



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. gruodžio 19 d.*

„Apmokestinimas — Direktyva 90/434/EEB — Bendra mokesčių sistema, taikoma įvairių valstybių narių įmonėms jungti, skaidyti, turtui perleisti ir keistis akcijomis — 2, 4 ir 9 straipsniai — Turto perleidimas — Turto vertės padidėjimo pajamų dėl perleidžiančiosios bendrovės turto perleidimo apmokestinimas — Apmokestinimo atidėjimas — Mokesčio atidėjimo sąlyga, kad perleidžiančioji bendrovė į savo balansą įtrauktų rezervą, atitinkantį gauto turto vertės padidėjimo vertę“

Byloje C-207/11

dėl 2011 m. balandžio 7 d. *Commissione tributaria regionale di Milano* (Italija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. gegužės 2 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

3D I Srl

prieš

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Cremona

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Tizzano, teisėjai M. Ilešič (pranešėjas), E. Levits, J.-J. Kasel ir M. Safjan,

generalinis advokatas N. Jääskinen,

posėdžio sekretorė A. Impellizzeri, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2012 m. gegužės 10 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *3D I Srl*, atstovaujamos advokatų A. Fantozzi, R. Esposito ir G. Mameli,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* P. Gentili,

— Europos Komisijos, atstovaujamos P. Rossi ir W. Roels,

susipažinęs su 2012 m. liepos 10 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

* Proceso kalba: italų.

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), 2, 4 straipsnių ir 8 straipsnio 1 ir 2 dalių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *3D I Srl* (toliau – 3D I), buvusios *3D FIN Srl*, ir *Agenzia delle Entrate – Ufficio di Cremona* (toliau – *Agenzia delle Entrate*) ginčą dėl pastarosios atsisakymo grąžinti šios bendrovės dėl Bendrijos viduje perleisto vieno iš veiklos padalinių sumokėtą pakaitinį mokestį (*imposta sostitutiva*).

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

- 3 Direktyvos 90/434 1–6 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„kadangi <...> įvairių valstybių narių įmonių jungimosi, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis <...> neturėtų apsunkinti apribojimai, kliūtys ar suvaržymai, atsirandantys, visų pirma, dėl valstybių narių mokesčių nuostatų; kadangi dėl to būtina nustatyti tokioms operacijoms taikytinas konkurencijos požiūriu neutralias mokesčių taisykles, kad įmonės galėtų prisitaikyti prie bendrosios rinkos reikalavimų, ir tarptautiniu lygiu padidėtų jų gamybiniai pajėgumai ir konkurencingumas;

kadangi mokesčių nuostatos tokioms operacijoms yra mažiau palankios nei operacijoms tarp tos pačios valstybės narės įmonių; kadangi šią kliūtį būtina pašalinti;

kadangi šio tikslo neįmanoma pasiekti Bendrijos lygiu pritaikius dabar valstybėse narėse galiojančias sistemas, nes šių sistemų skirtumai gali sukelti iškraipymus; kadangi tik bendra mokesčių sistema gali užtikrinti tinkamą šio klausimo sprendimą;

kadangi 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;

kadangi dėl jungimosi, skaidymo arba turto perleidimo perleidžiančioji įmonė paprastai yra reorganizuojama į turtą gaunančiosios įmonės nuolatinį įsisteigimą arba tampa susieta su tos įmonės nuolatinio įsisteigimu savo turtu;

kadangi perleidžiamo turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo iki faktiško šio turto perleidimo sistema, taikoma turtui, kuris yra perleidžiamas tai nuolatinei buveinei, leidžia atitinkamas turto vertės padidėjimo pajamas atleisti nuo mokesčių, kartu užtikrinant jų galutinį apmokestinimą valstybėje, kurioje perleidžiančioji įmonė yra, jų perleidimo dieną.“

- 4 Šios direktyvos 2 straipsnyje, kuris yra jos 1 dalyje, skirtoje „Bendrosioms nuostatoms“, numatyta:

„Šioje direktyvoje:

<...>

- c) „turto perleidimas“ – tai operacija, kuria tęsianti savo veiklą įmonė perduoda visus, vieną arba keletą savo veiklos padalinių kitai įmonei mainais už [teisę į šios gaunančiosios įmonės įstatinį kapitalą patvirtinančius] vertybinius popierius;
- d) „keitimasis akcijomis“ – tai operacija, kuria įmonė įsigyja kitos įmonės [įstatinio] kapitalo dalį, kuri suteikia jai daugumą balsų toje kitoje įmonėje, mainais už tos kitos įmonės akcininkams (už šių akcininkų vertybinius popierius) išleistus [teisę į pirmos įmonės įstatinį kapitalą patvirtinančius] vertybinius popierius, ir, jeigu taikoma, apmokėjamą grynais pinigais, kurio suma neviršija 10 % tų mainais išleistų vertybinių popierių nominalios vertės arba, jeigu nominalios vertės nėra, – jų buhalterinės vertės;
- e) „perleidžiančioji įmonė“ – tai įmonė, kuri <...> perleidžia visus arba vieną arba keletą savo veiklos padalinių;
- f) „gaunančioji įmonė“ – tai įmonė, gaunanti perleidžiančiosios įmonės <...> visus arba vieną arba keletą jos veiklos padalinių;

<...>“

- 5 Direktyvos 90/434 II dalies 4–8 straipsniuose išdėstytos „Jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis taikomos taisyklės“. Šios direktyvos 4 straipsnyje nustatyta:

„1. 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.

Žemiau pateiktoms sąvokoms priskiriamos tokios reikšmės:

- vertė mokesčių tikslais: vertė, kuria remiantis pelnas arba nuostolis būtų apskaičiuojamas perleidžiančiosios įmonės pajamų, pelno arba kapitalo vertės padidėjimo apmokestinimui, jeigu toks turtas arba tokie įsipareigojimai būtų parduoti tuo metu, kai įvyksta jungimasis arba skaidymas, tačiau ne dėl jo,
- perleistas turtas ir įsipareigojimai: perleidžiančiosios įmonės turtas ir įsipareigojimai, kurie dėl jungimosi arba skaidymo tampa efektyviai susiję su gaunančiosios įmonės nuolatine buveine valstybėje narėje, kurioje yra perleidžiančioji įmonė, ir kurie daro įtaką gaunamam pelnui arba patiriamies nuostoliams, į kuriuos atsižvelgiama mokesčių tikslais.

2. Valstybės narės 1 dalį taiko, jeigu gaunančioji įmonė apskaičiuoja bet kokį nusidėvėjimą ir bet kokį pelną arba nuostolį nuo perleisto turto ir įsipareigojimų, pagal taisykles, kurios įmonei arba įmonėms būtų taikomos, jeigu jungimosi arba skaidymo nebūtų įvykę.

3. Jeigu pagal perleidžiančiosios įmonės valstybės narės įstatymus gaunančioji įmonė turi teisę bet kokį nusidėvėjimą arba bet kokį pelną arba nuostolį nuo perleisto turto arba įsipareigojimų apskaičiuoti kitaip, nei nurodyta 2 dalyje, 1 dalies reikalavimai nėra taikomi tam turtui ir įsipareigojimams, kurių atžvilgiu pasinaudojama šia galimybe.“

- 6 Šios direktyvos 8 straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodyta:

„1. Jungimosi, skaidymo arba keitimosi akcijomis metu [teisę į gaunančiosios arba įgyjančiosios įmonės įstatinį kapitalą patvirtinančių] vertybinių popierių paskirstymas perleidžiančiosios arba įgytosios įmonės akcininkui mainais už [teisę į pastarosios įmonės įstatinį kapitalą patvirtinančius] vertybinius popierius, savaime nesukelia tokio akcininko pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo.

2. Valstybės narės 1 dalį taiko, jeigu akcininkas gautiems vertybiniais popieriais mokesčių tikslais nepriskiria didesnės vertės, negu ta, kurią vertybiniai popieriai, kuriais buvo apsikeista, turėjo prieš pat jungimąsi, skaidymą arba keitimąsi akcijomis.

1 dalies taikymas netrukdo valstybėms narėms turto vertės padidėjimo pajamų, susidariusių paskesnio perleidimo metu, apmokestinti taip, kaip ir turto vertės padidėjimo pajamų, susidariusių dėl iki įgijimo turėtų vertybinių popierių perleidimo.

Šioje pastraipoje sąvoka „vertė mokesčių tikslais“ reiškia dydį, kuriuo vadovaujantis bet koks turto vertės padidėjimas arba nuostolis būtų apskaičiuojami dėl įmonės akcininko bet kokių pajamų, pelno arba kapitalo vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo.“

- 7 Direktyvos 90/434 III dalis skirta „Turto perleidimui taikomoms taisyklėms“. Pagal vienintelį šios direktyvos III dalies 9 straipsnį minėtos direktyvos 4–6 straipsniai taikomi šiam perleidimui.

Italijos teisės aktai

- 8 Į Italijos nacionalinę teisę Direktyva 90/434 perkelta 1992 m. gruodžio 30 d. Įstatyminiu dekretu Nr. 544 dėl suderinimo su Bendrijos direktyvomis, susijusiomis su mokesčių sistema, taikoma įmonėms jungti, skaidyti, turtui perleisti ir keistis akcijomis, nuostatų (GURI Nr. 9, 1993 m. sausio 13 d., p. 8, toliau – Įstatyminis dekretas Nr. 544/1992).

- 9 Įstatyminio dekreto Nr. 544/1992 1 straipsnyje numatyta:

„Šio dekreto nuostatos taikomos: <...>

c) perleidžiant vieno ar kelių subjektų, nurodytų a punkte [t. y. akcinių bendrovių, komanditinių bendrovių, ribotos atsakomybės bendrovių ar kooperatyvų, valstybės ir privačių įmonių, kurių išimtinis ar pagrindinis tikslas – vykdyti komercinę veiklą, reziduojančių nacionalinėje teritorijoje, ir bet kurio panašaus subjekto, reziduojančio kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje], kurie reziduoja skirtingose Sąjungos valstybėse, jeigu vienas iš dviejų reziduoja valstybės teritorijoje, veiklą ar kompleksinę veiklą, susijusią su vienu veiklos padaliniu, vienas kitam“.

- 10 Įstatyminio dekreto Nr. 544/1992 2 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„c punkte nurodytas perleidimas nelaikomas kapitalo vertės padidėjimo pajamų arba kapitalo vertės sumažėjimo nuostolių gavimu, tačiau paskutinioji vertė, mokesčių tikslais priskirta perleistai veiklai ar veiklos padaliniui, laikoma verte, mokesčių tikslais priskirta gautam aciniam kapitalui. Gautų akcijų ar kapitalo dalių vertės ir perleisto turto paskutiniosios vertės, priskirtos pajamų apmokestinimo tikslais, skirtumas nepriskiriamas perleidžiančiosios įmonės ar bendrovės apmokestinamosioms pajamoms, jeigu jis nėra gautas arba paskirstytas akcininkams. Jeigu gautos akcijos įtraukiamos į balansą didesne verte nei perleistos veiklos buhalterinė vertė, šis skirtumas turi būti įtrauktas į *ad hoc* eilutę ir priskirtas prie apmokestinamųjų pajamų paskirstant. <...>“

- 11 Be to, atliekant pagrindinėje byloje nagrinėjamą perleidimą galiojo 1997 m. spalio 8 d. Įstatyminis dekretas Nr. 358 dėl pajamų mokesčių, taikomų bendrovių perleidimo ir perdavimo sandoriams, taip pat jungti, skaidyti ir keistis akcijomis, reformos nuostatų (GURI Nr. 249, 1997 m. spalio 24 d., p. 4, toliau – Įstatyminis dekretas Nr. 358/1997).

12 Įstatyminio dekreto Nr. 358/1997 1 straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodyta:

„1. Jeigu kapitalo vertė padidėja perleidus verslą, kuris nuosavybės teise priklausė ne trumpiau kaip trejus metus ir dėl kurio sprendimas priimtas taikant suvestinės redakcijos Pajamų apmokestinimo įstatymo <...> 54 straipsnyje numatytus kriterijus, vietoj pajamų mokesčio gali būti taikomas pakaitinis 19 % mokestis <...>

2. Norint taikyti pakaitinį mokestį, ketinimas pasinaudoti šia galimybe turi būti nurodytas mokestinio laikotarpio, per kurį gautos kapitalo vertės padidėjimo pajamos, pajamų deklaracijoje <...>.“

13 Įstatyminio dekreto Nr. 358/1997 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Veiklos, vykdytos ne trumpiau kaip trejus metus, perleidimas, kurį atliko suvestinės redakcijos Pajamų apmokestinimo įstatymo 87 straipsnio 1 dalies a ir b punktuose nurodyti subjektai <...> nelaikomas turto vertės padidėjimo gavimu ar nuostoliais. Tačiau perleidžiančioji bendrovė gautų akcijų verte turi pripažinti paskutinę pripažintą perleistos veiklos mokestinę vertę, o gaunančioji bendrovė pakeičia perleidžiančiąją bendrovę pozicijoje, susijusioje su šios veiklos turtu ir įsipareigojimais; šiuo tikslu suvestinėje *ad hoc* lentelėje, pateikiamoje kartu su pajamų deklaracija, ji nurodo balanse įrašytus duomenis ir pripažintas mokestines vertes.

2. Užuoat taikę 1 dalį, joje nurodyti subjektai perleidimo atveju gali pasirinkti taikyti suvestinės redakcijos Pajamų apmokestinimo įstatymą <...> ir šio dekreto 1 straipsnį. Šia galimybe gali būti pasinaudota ir dėl perleidimų, nurodytų [Įstatyminio dekreto Nr. 544/1992] 1 straipsnyje.“

14 Įstatyminiai dekretai Nr. 544/1992 ir Nr. 358/1997 nuo 2004 m. sausio 1 d. pakeisti atlikus nacionalinės mokesčių sistemos reformą. Pagal šią reformą tarpvalstybinių turto perleidimo sandorių mokesčių neutralumo sistema tapo identiška nacionaliniams perleidimo sandoriams numatyta sistemai, o sąlygos, kad verslas turi priklausyti daugiau nei trejus metus, numatytos Įstatyminio dekreto Nr. 358/1997 4 straipsnio 1 dalyje, atsisakyta. Todėl galimybė pasirinkti, kad būtų taikomas 19 % pakaitinis mokestis, buvo panaikinta.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

15 3D I yra kapitalo bendrovė, kurios buveinė Kremonoje (Italija). 2000 m. spalio 12 d. ji perleido savo veiklos padalinį Italijoje bendrovei, Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės rezidentei. Po šio sandorio perleista veikla reorganizuota į nuolatinį šios Liuksemburgo bendrovės padalinį Italijoje. Mainais 3D I gavo šios bendrovės akcijų. Šias akcijas 3D I įtraukė į balansą didesne verte nei perleistos veiklos mokestinė vertė.

16 2001 m. gegužės 9 d. 3D I pasirinko Dekreto Nr. 358/1997 1 straipsnio 1 dalyje ir 4 straipsnio 2 dalyje numatytą galimybę už šį sandorį sumokėti 19 % pakaitinį mokestį ir taip atsisakė Dekreto Nr. 544/1992 2 straipsnio 2 dalyje numatytos mokesčių neutralumo sistemos. Todėl 3D I sumokėjo 5 732 298 000 ITL, t. y. 2 960 484,85 EUR sumą, atitinkančią mokėtino pakaitinio mokesčio sumą. Sumokėjus šį mokestį buvo paskirstytos apskaitoje įrašytos dėl perleidimo sandorio gautos kapitalo vertės padidėjimo pajamos, nes taip pat mokesčių tikslais buvo pripažintas perleisto veiklos padalinio mokestinės vertės ir mainais už perleidimą gautoms įstatinio kapitalo dalims priskirtos vertės skirtumas (šių kapitalo dalių buhalterinė vertė suderinta su mokestine verte).

17 Sužinojusi, be kita ko, apie 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *X ir Y* (C-436/00, Rink. p. I-10829), 3D I 2004 m. sausio 8 d. mokesčių administratoriaus paprašė grąžinti jos sumokėtą pakaitinį mokestį. Ji tvirtino, kad Įstatyminio dekreto Nr. 544/1992 2 straipsnio 2 dalis nesuderinama su Direktyva 90/434, nes juo perleidimo neutralumui taikomos joje nenumatytos sąlygos. Būtent dėl sąlygos, pagal kurią vertės skirtumas privalo būti išaldytas nepaskirstytiname rezerve, suinteresuotosios įmonės praktikoje

renkasi pakaitinį mokestį, nes nacionalinėje sistemoje numatyta trečioji galimybė, t. y. sumokėti įprastą 33 % mokestį nuo vertės skirtumo, yra dar nepalankesnė nei kiti du variantai. 3D I teigė, kad klaidingai manė, jog Įstatyminio dekreto Nr. 544/1992 2 straipsnio 2 dalyje numatytos sąlygos yra teisėtos ir kad dėl šios klaidos ji pasirinko pakaitinį mokestį, o ne mokesčių neutralumo sistemą.

- 18 Kadangi ši prašymą grąžinti *Agenzia delle Entrate* implicitiškai atmetė, 3D I 2004 m. balandžio 13 d. pateikė skundą *Commissione tributaria provinciale di Cremona*. 2006 m. spalio 11 d. sprendimu šis skundas atmestas būtent dėl to, kad 3D I laisvai pasirinko pakaitinio mokesčio sistemą ir kad dėl vertės skirtumo pripažinimo mokesčių tikslais jai buvo pritaikytas labai palankus mokesčio tarifas, palyginti su įprastu mokesčio tarifu, kurį jai būtų tekę mokėti gavus kapitalo vertės padidėjimo pajamų.
- 19 2007 m. kovo 5 d. 3D I pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *Commissione tributaria regionale di Milano*. Šis teismas mano, kad Įstatyminio dekreto Nr. 544/1992 2 straipsnio 2 dalis – kiek joje numatyta pareiga po perleidimo Bendrijos viduje į perleidžiančiosios bendrovės balansą įtraukti rezervą atidedant apmokestinimą, nes to nepadarius apmokestinamas galimas kapitalo vertės padidėjimas dėl šio perleidimo, prieštarauja Direktyvai 90/434 ir nusistovėjusiai Teisingumo Teismo praktikai, pagal kurią pripažintos neteisėtomis priemonės, kliudančios laisvam kapitalo judėjimui ir įsisteigimo laisvei. Iš tiesų siekdamas išvengti tokio nesuderinamumo su Sąjungos teise valstybės narės turi atidėti kapitalo vertės padidėjimo apmokestinimą iki jo faktinio gavimo ir netaikyti šiam atidėjimui sąlygų, kuriomis pernelyg ribojamos šios pagrindinės laisvės.
- 20 Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar valstybės narės teisės aktas, kaip antai Italijos <...> Įstatyminio dekreto [Nr. 544/1992] 2 straipsnio 2 dalis, pagal kurią akcijų perleidimas ar pasikeitimas jomis yra pagrindas apmokestinti perleidžiančiosios įmonės iš perleidimo gautą turto vertės padidėjimą, apskaičiuotą kaip skirtumas tarp perleistų akcijų ar įstatinio kapitalo dalių pirminių įsigijimo išlaidų ir jų rinkos vertės, nebent perleidžiančioji bendrovė į savo balansą įtraukia rezervą, atitinkantį dėl perleidimo gautą turto vertės padidėjimą, šioje byloje nagrinėjamu atveju neatitinka direktyvos [90/434] 2, 4 straipsnių bei 8 straipsnio 1 ir 2 dalių?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 21 Pateiktu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 90/434 2, 4 straipsnius ir 8 straipsnio 1 ir 2 dalis reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama atveju, kaip antai nagrinėjamu pagrindinėje byloje, dėl turto perleidimo ar pasikeitimo akcijomis apmokestinti, kiek tai susiję su perleidžiančiąja bendrove, turto vertės padidėjimo pajamas dėl šio perleidimo, nebent perleidžiančioji bendrovė į savo balansą įtrauktų specialų rezervą, atitinkantį turto vertės padidėjimą dėl šio perleidimo.
- 22 Tačiau neginčijama, kad pagrindinė byla susijusi tik su turto perleidimu, kaip jis suprantamas pagal šios direktyvos 2 straipsnio c punktą, o ne su keitimusi akcijomis, kaip jis suprantamas pagal minėto 2 straipsnio d punktą. Šiomis aplinkybėmis šį klausimą reikia apriboti turto perleidimo atveju.
- 23 Be to, kalbant apie šį atvejį, reikia konstatuoti, jog iš Direktyvos 90/434 9 straipsnio matyti, kad jos 8 straipsnis nėra taisyklių, pripažintų taikytinomis turtui perleisti, dalis. Šiame straipsnyje nustatyta, kad jungimosi, skaidymo arba keitimosi akcijomis metu teisę į gaunančiosios arba įgyjančiosios įmonės įstatinį kapitalą patvirtinančių vertybinių popierių paskirstymas perleidžiančiosios arba įgytosios įmonės akcininkui mainais už teisę į pastarosios įmonės įstatinį kapitalą patvirtinančius vertybinius popierius savaime neturi sukelti tokio akcininko pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų

apmokestinimo. Šio straipsnio netaikymas perleidžiant turtą paaiškintinas tuo, kad tokio perleidimo atveju teisę į gaunančiosios bendrovės įstatinį kapitalą patvirtinantys vertybiniai popieriai perduodami ne gaunančiosios bendrovės akcininkams, o pačiai šiai bendrovei.

- 24 Todėl pateiktą klausimą reikia nagrinėti atsižvelgiant į Direktyvos 90/434 2, 4 ir 9 straipsnius.
- 25 Kalbant būtent apie šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį, taikomą kartu su šios direktyvos 9 straipsniu, pažymėtina, kad joje nustatyta, jog turto perleidimas nėra pagrindas apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas, apskaičiuotas pagal skirtumą tarp perleisto turto, išipareigojimų tikrosios vertės ir jų mokestinės vertės. Šioje nuostatoje nurodyta, kad mokestinė vertė yra vertė, kuria remiantis pelnas arba nuostolis būtų apskaičiuojamas apmokestinant perleidžiančiosios įmonės pajamas, pelną arba kapitalo vertės padidėjimą, jeigu toks turtas ir tokie išipareigojimai būtų perduoti perleidžiant, tačiau ne dėl jo. Perduotas turtas ir išipareigojimai perleidžiant turtą apima perleidžiančiosios bendrovės veiklos padalinius, kurie dėl turto perleidimo yra faktiškai susiejami su gaunančiosios bendrovės nuolatine buveine valstybėje narėje, kurioje yra perleidžiančioji bendrovė, arba tampa tokiu padaliniu, ir kurie daro įtaką gaunamam pelnui arba patiriamams nuostoliams, į kuriuos atsižvelgiama mokesčių tikslais.
- 26 Šiuo mokesčių neutralumo reikalavimu gaunančiosios bendrovės ir įgytosios bendrovės atžvilgiu Direktyva 90/434 siekiama, kaip matyti iš jos 1 ir 4 konstatuojamųjų dalių, užtikrinti, kad perleidžiant įvairių valstybių narių įmonių turtą nebūtų kliudoma atitinkamais apribojimais, kliūtimis ar suvaržymais, atsirandančiais dėl valstybių narių mokesčių teisės nuostatų, kad įmonės galėtų prisitaikyti prie bendrosios rinkos reikalavimų, tarptautiniu lygiu padidinti savo gamybinius pajėgumus ir konkurencingumą (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Leur-Bloem*, C-28/95, Rink. p. I-4161, 45 punktą; 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *A.T.*, C-285/07, Rink. p. I-9329, 21 punktą ir 2010 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, Rink. p. I-4303, 38 punktą).
- 27 Tačiau šis mokesčių neutralumo reikalavimas nėra besąlyginis. Iš tiesų pagal Direktyvos 90/434 4 straipsnio 2 dalį, taikomą kartu su šios direktyvos 9 straipsniu, valstybės narės šio 4 straipsnio 1 dalį taiko, jeigu gaunančioji bendrovė apskaičiuoja naują nusidėvėjimą ir bet kokį pelną arba nuostolį nuo perleisto turto ir išipareigojimų pagal tas pačias sąlygas, kurios perleidžiančiajai bendrovei būtų taikomos, jeigu turto perleidimo nebūtų buvę. Šios direktyvos 4 straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad jeigu pagal perleidžiančiosios bendrovės valstybės narės teisės aktus gaunančioji bendrovė turi teisę šį nusidėvėjimą ir šį pelną arba nuostolį apskaičiuoti kitaip, nei nurodyta šio 4 straipsnio 2 dalyje, šio straipsnio 1 dalies reikalavimai netaikomi tam turtui ir išipareigojimams, dėl kurių gaunančioji bendrovė pasinaudojo šia galimybe.
- 28 Kaip pažymėjo Europos Komisija, šia pareiga gaunančiajai bendrovei, jeigu ji nori pasinaudoti mokesčių neutralumu, išlaikyti perleisto turto ir išipareigojimų vertinimo tęstinumą apskaičiuojant naują nusidėvėjimą ir turto vertės padidėjimą ar nuostolius, susijusius su šiuo perleistu turtu ir išipareigojimais, siekiama, kad šis neutralumas netaptų galutine apmokestinimo išimtimi, kuri vis dėlto nenumatyta Direktyvoje 90/434. Iš tiesų iš 4 ir 6 šios direktyvos konstatuojamųjų dalių matyti, kad ja nustatoma tik su perleistu turtu susijusių turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo sistema, kuria, nors ir siekiant išvengti apmokestinimo dėl paties veiklos perleidimo, apsaugomi perleidžiančiosios bendrovės valstybės finansiniai interesai, užtikrinant šių turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimą, kai jos faktiškai gaunamos (šiuo klausimu žr. 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, Rink. p. I-5795, 32 punktą; minėto Sprendimo *A.T.* 28 punktą ir minėto Sprendimo *Modehuis A. Zwijnenburg* 39 punktą).
- 29 Taigi, nors Direktyvoje 90/434 apibrėžiamos su perleista veikla susijusių turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo sąlygos, kiek tai susiję su gaunančiąja bendrove, joje nenustatytos sąlygos, kuriomis perleidžiančioji bendrovė galėtų pasinaudoti su teisę į gaunančiosios bendrovės

įstatinį kapitalą patvirtinančiais vertybiniais popieriais, perduotais mainais už turto perleidimą, susijusių turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimu, ir visų pirma neregamentuojamas klausimas, kokią vertę perleidžiančioji bendrovė turi priskirti šiems vertybiniais popieriams.

- 30 Taigi, priešingai, nei, atrodo, mano 3D I, tuo remiantis darytina išvada – ne kad Direktyva 90/434 draudžiama valstybėms narėms nustatyti tokias sąlygas, o kad šia direktyva joms paliekama, kaip generalinis advokatas pažymėjo išvados 42 ir 49 punktuose, diskrecija, leidžianti joms perleidžiančiajai bendrovei taikomą mokesčių neutralumą sieti arba nesieti su mainais gautų vertybinių popierių vertinimo sąlygomis, kaip antai mokestinių verčių tęstinumu, jeigu dėl šių sąlygų pats šių vertybinių popierių perdavimas dėl turto perleidimo nelemia su juo susijusio turto vertės padidėjimo apmokestinimo.
- 31 Kaip generalinis advokatas pažymėjo savo išvados 43 punkte, šį teiginį patvirtina Direktyvos 90/434 priėmimo aplinkybės ir tai, kad pateikdama 2003 m. spalio 17 d. pirmąją Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiama Direktyva 90/434, pasiūlymą [COM(2003) 613 galutinis] Komisija, kaip ir Tarybos direktyvos dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, pasiūlyme (OL L, 1969, C 39, p. 1), pasiūlė įtraukti nuostatą dėl vertės, kurią reikia priskirti mainais už veiklos perleidimą gautiems vertybiniais popieriams. Šia nuostata, pagal kurią minėtiems vertybiniais popieriams būtų priskirta perleistos veiklos tikroji vertė prieš pat perleidimą, Komisija siekė išvengti dvigubo apmokestinimo, kuris gali kilti gaunant turto vertės padidėjimo pajamas tokiu atveju, kai gaunančioji bendrovė įvertintų perleistą veiklą pagal Direktyvos 90/434 4 straipsnio 2 dalyje nustatytą sąlygą, o perleidžiančioji bendrovė gautiems vertybiniais popieriams priskirtų perleistos veiklos vertę prieš pat sandorį. Tačiau Sąjungos teisės aktų leidėjas nesivadovavo šiuo pasiūlymu.
- 32 Kiek tai susiję su pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, ir tai nurodė tiek Italijos vyriausybė, tiek Komisija, kad nacionalinės teisės aktais 3D I leista mainais už perleidimą gautiems vertybiniais popieriams priskirti vertę, kurią turėjo perleista veikla iki sandorio, ir taip pasinaudoti su šiais vertybiniais popieriais susijusio turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimu su sąlyga, kuri, kaip konstatuota šio sprendimo ankstesniuose punktuose, pagal dabartinę Sąjungos teisę yra su ja suderinama.
- 33 Šiomis aplinkybėmis negali būti laikoma nesuderinama su Direktyva 90/434 tai, kad nacionalinės teisės aktais perleidžiančiajai bendrovei suteikiama papildoma galimybė priskirti šiems vertybiniais popieriams didesnę vertę nei perleistos veiklos vertė iki sandorio, būtent atitinkančią perleidžiant gautą turto vertės padidėjimo vertę, tačiau ši galimybė siejama su sąlyga, kad ši bendrovė įtrauktų į balansą specialų rezervą, atitinkantį taip nustatytą turto vertės padidėjimą.
- 34 Italijos vyriausybė ir Komisija taip pat nurodė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama sąlyga tik atitinka apskaitos reikalavimus, kurie neišvengiamai kyla dėl akcijų vertinimo, ir kad šio rezervo apmokestinimas paskirstymo perleidžiančiosios bendrovės akcininkams atveju buvo būtinas pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamų faktinių aplinkybių susiklostymu metu galiojusią nacionalinę mokesčių sistemą, nes dėl šios sistemos, kuria su šiuo paskirstymu šioms akcininkams suteiktas mokesčio kreditas, kiltų tiesioginė žala Italijos valstybės išdui ir neteisėta nauda minėtiems akcininkams, ir netiesiogiai – perleidžiančiajai bendrovei.
- 35 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 90/434 2, 4 ir 9 straipsniai aiškintini taip, kad jais nedraudžiama atveju, kaip antai nagrinėjamu pagrindinėje byloje, dėl turto perleidimo apmokestiti, kiek tai susiję su perleidžiančiaja bendrove, turto vertės padidėjimo pajamas dėl šio perleidimo, nebent perleidžiančioji bendrovė į savo balansą įtrauktų specialų rezervą, atitinkantį nustatytą turto vertės padidėjimą dėl šio perleidimo.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- ³⁶ Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių 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, 2, 4 ir 9 straipsniai aiškintini taip, kad jais nedraudžiama atveju, kaip antai nagrinėjamu pagrindinėje byloje, dėl turto perleidimo apmokestinti, kiek tai susiję su perleidžiančiąja bendrove, turto vertės padidėjimo pajamas dėl šio perleidimo, nebent perleidžiančioji bendrovė į savo balansą įtraukia specialų rezervą, atitinkantį nustatytą turto vertės padidėjimą dėl šio perleidimo.

Parašai.