



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. kovo 8 d.¹

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Tiesioginiai mokesčiai — Įvairių valstybių narių įmonės — Bendra mokesčių sistema — Prijungimas — Išankstinis mokesčių administratoriaus leidimas — Direktyva 90/434/EEB — 11 straipsnio 1 dalies a punktas — Mokesčių slėpimas arba mokesčių vengimas — Įsisteigimo laisvė“

Byloje C-14/16

dėl *Conseil d'État* (Prancūzija) 2015 m. gruodžio 30 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. sausio 11 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Euro Park Service, perėmusi bendrovės *SCI Cairnbulg Nanteuil* teises ir pareigas,

prieš

Ministre des Finances et des Comptes publics

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkė R. Silva de Lapuerta, teisėjai E. Regan, J.-C. Bonichot, C. G. Fernlund (pranešėjas) ir S. Rodin,

generalinis advokatas M. Wathelet,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2016 m. rugsėjo 7 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Euro Park Service*, perėmusios bendrovės *SCI Cairnbulg Nanteuil* teises ir pareigas, atstovaujamos iš pradžių advokato N. Boullez, vėliau – advokatų N. Boullez ir M. Castro,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos iš pradžių D. Colas ir S. Ghiandoni, vėliau – D. Colas, E. de Moustier ir S. Ghiandoni,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir L. Pamukcu,

susipažinęs su 2016 m. spalio 26 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

¹ — Proceso kalba: prancūzų.

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49 straipsnio ir 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, 1990, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 142), 11 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Euro Park Service* (toliau – *Euro Park*), perėmusios bendrovės *SCI Cairnbulg Nanteuil* (toliau – *Cairnbulg*) teises ir pareigas, ir *Ministre des Finances et des Comptes publics* (finansų ir viešosios apskaitos ministras, Prancūzija, toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl pastarojo atsisakymo *Cairnbulg* atidėti šios bendrovės turto vertės padidėjimo dėl jos prijungimo prie kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės operacijos apmokestinimą, nes susijungusios bendrovės nepaprašė išankstinio mokesčių administratoriaus leidimo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

- 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 Tuo tikslu joje nustatoma sistema, pagal kurią minėtos operacijos savaime negali būti pagrindas apmokestinti. Su šiomis operacijomis susijęs galimas vertės padidėjimas iš principo gali būti apmokestinamas, bet tik tuo momentu, kai jos yra faktiškai atliekamos.
- 5 Šios direktyvos pirmose keturiose ir devintoje konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

„kadangi tam, kad Bendrijoje būtų sukurtos analogiškos vidaus rinkai sąlygos ir kad būtų užtikrintas bendrosios rinkos sukūrimas bei efektyvus jos veikimas, gali būti reikalingi įvairių valstybių narių įmonių jungimasis, skaidymas, turto perleidimas ir keitimasis akcijomis; kadangi šių operacijų 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 būtina valstybėms narėms suteikti galimybę atsisakyti taikyti šią direktyvą, jeigu jungimosi, skaidymo, turto perleidimo arba keitimosi akcijomis procese siekiama mokesčių slėpimo arba vengimo <...>“

- 6 Šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Jungimasis arba skaidymas nėra pagrindas apmokestininti turto vertės padidėjimo pajamas, apskaičiuotas pagal skirtumą tarp perleisto turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės ir jų vertės mokesčių tikslais. <...>“

- 7 Tos pačios direktyvos 11 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyta:

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

- a) pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių slėpimas arba mokesčių vengimas; 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 slėpimas arba mokesčių vengimas.“

Prancūzijos teisė

- 8 Klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms Prancūzijoje galiojusios reikšmingos *code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas, toliau – CGI) nuostatos yra šios.

- 9 CGI 210 A straipsnyje nustatyta:

„1. Grynosios turto vertės padidėjimo pajamos ir pelnas, gauti iš vykstant susijungimui viso perleisto turto, neapmokestinami pelno mokesčiu.

<...>

3. Šios nuostatos taikomos su sąlyga, kad įsigyjančioji bendrovė susijungimo akte įsipareigoja:

<...>

- b. pakeisti įsigytą bendrovę siekiant iš naujo įtraukti rezultatus, kurių įtraukimas iš naujo dėl jos apmokestinimo buvo atidėtas;
- c. apskaičiuoti vėliau gautas dėl nenudėvimo turto perleidimo jai turto vertės padidėjimo pajamas pagal prijungtos bendrovės apskaitos dokumentuose nurodytą vertę, atsižvelgiant į mokesčius;
- d. į savo apmokestinamąjį pelną įtraukti turto vertės padidėjimo pajamas perleidus nudėvimą turtą <...>.“

- 10 Šio kodekso 210 B straipsnio 3 dalyje numatyta:

„<...> Leidimas suteikiamas, jei atsižvelgiant į perleistą turtą:

- a. operaciją pateisina ekonominės priežastys, pavyzdžiui, be kita ko, bendrovė, kuriai perleidžiamas turtas, vykdo savarankišką veiklą ar perleidimas skirtas pagerinti struktūrai arba sukuriamą šalių asociacija;

- b. operacijos pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų nėra mokesčių slėpimas arba mokesčių vengimas;
 - c. operacija leidžia užtikrinti būsimą turto vertės padidėjimo apmokestinimą, kuris buvo atidėtas.“
- 11 Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas, pagal CGI 210 C straipsnį užtikrinamas Direktyvos 90/434 perkėlimas į nacionalinę teisę. Šiame straipsnyje nurodyta:
- „1. 210 A ir 210 B straipsnių nuostatos taikomos operacijoms, kuriose dalyvauja tik juridiniai asmenys arba subjektai, turintys mokėti pelno mokestį.
2. Šios nuostatos Prancūzijos juridinių asmenų užsienio juridiniams asmenims perleistam turtui taikomos tik jei pagal 210 B straipsnio 3 dalies sąlygas buvo iš anksto suteiktas šių perleidimų leidimas.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 12 2004 m. lapkričio 26 d. pagal Liuksemburgo teisę įsteigta bendrovė *Euro Park*, vienintelė pagal Prancūzijos teisę įsteigtos bendrovės *Cairnbulg* akcininkė, savo naudai nutraukė pastarosios veiklą jos nelikvidavusi. 2005 m. sausio 25 d. deklaracijoje už 2004 m. lapkričio 26 d. užbaigtus finansinius metus *Cairnbulg* pasirinko taikyti CGI 210 A ir paskesniuose straipsniuose numatytą specialią susijungimo schemą. Todėl ji nepritaikė pelno mokesčio už grynąsias turto vertės padidėjimo pajamas ir už pelną, gautą iš turto, kurį perleido *Euro Park*.
- 13 2005 m. balandžio 19 d. notaro patvirtintame akte šis *Cairnbulg* turto perleidimas buvo įvertintas grynąja apskaitine verte, t. y. 9 387 700 EUR. Tame pačiame akte *Euro Park* perleido šį turtą *SCI IBC Ferrier* už 15 776 000 EUR kainą, kuri atitiko jo rinkos vertę 2004 m. lapkričio 26 d.
- 14 Atlikęs mokestinį patikrinimą mokesčių administratorius suabejojo, ar *Cairnbulg* gali būti taikoma speciali susijungimo schema, nes, pirma, *Cairnbulg* nepaprašė CGI 210 C straipsnyje numatyto ministro leidimo ir, antra, šis leidimas jai bet kuriuo atveju nebūtų buvęs suteiktas, nes operacijos negalėjo pateisinti ekonominės priežastys ir ja buvo siekiama nuslėpti mokesčius ar jų išvengti. Todėl *Euro Park*, perėmusiai *Cairnbulg* teises ir pareigas, buvo nurodyta sumokėti papildomai mokesčio ir CGI numatytas baudas tyčinio nusižengimo atveju.
- 15 *Euro Park* paprašė *Tribunal administratif de Paris* (Paryžiaus administracinis teismas, Prancūzija) panaikinti šį apmokestinimą ir baudas. Šiam teismui atmetus prašymą, *Euro Park* kreipėsi į *Cour d'appel de Paris* (Paryžiaus apeliacinis teismas, Prancūzija), ir šis patvirtino šį sprendimą.
- 16 *Euro Park* padavė kasacinį skundą *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) ir nurodė, kad pagal CGI 210 C straipsnio 2 dalį išankstinio leidimo procedūrą taikant tik juridiniams asmenims nerezidentams ir jos netaikant juridiniams asmenims rezidentams, šiame straipsnyje įtvirtinamas SESV 49 straipsnio, todėl ir įsisteigimo laisvės principo nepateisinamas apribojimas.
- 17 Šiomis aplinkybėmis *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Kai pagal valstybės narės nacionalinės teisės nuostatas vidaus teisėje numatyta galimybė, nustatyta Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalyje, ar reikia atsižvelgiant į pirminę Europos Sąjungos teisę peržiūrėti įgyvendinant šią galimybę priimtus aktus?

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas, ar SESV 49 straipsnio nuostatas reikia aiškinti kaip draudžiančias nacionalinės teisės nuostatas, pagal kurias kovos su mokesčių slėpimu arba mokesčių vengimu tikslais bendros mokesčių sistemos taikymas įmonių susijungimui ir panašioms operacijoms priklauso nuo išankstinės leidimo procedūros, kai turtas perleidžiamas užsienio juridiniams asmenims, tačiau ši procedūra netaikoma, kai turtas perleidžiamas pagal nacionalinę teisę įsteigtiems juridiniams asmenims?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 18 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar pagal Sąjungos teisę leidžiama įvertinti nacionalinės teisės aktų, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, suderinamumą atsižvelgiant į pirminę teisę, kai šie teisės aktai buvo priimti siekiant perkelti į vidaus teisę Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkte numatytą galimybę.
- 19 Pagal suformuotą jurisprudenciją nacionalinė priemonė, priklausanti Europos Sąjungos lygiu išsamiai suderintai sričiai, turi būti vertinama atsižvelgiant į šios suderinimo priemonės, o ne į pirminės teisės nuostatas (2015 m. lapkričio 12 d. Sprendimo *Visnapuu*, C-198/14, EU:C:2015:751, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 20 Taigi būtina nustatyti, ar Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas yra toks suderinimas.
- 21 Nagrinėjamu atveju pakanka konstatuoti, kad iš šios nuostatos teksto aiškiai matyti, jog taip nėra.
- 22 Iš tiesų, pirmiausia, kaip matyti iš šio teksto, minėtoje nuostatoje suteikiama valstybėms narėms galimybė netaikyti visų arba dalies minėtos direktyvos nuostatų arba jų nebetaikyti tuomet, kai į jos taikymo sritį patenkančios operacijos, pavyzdžiui, įvairių valstybių narių įmonių susijungimo (tarpvalstybinės susijungimo operacijos), pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių slėpimas arba jų vengimas (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, 38 punktą).
- 23 Be to, įgyvendinant šią suteiktą kompetenciją šioje nuostatoje taip pat leidžiama valstybėms narėms preiumuoti mokesčių slėpimą arba jų vengimą, kai susijungimo operacijos nepateisina ekonominės priežastys (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, 39 punktą).
- 24 Galiausiai, kalbant apie tokios galimybės įgyvendinimą, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad, nesant išsamesnių Sąjungos teisės nuostatų šiuo klausimu, laikydamosi proporcingumo principo valstybės narės turi nustatyti tvarką, būtiną taikyti Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktui (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, 43 punktą).
- 25 Šiomis aplinkybėmis konstatuotina, kad, kalbant apie priemones, skirtas kovoti prieš mokesčių slėpimą ir jų vengimą, šia nuostata nesiekama išsamaus suderinimo Sąjungos lygiu.
- 26 Vadinas, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: kadangi Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas nėra išsamus suderinimas, pagal Sąjungos teisę leidžiama įvertinti nacionalinės teisės aktų, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, suderinamumą atsižvelgiant į pirminę teisę, nors šie teisės aktai buvo priimti siekiant perkelti į vidaus teisę šioje nuostatoje numatytą galimybę.

Dėl antrojo klausimo

- 27 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar SESV 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jis draudžia nacionalinės teisės aktus, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos tarpvalstybinio susijungimo atveju tam, kad būtų suteiktos mokesčių lengvatos, kurios taikomos tokiai operacijai pagal Direktyvą 90/434 – nagrinėjamu atveju Prancūzijos bendrovės kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovei perduoto turto vertės padidėjimo apmokestinimo atidėjimas – taikoma išankstinio leidimo procedūra, per kurią siekdamas gauti šį leidimą mokesčių mokėtojas turi įrodyti, kad atitinkamą operaciją pateisina ekonominės priežastys, kad jos pagrindinis arba vienas iš tikslų nėra mokesčių slėpimas arba mokesčių vengimas ir kad šios operacijos sąlygos leidžia užtikrinti būsimą turto vertės padidėjimo apmokestinimą, kuris buvo atidėtas, nors vidaus susijungimo operacijos atveju toks atidėjimas suteikiamas mokesčių mokėtojui netaikant tokios procedūros.
- 28 Šiuo klausimu reikia priminti, kad tarpvalstybinis susijungimas yra atskiras pasinaudojimo įsisteigimo laisve būdas, kuris svarbus geram vidaus rinkos veikimui, todėl priklauso ekonominei veiklai, kurios atžvilgiu valstybės narės yra įpareigosios gerbti šią laisvę (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *SEVIC Systems*, C-411/03, EU:C:2005:762 19 punktą).
- 29 Tam, kad iš valstybių narių mokesčių teisės nuostatų nekiltų šio konkretaus pasinaudojimo įsisteigimo laisve būdo apribojimų, nepalankaus vertinimo arba iškreipimo, Direktyvoje 90/434, kaip tai matyti iš jos pirmos–penktos konstatuojamųjų dalių, nustatyta bendra mokesčių schema, kurioje numatytos mokesčių lengvatos, kaip antai per tokią operaciją perduoto turto vertės padidėjimo apmokestinimo atidėjimas.
- 30 Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas jau turėjo galimybę patikslinti, kad valstybės narės turi suteikti šias mokesčių lengvatas operacijoms, kurios patenka į šios direktyvos taikymo sritį, nebent šių operacijų pagrindinis ar vienas pagrindinių tikslų būtų mokesčių slėpimas arba mokesčių vengimas, kaip tai suprantama pagal minėtos direktyvos 11 straipsnio 1 dalies a punktą (2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *A.T.*, C-285/07, EU:C:2008:705 30 punktas).
- 31 Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir Prancūzijos vyriausybė nurodė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamais teisės aktais siekiama užtikrinti Direktyvos 90/434, konkrečiai kalbant, jos 11 straipsnio 1 dalies a punkto, perkėlimą į vidaus teisę, pirmiausia būtina nustatyti, ar priimant tokius nacionalinės teisės aktus, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, galima remtis šia nuostata ir šiuo pagrindu, ar ši direktyva draudžia tokius teisės aktus.

Dėl Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkto

- 32 Pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus Prancūzijos bendrovės kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovei perduoto turto vertės padidėjimo apmokestinimo atidėjimui taikoma išankstinio leidimo procedūra, per kurią siekdamas gauti šį leidimą mokesčių mokėtojas turi įrodyti, kad įgyvendintos trys sąlygos: 1) kad atitinkamą operaciją pateisina ekonominės priežastys; 2) kad jos pagrindinis arba vienas iš tikslų nėra mokesčių slėpimas arba mokesčių vengimas; ir 3) kad šios operacijos sąlygos leidžia užtikrinti būsimą turto vertės padidėjimo apmokestinimą, kuris buvo atidėtas.
- 33 Taigi kyla klausimas, ar Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas draudžia priimti tokius teisės aktus.

– Dėl išankstinio leidimo procedūros buvimo

- 34 Dėl išankstinio leidimo procedūros svarbu priminti, kad Direktyvoje 90/434 nėra jokio procedūros reikalavimo, kurio turi laikytis valstybės narės, kad suteiktų šioje direktyvoje numatytas mokesčių lengvatas.
- 35 Net manant, kad minėta direktyva leidžia valstybėms narėms numatyti tokį reikalavimą, pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose numatytas reikalavimas yra nesuderinamas su ta pačia direktyva.
- 36 Jeigu nėra šių sritį reglamentuojančių Sąjungos taisyklių, pagal procesinės autonomijos principą jos turi būti įtvirtintos kiekvienos valstybės narės teisės sistemoje su sąlyga, kad nebūtų mažiau palankios nei taisyklės, reglamentuojančios panašias situacijas, kurioms taikoma vidaus teisė (lygiavertiškumo principas), ir kad dėl jų netaptų praktiškai neįmanoma ar pernelyg sudėtinga pasinaudoti Sąjungos teisės suteiktomis teisėmis (veiksmingumo principas) (2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *Pelati*, C-603/10, EU:C:2012:639, 23 punktą ir jame nurodyta jurisprudenciją).
- 37 Kalbant apie pastarąjį principą, reikia priminti, kad kiekvieną atvejį, kai kyla klausimas, ar dėl nacionalinės procesinės nuostatos naudojimas Sąjungos teisės privatiems asmenims suteikiamomis teisėmis praktiškai tampa neįmanomas arba pernelyg sudėtingas, reikia nagrinėti atsižvelgiant į prireikus atitinkamos valstybės narės teismų sistemą pagrindžiančius principus, tarp kurių yra teisinio saugumo principas (šiuo klausimu žr. 2013 m. birželio 27 d. Sprendimo *Agrokonsulting*, C-93/12, EU:C:2013:432, 48 punktą ir 2015 m. spalio 6 d. Sprendimo *Târșia*, C-69/14, EU:C:2015:662, 36 punktą).
- 38 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau patikslino, kad teisinio saugumo reikalavimas itin griežtai taikomas tuomet, kai Sąjungos teisės aktai gali turėti finansinių pasekmių, kad suinteresuotieji asmenys galėtų tiksliai žinoti jiems pagal šias teisės nuostatas nustatytų pareigų apimtį (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 72 punktą ir 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Cabinet Medical Veterinar dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, 34 punktą).
- 39 Nagrinėjamu atveju per posėdį dėl lygiavertiškumo principo Prancūzijos vyriausybė nurodė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose numatyta išankstinio leidimo procedūra iš esmės taikoma tik tarpvalstybinio susijungimo operacijų atveju. Vis dėlto Teisingumo Teismas neturi būtinos informacijos apie vidaus susijungimo operacijoms taikytinų procedūrų tvarką tam, kad įvertintų, ar pirmosios operacijos yra mažiau palankiai vertinamos nei antrosios. Lygindamas procedūrų tvarkas, taikomas tarpvalstybinio susijungimo operacijoms ir vidaus operacijoms, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti šių teisės aktų atitiktį šiam principui.
- 40 Dėl veiksmingumo principo pažymėtina, kad teisinio saugumo reikalavimui užtikrinti Direktyvą 90/434 ir, konkrečiai kalbant, jos 11 straipsnio 1 dalies a punktą, įgyvendinanti procedūrinė tvarka turi būti pakankamai tiksli, aiški ir numatoma, kad mokesčių mokėtojai galėtų tiksliai žinoti savo teises tam, kad būtų užtikrinti, jog jiems bus taikomos mokesčių lengvatos pagal šią direktyvą, ir prireikus galėtų jomis remtis nacionaliniuose teismuose (šiuo klausimu žr. 1991 m. vasario 28 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C-131/88, EU:C:1991:87, 6 punktą; 2009 m. kovo 10 d. Sprendimo *Heinrich*, C-345/06, EU:C:2009:140, 44 ir 45 punktus; 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Komisija / Jungtinė Karalystė*, C-582/08, EU:C:2010:429, 49 ir 50 punktus ir 2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *Pelati*, C-603/10, EU:C:2012:639, 36 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 41 Taigi nagrinėjamu atveju pažymėtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose nepatikslinkama atitinkama išankstinio leidimo procedūros taikymo tvarka. Per posėdį patvirtinusi, kad tai tiesa, Prancūzijos vyriausybė, remdamasi mokesčių administratoriaus taikoma praktika, pateikė kelis šios tvarkos patikslinimus. Šiuo klausimu ši vyriausybė nurodė, kad nors šiuose teisės aktuose numatytos trys sąlygos išankstiniam leidimui gauti, pagal mokesčių administratoriaus taikomą praktiką

leidimui suteikti pakanka, kad būtų patenkinta vienintelė ekonominių priežasčių buvimo sąlyga. Be to, minėta vyriausybė patikslina, kad dėl išankstinio leidimo procedūros tarpvalstybinio jungimosi operacijos nevyksta lėčiau. Taigi ši operacija, jeigu buvo pateiktas prašymas dėl leidimo prieš ją įgyvendinant, gali būti vykdoma prieš gaunant mokesčių administratoriaus sutikimą.

- 42 Šiuo klausimu, kaip savo išvados 30–34 ir 57 punktuose nurodo generalinis advokatas, reikia pažymėti, kad vis dėlto pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų nuostatos neatitinka mokesčių administratoriaus taikomos praktikos ir tai gali sukelti neaiškumų, susijusių su Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkto taikymo tvarka. Todėl ši tvarka neatrodo esanti pakankamai tiksli, aiški ir numatoma, kad mokesčių mokėtojai galėtų tiksliai žinoti savo teises, ypač jei kai kuriuos šios tvarkos ypatumus mokesčių administratorius gali pakeisti savo valia.
- 43 Be to, per posėdį Prancūzijos vyriausybė nurodė, kad sprendimas atsisakyti išduoti leidimą visuomet yra motyvuotas, tačiau patikslino, jog per keturis mėnesius negavus atsakymo iš minėto administratoriaus laikoma, kad priimtas implicitinis sprendimas atsisakyti išduoti leidimą, kuris tokiu atveju nėra motyvuotas, nebent to paprašo mokesčių mokėtojas.
- 44 Vadinas, reikia konstatuoti, kad tokia tvarka taip pat neatitinka teisinio saugumo reikalavimo.
- 45 Iš tiesų tam, kad mokesčių mokėtojas galėtų tiksliai įvertinti savo teises ir pareigas pagal Direktyvą 90/434 ir imtis atitinkamų veiksmų (šiuo klausimu žr. 2009 m. kovo 10 d. Sprendimo *Heinrich*, C-345/06, EU:C:2009:140, 44 ir 45 punktus ir 2010 m. liepos 15 d. Sprendimo *Komisija / Jungtinė Karalystė*, C-582/08, EU:C:2010:429, 49 ir 50 punktus), mokesčių administratoriaus sprendimas atsisakyti suteikti mokesčių lengvatą pagal šią direktyvą visada turi būti motyvuotas tam, kad mokesčių mokėtojas galėtų patikrinti motyvų, dėl kurių mokesčių administratorius nesuteikė jam minėtoje direktyvoje numatytos lengvatos, pagrįstumą ir prireikus ginti savo teisę kompetentinguose teismuose.
- 46 Šiomis aplinkybėmis atrodo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama procedūrine tvarka nesilaikoma teisinio saugumo reikalavimo, todėl šiais teisės aktais pažeidžiamas veiksmingumo principas.
- *Dėl sąlygų, kurias reikalaujama įgyvendinti, kad būtų suteiktos Direktyvoje 90/434 numatytos mokesčių lengvatos*
- 47 Dėl minėtuose teisės aktuose įtvirtintų sąlygų primintina, kad Teisingumo Teismas jau buvo kelis kartus nusprendęs, kad Direktyvoje 90/434 įtvirtinta bendra mokesčių schema, apimanti įvairias mokesčių lengvatas, turi būti vienodai taikoma visoms į jos taikymo sritį patenkančioms operacijoms, neatsižvelgiant į tai, ar jų motyvai yra finansiniai, ekonominiai, ar vien mokestiniai (2010 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, EU:C:2010:282, 41 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 48 Teisingumo Teismas taip pat patikslino, kad 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 (2010 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, EU:C:2010:282, 45 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 49 Kadangi šioje nuostatoje numatyta Direktyvoje 90/434 įtvirtintos bendros taisyklės, t. y. kad mokesčių schema taikoma visoms operacijoms, patenkančioms į šios direktyvos taikymo sritį, išimtis, minėtą nuostatą reikia aiškinti siaurai (šiuo klausimu žr. 2010 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, EU:C:2010:282, 46 punktą).

- 50 Taigi, pirma, pažymėtina, kad nagrinėjamu atveju, nors Direktyvoje 90/434 kaip principas įtvirtinama tai, kad perleisto turto vertės padidėjimo apmokestinimas atidedamas ir leidžiama atsisakyti taikyti šį atidėjimą tik su viena sąlyga, t. y. tik tuomet, kai aptariamos operacijos pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių slėpimas arba jų vengimas (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, 45 punktą), pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose bendrai atsisakoma taikyti šį atidėjimą, nebent mokesčių mokėtojas pirmiausia įgyvendins šiuose teisės aktuose numatytus formalius ir materialius reikalavimus.
- 51 Antra, tiek, kiek šiuose teisės aktuose dėl minėto atidėjimo taikymo nustatytos šio sprendimo 32 punkte nurodytos trys sąlygos, kaip savo išvados 34–36 punktuose pažymėjo generalinis advokatas, jais išplečiama šio sprendimo 22 ir 23 punktuose minėta valstybėms narėms suteiktos kompetencijos taikymo sritis, viršijant numatytąją Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkte.
- 52 Trečia, kaip savo išvados 36 punkte konstatavo generalinis advokatas, priešingai, nei teigia Prancūzijos vyriausybė, pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose numatyta trečia sąlyga, be to, nenumatyta Direktyvoje 90/434, t. y. kad operacijos sąlygos leidžia užtikrinti būsimą turto vertės padidėjimo apmokestinimą, kuris buvo atidėtas, negali būti pateisinama kova prieš mokesčių slėpimą arba jų vengimą, nes šio tikslo jau aiškiai siekiama antra šiuose teisės aktuose numatyta sąlyga.
- 53 Ketvirta, dėl mokesčių slėpimo arba jų vengimo prezumpcijos, numatytos Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkte, primintina, kad šioje nuostatoje valstybėms narėms leidžiama numatyti tokią prezumpciją tik tuo atveju, kai aptariama operacija siekiama įgyti mokestinį pranašumą, todėl ji nevykdoma dėl tinkamų ekonominių priežasčių (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, 45 punktą ir 2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais*, C-126/10, EU:C:2011:718, 36 punktą).
- 54 Penkta, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad perkeldamos Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktą į nacionalinę teisę valstybės narės negali remtis bendra mokesčių slėpimo arba mokesčių vengimo prezumpcija.
- 55 Iš tiesų šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau patikslino, kad siekiant patikrinti, ar atitinkama operacija siekiama mokesčių slėpimo arba mokesčių vengimo, kompetentingos nacionalinės institucijos turi ne tik taikyti nustatytus bendruosius kriterijus, bet atsižvelgdamos į konkretų atvejį išnagrinėti visą aptariamą operaciją, nes jeigu būtų nustatyta visuotinai taikoma taisyklė, pagal kurią tam tikroms operacijų rūšims automatiškai nebūtų taikoma mokesčių lengvata ir nebūtų nagrinėjamas klausimas, ar iš tikrųjų slepiami mokesčiai ir jų vengiama, tai būtų neproporcinga tam, kas būtina tokiam mokesčių slėpimui ar jų vengimui išvengti, ir pažeistų šia direktyva siekiamą tikslą (2011 m. lapkričio 10 d. Sprendimo *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais*, C-126/10, EU:C:2011:718, 37 punktą).
- 56 Taigi tiek, kiek pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose tam, kad būtų sistemiškai ir besąlygiškai atidėtas turto vertės padidėjimo apmokestinimas pagal Direktyvą 90/434, iš mokesčių mokėtojo reikalaujama įrodyti, jog atitinkamą operaciją pateisina ekonominės priežastys ir jos pagrindinis arba vienas iš tikslų nėra mokesčių slėpimas arba jų vengimas, o mokesčių administratorius neturi pateikti net *prima facie* įrodymų, kad nėra tinkamų ekonominių priežasčių arba kad yra mokesčių slėpimo arba jų vengimo atvejis, šiais teisės aktais įtvirtinama bendra mokesčių slėpimo ir jų vengimo prezumpcija.
- 57 Remiantis tuo, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas aiškintinas taip, jog jame draudžiama priimti tokius nacionalinės teisės aktus, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje.

Dėl SESV 49 straipsnio

- 58 Pagal suformuotą jurisprudenciją remiantis SESV 49 straipsniu turi būti naikinami įsisteigimo laisvės apribojimai. Nors iš ESV sutarties nuostatų dėl įsisteigimo laisvės matyti, kad jos skirtos užtikrinti, kad priimančiojoje valstybėje narėje būtų taikoma nacionalinė tvarka, pagal jas taip pat draudžiama kilmės valstybei narei trukdyti savo piliečiams arba pagal jos įstatymus įsteigta bendrovei steigti kitoje valstybėje narėje (2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 59 Įsisteigimo laisvės apribojimais laikomos visos priemonės, dėl kurių naudotis šia laisve draudžiama, sunku ar mažiau patrauklu (2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 60 Konstatuotina, kad pagrindinėje byloje tik tarpvalstybinio susijungimo atveju tam, kad būtų atidėtas Prancūzijos bendrovės kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovei perleisto turto vertės padidėjimo apmokestinimas, taikomi nagrinėjamuose teisės aktuose įtvirtinti reikalavimai.
- 61 Taigi, kaip tai pripažįsta Prancūzijos vyriausybė, šiuose teisės aktuose skirtingai vertinamos tarpvalstybinio ir vidaus susijungimo operacijos.
- 62 Toks skirtingas vertinimas gali atgrasyti nuo įsisteigimo laisvės įgyvendinimo, todėl yra šios laisvės kliūtis.
- 63 Tokia kliūtis leistina, tik jeigu ji gali būti objektyviai pateisinama Sąjungos teisėje pripažįstamais privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Šiuo atveju taip pat reikia, kad ji neviršytų to, kas būtina norint pasiekti šį tikslą (2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 42 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 64 Anot Prancūzijos vyriausybės, pagrindinėje byloje nagrinėjama kliūtis yra pateisinama privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, susijusiu su kova su mokesčių slėpimu arba jų vengimu, taip pat su valstybių narių subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo apsaugojimu.
- 65 Šiuo klausimu pažymėtina, kad Teisingumo Teismas jau buvo nusprendęs, jog kova su mokesčių slėpimu arba jų vengimu ir valstybių narių subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo apsaugojimo būtinybė yra privalomieji bendrojo intereso pagrindai, kuriais galima pateisinti Sutartyje įtvirtintų judėjimo laisvių kliūtis (2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 36 ir 37 punktai ir nurodyta jurisprudencija).
- 66 Dėl pastarojo tikslo pažymėtina, kad, kaip savo išvados 39 punkte nurodė generalinis advokatas, jis yra užtikrintas pačioje Direktyvoje 90/434.
- 67 Iš tiesų, kaip matyti iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, iš ketvirtos ir šeštos šios direktyvos konstatuojamųjų dalių matyti, kad joje nustatoma tik su perleistu turtu susijusių turto vertės padidėjimo apmokestinimo atidėjimo schema, kuria, nors ir siekiant išvengti apmokestinimo dėl veiklos perleidimo, apsaugomi perleidžiančiosios bendrovės valstybės finansiniai interesai, užtikrinant šio turto vertės padidėjimo apmokestinimą, kai jis faktiškai gaunamas (2012 m. gruodžio 19 d. Sprendimo *3D I*, C-207/11, EU:C:2012:818, 28 punktas).
- 68 Vadinas, pagrindinėje byloje minėtu tikslu negalima pateisinti įsisteigimo laisvės kliūtis.
- 69 Dėl privalomojo bendrojo intereso pagrindo, susijusio su kova su mokesčių slėpimu arba jų vengimu, pakanka konstatuoti, kaip tai savo išvados 72 ir 73 punktuose padarė generalinis advokatas, kad šio tikslo apimtis yra tokia pati, neatsižvelgiant į tai, ar juo remiamasi taikant Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktą, ar kaip pirminės teisės kliūtis pateisinimu. Todėl

šio sprendimo 54–56 punktuose pateikti svarstymai, susiję su pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų proporcingumu ir su šia nuostata, taip pat taikytini nagrinėjant šių teisės aktų proporcingumą, atsižvelgiant į įsisteigimo laisvę. Darytina išvada, kad tokiais mokesčių teisės aktais, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, kuriuose įtvirtinta bendra mokesčių slėpimo arba jų vengimo prezumpcija, viršijama tai, kas būtina minėtam tikslui pasiekti, todėl juo negalima pateisinti šios laisvės kliūtis.

- 70 Remiantis tuo, kas išdėstyta, į antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad: SESV 49 straipsnis ir Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas aiškintini taip, kad jie draudžia nacionalinės teisės aktus, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos tarpvalstybinio susijungimo atveju tam, kad būtų suteiktos mokesčių lengvatos, numatytos tokiai operacijai pagal šią direktyvą – nagrinėjamu atveju Prancūzijos bendrovės kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovei perduoto turto vertės padidėjimo apmokestinimo atidėjimas – taikoma išankstinio leidimo procedūra, per kurią siekdamas gauti šį leidimą mokesčių mokėtojas turi įrodyti, kad atitinkamą operaciją pateisina ekonominės priežastys, kad jos pagrindinis arba vienas iš tikslų nėra mokesčių slėpimas arba jų vengimas ir kad šios operacijos sąlygos leidžia užtikrinti būsimą turto vertės padidėjimo apmokestinimą, kuris buvo atidėtas, nors vidaus susijungimo operacijos atveju toks atidėjimas suteikiamas mokesčių mokėtojui netaikant tokios procedūros.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 71 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai 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:

- 1. Kadangi 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimaisi akcijomis, 11 straipsnio 1 dalies a punktas nėra išsamus suderinimas, pagal Sąjungos teisę leidžiama įvertinti nacionalinės teisės aktų, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, suderinamumą atsižvelgiant į pirminę teisę, nors šie teisės aktai buvo priimti siekiant perkelti į vidaus teisę šioje nuostatoje numatytą galimybę.**
- 2. SESV 49 straipsnį ir Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad jie draudžia nacionalinės teisės aktus, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos tarpvalstybinio susijungimo atveju tam, kad būtų suteiktos mokesčių lengvatos, kurios numatytos tokiai operacijai pagal šią direktyvą – nagrinėjamu atveju Prancūzijos bendrovės kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovei perduoto turto vertės padidėjimo apmokestinimo atidėjimas – taikoma išankstinio leidimo procedūra, per kurią siekdamas gauti šį leidimą mokesčių mokėtojas turi įrodyti, kad atitinkamą operaciją pateisina ekonominės priežastys, kad jos pagrindinis arba vienas iš tikslų nėra mokesčių slėpimas arba jų vengimas ir kad šios operacijos sąlygos leidžia užtikrinti būsimą turto vertės padidėjimo apmokestinimą, kuris buvo atidėtas, nors vidaus susijungimo operacijos atveju toks atidėjimas suteikiamas mokesčių mokėtojui netaikant tokios procedūros.**

Parašai.