

Jurisdiction

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. sausio 23 d. ( 1 )

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

Byloje C-164/12

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

DMC Beteiligungsgesellschaft mbH

prieš

Finanzamt Hamburg-Mitte

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

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

generalinis advokatas N. Wahl,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

—

DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, atstovaujamos Rechtsanwälte O. F. Graf Kerksenbrock ir H. Bley,

—

Finanzamt Hamburg-Mitte, atstovaujamos M. Grote,

—

Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze, A. Wiedmann ir J. Möller,

—

Europos Komisijos, atstovaujamos W. Mölls ir W. Roels,

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

priima šį

Sprendimą

1

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su SESV 49 straipsnio išaiškinimu.

2

Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant pagal Austrijos teisę steigtos bendrovės DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, kurios buveinė yra Vienoje (Austrija), Schillhuber Beteiligungsgesellschaft mbH (toliau – S GmbH) ir Klausnitzer Ges.mbH (toliau – K GmbH) teisių perėjimo, ir Finanzamt Hamburg-Mitte (toliau – Finanzamt) ginčą dėl pelno, gauto perleidus bendrovei kapitalo dalis, nustatymo siekiant įvertinti Vokietijos komanditinės įkainio bendrijos pelno mokestį 2000 mokestiniais metais.

Teisinis pagrindas

Vokietijos teisė

3

Pajamų mokesčio įstatymo (Einkommensteuergesetz) 6 straipsnio 1 dalies trečiame sakinyje numanoma ekonominio turto vertė apibrėžiama kaip suma, kuri įmonės pirktąs iš viso pasiūlytas už šį ekonominį turtą, imant jį atskirai, atsižvelgiant į bendrą minėtų įmonių vertę. Numanoma vertė turi būti skiriama nuo buhalterinės vertės, kuri yra įmonės balanse nurodyto aktyvo, atskaitus amortizaciją, vertė. Buhalterinė vertė niekuomet neviršija numanomos vertės.

4

Pagrindiniame byloje nagrinėjami faktiniai aplinkybės taikomoje 1995 m. spalio 11 d. įmonių reorganizavimo mokesčio įstatymo (Umwandlungssteuergesetz, toliau – UmwStG) (BGBl. 1995 I, p. 1250) redakcijos 20 straipsnyje nustatyta:

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

2. Kapitalo bendrovė neštas kapitalas gali vertinti jo buhalterine arba didesne verte <...>

3. Kapitalo bendrovė turi įvertinti neštas kapitalas numanoma verte, kai nepiniginio našo atlikimo momentu Vokietijos Federacinės Respublika neturi teisės apmokestinti pelno, gauto perleidus į perleidžiamą neštas kapitalo dalis.

4. Vert?, kuria kapitalo bendrov? ?vertina kaip ?naš? suteiktus bendrov?s aktyvus, perleidžian?iajam yra perleidimo kaina ir kapitalo dali? ?sigijimo išlaidos.

<...>

6. 3 dalyje nurodytais atvejais 21 straipsnio 2 dalies tre?ias–šeštas sakiniai taikomi pagal analogij? atidedant mok?tin? pajam? arba pelno mokes?i? mok?jim?.“

5

UmwStG 1995 21 straipsnio 2 dalies tre?iame–šeštame sakiniuose numatyta:

„Pirmojo sakinio 1, 2 ir 4 punktuose nurodytais atvejais mok?tinas pajam? ar pelno mokestis nuo perleidžiant gauto kapitalo prieaugio gali b?ti sumok?tas dalimis per kelerius metus, kai per vienus metus sumokama ne mažiau kaip penktadalis, su s?lyga, kad d?l ši? mok?jim? sumok?jimo pateikiama garantija. D?l mok?jimo atid?jimo jokios pal?kanos neskai?iuojamos. Kai atid?jus mok?jim? bendrov?s kapitalo dalys perleidžiamos, mok?jimo atid?jimas nedelsiant pasibaigia. Penktasis sakinytis taikomas pagal analogij?, kai, esant mok?jimo atid?jimui, kapitalo bendrov?, kurios kapitalo dali? turima, yra likviduota ir likviduojama arba kai šios bendrov?s kapitalas sumažinamas ir gr?žinamas akcininkams, arba kai ji reorganizuojama, kaip tai suprantama pagal šio ?statymo antr? arba ketvirt? dal?.“

Dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis

6

1954 m. spalio 4 d. Vokietijos Federacin?s Respublikos ir Austrijos Respublikos sutarties d?l pajam?, turto, gamybin?s ir komercin?s veiklos ir žem?s dvigubo apmokestinimo išvengimo (1954 m. Vokietijos ir Austrijos susitarimas) (BGBl. 1955 II, p. 750) (toliau – DBA 1954) 1 straipsnio 2 ir 3 dalys buvo suformuluotos taip:

„2. Fizinio asmens rezidavimo vieta, kaip tai suprantama pagal ši? sutart?, yra sutart? pasirašiusioje valstyb?je, kai jis gyvena šioje valstyb?je esan?iame gyvenamajame b?ste tokiomis s?lygomis, kurios leidžia daryti išvad?, kad jis ir toliau jame gyvens. Jeigu jis neturi jokios gyvenamosios vietos vienoje iš sutart? pasirašiusi? valstybi?, jo rezidavimo vieta laikoma jo nuolatin? gyvenamoji vieta.

3. Juridinio asmens rezidavimo vieta, kaip tai suprantama pagal ši? sutart?, yra vieta, kurioje jis vykdo savo veikl?. Jei veiklos vieta n?ra vienoje iš sutart? pasirašiusi? valstybi?, ja laikoma vieta, kur yra jo registruota buvein?; ji laikoma jo rezidavimo vieta.“

7

DBA 1954 4 straipsnyje numatyta:

„1. Kai asmuo, kurio rezidavimo vieta yra vienoje iš sutart? pasirašiusi? valstybi?, kaip verslininkas arba verslo partneris, kurio komercin? arba gamybos ?mon?, vykdomi veikl? ir kitos valstyb?s teritorijoje, gauna pajam?, pastaroji valstyb? turi teis? apmokestinti šias pajamas tik tiek, kiek jos gali b?ti priskirtos jos teritorijoje esan?ios verslo padaliniui.

2. Šiuo tikslu verslo padalinii turi b?ti priskirtos pajamos, kurias ji gaut? kaip autonomiška ?mon?, vykdan?i toki? pa?i? arba panaši? veikl? tomis pa?iomis arba panašiomis s?lygomis ir nesant jokio priklausomyb?s ryšio su ?mone, kurios verslo padalinys jis yra.

3. Verslo padalinys, kaip jis suprantamas pagal ši? sutart?, yra bet kuris komercin?s arba gamybos ?mon?s verslo padalinys, kuris vykdo dalin? arba vis? šios ?mon?s veikl?.

4. 1 dalis taikoma pajamoms, gautoms tiesiogiai valdant ir naudojant komercin? ar gamybos ?mon?, pajamoms, gautoms j? išnuomojus, perdavus arba kitaip j? naudojant, ir pajamoms, gautoms pardavus vis? ?mon?, jos kapitalo dalis, ?mon?s dal? arba joje naudojam? objekt?.

8

DBA 1954 7 straipsnyje nustatyta:

„1. Kai asmuo, reziduojantis vienoje iš sutart? pasirašiusi? valstybi?, gauna pajam? pardav?s didel? šios kapitalo bendrov?s, kurios administracijos buvein? yra kitoje valstyb?je, kapitalo dali? dal?, teis? apmokestinti šias pajamas turi valstyb?, kurioje yra tos bendrov?s buvein?.

2. 1 dalis netaikoma, kai asmuo, gyvenantis vienoje iš sutart? pasirašiusi? valstybi?, turi verslo padalin? kitoje valstyb?je, ir iš jo gauna pajam?. Tokiu atveju teis? apmokestinti pajamas turi kita valstyb? (4 straipsnis).“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

9

Iki 2001 m. rugpj??io 28 d.DMC Design for Media and Communication GmbH & Co. KG (toliau – DMC KG) buvo komanditin? ?kin? bendrija su registruota buveine Hamburge (Vokietija). Šios ?kin?s bendrijos tikrosios nar?s buvo K?GmbH ir S?GmbH, anks?iau – Hubert Schillhuber (toliau – HS). Jos komanditor? buvo pagal Vokietijos teis? ?steigta DMC Design for Media and Communication GmbH (toliau – DMC GmbH). Iki 2000 m. lapkri?io 28 d. pastarosios bendrov?s dalys po lygiai, atitinkamai po 50000 Vokietijos marki? (DEM) vert?s, priklaus? K?GmbH ir HS.

10

2000 m. lapkri?io 28 d. HS savo tur?tas DMC GmbH ir DMC KG kapitalo dalis perleido S?GmbH.

11

Remiantis 2001 m. rugpj??io 28 d. notaro patvirtintu aktu DMC GmbH ?statytinis kapitalas buvo padidintas 100000 Vokietijos marki? ir viršijo 200000 Vokietijos marki?.

12

Tai buvo padaryta nepiniginiu DMC KG kapitalo dali?, kurias tur?jo K?GmbH ir S?GmbH, ?našu. Mainais už ši? dali? perleidim? K?GmbH ir S?GmbH gavo ?sigyjan?iosios bendrov?s DMC GmbH kapitalo dali?. Kiekvienos šios perleidžian?iosios bendrov?s kapitalo dali? buhalterin? vert? buvo ?vertinta atitinkamai 50000 Vokietijos marki?. Kapitalo dalys DMC GmbH buvo perleistos atgaline data – 2001 m. sausio 1 d., t. y. mokes?i? tikslais jos buvo perleistos 2000 m. gruodžio 31 d.

13

Kadangi visos DMC KG kapitalo dalys buvo perleistos DMC GmbH, komanditin? ?kin? bendrija

buvo likviduota. K?GmbH ir S?GmbH ?neštas turtas apskaitytas DMC GmbH ?sigijimo balanse buhalterine verte.

14

Atlikdama mokestin? patikrinim? Finanzamt tur?jo nustatyti DMC KG 2000 mokestini? met? mokes?io baz?.

15

Kadangi buvo konstatuota, kad DMC KG nariai, kaip pelno mokes?iu apmokestinami verslo partneriai, likvidavus DMC KG, jau netur?jo verslo padalinio Vokietijos teritorijoje, Finanzamt padar? išvad?, kad, atsižvelgiant ? DBA 1954 7 straipsn?, Vokietijos Federacin? Respublika nebeturi teis?s apmokestinti pelno, kur? K?GmbH ir S?GmbH gavo perleidusios DMC GmbH kapitalo dalis, suteiktas mainais už šios bendrov?s tur?t? DMC KG kapitalo dali? ?naš?.

16

Tuomet, vadovaudamasi UmwStG 1995 20 straipsnio 3 dalimi, Finanzamt nustat? K-GmbH ir S-GmbH ?nešt? kapitalo dali? ? DMC GmbH vert? pagal j? numanom?, o ne buhalterin? vert?, d?l ko buvo apmokestintas nerealizuotas kapitalo prieaugis, susij?s su DMC KG kapitalo dalimis.

17

D?l K-GmbH ?našo buvo gautas 194172,70 Vokietijos marki? pelnas, o d?l S?GmbH ?našo –9051,77 Vokietijos marki? pelnas. Šis iš ?naš? gautas pelnas apmokestintas pelno mokes?iu už 2000 metus.

18

Ieškov? pagrindin?je byloje, kaip K-GmbH ir S-GmbH teisi? per?m?ja, kreip?si ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikus? teism? su skundu d?l jai adresuoto pranešimo apie 2000 m. mok?tinus mokes?ius; ji nurod? UmwStG 1995 20 straipsnio 3 dalies neatitikim? S?jungos teisei.

19

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad Finanzamt šioje byloje tinkamai taik? nacionalin? teis?. Tod?l DMC GmbH prival?jo ?vertinti K?GmbH ir S?GmbH ?nešt? turt? numanoma verte. Iš ties? tai Austrijos Respublika, kuri pagal DBA 1954, kaip valstyb?, kurioje ?sisteigusios perleidžian?iosios bendrov?s, turi teis? apmokestinti peln?, gaut? perleidus K?GmbH ir S?GmbH suteiktas kapitalo dalis mainais už DMC KG kapitalo dalis.

20

Ta?iau tas pats teismas abejoja, ar UmwStG 1995 20 straipsnio 3 dalyje nustatytas mechanizmas, pagal kur? Vokietijos teritorijoje atsirad?s nerealizuotas kapitalo prieaugis apmokestinimas nedelsiant, atitinka S?jungos teis?, nes turto savininkas Vokietijoje daugiau n?ra apmokestinamas pelno mokes?iu, kiek tai susij? su pelnu, gautu v?liau perleidus š? turt?. Viena vertus, toks skirtingas vertinimas gali atgrasinti Austrijoje ?steigtas bendroves investuoti ? Vokietijoje ?steigtas bendroves. Kita vertus, toks apribojimas negali b?ti pateisinamas subalansuoto apmokestinimo ?galiojim? paskirstymo tarp atitinkam? valstybi? nari? tikslu, nes Vokietijos Federacin? Respublika niekuomet netur?jo kompetencijos apmokestinti K?GmbH ir S?GmbH turim? DMC GmbH kapitalo dali?.

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

„1.

Ar nacionalinė nuostata, pagal kurią nešant verslo partnerio kapitalo dalis į kapitalo bendrovę nešto turto vertė būtų turi būti nustatoma remiantis numanoma verte (todėl atskleidus neatskleistus rezervus perleidžias iš perleidimo gauna pelno), kai Vokietijos Federacinė Respublika nepiniginio kapitalo našo atlikimo momentu neturi teisės apmokestinti pelno, gauto perleidus naujas bendrovės kapitalo dalis, kurios buvo suteiktos perleidžiai mainais už našą, atitinka EB 43 straipsnį ([dabar] – SESV 49 straipsnis)?

2.

Jei pirmasis klausimas būtų atsakyta neigiamai, ar nacionalinė nuostata, pagal kurią perleidžiai suteikiama teisė prašyti atidėti mokesčio, tampančio mokėtinu atskleidus neatskleistus rezervus, mokėjimą neskaičiuojant palikaną, t. y. kad nuo perleidžiant gauto pelno mokėtinas mokestis būtų paskirstytas keleriems metams, kai per vienus metus sumokama ne mažiau kaip penktadalis, su sąlyga, kad dėl šių mokėjimų sumokėjimo pateikiama garantija, atitinka EB 43 straipsnį <...> ?“

Dėl prejudicinio klausimo

Dėl klausimo priimtumo

22

Finanzamt pastabose raštu pirmiausia teigia, kad pateikti klausimai yra nepriimtini.

23

Šiuo klausimu ji teigia, kad pagal Vokietijos proceso teisę prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme pareikštas ieškinys yra nepriimtinas, todėl pateikiami klausimai – hipotetiniai.

24

Šiuo klausimu pakanka priminti, kad pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką nacionalinio teismo pateiktiems klausimams dėl Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytas faktines aplinkybes ir teisinius pagrindus, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, taikoma reikšmingumo prezumpcija. Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo, tik jeigu akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas neturi jokio ryšio su pagrindinės bylos faktais arba dalyku, jeigu problema hipotetinė arba jeigu Teisingumo Teismas neturi faktinės ir teisinės informacijos, būtinos naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo Paint Graphos ir kt., C-78/08-C-80/08, Rink. p. I-7611, 31 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

25

Dėl šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą neatrodo, priešingai, nei teigia Finanzamt, kad pagrindinėje byloje kilusi problema būtų hipotetinė vien dėl to, kad ieškinys pagrindinėje byloje yra nepriimtinas. Iš tiesų Finanzgericht Hamburg sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą konkrečiai nurodė, kad jei UmwStG 1995 20 straipsnio 3 ir 4 dalys yra nesuderinamos su

S?jungos teise, min?tas ie?skinys tampa automatiškai priimtinas.

26

Iš to, kas išd?styta, darytina išvada, kad prejudiciniai klausimai yra priimtini.

D?l pirmojo klausimo

27

Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s teiraujasi, ar SESV 49 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? draudžiamas valstyb?s nar?s teis?s aktas, pagal kur? komanditin?s ?kin?s bendrijos turto ?našas ? kapitalo bendrov?, kurios buvein? yra šios valstyb?s nar?s teritorijoje, turi b?ti ?vertintas numanoma verte, o tai leist? apmokestinti su šiuo turtu susijus? nerealizuot? kapitalo prieaug?, atsiradus? šioje teritorijoje, prieš jos faktin? realizavim?, nes min?ta valstyb? negali ?gyvendinti savo mokestin?s kompetencijos d?l nerealizuoto kapitalo prieaugio, kai jis realizuojamas faktiškai.

D?l pagrindin?je byloje nagrin?jamos laisv?s

28

Nors visi kiti suinteresuotieji asmenys, pateik? pastab? Teisingumo Teismui, kaip ir prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, teigia, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos faktin?s aplinkyb?s gali b?ti siejamos su ?sistegimo laisve, Europos Komisija mano, kad UmwStG 1995 20 straipsnio 3 ir 4 dalys yra susijusios su kapitalo jud?jimo laisve.

29

Norint nustatyti, ar nacionalin?s teis?s aktai patenka ? vienos, ar kitos jud?jimo laisv?s srit?, reikia atsižvelgti ? nagrin?jamo teis?s akto dalyk? (žr. 2007 m. geguž?s 24 d. Sprendimo Holböck, C-157/05, Rink. p. I-4051, 22 punkt? ir 2009 m. rugs?jo 17 d. Sprendimo Glaxo Wellcome, C-182/08, Rink. p. I-8591, 36 punkt?).

30

Iš teismo praktikos taip pat matyti, kad Teisingumo Teismas toki? priemon? iš esm?s nagrin?ja tik atsižvelgdamas ? vien? iš ši? dviej? laisvi?, jei paaišk?ja, kad tokiomis aplinkyb?mis, kokios yra pagrindin?je byloje, viena iš ši? laisvi? yra papildoma kitos atžvilgiu ir gali b?ti su ja susieta (2006 m. spalio 3 d. Sprendimo Fidium Finanz, C-452/04, Rink. p. I-9521, 34 punktas ir min?to Sprendimo Glaxo Wellcome 37 punktas).

31

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprend?, kad nacionalin?s teis?s aktas ne tik taikomas toms turimoms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti konkre?i? ?tak? bendrov?s sprendimams ir lemti jos veikl?, bet, neatsižvelgiant ? akcininko turimas bendrov?s kapitalo dalis, gali patekti ir ? EB 43 straipsnio, ir ? EB 63 straipsnio taikymo sritis (2010 m. lapkri?io 11 d. Sprendimo Komisija prieš Portugalij?, C-543/08, Rink. p. I-11241, 43 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

32

D?l pagrindin?je byloje nagrin?jam? UmwStG 1995 nuostat? tikslo pažym?tina, kad iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad jomis siekiama apsaugoti Vokietijos

Federacin?s Respublikos interesus mokes?i? srityje Vokietijos teritorijoje atsiradusio kapitalo prieaugio atvejais, kai esant tarptautiniam apmokestinimo teisi? pasidalijimui šiems interesams gali b?ti pakenkta.

33

Konkre?iai kalbant, šios nuostatos taikomos turto prieaugiui; t? turt? ?neša investuotojai, daugiau neapmokestinami Vokietijos teritorijoje pelno mokes?iu, kai komanditin?s ?kin?s bendrijos turtas buvo perleistas kapitalo bendrovei.

34

Iš to matyti, pirma, kad pagrindin?je byloje nagrin?jam? teis?s akt? taikymas konkre?iu atveju nepriklauso nuo to, kiek investuotojas turi kapitalo dali? komanditin?s ?kin?s bendrijos, kurios kapitalo dalis ?neša ? kapitalo bendrov? mainais už jos kapitalo dalis. Taigi, remiantis šiais teis?s aktais nereikalaujama, kad investuotojas tur?t? toki? kapitalo dal?, kuri leist? daryti tam tikr? ?tak? komanditin?s ?kin?s bendrijos, ir net kapitalo bendrov?s, sprendimams.

35

Iš ties?, jei pagrindin?je byloje nagrin?jami teis?s aktai b?t? taikomi tik tuomet, kai perleistas komanditin?s ?kin?s bendrijos kapitalo dalis tur?t? investuotojas, turintis ?takos tam tikriems šios bendrijos sprendimams, tai b?ti nesuderinama su tikslu apsaugoti Vokietijos Federacin?s Respublikos mokestinius interesus.

36

Antra, konstatuotina, kad pagrindin?je byloje kapitalo bendrovei tenkanti pareiga ?vertinti už bendrov?s kapitalo dalis ?neštas kapitalo dalis j? numanoma verte yra pateisinama tuo, kad perleidžian?iosios ?mon?s daugiau n?ra neribotai apmokestinamos Vokietijos teritorijoje, kiek tai susij? su šioje teritorijoje gautu pelnu, kai bendrija, kurios komanditor? ji buvo, yra likviduota.

37

Tod?l pagrindin?je byloje nagrin?jami teis?s aktai veikia ne tiek ?sisteigimo, kiek turto perleidimo tarp komanditin?s ?kin?s bendrijos ir kapitalo bendrov?s proces?.

38

Tod?l iš pirma nurodyt? svarstym? matyti, kad pagrindin?je byloje teis?s aktai turi b?ti nagrin?jami atsižvelgiant tik ? laisvo kapitalo jud?jim?, numatyt? SESV 63 straipsnyje.

D?l kapitalo jud?jimo laisv?s apribojimo buvimo

39

Pagal pagrindin?je byloje nagrin?jamus teis?s aktus mainais už Vokietijoje registruot? buvein? turin?ios kapitalo bendrov?s kapitalo dalis perleidus komanditin?s ?kin?s bendrijos, neturin?ios buvein?s mokes?i? tikslais Vokietijoje, kapitalo dalis, ši valstyb? daugiau negali apmokestinti su šiomis kapitalo dalimis susijusio nerealizuoto kapitalo prieaugio, atsiradusio šios valstyb?s nar?s teritorijoje, nes šis kapitalo prieaugis turi b?ti atskleistas, o mok?tino mokes?io nuo pelno, gauto perleidus mainais gautas kapitalo dalis, suma nustatoma ?nešus bendrov?s kapitalo dalis ? komanditin? ?kin? bendrij? ir surenkama pagal UmwStG 1995 20 straipsnio 6 dalyje ir 21 straipsnio 2 dalies tre?iame–šeštame sakiniuose nustatyt? tvark?. Ta?iau jei perleidžian?ioji

bendrov? ir toliau lieka apmokestinama Vokietijos teritorijoje, nerealizuoto kapitalo prieaugiui, susijusiam su komanditin?s ?kin?s bendrijos turtu, kuris dabar yra ?neštose kapitalo dalyse, taikoma mokes?io suma nustatoma ir šis mokestis surenkamas tuomet, kai šis kapitalo prieaugis realiai atsiranda, t. y. iš principo atitinkam? kapitalo dali? perleidimo momentu.

40

Tai, kad nerealizuotas kapitalo prieaugis yra susij?s su investuotojo turimomis kapitalo dalimis, kai iš šio turto Vokietijos teritorijoje gautos jo pajamos jau neapmokestinamos, investuotojams yra nepalanki aplinkyb? apyvartini? l?š? atžvilgiu, palyginti su investuotojais, kurie ir toliau apmokestinami, nes komanditin?s ?kin?s bendrijos dalis iškeitus ? kapitalo bendrov?s dalis pirmiausia nedelsiant apmokestinama d?l atitinkam? kapitalo dali? atsirad?s kapitalo prieaugis, o antruoju atveju šis prieaugis apmokestinamas tik tuomet, kai realizuojamas faktiškai. Šis skirtingas vertinimas, kiek tai susij? su kapitalo prieaugio apmokestinimu, gali atgrasinti investuotojus, kurie Vokietijoje neturi buvein?s mokes?i? tikslais, ?nešti kapital? ? pagal Vokietijos teis? ?steigt? komanditin? ?kin? bendrij?, nes šios bendrijos kapitalo dali? iškeitimas ? kapitalo bendrov?s kapitalo dalis, kaip min?ta, b?t? nepalankus mokes?i? atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkri?io 29 d. Sprendimo National Grid Indus, C-371/10, Rink. p. I-12273, 37 punkt?).

41

Tod?l pagrindin?je byloje nagrin?jamas teis?s aktas gali atgrasinti min?tus investuotojus toliau laikyti savo kapitalo investicijas pagal Vokietijos teis? ?steigtoje komanditin?je ?kin?je bendrijoje, nes ji, v?liau jos kapitalo dalis pakeitus ? kapitalo bendrov?s dalis, turi nedelsiant sumok?ti pelno mokest? už Vokietijos teritorijoje nerealizuot? kapitalo prieaug?, kadangi šie investuotojai, pakeitus j? kapitalo dali? form?, min?toje teritorijoje ateityje nebus apmokestinami tokiau mokes?iu.

42

Priešingai, nei teigia Finanzamt Hamburg ir Vokietijos vyriausyb?, toks konstatuotas skirtingas vertinimas n?ra pagr?stas objektyviu situacijos skirtumu. Iš tikr?j? atsižvelgiant ? valstyb?s nar?s teis?s aktus, kuriais siekiama apmokestinti jos teritorijoje gaut? kapitalo prieaug?, investuotojo, kuris perleidžia savo komanditin?s ?kin?s bendrijos, turin?ios buvein? šioje teritorijoje, kapitalo dalis mainais už kapitalo bendrov?s, taip pat turin?ios buvein? šioje teritorijoje, kapitalo dalis, ir tai padarius, jo pelnas, kur? jis gal?t? gauti pardav?s dalis, jau n?ra apmokestinamas, situacija yra panaši ? tok? pat? sandor? atliekan?io investuotojo situacij?, ta?iau pastarojo gautas pelnas ir toliau apmokestinamas, kiek tai susij? su šios valstyb?s nar?s teritorijoje iš komanditin?s ?kin?s bendrijos kapitalo dali? iki main? gauto kapitalo prieaugio apmokestinimu (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo National Grid Indus 38 punkt?).

43

Darytina išvada, kad pagal šioje pagrindin?je byloje nagrin?jam? teis?s akt? skirtingai vertinami investuotojai, turintys komanditin?s ?kin?s bendrijos kapitalo dali?, pakeist? ? kapitalo bendrov?s kapitalo dalis, ir kuri? d?l šio fakto Vokietijoje gautos pajamos n?ra apmokestinamos šioje valstyb?je nar?je, palyginti su investuotojais, kurie tokiomis pa?iomis aplinkyb?mis toliau apmokestinami šiuo mokes?iu; taip sukuriamas apribojimas, kur? iš principo draudžia Sutarties nuostatos, susijusios su laisvu kapitalo jud?jimu.

D?l kapitalo jud?jimo laisv?s apribojimo pateisinimo

44

Iš nusistovėjusios praktikos matyti, kad įsisteigimo laisvės apribojimas gali būti leidžiamas tik tuo atveju, jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais (2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo Marks & Spencer, C-446/03, Rink. p. I-10837, 35 punktas; 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04, Rink. p. I-7995, 47 punktas; 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, C-524/04, Rink. p. I-2107, 64 punktas ir 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo Aberdeen Property Fininvest Alpha, C-303/07, Rink. p. I-5145, 57 punktas).

45

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo manymu, pagrindinėje byloje nagrinėjamo teisės aktu siekiama užtikrinti apmokestinimo įgaliojimų paskirstymą tarp valstybių narių, atsižvelgiant į teritorialumo principą. Taip Vokietijos Federacinė Respublika įgyvendino kompetencijų apmokestinimą savo teritorijoje atsiradusį kapitalo prieaugį, kurio dėl su juo susijusio kapitalo formos pakeitimo ir dėl dvišalio dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties taikymo ši valstybė narė negalėtų apmokestinti, kai jis būtų realizuotas faktiškai.

46

Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad apmokestinimo įgaliojimų paskirstymas tarp valstybių narių yra Teisingumo Teismo pripažintas teisėtas tikslas (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo Marks & Spencer 45 punktą; 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo N, C-470/04, Rink. p. I-7409, 42 punktą; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo Oy AA, C-231/05, Rink. p. I-6373, 51 punktą ir 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimo Lidl Belgium, C-414/06, Rink. p. I-3601, 31 punktą).

47

Be to, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad, nesant Sąjungos priimtų suvienodinimo ar suderinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo mokestinio kompetencijos pasidalijimo kriterijus, visų pirma siekdamos išvengti dvigubo apmokestinimo (2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimo Komisija prieš Italiją, C-540/07, Rink. p. I-10983, 29 punktas ir jame nurodyta teismo praktika bei minėto Sprendimo National Grid Indus 45 punktas).

48

Šiomis aplinkybėmis komanditinės įkinės bendrijos kapitalo dalies pakeitimas į kapitalo bendrovės kapitalo dalis nereiškia, kad valstybė narė, kurioje yra ši bendrovė buveinė, turi atsisakyti teisės apmokestinti savo teritorijoje atsiradusį kapitalo prieaugį, kai ji prieš šį pakeitimą turi mokestinio kompetencijų, nes kapitalo prieaugis faktiškai nebuvo realizuotas.

49

Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, jog vienos valstybės narės bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę atveju, atsižvelgiant į mokestinio teritorialumo principą, susijusį su laiko kriterijumi, t. y. mokesčių mokėtojo rezidencija mokesčių tikslais, laikotarpiu, kai valstybės teritorijoje atsiranda nerealizuotas kapitalo prieaugis, kilmės valstybė narė turi teisę apmokestinti tą prieaugį, kai mokesčių mokėtojas išvyksta iš šalies (žr. minėto Sprendimo N 46 punktą). Iš tiesų tokia priemone siekiama užkirsti kelią veiksams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti mokestinio kompetencijų jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu, taigi ji gali būti pateisinama motyvais, susijusiais su apmokestinimo įgaliojimų paskirstymu tarp valstybių narių (žr. minėto Sprendimo Marks & Spencer 46 punktą; minėto

Sprendimo Oy AA 54 punkt?; 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo SGI, C-311/08, Rink. p. I-487, 60 punkt? ir min?to Sprendimo National Grid Indus, 46 punkt?).

50

Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad K?GmbH ir S?GmbH, ?nešusios visas turimas DMC KG kapitalo dalis ? DMC GmbH, netur?jo nuolatin?s ?mon?s Vokietijos teritorijoje, kaip tai suprantama pagal DBA 1954 4 straipsnio 3 dal? ir 7 straipsnio 2 dal?. Kadangi pagal DBA 1954 7 straipsnio 1 dal? K-GmbH ir S-GmbH pelnas, kur? jos gaut? ateityje perleidusios DMC GmbH kapitalo dalis, suteiktas mainais už j? ?naš?, Vokietijoje nebus apmokestinamas, ?neštos kapitalo dalys, vadovaujantis UmwStG 1995 20 straipsnio 3 ir 4 dalimis, ?vertintos numanoma verte, o d?l to atsirad?s kapitalo prieaugis buvo apmokestintas. Taigi, siekiant apsaugoti Vokietijos Federacin?s Respublikos mokestin? kompetencij? šios valstyb?s nar?s teritorijoje gaut? pajam? atžvilgiu, pagrindin?je byloje nagrin?jamu teis?s aktu ?pareigojama atskleisti su komanditin?s ?kin?s bendrijos kapitalo dalimis susijus? nerealizuot? kapitalo prieaug?, kai šios kapitalo dalys buvo pakeistos kapitalo bendrov?s kapitalo dalimis.

51

Šiomis aplinkyb?mis, pirma, tai, kad pagal pagrindin?je byloje nagrin?jamus teis?s aktus kapitalo prieaugis, kuris nebuvo realizuotas, turi b?ti apmokestintas, savaime negali paneigti apmokestinimo ?galiojim? paskirstymo tarp atitinkam? valstybi? nari? apsaugos tikslo legitimumo.

52

Iš ties?, viena vertus, Teisingumo Teismas nusprend?, kad valstyb? nar? turi teis? apmokestinti ekonomin? vert?, kuri susidaro d?l nerealizuoto kapitalo prieaugio jos teritorijoje, net jeigu atitinkamas kapitalo prieaugis joje dar nebuvo faktiškai realizuotas (min?to Sprendimo National Grid Indus 49 punktas).

53

Kita vertus, 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? (šiuo klausimu žr. 2013 m. liepos 18 d. Sprendimo Komisija prieš Danij?, C?261/11, 37 punkt?).

54

Antra, žvelgiant iš apmokestinimo ?galiojim? paskirstymo tarp valstybi? nari? išsaugojimo poži?rio taško, lemiam? reikšm? turi ne tai, kad kapitalo prieaugis, kuris buvo apmokestintas pagal UmwStG 1995 20 straipsnio 3 ir 4 dalis, b?t? atsirad?s atitinkam? kapitalo dali? form? pakeitus ? skirtingo pob?džio kapitalo form?, t. y. pirmiausia komanditin?s ?kin?s bendrijos kapitalo dalys, paskui kapitalo bendrov?s kapitalo dalys. Iš ties? su komanditin?s ?kin?s bendrijos kapitalo dalimis susij?s kapitalo prieaugis neišvengiamai atspindi kapitalo bendrov?s kapitalo dalyse, kurios buvo suteiktos mainais už ?naš?.

55

Taigi vien ta aplinkyb?, kad pakeitus komanditin?s ?kin?s bendrijos dalis ? kapitalo bendrov?s kapitalo dalis sumaž?ja pajamos, d?l kuri? valstyb? nar?, kurios teritorijoje jos buvo gautos, gali ?gyvendinti mokestin? kompetencij?, gali pateisinti nuostat?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, tiek, kiek ja nustatoma šioms pajamoms min?to pakeitimo momentu taikomo mokes?io

suma.

56

Tačiau tokį teisės aktą, kaip nagrinėjamas pagrindinis byloje, galima pateisinti apmokestinimo galiojimo paskirstymo tarp valstybių narių apsaugos tikslu tik tiek, kiek valstybei narei, kurios teritorijoje buvo gautos pajamos, iš tiesų buvo kliudoma gyvendinti savo mokestinių kompetencijų dėl šių pajamų.

57

Taigi šiuo atveju iš pagrindinis byloje nagrinjamą faktinį aplinkybių nėra aišku, kad Vokietijos Federacinė Respublika faktiškai visiškai praranda teisę apmokestinti su komanditinės įkinės bendrijos kapitalo dalimis susijusį nerealizuotą kapitalo prieaugį, nes jos iškeičiamos į kapitalo bendrovės kapitalo dalis. Iš tiesų neatmetama galimybė, kad su šiuo kapitalo bendrovės neštomis kapitalo dalimis susijęs nerealizuotas kapitalo prieaugis gali būti išskaičiuotas nustatant pelno mokestį, kurį Vokietijoje turės sumokėti perimančioji kapitalo bendrovė, šiuo atveju DMC GmbH, bet tai turi nustatyti nacionalinis teismas.

58

Atsižvelgiant į šias aplinkybes, pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad SESV 63 straipsnis aiškinamas taip, kad apmokestinimo galiojimo paskirstymo tarp valstybių narių tikslo apsauga gali pateisinti valstybės narės teisės aktą, pagal kurį pareigojama komanditinės įkinės bendrijos kapitalas, neštomis kapitalo bendrovės, turinčios buveiną šios valstybės narės teritorijoje, vertinti numanoma verte, o tai leistų apmokestinti dėl šio perleisto turto jos teritorijoje atsiradusį nerealizuotą kapitalo prieaugį, kol jis dar nėra faktiškai realizuotas, nes minėta valstybė narė faktiškai neturi galimybės gyvendinti savo mokestinių kompetencijos šio prieaugio atžvilgiu po to, kai jis realizuojamas faktiškai, bet tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Dėl antrojo klausimo

59

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

60

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

61

Dėl mokėtino nerealizuoto kapitalo prieaugio mokesčio išieškojimo Teisingumo Teismas nusprendė, kad apmokestinamajam asmeniui reikia leisti pasirinkti, pirma, nedelsiant sumokėti nerealizuoto kapitalo prieaugio mokestį už jo turimą turtą arba, antra, atidėti šio mokesčio

sumokėjim?, prireikus skaičiuojant palėkanas pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo National Grid Indus 73 punkt? ir 2012 m. rugsėjo 6 d., Sprendimo Komisija prieš Portugalij?, C-38/10, 31 ir 32 punktus).

62

Šiomis aplinkybėmis, atsižvelgiant ? tai, jog rizika, kad mokestis bus nesumokėtas, didėja einant laikui, mokėtino mokesio sumokėjimas per penkerius metus, kol nerealizuotas kapitalo prieaugis nėra faktiškai realizuotas, yra tinkama ir proporcinga priemonė, kad apmokestinimo ?galiojim? paskirstymo tarp valstybi? nari? išsaugojimo tikslas būtų pasiektas.

63

Šiuo atveju pagal UmwStG 1995 20 straipsnio 6 dalies ir 21 straipsnio 2 dalies trečio–šešto sakini? nuostatas apmokestinamajam asmeniui suteikiama teisė sumokėti mokestį, mokėtin? už d?l perleidžiant turimas kapitalo dalis gaut? peln?, per penkerius metus, neskaičiuojant palėkan?.

64

Taigi, leisdamas apmokestinamajam asmeniui pasirinkti arba nedelsiant sumokėti mokestį, arba atidėti jo sumokėjim?, pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės aktas neviršija to, kas būtina siekiant ?gyvendinti apmokestinimo ?galiojim? paskirstymo tarp valstybi? nari? apsaugos tiksl?.

65

Galiausiai d?l pareigos pateikti banko garantijas Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstyb? nar? gali atsižvelgti ? mokesio neišieškojimo rizik?, kiek tai susij? su jos nacionalinės teisės aktais, taikytiniais atidėtam mokestinės skolos sumokėjimui (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo National Grid Indus 74 punkt?).

66

Tačiau paėios šios garantijos turi ribojamąj? poveik?, nes neleidžia mokesi? mokėtojui naudotis turtu, kuris pateiktas kaip garantija (2004 m. kovo 11 d. Sprendimo de Lasteyrie du Saillant, C-9/02, Rink. p. I-2409, 47 punktas ir minėto Sprendimo N 36 punktas).

67

Taigi tokios s?lygos iš principo negalima kelti iš anksto nevertinus rizikos, kad mokestis nebus išieškotas.

68

Konkrečiai kalbant, pagrindinėje byloje reikia ?vertinti ši? rizik?, pirmiausia atsižvelgiant ? tai, kad, pirma, nerealizuotas kapitalo prieaugis, kurio apmokestinimas buvo ginėjamas, yra išimtinai susijęs su turto forma, t. y. kapitalo dalimis, kurias turi tik dvi bendrovės su buveinėmis Austrijoje, ir, antra, šios kapitalo dalys laikomos kapitalo bendrovėje, kurios buvein? yra Vokietijos teritorijoje.

69

Taigi, ? antrąj? klausim? reikia atsakyti taip: valstybės narės teisės aktas, kuriame numatytas jos teritorijoje atsiradusio nerealizuoto kapitalo prieaugio apmokestinimas nedelsiant, neviršija to, kas būtina, siekiant apsaugoti apmokestinimo ?galiojim? paskirstym? tarp valstybi? nari?, su s?lyga, kad kai apmokestinamasis asmuo pasirenka atidėti mokėjim?, pareiga pateikti banko garantij?

nustatoma atsižvelgiant į realią riziką, kad mokestis nebus išieškotas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

70

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

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

1.

SESV 63 straipsnį reikia aiškinti taip, kad apmokestinimo įgaliojimų paskirstymo tarp valstybių narių tikslo apsauga gali pateisinti valstybės narės teisės aktą, pagal kurį pareigojama komanditinis įkinto bendrijos kapitalas, nešantį kapitalo bendrovės, turinčios buveinę šios valstybės narės teritorijoje, įvertinti numanoma verte, o tai leistų apmokestinti dėl šio perleisto turto jos teritorijoje atsiradusį nerealizuotą kapitalo prieaugį, kol jis dar nėra faktiškai realizuotas, nes minėta valstybė narė faktiškai neturi galimybės įgyvendinti savo mokestinės kompetencijos šio prieaugio atžvilgiu po to, kai jis realizuojamas faktiškai, bet tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

2.

Valstybės narės teisės aktas, kuriame numatytas jos teritorijoje atsiradusio nerealizuoto kapitalo prieaugio apmokestinimas nedelsiant, neviršija to, kas būtina, siekiant apsaugoti apmokestinimo įgaliojimų paskirstymą tarp valstybių narių, su sąlyga, kad kai apmokestinamasis asmuo pasirenka atidėti mokėjimą, pareiga pateikti banko garantiją nustatoma atsižvelgiant į realią riziką, kad mokestis nebus išieškotas.

Parašai.

( 1 ) Proceso kalba: vokiečių.