

Byla C-371/10

National Grid Indus BV

prieš

Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam

(Gerechtshof Amsterdam prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimas ? kit? nei bendrovės ?steigimo valstyb? nar? – ?sisteigimo laisv? – SESV 49 straipsnis – Bendrovės, kuri perkelia buvein? iš vienos valstyb?s nar?s ? kit?, turto dali? latentinio vert?s padidėjimo apmokestinimas – Mokes?io sumos nustatymas buveinės perkėlimo momentu – Mokes?io sumokėjimas nedelsiant – Proporcingumas“

Sprendimo santrauka

1. *Laisvas asmenų judėjimas – ?sisteigimo laisv? – Sutarties nuostatos – Taikymo sritis – Pagal nacionalinę teis? ?steigtos bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimas ? kit? valstyb? nar?*

(SESV 49 ir 54 straipsniai)

2. *Laisvas asmenų judėjimas – ?sisteigimo laisv? – Apribojimai – Mokes?io teis?s aktai – Pagal nacionalinę teis? ?steigtos bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimas ? kit? valstyb? nar?*

(SESV 49 straipsnis)

3. *Laisvas asmenų judėjimas – ?sisteigimo laisv? – Apribojimai – Mokes?io teis?s aktai – Pagal nacionalinę teis? ?steigtos bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimas ? kit? valstyb? nar?*

(SESV 49 straipsnis)

1. Pagal valstyb?s nar?s teis? ?steigta bendrov?, kuri perkelia savo faktinę administracijos buvein? ? kit? valstyb? nar? ir kurios, kaip pagal pirmosios valstyb?s nar?s teis? ?steigtos bendrovės, statusui šis buveinės perkėlimas neturi ?takos, gali remtis SESV 49 straipsniu, siekdama gin?yti jai pirmosios valstyb?s nar?s d?l šio buveinės perkėlimo nustatyto apmokestinimo teis?tum?.

Valstyb? nar?, be abejo, turi teis? apibrėžti ir t? s?sajos kriterij?, kurio reikalaujama siekiant pripažinti, jog bendrov? ?steigta pagal nacionalinę teis? ir tuo remdamasi gali pasinaudoti ?sisteigimo laisve, ir t?, kurio v?liau reikalaujama tokiame statusui išsaugoti. Todėl valstyb? nar? turi teis? pagal jos teisin? tvark? ?steigtai bendrovei taikyti apribojimus perkeliant faktinę administracijos buvein? iš šios valstyb?s teritorijos, siekiant, kad ši bendrov? gal?t? išlaikyti juridinio asmens status?, kuriuo naudojasi pagal tos valstyb?s nar?s teis?. Vis d?lto ši galimyb? nereiškia, kad Sutarties nuostatos d?l ?sisteigimo laisv?s netaikomos nacionalinei teisei bendrovi? steigimo ir likvidavimo srityje.

(žr. 27, 30, 33 punktus ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

2. Net jei atsižvelgiant į Sutarties nuostatą dėl įsisteigimo laisvės formuluotą jos yra skirtos užtikrinti naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis teisėmis kaip ir nacionalinio subjektų, jos taip pat draudžia, kad kilmės valstybė savo piliečiams ar pagal jos teisės aktus steigtoms bendrovėms ribotą įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje.

Taigi nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos dėl pagal nacionalinę teisę steigtos bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę nedelsiant apmokestinamas perkėlimo turto vertės latentinis padidėjimas, nors toks turto vertės padidėjimas neapmokestinamas, kai tokia bendrovė perkelia savo buveinę susijusios valstybės narės teritorijoje, ir jis būtų apmokestinamas tik tuomet, jeigu būtų gautas faktiškai ir tik tiek, kiek turto vertės padidėjimo, sukuria skirtingą požiūrą dėl turto vertės padidėjimo apmokestinimo ir gali atgrasyti pagal nacionalinę teisę steigtą bendrovę nuo buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę. Šis skirtingas vertinimas yra apribojimas, iš principo uždraustas Sutarties nuostatomis dėl įsisteigimo laisvės.

Tačiau vienos valstybės narės bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimas į kitą valstybę narę nereiškia, kad kilmės valstybė narė turi atsisakyti teisės apmokestinti turto vertės padidėjimą, atsiradusį jos kompetencijos srityje iki šio perkėlimo. Tokiu reglamentavimu siekiama užkirsti kelią situacijoms, kurios gali pakenkti kilmės valstybės narės teisei įgyvendinti kompetenciją mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu, todėl ji gali būti pateisinti motyvais, susijusiais su apmokestinimo kompetencijos paskirstymu tarp valstybių narių apsauga ir jis tinkamas garantuoti šiai susijusiai valstybių narių apmokestinimo kompetencijos paskirstymą.

(žr. 35, 37, 41, 46, 48 punktus)

3. SESV 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad:

– jis nedraudžia valstybės narės teisės aktų, pagal kuriuos mokesčio už bendrovės turto latentinį vertės padidėjimą suma nustatoma galutinai – neatsižvelgiant į turto vertės sumažėjimą ar padidėjimą, kurie gali atsirasti vėliau – tuomet, kai bendrovė dėl savo faktinės administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę nustoja gauti apmokestinamojo pelno pirmojoje valstybėje narėje; šiuo atžvilgiu neturi reikšmės tai, kad apmokestinamas latentinis turto vertės padidėjimas, susijęs su pelnu dėl valiutos kurso, negali būti parodytas priimančiojoje valstybėje narėje, atsižvelgiant į jos galiojančią mokesčių sistemą,

– jis draudžia valstybės narės teisės aktus, kuriais reikalaujama mokesčio už bendrovės, perkėlimo į savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę, turto dalį latentinį vertės padidėjimą sumokėti nedelsiant šio perkėlimo momentu.

Nacionalinės teisės aktai, leidžiantys bendrovei, kuri perkelia savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę, pasirinkti, pirma, mokesčio sumokėjimą nedelsiant, kuris yra nepalankus šiai bendrovei biudžeto srityje, bet nesukuria vėlesnių administracinių pareigų, arba, antra, atidėti šio mokesčio sumos sumokėjimą, prireikus su palankiomis pagal taikytinus nacionalinės teisės aktus, būtinai siejamą su susijusios bendrovės administracine našta dėl perkėlimo turto kontrolės, yra priemonė, kuri tinka užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos paskirstymą tarp valstybių narių ir mažiau kenkia įsisteigimo laisvei nei šio mokesčio surinkimas nedelsiant.

(žr. 64, 73, 86 punktus ir rezoliucinės dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija)

SPRENDIMAS

2011 m. lapkričio 29 d.(*)

„Bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimas į kitą nei bendrovės steigimo valstybę narį – įsteigimo laisvė – SESV 49 straipsnis – Bendrovės, kuri perkelia buveinę iš vienos valstybės narės į kitą, turto dalių latentinio vertės padidėjimo apmokestinimas – Mokesčio sumos nustatymas buveinės perkėlimo momentu – Mokesčio sumokėjimas nedelsiant – Proporcionalumas“

Byloje C-371/10

dėl *Gerechtshof Amsterdam* (Nyderlandai) 2010 m. liepos 15 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. liepos 26 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą

National Grid Indus BV

prieš

Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininko pareigas einantis pirmosios kolegijos pirmininkas A. Tizzano, kolegijų pirmininkai J. N. Cunha Rodrigues, K. Lenaerts (pranešėjas) ir A. Prechal, teisėjai R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, E. Levits, A. Ó Caoimh, L. Bay Larsen, T. von Danwitz ir M. Berger,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorą M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2011 m. birželio 21 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *National Grid Indus BV*, atstovaujamos *belastingadviseur* F. Pötgens ir advokatų D. Hofland bei E. Pijnacker Hordijk,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels, M. de Ree ir J. Langer,
- Danijos vyriausybės, atstovaujamos C. Vang,

- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir C. Blaschke,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos M. Muñoz Pérez,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir N. Rouam,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* P. Gentili,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes ir J. Menezes Leitão,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos J. Heliskoski ir M. Pere,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk ir S. Johannesson,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos S. Hathaway, padedamo baristerio K. Bacon,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir R. Lyal,

susipažinęs su 2011 m. rugsėjo 8 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada, priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su SESV 49 straipsnio išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *National Grid Indus BV* (toliau – *National Grid Indus*), pagal Nyderlandų teisę steigtos bendrovės, kurios registruota buveinė yra Nyderlanduose, ir *Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam* (Rijnmondo mokesčių inspekcijos Roterdamo biuro inspektorius; toliau – inspektorius) dėl šios bendrovės turto vertės latentinio padidėjimo apmokestinimo perkeltant jos faktinę administracijos buveinę į Jungtinę Karalystę.

Teisinis pagrindas

Sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos

3 Nyderlandų Karalystė ir Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė sudarė sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos pajamų mokesčių srityje (toliau – sutartis).

4 Sutarties 4 straipsnyje nustatyta:

„1. Šioje sutartyje sūvoka „Susitarianųiosios valstybės rezidentas“ reiškia kiekvieną asmenį, kuris pagal šios valstybės teisės aktus yra apmokestinamasis asmuo šioje valstybėje, remiantis jo nuolatine gyvenamąja vieta, buvimo vieta, administracijos buveine arba bet kuriuo kitu analogišku kriterijumi <...>

<...>

3. Jeigu pagal 1 dalies nuostatas asmuo, bet ne fizinis asmuo, yra dviejų Susitarian?iosios valstybės rezidentas, jis laikomas tik tos valstybės rezidentu, kurioje yra jo faktinė administracijos buveinė.“

5 Pagal sutarties 7 straipsnio 1 dalį „Susitarian?iosios valstybės ?mon?s pelnas apmokestinamas tik šioje valstybėje, išskyrus atvejus, kai ?mon? vykdo veiklą kitoje valstybėje per ten esančią nuolatinę buveinę. Jeigu ?mon? vykdo veiklą tokiu būdu, jos pelnas apmokestinamas kitoje Susitarian?iojoje valstybėje, tačiau tik ta jo dalis, kuri priskiriama nuolatinei buveinei.“

6 Sutarties 13 straipsnyje nustatyta:

„1. Pajamos, kurias Susitarian?iosios valstybės rezidentas gauna iš nekilnojamojo turto, <...> esančio kitoje Susitarian?iojoje valstybėje, perleidimo, apmokestinamos šioje kitoje valstybėje.

2. Pajamos iš kilnojamojo turto, kuris yra Susitarian?iosios valstybės ?mon?s kitoje Susitarian?iojoje valstybėje turimos nuolatinės buveinės turto dalis, perleidimo <...>, ?skaitant pajamas iš šios nuolatinės buveinės (atskirai arba kartu su visa ?mone) <....> perleidimo, apmokestinamos šioje kitoje valstybėje.

3. Pajamos iš tarptautiniuose pervežimuose naudojamų laivų ar l?ktuvų <...> apmokestinamos tik toje Susitarian?iojoje valstybėje, kur yra ?mon?s faktinė administracijos buveinė.

4. Pajamos, gaunamos iš bet kokio kito turto, neapibręžto 1, 2 ir 3 dalyse, perleidimo, apmokestinamos tik toje Susitarian?iojoje valstybėje, kurios rezidentas yra turtą perleidęs asmuo.“

Nyderland? teis?s aktai

7 1964 m. Pajamų mokesčio ?statymo (*Wet op de inkomstenbelasting 1964*; toliau – *Wet IB*) 16 straipsnyje nustatyta:

„Dar neapskaitytos ?mon?s pajamos <...> ?skaičiuojamos ? tų kalendorinių metų pelnų, kuriais asmuo, kurio naudai veikia ?mon?, nustoja gauti iš ?mon?s Nyderlanduose apmokestinamų pelnų <...>.“

8 Remiantis 1969 m. Pelno mokesčio ?statymo (*Wet op de vennootschapsbelasting 1969*; toliau – *Wet VPB*) 8 straipsniu *Wet IB* 16 straipsnis pagal analogiją taikomas renkant pelno mokestį.

9 Pagal *Wet VPB* 2 straipsnio 4 dalį: „jeigu subjektas ?steigtas pagal Nyderland? teisę, taikant šį ?statymą jis laikomas ?steigtu Nyderlanduose <...>“.

Faktinės pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

10 *National Grid Indus* yra ribotos atsakomybės bendrovė, ?steigta pagal Nyderland? teisę. Iki 2000 m. gruodžio 15 d. jos faktinė administracijos buveinė buvo Nyderlanduose.

11 Ši bendrovė nuo 1996 m. birželio 10 d. turi 33 113 000 GBP skolinį reikalavimą *National Grid Company plc*, Jungtinėje Karalystėje ?steigta bendrovei.

12 Pakilus svaro sterlingo kursui, palyginti su Nyderlandų guldenu, d?l valiutos kurso susidarė negautas pelnas iš šio skolinio reikalavimo. 2000 m. gruodžio 15 d. šis pelnas d?l valiutos kurso siekė 22 128 160 NLG.

13 Tuo metu *National Grid Indus* perkėlė savo faktinę administracijos buveinę į Jungtinę

Karalyst?. Pagal *Wet VPB 2* straipsnio 4 dalį *National Grid Indus* džiū to, kad buvo įsteigta pagal Nyderlandų teisę, iš principo liko neribotai apmokestinama Nyderlanduose. Tačiau pagal sutarties, kuri turi viršenybės nacionalinės teisės atžvilgiu, 4 straipsnio 3 dalį *National Grid Indus*, perkėlus savo faktinę administracijos buveinę, turi būti laikoma Jungtinės Karalystės rezidente. Kadangi perkėlus savo buveinę *National Grid Indus* nebeturi nuolatinės buveinės Nyderlanduose, kaip ji suprantama pagal sutartį, po šio perkėlimo pagal šios sutarties 7 straipsnio 1 dalį ir 13 straipsnio 4 dalį teisė apmokestinti šios bendrovės pajamas ir pelną turi tik Jungtinė Karalystė.

14 Taikant sutartį *National Grid Indus* nustojo gauti apmokestinamąsias pajamas Nyderlanduose, kaip jos suprantamos pagal *Wet IB 16* straipsnį, todėl, remiantis šia nuostata, aiškinama kartu su *Wet VPB 8* straipsniu, šios bendrovės latentinis turto vertės padidėjimas šios bendrovės buveinės perkėlimo momentu turėjo būti apmokestintas galutiniu atsiskaitymo mokesčiu. Inspektorius nusprendė, kad, be kita ko, turi būti apmokestintos šio sprendimo 12 punkte nurodytas *National Grid Indus* pelnas dėl valiutos kurso.

15 *National Grid Indus* pareiškė skundą dėl inspektoriaus sprendimo *rechtbank Haarlem* (Harlemo pirmosios instancijos teismas), ir šis 2007 m. gruodžio 17 d. sprendimu patvirtino minėtą sprendimą.

16 *National Grid Indus* pateikė apeliacinį skundą dėl *rechtbank Haarlem* sprendimo *Gerechtshof Amsterdam* (Amsterdamo apeliacinis teismas).

17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia mano, kad *National Grid Indus* gali remtis įsisteigimo laisve ginčydamą mokestines pasekmes, kurias Nyderlandai, kaip kilmės valstybės narė, sieja su šios bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimu į kitą valstybę narę. Kadangi šios bendrovės, įsteigtos pagal Nyderlandų teisę, egzistavimui ir veikimui nagrinėjami nacionalinės teisės aktai tokios neturi, pagrindinės bylos faktai skiriasi nuo nagrinėjamo 1988 m. rugsėjo 27 d. Sprendime *Daily Mail and General Trust* (81/87, Rink. p. 5483) ir 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendime *Cartesio* (C-210/06, Rink. p. I-9641). Tačiau šiuo klausimu yra abejonės.

18 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad apmokestinimas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra įsisteigimo laisvės kliūtis. Tačiau nacionalinę priemonę, kuri sudaro šis apmokestinimas, gali būti pateisinama siekiu užtikrinti subalansuotą teisės apmokestinti paskirstymą tarp valstybių narių pagal mokestinio teritorialumo principą, kuriam būdingas laiko kriterijus. Šiuo tikslu jis paaiškina, jog *Wet IB 16* straipsnis pagrįstas idėja, kad visas bendrovės rezidentas gautas pelnas turi būti apmokestinamas Nyderlanduose. Jeigu dėl susijusios bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo Nyderlanduose nebetaikomas mokestis šios bendrovės turto vertės latentiniam padidėjimui, kuris dar nebuvo apmokestintas Nyderlanduose, jis turi būti laikomas gautu pelnu ir todėl apmokestintas.

19 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad negalima neatsižvelgti į tai, jog pagal teismo praktiką, tvirtintą 2004 m. kovo 11 d. Sprendime *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rink. p. I-2409) ir 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendime *N* (C-470/04, Rink. p. I-7409), apmokestinimas galutiniu atsiskaitymo mokesčiu, kaip antai numatyta pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose, gali būti laikomas neproporcingu, nes neatsižvelgiant į perkėlus susijusios bendrovės buveinę atsirandantį turto vertės sumažėjimą dėl šio apmokestinimo atsiranda nedelsiant mokėtina mokestinė skola. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad šiuo klausimu taip pat yra abejonės. Šiuo aspektu jis priduria, kad apmokestinimo perkėlimas iki faktinio turto vertės padidėjimo atsiradimo momento gali sukelti neveikiamą praktinį problemą.

20 Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad šioje byloje

joks turto vertės sumažėjimas negalėjo atsirasti perkėjus *National Grid Indus* faktinį administracijos buveinį, nes dėl šio perkėjimo neliko valiutos kurso pasikeitimo rizikos, susijusios su skoliniu reikalavimu svarais stelingų. Po šio perkėjimo ši bendrovė turėjo apskaičiuoti savo apmokestinamąjį pelną šia valiuta.

21 Šiomis aplinkybėmis *Gerechtshof te Amsterdam* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal galiojančią Bendrijos teisę bendrovė gali remtis EB 43 straipsniu (dabar SESV 49 straipsnis), kai valstybėje narėje, kur ji įsteigta, nustatomas galutinio atsiskaitymo mokestis perkeliant bendrovės buveinį iš šios į kitą valstybę narę, pirmosios valstybės narės atžvilgiu?

2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar tokiu nagrinėjimu galutinio atsiskaitymo mokesčiu, kuris be atidėjimo ir be galimybės atsižvelgti į vėlesnį nuvertėjimą renkamas nuo bendrovės turto, perkelta iš kilmės valstybės narės į priimančiąją, vertės padidėjimo buveinės perkėjimo momentu pažeidžiamas EB 43 straipsnis (dabar SESV 49 straipsnis), nes šis mokestis negali būtų pateisinamas būtų paskirstyti apmokestinimo kompetencijų tarp valstybių narių?

3. Ar atsakymas į pirmesnį klausimą priklauso ir nuo to, kad nagrinėjamas galutinio atsiskaitymo mokestis susijęs su pelnu (dėl valiutos), patenkančiu į Nyderlandų apmokestinimo kompetenciją, o toks pelnas priimančiojoje valstybėje nepripažįstamas pagal joje galiojančius mokesčių teisės aktus?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo pirmuoju klausimu iš esmės klausia, ar pagal valstybės narės teisę įsteigta bendrovė, kuri perkelia savo faktinį administracijos buveinį į kitą valstybę narę ir kuri pirmoji valstybė narė apmokestina dėl šio perkėjimo, gali remtis SESV 49 straipsniu šios valstybės narės atžvilgiu.

23 Nyderlandų, Vokietijos, Italijos, Portugalijos, Suomijos, Švedijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės tvirtina, kad SESV 49 straipsnis neturi poveikio valstybių narių kompetencijai priimti teisės aktus, įskaitant mokestines taisykles dėl žmonių buveinių perkėjimo tarp valstybių narių. Šio straipsnio išaiškinimas, pateiktas minėtuose Teisingumo Teismo sprendimuose *Daily Mail and General Trust* ir *Cartesio* nesusijęs tik su bendrovių steigimo ir veikimo sąlygomis pagal nacionalinę bendrovių teisę.

24 Šiuo klausimu šios vyriausybės paaiškina, kad *National Grid Indus* dėl to, kad perkėlė savo faktinį administracijos buveinį, nebetaikoma jos kilmės valstybės narės mokesčių teisė. Nyderlandai prarado bet kokią mokestinę kompetenciją, susijusią su pajamomis iš šios bendrovės veiklos. Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjamas apmokestinimas glaudžiai susijęs su nacionalinės bendrovių teisės nuostatomis, nustatančiomis bendrovių steigimo ir įėjimo buveinį perkėjimo sąlygas, ir jis yra tiesioginė šių nuostatų pasekmė.

25 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad pagal SESV 54 straipsnį bendrovės, įkurtos pagal valstybės narės teisę ir Sąjungoje turinčios savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, siekiant taikyti ESV sutarties nuostatas dėl įsisteigimo laisvės prilyginamos valstybių narių pilietybę turintiems fiziniams asmenims.

26 Kadangi Sąjungos bendrovių teisėje nėra vienodo bendrovių, galinčių pasinaudoti įsisteigimo teise vien pagal sąsajos kriterijų, kuriuo remiantis nustatoma bendrovei taikytina

nacionalinė teisė, apibrėžimo klausimas, ar SESV 49 straipsnis taikytinas bendrovei, kuri remiasi pagrindine šiame straipsnyje tvirtinta laisve, kaip, beje, ir klausimas, ar fizinis asmuo yra valstybės narės pilietis ir šiuo pagrindu gali naudotis šia laisve, yra preliminarus, o kurį pagal galiojančią Sąjungos teisę galima atsakyti tik vadovaujantis taikytina nacionaline teise. Todėl tik patikrinus, ar ši bendrovė iš tiesų naudojasi įsisteigimo laisve laikydamosi SESV 54 straipsnyje nustatytą sąlygą, galima kelti klausimą, ar bendrovei netaikomas šios laisvės apribojimas, kaip tai suprantama pagal SESV 49 straipsnį (žr. minėto Sprendimo *Daily Mail and General Trust* 19–23 punktus; 2002 m. lapkričio 5 d. Sprendimo *Überseering*, C-208/00, Rink. p. I-9919, 67–70 punktus ir minėto Sprendimo *Cartesio* 109 punktą).

27 Taigi valstybės narė turi teisę apibrėžti ir tą sąsajos kriterijų, kurio reikalaujama siekiant pripažinti, jog bendrovė įsteigta pagal nacionalinę teisę ir tuo remdamasi gali pasinaudoti įsisteigimo laisve, ir tą, kurio vėliau reikalaujama tokiame statusui išsaugoti (minėto Sprendimo *Cartesio* 110 punktas). Todėl valstybės narė turi teisę pagal jos teisinę tvarką įsteigti bendrovei taikyti apribojimus perkeliant faktinę administracijos buveinę iš šios valstybės teritorijos, siekiant, kad ši bendrovė galėtų išlaikyti juridinio asmens statusą, kuriuo naudojasi pagal šios valstybės narės teisę (minėto Sprendimo *Überseering* 70 punktas).

28 Tačiau pagrindinėje byloje *National Grid Indus* faktinės administracijos buveinės perkėlimas į Jungtinę Karalystę neturėjo tokios šios monės, kaip pagal Nyderlandų teisę įsteigtos bendrovės, statusui remiantis šia teise, kurioje tiek, kiek tai susiję su bendrovėmis, taikoma įsteigimo teorija.

29 Tačiau Nyderlandų, Vokietijos, Italijos, Portugalijos, Suomijos, Švedijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės tvirtina, kad jeigu valstybės narė yra kompetentinga reikalauti likviduoti persikėlinčią bendrovę, ši valstybės narė turi būti taip pat laikoma kompetentinga nustatyti mokestinius reikalavimus, jeigu ji taiko buveinės perkėlimo išlaikant juridinio asmens statusą sistemą, kuri yra palankesnė vidaus rinkos požiūriu.

30 Vis dėlto šio sprendimo 27 punkte nurodyta galimybė nereiškia, kad Sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės netaikomos nacionalinei teisei bendrovei įsteigimo ir likvidavimo srityje (žr. minėto Sprendimo *Cartesio* 112 punktą).

31 Pagrindinėje byloje nagrinėjama nacionalinė teisė nesusijusi su sąlyga, kurią valstybės narė reikalauja iš pagal jos teisę įsteigtos bendrovės tam, kad ši galėtų išlaikyti bendrovės statusą perkėlus savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę, nustatymu. Atvirkščiai, minėtais teisės aktais tik nustatomos mokestinės pasekmės pagal nacionalinę teisę įsteigtomis bendrovėmis, susijusios su buveinės perkėlimu tarp valstybių narių, ir tuo, kad toks buveinės perkėlimas neturi tokios įtakos, kaip susijusios valstybės narės bendrovei, statusui.

32 Kadangi pagrindinėje byloje *National Grid Indus* faktinės administracijos buveinės perkėlimas į Jungtinę Karalystę neturėjo poveikio jos, kaip pagal Nyderlandų teisę įsteigtos bendrovės, statusui, šis perkėlimas neturėjo tokios šios bendrovės galimybės remtis SESV 49 straipsniu. Kaip bendrovė, įsteigta pagal valstybės narės teisę ir Sąjungoje turinti savo registruotą buveinę bei centrinę administraciją, pagal SESV 54 straipsnį, ji naudojasi Sutarties nuostatomis dėl įsisteigimo laisvės ir todėl gali remtis SESV 49 straipsnyje numatytais teisėmis, be kita ko, siekdama ginėti jai šios valstybės narės dėl faktinės administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę nustatyto apmokestinimo teisėtumą.

33 Todėl pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad pagal valstybės narės teisę įsteigta bendrovė, kuri perkelia savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę ir kurios, kaip pagal pirmosios valstybės narės teisę įsteigtos bendrovės, statusui šis buveinės perkėlimas neturi tokios, gali remtis SESV 49 straipsniu, siekdama ginėti jai pirmosios valstybės narės dėl šio

buvein? perk?limo nustatyto apmokestinimo teis?tum?.

D?l antrojo ir tre?iojo klausim?

34 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo antruoju ir tre?iuoju klausimais iš esm?s klausia, ar SESV 49 straipsn? reikia aiškinti kaip draudžiant? valstyb?s nar?s mokes?i? teis?s aktus, kaip antai nagrin?jamus pagrindin?je byloje, pagal kuriuos bendrov?s, kuri ?steigta pagal šios valstyb?s nar?s teis? ir kuri perkelia savo faktin? administracijos buvein? ? kit? valstyb? nar?, turto dali? latentinis vert?s padid?jimas apmokestinamas pirmojoje valstyb?je nar?je šio perk?limo momentu, bet juose, pirma, nenumatyta šios bendrov?s pareiga mok?ti mokest? iki faktinio šio vert?s padid?jimo gavimo momento ir, antra, neatsižvelgiama ? galim? turto vert?s sumaž?jim? perk?lus min?t? buvein?. Be to, teismas nori sužinoti, ar SESV 49 straipsnio išaiškinimui turi ?takos aplinkyb?, kad apmokestintas turto vert?s padid?jimas susij?s su pelnu d?l valiutos kurso, kuris negali b?ti parodomas priiman?iojoje valstyb?je nar?je, atsižvelgiant ? joje galiojan?i? mokestin? tvark?.

D?l ?sisteigimo laisv?s apribojimo egzistavimo

35 SESV 49 straipsniu panaikinami ?sistegimo laisv?s apribojimai. Net jei atsižvelgiant ? Sutarties nuostat? d?l ?sisteigimo laisv?s formuluot? jos yra skirtos užtikrinti naudojim?si priiman?iojoje valstyb?je nar?je tomis pa?iomis teis?mis kaip ir nacionalini? subjekt?, jos taip pat draudžia, kad kilm?s valstyb? savo pilie?iams ar pagal jos teis?s aktus ?steigtoms bendrov?ms ribot? ?sisteigimo laisv? kitoje valstyb?je nar?je (žr. 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C?264/96, Rink. p. I?4695, 21 punkt?; 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services*, C?298/05, Rink. p. I?10451, 33 punkt?; 2008 m. spalio 23 d. Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt*, C?157/07, Rink. p. I?8061, 29 punkt? ir 2010 m. balandžio 15 d. Sprendimo *CIBA*, C?96/08, Rink. p. I?2911, 18 punkt?).

36 Iš nusistov?jusios teismo praktikos taip pat matyti, kad ?sisteigimo laisv?s apribojimais turi b?ti laikomos visos priemon?s, kurios šios laisv?s ?gyvendinim? draudžia, riboja arba daro mažiau patraukl? (žr. 2004 m. spalio 5 d. Sprendimo *CaixaBank France*, C?442/02, Rink. p. I?8961, 11 punkt?; min?to Sprendimo *Columbus Container Services* 34 punkt?; min?to Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt* 30 punkt? ir min?to Sprendimo *CIBA* 19 punkt?).

37 Pagrindin?je byloje reikia konstatuoti, kad pagal Nyderland? teis? ?steigta bendrov?, kuri pasinaudodama jai SESV 49 straipsniu garantuotomis teis?mis pageidauja perkelti savo faktin? administracijos buvein? už Nyderland? teritorijos rib?, mokes?i? atžvilgiu traktuojama mažiau palankiai nei panaši bendrov?, išlaikanti savo faktin? administracijos buvein? Nyderlanduose. Remiantis pagrindin?je byloje nagrin?jamais teis?s aktais, d?l pagal Nyderland? teis? ?steigtos bendrov?s faktin?s administracijos buvein?s perk?limo ? kit? valstyb? nar? perkeltos turto vert?s padid?jimas nedelsiant apmokestinamas, nors toks turto vert?s padid?jimas neapmokestinamas, kai tokia bendrov? perkelia savo buvein? Nyderland? teritorijoje. Bendrov?s, kuri perkelia savo buvein? susijusios valstyb?s viduje, turto vert?s padid?jimas b?t? apmokestinamas tik tuomet, jeigu jis b?t? gautas faktiškai ir d?l to, kad b?t?. Šis skirtingas poži?ris d?l turto vert?s padid?jimo apmokestinimo gali atgrasyti pagal Nyderland? teis? ?steigt? bendrov? nuo buvein?s perk?limo ? kit? valstyb? nar? (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Lasteyrie du Saillant* 46 punkt? ir min?to Sprendimo *N* 35 punkt?).

38 Toks konstatuotas skirtingas vertinimas neįgrindžiamas objektyvios situacijos skirtumu. Atsižvelgiant ? valstyb?s nar?s teis?s aktus, kuriais siekiama apmokestinti turto vert?s padid?jim? jos teritorijoje, pagal šios valstyb?s nar?s teis? ?steigtos bendrov?s, kuri perkelia savo buvein? ? kit? valstyb? nar?, situacija yra panaši ? taip pat pagal pirmosios valstyb?s nar?s teis? ?steigtos

bendrovės, kuri išlaiko savo buveinę šioje valstybėje narėje, situaciją tiek, kiek tai susiję su pirmojoje valstybėje narėje iki buveinės perdavimo atsiradusio turto vertės padidėjimo apmokestinimu.

39 Ispanijos, Prancūzijos ir Portugalijos vyriausybės dar nurodo, kad tokia bendrovė, kaip antai ieškovų pagrindinėje byloje, nevertinama nepalankiau už bendrovę, kuri perkė savo buveinę valstybės narės viduje. Atsižvelgus į tai, kad pelno dėl Nyderlandų guldenų kurso pasikeitimo, susijusio su skoliniu reikalavimu svarais sterlingų, neliko perkeliant *National Grid Indus* faktinę administracijos buveinę į Jungtinę Karalystę, ši vyriausybė nuomone, turėjo būti apmokestintas šios bendrovės gautas turto vertės padidėjimas. Atvirkščiai, perkėlus buveinę susijusios valstybės narės viduje, turto vertės padidėjimas nebūtų gautas.

40 Tokius argumentus reikia atmesti. Pagrindinėje byloje nagrinjamas apmokestinimas nesusijęs su gautu turto vertės padidėjimu. Pelnas dėl valiutos kurso, atsiradęs pagrindinėje byloje, susijęs su latentiniu turto vertės padidėjimu, dėl kurio *National Grid Indus* negavo jokių pajamų. Toks latentinis turto vertės padidėjimas nebūtų atsiradęs, jeigu *National Grid Indus* būtų perkėlus savo faktinę administracijos buveinę Nyderlandų teritorijoje.

41 Iš to matyti, kad skirtingas požiūris, kuris pagal pagrindinęje byloje nagrinjamas teisės nuostatas taikomas pagal Nyderlandų teisę steigtoms bendrovėms, perkeliانیoms savo faktines administracijų buveines į kitą valstybę narę, palyginti su pagal Nyderlandų teisę steigtomis bendrovėmis, perkeliانیomis savo faktines administracijų buveines Nyderlandų teritorijoje, yra iš principo Sutarties nuostatomis dėl steigimo laisvės uždraustas apribojimas.

Dėl steigimo laisvės apribojimo pateisinimo

42 Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad steigimo laisvės apribojimas gali būti leidžiamas tik tuo atveju, jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Tačiau net tokiu atveju šis apribojimas turi būti tinkamas užtikrinti atitinkamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti (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-524/04, Rink. p. I-2107, 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).

43 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, steigimo laisvės apribojimą galima pateisinti tikslu užtikrinti subalansuotą teisės apmokestinti paskirstymą tarp valstybių narių pagal mokestinio teritorialumo principą, kuriam būdingas laiko kriterijus. Susijusi valstybė narė naudojosi tik teise apmokestinti savo teritorijoje gautą turto vertės padidėjimą tuo laikotarpiu, kai *National Grid Indus* į ją turėjo savo mokestinę rezidenciją.

44 Tačiau *National Grid Indus* mano, kad tokiu tikslu negalima pateisinti konstatuoto apribojimo, nes pagrindinėje byloje nagrinjamu apmokestinimu nesiekta realios naudos.

45 Šiuo aspektu reikia priminti, kad apmokestinimo kompetencijos paskirstymo tarp valstybių narių apsauga yra Teisingumo Teismo pripažintas teisėtas tikslas (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 45 punktą; minėto Sprendimo N 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). Be to, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad, nesant Sąjungos priimtų suvienodinimo ar suderinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimo kriterijus, visų pirma siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo (2009 m. lapkričio 19 d.

Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-540/07, Rink. p. I-10983, 29 punktas ir nurodyta teismo praktika).

46 Vienos valstybės narės bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimas – kitų valstybė narė tik reikštų, kad kilmės valstybė narė turi atsisakyti teisės apmokestinėti turto vertės padidėjimą, atsiradusį jos kompetencijos srityje iki šio perkėlimo (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 59 punktą). Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad pagal mokestinio teritorialumo principą, susijusį su laiko kriterijumi, t. y. mokesčių mokėtojo rezidencija siekiant apmokestinėti, kai valstybės teritorijoje atsiranda latentinis turto vertės padidėjimas, valstybė narė turi teisę apmokestinėti šį turto vertės padidėjimą išvykimo iš jos momentu (žr. minėto Sprendimo N 46 punktą). Tokia priemone siekiama užkirsti kelią situacijoms, kurios gali pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti kompetenciją mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu, todėl ji galima pateisinti motyvais, susijusiais su apmokestinimo kompetencijos paskirstymo tarp valstybių narių apsauga (žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 46 punktą; minėto Sprendimo Oy AA 54 punktą ir 2010 sausio 21 d. Sprendimo *SGL*, C-311/08, Rink. p. I-487, 60 punktą).

47 Iš sprendimo, kuriuo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, matyti, kad, remiantis sutarties 7 straipsnio 1 dalimi, *National Grid Indus* po jos faktinės administracijos buveinės perkėlimo – Jungtinę Karalystę laikyta šios valstybės narės bendrove rezidente. Kadangi dėl šio buveinės perkėlimo *National Grid Indus* nustojo gauti apmokestinamąjį pajamą Nyderlanduose, buvo nustatytas galutinis atsiskaitymo mokestis pagal *Wet IB* 16 straipsnį tiek, kiek tai susiję su šios bendrovės turto vertės padidėjimu Nyderlanduose jos buveinės perkėlimo – Jungtinę Karalystę momentu. Perkėlus šį buveiną gautas turto vertės padidėjimas pagal sutarties 13 straipsnio 4 dalį apmokestinamas pastarojoje valstybėje narėje.

48 Atsižvelgus į šiuos duomenis, teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, tinkami garantuoti susijusių valstybių narių apmokestinimo kompetencijos paskirstymo apsaugą. Apmokestinant galutiniu atsiskaitymo mokesčiu bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo momentu siekiama nustatyti mokestį už kilmės valstybėje narėje gautą pelną, negautą turto vertės padidėjimą, atsiradusį šios valstybės narės kompetencijos srityje iki šios buveinės perkėlimo. Ekonominio turto vertės padidėjimas taip pat apmokestinamas valstybėje narėje, kur jis atsiranda. Perkėlus minėtos bendrovės buveiną gautas turto vertės padidėjimas išimtinai apmokestinamas priimančiojoje valstybėje narėje, kur jis atsirado, ir tai leidžia išvengti jo dvigubo apmokestinimo.

49 *National Grid Indus* argumentų, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo apmokestinimo negalima pateisinti, nes jis taikomas latentiniam, o ne gautam turto vertės padidėjimui, reikia atmesti. Kaip pažymėjo skirtingos vyriausybės, pateikusios pastabų Teisingumo Teismui, valstybė narė turi teisę apmokestinėti ekonominę vertę, gautą dėl latentinio turto vertės padidėjimo jos teritorijoje, net jeigu susijęs turto vertės padidėjimas joje dar nebuvo faktiškai gautas.

50 Taip pat reikia išnagrinėti, ar tokie teisės aktai, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, neviršija to, kas reikalinga nustatytam tikslui pasiekti (2011 m. birželio 30 d. Sprendimo *Meilicke ir kt.*, C-262/09, Rink. p. I-0000, 42 punktas ir nurodyta teismo praktika).

51 Šiuo aspektu reikia priminti, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus mokestinė skolos suma nustatoma ir padengiama tuomet, kai susijusi bendrovė nustoja gauti apmokestinamąjį pajamą Nyderlanduose, šioje byloje – šios bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo – kitų valstybė narė momentu. Siekiant įvertinti tokių teisės aktų proporcingumą, reikia mokesčio sumos nustatymo atskirti nuo jos padengimo.

– Dėl galutinio mokesčio sumos nustatymo bendrovės faktinės administracijos buveinės

perk?limo ? kit? valstyb? nar? momentu

52 Kaip nurod? generalin? advokat? i?svados 55 ir 56 punktuose, mokes?io sumos nustatymas bendrov?s faktin?s administracijos buvein?s perk?limo momentu atitinka proporcingumo princip?, atsi?velgiant ? pagrindin?je byloje nagrin?jam? teis?s akt? tiksl? nustatyti mokest? u? kilm?s valstyb?je nar?je atsiradus? turto vert?s padid?jim? ?ios valstyb?s nar?s kompetencijos srityje. Tai, kad kilm?s valstyb? nar?, siekdama apsaugoti naudojim?si mokestine kompetencija, nustato mokest?, mok?tin? u? jos teritorijoje tuo momentu, kai ji nustoja tur?ti mokestin? kompetencij? susijusios bendrov?s at?vilgiu, ?ioje byloje – ?ios bendrov?s faktin?s administracijos buvein?s perk?limo ? kit? valstyb? nar? momentu, atsiradus? latentin? turto padid?jim?, yra proporcinga.

53 Ta?iau Europos Komisij?, nurodydama min?t? Sprendim? N, tvirtina, kad, remiantis proporcingumo principu, kilm?s valstyb? nar? turi atsi?velgti ? turto vert?s suma??jim?, atsiradus? laikotarpiu tarp bendrov?s buvein?s perk?limo ir susijusi? turto dali? gavimo, tuo atveju, jeigu priiman?iosios valstyb?s mokes?i? sistemoje ? š? turto vert?s suma??jim? neatsi?velgiama.

54 Reikia priminti, kad min?tame Sprendime N, susijusiame su nacionalin?s teis?s aktais, pagal kuriuos privatus asmuo, perkeliantis savo gyvenam?j? viet? mokes?i? mok?jimo tikslais ? kit? valstyb? nar?, apmokestinamas u? latentin? turto vert?s padid?jim?, susijus? su didele dalimi jo tur?t? bendrov?s akcij?, Teisingumo Teismas nusprend?, kad tikslo u?tikrinti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos paskirstym? tarp valstybi? nari? at?vilgiu proporcinga gali b?ti mokestin? sistema, pagal kuri? visiškai atsi?velgiama ? turto vert?s suma??jim?, galint? atsirasti atitinkamam mokes?i? mok?toju? persik?lus gyventi kitur, jei ? š? pajam? suma??jim? nebuvo atsi?velgta priiman?iojoje valstyb?je nar?je (min?to Sprendimo N 54 punktas).

55 Nors d?l *National Grid Indus* faktin?s administracijos buvein?s perk?limo ? Jungtin? Karalyst? neliko valiutos kurso pasikeitimo rizikos, susijusios su pagrindin?je byloje nagrin?jamu skoliniu reikalavimu svarais sterling?, su ?iuo skoliniu reikalavimu siejamas turto vert?s suma??jimas gal?t? atsirasti po ?io perk?limo tuo atveju, jei, pavyzdžiui, susijusi bendrov? negaut? visos skolos atlyginimo.

56 Ta?iau, kitaip nei min?tame Sprendime N išnagrin?tu atveju, ?ioje pagrindin?je byloje tai, kad kilm?s valstyb? nar? neatsi?velg? ? po bendrov?s faktin?s administracijos buvein?s perk?limo atsiradus? turto vert?s suma??jim?, negali b?ti laikoma neproporcinga, atsi?velgiant ? pagrindin?je byloje nagrin?jamais teis?s aktais siekiam? tiksl?.

57 Bendrov?s turtui tiesiogin? poveik? turi ekonomin? veikla, skirta gauti pelno. Be to, bendrov?s apmokestinamojo pelno apim?iai iš dalies daro ?tak? jos turto ?vertinimas balanse, nes amortizacija suma?ina apmokestinimo pagrind?.

58 Kadangi tokioje situacijoje, kaip antai nagrin?jama pagrindin?je byloje, faktin? administracijos buvein? perk?lusios bendrov?s peln? po ?io perk?limo apmokestina tik priiman?ioji valstyb? nar?, pagal mokestinio teritorialumo princip?, susijus? su laiko kriterijumi, atsi?velgiant ? pirma nurodyt? bendrov?s turto ir jos apmokestinamojo pelno ryš? ir kartu d?l teis?s apmokestinti peln? ir galimyb?s atskaityti nuostolius simetrijos ir ši valstyb? nar? savo mokestin?je sistemoje turi atsi?velgti ? susijusios bendrov?s turto vert?s svyravimus, atsiradusius po to, kai kilm?s valstyb? nar? prarado bet kok? mokestin? ryš? su ?ia bendrove.

59 ?iomis s?lygomis, priešingai nei si?lo Komisija, kilm?s valstyb? nar? neturi atsi?velgti ? galimus nuostolius d?l valiutos kurso, kurie atsirado *National Grid Indus* perk?lus savo faktin? administracijos buvein? ? Jungtin? Karalyst?, iki ?ios bendrov?s turimo skolinio reikalavimo padengimo arba perleidimo. U? latentin? turto vert?s padid?jim? mok?tinas mokestis nustatomas tuomet, kai nustoja egzistuoti kilm?s valstyb?s nar?s mokestin? kompetencija susijusios

bendrovės atžvilgiu, šioje byloje – šios bendrovės buveinės perkėlimo momentu. Kilmės valstybės narė, atsižvelgdama ir į pelną dėl valiutos kurso, ir į nuostolius dėl valiutos kurso, atsiradusius perkėlimo faktinę administracijos buveinės, rizikuoja ne tik iškelti klausimą dėl subalansuoto mokestinio kompetencijos paskirstymo tarp valstybių narių, bet ir nustatyti dvigubą apmokestinimą arba dvigubą nuostolį atskaitymą. Taip visų pirma būtų tuomet, jeigi bendrovė, turinti skolinį reikalavimą, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, išreikštų svarais sterlingų, perkeltų savo buveinę iš valstybės narės, kurios valiuta yra euras, į kitą euro zonos valstybę narę.

60 Aplinkybė, kad tokioje situacijoje, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, dėl bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo į Jungtinę Karalystę neliko rizikos, susijusios su valiutos kursu, nes skolinis reikalavimas svarais sterlingų šia valiuta buvo išreikštas ir bendrovės balanse po minėtos buveinės perkėlimo, neturi reikšmės šiuo klausimu. Mokestinio teritorialumo principas, susijęs su laiko kriterijumi, t. y. rezidencija siekiant apmokestinti valstybės teritorijoje, kai atsiranda apmokestinamasis pelnas, atitinka tai, kad kilmės valstybėje narėje atsiradęs turto vertės padidėjimas apmokestinamas susijusios bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo momentu.

61 Be to, kaip matyti iš šio sprendimo 59 punkto, priimančiosios valstybės narės mokestinėje sistemoje susijusios bendrovės turto gavimo momentu iš principo turi būti atsižvelgiama į šio turto vertės padidėjimą ir sumažėjimą po jos buveinės perkėlimo. Tačiau tai, kad priimančioji valstybė narė gali neatsižvelgti į turto vertės sumažėjimą, nesukelia pareigos kilmės valstybei narei susijusios bendrovės turto gavimo momentu dar kartą įvertinti mokestinį skolą, kuri buvo galutinai nustatyta tuo metu, kai susijusi bendrovė, perkėlus savo faktinę administracijos buveinę, nustojo būti mokesčių mokėtoja šioje valstybėje narėje.

62 Šiuo atžvilgiu primintina, kad Sutartis nesuteikia bendrovei, kaip ji suprantama pagal SESV 54 straipsnį, garantijos, kad jos faktinės administracijos buveinės perkėlimas į kitą valstybę narę bus neutralus apmokestinimo atžvilgiu. Dėl valstybių narių teisės aktų skirtumų šioje srityje toks perkėlimas, atsižvelgiant į aplinkybes, bendrovei gali būti palankesnis arba nepalankesnis apmokestinimo srityje (šiuo klausimu žr. 2004 m. liepos 15 d. Sprendimo *Lindfors*, C-365/02, Rink. p. I-7183, 34 punktą; 2005 m. liepos 12 d. Sprendimo *Schempp*, C-403/03, Rink. p. I-6421, 45 punktą ir 2008 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Rink. p. I-3747, 37 punktą). Įsisteigimo laisvė neturėtų būti traktuojama taip, jog valstybė narė savo mokesčių teisės nuostatas privalo sieti su kitos valstybės nuostatomis, kad visais atvejais būtų užtikrintas apmokestinimas, naikinant skirtumus, išplaukiančius iš nacionalinių mokesčių teisės aktų (žr. 2008 m. vasario 28 d. Sprendimo *Deutsche Shell*, C-293/06, Rink. p. I-1129, 43 punktą).

63 Dar reikia pabrėžti, kad tokios bendrovės, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, turinčios svarais sterlingų išreikštą mokestinį reikalavimą ir perkėlimo faktinę administracijos buveinę iš Nyderlandų į Jungtinę Karalystę, mokestinė situacija nebūtinai yra nepalankesnė nei bendrovės, turinčios identišką mokestinį reikalavimą, bet perkėlimo savo buveinę Nyderlandų teritorijoje, situacija.

64 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad SESV 49 straipsniu nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos mokesčių už bendrovės turto latentinį vertės padidėjimą suma nustatoma galutinai, neatsižvelgiant į turto vertės sumažėjimą ar padidėjimą, kurie gali atsirasti vėliau, tuomet, kai bendrovė dėl savo faktinės administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę nustoja gauti apmokestinamąjį pajamų pirmojoje valstybėje narėje. Šiuo atžvilgiu neturi reikšmės tai, kad apmokestintas latentinis turto vertės padidėjimas, susijęs su pelnu dėl valiutos kurso, negali būti parodytas priimančiojoje valstybėje narėje, atsižvelgiant į jos galiojančius mokesčių sistemą.

– Dėl mokesčių sumokėjimo nedelsiant bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo

? kit? valstyb? nar? momentu

65 *National Grid Indus* ir Komisijos nuomone, mokes?io sumok?jimas nedelsiant bendrov?s faktin?s administracijos buvein?s perk?limo ? kit? valstyb? nar? momentu yra neproporcingas. Jo sumok?jimas faktinio turto vert?s padid?jimo momentu b?t? mažiau ribojanti priemon? nei numatytoji pagrindin?je byloje nagrin?jamuose teis?s aktuose ir nekelt? pavojaus apmokestinimo kompetencijos paskirstymui tarp valstybi? nari?.

66 Komisija priduria, kad administracin? našta, kuri atsirast? d?l atid?to mokes?io sumok?jimo, neb?t? per didel?. Vien bendrov?s pasirašytos paprastos metin?s deklaracijos, kurioje nurodyta, kad ji tebeturi perkelt? turt?, ir prie kurios prid?ta faktinio turto perleidimo momentu sudaryta deklaracija, pakakt?, kad valstyb? nar? gal?t? leisti sumok?ti mokest? už latentin? turto vert?s padid?jim? turto gavimo momentu.

67 Dvi pastab? Teisingumo Teismui pateikusios vyriausyb?s teig? priešingai: mokestin?s skolos padengimas nedelsiant susijusios bendrov?s faktin?s administracijos buvein?s perk?limo momentu atitinka proporcingumo princip?. Sumok?jimo atid?jimas iki turto vert?s padid?jimo gavimo momento neb?t? alternatyvus, lygiavertis ir veiksmingas sprendimas ir gal?t? pažeisti pagrindin?je byloje nagrin?jamais teis?s aktais siekiam? bendrojo intereso tiksl?. Šiuo atžvilgiu jos pabr?žia fakt?, kad atid?tas mokes?io sumok?jimas neišvengiamai reikšt?, jog skirtingos turto dalys, kuri? vert?s padid?jimas nustatytas šios bendrov?s buvein?s perk?limo momentu, gal?t? b?ti kontroliuojamas priiman?iojoje valstyb?je nar?je iki turto vert?s padid?jimo gavimo momento. D?l tokio kontrol?s organizavimo padaugt? pareig? ir šiai bendrovei, ir mokes?io administracijai.

68 Šiuo klausimu reikia konstatuoti, kad mokestin?s skolos padengimo priiman?iojoje valstyb?je faktinio turto, kurio vert?s padid?jim? nustat? kilm?s valstyb?s nar?s kompetentingos institucijos perkeliant bendrov?s faktin? administracijos buvein? ? pirm?j? valstyb? nar?, gavimo momentu tikslas – išvengti biudžetini? problem?, kuri? gali sukelti mokes?io už latentin? turto vert?s padid?jim? sumok?jimas nedelsiant.

69 D?l administracin?s naštos, kuri? gali sukelti atid?tas mokes?io sumok?jimas, svarbu nurodyti, kad kartu su bendrov?s faktine administracijos buveine gali b?ti perkelta daug turto. Nyderland? vyriausyb? šiuo klausimu pažymi, kad pagrindin?je byloje nagrin?jama situacija yra netipin?, nes nagrin?jamas tik *National Grid Indus* turimo skolinio reikalavimo vert?s padid?jimas.

70 Iš to matyti, kad, kaip pažym?jo generalin? advokat? savo išvados 69 punkte, bendrov?s turto situacija gali b?ti tokia sud?tinga, kad praktiškai ne?manoma v?liau vykdyti tikslios tarptautin?s viso ilgalaikio ir trumpalaikio ?mon?s turto dali? kontrol?s iki j? latentin?s vert?s padid?jimo ir kad tokia kontrol? pareikalaut? pastang?, kurios sudaryt? didel? arba net per didel? našt? susijusiai bendrovei.

71 Tod?l negalima atmesti prielaidos, kad administracin? našta, kuri atsirast? d?l Komisijos si?lomos metin?s deklaracijos, b?tinai susijusios su kiekviena turto, kurio vert?s padid?jimas nustatytas susijusios bendrov?s faktin?s administracijos buvein?s perk?limo momentu, dalimi, šiai bendrovei sukelt? ?sisteigimo laisv?s apribojim?, kuris neb?tinai mažiau kenkt? šiai laisvei negu mokestin?s skolos už š? turto vert?s padid?jim? sumok?jimas nedelsiant.

72 Atvirkš?iai, kitose situacijose bendrov?s turto pob?dis ir apimtis leidžia lengvai užtikrinti tarptautin? šio turto dali?, kuri? vert?s padid?jimas nustatytas tuomet, kai susijusi bendrov? perk?l? savo faktin? administracijos buvein? ? kit? valstyb? nar?, kontrol?.

73 Šiomis s?lygomis nacionalin?s teis?s aktai, leidžiantys bendrovei, kuri perkelia savo faktin? administracijos buvein? ? kit? valstyb? nar?, pasirinkti, pirma, mokes?io sumok?jim? nedelsiant,

kuris yra nepalankus šiai bendrovei biudžeto srityje, bet nesukuria v?lesni? administracini? pareig?, arba, antra, atid?t? šio mokes?io sumos sumok?jim?, prireikus su pal?kanomis pagal taikytinus nacionalin?s teis?s aktus, b?tina siejam? su susijusios bendrov?s administracine našta d?l perkelt? turto kontrol?s, yra priemon?, kuri, kadangi tinka užtikrinti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos paskirstym? tarp valstybi? nari?, mažiau kenkt? ?sisteigimo laisvei nei pagrindin?je byloje nagrin?jama priemon?. Tuo atveju, jeigu bendrov? manyt?, jog su atid?tu mokes?io sumok?jimu susijusios administracin?s pareigos yra per didel?s, gal?t? pasirinkti mokes?io sumok?jim? nedelsiant.

74 Ta?iau taip pat reikia atsižvelgti ? rizik?, kad mokestis bus nesumok?tas, kuri did?ja b?gant laikui. ? ši? rizik? gali atsižvelgti susijusi valstyb? nar? ir nacionalin?s teis?s aktuose, taikytinuose atid?to mokes?io skolos sumok?jimo atveju, nustatyti priemonės, kaip antai banko garantij?.

75 Vyriausyb?s, pateikusios pastab? Teisingumo Teismui, be to, mano, kad atid?tas mokes?i? sumok?jimas b?t? per didel? našta valstybi? nari? mokes?i? institucijoms d?l vis? bendrov?s turto dali?, kuri? vert?s padid?jimas nustatytas jai perkeliant faktin? administracijos buvein?, kontrol?s.

76 Tokius argumentus reikia atmesti.

77 Vis? pirma reikia priminti, kad turto dali? kontrol? susijusi tik su mokestin?s skolos padengimu, o ne su jos nustatymu. Kaip matyti iš šio sprendimo 65 punkto, SESV 49 straipsniu nedraudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, kuriuose numatyta, kad mokes?io už bendrov?s, kuri nustoja gauti apmokestinam?j? peln? šioje valstyb?je nar?je, kai perkelia savo faktin? administracijos buvein? ? kit? valstyb? nar?, turto ver?s padid?jim? suma galutinai nustatoma šios buvein?s perk?limo momentu. Kadangi bendrov?, kuri renkasi atid?t? šio mokes?io mok?jim?, neišvengiamai mano, kad turto dali?, kuri? vert?s padid?jimas nustatytas šio buvein?s perk?limo momentu, kontrol? nesukelia jai per didel?s administracin?s naštos, kilm?s valstyb?s nar?s mokes?i? administracijai tenkan?ios pareigos, susijusios su deklaracij? d?l tokios kontrol?s tikrinimu, nebegali b?ti laikomos per didel?mis.

78 Priešingai Nyderland?, Vokietijos, ir Ispanijos vyriausyb? teiginiams, valstybi? nari? institucij? tarpusavio pagalbos mechanizmo pakanka, kad kilm?s valstyb? nar? gal?t? vykdyti bendrovi?, pasirinkusi atid?t? šio mokes?io mok?jim?, deklaracij? teisingumo kontrol?. Šiuo klausimu svarbu pabr?žti, kad tod?l, jog šis mokestis galutinai nustatomas tuomet, kai bendrov?, perk?lusi savo faktin? administracijos buvein?, nustoja gauti apmokestinam?j? peln? kilm?s valstyb?je nar?je, priiman?iosios valstyb?s nar?s pagalba susijusi ne su teisingu mokes?io nustatymu, o tik su jo sumok?jimu. 2008 m. geguž?s 26 d. Tarybos direktyvos 2008/55/EB d?l tarpusavio pagalbos vykdant reikalavimus, susijusius su tam tikromis rinkliavomis, muitais, mokes?iais ir kitomis priemon?mis (OL L 150, p. 28), 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad „prašan?iajai institucijai paprašius, prašomoji institucija suteikia vis? informacij?, kuri gal?t? b?ti naudinga prašan?iajai institucijai jos reikalavimui ?vykdyti“. Taigi šia direktyva kilm?s valstybei narei leidžiama gauti iš kompetentingos priiman?iosios valstyb?s nar?s institucijos informacij? apie tam tikr? bendrov?s, kuri perk?l? savo faktin? administracijos buvein? ? ši? valstyb? nar?, turto dali? gavim? arba negavim?, nes jos reikia kilm?s valstybei narei, siekiant padengti mokestin? reikalavim?, kuris atsirado šios buvein?s perk?limo momentu. Be to, Direktyvoje 2008/55, ypa? 5–9 straipsniuose, kilm?s valstyb?s nar?s institucijoms si?loma bendradarbiavimo ir paramos sistema, suteikianti joms galimyb? veiksmingai padengti mokestin? reikalavim? priiman?iojoje valstyb?je nar?je.

79 Be to, Vokietijos ir Italijos vyriausyb?s tvirtina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jami teis?s aktai pateisinami reikalavimu išsaugoti nacionalin?s mokes?i? sistemos darn?. Turto vert?s padid?jimo apmokestinimas susijusios bendrov?s faktin?s administracijos buvein?s perk?limo ? kit? valstyb? nar? momentu yra logiškai susij?s su ankstesniu atleidimu nuo mokes?io, kiek tai

susiję su minėtu turto vertės padidėjimu.

80 Kaip nurodė generalinė advokatė išvados 99 punkte, reikalavimai, susiję su mokesčių sistemos darna ir subalansuotu apmokestinimo kompetencijos paskirstymu, sutampa.

81 Tačiau net darant prielaidą, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama teisės aktais suteikiama galimybė pasiekti mokesčių sistemos darnos apsaugos tikslą, reikia konstatuoti, kad tik mokesčių sumos nustatymas bendrovės faktinės administracijos buveinės perkėlimo momentu, o ne jo sumokėjimas nedelsiant neviršija to, kas reikalinga tokiam tikslui pasiekti.

82 Atidžiai šio mokesčių sumokėjimo atveju nekyla klausimas dėl Nyderlandų teisės aktuose nustatyto ryšio tarp mokestinės naudos, gaunamos atleidžiant latentinę bendrovės turto dalį vertės padidėjimą nuo mokesčių tiek, kiek tai susiję su bendrovės gaunamu susijusioje valstybėje narėje apmokestinamu pelnu, ir šios naudos kompensavimo mokestine našta, nustatoma tuomet, kai susijusi bendrovė nustoja gauti tokį pelną.

83 Galiausiai Vokietijos, Ispanijos, Portugalijos, Suomijos, Švedijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, pateisindamos pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktus, nurodo mokesčių slėpimo riziką.

84 Tačiau vien tuo, jog bendrovė perkelia savo buveinę į kitą valstybę narę, negalima pagrįsti bendros sukėlavimo mokesčių srityje prezumpcijos ir dėl to pateisinti priemonės, keliančios grėsmę naudojimuisi pagrindine Sutarties garantuojama laisve (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *ICI* 26 punktą; 2000 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, C/478/98, Rink. p. I-7587, 45 punktą; 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C/436/00, Rink. p. I-10829, 62 punktą; 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C/334/02, Rink. p. I-2229, 27 punktą ir minėto Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 50 punktą).

85 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad valstybės narės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriais reikalaujama mokestis už bendrovės, perkeliančios savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę, turto dalį latentinę vertės padidėjimą sumokėti nedelsiant šio perkėlimo momentu, yra neproporcingi.

86 Todėl į antrąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti, kad SESV 49 straipsnis aiškinamas taip:

– jis nedraudžia valstybės narės teisės aktų, pagal kuriuos mokesčių už bendrovės turto latentinę vertės padidėjimą suma nustatoma galutinai – neatsižvelgiant į turto vertės sumažėjimą ar padidėjimą, kurie gali atsirasti vėliau – tuomet, kai bendrovė dėl savo faktinės administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę nustoja gauti apmokestinamojo pelno pirmojoje valstybėje narėje; šiuo atžvilgiu neturi reikšmės tai, kad apmokestintas latentinis turto vertės padidėjimas, susijęs su pelnu dėl valiutos kurso, negali būti parodytas priimančiojoje valstybėje narėje, atsižvelgiant į jos galiojančią mokesčių sistemą,

– jis draudžia valstybės narės teisės aktus, kuriais reikalaujama mokestis už bendrovės, perkeliančios savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę, turto dalį latentinę vertės padidėjimą sumokėti nedelsiant šio perkėlimo momentu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

87 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso 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 (didžioji kolegija) nusprendžia:

1. **Pagal valstybės narės teisę steigta bendrovė, kuri perkelia savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę ir kurios, kaip pagal pirmosios valstybės narės teisę steigtos bendrovės, statusui šis buveinės perkėlimas neturi įtakos, gali remtis SESV 49 straipsniu, siekdama ginėti jai pirmosios valstybės narės dėl šio buveinės perkėlimo nustatyto apmokestinimo teisėtumą.**
2. **SESV 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad:**
 - jis nedraudžia valstybės narės teisės aktų, pagal kuriuos mokesčio už bendrovės turto latentinį vertės padidėjimą suma nustatoma galutinai – neatsižvelgiant į turto vertės sumažėjimą ar padidėjimą, kurie gali atsirasti vėliau – tuomet, kai bendrovė dėl savo faktinės administracijos buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę nustoja gauti apmokestinamojo pelno pirmojoje valstybėje narėje; šiuo atžvilgiu neturi reikšmės tai, kad apmokestintas latentinis turto vertės padidėjimas, susijęs su pelnu dėl valiutos kurso, negali būti parodytas priimančiojoje valstybėje narėje, atsižvelgiant į jos galiojančią mokesčių sistemą,
 - jis draudžia valstybės narės teisės aktus, kuriais reikalaujama mokestį už bendrovės perkėlimą savo faktinę administracijos buveinę į kitą valstybę narę, turto dalių latentinį vertės padidėjimą sumokėti nedelsiant šio perkėlimo momentu.

Parašai.

* Proceso kalba: olandų.