

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. lapkričio 10 d.*

Byloje C-126/10

dėl *Supremo Tribunal Administrativo* (Portugalija) 2010 m. vasario 3 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. kovo 10 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Foggia — Sociedade Gestora de Participações Sociais SA

prieš

Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais,

dalyvaujant

Ministério Público,

* Proceso kalba: portugalų.

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Safjan, teisėjai J.-J. Kasel (pranešėjas) ir M. Berger,

generalinis advokatas J. Mazák,
posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2011 m. liepos 14 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Foggia — Sociedade Gestora de Participações Sociais SA*, atstovaujamos *advogado* E. Castro Silva,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes ir J. Menezes Leitão,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos M. Muñoz Pérez,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels ir M. de Ree,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos F Penlington,

— Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Afonso,

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

priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 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 išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp *Foggia — Sociedade Gestora de Participações Sociais SA* (toliau — *Foggia — SGPS*) ir *Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais* (valstybės sekretorius mokesčių klausimais, toliau — *Secretário de Estado*) dėl pastarojo

atsisakymo leisti įvykdžius tos pačios grupės įmonių jungimosi operaciją perkelti mokesčių nuostolius.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 3 Pagal Direktyvos 90/434 9 konstatuojamąją dalį „kadangi būtina valstybėms narėms suteikti galimybę atsisakyti taikyti šią direktyvą, jeigu jungimosi, skaidymo, turto perleidimo arba keitimosi akcijomis procese siekiama mokesčių slėpimo arba vengimo <...>“.

- 4 Direktyvos 90/434 6 straipsnyje, kuris yra šios direktyvos II dalyje, susijusioje su jungimosi, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis atvejais taikomomis taisyklėmis, nustatyta:

„Tais atvejais, kai numatyta, kad jeigu 1 straipsnyje nurodytos operacijos būtų vykdomos tarp valstybės narės, kurioje yra perleidžiančioji įmonė, įmonių, valstybė narė turėtų taikyti nuostatas, leidžiančias gaunančiajai įmonei perimti perleidžiančiosios įmonės nuostolius, kurie dar nebuvo visiškai apskaičiuoti mokesčių tikslais, ji gali išplėsti šių nuostatų taikymą ir savo teritorijoje esančios gaunančiosios įmonės nuolatinės buveinės perimtiems tokiems nuostoliams“.

- 5 Direktyvos 90/434 V dalies „Baigiamosios nuostatos“ 11 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„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

- 6 Į pagrindinei bylai aktualios redakcijos Įmonių pelno mokesčio kodeksą (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, toliau — CIRC) įtrauktas 67 straipsnis, susijęs su mokesčių nuostolių perkėlimu. Šio straipsnio 6, 7 ir 10 dalyse numatyta:

„6. Taikant [CIRC] 68 ir 70 straipsnius dalyje dėl įvairių Europos Sąjungos valstybių narių įmonių jungimosi ir skaidymo sąvoka „įmonė“ suprantama taip, kaip nurodyta Direktyvos 90/434 priede.

7. Šiame skirsnyje numatytas specialus režimas taikomas 1–3 dalyse apibrėžtoms įmonių jungimo, skaidymo ir turto perleidimo operacijoms, kuriose dalyvauja:

- a) įmonės, kurių būstinė arba faktinio valdymo centras yra Portugalijos teritorijoje ir kurios apmokestinamos juridinių asmenų pelno mokesčiu ir nuo jo neatleidžiamos, o jų apmokestinamasis pelnas nustatomas netaikant supaprastinto režimo;
- b) kai visos įmonės tenkina Direktyvos 90/434 3 straipsnyje numatytas sąlygas, viena ar kelios kitų Europos Sąjungos valstybių narių įmonės;

<...>

10. Nustatytas specialus režimas nei visiškai, nei iš dalies netaikomas, jeigu paaiškėja, kad operacijų, kurioms jis taikomas, pagrindinis ar vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas; laikyti, kad šis mokesčių vengimas įrodytas, galima pirmiausia tuo atveju, kai visam atitinkamų įmonių pelnui netaikomas tas pats įmonių pelno mokesčio režimas arba operacijos vykdytos ne dėl tinkamų komercinių priežasčių, kaip antai jose dalyvaujančių įmonių veiklos restruktūrizavimo arba racionalizavimo; tokiu atveju prireikus atitinkamai apskaičiuojamos papildomos mokesčio sumos.“

7 CIRC 69 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Sujungtų įmonių mokestinius nuostolius galima atskaičiuoti iš naujos arba įsigijusiosios įmonės apmokestinamojo pelno, iki pasibaigs 47 straipsnio 1 dalyje numatytas

terminas, pradedamas skaičiuoti nuo mokestinio laikotarpio, per kurį šis pelnas gautas, pradžios, su sąlyga, kad suinteresuotųjų asmenų prašymu, Generaliniam mokesčių direktoratui pateiktu iki kito mėnesio, einančio po jungimosi įregistravimo įmonių registre, pabaigos, išduotas finansų ministro leidimas.

2. Leidimas išduodamas tik jeigu įrodyta, kad jungimas įvykdytas dėl tinkamų komercinių priežasčių, kaip antai dalyvaujančių įmonių veiklos restruktūrizavimo arba racionalizavimo, ir yra įmonės reorganizavimo ir plėtojimo vidutinės trukmės ar ilgalaikės strategijos dalis, ir jeigu jis daro teigiamą įtaką gamybos struktūrai; šiuo atžvilgiu pateikiama visa būtina ar naudinga informacija, kuri apie tokią operaciją suteikia tikslių teisinių ir ekonominių žinių.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 8 2003 m. rugsėjo 29 d. įvykdžius jungimosi operaciją, pagal Portugalijos teisę reglamentuojama holdingo bendrovė *Foggia* — *SGPS* prisijungė tris kitas tos pačios grupės holdingo bendroves.
- 9 Remdamasi CIRC 69 straipsnio 1 dalimi 2003 m. lapkričio 28 d. *Foggia* — *SGPS* pateikė *Secretário de Estado* prašymą leisti iš jos numatomo apmokestinamojo pelno atskaityti nustatytus, bet dar neatlygintus įsigytų bendrovių mokestinius nuostolius, susijusius su 1997–2002 (imtinai) finansiniais metais.

- 10 *Secretário de Estado* patenkino šį prašymą, kiek tai susiję su dviem iš trijų bendrovių, tačiau 2004 m. spalio 6 d. sprendimu atsisakė perkelti *Riguadiana* — *SGPS SA* (toliau — *Riguadiana*) mokestinius nuostolius motyvuodamas tuo, kad šios bendrovės susijungimo su *Foggia* — *SGPS* operacija neatnešė *Foggia* — *SGPS* jokios ekonominės naudos.
- 11 Šiuo atžvilgiu *Secretário de Estado* tarnyba pabrėžė, kad nurodytais metais *Riguadiana* nebe priklausė akcijų paketas, iš savo veiklos ji praktiškai negavo pelno ir investavo tik į vertybinius popierius. Be to, šios bendrovės mokestinių nuostolių, kuriuos sudaro maždaug 2 mln. eurų ir kurie įtraukti į 2002 m. mokesčių deklaraciją, kilmė neaiški. Nors iš tikrųjų dėl *Riguadiana* eliminavimo iš grupės struktūros gali sumažėti šios grupės administravimo ir valdymo išlaidos, *Secretário de Estado* nuomone, negalima laikyti, kad šis teigiamas poveikis struktūrinėms grupės išlaidoms ekonomiškai naudingas *Foggia* — *SGPS*.
- 12 2005 m. sausio 24 d. *Foggia* — *SGPS* pateikė *Tribunal Central Administrativo Sul* specialų administracinį skundą, kuriame prašė panaikinti minėtą sprendimą atmes ti prašymą dėl nuostolių perkėlimo ir įpareigoti priimti administracinį aktą, kuriuo nagrinėjamus mokestinius nuostolius būtų leista perkelti. Šį skundą minėtas teismas atmetė.
- 13 2008 m. gruodžio 3 d. *Foggia* — *SGPS* kreipėsi į *Supremo Tribunal Administrativo*, kuris yra paskutinės instancijos teismas.
- 14 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą *Supremo Tribunal Administrativo* primena, kad „tinkamų komercinių priežasčių“ buvimas yra viena iš CIRC 69 straipsnio 2 dalyje nustatytų kumuliacinių sąlygų, ir *Secretário de Estado* turi diskreciją vertinti, ar

tokia sąlyga tenkinama. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl to, ar *Secretário de Estado* atliktas žodžių junginio „tinkamos komercinės priežastys“ aiškinimas atitinka Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkte pateiktą tokią pačią sąvoką.

- 15 Šiomis aplinkybėmis *Supremo Tribunal Administrativo* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Kaip aiškinti direktyvos [90/434] 11 straipsnio 1 dalies a punktą ir kokia jo taikymo sritis? Būtent: ką reiškia sąvokos „tinkamos komercinės priežastys“ ir operacijose, kurioms taikoma direktyva [90/434], dalyvaujančių bendrovių „veiklos restruktūrizavimas arba racionalizavimas“?

2. Ar mokesčių institucijos požiūris, kad nėra rimtų komercinių priežasčių, kurios pateisintų įsigijusios bendrovės prašymą perkelti jai mokestinius nuostolius, kuriuo remdamasi minėta institucija nusprendė, jog, nepaisant to, kad jungimasis iš tiesų galėjo padaryti teigiamą poveikį grupės išlaidų sistemai, neaišku, koks yra įsigyjamosios bendrovės ekonominis interesas, atsižvelgiant į tai, kad įsigyjamoji bendrovė nevykdė jokios holdingo bendrovei būdingos veiklos ir neturėjo kitoms įmonėms priklausančio kapitalo dalių, todėl ji tik galėjo perleisti labai didelius nuostolius, yra suderinamas su minėta Bendrijos teisės norma?“

Dėl Teisingumo Teismo jurisdikcijos ir prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinum

- 16 Savo rašytinėse pastabose Portugalijos vyriausybė, pirma, nurodo, kad Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos priimti sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, ir, antra, ginčija prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo užduotų klausimų svarbą ir remiasi šio prašymo nepriimtumu.
- 17 Pirmiausia ši vyriausybė tvirtina, kad pagrindinės bylos aplinkybės nagrinėtinos tik nacionaliniame kontekste. Kyla abejonų dėl to, kad šiai bylai taikytina Direktyva 90/434, taigi ir dėl Teisingumo Teismo jurisdikcijos, nes Sąjungos teisė prašymą priimti prejudicinį sprendimą nagrinėjančio teismo byloje netaikoma nei tiesiogiai, nei netiesiogiai.
- 18 Šiuo klausimu primintina, kad pagal SESV 267 straipsnio pirmą dalį Teisingumo Teismo jurisdikcijai, be kita ko, priklauso priimti prejudicinį sprendimą dėl „Sutarčių išaiškinimo“ ir „Sąjungos institucijų <...> aktų <...> išaiškinimo“.
- 19 Neginčijama, kad pagrindinė byla susijusi su nacionalinės teisės nuostata, kuri taikoma tik nacionaliniame kontekste.
- 20 Tačiau iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagal CIRC 67 straipsnį nacionalinio ir tarpvalstybinio lygmens restruktūrizavimo atveju, kiek tai susiję su sujungimu, taikomas vienodas mokesčių režimas, o Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta taisyklė, kuria suteikiama

galimybė atsisakyti taikyti šį mokesčių režimą nesant tinkamų komercinių priežasčių, turi būti taikoma ir vidaus situacijose.

- 21 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, kai reglamentuojant vien vidaus situacijas nacionalinės teisės aktuose numatyti sprendimai atitinka Sąjungos teisėje numatytus sprendimus tam, kad, be kita ko, būtų išvengta šalies rezidentų diskriminacijos ar galimo konkurencijos iškreipimo, egzistuoja neabejotinas Sąjungos interesas, siekiant išvengti būsimų Sąjungos teisės nuostatų ar sąvokų aiškinimo skirtumų, iš Sąjungos teisės perkeltas nuostatas ar sąvokas aiškinti vienodai, nepaisant to, kokiomis sąlygomis jas reikia taikyti (1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Leur-Bloem*, C-28/95, Rink. p. I-4161, 32 punktas; 2002 m. sausio 15 d. Sprendimo *Andersen og Jensen*, C-43/00, Rink. p. I-379, 18 punktas ir 2010 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, Rink. p. I-4303, 33 punktas).
- 22 Reikia pridurti, kad tik nacionalinis teismas turi įvertinti tikslią tokio rėmimosi Sąjungos teise apimtį, o Teisingumo Teismo jurisdikcija apsiriboja tik šios teisės nuostatų nagrinėjimu ir aiškinimu (minėtų sprendimų *Leur-Bloem* 33 punktas ir *Modehuis A. Zwijnenburg* 34 punktas).
- 23 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Teisingumo Teismui priklauso jurisdikcija atsakyti į *Supremo Tribunal Administrativo* klausimus, susijusius su Direktyvos 90/434 nuostatų aiškinimu, net jeigu jos tiesiogiai nereglamentuoja pagrindinėje byloje nagrinėjamos situacijos.
- 24 Antra, Portugalijos vyriausybė teigia, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą nepriimtinas, nes jame nenurodyta, koks ryšys tarp prašomo išaiškinti Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkto, kurio tekstas pakartojamas CIRC 67 straipsnio 10 dalyje, ir pagrindinės bylos dalyko, susijusio su to paties kodekso

69 straipsnio 2 dalimi, kurioje aptariamas mokestinių nuostolių perkėlimas, minimas direktyvos 6 straipsnyje.

- 25 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, vykstant SESV 267 straipsnyje numatyta bendradarbiavimo tarp Teisingumo Teismo ir nacionalinių teismų procedūrai, tik bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į bylos aplinkybes, turi įvertinti, ar reikia prejudicinio sprendimo, kad galėtų priimti savo sprendimą, ir nustatyti Teisingumo Teismui pateikiamų klausimų svarbą. Todėl, kai pateikti klausimai susiję su Sąjungos teisės aiškinimu, Teisingumo Teismas iš principo turi priimti sprendimą (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Leur-Bloem* 24 punktą; 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, p. I-10627, 16 punktą ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08-C-80/08, Rink. p. I-7611, 30 punktą).
- 26 Preziumuojama, kad nacionalinio teismo pateikti klausimai dėl Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytus teisinius pagrindus ir faktines aplinkybes, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, yra svarbūs. Atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo prašymo priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gali tik tuomet, kai akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ir teisiniai pagrindai, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (žr. 2007 m. birželio 7 d. Sprendimo *van der Weerd ir kt.*, C-222/05–C-225/05, Rink. p. I-4233, 22 punktą; minėtų sprendimų *Les Vergers du Vieux Tauves* 17 punktą ir *Paint Graphos ir kt.* 31 punktą).
- 27 Tačiau nagrinėjamu atveju negalima pagrįstai tvirtinti, kad Direktyvos 90/434 išaiškinimas nesusijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis ar dalyku arba problema yra hipotetinė, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prašymas

pateiktas būtent todėl, kad jis galėtų atsakyti, ar *Secretário de Estado* teiginys dėl sąvokos „tinkami komerciniai pagrindai“ yra suderinamas su šios direktyvos 11 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyta sąvoka.

- 28 Iš to matyti, kad, priešingai, nei teigia Portugalijos vyriausybė, reikia pripažinti, jog prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.
- 29 Tačiau atsižvelgiant į antrojo klausimo formuluotę reikia priminti nusistovėjusią teismo praktiką, kurioje numatyta, kad nors per pagal SESV 267 straipsnį pradėtą procedūrą Teisingumo Teismas neturi priimti sprendimo dėl nacionalinės teisės normų suderinamumo su Sąjungos teise ir aiškinti nacionalinių įstatymų ar kitų teisės aktų, jis yra kompetentingas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikti Sąjungos teisės išaiškinimą, leidžiantį jam įvertinti tokį suderinamumą, kad galėtų priimti sprendimą savo nagrinėjamoje byloje (žr., be kita ko, 1993 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Hünernmund ir kt.*, C-292/92, Rink. p. I-6787, 8 punktą ir 2007 m. kovo 6 d. Sprendimo *Placanica ir kt.*, C-338/04, C-359/04 ir C-360/04, Rink. p. I-1891, 36 punktą).
- 30 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, laikytina, kad savo dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad galima laikyti, jog dviejų tos pačios grupės bendrovių jungimosi operacija įvykdyta „dėl tinkamų komercinių priežasčių“, kaip tai suprantama pagal minėtą teisės nuostatą, kai tokia operacija daro teigiamą poveikį šios grupės struktūrinėms išlaidoms, nors įsigyta bendrovė neatlieka jokios veiklos, neturi kitoms įmonėms priklausančio kapitalo dalių ir įsigijusiai bendrovei perleidžia tik labai didelius nuostolius.

Dėl prejudicinių klausimų

- 31 Pirmiausia pabrėžtina, kad Direktyva 90/434 įtvirtinta bendra mokesčių sistema apima įvairias mokesčių lengvatas ir yra vienodai taikoma visoms įmonių jungimo, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis operacijoms, neatsižvelgiant į jų finansinius, ekonominius ar vien mokestinius motyvus (žr. minėto Sprendimo *Leur-Bloem* 36 punktą ir 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, Rink. p. I-5795, 30 punktą).
- 32 Tačiau numatytos operacijos motyvai yra svarbūs įgyvendinant šios direktyvos 11 straipsnio 1 dalyje numatytą valstybėms narėms suteiktą galimybę neleisti nau-dotis šios direktyvos nuostatomis (minėto Sprendimo *Modehuis A. Zwijnenburg* 42 punktas).
- 33 Konkrečiai kalbant, pagal Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktą valstybės narės ypatingais atvejais išimties tvarka gali atsisakyti taikyti visas arba dalį šios direktyvos nuostatų arba neleisti jomis pasinaudoti, jeigu išaiškėja, kad keitimosi akcijomis pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų pirmiausia yra mokesčių vengimas arba jų slėpimas. Be to, šioje nuostatoje taip pat patikslinta, kad tai, jog operacija vykdoma ne dėl tinkamų komercinių priežasčių, pavyzdžiui, operacijoje dalyvaujančių įmonių veiklos restruktūrizavimo arba racionalizavimo, gali leisti manyti, kad šia operacija siekiama tokio tikslo (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Leur-Bloem* 38 ir 39 punktus bei *Kofoed* 37 punktą).
- 34 Dėl „tinkamų komercinių priežasčių“ sąvokos, kaip ji suprantama pagal minėto 11 straipsnio 1 dalies a punktą, Teisingumo Teismas jau yra patikslinęs, kad iš 11 straipsnio formuluotės ir tikslų, kaip ir iš bendrai vertinamos Direktyvos 90/434 formuluotės ir tikslų, matyti, kad ši sąvoka apima ne tik mokestinių lengvatų siekį. Taigi negalima laikyti, kad jungimasis keičiantis akcijomis, kuriuo būtų siekiama tik

šio tikslo, būtų vykdomas dėl tinkamos komercinės priežasties, kaip tai suprantama pagal šią teisės nuostatą (minėto Sprendimo *Leur-Bloem* 47 punktą).

- 35 Todėl galima laikyti, kad yra tinkama komercinė priežastis įvykdyti jungimosi operaciją, kuria siekiama kelių tikslų, tarp kurių gali būti ir mokestinio pobūdžio priežastys, su sąlyga, kad numatomoje operacijoje jos nėra vyraujančios.
- 36 Pagal Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktą, konstatavus, kad jungimosi operacija siekiama tik mokestinių lengvatų ir ji vykdoma ne dėl tinkamų komercinių priežasčių, galima daryti prielaidą, kad pagrindinis ar vienas iš pagrindinių šios operacijos tikslų yra mokesčių vengimas ar jų slėpimas.
- 37 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad norėdamos nustatyti, ar numatoma operacija siekiama tokio tikslo, kompetentingos nacionalinės institucijos turi ne tik taikyti nustatytus bendruosius kriterijus, bet, atsižvelgdamos į konkretų atvejį, išnagrinėti visą aptariamą operaciją. Jeigu būtų nustatyta visuotinai taikoma taisyklė, pagal kurią tam tikroms operacijų rūšims automatiškai nebūtų taikomos mokestinės lengvatos ir nebūtų nagrinėjamas klausimas, ar iš tikrųjų vengiama mokesčių ir ar jie slepiami, tai būtų neproporcinga tam, kas būtina tokiam mokesčių vengimui ar jų slėpimui išvengti, ir pažeistų Direktyva 90/8434 siekiamą tikslą (minėto Sprendimo *Leur-Bloem* 41 ir 44 punktai).
- 38 Būtent nagrinėjant bendrai reikia atsižvelgti į informaciją, kurią nurodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, t. y. kad jungimosi operacijos dieną įsigyjamoji bendrovė nebevykdė jokios savarankiškos valdymo veiklos, nebeturėjo

kitoms įmonėms priklausančio kapitalo dalių ir įsigijusioji bendrovė ketino perimti įsigyjamąsias bendrovės nuostolius, kurie dar nebuvo visiškai apskaičiuoti mokesčių tikslais.

- 39 Tačiau nė viena šios informacijos dalis nėra lemiamą.
- 40 Vis dėlto galima laikyti, kad veiklos nevykdančios bendrovės, kuri įsigyjančiajai bendrovei neatneša nuosavo kapitalo, prisijungimo forma įvykdytas sujungimas ar restruktūrizavimas įsigyjančiosios bendrovės atžvilgiu atliktas dėl tinkamų komercinių priežasčių.
- 41 Be to, neatmestina, kad tokių nuostolių turinčios bendrovės jungimas prisijungiant gali būti įvykdytas dėl tinkamų komercinių priežasčių tiek, kiek Direktyvos 90/434 6 straipsnyje daroma aiški nuoroda į teisės aktus, pagal kuriuos leidžiama perimti įsigytos bendrovės nuostolius, kurie dar nebuvo visiškai apskaičiuoti mokesčių tikslais.
- 42 Tačiau tai, kad šie mokestiniai nuostoliai labai dideli ir aiškiai nenustatyta jų kilmė, gali reikšti, kad mokesčių vengiama ar jie slepiami, kai bendrovės, kuri neatneša kapitalo, jungimo prisijungiant operacija siekiama gauti tik mokestinių lengvatų.
- 43 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, remdamasis Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkte vartojamais žodžiais „restruktūrizavimas“ ir „racionalizavimas“, kelia klausimą, ar dėl grupės administravimo ir valdymo išlaidų sumažėjimo pagal jungimo operaciją prisijungus bendrovę atsirandantis teigiamas poveikis struktūrinėms išlaidoms gali būti tinkama komercinė priežastis, kaip suprantama pagal minėtą straipsnį.

- 44 Norint atsakyti į šį klausimą reikia nurodyti, kad Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas, kaip šioje direktyvoje įtvirtintų su mokesčiais susijusių taisyklių išimtis, turi būti aiškinamas siaurai, atsižvelgiant į jo formuluotę, tikslą ir kontekstą (minėto Sprendimo *Modehuis A. Zwijnenburg* 46 punktas).
- 45 Iš 11 straipsnio 1 dalies a punkto, būtent iš žodžių „pvz., restruktūrizavimas ar racionalizavimas“, matyti, kad taip nurodytos operacijos yra tinkamų komercinių priežasčių pavyzdžiai ir turi būti aiškinamos laikantis „tinkamų komercinių priežasčių“ sąvokos.
- 46 Kaip minėto Sprendimo *Leur-Bloem* 47 punkte nusprendė Teisingumo Teismas, „restruktūrizavimo“ ir „racionalizavimo“ sąvokos apima ne tik siekį gauti mokesčių lengvatų, o kiekviena restruktūrizavimo ir racionalizavimo operacija, skirta tik šiam tikslui pasiekti, nėra įvykdyta dėl tinkamos komercinės priežasties, kaip suprantama pagal šią teisės nuostatą.
- 47 Taigi iš principo nėra kliūtis tam, kad jungimosi operacija, kuria remiantis būtų restruktūrizuota ar racionalizuota grupė, dėl ko sumažėtų šios grupės administravimo ir valdymo išlaidos, būtų atlikta dėl tinkamų komercinių priežasčių. Tačiau taip nėra prisijungimo, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, atveju, kai, atsižvelgiant į numatytos mokesstinės lengvatos apimtį, t. y. daugiau kaip 2 mln. eurų, atitinkama grupė sutaupo labai mažai struktūrinių išlaidų.
- 48 Šiuo klausimu taip pat reikia nurodyti, kad aplinkybė, jog dėl prisijungimo išnykus bendrovei dėl sumažėjusių administracinių ir valdymo išlaidų sutaupoma struktūrinių išlaidų, būdinga kiekvienai jungimo prisijungiant operacijai tiek, kiek prisijungimas savaime reiškia, kad grupės struktūra padaroma paprastesnė.

- 49 Jeigu nuolat būtų pripažįstama, kad dėl sumažėjusių administracinių ir valdymo išlaidų pasiektas struktūrinių išlaidų sutaupymas yra tinkama komercinė priežastis, ir nebūtų atsižvelgta į kitus numatytos operacijos tikslus, ypač į tikslą gauti mokesčių lengvatų, Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyta taisyklė visiškai netektų savo tikslo saugoti valstybių narių finansinius interesus pagal minėtos direktyvos 9 konstatuojamąją dalį valstybėms narėms numatant galimybę mokesčių vengimo ar jų slėpimo atveju atsisakyti taikyti direktyvos nuostatas.
- 50 Be to, primintina, kad Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkte atspindėtas bendrasis Sąjungos teisės principas, kad piktnaudžiavimas teise yra draudžiamas. Šios teisės normų taikymas negali būti išplėstas taip, kad apimtų piktnaudžiavimą, t. y. operacijas, vykdomas ne pagal normalius komercinius sandorius, bet turint vienintelį tikslą — piktnaudžiaujant pasinaudoti šioje teisėje numatytais lengvatomis (šiuo klausimu žr. 1999 m. kovo 9 d. Sprendimo *Centros*, C-212/97, Rink. p. I-1459, 24 punktą; 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 68 ir 69 punktus bei minėto Sprendimo *Kofoed* 38 punktą).
- 51 Šiuo klausimu būtent prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas, atsižvelgdamas į visas bylos, kurioje turi priimti sprendimą, aplinkybes, privalo patikrinti, ar, remiantis šio sprendimo 39–51 punktuose nurodytais kriterijais, jo nagrinėjamoje byloje pakanka įrodymų, leidžiančių manyti, kad susidurta su mokesčių vengimo ar jų slėpimo atveju, kaip suprantama pagal Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktą.
- 52 Taigi į pateiktus klausimus, kurie performuluoti taip, kaip nurodyta šio sprendimo 30 punkte, atsakytina: Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad kai jungiasi dvi tai pačiai grupei priklausančios bendrovės, aplinkybė, kad jungimosi operacijos dieną išsigijamoji bendrovė nevykdė jokios veiklos, neturėjo kitoms įmonėms priklausančio kapitalo dalių ir išsigijusiai bendrovei perleido tik labai didelius nenustatytos kilmės nuostolius, nors ši operacija daro teigiamą poveikį,

nes leidžia sutaupyti šios grupės struktūrinių išlaidų, gali reikšti, kad tokia operacija įvykdyta ne dėl „tinkamų komercinių priežasčių“, kaip suprantama pagal šią teisės nuostatą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas bylos, kurioje turi priimti sprendimą, aplinkybes, privalo patikrinti, ar jo nagrinėjamoje byloje pakanka įrodymų, leidžiančių manyti, kad susidurta su mokesčių vengimo ar jų slėpimo atveju, kaip suprantama pagal minėtą nuostatą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- ⁵³ 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 (penktoji 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 punktą reikia aiškinti taip, kad kai jungiasi dvi tai pačiai grupei priklausančios bendrovės, aplinkybė, kad jungimosi operacijos dieną įsigijamoji bendrovė nevykdė jokios veiklos, neturėjo kitoms įmonėms priklausančio kapitalo dalių ir įsigijusiai bendrovei perleido tik labai didelius nenustatytos kilmės nuostolius, nors ši operacija daro teigiamą poveikį, nes leidžia sutaupyti šios grupės struktūrinių išlaidų, gali reikšti, kad tokia operacija įvykdyta ne dėl „tinkamų komercinių priežasčių“, kaip suprantama pagal šią teisės nuostatą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą

pateikęs teismas, atsižvelgdamas į visas bylos, kurioje turi priimti sprendimą, aplinkybes, privalo patikrinti, ar jo nagrinėjamoje byloje pakanka įrodymų, leidžiančių manyti, kad susidurta su mokesčių vengimo ar jų slėpimo atveju, kaip suprantama pagal minėtą nuostatą.

Parašai.