

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. gegužės 21 d. (*)

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

Byloje C-657/13

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

Verder LabTec GmbH & Co. KG

prieš

Finanzamt Hilden

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinis advokatas N. Jääskinen,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Verder LabTec GmbH & Co. KG*, atstovaujamos *Steuerberater O. Kress*,
- *Finanzamt Hilden*, atstovaujamos U. Franz,
- Vokietijos vyriausybė, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Belgijos vyriausybė, atstovaujamos M. Jacobs ir J.-C. Halleux,
- Danijos vyriausybė, atstovaujamos C. Thorning ir M. S. Wolff,
- Ispanijos vyriausybė, atstovaujamos L. Banciella Rodríguez-Miñón,
- Italijos vyriausybė, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato S. Fiorentino*,
- Nyderlandų vyriausybė, atstovaujamos J. Langer ir M. Bulterman,
- Švedijos vyriausybė, atstovaujamos U. Persson ir A. Falk,

– Europos Komisijos, atstovaujamos A. Cordewener ir W. Roels, susipažinęs su 2015 m. vasario 26 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Verder LabTec GmbH & Co. KG*, steigtos Vokietijoje (toliau – *Verder LabTec*), ir *Finanzamt Hilden* (toliau – *Finanzamt*) ginčą dėl nerealizuoto kapitalo prieaugio, susijusio su šios bendrovės turtu, apmokestinimo perkėlus šį turtą į Nyderlandų teritorijoje esantį jos nuolatinį padalinį.

Teisinis pagrindas

3 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad Vokietijos teisės normos, kuriomis reglamentuojamas Vokietijoje steigtos įmonės turto, perkeltos į šios įmonės nuolatinį padalinį už Vokietijos teritorijos ribų, nerealizuoto kapitalo prieaugio apmokestinimas pirmiausia grindžiamas *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) praktika.

4 1969 m. liepos 16 d. sprendime šis teismas tvirtino „galutinio perkėlimo teoriją“. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą iš esmės matyti, jog ši teorija grindžiama principu, kad Vokietijos Federacinė Respublika, kaip valstybė, kurioje steigusi įmonė, neteko teisės apmokestinti nerealizuoto kapitalo prieaugį, susijusį su šios įmonės turtu, susidariusį Vokietijos teritorijoje, perkėlus šį turtą į kitos valstybės narės teritorijoje esantį nuolatinį padalinį, nes pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, sudarytą su valstybe nare, kurios teritorijoje yra šis nuolatinis padalinys, Vokietijos Federacinė Respublika privalo neapmokestinti šio padalinio gauto pelno. Taigi turto perkėlimas iš Vokietijoje steigtos įmonės į kitoje valstybėje narėje esantį padalinį laikytas turto vertės „dalies“ paimimu, kaip tai suprantama pagal Pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz*, toliau – *EStG*) 4 straipsnio 1 dalies antrą sakinį.

5 Ši *Bundesfinanzhof* praktika lėmė, kad turto, kuris laikomas perkeltu kaip dalis Vokietijoje steigtos įmonės verslo reikšms naudojamo turto, vertė turto bėti konkrečiai nustatyta perkėlimo momentu. Šios vertės ir balansinės tokio turto vertės skirtumas balanse nurodomas perkėlimo momentu. Taigi atskleista nerealizuoto kapitalo prieaugio, susijusio su šiuo turtu, suma buvo pridėdama prie šios įmonės einamojo metų pelno.

6 Remdamasis šia teismo praktika, Vokietijos mokesčių administratorius nusprendė, kad toks perkeliamas turtas perkėlimo momentu turi būti vertinamas rinkos kaina, t. y. kaina, dėl kurios tokioje pačioje ar panašioje situacijoje būtų sutarę nepriklausomi tretieji asmenys.

7 Mokesčių administratorius taip pat nusprendė taikyti teisingumo priemonę ir taip sušvelninti minėtos teismo praktikos poveikį – neapmokestinti viso iš tokio perkėlimo gauto pelno, o leisti atitinkamai įmonei sukurti kompensacinę eilutę, kad būtų įskaitytas šis pelnas. Verslo reikšms naudojamo nusidavinio turto atveju tokia kompensacinė eilutė turi būti nurašoma proporcingai likusiam šio turto naudingo tarnavimo laikui arba traukiama į pelną ne vėliau kaip po dešimties metų nuo atitinkamo perkėlimo.

8 Vokietijoje steigtos įmonės nerealizuotas kapitalo prieaugis, susijęs su turtu, perkeltu į kitos valstybės narės teritorijoje esantį jos nuolatinį padalinį, pirmą kartą reglamentuotas 2006 m. gruodžio 7 d. įstatyme dėl mokesčių priemonių, susijusių su Europos bendrovės atsiradimu, ir

d?l kit? mokes?i? teis?s norm? pakeitimo (*BGBI.* 2006 I, p. 2782, toliau – *SEStEG*).

9 Šio ?statymo tikslas buvo, pirma, pritaikyti mokes?i? teis?s normas prie aktuali? S?jungos teis?s reikalavim? mokes?i? teis?s ir ?moni? teis?s srityje ir, antra, nuosekliai u?tikrinti Vokietijos Federacin?s Respublikos apmokestinimo teises ir garantuoti nerealizuoto kapitalo prieaugio apmokestinim? tais atvejais, kai nagrin?jamo turto apmokestinimas jau nepriklauso šios valstyb?s nar?s kompetencijai.

10 Šiuo tikslu *SEStEG* ? *EStG* 4 straipsnio 1 dal? ?terptas tre?ias sakiny, pagal kur? „turto pa?mimui ne verslo reikm?ms prilyginamas Vokietijos Federacin?s Respublikos kompetencijos apmokestinti peln?, gaut? pardavus ar panaudojus turt?, atmetimas arba apribojimas“. Remiantis *SEStEG* motyvais matyti, kad šia nuostata siekiama patikslinti galiojan?ias teis?s normas.

11 *SEStEG* ? *EStG* taip pat ?terptas 4g straipsnis. Pagal š? straipsn? tuo atveju, kai turtas priskiriamas to paties mokes?i? mok?tojo padaliniui, esan?iam kitoje valstyb?je nar?je nei Vokietijos Federacin? Respublika, ir d?l to pagal *EStG*, iš dalies pakeisto *SEStEG*, 4 straipsnio 1 dalies tre?i? sakin? laikomas paimtu, mokes?i? mok?tojo prašymu sukuriama kompensacin? eilut?, kurios sumos dydis lygus turto balansin?s vert?s ir rinkos vert?s skirtumui. Pagal šio 4g straipsnio 2 dalies pirm? sakin? tais finansiniais metais, kai ši kompensacin? eilut? sukurta, ir per kitus ketverius finansinius metus penktadalis sumos kasmet ?traukiama ? peln?.

12 Be to, *SEStEG* ? *EStG* 52 straipsn? ?terpta 8b dalis, pagal kuri? *EStG*, iš dalies pakeisto *SEStEG*, 4 straipsnio 1 dalies tre?ias sakiny taikomas nuo 2006 mokestinio met?.

13 2008 m. liepos 17 d. sprendimu, priimtu byloje d?l 1995 m. mokestinio laikotarpio, *Bundesfinanzhof* atsisak? savo ankstesn?s praktikos, susijusios su „galutinio pa?mimo teorija“. Gr?sdamas tok? atsisakym? šis teismas teig?, kad prieš ?sigaliojant *SEStEG* galiojusi *EStG* redakcija n?ra pakankamas jo ankstesn?s praktikos pagrindas. *Bundesfinanzhof* teig?, kad Vokietijoje ?steigtos ?mon?s turto perk?limas ? kitoje valstyb?je nar?je esant? jos nuolatin? padalin? n?ra jo pa?mimas.

14 Antra, šis teismas savo pozicijos pasikeitim? motyvavo tuo, kad n?ra poreikio Vokietijoje ?steigtos ?mon?s turto perk?lim? ? kitoje valstyb?je nar?je esant? jos nuolatin? padalin? laikyti aplinkybe, d?l kurios atsiranda pelnas, nes v?lesniam Vokietijoje atsiradusio nerealizuoto kapitalo prieaugio apmokestinimui neturi ?takos tai, kad min?to padalinio pelnas Vokietijoje neapmokestinamas.

15 Atsižvelgdamas ? ši? teismo praktik?, Vokietijos ?statym? leid?jas nusprend? priimti ?statym? d?l netaikymo ir patikslinti *EStG*, iš dalies pakeisto *SEStEG*, 4 straipsnio 1 dalies tre?i? sakin?.

16 2010 m. gruodžio 8 d. ?statymu d?l 2010 m. mokes?io (*BGBI.* 2010 I, p. 1768) ?statym? leid?jas, pirma, *EStG*, iš dalies pakeisto *SEStEG*, po 4 straipsnio 1 dalies tre?io sakinio ?terp? ketvirt? sakin?, siekdamas paaiškinti pagrindin? šio 4 straipsnio 1 dalies tre?io sakinio taikymo atvej?. Tame ketvirtame sakinyje nustatyta, kad „turto perleidimo pelno apmokestinimo teis? neegzistuoja ar yra ribojama vis? pirma tais atvejais, kai iki tol mokes?io mok?tojo nacionalin?je teritorijoje esan?iam nuolatiniam padaliniui priskirtas turtas turi b?ti priskiriamas užsienyje esan?iam nuolatiniam padaliniui“.

17 Antra, *EStG*, iš dalies pakeisto *SEStEG*, 52 straipsnio 8b dalis papildyta antru ir tre?iu sakiniais, pagal kuriuos ?statyme d?l 2010 m. mokes?io ?tvirtintos redakcijos *EStG* 4 straipsnio 1 dalies tre?ias ir ketvirtas sakiniai taikomi ir 2005 mokestiniais metais.

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

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

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

„Ar su SESV 49 straipsnyje tvirtinta sistėigimo laisve suderinama tai, kad nacionalinės teisės nuostatoje numatyta, jog toje valstybėje esančio monės padalinio turto perdavimas kitoje valstybėje esančiam tos pačios monės padaliniiui laikomas turto paėmimu ne verslo reikėms, todėl atskleidėiant nerealizuotą [kapitalo prieaugė] gaunamas su turto paėmimu susijės pelnas, o kitoje nacionalinės teisės nuostatoje numatyta galimybė tolygiai paskirstyti šė pelnė penkeriems ar dešimėiai finansiniė metė?“

Dėl prejudicinio klausimo

28 *Verder LabTec* tvirtina, kad prejudicinis klausimas yra nepriimtinas dėl savo hipotetinio pobėdėio, nes, anot šios bendrovės, penkeriė ar dešimties metė laikotarpis išieškoti mokestė, kurė nurodė prašymė priimti prejudicinė sprendimė pateikė teismas, netaikytas nagrinėjamiems mokestiniams metams, t. y. 2005 m. *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybė teigia, kad prejudicinis klausimas yra hipotetinis, kiek tai susijė su išieėkojimo paskirstymu per penkerius metus, nes paskirstymas per penkeriė metė laikotarpė netaikytas 2005 mokestiniais metais. Europos Komisija taip pat teigia, kad prejudicinis klausimas, kiek jis susijės su išieėkojimo paskirstymu per penkerius metus, yra arba gali bėti hipotetinis. Šiuo klausimu ji nurodo, jog, kadangi 2011 m. rugsėjo 19 d. *Finanzamt* sprendimas susijės su išieėkojimo paskirstymu per dešimt metė, gali bėti, kad *Finanzamt* negalės vėliau jo pakeistiė penkeriė metė laikotarpė.

29 Šiuo klausimu primintina, kad pagal nusistovėjusiė teismo praktikė nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sėjungos teisės išaiėkinimo, atsiėvelgiantė jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kuriė tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma reikėmingumo prezumpcija. Nacionalinio teismo pateiktė prašymė priimti prejudicinė sprendimė Teisingumo Teismas gali atmesti, tik jei akivaizdu, jog praėymas išaiėkinti Sėjungos teisė visiėškai nesusijės su pagrindinė bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui neėzinomos faktinė aplinkybės ar teisiniai pagrindai, bėtini, kad jis galėtė naudingai atsakytiė jam pateiktus klausimus (Sprendimo *Stanley International Betting ir Stanleybet Malta*, C-463/13, EU:C:2015:25, 26 punktai ir jame nurodyta teismo praktika).

30 Nagrinėjamu atveju konstatuotina, jog iš praėymo priimti prejudicinė sprendimė matyti, kad 2009 m. rugpjėio 17 d. praneėimas apie mokėtinė mokestė, kurė uėginėjijus priimtas 2011 m. rugsėjo 19 d. *Finanzamt* sprendimas, susijės su mokesėio išieėkojimo paskirstymu per dešimt, o ne per penkerius metus. Taigi akivaizdu, kad problema dėl šio mokesėio išieėkojimo paskirstymo per penkerius metus yra hipotetinė. Todėl, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 18 punkte, prejudicinis klausimas nepriimtinas, kiek jis susijės su tokiu išieėkojimu.

31 Darytina išvada, jog pateiktė klausimė reikia suprasti taip, kad juo siekiama išsiaiėkinti, ar SESV 49 straipsnė reikia aiėkinti taip, kad juo draudėiamos tokios valstybės narės mokesėiė teisės normos, kaip nagrinėjamos pagrindinė byloje, kuriose numatyta, jog tuo atveju, kai toje valstybėje narėje esančios monės turtas perkeliamasė kitoje valstybėje narėje esantė šios monės nuolatinė padalinė, atskleidėiamas pirmojoje valstybėje narėje atsiradės su tuo turtu susijės nerealizuotas kapitalo prieaugis, jis apmokestinamas ir šis mokestis išieėkomas dalimis per dešimt metė.

32 Primintina, kad pagal SESV 49 straipsnė reikalaujama panaikintiė sistėigimo laisvės apribojimus. Ši laisvė apima pagal valstybės narės teisės aktusė steigė bendroviė, Europos Sėjungoje turinėiė registruotė buveinė, centrinė administracijė arbė pagrindinė verslo vietė, teisė vykdyti veikiė kitose valstybėse narėse per dukterinė bendrovė, padalinė ar atstovybė (Sprendimo *Komisija / Vokietija*

, C-591/13, EU:C:2015:230, 54 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

33 Nors iš ESV sutarties nuostatų dėl sistėigimo laisvės 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 steigčiai bendrovei steigtis kitoje valstybėje narėje (Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 56 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

34 Be to, pagal nusistovėjusią teismo praktiką sistėigimo laisvės apribojimais laikomos visos priemonės, dėl kurių naudotis šia laisve draudžiama, sunku ar ne taip patrauklu (*Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 56 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

35 Šiuo klausimu pažymėtina, kad sistėigimo laisvė taikoma žmonės veiklos perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą, neatsižvelgiant į tai, ar atitinkama žmonė perkelia savo registruotą buveinę ir faktinę vadovybę į kitą valstybę narę arba ar ji perkelia vienos valstybės narės teritorijoje esančio nuolatinio padalinio turtą į kitą valstybę narę (Sprendimo *Komisija / Danija*, C-261/11, EU:C:2013:480, 28 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

36 Kiek tai susiję su nerealizuoto kapitalo prieaugio, atsiradusio valstybės narės mokesčių kompetencijos srityje ir susijusio su turtu, perkeltu į kitoje valstybėje narėje esantį nuolatinį padalinį, apmokestinimu, kai pirmoji valstybė narė netenka teisės apmokestinti iš šio turto gautas pajamas į perkėlus, iš Teisingumo Teismo praktikos iš esmės darytina išvada, kad valstybės narės mokesčių teisės normos, pagal kurias šis kapitalo prieaugis tokio perkėlimo atveju apmokestinamas iškart, nors jis neapmokestinamas, kai vykdomas panašus perkėlimas valstybės viduje, atgraso pirmojoje valstybėje narėje sistėigusi žmonė perkelti savo turtą į kitą valstybę narę, todėl yra sistėigimo laisvės ribojimas (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Danija*, C-261/11, EU:C:2013:480, 29–31 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

37 Nagrinėjamo atveju konstatuotina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos mokesčių teisės normos lemia nerealizuoto kapitalo prieaugio, atsiradusio perkėlus turtą į kitoje valstybėje narėje nei Vokietijos Federacinę Respubliką esantį nuolatinį padalinį, atskleidimą ir apmokestinimą. Tačiau toks atskleidimas ir apmokestinimas nevyktų atliekant panašų perkėlimą valstybės viduje, nes šis nerealizuotas kapitalo prieaugis apmokestinamas tik tada, kai faktiškai realizuojamas. Dėl tokio skirtingo požiūrio žmonė, norinti perkelti savo turtą į kitoje valstybėje narėje esantį nuolatinį padalinį, gali atsidurti finansiškai nepalankesnėje padėtyje. Taigi toks skirtingas požiūris, susijęs su nagrinėjamo kapitalo prieaugio atskleidimu ir apmokestinimu, atgraso pagal Vokietijos teisę steigti žmonė perkelti savo turtą į kitą valstybę narę.

38 Toks skirtingas požiūris nepaaiškinamas objektyviai skirtinga padėtimi. Atsižvelgiant į valstybės narės teisės nuostatas, pagal kurias apmokestinamas jos teritorijoje atsiradęs nerealizuotas kapitalo prieaugis, žmonės, perkeliančios turtą į kitoje valstybėje narėje esantį padalinį, padėtis, susijusi su pirmojoje valstybėje narėje prieš perkeliant atsiradusiu su šiuo turtu susijusio kapitalo prieaugio apmokestinimu, yra panaši į žmonės, perkeliančios turtą į toje pačioje valstybėje narėje esantį nuolatinį padalinį, padėtį (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 60 punktą).

39 Darytina išvada, kad skirtingas požiūris, kuris numatytas pagrindinėje byloje nagrinėjamoje teisės normose ir su kuriuo susiduria Vokietijos Federacinėje Respublikoje esanti žmonė, kai turtas perkeliamas į kitoje valstybėje narėje esantį šios žmonės nuolatinį padalinį, yra sistėigimo laisvės ribojimas, kaip jis suprantamas pagal SESV 49 straipsnį.

40 Tačiau reikia nustatyti, ar šis ribojimas galima objektyviai pateisinti Sąjungos teisėje pripažintais privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Tokiu atveju taip pat būtina, kad jis

neviršyt? to, kas b?tina šiam tikslui pasiekti.

41 Anot Vokietijos vyriausyb?s, ?sisteigimo laisv?s ribojim? galima pateisinti privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su valstybi? nari? apmokestinimo kompetencijos paskirstymo išsaugojimu. Ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas d?l to abejoja.

42 Šiuo klausimu primintina, pirma, kad apmokestinimo kompetencijos paskirstymo valstyb?ms nar?ms išsaugojimas yra Teisingumo Teismo pripažintas teis?tas tikslas ir kad nesant S?jungos priimt? suvienodinimo ar suderinimo priemoni?, valstyb?s nar?s lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo kriterijus, siekdamos išvengti dvigubo apmokestinimo (Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C?591/13, EU:C:2015:230, 64 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

43 Antra, pagal mokestinio teritoriškumo princip? valstyb? nar? tuo atveju, kai turtas perkeliamas ? kitoje valstyb?je nar?je esant? nuolatin? padalin?, perk?limo momentu turi teis? apmokestinti kapitalo prieaug?, atsiradus? laikotarpiu iki turto perk?limo. Tokia priemone siekiama užkirsti keli? situacijoms, kurios gali pakenkti valstyb?s nar?s teisei ?gyvendinti mokes?i? srityje kompetencij?, susijusi? su jos teritorijoje vykdoma veikla (šiuo klausimu žr. Sprendimo *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 45, 46 punktus ir juose nurodyt? teismo praktik?).

44 Taigi pagrindin?je byloje nagrin?jamas turto perk?limas iš Vokietijos Federacin?s Respublikos ? kit? valstyb? nar? nereiškia, kad ši pirmoji valstyb? turi atsisakyti teis?s apmokestinti kapitalo prieaug?, atsiradus? jos mokes?i? kompetencijos srityje iki šio perk?limo.

45 Be to, valstyb?s nar?s, turin?ios teis? apmokestinti kapitalo prieaug?, kuris atsirado, kai atitinkamas turtas buvo j? teritorijoje, turi teis? šio apmokestinimo tikslais numatyti kit? apmokestinimo moment? nei šio kapitalo prieaugio faktinis realizavimas, siekiant užtikrinti šio turto apmokestinim? (Sprendimo *DMC*, C?164/12, EU:C:2014:20, 53 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

46 Nagrin?jamu atveju iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamose mokes?i? teis?s normose reglamentuojamas turto perk?limas ? kitoje valstyb?je nar?je nei Vokietijos Federacin? Respublika esant? padalin?, o iš šio perk?limo gautos pajamos Vokietijos Federacin?je Respublikoje neapmokestinamos.

47 Taigi atskleidžiant kapitalo prieaug?, susijus? su perkeltu turtu, iki jo perk?limo atsiradus? Vokietijos Federacin?s Respublikos mokes?i? kompetencijos srityje, ir j? apmokestinant siekiama užtikrinti nerealizuoto kapitalo prieaugio, atsiradusio šios valstyb?s nar?s mokes?i? kompetencijos srityje, apmokestinim?. Su turtu susijusias pajamas, kurios gautos po perk?limo, apmokestina kita valstyb? nar?, kurios teritorijoje yra min?tas nuolatinis padalinys. Taigi tokie teis?s aktai, kaip nagrin?jami pagrindin?je byloje, yra tinkami užtikrinti, kad b?t? išsaugotas atitinkam? valstybi? nari? apmokestinimo kompetencijos paskirstymas.

48 D?l pagrindin?je byloje nagrin?jam? teis?s norm? proporcingumo vis? pirma primintina, kad tai, jog valstyb? nar?, siekdama išsaugoti naudojim?si mokestine kompetencija, nustato mokes?io, kuris turi b?ti sumok?tas už jos teritorijoje atsiradus? nerealizuoto kapitalo prieaug?, susijus? su perkeltu už jos teritorijos rib? turtu, dyd?, kai praranda kompetencij? apmokestinti atitinkam? turt?, šioje byloje (kai atitinkamas turtas perkeliamas už šios valstyb?s nar?s teritorijos rib?) yra proporcinga (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C?64/11, EU:C:2013:264, 31 punkt? ir Sprendimo *DMC*, C?164/12, EU:C:2014:20, 60 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

49 D?l tokio mokes?io surinkimo Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad reikia leisti

apmokestinamajam asmeniui pasirinkti – nedelsiant sumokėti mokestį ar atidėti šio mokesčio sumos sumokėjimą, prireikus su palėkanomis pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus (Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 67 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

50 Be to, šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad reikia atsižvelgti ir į riziką, kad mokestis bus nesumokėtas, kuri ilgainiui didėja ir kuri gali atsižvelgti atitinkama valstybė narė nacionalinės teisės aktuose, taikytinuose atidėto mokesčio skolos sumokėjimo atveju (šiuo klausimu žr. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 74 punktą).

51 Taigi nagrinėjamo atveju kyla klausimas, ar nagrinėjamo mokesčio mokėjimas dalimis per dešimt metų gali būti proporcinga priemonė, padėsianti pasiekti tikslą išsaugoti valstybių narių apmokestinimo galiojimą paskirstymą.

52 Šiuo klausimu pakanka konstatuoti, kad mokesčio už nerealizuotą kapitalo prieaugį surinkimas ne iškart, o per penkerius metus buvo pripažintas proporcinga priemone šiam tikslui pasiekti (Sprendimo *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 64 punktą). Taigi mokesčio už nerealizuotą kapitalo prieaugį surinkimas per dešimt metų, kaip šioje byloje, taip pat laikytinas proporcinga priemone šiam tikslui pasiekti, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 72 ir 73 punktuose.

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.