

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. gegužės 20 d.\*

Byloje C-352/08

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2008 m. liepos 11 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2008 m. liepos 31 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Modehuis A. Zwijnenburg BV**

prieš

**Staatssecretaris van Financiën,**

\* Proceso kalba: olandų.

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro pirmosios kolegijos pirmininko pareigas einantis A. Tizzano, kolegijos pirmininkas, teisėjai E. Levits, A. Borg Barthet, M. Ilešič ir J.-J. Kasel (pranešėjas)

generalinė advokatė J. Kokott,  
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Modehuis A. Zwijnenburg BV*, atstovaujamos *advocaat* A. Bremmer,

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels ir M. Noort,

— Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir J.-C. Gracia,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. Bruni, padedamos *avvocato dello Stato* P. Gentili,

— Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Roels,

susipažinęs su 2009 m. liepos 16 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

## Sprendimą

- <sup>1</sup> Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (OL L 225, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 142), 11 straipsnio 1 dalies a punkto aiškinimu.

- 2 Šis prašymas pateiktas ginče tarp *Modehuis A. Zwijnenburg BV* (toliau – *Zwijnenburg*) ir *Staatssecretaris van Financiën* dėl prašymo grąžinti sumokėtą perleidimo mokesį, pagrįstą įstatyme numatytu atleidimu nuo mokesčio, taikomu įmonių jungimui.

## **Teisinis pagrindas**

### *Sąjungos teisės aktai*

- 3 Remiantis Direktyvos 90/434 pirma konstatuojamąja dalimi, šia direktyva siekiama užtikrinti, kad įvairių valstybių narių įmonių restruktūrizavimo operacijų, kaip antai įmonių jungimosi, skaidymosi, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis, neturėtų apsunkinti apribojimai, kliūtys ar suvaržymai, visų pirma atsirandantys dėl valstybių narių mokesčių nuostatų.
- 4 Iš šios direktyvos ketvirtos konstatuojamosios dalies matyti, kad bendroje mokesčių sistemoje turėtų būti vengiama taikyti mokesčius jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, kartu apsaugant valstybės narės, kurioje yra perleidžiančioji arba įgytoji įmonė, finansinius interesus.

- 5 Pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį „jungimasis arba skaidymas nėra pagrindas apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas, apskaičiuotas pagal skirtumą tarp perleisto turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės ir jų vertės mokesčių tikslais“.
  
- 6 Pagal Direktyvos 90/343 8 straipsnio 1 dalį „jungimosi, skaidymo arba keitimosi akcijomis metu gaunančiosios arba įgyjančiosios įmonės kapitalui atstovaujančių vertybinių popierių paskirstymas perleidžiančiosios arba įgytosios įmonės akcininkui mainais už pastarosios įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius, savaime nesukelia tokio akcininko pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo“.
  
- 7 Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta:

„1. Valstybė narė gali atsisakyti taikyti arba gali neleisti pasinaudoti visomis arba dalimi II, III ir IV dalių nuostatų, jeigu išaiškėja, kad:

- a) jungimosi, skaidymo, turto perleidimo arba keitimosi akcijomis pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas; tai, kad viena iš 1 straipsnyje nurodytų operacijų vykdoma ne dėl tinkamų komercinių priežasčių, pvz., operacijoje dalyvaujančių įmonių veiklos restruktūrizavimo arba racionalizavimo, gali leisti manyti, kad operacijos pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas.“

*Nacionalinės teisės aktai*

- 8 Pagrindinėje byloje taikomos redakcijos 1969 m. Pelno mokesčio įstatymo (*Wet op de vennootschapsbelasting 1969*) 14 straipsnyje numatyta:

„1. Mokesčių mokėtojas (perleidėjas), kuris perleidžia visas savo įmonės akcijas arba savarankišką jos dalį kitam subjektui, kuris jau yra mokesčių mokėtojas arba tokiu tampa dėl perleidimo (perėmėjas), už perėmėjo akcijų išleidimą (įmonių jungimas) neturi įskaičiuoti perleidimo pelno ar jo metu gauto pelno <...>. Jei pelnas neiškaičiuojamas, perėmėjas pakeičia perleidėją viso jungiant įmones gauto turto atžvilgiu.

<...>

4. Nukrypstant nuo 1 ir 2 dalių, pelnas įskaičiuojamas, jei pagrindinis įmonių jungimo tikslas – išvengti mokesčių arba atidėti jų mokėjimą. Kol bus pateikti priešingi įrodymai, laikoma, kad jungiant įmones siekiama išvengti mokesčių arba atidėti jų mokėjimą, jei jungimas nėra grindžiamas tinkamomis komercinėmis priežastimis, pavyzdžiui, perleidėjo ir perėmėjo veiklos restruktūrizavimu arba racionalizavimu. Jei per trejus metus po perleidimo visos perleidėjo ar perėmėjo akcijos ar jų dalis tiesiogiai ar netiesiogiai perleidžiamos su perleidėju ar perėmėju nesusijusiam asmeniui, laikoma, kad tinkamų komercinių priežasčių nėra, nebent įrodoma priešingai.

<...>

8. Perleidėjas, norintis būti tikras, kad įmonių jungimas nebus laikomas atliktas turint tikslą išvengti mokesčių arba atidėti jų mokėjimą, gali prieš sandorį kreiptis su prašymu į inspektorių, ir šis priima sprendimą, kurį galima skųsti.“

9. Pagal pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos redakcijos 1970 m. Perleidimo mokesčio įstatymo (*Wet op Belastingen van Rechtsverkeer*) 2 straipsnį perleidimo mokestis yra „mokestis, taikomas įsigyjant nekilnojamąjį turtą Nyderlanduose, arba šiam turtui taikomi mokesčiai“.

10. Šio įstatymo 4 straipsnyje nustatyta:

„Be kita ko, „turtas“ 2 straipsnio prasme (tariamasis nekilnojamasis turtas) yra:

- a) įmonių, kurių kapitalą sudaro akcijos ir turtas, kuris įsigijimo momentu ar per vienus metus nuo jo buvo sudarytas ar daugiausia sudarytas iš Nyderlanduose esančio nekilnojamojo turto, su sąlyga, kad visas šis nekilnojamasis turtas ar didžioji jo dalis yra ar buvo skirtas nekilnojamam turtui įsigyti, perleisti ar eksploatuoti, akcijos;

<...>“

11 Pagal šio įstatymo 14 straipsnio h punktą „mokestis yra 6 %“.

12 Šio įstatymo 15 straipsnio 1 dalies h punktas suformuluotas taip:

„1. Pagal viešojo administratoriaus nutarime nustatytas sąlygas nuo mokesčio atleidžiami:

<..>

h) jungimas, skaidymas ir vidinis reorganizavimas <...>“

13 Pagrindinei bylai taikomos redakcijos Įgyvendinimo nutarimo dėl Perleidimo mokesčio įstatymo (*Litvoeringsbesluit wet op belastingen van rechtsverkeer*) 5a straipsnyje numatyta:

„1. Jungimo atleidimas nuo mokesčio, numatytas įstatymo 15 straipsnio 1 dalies h punkte, taikomas, jei bendrovė įsigyja visą kitą bendrovę arba savarankišką jos dalį mainais už akcijas.



2. Atlyginimu akcijomis laikomi atvejai, kai kartu su akcijomis sumokama suma, lygi daugiausia 10% nuo už akcijas sumokėtos sumos.

<...>

7. Šio straipsnio taikymo tikslais bendrovė reiškia ribotos atsakomybės bendrovę, privačią ribotos atsakomybės bendrovę, komanditinę bendrovę ar kitą bendrovę, kurios visą kapitalą ar jo dalį sudaro akcijos <...>“

### **Pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudicinis klausimas**

<sup>14</sup> *Zwijnenburg* prekiavo drabužiais dviejose patalpose Tolstraat 17 ir 19 Meerbeek (Nyderlandai). *Zwijnenburg* buvo patalpų Tolstraat 19 savininkė ir nuomojosi patalpas Tolstraat 17 iš *A. Zwijnenburg Beheer BV* (toliau – *Beheer*), kuri buvo jų savininkė ir vertėsi tik nekilnojamojo turto administravimu.

<sup>15</sup> *Beheer* akcijos priklausė A. J. Zwijnenburg ir jo sutuoktinei (toliau – tėvai).

- 16 *Zwijnenburg* akcijos, tarpininkaujant holdingui, priklausė L. E. Zwijnenburg (toliau – sūnus) ir jo sutuoktinei.
- 17 Siekiant užbaigti dar 1990 m. gruodžio mėn. pradėtą laipsnišką įmonės perleidimą „iš tėvų sūnui“, buvo numatyta, kad *Zwijnenburg* perduos savo drabužių verslą ir patalpas Tolstraat 19 už *Beheer* akcijas. Pagal 1969 m. Pelno mokesčio 14 straipsnio 1 dalį šis įmonių jungimas turėjo būti atleistas nuo mokesčių.
- 18 Vėliau *Zwijnenburg* turėjo įsigyti likusias *Beheer* akcijas, priklausančias tėvams ir kurioms nupirkti buvo pateiktas opcionas. Šis sandoris turėjo būti atleistas nuo perleidimo mokesčio pagal 1970 m. Perleidimo mokesčio įstatymo 15 straipsnio 1 dalies h punktą ir Nutarimo dėl šio įstatymo įgyvendinimo 5a straipsnio 1 dalį.
- 19 2004 m. sausio 13 d. laišku *Zwijnenburg* kreipėsi į mokesčių administratorių, kad gautų patvirtinimą, jog numatytas įmonių *Zwijnenburg* ir *Beheer* jungimas bei vėlesnis *Zwijnenburg Beheer* akcijų įsigijimas yra atleidžiami nuo mokesčių, konkrečiai kalbant, nuo perleidimo mokesčio.
- 20 Tačiau 2004 m. sausio 19 d. Sprendimu mokesčių inspektorius šį prašymą atmetė nusprendęs, kad numatytas įmonių jungimas patenka į 1969 m. Pelno mokesčio įstatymo 14 straipsnio 4 dalies taikymo sritį, nes jo pagrindinis tikslas buvo išvengti mokesčio arba atidėti jo mokėjimą.

- 21 Gavęs skundą, inspektorius paliko galioti savo sprendimą. Apeliaciniame procese *Gerechtshof te 's-Gravenhage* nusprendė, kad dėl šio sprendimo pateiktas *Zwijnenburg* skundas yra nepagrįstas.
- 22 Šio teismo teigimu, planuojamas patalpų, esančių adresu Tolstraat 17 ir Tolstraat 19, sujungimas į vieną įmonę pagrįstas tinkamomis komercinėmis priežastimis. Tačiau abiem patalpoms sujungti pasirinktas įmonių jungimo būdas, pagal kurį *Zwijnenburg* pirmiausia turėjo perleisti savo įmonę *Beheer*, o vėliau įsigyti *Beheer* išleistas akcijas, nebuvo pagrįstas ekonominiais motyvais.
- 23 *Gerechtshof te 's-Gravenhage* nusprendė, kad *Zwijnenburg* negalėjo pakankamai įrodyti, kad planuojamo įmonių jungimo pagrindinis arba vienas pagrindinių tikslų nebuvo mokesčių vengimas. Vienintelė priežastis sudaryti tokį jungimo sandorį buvo noras išvengti perleidimo mokesčio, kurį turėtų sumokėti *Zwijnenburg* tiesiogiai perleidus patalpas, esančias Tolstraat 17, ir atidėti pelno mokesčio, mokėtino nuo skirtumo tarp šio pastato buhalterinės vertės ir jo rinkos vertės perleidimo momentu, mokėjimą.
- 24 *Gerechtshof te 's-Gravenhage* nusprendė, kad net jei galutinis sandorio tikslas buvo buvo susijęs su veikla, tam parengta finansinė schema buvo dirbtinė, skirta pasinaudoti įmonių jungimui taikoma mokesčio lengvata.
- 25 *Zwijnenburg* pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden*.

26 Šis teismas nusprendė, kad aptariamam sandoriui tėvai išsaugojo interesą įmonėje, nors jų ketinimas buvo jos atsisakyti sūnaus ir jo sutuoktinės naudai. Tuo remdamasis jis nutarė, kad numatyto jungimo tikslas buvo išvengti tam tikrų mokesčių pasekmių, t. y. būtent *Zwijnenburg* mokėtino perleidimo mokesčio, jeigu ji įsigytų patalpas, esančias Tolstraat 17 arba jeigu jai būtų perleistos *Beheer* akcijos.

27 *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė, kad 1969 m. Pelno mokesčio 14 straipsnis pakartoja Direktyvos 90/343 11 straipsnio 1 dalies a punkto nuostatas, todėl jos taikomos tik vidaus situacijoms. Tačiau jis pažymėjo, kad perleidimo mokestis nėra mokestis, kuris gali būti netaikomas pagal šią direktyvą.

28 Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar Direktyvos 90/434/EEB 11 straipsnio 1 dalies a punktas <...> turi būti aiškinamas taip, kad šioje direktyvoje numatytais lengvatomis mokesčių mokėtojui neleidžiama pasinaudoti, jeigu visais teisiniais veiksmais siekiama išvengti kitokio mokesčio nei tie mokesčiai, su kuriais susijusios šioje direktyvoje numatytos lengvatos?“

## Dėl prejudicinio klausimo

### *Pirminės pastabos*

- 29 Visos pastabas raštu pateikusių šalys, išskyrus *Zwijnenburg*, manė, kad Teisingumo Teismas turi pripažinti turįs jurisdikciją atsakyti į prejudicinį klausimą.
- 30 Šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia priminti, kad pagal EB 234 straipsnį Teisingumo Teismas turi jurisdikciją priimti prejudicinį sprendimą dėl šios sutarties aiškinimo ir dėl Sąjungos institucijų priimtų aktų galiojimo bei aiškinimo.
- 31 Aišku, kad pagrindinė byla susijusi su nacionalinės teisės nuostata, kuri taikoma tik nacionaliniame kontekste.
- 32 Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, kad Nyderlandų įstatymų leidėjas nusprendė, jog perkeliant Direktyvos 90/434 nuostatas šioje direktyvoje numatyta apmokestinimo tvarka taikoma tik vidaus situacijoms, kaip ir nacionaliniam ar tarptautiniam restruktūrizavimui taikoma ta pati jungimo apmokestinimo tvarka.

- 33 Pagal Teisingumo Teismo praktiką, kai reglamentuojant vien vidaus situacijas nacionalinis įstatymų leidėjas priima tokius pačius sprendimus kaip ir priimti Europos Sąjungos teisėje tam, kad būtų išvengta užsienio piliečių diskriminacijos ir galimo konkurencijos iškreipimo, egzistuoja tam tikras Sąjungos interesas, siekiant išvengti būsimų Sąjungos teisės nuostatų ar sąvokų aiškinimo skirtumų, aiškinti jas vienodai, neatsižvelgiant į jų taikymo sąlygas (žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Leur-Bloem*, C-28/95, Rink. p. I-4161, 32 punktą ir 2002 m. sausio 15 d. Sprendimo *Andersen og Jensen*, C-43/00, Rink. p. I-379, 18 punktą).
- 34 Reikia pridurti, kad tik nacionalinis teismas turi įvertinti tikslią rėmimosi Europos Sąjungos teise apimtį, o Teisingumo Teismo jurisdikcija apsiriboja tik šios teisės nuostatų vertinimu (minėto Sprendimo *Leur-Bloem* 33 punktas).
- 35 Iš to, kas minėta, matyti, kad Teisingumo Teismui priklauso jurisdikcija aiškinti Direktyvos 90/434 nuostatas, net jeigu jos tiesiogiai nereglamentuoja pagrindinėje byloje aptariamoms situacijoms. Todėl reikia atsakyti į *Hoge Raad der Nederlanden* pateiktą klausimą.

### *Dėl prejudicinio klausimo*

- 36 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, kad šioje direktyvoje numatytais lengvatomis mokesčių mokėtojui neleidžiama pasinaudoti, jeigu jis teisiniais veiksmais, kurie apima ir įmonių jungimą, siekia išvengti tokio, kaip antai

pagrindinėje byloje, mokesčio, t. y. perleidimo mokesčio, mokėjimo, nors šis mokestis šioje direktyvoje nenumatytas.

- 37 Iš bylos medžiagos matyti, kad nesant aiškių nacionalinės teisės nuostatų, leidžiančių Nyderlandų mokesčių administratoriui netaikyti atleidimo nuo perleidimo mokesčio įmonių jungimo atveju, jei nustatyta, kad šio mokesčio vengimas yra pagrindinis mokesčio mokėtojo tikslas atliekant jungimą, šis siūlo taikyti Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktą, t. y. apmokestinti pelno mokesčiu, taip kompensuojant išvengtą perleidimo mokestį.
- 38 Kalbant apie direktyvos siekiamą tikslą, Teisingumo Teismas jau yra paaiškinęs, kad šia direktyva pagal jos pirmą konstatuojamąją dalį siekiama nustatyti konkurencijos požiūriu neutralias mokesčių taisykles, kad įmonės galėtų prisitaikyti prie bendrosios rinkos reikalavimų ir tarptautiniu lygiu padidėtų jų gamybiniai pajėgumai bei konkurencingumas. Toje pačioje konstatuojamojoje dalyje taip pat numatoma, kad įvairių valstybių narių įmonių jungimo, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis neturėtų apsunkinti apribojimai, kliūtys ar suvaržymai, atsirandantys visų pirma dėl valstybių narių mokesčių nuostatų (minėto Sprendimo *Leur-Bloem* 45 punktas).
- 39 Konkrečiau kalbant, Direktyva 90/484 siekiama panaikinti įmonių tarptautinio restruktūrizavimo fiskalines kliūtis užtikrinant, kad galimas akcijų vertės padidėjimas nebus apmokestintas iki jų realios realizacijos (2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, Rink. p. I-5795, 32 punktas ir 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *A.T.*, C-285/07, Rink. p. I-9329, 28 punktas).

- 40 Šiuo tikslu būtent Direktyvos 90/434 4 straipsnyje nustatyta, kad jungimasis arba skaidymas nėra pagrindas apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas, apskaičiuotas pagal skirtumą tarp perleisto turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės ir jų vertės mokesčių tikslais, o jos 8 straipsnyje – kad jungimosi, skaidymo arba keitimosi akcijomis metu gaunančiosios arba įgyjančiosios įmonės kapitalui atstovaujančių vertybinių popierių paskirstymas perleidžiančiosios arba įgytosios įmonės akcininkui mainais už pastarosios įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius, savaime nesukelia tokio akcininko pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo.
- 41 Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad Direktyva 90/434 įtvirtinta bendra mokesčių sistema, apimanti įvairias mokesčių lengvatas, turi būti vienodai taikoma visoms įmonių jungimo, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis operacijoms, neatsižvelgiant į jų finansinius, ekonominius ar vien mokestinius motyvus (minėtų Sprendimų *Leur-Bloem* 36 punktas ir *Kofoed* 30 punktas).
- 42 Iš to matyti, kad nustatant, kuriems sandoriams gali būti taikomos Direktyvoje 90/434 numatytos lengvatos, nereikia atsižvelgti į finansines, ekonomines ar fiskalines išvadas. Tačiau numatytų sandorių motyvai yra svarbūs įgyvendinant šios direktyvos 11 straipsnio 1 dalyje numatytą galimybę.
- 43 Remiantis Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktu, valstybės narės ypatingais atvejais išimtinai gali atsisakyti taikyti arba neleisti pasinaudoti visomis arba dalimi šios direktyvos nuostatų, jeigu išaiškėja, kad keitimosi akcijomis pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų visų pirma yra mokesčių vengimas arba jų slėpimas. Be to, ši nuostata taip pat patikslina, kad tai, jog operacija vykdoma ne dėl pagrįstų komercinių priežasčių, pavyzdžiui, operacijoje dalyvaujančių įmonių veiklos restruktūrizavimo arba racionalizavimo, gali leisti manyti, kad operacija turi tokį tikslą (minėtų sprendimų *Leur-Bloem* 38 ir 39 punktai bei *Kofoed* 37 punktą).



- 44 Siekdamas patikrinti, ar toks yra numatytos operacijos tikslas, kompetentingos nacionalinės institucijos turi ne tik taikyti iš anksto nustatytus bendrus kriterijus, tačiau turi ją bendrai patikrinti kiekvienu konkrečiu atveju (minėto Sprendimo *Leur-Bloem* 41 punktas).
- 45 Iš tikrųjų tik išimtiniais ir konkrečiais atvejais valstybės narės pagal Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktą gali atsisakyti taikyti visas šios direktyvos nuostatas ar jų dalį arba netaikyti lengvatų (minėtų sprendimų *Kofoed* 37 punktas ir *A.T.* 31 punktas).
- 46 Todėl Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas, kaip išimtinė nuostata, turi būti aiškinamas siaurai, atsižvelgiant į jo turinį, tikslą ir kontekstą.
- 47 Kalbant apie tinkamus komercinius motyvus, atsižvelgiant į numatytoje operacijoje dalyvaujančių bendrovių veiklos restruktūrizavimą ar racionalizavimą, tarp kurių negali būti sukčiavimo ar mokesčių vengimo prezumpcijos, ši nuostata aiškiai apsiriboja bendrovių jungimu ir kitomis su jų reorganizavimu susijusiomis operacijomis ir taikoma tik mokesčiams, atsirandantiems iš tokių operacijų.
- 48 Minėtas išvadas patvirtina faktas, kad dabartinėje Sąjungos teisės būklėje tiesioginių mokesčių sritis nepriklauso minėtos teisės kompetencijos sričiai.

- 49 Iš tiesų, kaip generalinė advokatė teigė išvados 52 punkte, Direktyva 90/434 nevisiškai suderina mokesčius, kurie gali būti taikomi jungiant skirtingų valstybių narių bendroves ar atliekant panašias operacijas. Nustatant neutralias mokesčių taisykles tuo atžvilgiu, ši direktyva kompensuoja tam tikrus fiskalinius nepatogumus, susijusius su tarptautiniu įmonių restruktūrizavimu.
- 50 Iš to matyti, kad tik aiškiai Direktyvoje 90/434 numatytų mokesčių atžvilgiu gali būti taikomos joje nustatytos lengvatos ir tik jiems gali būti taikoma šios direktyvos 11 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta išimtis.
- 51 Kalbant apie Direktyvoje 90/434 numatytas lengvatas, suteikiančias ypatingą vietą turto vertės padidėjimo apmokestinimui, iš esmės turimi omenyje bendrovėms bei jų akcininkams taikomi mokesčiai.
- 52 Kita vertus, šioje direktyvoje nėra jokių nuorodų, leidžiančių daryti išvadą, jog joje numatytas lengvatas siekiama taikyti kitiems mokesčiams, kaip antai aptariamiesiems pagrindinėje byloje, kurie yra mokesčiai, taikomi įsigyjant atitinkamoje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą.
- 53 Toks atvejis turi būti laikomas priklausančiu valstybių narių fiskalinei kompetencijai.

- 54 Šiomis aplinkybėmis negalima atsisakyti taikyti Direktyvoje 90/434 numatytos lengvatoms pagal jos 11 straipsnio 1 dalies a punktą tam, kad būtų kompensuotas mokesčio, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kurio apmokestinamoji vertė ir tarifas neišvengiamai skiriasi nuo mokesčio, taikomo jungiant bendroves ir kitaip jas reorganizuojant, nesumokėjimas.
- 55 Nusprendus kitaip, būtų pažeistas ne tik vienodas ir darnus Direktyvos 90/434 aiškinimas, bet tai viršytų tai, kas būtina apsaugoti atitinkamos valstybės narės finansinius interesus, numatytus šios direktyvos ketvirtoje konstatuojamojoje dalyje. Kaip generalinė advokatė nurodė išvados 66 punkte, kai numatyto jungimo pagrindinis tikslas yra išvengti perleidimo mokesčio, atitinkamos valstybės narės finansinis interesas apsiriboja apmokestinimu tuo pačiu perleidimo mokesčiu ir todėl nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį.
- 56 Atsižvelgiant į minėtas išvadas, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, jog šioje direktyvoje numatytomis lengvatomis mokesčių mokėtojui, kuris teisiniais veiksmais, apimančiais įmonių jungimą, siekia išvengti mokesčio, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, t. y. perleidimo mokesčio, mokėjimo, turi būti leidžiama pasinaudoti, jeigu šis mokestis nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

- 57 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų

klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

**1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, 11 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, jog šioje direktyvoje numatytais lengvatomis mokesčių mokėtojui, kuris teisiniais veiksmais, apimančiais įmonių jungimą, siekia išvengti mokesčio, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, t. y. perleidimo mokesčio, mokėjimo, turi būti leidžiama pasinaudoti, jeigu šis mokestis nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį.**

Parašai.