



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. spalio 18 d.\*

„Teisės aktų derinimas — Direktyva 90/434/EEB — Bendra mokesčių sistema, taikoma įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis — 11 straipsnio 1 dalies a punktas — Nacionalinės teisės aktas, pagal kurį mokesčių lengvatos suteikiamos su sąlyga, kad gautas leidimas — Prašymas suteikti leidimą, kurį reikia pateikti ne mažiau kaip 30 dienų prieš įvykdant numatytą operaciją“

Byloje C-603/10

dėl *Upravno sodišče Republike Slovenije* (Slovėnija) 2010 m. gruodžio 8 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. gruodžio 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Pelati d.o.o.**

prieš

**Slovėnijos Respubliką**

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro penktosios kolegijos pirmininko pareigas einantis E. Levits, teisėjai J.-J. Kasel (pranešėjas) ir M. Safjan,

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Pelati d.o.o.*, atstovaujamos *odvetnik* A. Jarkovič,
- Slovėnijos vyriausybės, atstovaujamos V. Klemenc,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Žebre,

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

priima šį

\* Proceso kalba: slovėnų.

## Sprendimą

- 1 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 išaiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Pelati d.o.o.* (toliau – *Pelati*) ir Slovėnijos Respublikos dėl pastarosios mokesčių administratoriaus sprendimo atmesti prašymą taikyti mokesčių lengvatas įmonės skaidymo atveju.

### Teisinis pagrindas

#### *Sajungos teisė*

- 3 Pagrindinei bylai taikomos redakcijos Direktyvos 90/434 V dalies „Baigiamosios nuostatos“ 11 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„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*

- 4 Pagal Pelną mokesčio įstatymo (*Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, Uradni list RS*, Nr. 17/05; toliau – ZDDPO-1) 47 straipsnį: „perleidžiančiajai bendrovei, gaunančiajai bendrovei ir perleidžiančiosios bendrovės akcininkams suteikiamos teisės pagal [šio įstatymo] 41–47 straipsnius, remiantis mokesčių administratoriaus išduotu leidimu, jei įvykdytos 41–47 straipsniuose numatytos sąlygos.“
- 5 Apmokestinimo procedūra bendrovių jungimosi ar skaidymo atveju numatyta Apmokestinimo procedūros įstatyme (*Zakon o davčnem postopku, Uradni list RS*, Nr. 25/05; toliau – ZDavP-1).
- 6 Pagal ZDavP-1 345 straipsnio 2 dalį apmokestinamasis asmuo mokesčių administratoriui pateikia mokesčių deklaraciją ne vėliau kaip per 60 dienų nuo skaidymo įregistravimo kompetentingo teismo komercinių bendrovių registre.
- 7 ZDavP-1 363 straipsnyje nustatyta:

„(1) Leidimas pagal ZDDPO-1 47 straipsnį išduodamas kiekvienai atskirai operacijai.

(2) Prašymą dėl leidimo pateikia perleidžiančioji bendrovė <...> arba gaunančioji bendrovė <...> ne mažiau kaip 30 dienų iki ZDDPO-1 41 straipsnyje numatytos operacijos.

<...>

(5) Mokesčių administratorius priima sprendimą, susijusį su prašymu dėl leidimo, ne vėliau kaip per 30 dienų nuo prašymo gavimo <...>“

- 8 Pareiga gauti išankstinį mokesčių administratoriaus leidimą, numatyta ZDDPO-1 47 straipsnyje kartu su *ZDavP-1* 363 straipsniu, buvo panaikinta 2007 m. sausio 1 d. įsigaliojus naujoms Pelno mokesčio įstatymo ir Apmokestinimo procedūros įstatymo redakcijoms (*Uradni list RS*, Nr. 117/06), kuriomis nustatyta supaprastinta pranešimo procedūra, pagal kurią apmokestinamajam asmeniui nesilaikant procedūrinių sąlygų automatiškai nebeatimamos Direktyvos 90/434 suteiktos teisės.

### Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 9 2005 m. birželio 30 d. notarinės formos aktu *Pelati* parengė skaidymo projektą, pagal kurį numatyta perduoti dalį įmonės naujai bendrovei. 2005 m. rugsėjo 27 d. *Pelati* kompetentingo teismo komercinių bendrovių registruoti pateikė prašymą įregistruoti jos įstatų pakeitimus. Šie pakeitimai buvo įregistruoti 2005 m. spalio 12 d. nutartimi. 2005 m. spalio 21 d. *Pelati* pateikė prašymą taikyti mokesčių lengvatas šio skaidymo atveju.
- 10 Mokesčių administratorius konstatavo, kad bendrovė buvo pertvarkyta jos įstatų pakeitimų įregistravimo komercinių bendrovių registre momentu. Todėl jis atmetė *Pelati* prašymą, nes jis nebuvo pateiktas per *ZDavP-1* 363 straipsnyje numatytą terminą, t. y. ne mažiau kaip 30 dienų iki numatyto pertvarkymo.
- 11 *Pelati* pateikė skundą dėl šio sprendimo atmesti prašymą, kuriame teigė, kad mokesčių administratorius net neišnagrinėjo klausimo, ar buvo įvykdytos pagrindinės mokesčių lengvatų gavimo sąlygos pagal ZDDPO-1. Šis skundas taip pat buvo atmestas dėl to, kad 30 dienų terminas yra privalomas, t. y. *Pelati* prašymas buvo nepriimtinas, nes pateiktas per vėlai.
- 12 *Pelati* pateikė ieškinį dėl šio sprendimo panaikinimo *Upravno sodišče Republike Slovenije* (Slovėnijos Respublikos administracinis teismas). Ji teigė, kad nurodytas naikinamasis terminas, kaip sankcija už 30 dienų termino, numatyto *ZDavP-1* 363 straipsnio 2 dalyje, nesilaikymą, prieštarauja Direktyvai 90/434. Be to, šio termino laikymasis nevisiškai priklausė nuo apmokestinamosios bendrovės, nes diena, kai įstatų pakeitimus kompetentingas teismas įregistravo komercinių bendrovių registre, lėmė šio termino pabaigą.
- 13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pirmiausia pažymi, kad ZDDPO-1 skirtas Direktyvos 90/434 nuostatoms į Slovėnijos teisės sistemą perkelti. Toliau jis konstatuoja, kad prašymas, leidžiantis gauti mokesčių lengvatas pagal *ZDavP-1* 363 straipsnio 2 dalį, turi būti pateiktas bent 30 dienų prieš numatytą operaciją, šiame įstatyme nenustatyta, kokių momentu ši operacija turi būti laikoma įgyvendinta. Šiuo klausimu jis primena, kad mokesčių administratorius remiasi Komercinių bendrovių įstatymo (*Zakon o gospodarskih družbah, Uradni list RS*, Nr. 30/1993, bylos aplinkybėms taikoma redakcija) 533 straipsniu, pagal kurį kompetentingas teismas tuo pačiu metu į komercinių bendrovių registrą įregistravo ir skaidymą, ir naujos bendrovės įsteigimą. Iš to prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas daro išvadą, kad operacijos data atitinka įstatų įregistravimo į šį registrą datą. Galiausiai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad Direktyvoje 90/434 nėra pagrindo nesuteikti mokesčių lengvatų apmokestinamajai bendrovei, neišnagrinėjus, ar ši bendrovė atitinka tokių lengvatų suteikimo sąlygas.
- 14 Šiomis aplinkybėmis *Upravno sodišče Republike Slovenije* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir Teisingumo Teismui pateikti šį prejudicinį klausimą:

„Ar [Direktyvos 90/434] 11 straipsnį reikia aiškinti taip: šiuo straipsniu draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias Slovėnijos Respublika susieja komercinei bendrovei, norinčiai įvykdyti skaidymą (atskirti bendrovės dalį ir įsteigti naują bendrovę), taikomą mokesčių lengvatą su sąlyga prašymą išduoti

leidimą taikyti mokesčių lengvatas padalijus bendrovę, jei įvykdytos visos numatytos sąlygos, pateikti per nustatytą terminą, pagal kurią pagal nacionalinę teisę apmokestinamasis asmuo, praėjus terminui, automatiškai praranda mokesčių lengvatas?“

## Dėl prejudicinio klausimo

### *Pirminės pastabos*

- 15 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismas turi jurisdikciją priimti prejudicinį sprendimą dėl Sutarčių ir Europos Sąjungos institucijų priimtų aktų aiškinimo.
- 16 Neginčijama, kad pagrindinė byla susijusi su nacionalinės teisės nuostata, kuri taikoma tik nacionaliniame kontekste.
- 17 Tačiau, kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo sprendimo, Slovėnijos teisės aktų leidėjas, perkeldamas Direktyvos 90/434 nuostatas į nacionalinės teisės sistemą, nusprendė šioje direktyvoje numatytą apmokestinimo tvarką taikyti ir vien vidaus situacijoms, t. y. skaidymo atvejais nacionalinei ir tarptautinei restruktūrizacijai taikoma ta pati apmokestinimo tvarka.
- 18 Pagal Teisingumo Teismo praktiką, kai reglamentuodamas vien vidaus situacijas nacionalinis įstatymų leidėjas priima tokius pačius sprendimus kaip ir priimti Sąjungos teisėje tam, kad būtų išvengta 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; 2002 m. sausio 15 d. Sprendimo *Andersen og Jensen*, C-43/00, Rink. p. I-379, 18 punktą ir 2010 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, Rink. p. I-4303, 33 punktą).
- 19 Reikia pridurti, kad tik nacionalinis teismas turi įvertinti tikslią rėmimosi Sąjungos teise apimtį, o Teisingumo Teismo jurisdikcija apsiriboja tik šios teisės nuostatų nagrinėjimu (žr. minėtų sprendimų *Leur-Bloem* 33 punktą ir *Modehuis A. Zwijnenburg* 34 punktą).
- 20 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Teisingumo Teismui priklauso jurisdikcija išaiškinti Direktyvos 90/434 nuostatas, net jeigu jos tiesiogiai nereglamentuoja pagrindinėje byloje nagrinėjamos situacijos, ir atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimą.

### *Dėl esmės*

- 21 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad pagal jį draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias skaidymo operacijai taikomos mokesčių lengvatos suteikiamos su sąlyga, kad su šia operacija susijęs prašymas yra pateiktas per nustatytą terminą, kurio pradžios momento apmokestinamasis asmuo nežino ir kuriam pasibaigus jis praranda teisę į šias lengvatas, neišnagrinėjus, ar šis apmokestinamasis asmuo atitinka jų suteikimo sąlygas.
- 22 Taigi, kaip konstatavo ieškovė pagrindinėje byloje, Slovėnijos vyriausybė ir Europos Komisija, kurios pateikė rašytines pastabas Teisingumo Teismui, Direktyvoje 90/434 nėra jokios nuostatos, susijusios su procesine tvarka, kurios turi laikytis valstybės narės, suteikdamas šioje direktyvoje numatytas mokesčių lengvatas.

- 23 Tačiau pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, nesant Sąjungos teisės aktų atitinkamoje srityje, procesines taisykles, užtikrinančias teisės subjektams Sąjungos teisės suteikiamų teisių apsaugą, vadovaujantis valstybių narių procesinės autonomijos principu, turi nustatyti kiekvienos valstybės narės vidaus teisės sistema, tačiau su sąlyga, kad jos nebūtų mažiau palankios nei tos, kurios taikomos panašioms vidaus teisės situacijoms (lygiavertiškumo principas), ir kad dėl jų Sąjungos teisinės sistemos suteiktų teisių įgyvendinimas netaptų praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) (visų pirma žr. 2006 m. rugsėjo 19 d. Sprendimo *i-21 Germany ir Arcor*, C-392/04 ir C-422/04, Rink. p. I-8559, 57 punktą ir 2011 m. birželio 30 d. Sprendimo *Meilicke ir kt.*, C-262/09, Rink. p. I-5669, 55 punktą).
- 24 Kalbant apie lygiavertiškumo principą, reikia pažymėti, kad šioje byloje Teisingumo Teismas neturi jokių duomenų, kurie keltų abejonių dėl nacionalinės teisės nuostatų, kaip antai nagrinėjamų pagrindinėje byloje, suderinamumo su šiuo principu.
- 25 Tačiau reikia patikrinti, ar tokios teisės nuostatos atitinka reikalavimus veiksmingumo principo, kuris turi būti laikomas pažeistu, jei paaiškėja, kad Sąjungos teisine sistema suteiktos teisės įgyvendinimas tampa neįmanomas ar pernelyg sudėtingas.
- 26 Kalbant apie Direktyvos 90/434 suteiktas teises primintina, kad šia direktyva 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 (žr. minėtų sprendimų *Leur-Bloem* 36 punktą ir *Modehuis A. Zwijnenburg* 41 punktą).
- 27 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 (2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, Rink. p. I-5795, 37 punktas ir minėto Sprendimo *Modehuis A. Zwijnenburg* 45 punktą), t. y. kai numatytos restruktūrizavimo operacijos pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas.
- 28 Šiuo atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad pagal ZDDPO-1 47 straipsnį kartu su *ZDavP-1* 363 straipsnio 2 dalimi apmokestinamasis asmuo turi pateikti prašymą gauti Direktyvoje 90/434 numatytas mokesčių lengvatas, nenorėdamas prarasti šia direktyva suteiktų teisių, bent 30 dienų iki numatytos restruktūrizavimo operacijos.
- 29 Todėl reikia patikrinti, ar šis 30 dienų terminas atitinka veiksmingumo principo reikalavimus, atsižvelgiant į jo trukmę ir pradžios momentą.
- 30 Analizuodamas Sąjungos teisės asmeniui suteiktų teisių veiksmingos teisinės apsaugos principą dėl termino trukmės Teisingumo Teismas yra pripažinęs, jog su šiuo principu suderinamas protingų santykinų naikinamųjų terminų ieškiniui pareikšti nustatymas dėl teisinio saugumo, apsaugant tiek mokesčių mokėtoją, tiek atitinkamą administratorių. Iš tiesų dėl tokių terminų naudojimas Sąjungos teisėje nustatytomis teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (1997 m. liepos 10 d. Sprendimo *Palmisani*, C-261/95, Rink. p. I-4025, 28 punktą ir 1998 m. lapkričio 17 d. Sprendimo *Aprile*, C-228/96, Rink. p. I-7141, 19 punktą). Šiame kontekste Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad 60 dienų ieškinio pateikimo terminas savaime nėra kritikuotinas (1995 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Peterbroeck*, C-312/93, Rink. p. I-4599, 16 punktą ir 2009 m. spalio 6 d. Sprendimo *Asturcom Telecomunicaciones*, C-40/08, Rink. p. I-9579, 43 punktą).
- 31 Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, kad ši teismo praktika taip pat taikoma ir vertinant neteisėtai surinktų nacionalinių mokesčių grąžinimo tvarkas (minėto Sprendimo *Meilicke ir kt.* 55–58 punktai). Tas pats taip pat turi galioti ir vertinant veiksmingumo principo laikymąsi nustatant terminą, kai pateikiamas prašymas gauti mokesčių lengvatas.



- 32 Todėl neatrodo, kad dėl nacionalinės teisės nuostatų, pagal kurias Direktyvoje 90/434 numatytos mokesčių lengvatoms suteikiamos tik su sąlyga, kad atitinkamas prašymas turi būti pateiktas bent 30 dienų iki numatytos restruktūrizavimo operacijos, naudojimas Sąjungos teisėje nustatytais teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas.
- 33 Nors naikinamasis terminas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, savaime neprieštarauja veiksmingumo principui, konkrečiomis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamos bylos aplinkybėmis negalima atmesti galimybės, kad dėl šio termino taikymo tvarkos šis principas gali būti pažeistas.
- 34 Iš tiesų, kalbant apie *ZDavP-1* 363 straipsnio 2 dalyje nustatyto 30 dienų termino pradžios momentą, iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendimo matyti, kad šis terminas skaičiuojamas atgaline tvarka nuo dienos, kai restruktūrizavimo operacija įvykdyta, pažymint, kad šios operacijos įvykdymo diena laikoma diena, kai kompetentingas teismas ją įregistruoja komercinių bendrovių registre.
- 35 Todėl tokiu atveju laikotarpis, per kurį praeina 30 dienų terminas, nepriklauso nuo apmokestinamojo asmens, nes jis tiksliai negali žinoti šio termino pradžios momento, t. y. numatytos restruktūrizavimo operacijos įregistravimo komercinių bendrovių registre dienos.
- 36 Tačiau primintina, kad Direktyva 90/434 siekiami tikslai turi būti įgyvendinti nacionalinėje teisėje laikantis teisinio saugumo reikalavimų. Šiuo tikslu valstybės narės privalo nustatyti pakankamai tikslią, aiškią ir nuspėjamą terminų sistemą, leidžiančią asmenims žinoti savo teises ir pareigas (pagal analogiją žr. 2010 m. sausio 28 d. Sprendimo *Uniplex (UK)*, C-406/08, Rink. p. I-817, 39 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Nacionalinis teismas turi patikrinti, ar laikomasi šių reikalavimų.
- 37 Atsižvelgiant į šiuos motyvus į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad pagal jį nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuriose skaidymo operacijai taikomoms mokesčių lengvatoms pagal šios direktyvos nuostatas nustatoma sąlyga, kad su šia operacija susijęs prašymas būtų pateiktas per nustatytą terminą. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šio termino taikymo, būtent jo pradžios momento nustatymo, tvarka yra pakankamai tiksli, aiški ir nuspėjama, kad būtų užtikrinta, jog apmokestinamieji asmenys žinos savo teises ir galės pasinaudoti šios direktyvos nuostatose numatytais mokesčių lengvatomis.

### Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 38 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: pagal jį nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuriose skaidymo operacijai taikomoms mokesčių lengvatoms pagal šios direktyvos nuostatas nustatoma sąlyga, kad su šia operacija susijęs prašymas būtų pateiktas per nustatytą terminą. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šio termino taikymo, būtent jo pradžios momento**

**nustatymo, tvarka yra pakankamai tiksliai, aiškiai ir nuspėjama, kad būtų užtikrinta, jog apmokestinamieji asmenys žinos savo teises ir galės pasinaudoti šios direktyvos nuostatose numatytais mokesčių lengvatomis.**

Parašai.