje esančio nuolatinio padalinio padėtis nėra objektyviai panaši į tokio padalinio, esančio Vokietijos teritorijoje, padėtį. Papildomai ši valstybė narė tvirtina, kad jei būtų pripažinta, jog esama apribojimo, bet kuriuo atveju jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su mokesčio teritorialumo principu ir būtinybe užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darnumą.

39 Vokietijos Federacinė Respublika tvirtina, kad aptariamose teisėse nuostatose tvirtinta mokesčių tvarka neturi atgrasomojo poveikio: ji netrukdo apmokestinamajam asmeniui steigti nuolatinį padalinį kitose valstybėse narėse ir per juos vykdyti veiklos. Tai, kad negalima perleisti ilgalaikio turto, kuris yra apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, esančio Vokietijos teritorijoje, turto dalis, išvengiant taip gauto pelno apmokestinimo, savaime nedaro tiesioginio

poveikio kitoje valstybėje narėje esančio nuolatinio padalinio veiklai.

40 *ES*TG 6b straipsniu siekiama pagerinti ūmonių finansinių išteklių valdymą ir palengvinti jų restruktūrizaciją, skatinant reinvestuoti ūmonių. Tokios reinvesticijos būtinos siekiant grąžinti ankstesnę gamybos lygį, atsižvelgiant ū gamybos priemonių susidviejimą ir technikos progresą. Atsisakius nedelsiant apmokestinėti perleidus pakeistą turtą gautą pelną sudaromos sąlygos atitinkamai ūmonei ekonominiu požiūriu prisitaikyti prie struktūrinio pokyčio, susijusi su gamybos ir platinimo technika arba regioninio pobūdžio pokyčiais. Šio pelno reinvestavimas gali palengvinti didesni ūmonių restruktūrizaciją ir apsaugoti nuo perleidus atitinkamą turtą gauto pelno, kuris būtų itin didelis, apmokestinimo.

41 Pagal *ES*TG 6b straipsnyje numatytą mokesčių tvarką pakeistas turtas ir pakeičiantis turtas laikomi sudarančiais vieną turtą, nes ekonominiu aspektu šios dvi gamybos priemonės lemia pajamas Vokietijos teritorijoje. Toks rezultatas gaunamas dėl to, kad mokesčių tikslais pakeistas turtas integruojamas ū pakeičiant turtą. Perleidus pakeistą turtą gautas pelnas atitinkamos ūmonės balanse perkeliamas ū pakeičiančio turto eilutę. Minėtame balanse pakeistas turtas laikomas niekada nenustojusiu būti ūmonės apyvartinio kapitalo dalimi. Ši fikcija, kad pakeistas turtas nenutrūkstamai yra šio kapitalo dalis, techniškai priimtina, tik jei pakeičiantis turtas yra to paties apmokestinamojo asmens turto dalis ir jam taip pat taikoma Vokietijos institucijų apmokestinimo kompetencija.

42 Pagal Vokietijos Federacinės Respublikos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatas nuolatinis padalinys yra atskiras mokesčių vienetas. Tad pakeistas turtas ir pakeičiantis turtas priklausytų ne tam pačiam apmokestinamajam asmeniui, o skirtingiems apmokestinamiesiems asmenims, kuriuos apmokestinėtų skirtingos valstybės narės. Vadinas, aptariamose teisės nuostatose numatytos mokesčių lengvatų, suteikiančių galimybę mokesčių atžvilgiu neutraliai pakeisti tam pačiam apmokestinamajam asmeniui priklausantį ilgalaiką turtą, dėl jos pobūdžio tokiomis aplinkybėmis negalima suteikti. Vokietijos Federacinė Respublika neturi kito mechanizmo, teisiškai ar praktiškai leidžiančio suteikti šios specifinės rūšies mokesčių lengvatą tarpvalstybinėje situacijoje, nes ne jos teritorijoje esančio nuolatinio padalinio ekonominiam turtui netaikoma jos apmokestinimo kompetencija.

43 Šis konkretus mechanizmas nebuvo savavališkai pasirinktas, siekiant iš pat pradžių atmesti tarpvalstybines situacijas. Veikiau tai vienintelis mechanizmas, leidžiantis veiklos vykdymo ir politiniu atžvilgiu pagrįstai taikyti mokesčių lengvatą ūmonių reinvesticijoms.

44 Anot Vokietijos Federacinės Respublikos, Komisija norėtų ūvesti tarpvalstybinėms situacijoms taikomą specialią tvarką investicijoms ir restruktūrizavimui skatinti, kuri nebūtų taikoma vien vidaus bendrovėms. Kadangi tokia tvarka bendrai Vokietijos teisėje nenumatyta vien vidaus situacijoms, pagal dabartinę Sąjungos teisę negalima reikalauti ūvesti specialios pelno apmokestinimo atidėjimo formos. Atsižvelgiant ū dabartinę Sąjungos mokesčių teisės derinimo būklę, valstybės narės turi tam tikrą autonomiją mokesčių srityje. Jos visiškai neprivalo pritaikyti savo mokesčių sistemos prie skirtingų kitų valstybių narių mokesčių sistemų, kad užtikrintų, jog, pasirinkus ūsteigti bendrovę konkrečioje valstybėje narėje, šioje valstybėje narėje ji bus apmokestinama taip pat kaip bendrovė, kuri pasirinkta ūsteigti kitoje valstybėje narėje. Ši autonomija mokesčių srityje taip pat reiškia, kad valstybė narė gali laisvai nustatyti apmokestinimo sąlygas ir lygį, taikomus ne jos teritorijoje veikiančių nacionalinių bendrovių skirtingoms ūsteigimo formoms, su sąlyga, kad šiems subjektams taikoma tvarka nėra diskriminacinė, palyginti su panašioms nacionalinėje teritorijoje ūsteigtiems subjektams taikoma tvarka.

45 *ES*TG 6b straipsnyje numatyta mokesčių tvarka bet kuriuo atveju pateisinama privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, susijusiu su būtinybe užtikrinti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių. Pagal sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo Vokietijos

Federacin? Respublika mokes?i? srityje neturi jokios kompetencijos d?l pakei?ian?io turto ir tod?l negali nei apibr?žti šio turto amortizavimo sumos, nei surinkti mokes?io perleidus š? turt?. Tod?l techniškai ne?manoma taikyti *EStG* 6b straipsnyje numatytos tvarkos ne Vokietijos teritorijoje esan?io nuolatinio padalinio pakei?ian?iam turtui. Taip pat n?ra kito mechanizmo, teisiškai ar praktiškai leidžian?io suteikti šios specifin?s r?šies mokes?i? lengvat? tarpvalstybin?je situacijoje.

46 Ši mokes?i? tvarka taip pat pateisinama privalomuoju bendrojo intereso pagrindu – b?tinybe užtikrinti nacionalin?s mokes?i? sistemos darnum?. Egzistuoja tiesioginis ryšys tarp aptariamoms mokes?i? lengvatos ir šios lengvatos kompensavimo tam tikra mokestine rinkliava. Pelno perk?limas, perleidus pakeist? turt? ir ?gijus pakei?iant? turt?, praktiškai sukuria fikcij?, kad pakeistas turtas nenutr?kstamai yra atitinkamos ?mon?s apyvartinio kapitalo dalis. Ekonominiu poži?riu pelnas, gautas perleidus pakeist? turt?, ir pelnas, gautas perleidus pakei?iant? turt?, yra tas pats pelnas, tod?l su pastaruoju turtu susijusio pelno apmokestinimas neatsiejamas nuo su pakeistu turtu susijusio pelno apmokestinimo. Tod?l pakei?ian?io turto apmokestinimo s?lygos yra neatskiriama aptariamoms mokes?i? lengvatos dalis. Palankus perleidus pakeist? turt? gauto pelno apmokestinimas taip pat glaudžiai susij?s su pajam?, gaut? naudojant pakei?iant? turt?, apmokestinimu Vokietijos teritorijoje.

47 Galiausiai min?ta mokes?i? tvarka pateisinama privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, susijusiu su politine valia skatinti reinvestuoti ? ?mon?, siekiant užtikrinti arba modernizuoti gamybos priemones ir galiausiai užtikrinti gamybos nenutr?kstamum? ir darbo viet? išlaikym?. Tiksl? paskatinti reinvestuoti ? pa?i? ?mon?, kad b?t? ?sigytas naujas ilgalaikio turto objektas, atitinkantis t?, kuris buvo perleistas, galima pasiekti, tik jei šio naujo turto apmokestinimas taip pat priskirtinas Vokietijos mokes?i? institucij? kompetencijai.

48 D?l aptariamoms priemon?s proporcingumo Vokietijos Federacin? Respublika pirmiausia tvirtina, kad kai n?ra jokios diskriminacijos S?jungos teis?s atžvilgiu arba kai tokia diskriminacija pateisinama privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, nereikia nagrin?ti galim? mažiau ribojan?i? priemoni?.

49 Vokietijos Federacin? Respublika papildomai mano, kad *EStG* 6b straipsnyje numatyta priemon?, taikoma tik pakei?ian?iam turtui, kuris yra Vokietijos teritorijoje esan?io nuolatinio padalinio turto dalis, yra proporcinga.

50 Anot šios valstyb?s nar?s, jai b?t? sunku rasti kit? taip pat tinkam? priemoni?, kurios b?t? taikomos visoms tarpvalstybin?ms situacijoms. Šios galimos priemon?s neb?t? mažiau ribojan?ios, nes d?l j? tiek mokes?i? administratorius, tiek apmokestinamasis asmuo patirt? nepagr?st? administracini? išlaid?.

51 Tarpvalstybin?se situacijose taikomas aptariamo pelno apmokestinimo atid?jimas tur?t? nepageidaujam? pasekmi?. Šios mokes?i? lengvatos taikymas taip pat ir šioms situacijoms gali tiesiogiai lemti ilgalaikio turto ir gamybos padalini? išk?lim? iš Vokietijos teritorijos. Anot šios valstyb?s nar?s, skatinti perkelti gamyb? stimuliuojant reinvesticijas negali b?ti b?tina.

Teisingumo Teismo vertinimas

52 Komisija iš esm?s priekaištauja Vokietijos Federacinei Respublikai d?l to, kad atlygintinai perleidus tam tikrus ilgalaikio turto objektus, kurie yra apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, esan?io Vokietijos teritorijoje, turto dalis, gaut? peln?, kai šis pelnas reinvestuojamas ? tam tikr? naujai ?gyt? arba pagamint? pakei?iant? turt?, kuris yra apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, esan?io kitos S?jungos ar EEE valstyb?s nar?s teritorijoje, turto dalis, ji vertina nepalankiau nei panaš? reinvestavim? Vokietijos teritorijoje.

53 Komisija tvirtina, kad šis skirtingas požiūris gali varžyti įsisteigimo laisvę ir kad jis pažeidžia SESV 49 straipsnį ir EEE susitarimo 31 straipsnį.

– Dėl įsisteigimo laisvės, numatytos SESV 49 straipsnyje, pažeidimo

54 Pagal SESV 49 straipsnį reikalaujama panaikinti įsisteigimo laisvės apribojimus. Ši laisvė apima pagal valstybės narės teisės aktus steigtą bendrovę, Sąjungoje turinčią registruotą buveinę, centrinę administraciją arba pagrindinę verslo vietą, teisę vykdyti veiklą kitose valstybėse narėse per dukterinę bendrovę, padalinį ar atstovybę (Sprendimo *Komisija / Danija*, C-261/11, EU:C:2013:480, 25 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

55 Minėta laisvė taip pat taikoma vienos valstybės narės teritorijoje steigto apmokestinamojo asmens veiklos perkėlimui į kitą valstybę narę (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Danija*, C-261/11, EU:C:2013:480, 28 punktą).

56 Nors iš ESV sutarties nuostatų dėl įsisteigimo laisvės formuluotės matyti, kad jos skirtos užtikrinti, kad priimančiojoje valstybėje narėje bus taikoma nacionalinė tvarka, pagal ją taip pat draudžiama kilmės valstybei narei trukdyti savo piliečiams arba pagal jos statymus steigtai bendrovei steigti kitoje valstybėje narėje. Įsisteigimo laisvės apribojimais laikomos visos priemonės, dėl kurių naudotis šia laisve draudžiama, sunku ar mažiau patrauklu (Sprendimo *Komisija / Danija*, C-261/11, EU:C:2013:480, 26 ir 27 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

57 Šiuo atveju pagal *EStG* 6b straipsnyje numatytą mokesčių tvarką už pelną, gautą atlygintinai perleidus tam tikrus ilgalaikio turto objektus, kurie yra apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, esančio Vokietijos teritorijoje, turto dalis, mokėtino mokesčio surinkimas atidedamas su sąlyga, kad šis pelnas bus reinvestuotas sigyjant pakeičiant turtą, kuris yra apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, esančio toje pačioje teritorijoje, turto dalis. Tačiau panašiu atveju, kai pelnas reinvestuojamas sigyjant pakeičiant turtą, kuris yra apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, esančio kitoje valstybėje narėje, turto dalis, šis pelnas nedelsiant apmokestinamas.

58 Reikia pripažinti, kad toks skirtingas požiūris, susijęs su mokėtino mokesčio už aptariamą pelną surinkimo atidėjimu, finansinei išteklių atžvilgiu gali būti nepalankus apmokestinamajam asmeniui, kuris nori reinvestuoti šį pelną sigydamas pakeičiant turtą, skirtą ne Vokietijos Federacinės Respublikos, o kitos valstybės narės teritorijoje esančiam nuolatiniam padaliniiui, palyginti su apmokestinamuoju asmeniu, kuris atliko panašią reinvesticiją Vokietijos teritorijoje esančiam nuolatiniam padaliniiui.

59 Šis skirtingas požiūris lemia, kad reinvestuoti ne Vokietijoje teritorijoje yra mažiau patrauklu, nei reinvestuoti jos teritorijoje. Todėl, kaip tvirtina Komisija, toks požiūris Vokietijos teritorijoje steigtą apmokestinamąjį asmenį gali atgrasyti nuo veiklos vykdymo per nuolatinį padalinį, esantį ne Vokietijos Federacinėje Respublikoje, o kitoje valstybėje narėje.

60 Toks skirtingas požiūris nepaaiškinamas objektyviai skirtinga padėtimi. Atsižvelgiant į valstybės narės teisės nuostatas, pagal kurias apmokestinamas jos teritorijoje gautas pelnas, apmokestinamojo asmens, kuris šį pelną reinvestuoja sigydamas pakeičiant turtą, skirtą kitos valstybės narės teritorijoje esančiam nuolatiniam padaliniiui, padėtis, susijusi su pirmojoje valstybėje narėje prieš reinvestuojant gauto pelno apmokestinimu, yra panaši į apmokestinamojo asmens, kuris reinvestuoja pelną sigydamas pakeičiant turtą, skirtą šios valstybės narės teritorijoje esančiam nuolatiniam padaliniiui.

61 Vadinas, *EStG* 6b straipsnyje numatyta mokesčių tvarka, pagal kurią pelno, gauto atlygintinai perleidus tam tikrus ilgalaikio turto objektus, kurie yra apmokestinamojo asmens

nuolatinio padalinio, esančio Vokietijos teritorijoje, turto dalis, apmokestinimas atidedamas su sąlyga, kad šis pelnas bus reinvestuotas steigiant turtą, kuris yra apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, esančio toje pačioje teritorijoje, turto dalis, apriboja steigimo laisvą.

62 Tačiau reikia nustatyti, ar šis apribojimas galima objektyviai pateisinti Sąjungos teisyje pripažintais privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais.

63 Pagal nusistovėjusi teismo praktiką nacionalinės teisės nuostatos gali apriboti steigimo laisvą, tik jei toks apribojimas pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Tačiau net tokiu atveju šis apribojimas turi būti tinkamas atitinkamo tikslo gyvendinimui užtikrinti ir neviršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (žr. Sprendimo *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, 41 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

64 Pirmiausia, kalbant apie pateisinimą, susijusį su būtinybe užtikrinti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, reikia priminti, kad toks pateisinimas yra Teisingumo Teismo pripažintas teisetas tikslas ir kad iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad, nesant Sąjungos priimtų suvienodinimo ar suderinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo kriterijus, visų pirma siekdamos išvengti dvigubo apmokestinimo (Sprendimo *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 46 ir 47 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

65 Sprendime *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) nagrinėdamas nacionalinės teisės nuostatas, kuriose numatyta, kad perkeliant pagal nacionalinę teisę steigtos bendrovės faktinę administracijos buveinę kitą valstybę narę nedelsiant apmokestinamas latentinis perkeltas turto vertės padidėjimas, nors toks turto vertės padidėjimas valstybės viduje apmokestinamas, tik jei jis faktiškai gautas, Teisingumo Teismas nusprendė, kad toks perkėlimas nereiškia, kad kilmės valstybė narė turi atsisakyti teisės apmokestinti turto vertės padidėjimą, atsiradusį jos apmokestinimo kompetencijos srityje iki šio perkėlimo. Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad pagal mokesčių teritorialumo principą valstybė narė turi teisę šio pervedimo momentu apmokestinti savo teritorijoje gautą latentinį turto vertės padidėjimą. Tokia priemone siekiama užkirsti kelią situacijoms, kurios gali pakenkti kilmės valstybės narės teisei gyvendinti kompetencijų mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu, todėl ji galima pateisinti motyvais, susijusiais su apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių apsauga (šiuo klausimu žr. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 46 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

66 Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, jog tai, kad kilmės valstybė narė, siekdama apsaugoti naudojimąsi apmokestinimo kompetencija, nustato mokesčių mokėtiną už jos teritorijoje tuo momentu, kai ji nustoja turėti mokesčių kompetenciją atitinkamos bendrovės atžvilgiu, toje byloje – šios bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo kitą valstybę narę momentu, atsiradusį latentinį turto padidėjimą, yra proporcinga (šiuo klausimu žr. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 52 punktą).

67 Tačiau valstybės narės teisės nuostatos, pagal kurias reikalaujama nedelsiant sumokėti mokestį už perkeltą bendrovės faktinį administracijos buveinį iš jos teritorijos gautą latentinį turto vertės padidėjimą, kuriam taikoma jos apmokestinimo kompetencija, pripažintos neproporcingomis, nes yra mažiau suseigimo laisvę pažeidžiančios priemonės nei šio mokesčio sumokėjimas nedelsiant. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad reikia leisti apmokestinamajam asmeniui pasirinkti – nedelsiant sumokėti mokestį ar atidėti šio mokesčio sumos sumokėjimą, prireikus su palankomis pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus (šiuo klausimu žr. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 73 ir 85 punktus; Sprendimo *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 61 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

68 Šiuo atveju reikia pabrėžti, kad nagrinjamas pakeistą turtą perleidus gauto pelno apmokestinimas priskiriamas Vokietijos Federacinės Respublikos apmokestinimo kompetencijai. Pažymėtina, kad šiuo atveju Komisija neginija šios valstybės narės teisės apmokestiti šį pelną.

69 Pagal šio sprendimo 65 punkte primintą teismo praktiką Vokietijos Federacinės Respublikos apmokestinimo kompetencijai priskiriama pelno reinvestavimas sigyjant pakeičiant turtą, skirtą kitos valstybės narės teritorijoje esančio apmokestinamojo asmens nuolatiniam padaliniiui, negali reikšti, kad Vokietijos Federacinė Respublika turi atsisakyti teisės apmokestiti pelną, priskiriamą jos apmokestinimo kompetencijai iki jo perkėlimo iš jos teritorijos, dėl to, kad šis pelnas reinvestuotas sigyjant tokį pakeičiant turtą.

70 Net jei Vokietijos Federacinė Respublika dėl pelno, gauto perleidus pakeistą turtą, reinvestavimo sigyjant pakeičiant turtą, kuris yra apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, esančio ne Vokietijos teritorijoje, turto dalis, neturi teisės apmokestiti naudojant šį pakeičiant turtą gaunamą pajamą, iš šios valstybės narės neatimama teisė apmokestiti prieš šį reinvestavimą jos teritorijoje perleidus pakeistą turtą gautą pelną, kuriam taikoma Vokietijos Federacinės Respublikos mokestinė kompetencija. Be to, ši teisė tokio reinvestavimo atveju gyvendinama minėtą pelną nedelsiant apmokestinus.

71 Šiuo atveju neturi reikšmės aplinkybės, ar tai latentinis pelnas, ar gautas pelnas. Kalbant apie vienokį ar kitokį pelną, svarbu, kad panašius sandorius atlikus tik valstybėje narėje, kitaip nei tarpvalstybinio sandorio atveju, gautas pelnas nėra nedelsiant apmokestinamas.

72 Nors aptariamo pelno apmokestinimą, kai jis reinvestuojamas sigyjant pakeičiant turtą ne nacionalinėje teritorijoje, galima pateisinti bėtinybe užtikrinti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, nacionalinės teisės nuostatos, kaip nagrinjamos šiuo atveju, kuriose bet kuriuo atveju numatytas mokesčio už šį pelną, kai jis reinvestuojamas ne nacionalinėje teritorijoje, sumokėjimas nedelsiant, kaip matyti iš šio sprendimo 67 punkto, šiaip ar taip, dėl to, kad yra mažiau suseigimo laisvę pažeidžiančios priemonės nei apmokestinimas nedelsiant, viršija tai, kas būtina tikslui, susijusiam su bėtinybe užtikrinti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, pasiekti.

73 Užtenka priminti, kad iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog reikia leisti apmokestinamajam asmeniui pasirinkti – padengti su aptariamo apmokestinimo atidėjimu susijusias administracines išlaidas ar nedelsiant sumokėti mokestį. Kai apmokestinamasis asmuo mano, kad šios išlaidos nėra per didelės, ir pasirenka jas padengti, mokesčio administracijai tenkančios pareigos nebepali bėti laikomos perteklinėmis (šiuo klausimu žr. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 77 punktą).

74 Nagrinjamo apribojimo taip pat negalima pateisinti bėtinybe užtikrinti nacionalinės mokesčio sistemos darnumą, kurią Teisingumo Teismas pripažino privalomuoju bendrojo intereso pagrindu. Tokiu pateisinimu pagręstą argumentą galima priimti, tik jei rodomas tiesioginis ryšys

tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir šios lengvatos kompensavimo konkrečia mokesčine rinkliava (Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C-345/05, EU:C:2006:685, 29 punktą ir Sprendimo *Komisija / Švedija*, C-104/06, EU:C:2007:40, 26 punktą).

75 Šiuo atveju tokio tiesioginio ryšio nėra. Kaip pažymėjo Komisija, nagrinėjama mokesčių lengvata, t. y. perleidus pakeistą turtą gauto pelno apmokestinimo atidėjimas, nesvarbu, koks šios mokesčių lengvatos suteikimo mechanizmas, turi būti kompensuojama vėlesniu perleidžiant tą patį turtą gauto pelno apmokestinimu, o ne atskiro perleidžiant pakeičiant turtą gauto pelno apmokestinimu.

76 Galiausiai dėl nagrinjamomis nacionalinės teisės nuostatomis siekiamo tikslo, būtent dėl siekio skatinti reinvestuoti pačių įmonių ir jų restruktūrizuoti, kad būtų užtikrintas jos veiklos nenutrūkstamumas ir išlaikomos darbo vietos Vokietijos teritorijoje, net jei tokiais sumetimais tam tikromis aplinkybėmis ir laikantis tam tikrų sąlygų gali būti tinkamai pateisinamos nacionalinės teisės nuostatos, kuriose numatyta mokesčių lengvata fiziniams ar juridiniams asmenims (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Geurts ir Vogten*, C-464/05, EU:C:2007:631, 26 punktą), neatrodo, kad šis tikslas galima pasiekti, tik jei pakeičiant turtui taip pat taikoma Vokietijos institucijų apmokestinimo kompetencija.

77 Siekiant minėto tikslo nebūtina numatyti pareigos reinvestuoti atitinkamos valstybės narės teritorijoje. Jis būtų galima taip pat pasiekti, jei apmokestinamasis asmuo pasirinktų perleidus pakeistą turtą gautą pelną reinvestuoti įsigyjant pakeičiant turtą, kuris yra ne Vokietijos, o kitos valstybės narės teritorijoje esančio jo nuolatinio padalinio turto dalis. Nesvarbu, kaip mokesčių atžvilgiu pagal sutartinę mokesčių teisę kvalifikuojamas ne nacionalinėje teritorijoje esantis nuolatinis padalinys ir pakeičiantio turto mokesčių rėšis, pakeičiantis turtas bet kuriuo atveju yra susijęs su apmokestinamojo asmens ūkine veikla, todėl prisideda skatinant investuoti į įmonių ir jų restruktūrizuoti ir gali užtikrinti šios ūkinės veiklos tęstinumą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Portugalija*, C-345/05, EU:C:2006:685, 31–33 ir 35 punktus).

78 Šiomis aplinkybėmis vien tai, kad reinvestavus ne nacionalinėje teritorijoje kompetencija apmokestinti naudojant pakeičiant turtą gautas pajamas gali priklausyti kitai valstybei narei, neturi reikšmės. Šiuo klausimu užtenka pažymėti, kad pagal nusistovėjusį teismo praktiką vien ekonominis tikslas, kaip antai siekis padidinti nacionalines pajamas iš mokesčių arba šias pajamas sumažinti, negali būti privalomasis bendrojo intereso pagrindas, kuriuo galima pateisinti Sutartimi garantuojamos pagrindinės laisvės apribojimą (žr. Sprendimo *Verkooijen*, C-35/98, EU:C:2000:294, 48 ir 59 punktus; Sprendimo *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, 50 punktą).

79 Vadinas, reikia pripažinti, kad Komisijos pateiktas kaltinimas dėl SESV 49 straipsnio pažeidimo yra pagrįstas.

– Dėl EEE susitarimo 31 straipsnio pažeidimo

80 EEE susitarimo 31 straipsnyje nustatytos taisyklės, pagal kurias draudžiama apriboti sąsiveigumo laisvę, yra tokios pačios kaip nustatytos SESV 49 straipsnyje. Teisingumo Teismas pabrėžė, kad nagrinėjamos sritys taisyklės, nustatytas EEE susitarime ir ESV sutartyje, reikia aiškinti vienodai (Sprendimo *Komisija / Danija*, C-261/11, EU:C:2013:480, 42 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

81 Tačiau Sąjungos teismo praktika, susijusi su naudojimosi judėjimo laisvėmis Sąjungoje apribojimais, negali būti visa taikoma EEE susitarime garantuojamoms laisvėms, nes naudojimas pastarosiomis laisvėmis susijęs su kitu teisiniu kontekstu (Sprendimo *Komisija / Danija*, C-261/11, EU:C:2013:480, 44 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

82 Šiuo atveju Vokietijos Federacinė Respublika nenurodė, kodėl argumentai dėl SESV 49 straipsniu uždrausto steigimo laisvės apribojimo ir dėl jo pateisinimo nebuvimo netaikomi *mutatis mutandis* EEE susitarimo 31 straipsniui. Šiomis sąlygomis reikia manyti, kad Komisijos pateiktas kaltinimas dėl EEE susitarimo 31 straipsnio pažeidimo taip pat pagrįstas.

83 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, jog reikia pripažinti, kad priimdama ir palikdama galioti *EStG* 6b straipsnyje numatytą tvarką, pagal kurią pelno, gauto atlygintinai perleidus tam tikrus ilgalaikio turto objektus, kurie yra apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, esančio Vokietijos teritorijoje, turto dalis, apmokestinimas atidedamas su sąlyga, kad šis pelnas reinvestuojamas, sąsigyjant pakeičiant turtą, kuris yra apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, esančio šioje teritorijoje, turto dalis, Vokietijos Federacinė Respublika nevykdė sąsipareigojimų pagal SESV 49 straipsnį ir EEE susitarimo 31 straipsnį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

84 Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį pralaimėjusiai šaliai nurodoma padengti bylinėjimosi išlaidas, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Komisija prašė priteisti bylinėjimosi išlaidas ir Vokietijos Federacinė Respublika pralaimėjo bylą, pastaroji turi jas padengti.

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

1. **Priimdama ir palikdama galioti Pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz*) 6b straipsnyje numatytą tvarką, pagal kurią pelno, gauto atlygintinai perleidus tam tikrus ilgalaikio turto objektus, kurie yra apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, esančio Vokietijos teritorijoje, turto dalis, apmokestinimas atidedamas su sąlyga, kad šis pelnas bus reinvestuojamas, sąsigyjant pakeičiant turtą, kuris yra apmokestinamojo asmens nuolatinio padalinio, esančio šioje teritorijoje, turto dalis, Vokietijos Federacinė Respublika nevykdė sąsipareigojimų pagal SESV 49 straipsnį ir 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo 31 straipsnį.**

2. **Priteisti iš Federacinės Vokietijos Respublikos bylinėjimosi išlaidas.**

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.