

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2023 m. vasario 16 d.(*)

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

Byloje C-707/20

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

Gallagher Limited

prieš

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

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

generalinis advokatas A. Rantos,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs ? rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– *Gallagher Limited*, atstovaujamos *barrister* I. Afzal, QC P. Baker, *solicitors* S. Bond ir E. Buxton,

– Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos L. Baxter ir F. Shibli ir J. Simpson, padedamą QC R. Baldry ir *barrister* B. Elliott,

– Europos Komisijos, atstovaujamos P. J. Loewenthal ir W. Roels,
susipažinęs su 2022 m. rugsėjo 8 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49, 63 ir 64 straipsnių išaiškinimo.

2 Prašymas pateiktas nagrinėjant *Gallaher Limited* (toliau – GL), bendrovės rezidentės mokesčių tikslais Jungtinėje Karalystėje, ir *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs* (Jungtinės Karalystės mokesčių ir muitų administratorius, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl mokesčių prievolės GL nustatymo, nesuteikiant teisės atidėti mokesčių sumokėjimą dėl dviejų turto perleidimo bendrovių, kurios nėra rezidentės mokesčių tikslais Jungtinėje Karalystėje ir priklauso tai pačiai bendrovei grupei kaip ir GL, sandorį.

Teisinis pagrindas

Susitarimas dėl išstojimo

3 Susitarimas dėl Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės išstojimo iš Europos Sąjungos ir Europos atominės energijos bendrijos (OL L 29, 2020, p. 7, toliau – Susitarimas dėl išstojimo) buvo patvirtintas 2020 m. sausio 30 d. Tarybos sprendimu (ES) 2020/135 (OL L 29, 2020, p. 1).

4 Pagal Susitarimo dėl išstojimo preambulę visa Sąjungos teisė, atsižvelgiant į šiame susitarime nustatytas taisykles, nustoja būti taikoma Jungtinei Karalystei nuo šio susitarimo įsigaliojimo dienos.

5 Susitarimo dėl išstojimo 126 straipsnyje numatytas pereinamasis laikotarpis, prasidedantis šio susitarimo įsigaliojimo diena ir pasibaigiantis 2020 m. gruodžio 31 d., per kurį Jungtinei Karalystei taikoma Sąjungos teisė, nebent šiame susitarime numatyta kitaip.

6 Susitarimo dėl išstojimo 86 straipsnio „Nebaigtos nagrinėti Europos Sąjungos Teisingumo Teismo bylos“ 2 ir 3 dalyse nustatyta:

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

3. Šiame skyriuje laikoma, kad <...> prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas tuo momentu, kai <...> Teisingumo Teismo <...> kanceliarija užregistravo dokumentą, kuriuo pradedama byla.“

7 Susitarimo dėl išstojimo 89 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Iki pereinamojo laikotarpio pabaigos paskelbti Europos Sąjungos Teisingumo Teismo sprendimai ir nutartys ir po pereinamojo laikotarpio pabaigos paskelbti tokie sprendimai ir nutartys 86 ir 87 straipsniuose nurodytose bylose Jungtinei Karalystei ir jos teritorijoje yra privalomi visa apimtimi [visi].“

8 Pagal Susitarimo dėl išstojimo 185 straipsnį jis įsigaliojo 2020 m. vasario 1 d.

Jungtin?s Karalyst?s teis?

9 Pagal *Corporation Tax Act 2009* (2009 m. Peln? mokes?io ?statymas, toliau – 2009 m. CTA) 2 ir 5 straipsnius ir *Taxation of Chargeable Gains Act 1992* (1992 m. Kapitalo prieaugio apmokestinimo ?statymas, toliau – 1992 m. TCGA) 8 straipsn? bendrov? Jungtin?s Karalyst?s rezident? mokes?i? tikslais privalo sumok?ti pelno mokest? nuo viso jos pelno (?skaitant kapitalo prieaug?), gauto atitinkamais mokestiniais metais.

10 Pagal 2009 m. CTA 5 straipsnio 3 dal? bendrov?, kuri n?ra Jungtin?s Karalyst?s rezident? mokes?i? tikslais, bet joje vykdo komercin? veikl? per nuolatin? buvein? Jungtin?je Karalyst?je, turi mok?ti mokest? nuo ?iai nuolatinei buveinei priskirtino pelno. Be to, pagal 1992 m. TCGA 10B straipsn? tokia bendrov? privalo mok?ti mokest? nuo kapitalo prieaugio, gauto perleidus turt?, jei ?is turtas yra Jungtin?je Karalyst?je ir jeigu jis naudojamas komercinei ar nuolatin?s buvein?s veiklai. ?is turtas laikomas „apmokestinamuoju turtu“ pagal 1992 m. TCGA 171 straipsnio 1A dal?.

11 Pagal 1992 m. TCGA 17 ir 18 straipsnius laikoma, kad turtas perleistas u? rinkos vertei lyg? atlyg?, jeigu perleidimas nevykdomas pagal sutart?, sudaryt? ne ?prastomis konkurencijos s?lygomis, arba kai jis atliekamas susijusio asmens naudai.

12 1992 m. TCGA 170 straipsnyje nustatyta:

„1. ?is straipsnis skirtas 171–181 straipsniams aiškinti, išskyrus tuos atvejus, kai nurodyta kitaip <...>.

2. Jeigu nenumatyta kitaip:

<...>

b) siekiant nustatyti, ar bendrov?s sudaro grup?, ir, jei taip, kokia yra pagrindin? grup?s bendrov?, taikomos 3–6 dalys,

<...>

d) s?vokos „grup?“ ir „patronuojamoji bendrov?“ turi b?ti aiškinamos su visais b?tiniais pakeitimais, kai jos taikomos bendrovei, ?registruotai pagal kitos valstyb?s, o ne Jungtin?s Karalyst?s, teis?.

3. Atsižvelgiant ? ?io straipsnio 4–6 dalis:

a) bendrov? (toliau ir 171–181 straipsniuose vadinama „pagrindine grup?s bendrove“) ir visos patronuojamosios bendrov?s, kuri? 75 % akcij? ji turi, sudaro grup?; jei kuri nors iš ši? patronuojam?j? bendrovi? turi 75 % akcij? patronuojam?j? bendrovi?, jos ?traukiamos ? grup?, kaip ir j? patronuojamosios bendrov?s, kuri? 75 % akcij? ji turi, ir taip toliau, ta?iau:

b) prie grup?s nepriskiriama jokia bendrov? (išskyrus pagrindin? grup?s bendrov?), kuri n?ra patronuojamoji bendrov?, kurios 51 % faktiškai turi pagrindin? grup?s bendrov?.

4. Bendrov? negali b?ti pagrindin? grup?s bendrov?, jei 75 % jos akcij? priklauso kitai bendrovei.

<...>“

13 1992 m. TCGA 171 straipsnyje ir 2009 m. CTA 775 ir 776 straipsniuose (toliau kartu – grup?s perleidimo taisykl?s) numatyta, kad turto perleidimas tarp grup?s bendrovi?,

apmokestinam? pelno mokes?iu Jungtin?je Karalyst?je, turi b?ti vykdomas mokestiniu poži?riu neutraliu pagrindu.

14 1992 m. TCGA 171 straipsnyje nustatyta:

„1. Kai:

a) bendrov? (A bendrov?) perleidžia turt? kitai bendrovei (B bendrov?) tuo metu, kai abi bendrov?s priklauso tai pa?iai bendrovei grupei; ir

b) ?vykdytos šio straipsnio 1A dalies s?lygos,

bendrov? A ir bendrov? B pelno mokes?io tikslais laikomos gavusios kapitalo prieaugio, lyg š? turt? bendrov? B ?sigijo kaip atlyg?, užtikrinant?, kad perleisdama turt? bendrov? A ne?gis nei pelno, nei nuostoli?.

1A. Šio straipsnio 1 dalies b punkte nurodytos tokios s?lygos:

a) A bendrov? perleidimo dien? yra Jungtin?s Karalyst?s rezident? arba turtas yra tos bendrov?s apmokestinamasis turtas prieš pat t? dien?; ir

b) B bendrov? perleidimo dien? yra Jungtin?s Karalyst?s rezident? arba turtas yra tos bendrov?s apmokestinamasis turtas iš karto po tos dienos.

Šiuo tikslu turtas yra bendrov?s „apmokestinamasis turtas“ tam tikr? dien? su s?lyga: jei t? dien? bendrov? t? turt? perleist?, bet koks bendrov?s gautas pelnas b?t? apmokestinamasis pelnas ir pagal 10B straipsn? sudaryt? pelno mokes?io tikslais dal? jos apmokestinamojo pelno.

<...>“

15 2009 m. CTA 775 straipsnyje nustatyta:

„1. Nematerialiojo turto perleidimas iš vienos bendrov?s (perleid?jos) kitai bendrovei (par?m?jai) šioje dalyje laikomas mokes?i? poži?riu neutraliu, jei:

a) perleidimo dien? abi bendrov?s priklauso tai pa?iai grupei;

b) prieš pat perleidim? atitinkamas turtas perleid?jui yra apmokestinamas nematerialusis turtas ir

c) iškart po perleidimo atitinkamas turtas per?m?jui yra apmokestinamas nematerialus turtas.

2. Apie mokes?i? poži?riu neutralaus perleidimo pasekmes šioje dalyje žr. 776 straipsn?.

<...>“

16 2009 m. CTA 776 straipsnyje nurodyta:

„1. Šiame straipsnyje nustatomos turto perleidimo, kuris šioje dalyje yra „mokes?i? poži?riu neutralus“, pasekm?s.

2. Šiuo tikslu perleidimas laikomas nesusijusiu su:

a) turto realizavimu perleid?jui; arba

b) per?m?jo turto ?sigijimu.

3. Šiuo tikslu per?m?jas laikomas

a) tur?jusių turt? bet kuriuo metu, kai jis priklauso perleid?jui; ir

b) atlikusių vis? deram? patikrinim?, kur? atliko turto perleid?jas.

4. Konkre?iai kalbant:

a) pradin? turto kaina perleid?jo rankose laikoma pradine turto kaina per?m?jo rankose; ir

b) visas kreditas ir debetas, susij?s su turtu, ? kuriuos pagal ši? dal? atsižvelg? perleid?jas mokes?i? tikslais, vertinami taip, lyg per?m?jas ? juos atsižvelgt?.

5. Nuoroda ? turto kain? 4 dalies a punkte yra susijusi su kaina mokes?i? tikslais.“

17 2009 m. CTA 764 straipsnyje ?tvirtinta:

„1. Šis skyrius taikomas šios dalies tikslais siekiant nustatyti, ar bendrov?s sudaro grup?, ir, jei taip, kuri yra pagrindin? grup?s bendrov?.

<...>“

18 2009 m. CTA 765 straipsnyje numatyta:

„1. Bendra taisykl? yra tokia:

a) bendrov? (A) ir visos jos patronuojamosios bendrov?s, kuri? 75 % akcij? ji turi, sudaro grup?; ir

b) jei viena iš ši? bendrovi? turi 75 % kit? patronuojam?j? bendrovi? akcij?, grupei priskiriamos šios patronuojamosios bendrov?s ir j? patronuojamosios bendrov?s, kuri? 75 % akcij? jos turi, ir taip toliau.

2. A šiame skyriuje ir 9 skyriuje vadinama pagrindine grup?s bendrove.

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

19 2009 m. CTA 767 straipsnyje nurodyta:

„1. Bendra taisykl? yra tokia: bendrov? (A) n?ra pagrindin? grup?s bendrov?, jei 75 % jos akcij? turi kita bendrov? (B).

<...>“

20 *Taxes Management Act 1970* (1970 m. Mokes?i? administravimo ?statymas; toliau – 1970 m. TMA) 59D straipsnyje numatyta:

„1. Pelno mokestis už ataskaitin? laikotarp? yra mok?tinas ir turi b?ti sumok?tas kit? dien? po devyni? m?nesi? nuo to laikotarpio pabaigos.

2. Jei mokestin? prievol? viršija vis? anks?iau sumok?t? atitinkam? sum? sum? (kaip nurodyta atitinkamoje pelno mokes?io deklaracijoje), permoka gr?žinama.

<...>“

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

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

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

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

24 GL priklauso bendrovei grupei *Japan Tobacco Inc.* (toliau – JT grupė).

25 JT grupė yra pasaulinio masto grupė, platinanti tabako gaminius 130 valstybių visame pasaulyje. Šiai grupei vadovaujanti bendrovė yra biržoje listinguojama bendrovė Japonijos rezidentė mokesčių tikslais.

26 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad JT grupės vadovaujanti bendrovė Europoje yra bendrovė JTIH, Nyderlandų rezidentė mokesčių tikslais (toliau – Nyderlandų bendrovė), kuri yra netiesioginė GL patronuojamoji bendrovė; Nyderlandų bendrovė ir GL sieja pavaldumo santykis per keturias kitas bendroves, kurias visos įsteigtos Jungtinėje Karalystėje.

27 2011 m. GL perleido „seserinei“ bendrovei JTISA, Šveicarijos rezidentei mokesčių tikslais (toliau – Šveicarijos bendrovė), kuri yra tiesioginė Nyderlandų bendrovės patronuojamoji bendrovė, intelektinės nuosavybės teisių, susijusių su tabako prekių ženklais, ir su jomis susijusį turtą (toliau – 2011 m. perleidimas). GL už šį perleidimą gautą atlygą sumokėjo Šveicarijos bendrovei, kuriai šiuo tikslu Nyderlandų bendrovė suteikė paskolas, atitinkančias atlygio sumą.

28 2014 m. GL perleido visą vienos iš patronuojamųjų bendrovių, Meno saloje įsteigtos bendrovės, įstatinį kapitalą Nyderlandų bendrovei (toliau – 2014 m. perleidimas).

29 Mokesčių administratorius priėmė du pranešimus apie dalinį veiklos užbaigimą dėl 2011 m. ir 2014 m. perleidimų, juose nustatė kapitalo prieaugio ir apmokestinamojo pelno, kurį bendrovė GL gavo per atitinkamus ataskaitinius laikotarpius, sumą. Kadangi perėjimui nebuvo Jungtinės Karalystės rezidentai mokesčių tikslais, turto kapitalo prieaugio pajamos buvo nedelsiant apmokestintos ir nė vienoje nacionalinės mokesčių teisės nuostatoje nebuvo numatyta šios prievolės atidėjimo ar mokesčio mokėjimo dalimis.

30 GL iš pradžių pateikė du skundus dėl šių pranešimų apie dalinį veiklos užbaigimą *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (mokesčių bylų skyrius)).

31 Šiuose skunduose GL iš esmės rodinėjo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas turto

perleidimas ir perleidimas tarp bendrovių grupės narių, kurie reziduoja Jungtinėje Karalystėje arba turi nuolatinę buveinę Jungtinėje Karalystėje ir kurie yra atleisti nuo pelno mokesčių, apmokestinami skirtingai. Iš tiesų iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad turto perleidimas tarp grupės bendrovių, apmokestinamų pelno mokesčių Jungtinėje Karalystėje, turi būti vykdomas mokesčiniu požiūriu neutraliu pagrindu.

32 Dėl skundo, pateikto dėl pranešimo apie dalinę veiklos užbaigimą dėl 2011 m. perleidimo (toliau – 2011 m. skundas), GL teigė, pirma, kad negalėjimas atidėti mokesčių prievolės vykdymo yra Nyderlandų bendrovės sisteminio laisvės apribojimas. Antra, subsidiariai ji tvirtino, kad negalėjimas atidėti šio vykdymo reiškia Nyderlandų bendrovės ir (arba) GL teisės laisvės kapitalo judėjimo apribojimą. Trečia, GL nurodė, kad nors remdamasi darniu apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu tarp valstybių narių Jungtinė Karalystė turėjo teisę apmokestinti gautą kapitalo prieaugį, pareiga nedelsiant sumokėti mokesčius be mokėjimo atidėjimo galimybių yra neproporcinga.

33 Kiek tai susiję su skundu dėl pranešimo apie dalinę veiklos užbaigimą dėl 2014 m. perleidimo (toliau – 2014 m. skundas), GL teigė, pirma, kad negalėjimas atidėti mokesčių prievolės vykdymo yra Nyderlandų bendrovės sisteminio laisvės apribojimas. Antra, ji tvirtino, kad nors remdamasi darniu apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu tarp valstybių narių Jungtinė Karalystė turėjo teisę apmokestinti gautą kapitalo prieaugį, pareiga nedelsiant sumokėti mokesčius be mokėjimo atidėjimo galimybių yra neproporcinga.

34 Remdamasi tuo, kad GL pateikė 2011 m. ir 2014 m. skundus, ji atidėjo pelno mokesčių mokėjimą, kol bus priimtas sprendimas iš esmės, kaip ji turėjo teisę tai padaryti pagal 1970 m. TMA 55 straipsnį.

35 *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (mokesčių bylų skyrius)) nusprendė, kad kiekvienas turto perleidimas vyko dėl svarių komercinių priežasčių, kad nė vienas iš šių perleidimų nebuvo visiškai dirbtinis susitarimas, neatspindintis ekonominės realybės, dalis ir kad mokesčių vengimas nebuvo nė vieno iš šių perleidimų pagrindinis ar vienas iš pagrindinių tikslų.

36 Šis teismas nusprendė, kad Sąjungos teisė buvo pažeista, kiek tai susiję su 2014 m. perleidimu, tačiau taip nebuvo 2011 m. perleidimo atveju. Taigi jis patenkino 2014 m. skundą, tačiau atmetė 2011 m. skundą.

37 Šiuo klausimu dėl 2011 m. skundo jis būtų nusprendė, kad Nyderlandų bendrovės sisteminio laisvės nebuvo ribojama. Dėl teisės laisvės kapitalo judėjimo jis nusprendė, kad šia teise negalima remtis, nes pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai taikomi tik grupėms, sudarytoms iš bendrai kontroliuojamų bendrovių.

38 Nagrinėdamas 2014 m. skundą jis būtų nusprendė, kad Nyderlandų bendrovės sisteminio laisvės apribota, kad ši bendrovė objektyviai yra panaši Jungtinėje Karalystėje apmokestinamų bendrovė ir kad teisės atidėti mokesčių prievolės sumokėjimą nebuvimas yra neproporcingas.

39 GL pateikė apeliacinį skundą dėl *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmosios instancijos teismas (mokesčių bylų skyrius)) sprendimo atmesti 2011 m. ieškinį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme – *Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber)* (Aukštesnysis teismas (mokesčių bylų ir kanclerio skyrius)). Mokesčių administratorius tame pačiame teisme pateikė apeliacinį skundą dėl to paties teismo sprendimo patenkinti 2014 m. skundą.

40 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pagrindinėje byloje

kyla klausimas, ar 2011 m. ir 2014 m. perleidimo atveju mokesčių prievolės nustatymas nesuteikiant galimybės atidėti mokesčių mokėjimą yra suderinamas su Sąjungos teise, konkrečiai kalbant, kiek tai susiję su abiem perleidimais, – su steigimo laisve, numatyta SESV 49 straipsnyje, ir, kiek tai susiję su 2011 m. perleidimu, – su laisvu kapitalo judėjimu, numatytu SESV 63 straipsnyje. Be to, šiam teismui kyla klausimas dėl tinkamos korekcijos priemonės, kuri reikėtų numatyti tuo atveju, jei prievolė mokėti mokesčius neturint teisės mokesčių atidėjimui būtų laikoma prieštaraujanti Sąjungos teisei.

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

„1. Ar SESV 63 straipsniu galima remtis taikant vidaus teisės aktus, pavyzdžiui, grupės perleidimo taisyklės, kurios galioja tik bendrovei grupėms?

2. Net jeigu SESV 63 straipsniu apskritai negalima remtis taikant grupės perleidimo taisyklės, ar juo vis tiek galima remtis:

a) perkeltant kapitalą iš Sąjungos valstybės narės patronuojamosios bendrovės rezidentės Šveicarijos patronuojamąją bendrovę rezidentę, kai patronuojamoji bendrovė turi 100 % akcijų Šveicarijos patronuojamoje bendrovėje rezidentėje ir Jungtinės Karalystės patronuojamoje bendrovėje rezidentėje, kuriai taikomas mokesčių

b) perkeltant 100 % valdomos Jungtinės Karalystės patronuojamosios bendrovės rezidentės kapitalą tos pačios Sąjungos valstybės narės patronuojamosios bendrovės 100 % valdomą Šveicarijos patronuojamąją bendrovę rezidentę, atsižvelgiant į tai, kad abi bendrovės yra „sėsėrinės“ bendrovės ir jį nesaisto patronuojamosios ir patronuojamosios bendrovės santykiai?

3. Ar teisės aktai, pavyzdžiui, grupės perleidimo taisyklės, kuriais nustatomas turto perleidimo iš Jungtinės Karalystės bendrovės rezidentės „sėsėrinei“ Šveicarijos bendrovei rezidentei (kuri neprekiauja Jungtinėje Karalystėje per nuolatinį buveinį) apmokestinimas nedelsiant, kai abi šias patronuojamasias bendroves 100 % valdo bendra kitos valstybės narės patronuojamoji bendrovė rezidentė tokiomis aplinkybėmis, kuriomis toks perleidimas būtų atliekamas mokesčiniu požiūriu neutraliu pagrindu, jeigu „sėsėrinė“ bendrovė taip pat būtų Jungtinės Karalystės rezidentė (arba prekiautų Jungtinėje Karalystėje per nuolatinį buveinį), reiškia patronuojamosios bendrovės steigimo laisvės ribojimą pagal SESV 49 straipsnį arba, jei tinkama, laisvo kapitalo judėjimo ribojimą pagal SESV 63 straipsnį?

4. Darant prielaidą, kad SESV 63 straipsniu galima remtis:

a) ar GL prekės ženklų ir susijusio turto perleidimas [Šveicarijos bendrovei] už atlygą, kuriuo buvo siekiama atlyginti už prekės ženklų rinkos vertę, reiškia kapitalo judėjimą pagal SESV 63 straipsnį?

b) ar [Nyderlandų bendrovės] kapitalo judėjimas [Šveicarijos bendrovę], kuri yra jos patronuojamoji bendrovė Šveicarijos rezidentė, reiškia tiesiogines investicijas pagal SESV 64 straipsnį?

c) atsižvelgiant į tai, kad SESV 64 straipsnis taikomas tik tam tikrą rėšį kapitalo judėjimui, ar 64 straipsnis gali būti taikomas aplinkybėmis, kai kapitalo judėjimą galima apibūdinti tiek kaip tiesiogines investicijas (nurodytas SESV 64 straipsnyje), tiek kaip kitos rėšies kapitalo judėjimą, kuris nenurodytas SESV 64 straipsnyje?

5. Jeigu tokiu atveju buvo taikomas apribojimas, remiantis bendrąja taisykle, kad apribojimas iš esmės buvo pagrįstas viršesniais viešojo intereso pagrindais (būtent poreikiu išlaikyti apmokestinimo teisių paskirstymo pusiausvyrą), ar jis buvo būtinas ir proporcingas atsižvelgiant į Teisingumo Teismo jurisprudenciją, visų pirma tuomet, kai atitinkamas mokesčių mokėtojas gavo turto perleidimo pajamą, atitinkanti visų turto rinkos vertė?

6. Jeigu būtį pažeista sąsisteigimo laisvė ir (arba) laisvo kapitalo judėjimo teisė:

a) ar pagal Sąjungos teisę reikalaujama, kad vidaus teisės aktai būtų aiškinami arba netaikomi tokiu būdu, kad GL būtų suteikta galimybė atidėti mokesčių mokėjimą;

b) jei taip, ar pagal Sąjungos teisę reikalaujama, kad vidaus teisės aktai būtų aiškinami arba netaikomi taip, kad GL būtų suteikta galimybė atidėti mokesčių mokėjimą, kol turtas bus perleistas už pogrupio, kurio patronuojančioji bendrovė yra kitos valstybės narės bendrovė rezidentė (t. y. „perleidimo pagrindu“), ribų, arba ar suteikta galimybė mokesčių sumokėti dalimis (t. y. „mokėjimo dalimis pagrindu“) gali būtų prilyginama proporcingai teisių gynimo priemonei;

c) jeigu galimybė sumokėti mokesčių dalimis iš esmės gali reikšti proporcingą teisių gynimo priemonę:

i) ar taip yra tik tuo atveju, jeigu tuo metu vidaus teisėje buvo numatyta galimybė perleisti turtą, arba ar su ES teise derama tokios galimybės numatymas suteikiant teisių gynimo priemonę perleidus turtą (būtent tai, kad nacionalinis teismas numato tokią galimybę perleidus turtą, taikydamas Sąjungos teisę atitinkant aiškinimą arba netaikydamas teisės akto);

ii) ar pagal Sąjungos teisę reikalaujama, kad nacionaliniai teismai numatytų teisių gynimo priemonę, kuria minimaliai ribojama atitinkama Sąjungos teisėje numatyta teisė, arba ar pakanka, kad nacionaliniai teismai numatytų teisių gynimo priemonę, kuri, nors ir proporcinga, minimaliai nukrypsta nuo nacionalinės teisės;

iii) koks mokėjimo dalimis laikotarpis yra būtinas; ir

iv) ar teisių gynimo priemonė, susijusi su mokėjimo dalimis planu, kuriame nustatyti mokėjimo terminai, yra ankstesnė, palyginti su data, kurią šalių ginčai galutinai išsprendžiami pažeidžiant Sąjungos teisę, t. y. ar mokėjimo dalimis datos turi būtų numatytos ateityje“

Dėl prašymo atnaujinti žodinį proceso dalį

42 Kai generalinis advokatas pateikė savo išvadą, 2022 m. rugsėjo 29 d. Teisingumo Teismo kanceliarija gavo GL prašymą atnaujinti žodinį proceso dalį pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 83 straipsnį.

43 Grąsdama šį prašymą GL iš esmės teigia, kad generalinis advokatas neteisingai suprato tam tikrus Jungtinių Karalystės teisės aspektus ir kai kurias pagrindinius bylos faktines aplinkybes, o tai pateisina posėdžio surengimą.

44 Šiuo klausimu pirmiausia reikia priminti, kad pagal SESV 252 straipsnio antrą pastraipį generalinio advokato pareiga – viešame posėdyje visiškai nešališkai ir nepriklausomai teikti motyvuotą išvadą dėl bylų, kuriose pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statutą jis turi dalyvauti. Teisingumo Teismo nesaisto nei ši išvada, nei jį pagrindžiantys generalinio advokato motyvai (2022 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Finanzamt R (PVM, susijusio su nario našu, atskaita)*, C-98/21, EU:C:2022:645, 29 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

45 Be to, reikia priminti, kad Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statute ir Procedūros reglamente suinteresuotiesiems asmenims nenumatyta galimybė pateikti atsiliepinimus? generalinio advokato išvadai. Vadinasi, suinteresuotosios šalies nesutikimas su generalinio advokato išvada, nepaisant to, kokie klausimai joje nagrinėjami, savaime negali būti motyvas, pateisinantis žodinės proceso dalies atnaujinimą? (2022 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Finanzamt R (PVM, susijusio su nario prašymu, atskaita)*, C-98/21, EU:C:2022:645, 30 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

46 Atrodo, kad savo argumentais ginčydamas kai kuriuos jo vertinimus GL siekia atsakyti? generalinio advokato išvadai.

47 Pagal Procedūros reglamento 83 straipsnį Teisingumo Teismas, išklausęs generalinį advokatą, gali bet kada nutarti atnaujinti žodinę proceso dalį – pirmiausia, jeigu mano, kad jam nepateikta pakankamai informacijos, arba jeigu baigus žodinę proceso dalį šalis pateikė naują faktą, kuris gali būti lemiamas Teisingumo Teismui priimant sprendimą, arba jeigu nagrinėjant bylą reikia remtis argumentu, dėl kurio šalis ar Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje nurodyti suinteresuotieji asmenys nepateikė nuomonės.

48 Vis dėlto reikia konstatuoti, kad GL nurodytos tariamos faktinės ir teisinės klaidos nepateisina žodinės proceso dalies atnaujinimo.

49 Pirma, dėl tariamai klaidingo nacionalinės teisės aiškinimo reikia pažymėti, kad GL remiasi vertinimo klaida, susijusia su klaidingu 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161) aiškinimu. Vis dėlto tai, kad GL kitaip aiškina šį sprendimą, negali būti laikoma nacionalinės teisės sistemos, kurios aprašymo generalinio advokato išvados 7–14 punktuose ši bendrovė neginėjusi, vertinimo klaida.

50 Antra, dėl tariamai klaidingo tam tikrų pagrindinių bylos faktinių aplinkybių supratimo pakanka konstatuoti, kad generalinio advokato išvadoje pateikta analizė grindžiama faktinėmis aplinkybėmis, kurias nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir kurios nurodytos šios išvados 15–30 punktuose.

51 Šiuo atveju Teisingumo Teismas, išklausęs generalinį advokatą, mano, kad turi visą informaciją, būtina atsakyti? prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus.

52 Taigi nereikia nurodyti atnaujinti žodinę proceso dalį.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl Teisingumo Teismo jurisdikcijos

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

Dėl pirmojo ir antrojo klausimų

54 Pirmuoju ir antruoju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį

sprendim? pateik?s teismas i? esm?s siekia i?šiaiškinti, ar SESV 63 straipsnis turi b?ti ai?kinamas taip, kad ? jo taikymo srit? patenka nacionalin?s teis?s aktai, kurie taikomi tik bendrovi? grup?ms.

55 Šiuo klausimu iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad siekiant nustatyti, ar nacionalin?s teis?s aktai patenka ? vienos arba kitos SESV garantuojamos pagrindin?s laisv?s srit?, reikia atsižvelgti ? atitinkamo teis?s akto tiksl? (šiuo klausimu žr. 2021 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö (Sutartini? investicini? fond? atleidimas nuo mokes?io)*, C?342/20, EU:C:2022:276, 35 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

56 Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad ? SESV 49 straipsnio taikymo srit? patenka nacionalin?s teis?s aktai, kurie taikomi tik toms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti aiški? ?tak? bendrov?s sprendimams ir lemti jos veikl?. Vis d?lto nacionalin?s nuostatos, taikomos dalyvavimui valdant kapital? turint vienintel? tiksl? – investuoti pinigus neketinant daryti ?takos ?mon?s valdymui ir kontrolei, turi b?ti nagrin?jamos atsižvelgiant tik ? laisv? kapitalo jud?jim? (2012 m. lapkri?io 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?35/11, EU:C:2012:707, 91 ir 92 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

57 Be to, kai nacionalin? priemon? susijusi tiek su ?sisteigimo laisve, tiek su laisvu kapitalo jud?jimu, pagal Teisingumo Teismo suformuot? jurisprudencij? atitinkam? priemon? reikia nagrin?ti iš esm?s atsižvelgiant tik ? vien? iš ši? dviej? laisvi?, jei iš pagrindin?s bylos aplinkybi? paaišk?ja, kad viena iš j? yra tik antrin?, palyginti su kita, ir gali b?ti su ja susieta (šiuo klausimu žr. 2009 m. rugs?jo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome*, C?182/08, EU:C:2009:559, 37 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

58 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad jeigu nacionalin?s teis?s aktai taikomi tik bendrovi? grup?s vidaus santykiams, jie pirmiausia paveikia ?sisteigimo laisv? (2008 m. birželio 26 d. Sprendimo *Burda*, C?284/06, EU:C:2008:365, 68 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

59 Šiuo atveju pagrindin?je byloje nagrin?jami teis?s aktai susij? su turto perleidimo tos pa?ios bendrovi? grup?s viduje mokestiniu vertinimu. Be to, iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad grup?s perleidimo taisykl?s taikomos tik perleidimui bendrovi? grup?s viduje, o „bendrovi? grup?s“ s?voka pagrindin?je byloje nagrin?jamuose nacionalin?s teis?s aktuose apibr?žta kaip apimanti bendrov? ir jos patronuojam?sius bendroves, kuri? 75 % akcij? ji turi, bei pastar?j? patronuojam?sius bendroves, kuri? 75 % akcij? jos turi.

60 Kaip nurodo Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?, atrodo, kad šios taisykl?s taikomos turto perleidimui tarp patronuojan?iosios bendrov?s ir patronuojam?j? bendrovi? (arba žemesn?s grandies patronuojam?j? bendrovi?), kurioms ji daro tam tikr? tiesiogin? (arba netiesiogin?) ?tak?, ir turto perleidimui tarp „seserini?“ patronuojam?j? bendrovi? (arba žemesn?s grandies patronuojam?j? bendrovi?), kurios turi bendr? patronuojan?i?j? bendrov?, daran?i? joms tam tikr? ?tak?. Taigi atrodo, kad šiais dviem atvejais grup?s perleidimo taisykl?s taikomos d?l patronuojan?iosios bendrov?s turim? patronuojam?j? bendrovi? akcij?, kurios leidžia jai daryti tam tikr? ?tak? patronuojamosioms bendrov?ms.

61 Jeigu b?t? daroma prielaida, kad min?tos taisykl?s riboja laisv? kapitalo jud?jim?, toks poveikis b?t? neišvengiama ?sisteigimo laisv?s galimo apribojimo pasekm? ir nepateisint? šios mokes?i? sistemos nagrin?jimo remiantis SESV 63 straipsniu (šiuo klausimu žr. 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C?231/05, EU:C:2007:439, 24 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

62 Vadinasi, nacionalin?s teis?s aktai, kaip antai grup?s perleidimo taisykl?s, kurie taikomi tik bendrovi? grup?ms, daugiausia patenka ? SESV 49 straipsnio, kuriuo užtikrinama ?sisteigimo laisv?, taikymo srit?, nesant reikalo j? nagrin?ti atsižvelgiant ? SESV 63 straipsniu užtikrinam? laisv? kapitalo jud?jim?.

63 Be to, reikia priminti, kad SESV 63 straipsnis bet kuriuo atveju negali b?ti taikomas susiklos?ius situacijai, kuri iš esm?s patenka ? SESV 49 straipsnio taikymo srit?, kai viena iš atitinkam? bendrovi? mokes?i? tikslais yra ?steigta tre?iojoje šalyje, o taip yra Šveicarijos bendrov?s atveju, kalbant apie 2011 m. perleidim?.

64 Iš ties? d?l to, jog SESV ?sisteigimo laisv? neišple?iama taip, kad b?t? taikoma tre?iosioms šalims, svarbu vengti, kad d?l SESV 63 straipsnio 1 dalies aiškinimo, kiek tai susij? su santykiais su šiomis valstyb?mis, ?kio subjektai, kurie nepatenka ? ?sisteigimo laisv?s teritorin? taikymo srit?, gal?t? tur?ti iš šios laisv?s naudos (2016 m. lapkri?io 24 d. Sprendimo *SECIL*, C?464/14, EU:C:2016:896, 42 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

65 Vadinasi, nereikia papildomai nagrin?ti SESV 63 straipsnio taikymo, kaip nurodyta antrojo klausimo formuluot?je.

66 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pirm?j? ir antr?j? klausimus reikia atsakyti: SESV 63 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad ? jo taikymo srit? nepatenka nacionalin?s teis?s aktai, kurie taikomi tik bendrovi? grup?ms.

D?l tre?iojo klausimo

67 Tre?iuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar SESV 49 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos bendrov?s, kuri yra valstyb?s nar?s rezident? mokes?i? tikslais, turto perleidimas „seserinei“ bendrovei, kuri yra tre?iosios šalies rezident? mokes?i? tikslais ir nevykdo veiklos šioje valstyb?je nar?je per nuolatin? buvein?, yra nedelsiant apmokestinamas, kai abiej? ši? patronuojam?j? bendrovi? 100 % akcij? priklauso bendrai kitos valstyb?s nar?s patronuojan?iajai bendrovei rezidentei mokes?i? tikslais, yra šios ?sisteigimo laisv?s apribojimas, kaip ji suprantama pagal SESV 49 straipsn?, tokiomis aplinkyb?mis, kai toks perleidimas b?t? neutralus mokes?i? poži?riu, jei „seserin?“ bendrov? taip pat b?t? pirmosios valstyb?s nar?s rezident? mokes?i? tikslais arba joje vykdyt? veikl? per nuolatin? buvein?.

68 Pirma, reikia pažym?ti, kad, kaip savo išvados 41 ir 42 punktuose nurod? generalinis advokatas, tre?iasis klausimas susij?s tik su 2011 m. perleidimo sandori? r?šimis, t. y. Jungtin?je Karalyst?je apmokestinamos bendrov?s turto perleidimu bendrovei, kuri mokes?i? tikslais reziduoja tre?iojoje šalyje, šiuo atveju Šveicarijoje, ir kuri neapmokestinama Jungtin?je Karalyst?je.

69 Antra, šis klausimas susij?s su situacija, kai patronuojan?ioji bendrov?, šiuo atveju Nyderland? bendrov?, ?gyvendino savo laisv? pagal SESV 49 straipsn?, ?steigdama patronuojam?j? bendrov? Jungtin?je Karalyst?je, šiuo atveju GL.

70 Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją, sistėigimo laisvė, SESV 49 straipsnyje pripažįstama Sąjungos piliečiams, pagal SESV 54 straipsnį apima pagal valstybės narės teisės aktus kurtą ir Sąjungoje savo registruotą buveiną, centrinių administracijų ar pagrindinę verslo vietą turintį bendrovę, filialą ar atstovybę (2022 m. rugsėjo 22 d. Sprendimo *W (Galutini nuolatinės buveinės nerezidentės nuostolių atskaitymas)*, C-538/20, EU:C:2022:717, 14 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

71 Sistėigimo laisvė siekiama užtikrinti galimybę, kad priimančiojoje valstybėje narėje kitą valstybę narių piliečiams ir SESV 54 straipsnyje nurodytoms bendrovėms bus taikomas vienodas požiūris, ir, kiek tai susiję su bendrovėmis, draudžiama bet kokia diskriminacija dėl buveinės vietos (2022 m. spalio 6 d. Sprendimo *Contship Italia*, C-433/21 ir C-434/21, EU:C:2022:760, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

72 Kaip savo išvados 45 punkte konstatavo generalinis advokatas, nacionalinės teisės aktai, kaip antai grupės perleidimo taisyklės, nesukuria skirtingo vertinimo dėl patronuojančiosios bendrovės rezidavimo vietos mokėsi tikslais, nes pagal juos kitoje valstybėje narėje nei Jungtinė Karalystė buveiną turintios patronuojančiosios bendrovės rezidavimo vietą mokėsi tikslais Jungtinėje Karalystėje turinti patronuojamoji bendrovė yra vertinama taip pat, kaip ir Jungtinėje Karalystėje buveiną turintios patronuojančiosios bendrovės patronuojamoji bendrovė, kurios rezidavimo vieta mokėsi tikslais yra Jungtinėje Karalystėje. Šiuo atveju atrodo, kad GL b?t? vienodai apmokestinama, jei patronuojančioji bendrovė, t. y. Nyderlandų bendrovė, b?t? rezidentė mokėsi tikslais Jungtinėje Karalystėje.

73 Vadinas, pagal tokius nacionalinės teisės aktus bendrovės, kuri yra valstybės narės rezidentė mokėsi tikslais, patronuojamoji bendrovė nėra vertinama mažiau palankiai nei panaši bendrovė, kuri mokėsi tikslais reziduoja Jungtinėje Karalystėje, patronuojamoji bendrovė.

74 Tokie teisės aktai nesukelia jokių patronuojančiosios bendrovės sistėigimo laisvės apribojimų.

75 Šios išvados negali paneigti GL pateikti argumentai. Jos teigimu, dėl negalėjimo perleisti GL (Nyderlandų bendrovės sigyta Jungtinėje Karalystėje reziduojanti bendrovė) turto Nyderlandų bendrovės patronuojamajai bendrovei mokėsi požiūriu neutraliu pagrindu yra mažiau patrauklu Nyderlandų bendrovei sigyti GL ir tai gali atgrasyti jį nuo šio sigijimo.

76 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad GL nurodyta jurisprudencija, pagal kurią sistėigimo laisvė apribojama, kai dėl priemonės „naudojimas šia laisve tampa mažiau patrauklus“, apima situacijas, kurios skiriasi nuo nagrinėjamos pagrindinėje byloje, t. y. kai bendrovė, siekdama pasinaudoti sistėigimo laisve kitoje valstybėje narėje, patiria mažiau palankų vertinimą, palyginti su panašia bendrove, kuri nesinaudoja šia laisve (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 36 ir 37 punktus).

77 Vis dėlto šiuo atveju remiantis grupės perleidimo taisyklėmis nedelsiant apmokestinamas Jungtinėje Karalystėje buveinės neturintios patronuojančiosios bendrovės Jungtinėje Karalystėje rezidavimo vietą mokėsi tikslais turintios patronuojamosios bendrovės turto perleidimas? tre?i?j? šal? ir nustatoma tokia pati mokestin? prievol? susiklos?ius panašiai situacijai, kai Jungtinėje Karalystėje buveiną turintios patronuojančiosios bendrovės patronuojamoji bendrovė, kurios rezidavimo vieta mokėsi tikslais yra Jungtinėje Karalystėje, turtas perleidžiamas? tre?i?j? šal?.

78 Atsižvelgiant? visa tai, kas išd?styta,? tre?i?j? klausim? reikia atsakyti: SESV 49 straipsnis

turi būti aiškinamas taip, kad nacionalinis teisės aktas, pagal kuriuos bendrovės, kuri yra valstybės narės rezidentė mokesčių tikslais, turto perdavimas „seserinei“ bendrovei, kuri yra trečiosios šalies rezidentė mokesčių tikslais ir nevykdo veiklos šioje valstybėje narėje per nuolatinį buvimą, yra nedelsiant apmokestinamas, kai abi jos šios patarimo 100 % akcijų priklauso bendrai kitos valstybės narės patarimo bendrovei rezidentei mokesčių tikslais, nėra šios patarimo trečiosios bendrovės įsisteigimo laisvės apribojimas, kaip ji suprantama pagal SESV 49 straipsnį, tokiomis aplinkybėmis, kai toks perdavimas neutralus mokesčių požiūriu, jei „seserinė“ bendrovė taip pat yra pirmosios valstybės narės rezidentė mokesčių tikslais arba joje vykdo veiklą per nuolatinį buvimą.

D?I ketvirtojo klausimo

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

D?I penktojo klausimo

80 Penktuoju klausimu prašoma priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas siekia iš esmės išsiaiškinti, ar SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad teisės į įsisteigimo laisvę apribojimas, kurį lemia skirtingas nacionalinis ir tarpvalstybinis turto perdavimas už atlygą bendrovių grupėje vertinimas pagal nacionalinis teisės aktus, kuriuose nustatyta pareiga nedelsiant apmokestinti turto perdavimą, atliktą bendrovės, turinčios rezidavimo vietą mokesčių tikslais kitoje valstybėje narėje, iš esmės gali būti pateiktas b?tinybe išsaugoti darną apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą, ir neb?tina numatyti galimybes atidėti mokesčių sumokėjimą, kad būtų užtikrintas šio apribojimo proporcingumas, kai atitinkamas mokesčių mokėtojas, perdavęs turtą, gavo sumą, atitinkančią visą šio turto rinkos vertę.

81 Reikia pažymėti, kad šis klausimas nereikia atsakyti dėl 2011 m. perdavimo. Pirmą, remiantis trečiąjį klausimą pateiktu atsakymu, tokie teisės aktai, kokie yra grupės perdavimo taisyklės, nesukelia jokių patarimo trečiosios bendrovės įsisteigimo laisvės apribojimų. Antra, kalbant apie galimą GL įsisteigimo laisvės apribojimą, reikia konstatuoti, kad Jungtinėje Karalystėje apmokestinamos bendrovės turto perdavimas bendrovei, kuri mokesčių tikslais reziduoja Šveicarijoje ir kuri nėra apmokestinama Jungtinėje Karalystėje, nepatenka į SESV 49 straipsnio taikymo sritį, nes Šveicarijos Konfederacija nėra valstybė narė. Iš tiesų pagal SESV įsisteigimo laisvę netaikoma trečiojoje šalyje ir SESV 49 straipsnio taikymo sritis neapima valstybės narės bendrovės įsisteigimo trečiojoje šalyje atveju (šiuo klausimu žr. 2007 m. gegužės 10 d. Nutarties *A ir B*, C-102/05, EU:C:2007:275, 29 punktą).

82 Kalbant apie 2014 m. perdavimą, kai GL perdavė patarimo bendrovės akcijas Nyderlandų bendrovei, nagrinėjama, kad grupės perdavimo taisyklės lemia skirtingą pelno mokesčių apmokestinimą Jungtinėje Karalystėje bendrovių, kurios perdavė turtą grupės viduje, vertinimą, atsižvelgiant į tai, ar nagrinėjamas perdavimas atliktas Jungtinės Karalystės bendrovei, ar valstybėje narėje įsteigta bendrovei. Nors jokios mokesčių prievolės neatsiranda, kai tokia bendrovė perdavė turtą Jungtinėje Karalystėje apmokestinamai grupės bendrovei, šiomis taisyklėmis nenustatoma tokio pranašumo, kai turtas, kaip šiuo 2014 m. perdavimo atveju, perduotas grupės bendrovei, apmokestinamai kitoje valstybėje narėje.

83 Vadinasi, tokios taisyklės riboja teisėtumo laisvę, nes lemia mažiau palankų Jungtinėje Karalystėje apmokestinamų bendrovių, kurios perleidžia grupės viduje turtą bendrovėms, kurioms netaikomas Jungtinėje Karalystėje mokesčių, vertinimų, palyginti su Jungtinėje Karalystėje apmokestinamomis bendrovėmis, kurios perleidžia turtą grupės viduje Jungtinėje Karalystėje apmokestinamoms bendrovėms.

84 Atrodo, prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas pripažįsta, kad toks apribojimas gali būti pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, t. y. būtinybe apsaugoti darną apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių.

85 Jungtinės Karalystės vyriausybės teigimu, Teisingumo Teismas pripažino, jog darnaus apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimas iš esmės gali pateisinti skirtingą tarpvalstybinį sandorį ir sandorį, vykdytą toje pačioje mokesčių jurisdikcijoje, vertinimą. Ši vyriausybė mano, kad pagrindinėje byloje nagrinjamomis nacionalinėmis priemonėmis siekiama tokio tikslo, jos yra proporcingos ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti.

86 Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad būtinybė užtikrinti darną apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymą tarp valstybių narių gali pateisinti nevienodą vertinimą, kai nagrinjama sistema siekiama užkirsti kelį situacijoms, kurios gali pakenkti valstybės narės teisei pasinaudoti kompetencija mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2021 m. sausio 20 d. Sprendimo *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, 59 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

87 Vis dėlto pagrindinėje byloje nagrinjami teisės aktai ir jais nustatytas apribojimas neturi viršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (šiuo klausimu žr. 2017 m. kovo 8 d. Sprendimo *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 63 punktą ir nurodytą jurisprudenciją).

88 Kaip savo išvados 62 punkte konstatavo generalinis advokatas, vienintelis klausimas, dėl kurio šalys nesutaria, susijęs su proporcingumu, atsižvelgiant į šį tikslą, reikalauti nedelsiant sumokėti nagrinjamą mokesčių, nesant galimybių atidėti mokėjimą. Iš tiesų atrodo, kad prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas susijęs su pasekme, kylančia dėl to, kad GL negali pasinaudoti atleidimu nuo mokesčių pagal grupės perleidimo taisyklės, t. y. aplinkybę, kad mokėtino mokesčio suma yra mokėtina nedelsiant.

89 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti: kadangi valstybės narės turi teisę apmokestinti kapitalo prieaugį, atsiradusį perleidus turtą, jei atitinkamas turtas buvo į teritorijoje, jos turi teisę numatyti kitą apmokestinimo momentą, o ne realiai šio kapitalo prieaugio atsiradimą, kad būtų užtikrintas šio turto apmokestinimas (šiuo klausimu žr. 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimo *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 45 punktą). Taip valstybės narės gali apmokestinti nerealizuotą kapitalo prieaugį, siekdama užtikrinti tokio turto apmokestinimą.

90 Vis dėlto valstybės narės teisės nuostatos, pagal kurias reikalaujama nedelsiant sumokėti mokesčių už perkeltą bendrovės faktinį administracijos buveinį iš jos teritorijos gautą nerealizuotą kapitalo prieaugį, kuriam taikoma jos apmokestinimo kompetencija, pripažintos neproporcingomis, nes yra mažiau teisėtumo laisvę pažeidžiančios priemonės nei šio mokesčio sumokėjimas nedelsiant. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad reikia leisti apmokestinamajam asmeniui pasirinkti – nedelsiant sumokėti mokesčių ar atidėti jo sumokėjimą, prireikus su palankiomis pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus (2015 m. balandžio 16 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230, 67 punktas).

91 Šiomis aplinkybėmis generalinis advokatas savo išvados 68 punkte konstatavo, kad, kai

reikia atskirti bendrovi? grup?je turto perleid?jo gaut? kapitalo prieaug? nuo nerealizuoto kapitalo prieaugio, yra svarbios dvi aplinkyb?s: pirma, tai, kad visiems apmokestinimo iš karto atvejams b?dinga l?š? problema, su kuria susiduria mokes?i? mok?tojas, privalantis mok?ti mokest? nuo kapitalo prieaugio, kurio jis dar negavo, ir, antra, tai, kad mokes?i? institucijos turi užtikrinti mokes?io nuo kapitalo prieaugio, gauto per laikotarp?, kai turtas buvo j? mokes?i? jurisdikcijoje, sumok?jim? (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkri?io 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 52 punkt?) ir kad mokes?io nesumok?jimo rizika gali padid?ti, atsižvelgiant ? pra?jus? laik? (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkri?io 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 74 punkt? ir 2015 m. geguž?s 21 d. Sprendimo *Verder LabTec*, C?657/13, EU:C:2015:331, 50 punkt?).

92 Vis d?lto perleidus turt? gauto kapitalo prieaugio atveju mokes?i? mok?tojas iš esm?s nepatiria apyvartini? l?š? problemas ir gali sumok?ti mokest? nuo kapitalo prieaugio iš gaut? turto perleidimo pajam?. Nagrin?jamu atveju iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? ir penktojo klausimo formuluot?s matyti, kad, kiek tai susij? su 2014 m. perleidimu, negin?ijama, jog GL už j? gavo atlyg?, atitinkant? su šiuo perleidimu susijusio turto rinkos vert?. Tod?l kapitalo prieaugis, už kur? GL buvo apmokestinta, atitiko gaut? kapitalo prieaug?.

93 Taigi tokiomis aplinkyb?mis, kai, pirma, kapitalo prieaugis buvo gautas apmokestinimo momentu, antra, mokes?i? institucijos turi užtikrinti, kad b?t? sumok?tas mokestis už kapitalo prieaug?, gaut? per laikotarp?, kai turtas buvo j? mokes?i? jurisdikcijoje, ir galiausiai mokes?io nesumok?jimo rizika gali padid?ti, atsižvelgiant ? pra?jus? laik?, iš karto reikalautina mokestin? prievol? atrodo proporcinga tikslui išsaugoti darn? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari?, nesuteikiant mokes?i? mok?tojui galimyb?s atid?ti mokes?io sumok?jim?.

94 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? penkt?j? klausim? reikia atsakyti: SESV 49 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad teis?s ? ?sisteigimo laisv? apribojimas, kur? lemia skirtingas nacionalini? ir tarpvalstybini? turto perleidim? už atlyg? bendrovi? grup?je vertinimas pagal nacionalin?s teis?s aktus, kuriuose nustatyta pareiga nedelsiant apmokestinti turto perleidim?, atlikt? bendrov?s, turin?ios rezidavimo viet? mokes?i? tikslais kitoje valstyb?je nar?je, iš esm?s gali b?ti pateisintas b?tinybe išsaugoti darn? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim?, ir neb?tina numatyti galimyb?s atid?ti mokes?io sumok?jim?, kad b?t? užtikrintas šio apribojimo proporcingumas, kai atitinkamas mokes?i? mok?tojas, perleid?s turt?, gavo sum?, atitinkan?i? vis? šio turto rinkos vert?.

D?l šeštojo klausimo

95 Atsižvelgiant ? atsakym?, pateikt? ? penkt?j? klausim?, nereikia atsakyti ? šešt?j? klausim?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

96 Kadangi šis procesas pagrindini? byl? šalims yra vienas iš etap? prašymus priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Kit? nei bylos šalys asmen?, pateikusi? Teisingumo Teismui savo pastabas, bylin?jimosi išlaidos n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (tre?ioji kolegija) nusprendžia:

- 1. SESV 63 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad ? jo taikymo srit? nepatenka nacionalin?s teis?s aktai, kurie taikomi tik bendrovi? grup?ms.**
- 2. SESV 49 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos bendrov?s, kuri yra valstyb?s nar?s rezident? mokes?i? tikslais, turto perleidimas „seserinei“ bendrovei, kuri yra tre?iosios šalies rezident? mokes?i? tikslais ir nevykdo veiklos šioje valstyb?je nar?je per nuolatin? buvein?, yra nedelsiant apmokestinamas, kai**

abiejų šių patronuojamųjų bendrovių 100 % akcijų priklauso bendrai kitos valstybės narės patronuojamajai bendrovei rezidentei mokesčių tikslais, nėra šios patronuojamosios bendrovės sisteginimo laisvės apribojimas, kaip ji suprantama pagal SESV 49 straipsnį, tokiomis aplinkybėmis, kai toks perleidimas neutralus mokesčių požiūriu, jei „seserinė“ bendrovė taip pat yra pirmosios valstybės narės rezidentė mokesčių tikslais arba joje vykdo veiklą per nuolatinį buveiną.

3. SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad teisės sisteginimo laisvės apribojimas, kurį lemia skirtingas nacionaliniai ir tarpvalstybiniai turto perleidimų už atlygą bendrovių grupėje vertinimas pagal nacionalinės teisės aktus, kuriuose nustatyta pareiga nedelsiant apmokestininti turto perleidimą, atliktą bendrovės, turinčios rezidavimo vietą mokesčių tikslais kitoje valstybėje narėje, iš esmės gali būti pateisintas būtinybe išsaugoti darną apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą, ir nebūtina numatyti galimybes atidėti mokesčio sumokėjimą, kad būtų užtikrintas šio apribojimo proporcingumas, kai atitinkamas mokesčių mokėtojas, perleidęs turtą, gavo sumą, atitinkančią visą šio turto rinkos vertę.

Parašai.

* Proceso kalba: anglų..