



EUROPOS BENDRIJŲ KOMISIJA

Briuselis, 19.12.2006
KOM(2006) 825 galutinis

**KOMISIJOS KOMUNIKATAS TARYBAI, EUROPOS PARLAMENTUI BEI
EUROPOS EKONOMIKOS IR SOCIALINIŲ REIKALŲ KOMITETUI**

Persikėlimo apmokestinimas ir būtinybė koordinuoti valstybių narių mokesčių politiką

TURINYS

1.	Įvadas	3
2.	Persikėlimo mokesčiai: Teisinis pagrindas	3
2.1.	ETT sprendimas <i>de Lasteyrie</i> byloje ir jo įtaka asmenims	3
2.2.	Neatitikimo problemos sprendimas ir dvigubo apmokestinimo bei dvigubo neapmokestinimo panaikinimas	4
3.	Bendrovių persikėlimo mokesčiai	5
3.1.	<i>De Lasteyrie</i> bylos įtaka bendrovėms	5
3.2.	Neatitikimo problemos sprendimas ir dvigubo apmokestinimo bei dvigubo neapmokestinimo panaikinimas	7
4.	Persikėlimo mokesčiai, taikomi išvykimo arba turto perkėlimo į EEE/ELPA valstybes atveju	9
4.1.	EEE valstybėms taikomos laisvės	9
4.2.	Asmenų išvykimas ir bendrovių buveinės perkėlimas: laisvas darbuotojų judėjimas ir įsisteigimo laisvė	9
4.3.	Turto perkėlimas: įsisteigimo laisvė, laisvas prekių ir kapitalo judėjimas	9
5.	Persikėlimo mokesčiai ir trečiosios šalys	10
6.	Išvada	10

1. ĮVADAS

Šis komunikatas pateikiamas atsižvelgiant į šiandien skelbiama Komunikatą dėl valstybių narių tiesioginių mokesčių sistemų koordinavimo vidaus rinkoje. Jame nagrinėjami EB sutartyje nustatyti teisiniai reikalavimai, kuriuos Europos Teisingumo Teismas (ETT) išaiškino *Lasteyrie* byloje¹ ir patvirtino bei išplėtojo *N* byloje², ir šių reikalavimų poveikis asmenims ir bendrovėms taikomiems persikėlimo mokesčiams. Be to, jame nagrinėjama galimybė suderinti valstybių narių persikėlimo mokesčių taisykles su EB teisės reikalavimais ir aptariami bendrieji principai, kaip koordinuotai išspręsti dabartinio įvairių nacionalinių nuostatų neatitikimo klausimą. Glaudžiai bendradarbiaudama su valstybėmis narėmis, Komisija ketina parengti išsamesnes šių klausimų sprendimo gaires.

2. PERSIKĖLIMO MOKESČIAI: TEISINIS PAGRINDAS

2.1. ETT sprendimas *de Lasteyrie* byloje ir jo įtaka asmenims

2004 m. kovo 11 d. ETT išnagrinėjęs Prancūzijos teisės aktus, pagal kuriuos apmokestinamas nerealizuotas vertybinių popierių vertės padidėjimas, kai atskiri mokesčių mokėtojai perkelia savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais iš Prancūzijos, pateikė svarbų įsisteigimo laisvės aiškinimą. Kai 1998 m. p. de *Lasteyrie du Saillant* persikėlė iš Prancūzijos į Belgiją, buvo iškart apmokestintas nerealizuotas akcijų, kurias jis turėjo Prancūzijos bendrovėje, vertės padidėjimas.

ETT teigė, kad minėta Prancūzijos nuostata gali riboti galimybę naudotis įsisteigimo laisve ir daryti atgrasantį poveikį mokesčių mokėtojams, norintiems įsikurti kitoje valstybėje narėje, nes išvykimo šalyje jų dar negautos pajamos yra apmokestinamos vien dėl to, kad jie perkelia rezidavimo vietą mokesčių tikslais iš Prancūzijos, ir todėl jiems taikomos ne tokios palankios sąlygos, palyginti su asmeniu, kuris neišsikelia iš Prancūzijos.

Nors sprendimas *de Lasteyrie* byloje yra susijęs su konkrečios bylos faktais ir aplinkybėmis, remiantis ETT EB teisės aiškinimu galima daryti išvadas dėl persikėlimo mokesčių apskritai.

Nuolatinių gyventojų apmokestinimas gautų pajamų, o persikeliančių gyventojų – sukauptų pajamų pagrindu, yra skirtingų sąlygų taikymas, trukdantis laivam judėjimui. Jeigu valstybė narė nusprendžia pasinaudoti teise apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas, kurias mokesčių mokėtojas sukaupe gyvendamas jos teritorijoje, ji negali imtis laisvą judėjimą ribojančių priemonių.

Taip užkertamas kelias galimybei iš karto surinkti už negautas turto vertės padidėjimo pajamas mokėtiną mokestį, kai mokesčių mokėtojai perkelia savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais į kitą valstybę narę. ETT *de Lasteyrie* ir *N* bylose nusprendė, kad galimas mokėjimo sustabdymas nustatant, pavyzdžiui, garantijos pateikimo sąlygą, turi ribojamąjį poveikį, nes mokesčių mokėtojas neturi galimybės naudotis turtu, kurį jis pateikia kaip garantiją. Panašiai iš *de Lasteyrie* bylos aišku, kad mokėjimas negali būti sustabdomas nustatant sąlygą paskirti

¹ Byla C-9/02 Hughes de Lasteyrie du Saillant prieš *Ministère de l'économie, des Finances et de l'Industrie*, OL C 94, 2004 4 17, p. 5.

² Byla C-470/04 N prieš *Inspecteur van de Belastingdienst Oost / kantoor Almelo*, 2006 m. rugsėjo 7 d.

atstovą kilmės valstybėje narėje. Apskritai, visos priemonės išlaikyti mokestines pretenzijas turi būti griežtai proporcingos siekiamam tikslui ir dėl jų mokesčių mokėtojas neturi patirti neproporcingų išlaidų.

Kaip ETT patvirtino *N* byloje³, jeigu valstybės narės rezidentas persikelia į kitą valstybę narę, EB teisė neužkerta kelio valstybei narei, iš kurios išvykstama, nustatyti pajamų dalį, išliksiančią jos mokesčių jurisdikcijoje, jeigu dėl to iš karto neatsiranda reikalavimas sumokėti mokesčius ir jeigu mokėjimo atidėjimui nenustatomos papildomos sąlygos. Tokia praktika atitinka mokestinio teritoriškumo principą, susijusį su laikinąja sudėtine dalimi, t. y. rezidavimu tam tikroje teritorijoje laikotarpiu, kuriuo atsiranda apmokestinamasis pelnas. Reikalavimas, pagal kurį mokesčių mokėtojas keisdamas rezidavimo vietą turi pateikti pajamoms apskaičiuoti būtiną mokesčių deklaraciją, gali būti laikomas proporcingas atsižvelgiant į teisėtą tikslą paskirstyti tarp valstybių narių apmokestinimo teises, ypač dvigubo apmokestinimo panaikinimo tikslais⁴.

Atsižvelgdamos į šį sprendimą, dauguma valstybių narių, kurios atskiriems akcijų turėtojams taikė persikėlimo mokesčių taisykles, kurios buvo panašios į nagrinėtasias *de Lasteyrie* byloje, jas panaikino arba pakeitė. Tai suteikė galimybę Komisijai sustabdyti su šiuo konkrečiu aspektu susijusias pažeidimo procedūras, kurias ji buvo pradėjusi dėl kelių valstybių narių. Tačiau Komisija ir toliau stebės šią sritį reglamentuojančias valstybių narių taisykles siekdama užtikrinti, kad jos atitiktų EB teisę.

2.2. Neatitikimo problemos sprendimas ir dvigubo apmokestinimo bei dvigubo neapmokestinimo panaikinimas

Nors leidimas atidėti mokesčių mokėjimą nenustatant sąlygų gali išspręsti akivaizdžiai skirtingų sąlygų taikymo į kitą valstybę narę persikeliantiems ir toje pačioje valstybėje narėje pasiliekančioms mokesčių mokėtojams klausimą, tai nereiškia, kad tikrai bus rastas dabartinio valstybių narių mokesčių sistemų neatitikimo problemos sprendimas. Remiantis EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos dėl pajamų ir kapitalo 13 straipsnio bendrąja taisykle, išimtinę akcijų perleidimo apmokestinimo teisę turi rezidavimo valstybė. Pavyzdinėje konvencijoje nepateikiamos jokios konkrečios taisyklės, kaip apmokestinti asmenis, pakeitusius savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais. Praktiškai kai kurios valstybės narės į dvišalius mokesčių susitarimus įtraukė konkrečias nuostatas, kuriomis siekiama užtikrinti, kad apmokestinimo teisės suteikimas atitiktų išplėstinę mokesčių mokėtojų mokestinę prievolę pagal nacionalinę teisę. Kitos valstybės narės laikosi požiūrio, kad jeigu tariamas perleidimas „įvyksta“ prieš pat išvykimą, tai yra vidaus sandoris, kuriam netaikomas dvigubo apmokestinimo išvengimo susitarimas.

Nepagrįstas ribojimas gali atsirasti, jeigu išvykimo valstybė apskaičiuoja kapitalo prieaugį tariamo perleidimo momentu ir surenka mokestį faktinio perleidimo momentu, o naujoji rezidavimo valstybė apmokestina visą kapitalo prieaugį nuo turto įsigijimo iki faktinio perleidimo. Dėl to atsirastų dvigubas vertės padidėjimo nuo turto įsigijimo iki tariamo perleidimo apmokestinimas, jeigu rezidavimo valstybė laikytų, kad ji turi išimtinę perleidimo apmokestinimo teisę, ir nei viena valstybė narė nesuteiktų kitos valstybės narės nustatyto mokesčio kredito. Komisija mano, kad tuo atveju, kai dvi valstybės narės nusprendžia įgyvendinti tų pačių pajamų apmokestinimo teises, jos turi užtikrinti, kad dėl to neatsirastų

³ 42–46 dalys.

⁴ 49 dalis.

dvigubas apmokestinimas. Šį požiūrį taip pat netiesiogiai pagrindžia ETT sprendimas *N* byloje⁵.

Komisija siūlo valstybėms narėms įvairių galimybių šiems neatitikimams spręsti:

- praktiškai ne viena valstybė narė, kuri arba remiasi tariamu perleidimu prieš pat išvykimą, arba taiko išplėstinę mokestinės prievolės sistemą, jau yra numačiusi mechanizmą, pagal kurį suteikiamas mokesčio, kuriuo tas pačias turto vertės padidėjimo pajamas apmokestina naujoji rezidavimo valstybė, kreditą.
- Be to, valstybės narės galėtų susitarti dėl turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo teisių pasidalijimo, pavyzdžiui, pasidalindamos apmokestinimo teises atsižvelgiant į laikotarpį, kuriuo akcijų turėtojas nuolat gyveno atitinkamose valstybėse narėse. Dėl to gali reikėti keisti dabartinės dvigubo apmokestinimo sutartis. Kaip ETT patvirtino *N* byloje, bet kokio sprendimo atveju priimančioji valstybė narė arba kilmės valstybė narė turėtų atsižvelgti į galimą akcijų vertės sumažėjimą⁶. Tai, kad mokesčių mokėtojas pasinaudojo laisvo judėjimo teise, neturi lemti didesnės turto vertės padidėjimo pajamų dalies apmokestinimo nei ta, kuri būtų apmokestinta, jeigu tas mokesčių mokėtojas nebūtų keitęs rezidavimo vietas.

Neatsižvelgiant į tai, kuri metodą valstybės narės naudoja mokesčių sistemų neatitikimams spręsti, veiksmingas administracinis bendradarbiavimas bus labai svarbus užtikrinant tokių priemonių sėkmę. Išvykimo valstybė galės įgyvendinti savo apmokestinimo teises perleidimo momentu tik tuo atveju, jeigu žinos apie tokį perleidimą. Panašiai, jeigu išvykęs mokesčių mokėtojas nesumoka mokesčių, naujoji rezidavimo valstybė galės padėti išvykimo valstybei surinkti mokesčius jos vardu⁷. Todėl valstybės narės turėtų pasinaudoti visomis Tarpusavio pagalbos direktyvos ir Pretenzijų patenkinimo direktyvos⁸ teikiamomis galimybėmis.

3. BENDROVIŲ PERSIKĖLIMO MOKESČIAI

3.1. *De Lasteyrie* bylos įtaka bendrovėms

Komisija laikosi nuomonės, kad ETT *de Lasteyrie* byloje pateiktas įsisteigimo laisvės aiškinimas dėl fiziniams asmenims taikomų persikėlimo mokesčių taisyklių taip pat turi tiesioginės įtakos persikėlimo mokesčių taisyklėms, kurias valstybės narės taiko bendrovėms⁹.

Europos bendrovių statutu buvo galima pradėti naudotis nuo 2004 m. spalio 8 d., ir tai leido SE (*Societas Europaea*¹⁰) bendrovės statusą turinčiai bendrovei perkelti savo registruotąją buveinę į kitą valstybę narę ir dėl to nelikviduoti bendrovės ir nusteigti naujo juridinio

⁵ 49 dalis.

⁶ 54 dalis.

⁷ Kaip pastebėjo ETT *N* byloje, žr. 52–53 dalis.

⁸ 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB ir 1976 m. kovo 15 d. Tarybos direktyva 76/308/EEB su paskutiniaisiais pakeitimais, padarytais 2001 m. birželio 15 d. Tarybos direktyva 2001/44/EB.

⁹ Kai kurie apžvalgininkai pastebėjo, kad visas sprendimas, išskyrus vieną dalį, buvo parengtas ne tik darant nuorodą į asmenų apmokestinimą, bet vartojant mokesčių mokėtojo sąvoką. Galima pažymėti, kad ir pats ETT remiasi *de Lasteyrie* byla sprendime, kurį priėmė 2005 m. gruodžio 13 d. byloje C-411/03 *Sevic Systems AG* dėl tarpvalstybinio bendrovių jungimosi.

¹⁰ 2001 m. spalio 8 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 2157/2001.

asmens. 2005 m. padarytais Įmonių jungimosi direktyvos (90/434/EEB) pakeitimais¹¹ užtikrinama, kad dėl SE arba Europos kooperatinės bendrovės¹² registruotosios buveinės perkėlimo iš vienos valstybės narės į kitą nebus iš karto apmokestintos negautos turto vertės padidėjimo pajamos, susijusios su turtu, likusiu valstybėje narėje, iš kurios perkeliama buveinė, jeigu bus įvykdytos tam tikros sąlygos. Iš dalies pakeistose direktyvose nėra nuostatų dėl turto, kuris nelieta susijęs su valstybėje narėje, iš kurios perkeliama registruota buveinė, esančia nuolatine buveine. Tačiau Komisija mano, kad bylos *de Lasteyrie* principai taikomi tokiam „perkeltam“ turtui.

Be to, daugelyje valstybių narių taikomas tam tikras persikėlimo mokestis, kai bendrovė perkelia atskirą turtą ar išipareigojimus kitoje valstybėje narėje įsikūrusiai nuolatinei buveinei, nes panašus turto perkėlimas iš pagrindinės buveinės į toje pačioje valstybėje narėje esantį filialą nebūtų susijęs su neatidėtu apmokestinimu¹³.

Kai bendrovė perkelia turtą į kitoje valstybėje narėje esančią nuolatinę buveinę, bendrovės rezidavimo valstybė narė gali pageidauti įgyvendinti apmokestinimo teises ir apmokestinti skirtumą tarp turto bei išipareigojimų rinkos vertės perkėlimo momentu ir jų vertės mokesčių tikslais (turto vertės padidėjimo pajamos). Šis skirtumas paprastai apmokestinamas remiantis gautomis, o ne sukauptomis pajamomis. Tačiau turtas ir išipareigojimai, kuriuos bendrovės pagrindinė buveinė perkelia į kitoje valstybėje narėje esančią nuolatinę buveinę, pagal dabartines daugumos valstybių narių mokesčių taisykles yra laikomi „perleistais“, o turto vertės padidėjimo pajamos, susikaupusios tuo metu, kai turtas buvo faktiškai susijęs su jų teritorijoje reziduojančia bendrove, paprastai apmokestinamos iš karto po to, kai perleidžiamas turtas.

Remiantis *de Lasteyrie* byla galima daryti išvadą, kad mokesčių mokėtojams, kurie persikeldami į kitą valstybę narę įgyvendina savo įsisteigimo laisvės teisę, mokestis negali būti taikomas anksčiau arba jis negali būti didesnis nei tas, kuris taikomas nepersikeliantiems mokesčių mokėtojams. Jeigu valstybė narė leidžia atidėti mokesčių, kuriais apmokestinamas toje valstybėje narėje įsikūrusios bendrovės turto perleidimas tos valstybės narės teritorijoje, mokėjimą, tuomet bet koks neatidėtas turto perkėlimo į kitą valstybę narę apmokestinimas gali prieštarauti EB sutartyje numatytoms laisvėms.

Valstybė narė, pageidaujanti įgyvendinti apmokestinimo teises ir apmokestinti skirtumą tarp turto buhalterinės vertės ir rinkos vertės perkėlimo momentu, gali nustatyti pajamų dalį, išliksiančią jos mokesčių jurisdikcijoje, jeigu dėl to iš karto neatsiranda reikalavimas sumokėti mokesčius ir atidėjimui nenustatomos jokios papildomos sąlygos. Tačiau toks besąlyginis atidėjimas nereiškia, kad tikrai bus išspręstas dabartinio valstybių narių mokesčių sistemų neatitikimo klausimas (žr. 3.2 dalį).

¹¹ 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyva 2005/19/EB.

¹² 2003 m. liepos 22 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 1435/2003.

¹³ Panašūs klausimai gali kilti dėl turto perkėlimo iš nuolatinės buveinės į kitoje valstybėje narėje esančią pagrindinę buveinę arba veikiau dėl perkėlimo tarp dviejų skirtingose valstybėse narėse esančių tos pačios bendrovės nuolatinių buveinių. Siekiant paprastumo, šiame komunikate aptariamas tik turto perkėlimas iš pagrindinės buveinės į nuolatinę buveinę, tačiau jame pateikiama analizė svarbi ir toms kitoms perkėlimo rūšims. Tačiau galima pastebėti, kad praktiškai skirtingais atvejais įtaka gali skirtis nelygu pagrindinės buveinės valstybės narės naudojamas metodas tarptautiniam dvigubam apmokestinimui išvengti.

Jeigu mokesčių mokėjimas atidedamas, valstybės narės gali nustatyti pagrįstas prievolės mokesčių mokėtojams reguliariai pranešti mokesčių administratoriui apie tai, kad jie tebeturi perkeltą turtą arba apie tai, kad iš tikrųjų jį perleido, jeigu tokios prievolės neviršija to, kas yra būtina tikslui pasiekti, ir neužkerta kelio mokesčių mokėtojams naudotis Sutartyje nustatytomis teisėmis. Pavyzdžiui, valstybė narė gali reikalauti, kad jos mokesčių mokėtojai, perkeldami turtą į kitą valstybę narę, pateiktų deklaraciją, patvirtinančią, kad jie to turto neperleido. Taip pat atrodytų priimtinas ir pakankamas paprastas mokesčių mokėtojo metinis patvirtinimas, kad perkeltas turtas toliau nuosavybės teise priklauso jo kitoje valstybėje narėje esančiai nuolatinėi buveinei, ir deklaracija, pateikiama, kai turtas faktiškai perleidžiamas arba toliau perkeliamas į trečiąją valstybę.

Be to, Komisija ragina valstybes nares geriau naudotis turimomis priemonėmis, kad pagerintų informacijos mainus tarp atitinkamų mokesčių administracijų ir jų savitarpio pagalbą. Komisija yra pasirengusi padėti valstybėms narėms nagrinėti automatinių informacijos mainų šioje srityje aprėptį.

Norėdama sumažinti administracinę naštą, valstybė narė gali suteikti savo mokesčių mokėtojams *galimybę* atsisakyti mokesčių mokėjimo atidėjimo ir pasirinkti sumokėti mokesťį turto perkėlimo momentu. Tačiau tokia pasirinkimo galimybė turi būti iš tiesų savanoriška ir nešališka. Valstybė narė neturi versti mokesčių mokėtojų iš karto mokėti mokesťį prinesdama jiems nepagrįstą naštą, kai mokesčių surinkimas atidedamas iki faktinio turto perleidimo.

3.2. Neatitikimo problemos sprendimas ir dvigubo apmokestinimo bei dvigubo neapmokestinimo panaikinimas

Valstybės narės taiko skirtingus turto, perkeliama iš vienos valstybės narės į kitą, vertinimo metodus. Kelios valstybės narės leidžia, kad turtas būtų perleistas į kitoje valstybėje narėje esančią nuolatinę buveinę buhalterine verte. Šios valstybės narės nesinaudoja teise apmokestinti turto buhalterinės vertės ir rinkos vertės skirtumą perkėlimo metu. Paprastai buhalterine verte jos vertina ir turtą, perkeltą į jų teritorijoje esančią nuolatinę buveinę. Kitos valstybės narės siekia pasinaudoti teise apmokestinti buhalterinės vertės ir rinkos vertės skirtumą perkėlimo metu.

Jeigu turtas perkeliamas iš valstybės narės, kuri yra nusprendusi įgyvendinti savo apmokestinimo teises tuo metu, kai turtas perkeliamas į valstybę narę, kuri perkeliama turtą vertina buhalterine verte ir apmokestina bet koki vėlesnį to turto vertės padidėjimą, kai jis perleidžiamas, tai gali lemti dvigubą atitinkamų turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimą. Kita vertus, jeigu turtas perkeliamas iš valstybės narės, kuri leidžia perkėlimą buhalterine verte, į valstybę narę, kuri perkeltą turtą vertina rinkos verte, skirtumas tarp turto buhalterinės vertės ir rinkos vertės nebus apmokestinamas nei vienoje valstybėje narėje, t. y. dėl to atsirastų netyčinis dvigubas neapmokestinimas.

Neatitikimų taip pat esama tuomet, kai dvi valstybės narės taiko tą patį bazinį metodą, bet praktiškai prieina prie skirtingų išvadų dėl konkretaus susijusio turto vertės. Jeigu valstybė narė, į kurią perkeliamas turtas, turto verte laiko didesnę vertę ir taip sudaro sąlygas pripažinti didesnes turto nusidėvėjimo sąnaudas apskaičiuojant nuolatinės buveinės apmokestinamąjį pelną ir apmokestinti mažesnes turto vertės padidėjimo pajamas galimo vėlesnio turto perleidimo atveju, tai gali lemti dvigubą dalies turto vertės padidėjimo pajamų neapmokestinimą. Kita vertus, jeigu valstybė narė, į kurią perkeliamas turtas, turto verte laiko mažesnę vertę, nusidėvėjimas bus mažesnis, o turto vertės padidėjimo pajamos, susijusios su vėlesniu perleidimu, didesnės, ir tai lems dvigubą turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimą.

Tokie neatitikimai trukdo tinkamai veikti vidaus rinkai, nes jie gali atgrasyti bendroves investuoti kitose valstybėse narėse. Be to, dvigubo neapmokestinimo aprėptis gali paskatinti bendroves organizuoti tarpvalstybinę veiklą taip, kad galėtų pasinaudoti neatitikimais tarp įvairių nacionalinių mokesčių sistemų, o ne priimti ekonomiškai pagrįstus verslo sprendimus.

Kai valstybė narė nusprendžia įgyvendinti savo apmokestinimo teisę turto perkėlimo į kitą valstybę narę momentu mokesčių mokėtojas neturėtų dėl to nukentėti dėl dvigubo apmokestinimo. Todėl atitinkamos valstybės narės turėtų užtikrinti, kad būtų imtasi priemonių tokiam dvigubam apmokestinimui išvengti.

Vienas iš būdų tam pasiekti būtų, jeigu valstybė narė, į kurią perkeliamas turtas, pripažintų kitos valstybės narės perkėlimo momentu nustatytą rinkos vertę kaip pradinę turto vertę mokesčių tikslais. Tokį abipusiu pripažinimu pagrįstą metodą būtų paprasta administruoti mokesčių administracijoms ir mokesčių mokėtojams. Tačiau dėl jo gali kilti mokesčių ginčų, nes mokesčių mokėtojai gali siekti pasinaudoti turto vertinimo praktikos skirtumais valstybėse narėse, kad padidintų turto vertės padidėjimo pajamų, apmokestinamų valstybėje narėje, kurioje taikomas mažesnis įmonių pelno mokesčio tarifas, dalį. Kaip alternatyva, valstybės narės galėtų toliau vertinti turtą pagal savo taisykles, bet nustatyti procedūrą galimiems vertinimo skirtumams spręsti, pvz., privalomą ginčų sprendimo mechanizmą, kaip tas, kuris numatytas ES arbitražo konvencijoje (90/436/EEB), arba bendresnį mechanizmą dvigubam apmokestinimui ES išvengti (kaip nurodyta Koordinavimo komunikate, Komisija netrukus ketina nagrinėti tokio mechanizmo aprėptį ir pagrįstumą).

Kai turtas perkeliamas iš valstybės narės, kuri leidžia perkelti turtą buhalterine verte, į valstybę narę, kuri paprastai vertina perkeltą turtą rinkos verte, valstybės narės turėtų imtis tinkamų priemonių dvigubam skirtumui tarp turto buhalterinės vertės ir jo rinkos vertės perkėlimo momentu apmokestinimui išvengti. Tai būtų galima pasiekti, jeigu valstybė narė, į kurią perkeliamas turtas, naudotų kitos valstybės narės buhalterinę vertę kaip pradinę turto vertę mokesčių tikslais. Šiomis aplinkybėmis abipusiu pripažinimu pagrįstas metodas atrodytų pats tinkamiausias sprendimas.

Pirmiau minėti metodai paprastai grindžiami nuostata, kad valstybė, iš kurios perkeliamas turtas, turėtų leisti atidėti mokesčių mokėjimą tol, kol nuolatinė buveinė faktiškai perleis turtą (žr. 4 skyrių). Tačiau reikia pripažinti, kad tam tikrų rūšių turtas, kurį naudoja ar sukuria bendrovės, atsižvelgiant į jo pobūdį nėra skirtas perleisti, t. y. bendrovė jį sunaudoja arba baigiasi jo galiojimo laikas (pvz., tam tikrų rūšių nematerialusis turtas). Kad užtikrintų tinkamą tokio turto apmokestinimą, valstybės narės turto perkėlimo šalies viduje atvejais praktiškai dažnai naudoja kitus apmokestinamuosius įvykius nei faktinis perleidimas, pvz., nacionalinės mokesčių sistemos paprastai kompensuoja pagreitintą nusidėvėjimą pirmaisiais metais po įsigijimo atitinkamu sumažintu nusidėvėjimu vėlesniais metais. Kitas pavyzdys – tai dabartinis pajamų srauto iš įmonės susikurto patento (jokio mokslinių tyrimų ir taikomosios veiklos išlaidų kapitalizavimo) apmokestinimas patento apsaugos laikotarpiu.

Komisija mano, kad tuo atveju, kai valstybės narės, apmokestinamos šalies viduje perkeliama turtą, naudoja ne perleidimą, o kitus apmokestinamuosius įvykius, panašius mechanizmus jos taip pat turėtų galėti taikyti tarpvalstybiniais atvejais, jeigu tai nelemia blogesnių sąlygų taikymo tarpvalstybinėms operacijoms, palyginti su vidaus operacijomis. Tačiau valstybės narės turėtų užtikrinti, kad tokie alternatyvūs mechanizmai nelemtų dvigubo apmokestinimo ir netyčinio dvigubo neapmokestinimo. Todėl jos turėtų koordinuoti jų taikymą su valstybėmis narėmis, į kurias yra perkeliamas turtas. Komisija yra pasirengusi padėti valstybėms narėms parengti išsamias gaires šiais klausimais.

4. PERSIKĖLIMO MOKESČIAI, TAIKOMI IŠVYKIMO ARBA TURTO PERKĖLIMO Į EEE/ELPA VALSTYBES ATVEJU

4.1. EEE valstybėms taikomos laisvės

Europos ekonominės erdvės (EEE) susitarime nustatytos tos pačios keturios pagrindinės laisvės, kaip EB sutartyje (prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo). Jame taip pat įrašytos su keturiomis laisvėmis susijusios horizontaliosios nuostatos. Tačiau mokesčių sritį reglamentuojantys Bendrijos antrinės teisės aktai nebuvo įtraukti į EEE susitarimą. Todėl šioms valstybėms netaikoma Tarpusavio pagalbos direktyva ir Pretenzijų patenkinimo direktyva.

4.2. Asmenų išvykimas ir bendrovių buveinės perkėlimas: laisvas darbuotojų judėjimas ir įsisteigimo laisvė

Galima teigti, kad mokesčiai, taikomi asmenų išvykimo arba bendrovių buveinių perkėlimo atveju, pirmiausia yra susiję su laisvu darbuotojų judėjimu (EB sutarties 39 straipsnis ir EEE susitarimo 28 straipsnis) ir įsisteigimo laisve (EB sutarties 43 straipsnis ir EEE susitarimo 31 straipsnis). Buvo nustatyta, kad *de Lasteyrie* ir *N* bylose nagrinėti persikėlimo mokesčiai, taikyti didelę akcijų dalį įmonėse turintiems asmenims, yra nesuderinami su įsisteigimo laisve. Kadangi tos pačios pagrindinės laisvės taikomos EEE valstybėms, *de Lasteyrie* ir *N* bylose priimti sprendimai yra tiesiogiai svarbūs ir joms. Reikia atsakyti į klausimą, ar yra svarbių padėties skirtumų, kuriais būtų galima pateisinti tokius apribojimus EEE valstybių atveju. Komisija laikosi nuomonės, kad tam tikromis aplinkybėmis neatidėtą mokesčių surinkimą galima pagrįsti svarbesnėmis bendro intereso priežastimis, ypač būtinybe užtikrinti fiskalinės priežiūros veiksmingumą ir užkirsti kelią mokesčių slėpimui.

EEE valstybės neprivalo įgyvendinti mokesčius reglamentuojančių Bendrijos antrinės teisės aktų, kaip antai Tarpusavio pagalbos direktyva ir Pretenzijų patenkinimo direktyva. Todėl tai reiškia, kad valstybės narės gali neturėti tų pačių garantijų, kad atidėtų mokesčių pretenzijos vėliau bus patenkintos, kokias jos turėtų Bendrijoje. Tačiau daugeliu atvejų valstybės narės su EEE valstybėmis yra sudariusios dvišales ar daugiašales mokesčių sutartis, kuriose numatytas privalomas keitimasis informacija, sudarantis sąlygas tinkamam tarpusavio pagalbos lygiui užtikrinti. Komisija mano, kad tais atvejais, kai dėl nepakankamo administracinio bendradarbiavimo valstybės narės neturi galimybės reikalauti, kad būtų įvykdytos jų mokestinės pretenzijos, jos turėtų turėti teisę imtis reikiamų priemonių išvykimo ar perkėlimo momentu.

4.3. Turto perkėlimas: įsisteigimo laisvė, laisvas prekių ir kapitalo judėjimas

Turto perkėlimas iš bendrovės pagrindinės buveinės, esančios valstybėje narėje, į jos nuolatinę buveinę, esančią kitoje valstybėje narėje, gali būti susijęs – nelygu aplinkybės ir turto pobūdis – su įsisteigimo laisve, laisvu prekių judėjimu arba laisvu kapitalo judėjimu.

Kai EEE valstybių atveju taikomos tos pačios laisvės, gali kilti klausimų, panašių į 4.2 dalyje aptartuosius dėl atskirtų mokesčių mokėtojų išvykimo ir bendrovių buveinės perkėlimo. Komisija laikosi nuomonės, kad valstybėms narėms reikėtų leisti reikalauti, kad būtų įvykdytos jų mokestinės pretenzijos turto perkėlimo momentu, jeigu su atitinkama EEE valstybe nare nėra susitarta dėl tinkamų informacijos mainų.

5. PERSIKĖLIMO MOKESČIAI IR TREČIOSIOS ŠALYS

Iš keturių pagrindinių laisvių trečiosioms šalims taikomos tik laisvo kapitalo ir mokėjimų judėjimo nuostatos (56 straipsnis).

Kai išvykstama ar buveinė perkeliama į kitas trečiąsias šalis¹⁴, laisvo asmenų judėjimo nuostatos netaikomos ir valstybės narės gali savo nuožiūra skaičiuoti ir rinkti mokesčius išvykimo momentu. Tačiau asmenų išvykimas ar bendrovės buveinės perkėlimas gali būti susijęs su sandoriais, kuriems taikomos laisvo kapitalo judėjimo nuostatos. Taip pat gali reikėti nagrinėti turto perkėlimą į trečiojoje šalyje esančią nuolatinę buveinę atsižvelgiant į laisvo kapitalo judėjimo nuostatas.

Kadangi su įvairiomis laisvėmis susijusių nuostatų taikymo rezultatas turėtų būti vienodas, matyti, kad neatidėtas mokesčio rinkimas tokio turto perkėlimo momentu ribotų laisvą kapitalo judėjimą. Tačiau, kaip minėta pirmiau, Komisija mano, kad šiomis aplinkybėmis ribojimą galima pateisinti nepakankamu administraciniu bendradarbiavimu. Komisija norėtų paraginti valstybes nares prireikus gerinti administracinį bendradarbiavimą su savo partnerėmis, kurios nėra ES valstybės narės, nes tai geriausias būdas užtikrinti su mokesčių susijusių reikalavimų laikymąsi ir užkirsti kelią mokesčių slėpimui.

6. IŠVADA

Persikėlimo apmokestinimas yra geriausias srities, kurioje valstybėms narėms būtų naudingas koordinavimas ES lygiu, pavyzdys. Koordinuotas metodas gali padėti valstybėms narėms suderinti mokesčių taisykles su EB teisės reikalavimais ir tarpusavyje.

Komisija nori padėti valstybėms narėms įgyvendinti šiame komunikate aptartus koordinuotus sprendimus ir, glaudžiai bendradarbiaudama su valstybėmis narėmis, ketina parengti išsamesnes gaires šiais klausimais.

Komisija ragina Tarybą, Europos Parlamentą ir Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetą pateikti savo nuomonę dėl šio komunikato.

¹⁴ Išskyrus Šveicariją. Pagal 1999 m. Europos bendrijos bei jos valstybių narių ir Šveicarijos Konfederacijos susitarimą laisvo asmenų judėjimo nuostatos taikomos ir Šveicarijai.