

Byla C-126/10

Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA

prieš

Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

(Supremo Tribunal Administrativo prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Teisės aktų derinimas – Direktyva 90/434/EEB – Bendra mokesčių sistema, taikoma valstybių narių, monių, jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis – 11 straipsnio 1 dalies a punktas – Tinkamos komercinės priežastys – Operacijoje dalyvaujančių bendrovių veiklos restruktūrizavimas arba racionalizavimas – Šėvokos“

Sprendimo santrauka

1. *Prejudiciniai klausimai – Teisingumo Teismo jurisdikcija – Ribos – Prašymas išaiškinti nacionalinės teisės perkeltą direktyvos nuostatą taikymą išimtinai vidaus situacijoms dėl to, kad šios situacijos nagrinėjamos prilyginant Šėjungos teisėje reglamentuojamoms situacijoms*

(SESV 267 straipsnis)

2. *Teisės aktų derinimas – Bendra mokesčių sistema, taikoma valstybių narių, monių, jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis – Direktyva 90/434 – Operacijos, kuriomis siekiama išvengti mokesčių ar juos nuslėpti*

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

1. Kai reglamentuojant vien vidaus situacijas nacionalinės teisės aktuose numatyti sprendimai atitinka Šėjungos teisėje numatytus sprendimus, kad, be kita ko, būtų išvengta šalies rezidentų diskriminacijos ar galimo konkurencijos iškreipimo, egzistuoja neabejotinas Šėjungos interesas, siekiant išvengti bet kokių Šėjungos teisės nuostatų ar šėvokų aiškinimo skirtumų, iš Šėjungos teisės perkeltas nuostatas ar šėvokas aiškinti vienodai, nepaisant to, kokiomis šėlygomis jas reikia taikyti.

Taigi, kai nacionalinės teisės aktuose numatyta, kad nacionalinio ir tarpvalstybinio lygmens restruktūrizavimo atveju, kiek tai susiję su sujungimu, taikomas vienodas mokesčių režimas, o Direktyvos 90/434 dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių, monių, jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, 11 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta taisyklė, kuria suteikiama galimybė atsisakyti taikyti šė mokesčių režimą nesant tinkamų komercinių priežasčių, turi būti taikoma ir vidaus situacijose, Teisingumo Teismui priklausio jurisdikcija atsakyti į nacionalinio teismo klausimus, susijusius su Direktyvos 90/434 nuostatų išaiškinimu, net jeigu jos tiesiogiai nereglamentuoja pagrindinį byloje nagrinėjamos situacijos.

(žr. 20, 21, 23 punktus)

2. Direktyvos 90/434 dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių, monių, jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, 11 straipsnio 1 dalies a punkte reikia aiškinti taip, kad kai jungiasi dvi tai pačiai grupei priklausančios bendrovės, aplinkybė, kad jungimosi operacijos dieną šėsigyjamoji bendrovė nevykdė jokios veiklos, neturėjo kitoms monėms

priklausančio kapitalo dali? ir ?sigijusiai bendrovei perleido tik labai didelius nenustatytos kilm?s nuostolius, nors ši operacija daro teigiam? poveik?, nes leidžia sutaupyti šios grup?s strukt?rini? išlaid?, gali reikšti, kad tokia operacija ?vykdyta ne d?l „tinkam? komercini? priežas?i?“, kaip suprantama pagal ši? teis?s nuostat?. Nacionalinis teismas, atsižvelgdamas ? visas bylos, kurioje turi priimti sprendim?, aplinkybes, privalo patikrinti, ar šioje byloje pakanka ?rodym?, leidžian?i? manyti, kad susidurta su mokes?i? vengimo ar j? sl?pimo atveju, kaip suprantama pagal min?t? nuostat?.

Šiuo atžvilgiu pažym?tina, kad Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkte numatytas „restrukt?rizavimo“ ir „racionalizavimo“ s?vokas reikia suprasti taip, kad jos apima ne tik siek? gauti mokestini? lengvat?, o kiekviena restrukt?rizavimo ir racionalizavimo operacija, skirta tik šiam tikslui pasiekti, n?ra ?vykdyta d?l tinkamos komercin?s priežasties, kaip suprantama pagal ši? teis?s nuostat?. Taigi iš principo n?ra kli?ties tam, kad jungimosi operacija, kuria remiantis b?t? restrukt?rizuota ar racionalizuota grup?, d?l ko sumaž?t? šios grup?s administravimo ir valdymo išlaidos, b?t? atlikta d?l tinkam? komercini? priežas?i?. Ta?iau taip n?ra prisijungimo atveju, kai, atsižvelgiant ? numatytos mokestin?s lengvatos apimt?, atitinkama grup? sutaupo labai mažai strukt?rini? išlaid?.

Be to, jeigu nuolat b?t? pripaž?stama, kad d?l sumaž?jusi? administracini? ir valdymo išlaid? pasiektas strukt?rini? išlaid? sutaupymas yra tinkama komercin? priežastis, ir neb?t? atsižvelgta ? kitus numatytos operacijos tikslus, ypa? ? tiksl? gauti mokestini? lengvat?, Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyta taisykl? visiškai netekt? savo tikslo saugoti valstybi? nari? finansinius interesus pagal min?tos direktyvos 9 konstatuojam?j? dal? valstyb?ms nar?ms numatant galimyb? mokes?i? vengimo ar j? sl?pimo atveju atsisakyti taikyti direktyvos nuostatas.

(žr. 46, 47, 49, 52 punktus ir rezoliucin? dal?)

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. lapkri?io 10 d.(*)

„Teis?s akt? derinimas – Direktyva 90/434/EEB – Bendra mokes?i? sistema, taikoma ?vairi? valstybi? nari? ?moni? jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis – 11 straipsnio 1 dalies a punktas – Tinkamos komercin?s priežastys – Operacijoje dalyvaujan?i? bendrovi? veiklos restrukt?rizavimas arba racionalizavimas – S?vokos“

Byloje C?126/10

d?l *Supremo Tribunal Administrativo* (Portugalija) 2010 m. vasario 3 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2010 m. kovo 10 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA

prieš

Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais,

dalyvaujant

Ministério Público,

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Safjan, teisėjai J.-J. Kasel (pranešėjas) ir M. Berger,
generalinis advokatas J. Mazák,

posėdžio sekretorė M. Ferreira, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2011 m. liepos 14 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA*, atstovaujamos advokato F. Castro Silva,
- Portugalijos vyriausybė, atstovaujamos L. Inez Fernandes ir J. Menezes Leitão,
- Ispanijos vyriausybė, atstovaujamos M. Muñoz Pérez,
- Nyderlandų vyriausybė, atstovaujamos C. Wissels ir M. de Ree,
- Jungtinės Karalystės vyriausybė, atstovaujamos F. Penlington,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Afonso,

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

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos vairių valstybių narių monijungimui, 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 išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA* (toliau – *Foggia – SGPS*) ir *Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais* (valstybės sekretorius mokesčių klausimais, toliau – *Secretário de Estado*) dėl pastarojo atsisakymo leisti įvykdžius tos pačios grupės monijų jungimosi operaciją perkelti mokesčių nuostolius.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagal Direktyvos 90/434 9 konstatuojamąjį dalį „kadangi būtina valstybės narės suteikti galimybę atsisakyti taikyti šią direktyvą, jeigu jungimosi, skaidymo, turto perleidimo arba keitimosi akcijomis procese siekiama mokesčių slėpimo arba vengimo <...>“.

4 Direktyvos 90/434 6 straipsnyje, kuris yra šios direktyvos II dalyje, susijusioje su jungimosi, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis atvejais taikomomis taisyklėmis, nustatyta:

„Tais atvejais, kai numatyta, kad jeigu 1 straipsnyje nurodytos operacijos būtų vykdomos tarp valstybės narės, kurioje yra perleidžiančioji įmonė, įmonė, valstybės narė turėtų taikyti nuostatas, leidžiančias gaunančiąjai įmonei perimti perleidžiančiosios įmonės nuostolius, kurie dar nebuvo visiškai apskaituoti mokesčių tikslais, ji gali išplėsti šią nuostatą taikymą ir savo teritorijoje esančios gaunančiosios įmonės nuolatinės buveinės perimtiems tokiems nuostoliams“.

5 Direktyvos 90/434 V dalies „Baigiamosios nuostatos“ 11 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„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 dalyvaujančioji įmonė veiklos restruktūrizavimo arba racionalizavimo, gali leisti manyti, kad operacijos pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas;

<...>“

Nacionalinės teisės aktai

6 Į pagrindinei bylai aktualios redakcijos įmonės pelno mokesčių kodeksą (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*, toliau – CIRC) įtrauktas 67 straipsnis, susijęs su mokesčių nuostolių perkėlimu. Šio straipsnio 6, 7 ir 10 dalyse numatyta:

„6. Taikant [CIRC] 68 ir 70 straipsnius dalyje dėl įvairių Europos Sąjungos valstybių narių įmonė jungimosi ir skaidymo sąvoka „įmonė“ suprantama taip, kaip nurodyta Direktyvos 90/434 priede.

7. Šiame skirsnyje numatytas specialus režimas taikomas 1–3 dalyse apibrėžtoms įmonėms jungimo, skaidymo ir turto perleidimo operacijoms, kuriose dalyvauja:

a) įmonės, kuri būtų ar faktinio valdymo centras yra Portugalijos teritorijoje ir kurios apmokestinamos juridinių asmenų pelno mokesčiu ir nuo jo neatleidžiamos, o į apmokestinamasis pelnas nustatomas netaikant supaprastinto režimo;

b) kai visos įmonės tenkina Direktyvos 90/434 3 straipsnyje numatytas sąlygas, viena ar kelios kitos Europos Sąjungos valstybių narių įmonės;

<...>

10. Nustatytas specialus režimas nei visiškai, nei iš dalies netaikomas, jeigu paaiškėja, kad operacijų, kurioms jis taikomas, pagrindinis ar vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas; laikyti, kad šis mokesčių vengimas rodytas, galima pirmiausia tuo atveju, kai visam atitinkamam įmonės pelnui netaikomas tas pats įmonės pelno mokesčių režimas arba operacijos vykdytos ne dėl tinkamų komercinių priežasčių, kaip antai jose dalyvaujančioji įmonė veiklos restruktūrizavimo

arba racionalizavimo; tokiu atveju prireikus atitinkamai apskaičiuojamos papildomos mokesčių sumos.“

7 CIRC 69 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Sujungtųmonių mokestinius nuostolius galima atskaičiuoti iš naujos arba įsigijusiosiosmonės apmokestinamojo pelno, iki pasibaigs 47 straipsnio 1 dalyje numatytas terminas, pradedamas skaičiuoti nuo mokestinio laikotarpio, per kurį šis pelnas gaunamas, pradžios, su sąlyga, kad suinteresuotųjį asmenų prašymu, Generaliniam mokesčių direktoratui pateiktu iki kito mėnesio, einančio po jungimosi registravimo monių registre, pabaigos, išduotas finansų ministro leidimas.

2. Leidimas išduodamas tik jeigu rodyta, kad jungimas vykdytas dėl tinkamų komercinių priežasčių, kaip antai dalyvaujančiųmonių veiklos restruktūrizavimo arba racionalizavimo, ir yra monės reorganizavimo ir plėtojimo vidutinės trukmės ar ilgalaikės strategijos dalis, ir jeigu jis daro teigiamątaką gamybos struktūrai; šiuo atžvilgiu pateikiama visa būtina ar naudinga informacija, kuri apie tokių operacijų suteikia tikslią teisinę ir ekonominę žinią.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

8 2003 m. rugsėjo 29 d. vykdytąjungimosi operaciją, pagal Portugalijos teisę reglamentuojama holdingo bendrovė *Foggia – SGPS* prisijungė tris kitas tos pačios grupės holdingo bendroves.

9 Remdamasi CIRC 69 straipsnio 1 dalimi 2003 m. lapkričio 28 d. *Foggia – SGPS* pateikė *Secretário de Estado* prašymą leisti iš jos numatomo apmokestinamojo pelno atskaityti nustatytus, bet dar neatlygintussigytų bendrovių mokestinius nuostolius, susijusius su 1997–2002 (imtinai) finansiniais metais.

10 *Secretário de Estado* patenkino šį prašymą, kiek tai susiję su dviem iš trijų bendrovių, tačiau 2004 m. spalio 6 d. sprendimu atsisakė perkelti *Riguadiana – SGPS SA* (toliau – *Riguadiana*) mokestinius nuostolius motyvuodamas tuo, kad šios bendrovės susijungimo su *Foggia – SGPS* operacija neatnešė *Foggia – SGPS* jokios ekonominės naudos.

11 Šiuo atžvilgiu *Secretário de Estado* tarnyba pabrėžė, kad nurodytais metais *Riguadiana* nebepriklausė akcijų paketas, iš savo veiklos ji praktiškai negavo pelno ir investavo tik į vertybinius popierius. Be to, šios bendrovės mokestiniai nuostoliai, kuriuos sudaro maždaug 2 mln. eurų ir kurie traukti 2002 m. mokesčių deklaracijų, kilmę neaiški. Nors iš tikrųjų dėl *Riguadiana* eliminavimo iš grupės struktūros gali sumažėti šios grupės administravimo ir valdymo išlaidos, *Secretário de Estado* nuomone, negalima laikyti, kad šis teigiamas poveikis struktūrinių grupės išlaidoms ekonomiškai naudingas *Foggia – SGPS*.

12 2005 m. sausio 24 d. *Foggia – SGPS* pateikė *Tribunal Central Administrativo Sul* specialią administracinį skundą, kuriame prašė panaikinti minėtą sprendimą atmesti prašymą dėl nuostolių perkėlimo ir pareigoti priimti administracinį aktą, kuriuo nagrinėjamus mokestinius nuostolius būtų leista perkelti. Šis skundas minėtas teismas atmetė.

13 2008 m. gruodžio 3 d. *Foggia – SGPS* kreipėsi į *Supremo Tribunal Administrativo*, kuris yra paskutinės instancijos teismas.

14 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą *Supremo Tribunal Administrativo* primena, kad „tinkamų komercinių priežasčių“ buvimas yra viena iš CIRC 69 straipsnio 2 dalyje nustatytų kumuliacinių sąlygų, ir *Secretário de Estado* turi diskreciją vertinti, ar tokia sąlyga tenkinama. Vis

dėlto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla abejoni? dėl to, ar *Secretário de Estado* atliktas žodži? junginio „tinkamos komercin?s priežastys“ aiškinimas atitinka Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkte pateikt? toki? pa?i? s?vok?.

15 Šiomis aplinkyb?mis *Supremo Tribunal Administrativo* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Kaip aiškinti direktyvos [90/434] 11 straipsnio 1 dalies a punkt? ir kokia jo taikymo sritis? B?tent: k? reiškia s?vokos „tinkamos komercin?s priežastys“ ir operacijose, kurioms taikoma direktyva [90/434], dalyvaujan?i? bendrovi? „veiklos restrukt?rizavimas arba racionalizavimas“?

2. Ar mokes?i? institucijos poži?ris, kad n?ra rimt? komercini? priežas?i?, kurios pateisint? ?sigijusiosios bendrov?s prašym? perkelti jai mokestinius nuostolius, kuriuo remdamasi min?ta institucija nusprend?, jog, nepaisant to, kad jungimasis iš ties? gal?jo padaryti teigiam? poveik? grup?s išlaid? sistemai, neaišku, koks yra ?sigyjan?iosios bendrov?s ekonominis interesas, atsižvelgiant ? tai, kad ?sigyjamoji bendrov? nevykd? jokios holdingo bendrovei b?dingos veiklos ir netur?jo kitoms ?mon?ms priklausan?io kapitalo dali?, tod?l ji tik gal?jo perleisti labai didelius nuostolius, yra suderinamas su min?ta Bendrijos teis?s norma?“

D?l Teisingumo Teismo jurisdikcijos ir prašymo priimti prejudicin? sprendim? priimtinum

16 Savo rašytin?se pastabose Portugalijos vyriausyb?, pirma, nurodo, kad Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos priimti sprendimo dėl prašymo priimti prejudicin? sprendim?, ir, antra, gin?ija prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo užduot? klausim? svarb? ir remiasi šio prašymo nepriimtumu.

17 Pirmiausia ši vyriausyb? tvirtina, kad pagrindin?s bylos aplinkyb?s nagrin?tinis tik nacionaliniame kontekste. Kyla abejoni? dėl to, kad šiai bylai taikytina Direktyva 90/434, taigi ir dėl Teisingumo Teismo jurisdikcijos, nes S?jungos teis? prašym? priimti prejudicin? sprendim? nagrin?jan?io teismo byloje netaikoma nei tiesiogiai, nei netiesiogiai.

18 Šiuo klausimu primintina, kad pagal SESV 267 straipsnio pirm? dal? Teisingumo Teismo jurisdikcijai, be kita ko, priklauso priimti prejudicin? sprendim? dėl „Sutar?i? išaiškinimo“ ir „S?jungos institucij? <...> akt? <...> išaiškinimo“.

19 Negin?ijama, kad pagrindin? byla susijusi su nacionalin?s teis?s nuostata, kuri taikoma tik nacionaliniame kontekste.

20 Ta?iau iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagal CIRC 67 straipsn? nacionalinio ir tarpvalstybinio lygmens restrukt?rizavimo atveju, kiek tai susij? su sujungimu, taikomas vienodas mokes?i? režimas, o Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkte numatyta taisykl?, kuria suteikiama galimyb? atsisakyti taikyti š? mokes?i? režim? nesant tinkam? komercini? priežas?i?, turi b?ti taikoma ir vidaus situacijose.

21 Pagal nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktiką, kai reglamentuojant vien vidaus situacijas nacionalinės teisės aktuose numatyti sprendimai atitinka Sąjungos teisėje numatytus sprendimus tam, kad, be kita ko, būtų išvengta šalies rezidentų diskriminacijos ar galimo konkurencijos iškreipimo, egzistuoja neabejotinas Sąjungos interesus, siekiant išvengti būsimų Sąjungos teisės nuostatų ar sąvokų aiškinimo skirtumų, iš Sąjungos teisės perkeltas nuostatas ar sąvokas aiškinti vienodai, nepaisant to, kokiomis sąlygomis jas reikia taikyti (1997 m. liepos 17 d. Sprendimo *Leur-Bloem*, C-28/95, Rink. p. I-4161, 32 punktas; 2002 m. sausio 15 d. Sprendimo *Andersen og Jensen*, C-43/00, Rink. p. I-379, 18 punktas ir 2010 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, Rink. p. I-0000, 33 punktas).

22 Reikia pridurti, kad tik nacionalinis teismas turi vertinti tiksliai tokio rūšies Sąjungos teisę apimtą, o Teisingumo Teismo jurisdikcija apsiriboja tik šios teisės nuostatų nagrinėjimu ir aiškinimu (minėtų sprendimų *Leur-Bloem* 33 punktas ir *Modehuis A. Zwijnenburg* 34 punktas).

23 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Teisingumo Teismui priklauso jurisdikcija atsakyti į *Supremo Tribunal Administrativo* klausimus, susijusius su Direktyvos 90/434 nuostatų aiškinimu, net jeigu jos tiesiogiai nereglamentuoja pagrindinėje byloje nagrinėjamos situacijos.

24 Antra, Portugalijos vyriausybė teigia, kad prašymas priimti prejudicinį sprendimą nepriimtinas, nes jame nurodyta, koks ryšys tarp prašomo išaiškinti Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkto, kurio tekstas pakartojamas CIRC 67 straipsnio 10 dalyje, ir pagrindinės bylos dalyko, susijusio su to paties kodekso 69 straipsnio 2 dalimi, kurioje aptariamas mokestinių nuostatų perkėlimas, minimas direktyvos 6 straipsnyje.

25 Pagal nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktiką, vykstant SESV 267 straipsnyje numatytai bendradarbiavimo tarp Teisingumo Teismo ir nacionalinių teismų procedūrai, tik būtų nagrinėjantis nacionalinis teismas, atsakingas už sprendimo priėmimą, atsižvelgdamas į bylos aplinkybes, turi vertinti, ar reikia prejudicinio sprendimo, kad galėtų priimti savo sprendimą, ir nustatyti Teisingumo Teismui pateikiamą klausimą svarbų. Todėl, kai pateikti klausimai susiję su Sąjungos teisės aiškinimu, Teisingumo Teismas iš principo turi priimti sprendimą (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Leur-Bloem* 24 punktą; 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Les Vergers du Vieux Tauves*, C-48/07, p. I-10627, 16 punktą ir 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos ir kt.*, C-78/08–C-80/08, Rink. p. I-0000, 30 punktą).

26 Preziumuojama, kad nacionalinio teismo pateikti klausimai dėl Sąjungos teisės aiškinimo, atsižvelgiant į jo paties nurodytus teisinius pagrindus ir faktines aplinkybes, kurių tikslumo Teisingumo Teismas neprivalo tikrinti, yra svarbūs. Atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo prašymo priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gali tik tuomet, kai akivaizdu, kad prašomas Sąjungos teisės išaiškinimas visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ir teisiniai pagrindai, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (žr. 2007 m. birželio 7 d. Sprendimo *van der Weerd ir kt.*, C-222/05–C-225/05, Rink. p. I-4233, 22 punktą; minėtų sprendimų *Les Vergers du Vieux Tauves* 17 punktą ir *Paint Graphos ir kt.* 31 punktą).

27 Tačiau nagrinėjamu atveju negalima pagrįstai tvirtinti, kad Direktyvos 90/434 išaiškinimas nesusijęs su pagrindinės bylos aplinkybėmis ar dalyku arba problema yra hipotetinė, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo prašymas pateiktas būtent todėl, kad jis galėtų atsakyti, ar *Secretário de Estado* teiginys dėl sąvokos „tinkami komerciniai pagrindai“ yra suderinamas su šios direktyvos 11 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyta sąvoka.

28 Iš to matyti, kad, priešingai, nei teigia Portugalijos vyriausybė, reikia pripažinti, jog prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra priimtinas.

29 Tačiau atsižvelgiant į antrojo klausimo formuluotę reikia priminti nusistovėjusio teismo praktiką, kurioje numatyta, kad nors per pagal SESV 267 straipsnį pradėtą procedūrą Teisingumo Teismas neturi priimti sprendimo dėl nacionalinės teisės normų suderinamumo su Sąjungos teise ir aiškinti nacionalinį statymą ar kitą teisės aktą, jis yra kompetentingas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikti Sąjungos teisės išaiškinimą, leidžiantį jam įvertinti tokio suderinamumą, kad galėtų priimti sprendimą savo nagrinėjamoje byloje (žr., be kita ko, 1993 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Hünermund ir kt.*, C-292/92, Rink. p. I-6787, 8 punktą ir 2007 m. kovo 6 d. Sprendimo *Placanica ir kt.*, C-338/04, C-359/04 ir C-360/04, Rink. p. I-1891, 36 punktą).

30 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, laikytina, kad savo dviem klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad galima laikyti, jog dviejų tos pačios grupės bendrovių jungimosi operacija vykdyta „dėl tinkamų komercinių priežasčių“, kaip tai suprantama pagal minėtą teisės nuostatą, kai tokia operacija daro teigiamą poveikį šios grupės struktūrinėms išlaidoms, nors įsigyta bendrovė neatlieka jokios veiklos, neturi kitoms įmonėms priklausančio kapitalo dalių ir įsigijusiai bendrovei perleidžia tik labai didelius nuostolius.

Dėl prejudicinių klausimų

31 Pirmiausia pabrėžtina, kad Direktyva 90/434 įtvirtinta bendra mokesčių sistema apima įvairias mokesčių lengvatas ir yra vienodai taikoma visoms įmonių jungimo, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis operacijoms, neatsižvelgiant į jų finansinius, ekonominius ar vien mokestinius motyvus (žr. minėto Sprendimo *Leur-Bloem* 36 punktą ir 2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, Rink. p. I-5795, 30 punktą).

32 Tačiau numatytos operacijos motyvai yra svarbūs gyvendinant šios direktyvos 11 straipsnio 1 dalyje numatytą valstybės narės suteiktą galimybę neleisti naudotis šios direktyvos nuostatomis (minėto Sprendimo *Modehuis A. Zwijnenburg* 42 punktas).

33 Konkrečiai kalbant, pagal Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktą valstybės narės ypatingais atvejais išimties tvarka gali atsisakyti taikyti visas arba dalį šios direktyvos nuostatų arba neleisti jomis pasinaudoti, jeigu išaiškėja, kad keitimosi akcijomis pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų pirmiausia yra mokesčių vengimas arba jo slėpimas. Be to, šioje nuostatoje taip pat patikslinta, kad tai, jog operacija vykdoma ne dėl tinkamų komercinių priežasčių, pavyzdžiui, operacijoje dalyvaujančių įmonių veiklos restruktūrizavimo arba racionalizavimo, gali leisti manyti, kad šia operacija siekiama tokio tikslo (šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *Leur-Bloem* 38 ir 39 punktus bei *Kofoed* 37 punktą).

34 Dėl „tinkamų komercinių priežasčių“ sąvokos, kaip ji suprantama pagal minėto 11 straipsnio 1 dalies a punktą, Teisingumo Teismas jau yra patikslinęs, kad iš 11 straipsnio formuluotės ir tikslų, kaip ir iš bendrai vertinamos Direktyvos 90/434 formuluotės ir tikslų, matyti, kad ši sąvoka apima ne tik mokestinį lengvatą siekį. Taigi negalima laikyti, kad jungimasis keičiantis akcijomis, kuriuo būtų siekiama tik šio tikslo, būtų vykdomas dėl tinkamos komercinės priežasties, kaip tai suprantama pagal šią teisės nuostatą (minėto Sprendimo *Leur-Bloem* 47 punktas).

35 Todėl galima laikyti, kad yra tinkama komercinė priežastis vykdyti jungimosi operaciją, kuria siekiama kelių tikslų, tarp kurių gali būti ir mokestinio pobūdžio priežastys, su sąlyga, kad

numatomoje operacijoje jos n?ra vyraujan?ios.

36 Pagal Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkt?, konstatavus, kad jungimosi operacija siekiama tik mokestini? lengvat? ir ji vykdoma ne d?l tinkam? komercini? priežas?i?, galima daryti prielaid?, kad pagrindinis ar vienas iš pagrindini? šios operacijos tiksl? yra mokes?i? vengimas ar j? sl?pimas.

37 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad nor?damos nustatyti, ar numatoma operacija siekiama tokio tikslo, kompetentingos nacionalin?s institucijos turi ne tik taikyti nustatytus bendruosius kriterijus, bet, atsižvelgdamos ? konkret? atvej?, išnagrin?ti vis? aptariam? operacij?. Jeigu b?t? nustatyta visuotinai taikoma taisykl?, pagal kuri? tam tikroms operacij? r?šims automatiškai neb?t? taikomos mokestin?s lengvatos ir neb?t? nagrin?jamas klausimas, ar iš tikr?j? vengiama mokes?i? ir ar jie slepiami, tai b?t? neproporcinga tam, kas b?tina tokiam mokes?i? vengimui ar j? sl?pimui išvengti, ir pažeist? Direktyva 90/8434 siekiam? tiksl? (min?to Sprendimo *Leur-Bloem* 41 ir 44 punktai).

38 B?tent nagrin?jant bendrai reikia atsižvelgti ? informacij?, kuri? nurod? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, t. y. kad jungimosi operacijos dien? ?sigyjamoji bendrov? nebevykd? jokios savarankiškos valdymo veiklos, nebetur?jo kitoms ?mon?ms priklausan?io kapitalo dali? ir ?sigijusioji bendrov? ketino perimti ?sigyjamąsios bendrov?s nuostolius, kurie dar nebuvo visiškai apskai?iuoti mokes?i? tikslais.

39 Ta?iau n? viena šios informacijos dalis n?ra lemiamą.

40 Vis d?lto galima laikyti, kad veiklos nevykdan?ios bendrov?s, kuri ?sigyjan?iajai bendrovei neatneša nuosavo kapitalo, prisijungimo forma ?vykdytas sujungimas ar restrukt?rizavimas ?sigyjan?iosios bendrov?s atžvilgiu atliktas d?l tinkam? komercini? priežas?i?.

41 Be to, neatmestina, kad toki? nuostoli? turin?ios bendrov?s jungimas prisijungiant gali b?ti ?vykdytas d?l tinkam? komercini? priežas?i? tiek, kiek Direktyvos 90/434 6 straipsnyje daroma aiški nuoroda ? teis?s aktus, pagal kuriuos leidžiama perimti ?sigytos bendrov?s nuostolius, kurie dar nebuvo visiškai apskai?iuoti mokes?i? tikslais.

42 Ta?iau tai, kad šie mokestiniai nuostoliai labai dideli ir aiškiai nenustatyta j? kilm?, gali reikšti, kad mokes?i? vengiama ar jie slepiami, kai bendrov?s, kuri neatneša kapitalo, jungimo prisijungiant operacija siekiama gauti tik mokestini? lengvat?.

43 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, remdamasis Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkte vartojamais žodžiais „restrukt?rizavimas“ ir „racionalizavimas“, kelia klausim?, ar d?l grup?s administravimo ir valdymo išlaid? sumaž?jimo pagal jungimo operacij? prisijungus bendrov? atsirandantis teigiamas poveikis strukt?rin?ms išlaidoms gali b?ti tinkama komercin? priežastis, kaip suprantama pagal min?t? straipsn?.

44 Norint atsakyti ? š? klausim? reikia nurodyti, kad Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas, kaip šioje direktyvoje ?tvirtint? su mokes?iais susijusi? taisykl? išimtis, turi b?ti aiškinamas siaurai, atsižvelgiant ? jo formuluot?, tiksl? ir kontekst? (min?to Sprendimo *Modehuis A. Zwijnenburg* 46 punktas).

45 Iš 11 straipsnio 1 dalies a punkto, b?tent iš žodži? „pvz., restrukt?rizavimas ar racionalizavimas“, matyti, kad taip nurodytos operacijos yra tinkam? komercini? priežas?i? pavyzdžiai ir turi b?ti aiškinamos laikantis „tinkam? komercini? priežas?i?“ s?vokos.

46 Kaip min?to Sprendimo *Leur-Bloem* 47 punkte nusprend? Teisingumo Teismas,

„restruktūrizavimo“ ir „racionalizavimo“ sąvokos apima ne tik siekį gauti mokestinį lengvatą, o kiekviena restruktūrizavimo ir racionalizavimo operacija, skirta tik šiam tikslui pasiekti, nėra vykdyta dėl tinkamos komercinės priežasties, kaip suprantama pagal šį teisės nuostatą.

47 Taigi iš principo nėra kliūtis tam, kad jungimosi operacija, kuria remiantis būtų restruktūrizuota ar racionalizuota grupė, dėl ko sumažėtų šios grupės administravimo ir valdymo išlaidos, būtų atlikta dėl tinkamos komercinės priežasties. Tačiau taip nėra prisijungimo, kaip antai nagrinėjamas pagrindinis byloje, atveju, kai, atsižvelgiant į numatytos mokestinės lengvatos apimtį, t. y. daugiau kaip 2 mln. eurų, atitinkama grupė sutaupo labai mažai struktūrinę išlaidą.

48 Šiuo klausimu taip pat reikia nurodyti, kad aplinkybė, jog dėl prisijungimo išnykus bendrovei dėl sumažėjusių administracinių ir valdymo išlaidų sutaupoma struktūrinė išlaidų, būdinga kiekvienai jungimo prisijungiant operacijai tiek, kiek prisijungimas savaime reiškia, kad grupės struktūra padaroma paprastesnė.

49 Jeigu nuolat būtų pripažįstama, kad dėl sumažėjusių administracinių ir valdymo išlaidų pasiektas struktūrinė išlaidų sutaupymas yra tinkama komercinė priežastis, ir nebūtų atsižvelgta į kitus numatytos operacijos tikslus, ypač į tikslą gauti mokestinį lengvatą, Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkte nurodyta taisyklė visiškai netektų savo tikslo saugoti valstybių narių finansinius interesus pagal minėtos direktyvos 9 konstatuojamąjį dalį valstyboms narėms numatant galimybę mokesčių vengimo ar jo slėpimo atveju atsisakyti taikyti direktyvos nuostatas.

50 Be to, primintina, kad Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkte atspindėtas bendrasis Sąjungos teisės principas, kad piktnaudžiavimas teise yra draudžiamas. Šios teisės normų taikymas negali būti išplėstas taip, kad apimtų piktnaudžiavimą, t. y. operacijas, vykdomas ne pagal normalius komercinius sandorius, bet turint vienintelį tikslą – piktnaudžiaujant pasinaudoti šioje teisėje numatytomis lengvatomis (šiuo klausimu žr. 1999 m. kovo 9 d. Sprendimo *Centros*, C-212/97, Rink. p. I-1459, 24 punktą; 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 68 ir 69 punktus bei minėto Sprendimo *Kofoed* 38 punktą).

51 Šiuo klausimu būtų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, atsižvelgdamas į visas bylos, kurioje turi priimti sprendimą, aplinkybes, privalo patikrinti, ar, remiantis šio sprendimo 39–51 punktuose nurodytais kriterijais, jo nagrinėjamoje byloje pakanka rodymų, leidžiančių manyti, kad susidurta su mokesčių vengimo ar jo slėpimo atveju, kaip suprantama pagal Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktą.

52 Taigi pateiktus klausimus, kurie reformuluoti taip, kaip nurodyta šio sprendimo 30 punkte, atsakyтина: Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktas reikalauja aiškinti taip, kad kai jungiasi dvi tai pačiai grupei priklausančios bendrovės, aplinkybė, kad jungimosi operacijos dieną sigyjamoji bendrovė nevykdė jokios veiklos, neturėjo kitoms žmonėms priklausančio kapitalo dalių ir sigijusiai bendrovei perleido tik labai didelius nenustatytos kilmės nuostolius, nors ši operacija daro teigiamą poveikį, nes leidžia sutaupyti šios grupės struktūrinę išlaidą, gali reikšti, kad tokia operacija vykdyta ne dėl „tinkamos komercinės priežasties“, kaip suprantama pagal šį teisės nuostatą. Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, atsižvelgdamas į visas bylos, kurioje turi priimti sprendimą, aplinkybes, privalo patikrinti, ar jo nagrinėjamoje byloje pakanka rodymų, leidžiančių manyti, kad susidurta su mokesčių vengimo ar jo slėpimo atveju, kaip suprantama pagal minėtą nuostatą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

53 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas,

kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/434/EEB dėl bendros mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? ?moni? jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, 11 straipsnio 1 dalies a punkt? reikia aiškinti taip, kad kai jungiasi dvi tai pa?iai grupei priklausan?ios bendrov?s, aplinkyb?, kad jungimosi operacijos dien? ?sigyjamoji bendrov? nevykd? jokios veiklos, netur?jo kitoms ?mon?ms priklausan?io kapitalo dali? ir ?sigijusiai bendrovei perleido tik labai didelius nenustatytos kilm?s nuostolius, nors ši operacija daro teigiam? poveik?, nes leidžia sutaupyti šios grup?s strukt?rini? išlaid?, gali reikšti, kad tokia operacija ?vykdyta ne dėl „tinkam? komercini? priežas?i?“, kaip suprantama pagal ši? teis?s nuostat?. Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atsižvelgdamas ? visas bylos, kurioje turi priimti sprendim?, aplinkybes, privalo patikrinti, ar jo nagrin?jamoje byloje pakanka ?rodym?, leidžian?i? manyti, kad susidurta su mokes?i? vengimo ar j? sl?pimo atveju, kaip suprantama pagal min?t? nuostat?.

Parašai.

* Proceso kalba: portugal?.