

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2017 m. kovo 8 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Tiesioginiai mokesčiai – Vairių 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, peržmųsi bendrovės *SCI Cairnbulg Nanteuil* teises ir pareigas,
prieš

Ministre des Finances et des Comptes publics

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas 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 rašytinį proceso dalį ir įvykus 2016 m. rugsėjo 7 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Euro Park Service*, peržmųsios 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

Sprendimas

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 vairių valstybių

nari? ?moni? jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (OL L 225, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 142), 11 straipsnio išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Euro Park Service* (toliau – *Euro Park*), per?musios bendrov?s *SCI Cairnbulg Nanteuil* (toliau – *Cairnbulg*) teises ir pareigas, ir *Ministre des Finances et des Comptes publics* (finans? ir viešosios apskaitos ministras, Pranc?zija, toliau – mokes?i? administratorius) gin?? d?l pastarojo atsisakymo *Cairnbulg* atid?ti šios bendrov?s turto vert?s padid?jimo d?l jos prijungimo prie kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s operacijos apmokestinim?, nes susijungusios bendrov?s nepapraš? išankstinio mokes?i? administratoriaus leidimo.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Remiantis Direktyvos 90/434 pirma konstatuojam?ja dalimi šia direktyva siekiama užtikrinti, kad ?vairi? valstybi? nari? ?moni? restrukt?rizavimo operacij?, kaip antai ?moni? jungimosi, skaidymosi, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis, netur?t? apsunkinti apribojimai, kli?tys ar suvaržymai, vis? pirma atsirandantys d?l valstybi? nari? mokes?i? nuostat?.

4 Tuo tikslu joje nustatoma sistema, pagal kuri? min?tos operacijos savaime negali b?ti pagrindas apmokestinti. Su šiomis operacijomis susij?s galimas vert?s padid?jimas iš principo gali b?ti apmokestinamas, bet tik tuo momentu, kai jos yra faktiškai atliekamos.

5 Šios direktyvos pirmose keturiose ir devintoje konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

„kadangi tam, kad Bendrijoje b?t? sukurtos analogiškos vidaus rinkai s?lygos ir kad b?t? užtikrintas bendrosios rinkos suk?rimas bei efektyvus jos veikimas, gali b?ti reikalingi ?vairi? valstybi? nari? ?moni? jungimasis, skaidymas, turto perleidimas ir keitimasis akcijomis; kadangi ši? operacij? netur?t? apsunkinti apribojimai, kli?tys ar suvaržymai, atsirandantys, vis? pirma, d?l valstybi? nari? mokes?i? nuostat?; kadangi d?l to b?tina nustatyti tokioms operacijoms taikytinas 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 ir konkurencingumas;

kadangi mokes?i? nuostatos tokioms operacijoms yra mažiau palankios nei operacijoms tarp tos pa?ios valstyb?s nar?s ?moni?; kadangi ši? kli?t? b?tina pašalinti;

kadangi šio tikslo ne?manoma pasiekti Bendrijos lygiu pritaikius dabar valstyb?se nar?se galiojan?ias sistemas, nes ši? sistem? skirtumai gali sukelti iškraipymus; kadangi tik bendra mokes?i? sistema gali užtikrinti tinkam? šio klausimo sprendim?;

kadangi bendroje mokes?i? sistemoje tur?t? b?ti vengiama taikyti mokes?ius jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis kartu apsaugant valstyb?s nar?s, kurioje yra perleidžian?ioji arba ?gytoji ?mon?, finansinius interesus;

<...>

kadangi b?tina valstyb?ms nar?ms suteikti galimyb? atsisakyti taikyti ši? direktyv?, jeigu jungimosi, skaidymo, turto perleidimo arba keitimosi akcijomis procese siekiama mokes?i? sl?pimo arba vengimo <...>“

6 Šios direktyvos 4 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

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

7 Tos pažios direktyvos 11 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyta:

„Valstybės narės 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 aplinkyboms Prancūzijoje galiojusios reikšmingos *code général des impôts* (Bendrasis mokesčių kodeksas, toliau – CGI) nuostatos yra šios.

9 CGI 210 A straipsnyje nustatyta:

„1. Gryniosios 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 įsigyti bendrovę siekiant iš naujo įtraukti rezultatus, kurių įtraukimas iš naujo dėl jos apmokestinimo buvo atidėtas;

c. apskaičiuoti vėliau gautas dėl nenuėmimo 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 nuėmimo turtą <...>.“

10 Šio kodekso 210 B straipsnio 3 dalyje numatyta:

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

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

b. operacijos pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų nėra mokesčių slėpimas arba mokesčių vengimas;

c. operacija leidžia užtikrinti b?sim? turto vert?s padid?jimo apmokestinim?, kuris buvo atid?tas.“

11 Kaip nurodo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, pagal CGI 210 C straipsn? užtikrinamas Direktyvos 90/434 perk?limas ? nacionalin? teis?. Šiame straipsnyje nurodyta:

„1. 210 A ir 210 B straipsni? nuostatos taikomos operacijoms, kuriose dalyvauja tik juridiniai asmenys arba subjektai, turintys mok?ti pelno mokest?.

2. Šios nuostatos Pranc?zijos juridini? asmen? užsienio juridiniams asmenims perleistam turtui taikomos tik jei pagal 210 B straipsnio 3 dalies s?lygas buvo iš anksto suteiktas ši? perleidim? leidimas.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

12 2004 m. lapkri?io 26 d. pagal Liuksemburgo teis? ?steigta bendrov? *Euro Park*, vienintel? pagal Pranc?zijos teis? ?steigtos bendrov?s *Cairnbulg* akcinink?, savo naudai nutrauk? pastarosios veikl? jos nelikvidavusi. 2005 m. sausio 25 d. deklaracijoje už 2004 m. lapkri?io 26 d. užbaigtus finansinius metus *Cairnbulg* pasirinko taikyti CGI 210 A ir paskesniuose straipsniuose numatyt? speciali? susijungimo schem?. Tod?l ji nepritaik? pelno mokes?io už gryn?sias turto vert?s padid?jimo pajamas ir už peln?, gaut? iš turto, kur? perleido *Euro Park*.

13 2005 m. balandžio 19 d. notaro patvirtintame akte šis *Cairnbulg* turto perleidimas buvo ?vertintas gryn?ja apskaitine verte, t. y. 9 387 700 EUR. Tame pa?iame akte *Euro Park* perleido š? turt? *SCI IBCFerrier* už 15 776 600 EUR kain?, kuri atitiko jo rinkos vert? 2004 m. lapkri?io 26 d.

14 Atlik?s mokestin? patikrinim? mokes?i? administratorius suabejojo, ar *Cairnbulg* gali b?ti taikoma speciali susijungimo schema, nes, pirma, *Cairnbulg* nepapraš? CGI 210 C straipsnyje numatyto ministro leidimo ir, antra, šis leidimas jai bet kuriuo atveju neb?t? buv?s suteiktas, nes operacijos negal?jo pateisinti ekonomin?s priežastys ir ja buvo siekiama nusl?pti mokes?ius ar j? išvengti. Tod?l *Euro Park*, per?musiai *Cairnbulg* teises ir pareigas, buvo nurodyta sumok?ti papildomai mokes?io ir CGI numatytas baudas ty?inio nusižengimo atveju.

15 *Euro Park* papraš? *Tribunal administratif de Paris* (Paryžiaus administracinis teismas, Pranc?zija) panaikinti š? apmokestinim? ir baudas. Šiam teismui atmetus prašym?, *Euro Park* kreip?si ? *Cour d'appel de Paris* (Paryžiaus apeliacinis teismas, Pranc?zija), ir šis patvirtino š? sprendim?.

16 *Euro Park* padav? kasacin? skund? *Conseil d'État* (Valstyb?s Taryba, Pranc?zija) ir nurod?, kad pagal CGI 210 C straipsnio 2 dal? išankstinio leidimo proced?r? taikant tik juridiniams asmenims nerezidentams ir jos netaikant juridiniams asmenims rezidentams, šiame straipsnyje ?tvirtinamas SESV 49 straipsnio, tod?l ir ?sisteigimo laisv?s principo nepateisinamas apribojimas.

17 Šiomis aplinkyb?mis *Conseil d'État* (Valstyb?s Taryba) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Kai pagal valstyb?s nar?s nacionalin?s teis?s nuostatas vidaus teis?je numatyta galimyb?, nustatyta Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalyje, ar reikia atsižvelgiant ? pirmin? Europos Sąjungos teis? perži?r?ti ?gyvendinant ši? galimyb? priimtus aktus?

2. Jei atsakymas ? pirm?j? klausim? b?t? teigiamas, ar SESV 49 straipsnio nuostatas reikia aiškinti kaip draudžian?ias nacionalin?s teis?s nuostatas, pagal kurias kovos su mokes?i? sl?pimu

arba mokesčių vengimu tikslais bendros mokesčių sistemos taikymas ?monių 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 ?steigtiems 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 ?vertinti nacionalinės teisės aktą, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, suderinamumą atsižvelgiant ? pirminę teisę, kai šie teisės aktai buvo priimti siekiant perkelti ? vidaus teisę Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkte numatytą galimybę.

19 Pagal suformuotą jurisprudenciją nacionalinė priemonė, priklausanči Europos Sąjungos lygiu išsamiai suderintai sričiai, turi būti vertinama atsižvelgiant ? šios suderinimo priemonės, o ne ? 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, min?toje nuostatoje suteikiama valstyboms nar?ms galimyb? netaikyti vis? arba dalies min?tos direktyvos nuostat? arba j? nebetaikyti tuomet, kai ? jos taikymo srit? patenkan?ios operacijos, pavyzdžiui, ?vairi? valstybi? nari? ?monių susijungimo (tarpvalstybin?s susijungimo operacijos), pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tiksl? yra mokesčių sl?pimas arba j? vengimas (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, 38 punkt?).

23 Be to, ?gyvendinant šią suteiktą kompetenciją šioje nuostatoje taip pat leidžiama valstyboms nar?ms prežiuruoti mokesčių sl?pimą arba j? vengimą, kai susijungimo operacijos nepateisina ekonomin?s priežastys (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, 39 punkt?).

24 Galiausiai, kalbant apie tokios galimybės ?gyvendinimą, iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad, nesant išsamesnės Sąjungos teisės nuostat? šiuo klausimu, laikydamasi proporcingumo principo valstyb?s nar?s 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 punkt?).

25 Šiomis aplinkybomis konstatuotina, kad, kalbant apie priemones, skirtas kovoti prieš mokesčių sl?pimą ir j? vengimą, šia nuostata nesiekama išsamaus suderinimo Sąjungos lygiu.

26 Vadinasi, ? pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: kadangi Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas nėra išsamus suderinimas, pagal Sąjungos teisę leidžiama ?vertinti nacionalinės teisės aktą, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, suderinamumą atsižvelgiant ? pirminę teisę, nors šie teisės aktai buvo priimti siekiant perkelti ? vidaus teisę šioje nuostatoje numatytą galimybę.

Dėl antrojo klausimo

27 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar SESV 49 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jis draudžia nacionalin?s teis?s aktus, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, pagal kuriuos tarpvalstybinio susijungimo atveju tam, kad b?t? suteiktos mokes?i? lengvatos, kurios taikomos tokiai operacijai pagal Direktyv? 90/434 – nagrin?jamu atveju Pranc?zijos bendrov?s kitoje valstyb?je nar?je ?steigtai bendrovei perduoto turto vert?s padid?jimo apmokestinimo atid?jimas – taikoma išankstinio leidimo proced?ra, per kuri? siekdamas gauti š? leidim? mokes?i? mok?tojas turi ?rodyti, kad atitinkam? operacij? pateisina ekonomin?s priežastys, kad jos pagrindinis arba vienas iš tiksl? n?ra mokes?i? sl?pimas arba mokes?i? vengimas ir kad šios operacijos s?lygos leidžia užtikrinti b?sim? turto vert?s padid?jimo apmokestinim?, kuris buvo atid?tas, nors vidaus susijungimo operacijos atveju toks atid?jimas suteikiamas mokes?i? mok?tojui netaikant tokios proced?ros.

28 Šiuo klausimu reikia priminti, kad tarpvalstybinis susijungimas yra atskiras pasinaudojimo ?sisteigimo laisve b?das, kuris svarbus geram vidaus rinkos veikimui, tod?l priklauso ekonominei veiklai, kurios atžvilgiu valstyb?s nar?s yra ?pareigtos gerbti ši? laisv? (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *SEVIC Systems*, C?411/03, EU:C:2005:762 19 punkt?).

29 Tam, kad iš valstybi? nari? mokes?i? teis?s nuostat? nekilt? šio konkretaus pasinaudojimo ?sisteigimo laisve b?do apribojim?, nepalankaus vertinimo arba iškraipymo, Direktyvoje 90/434, kaip tai matyti iš jos pirmos–penktos konstatuojam?j? dali?, nustatyta bendra mokes?i? schema, kurioje numatytos mokes?i? lengvatos, kaip antai per toki? operacij? perduoto turto vert?s padid?jimo apmokestinimo atid?jimas.

30 Šiomis aplinkyb?mis Teisingumo Teismas jau tur?jo galimyb? patikslinti, kad valstyb?s nar?s turi suteikti šias mokes?i? lengvatas operacijoms, kurios patenka ? šios direktyvos taikymo srit?, nebent ši? operacij? pagrindinis ar vienas pagrindini? tiksl? b?t? mokes?i? sl?pimas arba mokes?i? vengimas, kaip tai suprantama pagal min?tos direktyvos 11 straipsnio 1 dalies a punkt? (2008 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *A.T.*, C?285/07, EU:C:2008:705 30 punktas).

31 Kadangi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas ir Pranc?zijos vyriausyb? nurod?, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamais teis?s aktais siekiama užtikrinti Direktyvos 90/434, konkrečiai kalbant, jos 11 straipsnio 1 dalies a punkto, perk?lim? ? vidaus teis?, pirmiausia b?tina nustatyti, ar priimant tokius nacionalin?s teis?s aktus, kaip nagrin?jamieji pagrindin?je byloje, galima remtis šia nuostata ir šiuo pagrindu, ar ši direktyva draudžia tokius teis?s aktus.

D?l Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkto

32 Pagal pagrindin?je byloje nagrin?jamus teis?s aktus Pranc?zijos bendrov?s kitoje valstyb?je nar?je ?steigtai bendrovei perduoto turto vert?s padid?jimo apmokestinimo atid?jimui taikoma išankstinio leidimo proced?ra, per kuri? siekdamas gauti š? leidim? mokes?i? mok?tojas turi ?rodyti, kad ?gyvendintos trys s?lygos: 1) kad atitinkam? operacij? pateisina ekonomin?s priežastys; 2) kad jos pagrindinis arba vienas iš tiksl? n?ra mokes?i? sl?pimas arba mokes?i? vengimas; ir 3) kad šios operacijos s?lygos leidžia užtikrinti b?sim? turto vert?s padid?jimo apmokestinim?, kuris buvo atid?tas.

33 Taigi kyla klausimas, ar Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas draudžia priimti tokius teis?s aktus.

– D?l išankstinio leidimo proced?ros buvimo

34 D?l išankstinio leidimo proced?ros svarbu priminti, kad Direktyvoje 90/434 n?ra jokio proced?ros reikalavimo, kurio turi laikytis valstyb?s nar?s, kad suteikt? šioje direktyvoje numatytas

mokes?i? lengvatas.

35 Net manant, kad min?ta direktyva leidžia valstyb?ms nar?ms numatyti tok? reikalavim?, pagrindin?je byloje nagrin?jamuose teis?s aktuose numatytas reikalavimas yra nesuderinamas su ta pa?ia direktyva.

36 Jeigu n?ra ši? srit? reglamentuojan?i? S?jungos taisykl?, pagal procesin?s autonomijos princip? jos turi b?ti ?tvirtintos kiekvienos valstyb?s nar?s teis?s sistemoje su s?lyga, kad neb?t? mažiau palankios nei taisykl?s, reglamentuojan?ios panašias situacijas, kurioms taikoma vidaus teis? (lygiavertiškumo principas), ir kad d?l j? netapt? praktiškai ne?manoma ar pernelyg sud?tinga pasinaudoti S?jungos teis?s suteiktomis teis?mis (veiksmingumo principas) (2012 m. spalio 18 d. Sprendimo *Pelati*, C?603/10, EU:C:2012:639, 23 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

37 Kalbant apie pastar?j? princip?, reikia priminti, kad kiekvien? atvej?, kai kyla klausimas, ar d?l nacionalin?s procesin?s nuostatos naudojimas S?jungos teis?s privatiems asmenims suteikiamomis teis?mis praktiškai tampa ne?manomas arba pernelyg sud?tingas, reikia nagrin?ti atsižvelgiant ? prireikus atitinkamos valstyb?s nar?s teism? sistem? pagrindžian?ius principus, tarp kuri? yra teisinio saugumo principas (šiuo klausimu žr. 2013 m. birželio 27 d. Sprendimo *Agrokonsulting*, C?93/12, EU:C:2013:432, 48 punkt? ir 2015 m. spalio 6 d. Sprendimo *Târ?ia*, C?69/14, EU:C:2015:662, 36 punkt?).

38 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau patikslino, kad teisinio saugumo reikalavimas itin griežtai taikomas tuomet, kai S?jungos teis?s aktai gali tur?ti finansini? pasekmi?, kad suinteresuotieji asmenys gal?t? tiksliai žinoti jiems pagal šias teis?s nuostatas nustatyt? pareig? apimt? (šiuo klausimu žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C?255/02, EU:C:2006:121, 72 punkt? ir 2015 m. liepos 9 d. Sprendimo *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei*, C?144/14, EU:C:2015:452, 34 punkt?).

39 Nagrin?jamu atveju per pos?d? d?l lygiavertiškumo principo Pranc?zijos vyriausyb? nurod?, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamuose teis?s aktuose numatyta išankstinio leidimo proced?ra iš esm?s taikoma tik tarpvalstybinio susijungimo operacij? atveju. Vis d?lto Teisingumo Teismas net?ri b?tin?s informacijos apie vidaus susijungimo operacijoms taikytin? proced?r? tvark? tam, kad ?vertint?, ar pirmosios operacijos yra mažiau palankiai vertinamos nei antrosios. Lygindamas proced?r? tvarkas, taikomas tarpvalstybinio susijungimo operacijoms ir vidaus operacijoms, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti ši? teis?s akt? atitikt? šiam principui.

40 D?l veiksmingumo principo pažym?tina, kad teisinio saugumo reikalavimui užtikrinti Direktyv? 90/434 ir, konkrečiai kalbant, jos 11 straipsnio 1 dalies a punkt?, ?gyvendinanti proced?rin? tvarka turi b?ti pakankamai tiksli, aiški ir numatoma, kad mokes?i? mok?tojai gal?t? tiksliai žinoti savo teises tam, kad b?t? užtikrinti, jog jiems bus taikomos mokes?i? lengvatos pagal ši? direktyv?, ir prireikus gal?t? jomis remtis nacionaliniuose teismuose (šiuo klausimu žr. 1991 m. vasario 28 d. Sprendimo *Komisija / Vokietija*, C?131/88, EU:C:1991:87, 6 punkt?; 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 / Jungtin? Karalyst?*, 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 punkt? ir jame nurodyt? jurisprudencij?).

41 Taigi nagrin?jamu atveju pažym?tina, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamuose teis?s aktuose nepatikslinama atitinkama išankstinio leidimo proced?ros taikymo tvarka. Per pos?d? patvirtinusi, kad tai tiesa, Pranc?zijos vyriausyb?, remdamasi mokes?i? administratoriaus taikoma praktika, pateik? kelis šios tvarkos patikslinimus. Šiuo klausimu ši vyriausyb? nurod?, kad nors

šiuose teisės aktuose numatytos trys sąlygos išankstiniam leidimui gauti, pagal mokesčių administratoriaus taikomą praktiką leidimui suteikti pakanka, kad būtų patenkinta vienintelė ekonominei priežasčiai būvimo 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 gyvendinant, 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 nagrinėjamas teisės aktų nuostatos neatitinka mokesčių administratoriaus taikomos praktikos ir tai gali sukelti neaiškumą, susijusį 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 motyvą, dėl kurio mokesčių administratorius nesuteikė jam minėtoje direktyvoje numatytos lengvatos, pagrįstumą ir prirėkus ginti savo teisę kompetentinguose teismuose.

46 Šiomis aplinkybėmis atrodo, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama procedūra tvarka nesilaikoma teisinio saugumo reikalavimo, todėl šiais teisės aktais pažeidžiamas veiksmingumo principas.

– *Dėl sąlygų, kurias reikalaujama gyvendinti, kad būtų suteiktos Direktyvoje 90/434 numatytos mokesčių lengvatos*

47 Dėl minėtuose teisės aktuose tvirtintų sąlygų primintina, kad Teisingumo Teismas jau buvo kelis kartus nusprendęs, kad Direktyvoje 90/434 tvirtinta bendra mokesčių schema, apimanti įvairias mokesčių lengvatas, turi būti vienodai taikoma visoms jos taikymo sritį patenkančioms operacijoms, neatsižvelgiant į tai, ar jos motyvai yra finansiniai, ekonominiai, ar vien mokesčiai (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 tvirtintos bendros taisyklės, t. y. kad mokesčių schema taikoma visoms operacijoms, patenkančioms į šios direktyvos taikymo sritį, išimtis, minėtos nuostatos reikia aiškinti siaurai (šiuo klausimu žr. 2010 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Modehuis A. Zwijnenburg*

, C-352/08, EU:C:2010:282, 46 punkt?).

50 Taigi, pirma, pažymėtina, kad nagrinėjamu atveju, nors Direktyvoje 90/434 kaip principas tvirtinama 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 į vengimas (šiuo klausimu žr. 1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, 45 punkt?), pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose bendrai atsisakoma taikyti šį atidėjimą, nebent mokesčių mokėtojas pirmiausia gyvendins 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 valstybės narės suteiktos kompetencijos taikymo sritis, viršijant numatytąjį Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktą.

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 bėsimą turto vertės padidėjimo apmokestinimą, kuris buvo atidėtas, negali būti pateisinama kova prieš mokesčių slėpimą arba į vengimą, nes šio tikslo jau aiškiai siekiama antra šiuose teisės aktuose numatyta sąlyga.

53 Ketvirta, dėl mokesčių slėpimo arba į vengimo prezumpcijos, numatytos Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkte, primintina, kad šioje nuostatoje valstybės narės leidžiama numatyti tokią prezumpciją tik tuo atveju, kai aptariama operacija siekiama gauti 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 operacijoms būtų automatiškai nebūtų taikoma mokesčių lengvata ir nebūtų nagrinėjamas klausimas, ar iš tikrųjų slepiami mokesčiai ir į vengiama, tai būtų neproporcinga tam, kas būtų tokiam mokesčių slėpimui ar į 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 punktas).

56 Taigi tiek, kiek pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose tam, kad būtų sistemiškai ir besilygiškai atidėtas turto vertės padidėjimo apmokestinimas pagal Direktyvą 90/434, iš mokesčių mokėtojo reikalaujama parodyti, jog atitinkamų operacijų pateisina ekonominės priežastys ir jos pagrindinis arba vienas iš tikslų nėra mokesčių slėpimas arba jo vengimas, o mokesčių administratorius neturi pateikti net *prima facie* rodymų, kad nėra tinkamų ekonominių priežasčių arba kad yra mokesčių slėpimo arba jo vengimo atvejis, šiais teisės aktais tvirtinama bendra mokesčių slėpimo ir jo 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 nagrinjamieji pagrindinėje byloje.

Dėl SESV 49 straipsnio

58 Pagal suformuotą jurisprudenciją remiantis SESV 49 straipsniu turi būti naikinami sistėigimo laisvės apribojimai. Nors iš ESV sutarties nuostatų dėl sistėigimo 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 statymus steigtai 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 Sistėigimo 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 steigtai bendrovei perleisto turto vertės padidėjimo apmokestinimas, taikomi nagrinėjamuose teisės aktuose tvirtinti 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 sistėigimo laisvės gyvendinimo, 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 jo 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 jo vengimu ir valstybių narių subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo apsaugojimo būtinybė yra privalomieji bendrojo intereso pagrindai, kuriais galima pateisinti Sutartyje tvirtintą judėjimo laisvės 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 Vadinasi, pagrindinėje byloje minėtu tikslu negalima pateisinti įsisteigimo laisvės kliūtis.

69 Dėl privalomojo bendrojo intereso pagrindo, susijusio su kova su mokesčių slėpimu arba įvengimu, 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 nagrinjamu teisės aktu proporcingumu ir su šia nuostata, taip pat taikytini nagrinėjant šią teisės aktą proporcingumą, atsižvelgiant į įsisteigimo laisvę. Darytina išvada, kad tokiais mokesčių teisės aktais, kaip nagrinjamieji pagrindinėje byloje, kuriuose įtvirtinta bendra mokesčių slėpimo arba įvengimo 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 nagrinjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos tarpvalstybinio susijungimo atveju tam, kad būtų suteiktos mokesčių lengvatos, numatytos tokiai operacijai pagal šią direktyvą – nagrinjamu 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 parodyti, kad atitinkamą operaciją pateisina ekonominės priežastys, kad jos pagrindinis arba vienas iš tikslų nėra mokesčių slėpimas arba įvengimas ir kad šios operacijos sėlygos 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 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:

1) 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 keitimuisi akcijomis, 11 straipsnio 1 dalies a punktas nėra išsamus suderinimas, pagal Sąjungos teisę leidžiama įvertinti nacionalinės teisės aktą, kokie nagrinjami pagrindinėje byloje, suderinamumą atsižvelgiant į pirminę teisę, nors šie teisės aktai buvo priimti siekiant perkelti į vidaus teisę šioje nuostatoje numatytą galimybę.

2) 2. SESV 49 straipsnis ir Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas reikia aiškinti taip, kad jie draudžia nacionalinės teisės aktus, kokie nagrinjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos tarpvalstybinio susijungimo atveju tam, kad būtų suteiktos mokesčių lengvatos, kurios numatytos tokiai operacijai pagal šią direktyvą – nagrinjamu 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 parodyti, kad atitinkamą operaciją pateisina ekonominės priežastys, kad jos pagrindinis arba vienas iš tikslų nėra mokesčių slėpimas arba įvengimas ir kad šios operacijos sąlygos leidžia užtikrinti bendrą turto vertės padidėjimo apmokestinimą, kuris buvo atidėtas, nors vidaus susijungimo operacijos atveju toks atidėjimas suteikiamas mokesčių mokėtojui netaikant tokios procedūros.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.