

Byla C-352/08

Modehuis A. Zwijnenburg BV

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Teisės aktų derinimas – Direktyva 90/434/EEB – Bendra mokesčių sistema, taikoma valstybių narių žmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis – 11 straipsnio 1 dalies a punktas – Perleidimo mokesčio taikymas“

Sprendimo santrauka

1. *Prejudiciniai klausimai – Teisingumo Teismo jurisdikcija – Prašymas išaiškinti, pateiktas dėl Sąjungos teisės nuostatos, taikytinos pagal nacionalinę teisę, taikymo vidaus situacijai – Jurisdikcija pateikti tokį išaiškinimą*

(SESV 267 straipsnis)

2. *Teisės aktų derinimas – Bendra mokesčių sistema, taikoma valstybių narių žmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis – Direktyva 90/434 – Sandoriai, kurių tikslas sukviavimas ar mokesčių vengimas*

(Tarybos direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas)

1. Kai reglamentuojant išimtinai vidaus situacijas nacionalinės teisės aktuose pasirenkami tokie patys sprendimai, kokie numatyti Sąjungos teisėje, kad, be kita ko, būtų išvengta nacionalinių piliečių diskriminacijos ar galimo konkurencijos iškreipimo, egzistuoja konkretus Sąjungos interesas, jog, siekiant atieityje išvengti aiškinimo skirtumų, iš Sąjungos teisės perimtos nuostatos ar sąvokos būtų aiškinamos vienodai, nesvarbu, kokiomis aplinkybėmis jos taikomos.

(žr. 33 punktą)

2. Direktyvos 90/434 dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių žmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, 11 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, jog šioje direktyvoje numatytomis lengvatomis mokesčių mokėtojui, kuris teisiniais veiksmais, apimančiais žmonių jungimą, siekia išvengti perleidimo mokesčio mokėjimo, turi būti leidžiama pasinaudoti, nes šis mokestis nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį.

Iš tiesų, remdamosi šiuo straipsniu, valstybės narės tik išimtiniais ir ypatingais atvejais gali atsisakyti taikyti arba gali neleisti pasinaudoti visomis šios direktyvos nuostatomis arba jų dalimi. Todėl Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas, kaip išimtinė nuostata, turi būti aiškinamas siaurai, atsižvelgiant į jo turinį, tikslą ir kontekstą. Kalbant apie tinkamus komercinius motyvus, atsižvelgiant į numatytoje operacijoje dalyvaujančių bendrovių veiklos restruktūrizavimą ar racionalizavimą, tarp kurių negali būti sukviavimo ar mokesčių vengimo prezumpcijos, ši nuostata aiškiai apsiriboja bendrovių jungimu ir kitais su jų reorganizavimu susijusiais sandoriais ir taikoma tik mokesčiams, atsirandantiems iš tokių sandorių.

Be to, Direktyva 90/434 visiškai nesuderinami mokesčiai, kurie gali būti renkami skirtingų valstybių narių bendrovių susijungimo ar panašaus sandorio atveju. Nustačius neutralias konkurencijos atžvilgiu mokesčių taisykles, šia direktyva tik kompensuojami tam tikri fiskaliniai nepatogumai, susiję su tarptautiniu ūmonių restruktūrizavimu. Iš to matyti, kad tik aiškiai Direktyvoje 90/434 numatytų mokesčių atžvilgiu gali būti taikomos joje nustatytos lengvatos ir tik jiems gali būti taikoma šios direktyvos 11 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta išimtis. Kadangi direktyvoje nėra jokios nuorodos, leidžiančios daryti išvadą, kad ja siekta taikyti lengvatas ir kitų mokesčių, kaip antai taikomo nacionalinioje teritorijoje esančio nekilnojamojo turto įsigijimo atveju, atžvilgiu, tie mokesčiai turi būti laikomi visada priklausančiais valstybių fiskalinei kompetencijai ir jiems taikomos Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkte numatytos lengvatos, kad būtų kompensuotas mokesčio, kurio apmokestinamoji vertė ir tarifas būtų skiriasi nuo taikomo bendrovių jungimui ir kitiems su juo susijusiems reorganizavimo sandoriams, nesumokėjimas.

(žr. 45–47, 49, 50, 52–54, 56 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2010 m. gegužės 20 d.(*)

„Teisės aktų derinimas – Direktyva 90/434/EEB – Bendra mokesčių sistema, taikoma visų valstybių narių ūmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis – 11 straipsnio 1 dalies a punktas – Perleidimo mokesčio taikymas“

Byloje C-352/08

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

Modehuis A. Zwijnenburg BV

prieš

Staatssecretaris van Financiën,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

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

generalinio advokato J. Kokott,

kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinąjusių pastabas, pateiktas:

- *Modehuis A. Zwijnenburg BV*, atstovaujamos *advocaat A. Bremmer*,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels ir M. Noort,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir J.-C. Gracia,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. Bruni, padedamos *avvocato dello Stato P. Gentili*,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Roels,

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

priima šį

Sprendimas

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 aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas ginčą tarp *Modehuis A. Zwijnenburg BV* (toliau – *Zwijnenburg*) ir *Staatssecretaris van Financiën* dėl prašymo grąžinti sumokėtą perleidimo mokestį, pagrįstą statyme numatyto atleidimo nuo mokesčio, taikomu įmonių jungimui.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisės aktai

3 Remiantis Direktyvos 90/434 pirma konstatuojamoji dalimi, šia direktyva siekiama užtikrinti, kad įvairių valstybių narių įmonių restruktūrizavimo operacijų, kaip antai įmonių jungimosi, skaidymosi, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis, neturėtų apsunkinti apribojimai, kliūtys ar suvaržymai, visų pirma atsirandantys dėl valstybių narių mokesčių nuostatų.

4 Iš šios direktyvos ketvirtos konstatuojamosios dalies matyti, kad bendroje mokesčių sistemoje turėtų būti vengiama taikyti mokesčius jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, kartu apsaugant valstybės narės, kurioje yra perleidžiančioji arba gytoji įmonė, finansinius interesus.

5 Pagal šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalį „jungimasis arba skaidymas nėra pagrindas apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas, apskaičiuotas pagal skirtumą tarp perleisto turto ir sąpareigojimo tikrosios vertės ir jo vertės mokesčių tikslais“.

6 Pagal Direktyvos 90/434 8 straipsnio 1 dalį „jungimosi, skaidymo arba keitimosi akcijomis metu gaunamosios arba gyjančiosios įmonės kapitalui atstovaujančių vertybinių popierių paskirstymas perleidžiančiosios arba gytosios įmonės akcininkui mainais už pastarosios įmonės

kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius, savaime nesukelia tokio akcininko pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo“.

7 Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta:

„1. Valstybės 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 dalyvaujančiųmonių veiklos restruktūrizavimo arba racionalizavimo, gali leisti manyti, kad operacijos pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas.“

Nacionalinės teisės aktai

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

„1. Mokesčių mokėtojas (perleidėjas), kuris perleidžia visas savo ūmonės akcijas arba savarankiškai jos dalį kitam subjektui, kuris jau yra mokesčių mokėtojas arba tokiu tampa dėl perleidimo (perėmėjo), už perėmėjo akcijų išleidimą (ūmonės jungimas) neturiškai išuoti perleidimo pelno ar jo metu gauto pelno <...>. Jei pelnas neškaičiuojamas, perėmėjas pakeičia perleidėjų viso jungiant ūmones gauto turto atžvilgiu.

<...>

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

<...>

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

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

10 Šio įstatymo 4 straipsnyje nustatyta:

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

a) ?moni?, kuri? kapital? sudaro akcijos ir turtas, kuris ?sigijimo momentu ar per vienus metus nuo jo buvo sudarytas ar daugiausia sudarytas iš Nyderlanduose esan?io nekilnojamojo turto, su s?lyga, kad visas šis nekilnojamasis turtas ar didžioji jo dalis yra ar buvo skirtas nekilnojamam turtui ?sigyti, perleisti ar eksploatuoti, akcijos;

<...>“

11 Pagal šio ?statymo 14 straipsnio h punkt? „mokestis yra 6 %“.

12 Šio ?statymo 15 straipsnio 1 dalies h punktas suformuluotas taip:

„1. Pagal viešojo administratoriaus nutarime nustatytas s?lygas nuo mokes?io atleidžiami: <..>

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

13 Pagrindinei bylai taikomos redakcijos ?gyvendinimo nutarimo d?l Perleidimo mokes?io ?statymo (*Uitvoeringsbesluit wet op belastingen van rechtsverkeer*) 5a straipsnyje numatyta:

„1. Jungimo atleidimas nuo mokes?io, numatytas ?statymo 15 straipsnio 1 dalies h punkte, taikomas, jei bendrov? ?sigyja vis? kit? bendrov? arba savarankišk? jos dal? mainais už akcijas.

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

<...>

7. Šio straipsnio taikymo tikslais bendrov? reiškia ribotos atsakomyb?s bendrov?, priva?i? ribotos atsakomyb?s bendrov?, komanditin? bendrov? ar kit? bendrov?, kurios vis? kapital? ar jo dal? sudaro akcijos <...>“

Pagrindin?s bylos aplinkyb?s ir prejudicinis klausimas

14 *Zwijnenburg* prekiavo drabužiais dviejose patalpose Tolstraat 17 ir 19 Meerbeek (Nyderlandai). *Zwijnenburg* buvo patalp? Tolstraat 19 savinink? ir nuomojosi patalpas Tolstraat 17 iš *A. Zwijnenburg Beheer BV* (toliau – *Beheer*), kuri buvo j? savinink? ir vert?si tik nekilnojamojo turto administravimu.

15 *Beheer* akcijos priklaus? A. J. Zwijnenburg ir jo sutuoktinei (toliau – t?vai).

16 *Zwijnenburg* akcijos, tarpininkaujant holdingui, priklaus? L. E. Zwijnenburg (toliau – s?nus) ir jo sutuoktinei.

17 Siekiant užbaigti dar 1990 m. gruodžio m?n. prad?t? laipsnišk? ?mon?s perleidim? „iš t?v? s?nui“, buvo numatyta, kad *Zwijnenburg* perduos savo drabuži? versl? ir patalpas Tolstraat 19 už *Beheer* akcijas. Pagal 1969 m. Peln? mokes?io 14straipnio 1 dal? šis ?moni? jungimas tur?jo b?ti atleistas nuo mokes?i?.

18 V?liau *Zwijnenburg* tur?jo ?sigyti likusias *Beheer* akcijas, priklausan?ias t?vams ir kurioms nupirkti buvo pateiktas opcionas. Šis sandoris tur?jo b?ti atleistas nuo perleidimo mokes?io pagal 1970 m. Perleidimo mokes?io ?statymo 15 straipsnio 1 dalies h punkt? ir Nutarimo d?l šio ?statymo ?gyvendinimo 5a straipsnio 1 dal?.

19 2004 m. sausio 13 d. laišku *Zwijnenburg* kreip?si ? mokes?i? administratori?, kad gaut? patvirtinim?, jog numatytas ?moni? *Zwijnenburg* ir *Beheer* jungimas bei v?lesnis *Zwijnenburg Beheer*

akcijų? Sigijimas yra atleidžiami nuo mokesčių, konkrečiai kalbant, nuo perleidimo mokesčio.

20 Tačiau 2004 m. sausio 19 d. Sprendimu mokesčių inspektorius šį prašymą atmetė nusprendęs, kad numatytas žmonių jungimas patenka į 1969 m. Perno mokesčio įstatymo 14 straipsnio 4 dalies taikymo sritį, nes jo pagrindinis tikslas buvo išvengti mokesčio arba atidėti jo mokėjimą.

21 Gavęs skundą, inspektorius paliko galioti savo sprendimą. Apeliaciniame procese *Gerechtshof te 's-Gravenhage* nusprendė, kad dėl šio sprendimo pateiktas *Zwijnenburg* skundas yra nepagrįstas.

22 Šio teismo teigimu, planuojamas patalpų, esančių adresu Tolstraat 17 ir Tolstraat 19, sujungimas į vieną žmonių pagrįstas tinkamomis komercinėmis priežastimis. Tačiau abiem patalpoms sujungti pasirinktas žmonių jungimo būdas, pagal kurį *Zwijnenburg* pirmiausia turėjo perleisti savo žmonių *Beheer*, o vėliau įsigyti *Beheer* išleistą akciją, nebuvo pagrįstas ekonominiais motyvais.

23 *Gerechtshof te 's-Gravenhage* nusprendė, kad *Zwijnenburg* negalėjo pakankamai parodyti, kad planuojamo žmonių jungimo pagrindinis arba vienas pagrindinių tikslų nebuvo mokesčių vengimas. Vienintelę priežastį sudaryti tokį jungimo sandorą buvo noras išvengti perleidimo mokesčio, kurį turėtų sumokėti *Zwijnenburg* tiesiogiai perleidus patalpas, esančias Tolstraat 17, ir atidėti perno mokesčio, mokėtino nuo skirtumo tarp šio pastato buhalterinės vertės ir jo rinkos vertės perleidimo momentu, mokėjimą.

24 *Gerechtshof te 's-Gravenhage* nusprendė, kad net jei galutinis sandorio tikslas buvo buvo susijęs su veikla, tam parengta finansinė schema buvo dirbtinė, skirta pasinaudoti žmonių jungimui taikoma mokesčio lengvata.

25 *Zwijnenburg* pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden*.

26 Šis teismas nusprendė, kad aptariamam sandoriui turėtų išsaugoti interesus žmonių, nors į ketinimas buvo jos atsisakyti šiaurės ir jo sutuoktinės naudai. Tuo remdamasis jis nutarė, kad numatyto jungimo tikslas buvo išvengti tam tikrą mokestinį pasekmę, t. y. būtų *Zwijnenburg* mokėtino perleidimo mokesčio, jeigu ji įsigytų patalpas, esančias Tolstraat 17 arba jeigu jai būtų perleistos *Beheer* akcijos.

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

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

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

Dėl prejudicinio klausimo

Pirminės pastabos

29 Visos pastabas raštu pateikusios šalys, išskyrus *Zwijnenburg*, manė, kad Teisingumo

Teismas turi pripažinti tur?s jurisdikcij? atsakyti ? prejudicin? klausim?.

30 Šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia priminti, kad pagal EB 234 straipsn? Teisingumo Teismas turi jurisdikcij? priimti prejudicin? sprendim? d?l šios sutarties aiškinimo ir d?l S?jungos institucij? priimt? akt? galiojimo bei aiškinimo.

31 Aišku, kad pagrindin? byla susijusi su nacionalin?s teis?s nuostata, kuri taikoma tik nacionaliniame kontekste.

32 Ta?iau prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurod?, kad Nyderland? ?statym? leid?jas nusprend?, jog perkeliant Direktyvos 90/434 nuostatas šioje direktyvoje numatyta apmokestinimo tvarka taikoma tik vidaus situacijoms, kaip ir nacionaliniam ar tarptautiniam restrukt?rizavimui taikoma ta pati jungimo apmokestinimo tvarka.

33 Pagal Teisingumo Teismo praktik?, kai reglamentuojant vien vidaus situacijas nacionalinis ?statym? leid?jas priima tokius pa?ius sprendimus kaip ir priimti Europos S?jungos teis?je tam, kad b?t? išvengta užsienio pilie?i? diskriminacijos ir galimo konkurencijos iškreipimo, egzistuoja tam tikras S?jungos interesas, siekiant išvengti b?sim? S?jungos teis?s nuostat? ar s?vok? aiškinimo skirtum?, aiškinti jas vienodai, neatsižvelgiant ? j? taikymo s?lygas (žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Leur-Bloem*, C?28/95, Rink. p. I?4161, 32 punkt? ir 2002 m. sausio 15 d. Sprendimo *Andersen og Jensen*, C?43/00, Rink. p. I?379, 18 punkt?).

34 Reikia pridurti, kad tik nacionalinis teismas turi ?vertinti tiksli? r?mimosi Europos S?jungos teise apimt?, o Teisingumo Teismo jurisdikcija apsiriboja tik šios teis?s nuostat? vertinimu (min?to Sprendimo *Leur?Bloem* 33 punktas).

35 Iš to, kas min?ta, matyti, kad Teisingumo Teismui priklauso jurisdikcija aiškinti Direktyvos 90/434 nuostatas, net jeigu jos tiesiogiai nereglamentuoja pagrindin?je byloje aptariamose situacijose. Tod?l reikia atsakyti ? *Hoge Raad der Nederlanden* pateikt? klausim?.

D?l prejudicinio klausimo

36 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas turi b?ti aiškinamas taip, kad šioje direktyvoje numatytais lengvatomis mokes?i? mok?tojai neleidžiama pasinaudoti, jeigu jis teisiniais veiksmais, kurie apima ir ?moni? jungim?, siekia išvengti tokio, kaip antai pagrindin?je byloje, mokes?io, t. y. perleidimo mokes?io, mok?jimo, nors šis mokestis šioje direktyvoje nenumatytas.

37 Iš bylos medžiagos matyti, kad nesant aiški? nacionalin?s teis?s nuostat?, leidžian?i? Nyderland? mokes?i? administratoriui netaikyti atleidimo nuo perleidimo mokes?io ?moni? jungimo atveju, jei nustatyta, kad šio mokes?io vengimas yra pagrindinis mokes?io mok?tojo tikslas atliekant jungim?, šis si?lo taikyti Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkt?, t. y. apmokestinti pelno mokes?iu, taip kompensuojant išvengt? perleidimo mokest?.

38 Kalbant apie direktyvos siekiam? tiksl?, Teisingumo Teismas jau yra paaiškin?s, kad šia direktyva pagal jos pirm? konstatuojam?j? dal? siekiama nustatyti konkurencijos poži?riu neutralias mokes?i? taisykles, kad ?mon?s gal?t? prisitaikyti prie bendrosios rinkos reikalavim? ir tarptautiniu lygiu padid?t? j? gamybiniai paj?gumai bei konkurencingumas. Toje pa?ioje konstatuojamojoje dalyje taip pat numatoma, kad ?vairi? valstybi? nari? ?moni? jungimo, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis netur?t? apsunkinti apribojimai, kli?tys ar suvaržymai, atsirandantys vis? pirma d?l valstybi? nari? mokes?i? nuostat? (min?to Sprendimo *Leur?Bloem* 45 punktas).

39 Konkrečiau kalbant, Direktyva 90/484 siekiama panaikinti ?moni? tarptautinio restruktūrizavimo fiskalines kliūtis užtikrinant, kad galimas akcijų vertės padidėjimas nebūs apmokestintas iki jų realios realizacijos (2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, Rink. p. I-5795, 32 punktas ir 2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *A.T.*, C-285/07, Rink. p. I-9329, 28 punktas).

40 Šiuo tikslu būtų Direktyvos 90/434 4 straipsnyje nustatyta, kad jungimasis arba skaidymas nėra pagrindas apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas, apskaičiuotas pagal skirtumą tarp perleisto turto ir ?sipareigojimų? tikrosios vertės ir jų vertės mokesčių tikslais, o jos 8 straipsnyje – kad jungimosi, skaidymo arba keitimosi akcijomis metu gaunamosios arba ?gyjančiosios ?monės kapitalui atstovaujančių vertybinių popierių paskirstymas perleidžiamosios arba ?gytosios ?monės akcininkui mainais už pastarosios ?monės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius, savaime nesukelia tokio akcininko pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo.

41 Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad Direktyva 90/434 ?tvirtinta bendra mokesčių sistema, apimanti ?vairias mokesčių lengvatas, turi būti vienodai taikoma visoms ?monių jungimo, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis operacijoms, neatsižvelgiant ? jų finansinius, ekonominius ar vien mokesčius motyvus (minėtų Sprendimų *Leur-Bloem* 36 punktas ir *Kofoed* 30 punktas).

42 Iš to matyti, kad nustatant, kuriems sandoriams gali būti taikomos Direktyvoje 90/434 numatytos lengvatos, nereikia atsižvelgti ? finansines, ekonomines ar fiskalines išvadas. Tačiau numatytų sandorių motyvai yra svarbūs ?gyvendinant šios direktyvos 11 straipsnio 1 dalyje numatytą galimybę.

43 Remiantis Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktu, valstybės narės ypatingais atvejais išimtinai gali atsisakyti taikyti arba neleisti pasinaudoti visomis arba dalimi šios direktyvos nuostatų, jeigu išaiškėja, kad keitimosi akcijomis pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų visų pirma yra mokesčių vengimas arba jų slėpimas. Be to, ši nuostata taip pat patikslina, kad tai, jog operacija vykdoma ne dėl pagrįstų komercinių priežasčių, pavyzdžiui, operacijoje dalyvaujančių ?monių veiklos restruktūrizavimo arba racionalizavimo, gali leisti manyti, kad operacija turi tokį tikslą (minėtų sprendimų *Leur-Bloem* 38 ir 39 punktai bei *Kofoed* 37 punktas).

44 Siekdamas patikrinti, ar toks yra numatytos operacijos tikslas, kompetentingos nacionalinės institucijos turi ne tik taikyti iš anksto nustatytus bendrus kriterijus, tačiau turi jį bendrai patikrinti kiekvienu konkrečiu atveju (minėto Sprendimo *Leur-Bloem* 41 punktas).

45 Iš tikrųjų tik išimtiniais ir konkrečiais atvejais valstybės narės pagal Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktą gali atsisakyti taikyti visas šios direktyvos nuostatas ar jų dalį arba netaikyti lengvatų (minėtų sprendimų *Kofoed* 37 punktas ir *A.T.* 31 punktas).

46 Todėl Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas, kaip išimtinė nuostata, turi būti aiškinamas siaurai, atsižvelgiant ? jo turinį, tikslą ir kontekstą.

47 Kalbant apie tinkamus komercinius motyvus, atsižvelgiant ? numatytoje operacijoje dalyvaujančių bendrovių veiklos restruktūrizavimą ar racionalizavimą, tarp kurių negali būti sukūravimo ar mokesčių vengimo prezumpcijos, ši nuostata aiškiai apsiriboja bendrovių jungimu ir kitomis su jų reorganizavimu susijusiomis operacijomis ir taikoma tik mokesčiams, atsirandantiems iš tokių operacijų.

48 Minėtas išvadas patvirtina faktas, kad dabartinėje Sąjungos teisės būklėje tiesioginių

mokesčių sritis nepriklauso minėtų teisės kompetencijos sričiai.

49 Iš tiesų, kaip generalinio advokato teigė išvados 52 punkte, Direktyva 90/434 nevisiškai suderina mokesčius, kurie gali būti taikomi jungiant skirtingų valstybių narių bendroves ar atliekant panašias operacijas. Nustatant neutralias mokesčių taisykles tuo atžvilgiu, ši direktyva kompensuoja tam tikrus fiskalinius nepatogumus, susijusius su tarptautiniu ūkio restruktūrizavimu.

50 Iš to matyti, kad tik aiškiai Direktyvoje 90/434 numatytų mokesčių atžvilgiu gali būti taikomos joje nustatytos lengvatos ir tik jiems gali būti taikoma šios direktyvos 11 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta išimtis.

51 Kalbant apie Direktyvoje 90/434 numatytas lengvatas, suteikiančias ypatingą vietą turto vertės padidėjimo apmokestinimui, iš esmės turimi omenyje bendrovės bei jų akcininkams taikomi mokesčiai.

52 Kita vertus, šioje direktyvoje nėra jokių nuorodų, leidžiančių daryti išvadą, jog joje numatytas lengvatas siekiama taikyti kitiems mokesčiams, kaip antai aptariamiesiems pagrindinėje byloje, kurie yra mokesčiai, taikomi siegiant atitinkamoje valstybėje narėje esantį nekilnojamąjį turtą.

53 Toks atvejis turi būti laikomas priklausančiu valstybių narių fiskalinei kompetencijai.

54 Šiomis aplinkybėmis negalima atsisakyti taikyti Direktyvoje 90/434 numatytos lengvatos pagal jos 11 straipsnio 1 dalies a punktą tam, kad būtų kompensuotas mokesčių, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, kurio apmokestinamoji vertė ir tarifas neišvengiamai skiriasi nuo mokesčių, taikomo jungiant bendroves ir kitaip jas reorganizuojant, nesumokėjimas.

55 Nusprendus kitaip, būtų pažeistas ne tik vienodas ir darnus Direktyvos 90/434 aiškinimas, bet tai viršytų tai, kas būtų apsaugoti atitinkamos valstybės narės finansinius interesus, numatytus šios direktyvos ketvirtoje konstatuojamojoje dalyje. Kaip generalinio advokato nurodė išvados 66 punkte, kai numatyto jungimo pagrindinis tikslas yra išvengti perleidimo mokesčių, atitinkamos valstybės narės finansinis interesas apsiriboja apmokestinimu tuo pačiu perleidimo mokesčiu ir todėl nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį.

56 Atsižvelgiant į minėtą išvadą, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas turi būti aiškinamas taip, jog šioje direktyvoje numatytomis lengvatomis mokesčių mokėtojui, kuris teisiniais veiksmais, apimančiais ūkio jungimą, siekia išvengti mokesčių, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, t. y. perleidimo mokesčių, mokėjimo, turi būti leidžiama pasinaudoti, jeigu šis mokestis nepatenka į šios direktyvos taikymo sritį.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

57 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

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

nepatenka ? šios direktyvos taikymo srit?

Parašai.

* Proceso kalba: oland?.