

TEISINGUMO TEISMO (penktoji kolegija) SPRENDIMAS

2012 m. spalio 18 d.(*)

„Teisės aktų derinimas – Direktyva 90/434/EEB – Bendra mokesčių sistema, taikoma ?vairių valstybių narių ?monių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis – 11 straipsnio 1 dalies a punktas – Nacionalinis teisės aktas, pagal kurį mokesčių lengvatos suteikiamos su sąlyga, kad gautas leidimas – Prašymas suteikti leidimą, kurį reikia pateikti ne mažiau kaip 30 dienų prieš ?vykdant numatytą operaciją“

Byloje C-603/10

dėl *Upravno sodiš?e Republike Slovenije* (Slovėnija) 2010 m. gruodžio 8 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2010 m. gruodžio 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Pelati d.o.o.

prieš

Slovėnijos Respubliką

TEISINGUMO TEISMAS (penktoji kolegija),

kurį sudaro penktosios kolegijos pirmininko pareigas einantis E. Levits, teisėjai J.-J. Kasel (pranešėjas) ir M. Safjan,

generalinis advokatas P. Cruz Villalón,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Pelati d.o.o.*, atstovaujamos *odvetnik A. Jarkovi?*,
- Slovėnijos vyriausybė, atstovaujamos V. Klemenc,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir M. Žebre,

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

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių žmonių jungimui, skaidymui, turto perdavimui 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 išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Pelati d.o.o.* (toliau – *Pelati*) ir Slovėnijos Respublikos dėl pastarosios mokesčių administratoriaus sprendimo atmesti prašymą taikyti mokesčių lengvatas žmonių skaidymo atveju.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Pagrindinei bylai taikomos redakcijos Direktyvos 90/434 V dalies „Baigiamosios nuostatos“ 11 straipsnio 1 dalis suformuluota taip:

„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 perdavimo 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 dalyvaujančių žmonių veiklos restruktūrizavimo arba racionalizavimo, gali leisti manyti, kad operacijos pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra mokesčių vengimas arba mokesčių slėpimas.“

Nacionalinės teisės aktai

4 Pagal Pelnų mokesčių įstatymo (*Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, Uradni list RS*, Nr. 17/05; toliau – ZDDPO-1) 47 straipsnis: „perleidžiančiam bendrovei, gaunančiam bendrovei ir perleidžiančiosios bendrovės akcininkams suteikiamos teisės pagal [šio įstatymo] 41–47 straipsnius, remiantis mokesčių administratoriaus išduotu leidimu, jei vykdytos 41–47 straipsniuose numatytos sąlygos.“

5 Apmokestinimo procedūra bendrovių jungimosi ar skaidymo atveju numatyta Apmokestinimo procedūros įstatyme (*Zakon o davnem postopku, Uradni list RS*, Nr. 25/05; toliau – ZDavP-1).

6 Pagal ZDavP-1 345 straipsnio 2 dalį apmokestinamasis asmuo mokesčių administratoriui pateikia mokesčių deklaraciją ne vėliau kaip per 60 dienų nuo skaidymo registravimo kompetentingo teismo komercinių bendrovių registre.

7 ZDavP-1 363 straipsnyje nustatyta:

„(1) Leidimas pagal ZDDPO-1 47 straipsnį išduodamas kiekvienai atskirai operacijai.

(2) Prašymų dėl leidimo pateikia perleidžiančioji bendrovė <...> arba gaunančioji bendrovė <...> ne mažiau kaip 30 dienų iki ZDDPO-1 41 straipsnyje numatytos operacijos.

<...>

(5) Mokesčių administratorius priima sprendimą, susijusį su prašymu dėl leidimo, ne vėliau kaip per 30 dienų nuo prašymo gavimo <...>“

8 Pareiga gauti išankstinį mokesčių administratoriaus leidimą, numatyta ZDDPO-1 47

straipsnyje kartu su ZDavP-1 363 straipsniu, buvo panaikinta 2007 m. sausio 1 d. ?sigaliojus naujoms Pelno mokes?io ?statymo ir Apmokestinimo proced?ros ?statymo redakcijoms (*Uradni list RS*, Nr. 117/06), kuriomis nustatyta supaprastinta pranešimo proced?ra, pagal kuri? apmokestinamajam asmeniui nesilaikant proced?rini? s?lyg? automatiškai nebeatimamos Direktyvos 90/434 suteiktos teis?s.

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

9 2005 m. birželio 30 d. notarin?s formos aktu *Pelati* pareng? skaidymo projekt?, pagal kur? numatyta perduoti dal? ?mon?s naujai bendrovei. 2005 m. rugs?jo 27 d. *Pelati* kompetentingo teismo komercini? bendrovi? registruoti pateik? prašym? ?registruoti jos ?stat? pakeitimus. Šie pakeitimai buvo ?registruoti 2005 m. spalio 12 d. nutartimi. 2005 m. spalio 21 d. *Pelati* pateik? prašym? taikyti mokes?i? lengvatas šio skaidymo atveju.

10 Mokes?i? administratorius konstatavo, kad bendrov? buvo pertvarkyta jos ?stat? pakeitim? ?registravimo komercini? bendrovi? registre momentu. Tod?l jis atmet? *Pelati* prašym?, nes jis nebuvo pateiktas per ZDavP-1 363 straipsnyje numatyt? termin?, t. y. ne mažiau kaip 30 dien? iki numatyto pertvarkymo.

11 *Pelati* pateik? skund? d?l šio sprendimo atmesti prašym?, kuriame teig?, kad mokes?i? administratorius net neišnagrino klausimo, ar buvo ?vykdytos pagrindin?s mokes?i? lengvat? gavimo s?lygos pagal ZDDPO-1. Šis skundas taip pat buvo atmestas d?l to, kad 30 dien? terminas yra privalomas, t. y. *Pelati* prašymas buvo nepriimtinas, nes pateiktas per v?lai.

12 *Pelati* pateik? ieškin? d?l šio sprendimo panaikinimo *Upravno sodiš?e Republike Slovenije* (Slov?nijos Respublikos administracinis teismas). Ji teig?, kad nurodytas naikinamasis terminas, kaip sankcija už 30 dien? termino, numatyto ZDavP-1 363 straipsnio 2 dalyje, nesilaikym?, prieštarauja Direktyvai 90/434. Be to, šio termino laikymasis nevisiškai priklauso nuo apmokestinamosios bendrov?s, nes diena, kai ?stat? pakeitimus kompetentingas teismas ?registravo komercini? bendrovi? registre, l?m? šio termino pabaig?.

13 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pirmiausia pažymi, kad ZDDPO-1 skirtas Direktyvos 90/434 nuostatomis ? Slov?nijos teis?s sistem? perkelti. Toliau jis konstatuoja, kad prašymas, leidžiantis gauti mokes?i? lengvatas pagal ZDavP-1 363 straipsnio 2 dal?, turi b?ti pateiktas bent 30 dien? prieš numatyt? operacij?, šiame ?statyme nenustatyta, koku momentu ši operacija turi b?ti laikoma ?gyvendinta. Šiuo klausimu jis primena, kad mokes?i? administratorius remiasi Komercini? bendrovi? ?statymo (*Zakon o gospodarskih družbah, Uradni list RS*, Nr. 30/1993, bylos aplinkyb?ms taikoma redakcija) 533 straipsniu, pagal kur? kompetentingas teismas tuo pa?iu metu ? komercini? bendrovi? registr? ?registravo ir skaidym?, ir naujos bendrov?s ?steigim?. Iš to prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas daro išvad?, kad operacijos data atitinka ?stat? ?registravimo ? š? registr? dat?. Galiausiai, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad Direktyvoje 90/434 n?ra pagrindo nesuteikti mokes?i? lengvat? apmokestinamajai bendrovei, neišnagrinojus, ar ši bendrov? atitinka toki? lengvat? suteikimo s?lygas.

14 Šiomis aplinkyb?mis *Upravno sodiš?e Republike Slovenije* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir Teisingumo Teismui pateikti š? prejudicin? klausim?:

„Ar [Direktyvos 90/434] 11 straipsn? reikia aiškinti taip: šiuo straipsniu draudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, pagal kurias Slov?nijos Respublika susieja komercinei bendrovei, norin?iai ?vykdyti skaidym? (atskirti bendrov?s dal? ir ?steigti nauj? bendrov?), taikom? mokes?i? lengvat? su s?lyga prašym? išduoti leidim? taikyti mokes?i? lengvatas padalijus bendrov?, jei ?vykdytos visos numatytos s?lygos, pateikti per nustatyt? termin?, pagal kuri? pagal nacionalin? teis?

apmokestinamasis asmuo, prašus terminui, automatiškai praranda mokesčių lengvatas“

D?I prejudicinio klausimo

Pirmin?s pastabos

15 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal SESV 267 straipsn? Teisingumo Teismas turi jurisdikcij? priimti prejudicin? sprendim? d?I Sutar?i? ir Europos S?jungos institucij? priimt? akt? ai?kinimo.

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

17 Ta?iau, kaip matyti iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo sprendimo, Slov?nijos teis?s akt? leid?jas, perkeldamas Direktyvos 90/434 nuostatas ? nacionalin?s teis?s sistem?, nusprend? šioje direktyvoje numatyt? apmokestinimo tvark? taikyti ir vien vidaus situacijoms, t. y. skaidymo atvejais nacionalinei ir tarptautinei restrukt?rizacijai taikoma ta pati apmokestinimo tvarka.

18 Pagal Teisingumo Teismo praktik?, kai reglamentuodamas vien vidaus situacijas nacionalinis ?statym? leid?jas priima tokius pa?ius sprendimus kaip ir priimti S?jungos teis?je tam, kad b?t? išvengta 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? ai?kinimo skirtum?, ai?kinti 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?; 2002 m. sausio 15 d. Sprendimo *Andersen og Jensen*, C-43/00, Rink. p. I-379, 18 punkt? ir 2010 m. geguž?s 20 d. Sprendimo *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, Rink. p. I-4303, 33 punkt?).

19 Reikia pridurti, kad tik nacionalinis teismas turi ?vertinti tiksli? r?mimosi S?jungos teise apimt?, o Teisingumo Teismo jurisdikcija apsiriboja tik šios teis?s nuostat? nagrin?jimu (žr. min?t? sprendim? *Leur-Bloem* 33 punkt? ir *Modehuis A. Zwijnenburg* 34 punkt?).

20 Iš to, kas išd?styta, matyti, kad Teisingumo Teismui priklauso jurisdikcija išai?kinti Direktyvos 90/434 nuostatas, net jeigu jos tiesiogiai nereglamentuoja pagrindin?je byloje nagrin?jamos situacijos, ir atsakyti ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausim?.

D?I esm?s

21 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkt? reikia ai?kinti taip, kad pagal j? draudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias skaidymo operacijai taikomos mokes?i? lengvatos suteikiamos su s?lyga, kad su šia operacija susij?s prašymas yra pateiktas per nustatyt? termin?, kurio pradžios momento apmokestinamasis asmuo nežino ir kuriam pasibaigus jis praranda teis? ? šias lengvatas, neišnagrin?jus, ar šis apmokestinamasis asmuo atitinka j? suteikimo s?lygas.

22 Taigi, kaip konstatavo ieškov? pagrindin?je byloje, Slov?nijos vyriausyb? ir Europos Komisija, kurios pateik? rašytines pastabas Teisingumo Teismui, Direktyvoje 90/434 n?ra jokios nuostatos, susijusios su procesine tvarka, kurios turi laikytis valstyb?s nar?s, suteikdamas šioje direktyvoje numatytas mokes?i? lengvatas.

23 Ta?iau pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik?, nesant S?jungos teis?s akt? atitinkamoje srityje, procesines taisykles, užtikrinan?ias teis?s subjektams S?jungos teis?s

suteikiam? teisi? apsaug?, vadovaujantis valstybi? nari? procesin?s autonomijos principu, turi nustatyti kiekvienos valstyb?s nar?s vidaus teis?s sistema, ta?iau su s?lyga, kad jos neb?t? mažiau palankios nei tos, kurios taikomos panašioms vidaus teis?s situacijoms (lygiavertiškumo principas), ir kad d?l j? S?jungos teisin?s sistemos suteikt? teisi? ?gyvendinimas netapt? praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas (veiksmingumo principas) (vis? pirma žr. 2006 m. rugs?jo 19 d. Sprendimo *i-21 Germany ir Arcor*, C-392/04 ir C-422/04, Rink. p. I-8559, 57 punkt? ir 2011 m. birželio 30 d. Sprendimo *Meilicke ir kt.*, C-262/09, Rink. p. I-5669, 55 punkt?).

24 Kalbant apie lygiavertiškumo princip?, reikia pažym?ti, kad šioje byloje Teisingumo Teismas neturi joki? duomen?, kurie kelt? abejoni? d?l nacionalin?s teis?s nuostat?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, suderinamumo su šiuo principu.

25 Ta?iau reikia patikrinti, ar tokios teis?s nuostatos atitinka reikalavimus veiksmingumo principo, kuris turi b?ti laikomas pažeistu, jei paaišk?ja, kad S?jungos teisine sistema suteiktos teis?s ?gyvendinimas tampa ne?manomas ar pernelyg sud?tingas.

26 Kalbant apie Direktyvos 90/434 suteiktas teises primintina, kad šia direktyva ?tvirtinta bendra mokes?i? sistema, apimanti ?vairias mokes?i? lengvatas, turi b?ti vienodai taikoma visoms ?moni? jungimo, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis operacijoms, neatsižvelgiant ? j? finansinius, ekonominius ar vien mokestinius motyvus (žr. min?t? sprendim? *Leur-Bloem* 36 punkt? ir *Modehuis A. Zwijnenburg* 41 punkt?).

27 Tik išimtiniais ir konkre?iais atvejais valstyb?s nar?s pagal Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punkt? gali atsisakyti taikyti visas šios direktyvos nuostatas ar j? dal? arba netaikyti lengvat? (2007 m. liepos 5 d. Sprendimo *Kofoed*, C-321/05, Rink. p. I-5795, 37 punktas ir min?to Sprendimo *Modehuis A. Zwijnenburg* 45 punktas), t. y. kai numatytos restrukt?rizavimo operacijos pagrindinis arba vienas iš pagrindini? tiksl? yra mokes?i? vengimas arba mokes?i? sl?pimas.

28 Šiuo atveju iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad pagal ZDDPO-1 47 straipsn? kartu su *ZDavP-1* 363 straipsnio 2 dalimi apmokestinamasis asmuo turi pateikti prašym? gauti Direktyvoje 90/434 numatytas mokes?i? lengvatas, nenor?damas prarasti šia direktyva suteikt? teisi?, bent 30 dien? iki numatytos restrukt?rizavimo operacijos.

29 Tod?l reikia patikrinti, ar šis 30 dien? terminas atitinka veiksmingumo principo reikalavimus, atsižvelgiant ? jo trukm? ir pradžios moment?.

30 Analizuodamas S?jungos teis?s asmeniui suteikt? teisi? veiksmingos teisin?s apsaugos princip? d?l termino trukm?s Teisingumo Teismas yra pripažin?s, jog su šiuo principu suderinamas proting? santykinis naikinam?j? termin? ieškiniui pareikšti nustatymas d?l teisinio saugumo, apsaugant tiek mokes?i? mok?tojų?, tiek atitinkam? administratori?. Iš ties? d?l toki? termin? naudojimas S?jungos teis?je nustatytomis teis?mis netampa praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas (1997 m. liepos 10 d. Sprendimo *Palmisani*, C-261/95, Rink. p. I-4025, 28 punktas ir 1998 m. lapkri?io 17 d. Sprendimo *Aprile*, C-228/96, Rink. p. I-7141, 19 punktas). Šiame kontekste Teisingumo Teismas taip pat nusprend?, kad 60 dien? ieškinio pateikimo terminas savaime n?ra kritikuotinas (1995 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Peterbroeck*, C-312/93, Rink. p. I-4599, 16 punktas ir 2009 m. spalio 6 d. Sprendimo *Asturcom Telecomunicaciones*, C-40/08, Rink. p. I-9579, 43 punktas).

31 Be to, Teisingumo Teismas nusprend?, kad ši teismo praktika taip pat taikoma ir vertinant neteis?tai surinkt? nacionalini? mokes?i? gr?žinimo tvarkas (min?to Sprendimo *Meilicke ir kt.* 55–58 punktai). Tas pats taip pat turi galioti ir vertinant veiksmingumo principo laikym?si nustatant termin?, kai pateikiamas prašymas gauti mokes?i? lengvatas.

32 Todėl neatrodo, kad dėl nacionalinės teisės nuostatų, pagal kurias Direktyvoje 90/434 numatytos mokesčių lengvatos suteikiamos tik su sąlyga, kad atitinkamas prašymas turi būti pateiktas bent 30 dienų iki numatytos restruktūrizavimo operacijos, naudojimasis Sąjungos teiseje nustatytomis teisėmis netampa praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas.

33 Nors naikinamasis terminas, kaip antai nagrinjamas pagrindinėje byloje, savaime neprieštarauja veiksmingumo principui, konkrečiomis prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinjamos bylos aplinkybėmis negalima atmesti galimybių, kad dėl šio termino taikymo tvarkos šis principas gali būti pažeistas.

34 Iš tiesų, kalbant apie ZDavP-1 363 straipsnio 2 dalyje nustatyto 30 dienų termino pradžios momentą, iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo sprendimo matyti, kad šis terminas skaičiuojamas atgaline tvarka nuo dienos, kai restruktūrizavimo operacija vykdyta, pažymint, kad šios operacijos vykdymo diena laikoma diena, kai kompetentingas teismas ją registruoja komerciniame bendrovių registre.

35 Todėl tokiu atveju laikotarpis, per kurį praeina 30 dienų terminas, nepriklauso nuo apmokestinamojo asmens, nes jis tiksliai negali žinoti šio termino pradžios momento, t. y. numatytos restruktūrizavimo operacijos registravimo komerciniame bendrovių registre dienos.

36 Tačiau primintina, kad Direktyva 90/434 siekiami tikslai turi būti gyvendinti nacionalinėje teiseje laikantis teisinio saugumo reikalavimų. Šiuo tikslu valstybės narės privalo nustatyti pakankamai tikslią, aiškią ir nuspėjamą terminų sistemą, leidžiančią asmenims žinoti savo teises ir pareigas (pagal analogiją žr. 2010 m. sausio 28 d. Sprendimo *Uniplex (UK)*, C-406/08, Rink. p. I-817, 39 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką). Nacionalinis teismas turi patikrinti, ar laikomasi šių reikalavimų.

37 Atsižvelgiant į šiuos motyvus pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Direktyvos 90/434 11 straipsnio 1 dalies a punktą reikia aiškinti taip, kad pagal jį nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai nagrinjamos pagrindinėje byloje, kuriose skaidymo operacijai taikomoms mokesčių lengvatoms pagal šios direktyvos nuostatas nustatoma sąlyga, kad su šia operacija susijęs prašymas būtų pateiktas per nustatytą terminą. Tačiau prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šio termino taikymo, būtent jo pradžios momento nustatymo, tvarka yra pakankamai tiksli, aiški ir nuspėjama, kad būtų užtikrinta, jog apmokestinamieji asmenys žinos savo teises ir galės pasinaudoti šios direktyvos nuostatose numatytomis mokesčių lengvatomis.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

38 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinjamoje 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 (penktoji kolegija) nusprendžia:

1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos vairių valstybių narių žmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, 11 straipsnio 1 dalies a punktą reikia aiškinti taip: pagal jį nedraudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai nagrinjamos pagrindinėje byloje, kuriose skaidymo operacijai taikomoms mokesčių lengvatoms pagal šios direktyvos nuostatas nustatoma sąlyga, kad su šia operacija susijęs prašymas būtų pateiktas per nustatytą terminą. Tačiau prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar šio termino taikymo, būtent jo pradžios momento nustatymo, tvarka yra pakankamai tiksli,

aiški ir nuspėjama, kad būtų užtikrinta, jog apmokestinamieji asmenys žinos savo teises ir galės pasinaudoti šios direktyvos nuostatose numatytais mokesčių lengvatomis.

Parašai.

* Proceso kalba: slovenų.