GENERALINIO ADVOKATO
NIILO JÄÄSKINEN IŠVADA,
pateikta 2012 m. liepos 10 d.[1]

Byla C-207/11

3D I Srl
prieš
Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale di Cremona

(Commissione Tributaria Regionale di Milano, sez. distaccata di Brescia (Italija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Turtui perleisti Sąjungos viduje taikoma apmokestinimo tvarka — Direktyva 90/434/EEB — Direktyva 78/660/EEB — Mokesčių neutralumas — Nacionalinėje teisėje nustatytos apskaitos pareigos suderinamumas su Direktyva 90/434 — Dvigubas ekonominis apmokestinimas — Prašymo priimti prejudicinį sprendimą priimtinumas“

I – Įvadas

1. Ši byla susijusi su Direktyvos 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (toliau – Direktyva 90/434)[2], išaiškinimu. Konkrečiai kalbant, joje nagrinėjamos nuostatos, susijusios su kapitalo vertės padidėjimo pajamų mokesčio perleidus turtą Sąjungos viduje atidėjimu.

2. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kilo abejonių dėl Italijos teisės nuostatos suderinamumo su Direktyva 90/434 dėl tariamo nukrypimo nuo šia direktyva užtikrinamo mokesčių neutralumo principo. Pagal nagrinėjamą Italijos teisės nuostatą į perleidžiančiosios įmonės balansą reikalaujama įtraukti rezervą, jeigu ji gautoms akcijoms priskiria didesnę buhalterinę vertę nei sandorio metu perleisto turto buhalterinė vertė. Tačiau man kyla didelių abejonių dėl to, ar pateiktas prejudicinis klausimas yra priimtinas, nes, atsižvelgiant į faktines ir teisines aplinkybes, jis atrodo hipotetinis.

II – Teisinis pagrindas

A – *Europos Sąjungos teisė*

3. Direktyvos 90/434 ketvirtoje ir šeštoje konstatuojamosiose dalyse numatyta:

„kadangi bendroje mokesčių sistemoje turėtų būti vengiama taikyti mokesčius jungimuisi, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis kartu apsaugant valstybės narės, kurioje yra perleidžiančioji arba įgytoji įmonė, finansinius interesus;

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — OL L 225, 1990 m., p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 142.

<…>

kadangi perleidžiamo turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo iki faktiško šio turto perleidimo sistema, taikoma turtui, kuris yra perleidžiamas tai nuolatinei buveinei, leidžia atitinkamas turto vertės padidėjimo pajamas atleisti nuo mokesčių, kartu užtikrinant jų galutinį apmokestinimą valstybėje, kurioje perleidžiančioji įmonė yra, jų perleidimo dieną.“

4. Direktyvos 90/434 2 straipsnyje nustatyta:

„Šioje direktyvoje:

<…>

c) „turto perleidimas“ – tai operacija, kuria tęsianti savo veiklą įmonė perduoda visus, vieną arba keletą savo veiklos padalinių kitai įmonei mainais už šios gaunančiosios įmonės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius;

<…>

e) „perleidžiančioji įmonė“ – tai įmonė, kuri perleidžia savo turtą ir įsipareigojimus arba perleidžia visus arba vieną arba keletą savo veiklos padalinių;

f) „gaunančioji įmonė“ – tai įmonė, gaunanti perleidžiančiosios įmonės turtą ir įsipareigojimus arba visus arba vieną arba keletą jos veiklos padalinių;

<…>.“

5. Direktyvos 90/434 4 straipsnyje nustatyta:

„1. Jungimasis arba skaidymas nėra pagrindas apmokestinti turto vertės padidėjimo pajamas, apskaičiuotas pagal skirtumą tarp perleisto turto ir įsipareigojimų tikrosios vertės ir jų vertės mokesčių tikslais.

<…>

2. Valstybės narės 1 dalį taiko, jeigu gaunančioji įmonė apskaičiuoja bet kokį nusidėvėjimą ir bet kokį pelną arba nuostolį nuo perleisto turto ir įsipareigojimų, pagal taisykles, kurios įmonei arba įmonėms būtų taikomos, jeigu jungimosi arba skaidymo nebūtų įvykę.

3. Jeigu pagal perleidžiančiosios įmonės valstybės narės įstatymus gaunančioji įmonė turi teisę bet kokį nusidėvėjimą arba bet kokį pelną arba nuostolį nuo perleisto turto arba įsipareigojimų apskaičiuoti kitaip, nei nurodyta 2 dalyje, 1 dalies reikalavimai nėra taikomi tam turtui ir įsipareigojimams, kurių atžvilgiu pasinaudojama šia galimybe.“

6. Pagal Direktyvos 90/434 9 straipsnį 4, 5 ir 6 straipsniai taikomi perleidžiant turtą.

7. 1978 m. liepos 25 d. Ketvirtosios Tarybos direktyvos 78/660/EEB, grindžiamos Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties 54 straipsnio 3 dalies g punktu, dėl tam tikrų tipų bendrovių metinių atskaitomybių [3] 33 straipsnio 2 dalies a ir d punktuose nurodyta:

„a) Jeigu taikomos 1 dalies nuostatos, skirtumas tarp pasirinktu įvertinimo metodu apskaičiuotų sumų ir pagal bendrąsias taisykles, išdėstytas 32 straipsnyje, įvertintų sumų įrašomas į perkainojimo rezervą balanso „Įsipareigojimų“ pusėje. Šio straipsnio operacijos mokesčių apskaičiavimo tikslais turi būti paaiškintos arba balanse, arba paaiškinamajame rašte.

1 dalies paskutinės pastraipos nuostatų taikymo tikslais, per finansinius metus pasikeitus perkainojimo rezervo apimčiai, bendrovės paaiškinamajame rašte, *inter alia*, pateikia lentelę, kurioje nurodoma:

— perkainojimo rezervo apimtis finansinių metų pradžioje,

— perkainojimo skirtumai, per finansinius metus pervesti į perkainojimo rezervą,

— kapitalizuotos ar kitaip iš perkainojimo rezervo [per finansinius metus] pervestos sumos, nurodant kiekvieno tokio pervedimo pobūdį,

— perkainojimo rezervo apimtis finansinių metų pabaigoje.

<…>.

d) Perkainojimo rezervo mažinti negalima, išskyrus b ir c punktuose nurodytus atvejus.“

B – *Nacionalinė teisė*

8. 1992 m. gruodžio 30 d. Įstatyminio dekreto Nr. 544 (toliau – Įstatyminis dekretas Nr. 544/1992), kuriuo įgyvendinama Direktyva 90/434, 2 straipsnio 2 dalyje nurodyta: „joks [1 straipsnio] c punkte nurodytos [veiklos arba veiklos padalinių] perleidimas nelaikomas kapitalo vertės padidėjimo pajamų arba kapitalo vertės sumažėjimo nuostolių gavimu, tačiau paskutinioji vertė, mokesčių tikslais priskirta perleistai veiklai ar veiklos padaliniui, laikoma verte, mokesčių tikslais priskirta gautam akciniam kapitalui. Gautų akcijų vertės ir perleisto turto paskutiniosios vertės, priskirtos pajamų apmokestinimo tikslais, skirtumas nepriskiriamas perleidžiančiosios įmonės ar bendrovės apmokestinamosioms pajamoms, jeigu jis nėra gautas arba paskirstytas akcininkams. Jeigu gautos akcijos įtraukiamos į balansą didesne verte nei perleistos veiklos buhalterinė vertė, šis verčių skirtumas turi būti įtrauktas į atitinkamą eilutę ir priskiriamas prie apmokestinamųjų pajamų paskirstant <…>.“ [4]

9. 1997 m. spalio 8 d. Įstatyminio dekreto Nr. 358 (toliau – Įstatyminis dekretas Nr. 358/1997) 1 straipsnyje nurodyta:

„1. Jeigu kapitalo vertė padidėja perleidus verslą, kuris nuosavybės teise priklausė ne trumpiau kaip trejus metus ir dėl kurio sprendimas priimtas taikant Pajamų apmokestinimo įstatymo, patvirtinto 1986 m. gruodžio 22 d. Respublikos Prezidento dekretu Nr. 917, suvestinės redakcijos 54 straipsnyje nustatytus kriterijus, vietoj pajamų mokesčių gali būti taikomas pakaitinis 19 % mokestis.

<…>

3 — OL L 222, 1978 m., p. 11; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 17 sk., 1 t., p. 21.

4 — Pažymėtina, kad ši nuostata nebegalioja. Ji panaikinta įvykdžius 2003 m. Italijos įmonių apmokestinimo reformą.

2. Norint taikyti pakaitinį mokestį, ketinimas pasinaudoti šia galimybe turi būti nurodytas mokestinio laikotarpio, per kurį gautos kapitalo vertės padidėjimo pajamos, pajamų deklaracijoje.“

10. Įstatyminio dekreto Nr. 358/1997 4 straipsnio 2 dalyje nurodyta:

„Užuot taikę [Įstatyminio dekreto Nr. 358/1997 4 straipsnio] 1 dalį, joje nurodyti asmenys perleidimo atveju gali pasirinkti taikyti suvestinės redakcijos Pajamų apmokestinimo įstatymą, patvirtintą 1986 m. gruodžio 22 d. Respublikos Prezidento dekretu Nr. 917, ir šio dekreto 1 straipsnį. Šia galimybe gali būti pasinaudota ir dėl perleidimų, nurodytų 1992 m. gruodžio 30 d. Įstatyminio dekreto Nr. 544 dėl Bendrijos direktyvų, susijusių su įmonių jungimo, skaidymo, turto perleidimo ir keitimosi akcijomis apmokestinimu, įgyvendinimo priemonių 1 straipsnyje.“

III – Faktinės aplinkybės ir pateikti prejudiciniai klausimai

11. 3D I, perleidžiančioji įmonė, yra kapitalo bendrovė, su buveine Kremoje (Italija). 2000 m. spalio 12 d. ji perleido Italijoje turėtą padalinį Liuksemburge reziduojančiai bendrovei, įgyjančiajai bendrovei, o mainais gavo šios bendrovės akcijų. Įvykus šiam sandoriui perleistasis padalinys tapo Liuksemburgo bendrovės dalimi kaip jos nuolatinis padalinys Italijoje.

12. 3D I nusprendė gautoms įgyjančiosios bendrovės akcijoms priskirti didesnę vertę nei perleisto padalinio mokestinė vertė.

13. 2001 m. gegužės 9 d. 3D I nusprendė vietoj įprasto 33 % tarifo mokesčio, taikomo pagal atitinkamas Italijos mokesčių taisykles, sumokėti Italijoje numatytą 19 % pakaitinį iš nagrinėjamo sandorio gautų kapitalo vertės padidėjimo pajamų mokestį, numatytą Įstatyminio dekreto Nr. 358/1997 1 straipsnio 1 dalyje ir 4 straipsnio 2 dalyje. Taip 3D I atsisakė Įstatyminio dekreto Nr. 544/1992 2 straipsnio 2 dalyje numatytos mokesčių neutralumo sistemos. Pagal pastarąją nuostatą 3D I būtų buvusi atleista nuo kapitalo vertės padidėjimo pajamų mokesčio, atsirandančio perleidimo metu, kaip to reikalaujama pagal Direktyvos 90/434 2 ir 4 straipsnius, taikomus kartu. 3D I Italijos mokesčių institucijoms sumokėjo 5 732 298 000 lirų, t. y. 2 960 484, 85 EUR pakaitinio mokesčio.

14. Sumokėjus šį mokestį buvo galima paskirstyti iš perleidimo gautas kapitalo vertės padidėjimo pajamas. Tai reiškia, kad mokesčių tikslais buvo atsižvelgiama į perleisto padalinio mokestinės vertės ir 3D I mainais gautoms akcijoms priskirtos buhalterinės vertės skirtumą.

15. 3D I teigia, kad, sužinojusi apie Teisingumo Teismo praktiką, konkrečiai kalbant, 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *X ir Y* [5], 2004 m. sausio 8 d. nusprendė prašyti Italijos mokesčių institucijų sugrąžinti sumokėtą pakaitinį mokestį. 3D I tvirtina, kad Įstatyminio dekreto Nr. 544/1992 2 straipsnio 2 dalis nesuderinama su Direktyva 90/434, nes pagal tą nuostatą perleidimo neutralumui pareigos mokėti kapitalo vertės padidėjimo pajamų mokestį atžvilgiu taikomos direktyvoje nenumatytos sąlygos. Visų pirma 3D I nesutiko su Įstatyminio dekreto Nr. 544/1992 2 straipsnio 2 dalyje nustatytu reikalavimu įšaldyti perleisto padalinio ir gautų akcijų buhalterinės vertės skirtumą, įtraukus jį į rezervą, kuris paskirstymo atveju būtų laikomas apmokestinamosiomis pajamomis.

16. Todėl 3D I teigė, kad tokia Įstatyminio dekreto Nr. 544/1992 2 straipsnio 2 dalies trečiajame sakinyje nustatyta apskaitos sąlyga yra neteisėta. Be to, ji teigė, kad dėl šios neteisėtos sąlygos, užuot taikiusi įgyvendinant Direktyvą 90/434 Įstatyminio dekreto Nr. 544/1992 2 straipsnio 2 dalyje numatytą mokesčių neutralumo sistemą, ji pasirinko pakaitinį mokestį.

5 — Byla C-436/00 (2002 m.), Rink. p. I-10829.

17. 2004 m. balandžio mėn. *Agenzia delle Entrate* netiesiogiai atmetė prašymą grąžinti, paskui 3D I kreipėsi į *Commissione tributaria provinciale di Cremona* (Kremonos provincijos mokesčių teismas). 2006 m. spalio mėn. skundas atmestas motyvuojant visų pirma tuo, kad 3D I laisvai pasirinko pakaitinio mokesčio sistemą ir pasinaudojo mokesčio tarifu, kuris buvo palankus, palyginti su įprastu mokesčio tarifu, kurį 3D I būtų tekę mokėti gavus kapitalo vertės padidėjimo pajamas.

18. 2011 m. kovo 5 d. 3D I minėtą sprendimą apskundė *Commissione Tributaria Regionale di Milano*. Šis teismas manė, kad Įstatyminio dekreto Nr. 544/1992 2 straipsnio 2 dalis prieštarauja Direktyvai 90/434 ir nusistovėjusiai Teisingumo Teismo praktikai, pagal kurią priemonės, kuriomis kliudoma laisvai judėti kapitalui ir įsisteigimo laisvei, pripažintos neteisėtomis.

19. Taip yra todėl, kad minėta įstatyminio dekreto nuostata 3D I, kaip perleidžiančiajai bendrovei, nustatyta pareiga į savo balansą įtraukti rezervą, o to nepadarius apmokestinamos pajamos, gautos dėl perleidimo padidėjus kapitalo vertei. Teismas laikėsi nuomonės, kad, siekdamos išvengti tokio akivaizdaus nesuderinamumo su Europos Sąjungos teise, valstybės narės turėtų atidėti kapitalo vertės padidėjimo pajamų apmokestinimą, kol kapitalo vertės padidėjimo pajamos bus gautos, ir šiam apmokestinimo atidėjimui neturėtų būti taikomos sąlygos, dėl kurių būtų pernelyg ribojamos pagrindinės laisvės.

20. Šiomis aplinkybėmis nacionalinis teismas pateikė Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar tokie valstybės narės teisės aktai, kaip antai Italijos 1992 m. gruodžio 30 d. Įstatyminio dekreto Nr. 544 2 straipsnio 2 dalis, pagal kurią akcijų perleidimas ar pasikeitimas jomis yra pagrindas apmokestinti perleidžiančiosios įmonės iš perleidimo gautą pelną, apskaičiuotą kaip skirtumas tarp perleistų akcijų pirminių įsigijimo išlaidų ar šių akcijų perleidimo ir rinkos vertės, nebent perleidžiančioji bendrovė į savo balansą įtraukia atskirą rezervą, lygų iš perleidimo gautam pelnui, šioje byloje nagrinėjamu atveju neatitinka 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, 2 ir 4 straipsnių bei 8 straipsnio 1 ir 2 dalies?“

IV – Analizė

A – *Pateikto prejudicinio klausimo priimtinumas*

21. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą prašoma išaiškinti Direktyvos 90/434 2, 4 straipsnius ir 8 straipsnio 1 ir 2 dalis. Tačiau esu linkęs daryti išvadą, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas yra nepriimtinas.

22. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateikta informacija skirta ne tik tam, kad Teisingumo Teismas galėtų naudingai atsakyti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui; ji taip pat turi suteikti valstybių narių vyriausybėms ir kitoms suinteresuotosioms šalims galimybę pateikti pastabas pagal Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį.

23. Todėl, pirma, nacionalinis teismas turi tiksliai apibūdinti faktines ir teisines klausimų aplinkybes ir bent jau paaiškinti faktines aplinkybes, kuriomis šie klausimai yra grindžiami. Antra, nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą turi būti nurodytos tikslios priežastys, dėl kurių nacionalinis teismas kelia atitinkamų ES teisės nuostatų aiškinimo klausimus ir mano esant būtina juos pateikti Teisingumo Teismui prejudiciniam sprendimui priimti.

24. Atsižvelgiant į tai, būtina, kad nacionalinis teismas bent paaiškintų priežastis, dėl kurių pasirinko prašomas išaiškinti ES teisės nuostatas, ir šių nuostatų bei pagrindinei bylai taikomų nacionalinės teisės aktų ryšį [6].

25. Kita vertus, prejudiciniams klausimams taikoma svarbumo prezumpcija. Nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gali atmesti, tik jei yra gana akivaizdu, jog prašymas išaiškinti ES teisę visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismui nežinomos faktinės aplinkybės ar teisiniai pagrindai, kad jis galėtų naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus [7].

26. Pirma, norėčiau pažymėti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas apima prašymą išaiškinti Direktyvos 90/434 8 straipsnio 1 ir 2 dalis. Tačiau pagal minėtos direktyvos 9 straipsnį 8 straipsnis netaikytinas turto perleidimui. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nepaaiškinta, kodėl 8 straipsnis yra reikšmingas pagrindinei bylai.

27. Antra, remiantis nutartimi dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, apmokestinamos perleidžiančiosios bendrovės pajamos iš dėl turto perleidimo padidėjusios kapitalo vertės ir šios pajamos laikomos atitinkančiomis pradinės perleistų akcijų įsigijimo kainos ir jų esamos rinkos vertės skirtumą. Perleidžiančioji bendrovė galėtų išvengti kapitalo vertės padidėjimo pajamų mokesčio, jeigu į savo balansą įtrauktų specialųjį rezervą, atitinkantį iš perleidimo atsiradusias kapitalo vertės padidėjimo pajamas.

28. Tačiau toks atitinkamos nacionalinės nuostatos aprašymas neatitinka teisės akto teksto. Nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateiktą nacionalinės teisės aiškinimą taip pat ginčija Italijos vyriausybė ir Komisija.

29. Iš tikrųjų Įstatyminio dekreto Nr. 544/1992 2 straipsnio 2 dalyje, vienintelėje prejudiciniame klausime nurodytoje nacionalinėje nuostatoje, numatyta:

— kad turto perleidimas *nereiškia* pelno ar nuostolių gavimo,

— kad gautų akcijų vertės ir paskutinės perleisto turto mokestinės vertės skirtumas prieš jį gaunant ar paskirstant *nepadeda* gauti perleidžiančiosios bendrovės apmokestinamųjų pajamų ir

— kad *jeigu* akcijos įtraukiamos į balansą didesne verte nei paskutinioji perleisto turto buhalterinė vertė, *tada* skirtumą būtina įtraukti į *ad hoc* apskaitos eilutę ir *paskirstymo atveju* laikyti prisidedančiu prie apmokestinamųjų pajamų atsiradimo.

30. Taigi pagal atitinkamą nacionalinę nuostatą dėl turto perleidimo nėra taikomas apmokestinimas. Be to, atrodo, jog 3D I neteigia, kad dėl paties nagrinėjamo turto perleidimo atsirado prievolė mokėti mokestį. Jeigu teisingai supratau šios įmonės argumentus, ji pasirinko mokėti pakaitinį mokestį, nes manė, kad pagal Italijos teisę yra numatyta nepatraukli apskaitos pareiga.

6 — Žr. 2009 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Liga Portuguesa de Futebol Profissional ir Bwin International*, C-42/07, Rink. p. I-7633, 40 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

7 — Šiuo klausimu žr. 2010 m. liepos 1 d. Sprendimo *Sbarigia*, C-393/08, Rink. p. I-6337, 20 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

31. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką Teisingumo Teismas, nagrinėdamas prašymą priimti prejudicinį sprendimą, neturi aiškinti nacionalinių nuostatų ir nuspręsti dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateikto jų aiškinimo teisingumo [8]. Laikydamasis jurisdikcijos tarp ES ir nacionalinių teismų padalijimo principo, Teisingumo Teismas turi remtis tokiomis faktinėmis ir teisinėmis prejudicinio klausimo aplinkybėmis, kurios nurodytos sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą [9].

32. Vis dėlto šioje byloje esu linkęs daryti išvadą, kad dėl, pirma, prejudicinio klausimo formuluotės ir, antra, nacionalinės nuostatos teksto bei šalių pastabų neatitikimo prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra faktiškai ir teisiškai hipotetinis. Žinoma, Teisingumo Teismas gali, atsakęs į pateiktus prejudicinius klausimus, tiesiog palikti *Commissione Tributaria Regionale di Milano* patikrinti savo pradinio nacionalinės teisės aiškinimo pagrįstumą [10]. Tačiau to gali nepakakti, kad prejudicinis klausimas netektų hipotetinio pobūdžio.

33. Trečia, tiek, kiek prejudiciniu klausimu prašoma išaiškinti, ar Italijos teisė atitinka ES teisėje nustatytą diskriminavimo apmokestinimo atžvilgiu dėl bendrovės rezidavimo vietos draudimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausime šis aspektas aiškiai nepaminėtas. Tačiau nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalyje, kurioje paaiškinami prejudicinio klausimo pateikimo motyvai, paminėtas skirtingas požiūris, kuris, „atrodytų“, yra antikonstitucinis. Teigiama, jog taip yra todėl, kad ginčijama sistema susijusi tik su perleidimais Sąjungos viduje, išskyrus visiškai vidinius perleidimus. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi įvairiais Teisingumo Teismo sprendimais, įskaitant Sprendimą *X ir Y*, kuriuo grindžiama esminė 3D I bylos dalis [11].

34. Šiuo atveju man rūpestį kelia tai, kad nėra pakankamai detalizuotos teisinės aplinkybės, visų pirma tai, kad nėra ryšio tarp atitinkamų nacionalinės teisės nuostatų ir ES vidaus rinkos teisės principų dėl vienodo požiūrio ir nediskriminavimo. Nors nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodyta, kad 3D I buvo taikoma sistema, netaikytina perleidimams, vykdomiems tik Italijoje, per posėdį irgi buvo diskutuojama dėl teisingo nacionalinės teisės aiškinimo šiuo klausimu. 3D I teigė, kad pagal Italijos teisę ji vertinama mažiau palankiai, palyginti su vien vidiniais turto perleidimais, tačiau Italijos vyriausybė ir Komisija aiškino nacionalinę teisę priešingai ir teigė, kad nėra tokio atvejo, kai turto perleidimas šalies viduje būtų vertinamas palankiau nei turto perleidimai Sąjungos viduje (suprantant, kad perleidimams šalies viduje mokesčių neutralumo principas pradėtas taikyti vėliau nei perleidimams Sąjungoje) [12].

35. Akivaizdu, kad tai nėra klausimas, į kurį Teisingumo Teismas galėtų atsakyti. Be to, vykstant bet kuriam ginčui dėl kaltinimo pažeidus diskriminuojamojo požiūrio draudimą nacionalinis teismas turi Teisingumo Teismui aiškiai aprašyti nacionalinę teisinę padėtį. Jeigu jis to nepadaro, Teisingumo Teismas negali nuspręsti, ar nacionalinės teisės nuostatos neatitinka ES teisės. Dėl to taip pat suabejojau, ar nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą yra būtini duomenys, kurie leistų Teisingumo Teismui pateikti ES teisės nediskriminavimo srityje išaiškinimą, kuris būtų naudingas nacionaliniam teismui [13].

8 — Šiuo klausimu žr. 2004 m. balandžio 29 d. sprendimą sujungtose bylose *Orfanopoulos ir Oliveri* (C-482/01 ir C-493/01, Rink. p. I-5257, 42 punktas) ir 2000 m. spalio 3 d. Sprendimą *Corsten* (C-58/98, Rink. p. I-7919, 24 punktas).

9 — Žr. 2001 m. spalio 25 d. Sprendimą *Ambulanz Glöckner* (C-475/99, Rink. p. I-8089, 10 punktas) ir 2003 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *Neri* (C-153/02, Rink. p. I-13555, 35 punktas).

10 — Žr. Sprendimo *Ofranopoulos ir Olivieri* 45 punktą.

11 — Kiti sprendimai, kuriais rėmėsi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas: 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *De Groot* (C-385/00, Rink. p. I-11819); 2003 m. rugsėjo 18 d. Sprendimas *Bosal* (C-168/01, Rink. p. I-9409); 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas *Wiedert ir Paulus* (C-242/03, Rink. p. I-7379); 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas *Lenz* (C-315/02, Rink. p. I-7063); 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Manninen* (C-319/02, Rink. p. I-7477) ir 2002 m. lapkričio 5 d. Sprendimas *Überseering* (C-208/00, Rink. p. I-9919).

12 — Per posėdį taip pat buvo ilgai diskutuojama dėl Italijos teisės raidos šiuo atžvilgiu, tačiau prie bendro sprendimo neprieita.

13 — 2000 m. birželio 28 d. Sprendimas *Laguillaumie* (C-116/00, Rink. p. I-4979, 13 punktas).

36. Tačiau Teisingumo Teismui nusprendus, jog prejudicinis klausimas yra priimtinas, manau, jį reikėtų performuluoti, kad jis būtų susijęs tik su Įstatyminio dekreto Nr. 544/1992 2 straipsnio 2 dalies suderinamumu su Direktyvos 90/434 2, 4 ir 9 straipsniais. Kaip jau minėjau, Direktyvos 90/434 8 straipsnis neturi reikšmės pagrindinei bylai.

B – *Direktyvos 90/434 taikymo sritis ir tikslas*

37. Pirmiausia norėčiau priminti Direktyvos 90/434 tikslų ribas. Kaip pažymėjo Komisija ir Italijos vyriausybė, Direktyvoje 90/434 nenustatyta kapitalo vertės padidėjimo pajamų, gautų dėl įmonių susijungimo, skaidymo, turto perleidimo ir pasikeitimo akcijomis Sąjungos viduje, atleidimo nuo mokesčių sistema. Jos tikslas veikiau yra pasiekti mokesčių neutralumą, sukuriant bendrą kapitalo vertės padidėjimo pajamų, susijusių su tarpvalstybiniu įmonių jungimu, skaidymu, turto perleidimu ar akcijų keitimu, apmokestinimo *atidėjimo* sistemą. Apmokestinama gali būti, tik kai akcijos arba turtas yra faktiškai gaunami [14].

38. Pagrindinis Direktyvos 90/434 tikslas – išvengti negautų kapitalo vertės padidėjimo pajamų ir (kitu atveju) neapmokestinamų rezervų apmokestinimo vien todėl, kad Sąjungos viduje įvykdytas Direktyvoje 90/434 nurodyto pobūdžio sandoris. Šią problemą savo išvadoje byloje *A. T.* tiksliai apibūdino generalinė advokatė E. Sharpston:

„Kai vykdant įmonių restruktūrizavimo operaciją vienos bendrovės turtas perleidžiamas kitai bendrovei, toks sandoris gali būti apmokestinamas. Perleidimas prilyginamas pardavimui kapitalo vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo tikslais ir jeigu šio turto vertė padidėjo, palyginti su ta, kuria perleidžiantysis jį iš pradžių įsigijo, dėl vertės padidėjimo gali susidaryti apmokestinamosios pajamos. Kai kurios valstybės narės taiko atleidimą nuo mokesčio leisdamos atidėti bet kurį nedelsiant mokėtiną mokestį, nes turtas faktiškai nėra perduodamas. Tačiau baiminantis, kad vietoj paprasto mokesčių atidėjimo gali būti visiškai vengiama juos sumokėti, atleidimas nuo mokesčio retai suteikiamas, kai turtas perleidžiamas bendrovei ne rezidentei.“ [15]

39. Tai atspindi Direktyvos 90/434 ketvirta konstatuojamoji dalis, kurioje nurodyta, kad „bendroje mokesčių sistemoje turėtų būti vengiama taikyti mokesčius *jungimuisi*“ (kursyvu išskirta mano), o šeštojoje konstatuojamojoje dalyje nurodyta „perleidžiamo turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo atidėjimo iki faktiško šio turto perleidimo sistema <...> kartu užtikrinant jų galutinį apmokestinimą valstybėje, kurioje perleidžiančioji įmonė yra, jų perleidimo dieną“. Šis vadinamasis mokesčių neutralumo principas susijęs tik su mokestiniu vertinimu tarpvalstybinio jungimosi, skaidymo, turto perleidimo arba apsikeitimo akcijomis metu, bet ne jokiu kitu etapu. Mokesčių neutralumo principas pagrindinėje byloje nagrinėjamo pobūdžio turto perleidimui taikomas dėl Direktyvos 90/434 4 ir 9 straipsnių bendro poveikio.

40. Todėl nekyla klausimas dėl 3D I galimybės remiantis Direktyva 90/434 užginčyti mokestį, Italijoje taikomą kapitalo vertės padidėjimo pajamų gavimo metu. Valstybių narių teisė apmokestinti gautas kapitalo vertės padidėjimo pajamas aiškiai pripažįstama Direktyvos 90/434 šeštojoje konstatuojamojoje dalyje. Tai, kad sandoris, dėl kurio gaunamos kapitalo vertės padidėjimo pajamos, yra Sąjungos vidaus sandoris, neturi reikšmės mokesčiui, taikytinam turto arba akcijų (atsižvelgiant į konkretų atvejį) perleidimo metu.

14 — B. J. M. Terra ir P. J. Wattel *European Tax Law,* Kluwer International, 2012, p. 669.

15 — 2008 m. gruodžio 11 d. sprendimas (C-285/07, Rink. p. I-9329), generalinės advokatės išvados 1 punktas.

41. Be to, Direktyvos 90/434, visų pirma jos 4 straipsnio tikslai yra apriboti pagrindinėje byloje iškilusiems teisiniams klausimams reikšmingu būdu, t. y. 4 straipsnis iš esmės yra skirtas būdui, kuriuo įgyjančioji bendrovė, šiuo atveju Liuksemburgo bendrovė, vertina perleistą turtą. Kapitalo vertės padidėjimo pajamų neapmokestinimui perleidimo metu, numatytam 4 straipsnio 1 dalyje, 4 straipsnio 2 dalyje nustatyta aiški sąlyga: „jeigu gaunančioji įmonė apskaičiuoja bet kokį nusidėvėjimą ir bet kokį pelną arba nuostolį nuo perleisto turto ir įsipareigojimų pagal taisykles, kurios įmonei arba įmonėms būtų taikomos, jeigu jungimosi arba skaidymo nebūtų įvykę“.

42. Tačiau Direktyvoje 90/434 nieko nenurodyta apie perleidžiančiosios bendrovės rezidavimo valstybės narės (šiuo atveju – Italijos) atliekamą už turto perleidimą mainais gautų akcijų vertinimą mokesčių tikslais. Kitaip tariant, valstybės narės turi teisę suteikti perleidžiančiosioms bendrovėms diskreciją vertinti gautas ir apskaitytinas akcijas, tačiau valstybės narės neturi teisės suteikti tos pačios diskrecijos įgyjančiosioms bendrovėms, jeigu šios nori pasinaudoti mokesčių neutralumu. Tai reglamentuojama Direktyvos 90/434 4 straipsnio 2 ir 3 dalyse.

43. Komisija du kartus mėgino užtikrinti, kad Direktyva 90/434 būtų reglamentuojamas perleidžiančiųjų bendrovių gautų akcijų vertinimas, siekdama išvengti „tų pačių“ kapitalo vertės padidėjimo pajamų dvigubo ekonominio apmokestinimo. Ji tai padarė 1969 m., pateikusi pasiūlymą, daug vėliau tapusį Direktyva 90/434. Į šį pasiūlymą buvo įtraukta nuostata, pagal kurią įgyjančiosios bendrovės akcijos galėjo būti įtrauktos į perleidžiančiosios bendrovės balansą tikrąją perleisto turto vertę atitinkančia verte, nenustatant apmokestinimo pareigos [16]. 2003 m. Komisija pasiūlė panašų Direktyvos 90/434 pakeitimą [17], kuriam nebuvo pritarta [18].

44. Todėl manau, jog 3D I argumentai yra neįtikinami tiek, kiek jais siekiama pagrįsti poziciją, kad jos galimų kapitalo vertės padidėjimo pajamų apmokestinimas turėtų būti susietas su momentu, kada įgyjančioji bendrovė gaus perleistą turtą, ir iki šio momento atidėtas. Direktyva 90/434 teisės aktų leidėjas nesiekė nei išvengti dvigubo ekonominio apmokestinimo perleidžiant turtą, nei suteikti galimybę perleidžiančiajai bendrovei paskirstyti savo akcininkams neapmokestintas kapitalo vertės padidėjimo pajamas.

45. Taigi Direktyva 90/434 valstybėms narėms nustatyti riboti įpareigojimai, susiję su bendrovėmis, perleidžiančiomis turtą kitoje valstybėje narėje reziduojančiai bendrovei ir mainais už tai gaunančiomis akcijas, t. y. ir perleidžiančiosios, ir įgyjančiosios bendrovės turi turėti galimybę pasinaudoti direktyvos 4 straipsnio 1 dalimi garantuojamu mokesčių neutralumu. Tačiau tuo valstybėms narėms taikomi įpareigojimai ir pasibaigia. Be to, perleidžiančiosioms bendrovėms nenustatytas reikalavimas kokiu nors konkrečiu būdu vertinti gautas akcijas (visi pasiūlymai šiuo klausimu buvo atmesti), o 4 straipsnio 2 ir 3 dalyse įgyjančiosioms bendrovėms šiuo atžvilgiu nustatytos aiškios taisyklės.

C – Įstatyminio dekreto Nr. 544/1992 2 straipsnio 2 dalies suderinamumas su Direktyva 90/434

46. Direktyvos 90/434 4 straipsnyje nustatyta mokesčių neutralumo garantija nėra absoliuti. Kaip rašytinėse pastabose pažymėjo Komisija ir Italijos vyriausybė, jos sąlyga yra sandoris, kuriuo paisoma mokestinių verčių pastovumo.

16 — Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui ir turto perleidimui, 10 straipsnio 3 dalis OL C 39, 1969, p. 1.

17 — Pasiūlymas dėl Tarybos direktyvos, kuria iš dalies keičiama 1990 m. liepos 23 d. Direktyva 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (COM(2003) 613 galutinis. Žr. pasiūlytą naująją 9 straipsnio 2 dalį.

18 — Žr. 2005 m. vasario 17 d. Tarybos direktyvą 2005/19/EB, iš dalies keičiančią Direktyvą 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis. OL L 58, 2005 m., p. 19.

47. Kaip Komisija pažymėjo rašytinėse pastabose, Direktyvos 90/434 4 straipsnio 2 dalyje šis reikalavimas įgyjančiajai bendrovei nustatytas dėl pagrįstų priežasčių. Tai padaryta siekiant išvengti kapitalo vertės padidėjimo pajamų neapmokestinimo dėl mokesčių neutralumo, nes Direktyva 90/434 siekiama tik atidėti apmokestinimą, kol kapitalo vertės padidėjimo pajamos bus gautos. Kaip jau paaiškinau, *įgyjančiajai bendrovei* Direktyvos 90/434 4 straipsnio 2 ir 3 dalyse nustatytas perleisto turto vertinimo pastovumo principas, siekiant apskaičiuoti bet kokį naują nusidėvėjimą ir bet kokį pelną arba nuostolį perleisto turto ir įsipareigojimų atžvilgiu. Tai yra būtina mokesčių neutralumo sąlyga.

48. Tačiau taip nėra, jeigu perleidžiančioji bendrovė, kaip antai 3D I, gauna akcijas mainais už turtą. Kaip jau paaiškinau, Direktyva 90/434 nesusijusi su perleidžiančiosios bendrovės atliekamu įgyjančiosios bendrovės akcijų vertinimu mokesčių ir (arba) apskaitos tikslais.

49. Tačiau Direktyvos 90/434 4 straipsnio 1 dalyje nustatytas mokesčių neutralumo principas taip pat taikomas perleidžiančiajai bendrovei. Mano nuomone, dėl to perleidžiančiosios bendrovės kapitalo vertės padidėjimo pajamos negali būti apmokestinamos *vien* dėl turto perleidimo. Todėl nacionalinis teisės aktų leidėjas turi diskreciją nuspręsti, ar perleidžiančiajai bendrovei privalomas perleisto turto mokestinės ir (arba) buhalterinės vertės ir šios bendrovės kaip atlygis gautoms akcijoms priskiriamos vertės išlaikymo principas, ar perleidžiančioji bendrovė gali taikyti kitokias vertes. Italijos teisės aktų leidėjas pasirinko antrąjį variantą.

50. Kaip jau pažymėjau, 3D I nusprendė mainais už savo padalinio perleidimą gautas akcijas įtraukti į apskaitą didesne verte nei šio turto mokestinė vertė ir pasinaudoti Italijos teisėje numatyta galimybe sumokėti pakaitinį mokestį. 3D I taip pasielgė, nes (didesnės) vertės, kurią ji priskyrė akcijoms, ir (mažesnės) padalinio buhalterinės vertės skirtumo įtraukimas į jos balansą kaip rezervo jai buvo mažiau patrauklus. Dėl tokių veiksmų paskirstymo atveju būtų atsiradusios apmokestinamosios pajamos.

51. Kaip per posėdį paaiškino Italijos vyriausybė ir Komisija, ir 3D I tokiam aiškinimui pritarė, 2 straipsnio 2 dalies trečiajame sakinyje nustatyta pareiga atspindėti perleisto turto ir gautų akcijų vertės skirtumą 3D I buhalterinėje apskaitoje yra paprasčiausias apskaitos reikalavimų, neišvengiamai taikomų dėl akcijų vertinimo, principas.

52. Be to, norėčiau pridurti, kad pareiga į balanso „Įsipareigojimų“ dalį įtraukti specialų rezervą, jeigu turtas yra perkainojamas, atitinka Ketvirtosios Tarybos direktyvos 78/660 33 straipsnio 2 dalies a ir d punktų nuostatą dėl perkainojimo rezervo. Kitaip tariant, atrodo, kad Italijos teisėje nustatytas apskaitos reikalavimas, kurį ginčija 3D I ir kuris nustatytas Įstatyminio dekreto Nr. 544/1992 2 straipsnio 2 dalies trečiajame sakinyje, atitinka Direktyvos 78/660 reikalavimus.

53. Taigi 3D I pati nusprendė įvertinti akcijas šioje išvadoje aprašytu būdu. Įstatyminio dekreto Nr. 544/1992 2 straipsnio 2 dalyje nebuvo nustatyta jokia pareiga vertinti akcijas taip, kaip tai padarė 3D I. Be to, joks vertinimo pasirinkimas savaime nelėmė turto perleidimo apmokestinimo. Vadovaujantis Įstatyminio dekreto Nr. 544/1992 2 straipsnio 2 dalies antruoju sakiniu, apmokestinama tik gavus arba paskirsčius mokestinių verčių skirtumą.

54. Kaip pažymėjo Komisija, Direktyvoje 90/434 perleidžiančiosios bendrovės valstybei narei tiesiog nustatytas reikalavimas numatyti turto perleidimo mokesčių neutralumo galimybę. 3D I savo pačios naudai nusprendė nepasinaudoti Italijos teisėje numatyta Direktyvą 90/434 atitinkančia schema. Tai padariusi, ji galėjo sumokėti pakaitinį mokestį, kurio tarifas yra 19 %, o ne 33 %, kuris taikomas gavus arba paskirsčius [19] kapitalo vertės padidėjimo pajamas.

19 — Per posėdį buvo diskutuojama dėl kapitalo vertės padidėjimo pajamų gavimo ir paskirstymo akcininkams sąvokų. Mano nuomone, Direktyva 90/434 nesiekiama neleisti valstybėms narėms apmokestinti neoficialių ar oficialių rezervų, atitinkančių perleisto turto mokestinės vertės ir mainais už šį turtą gautų akcijų tikrosios vertės skirtumą, kai šis rezervas, vienaip ar kitaip, paskirstomas akcininkams, jeigu toks paskirstymas galimas pagal galiojančias įmonių teisės nuostatas.

55. Todėl, kaip pažymėta Komisijos rašytinėse pastabose, nagrinėjamos faktinės aplinkybės visiškai skiriasi nuo Teisingumo Teismo byloje *A. T.* nagrinėtų aplinkybių, susijusių su keitimusi akcijomis. Toje byloje pagal atitinkamą Vokietijos įstatymą Vokietijoje reziduojančioms perleidžiančiosioms bendrovėms buvo atimta galimybė pasikeisti akcijomis mokesčių atžvilgiu neutraliu būdu. Taip buvo todėl, kad pagal nagrinėtus Vokietijos teisės aktus perleidžiančioji bendrovė turėjo teisę išlaikyti jai perleistų akcijų buhalterinę vertę, tik jeigu kitoje valstybėje narėje esanti įgyjančioji bendrovė gautoms akcijoms taip pat taikė jų buhalterinę vertę. Byloje *A. T.* įgyjančioji (Prancūzijos) bendrovė akcijas įvertino ne jų buhalterine, bet rinkos verte. Esant tokioms faktinėms aplinkybėms, mokesčių neutralumui Vokietijoje buvo aiškiai taikomos „papildomos sąlygos“ [20], susijusios su abipusiškumu, o jos Direktyvoje 90/434 nenumatytos. Dėl mano nurodytų priežasčių Italijos ir ES teisėje nustatyti apskaitos reikalavimai tikrai nėra analogiški byloje *A. T.* ginčytuose Vokietijos teisės aktuose nustatytiems reikalavimams.

56. Šioje byloje 3D I nebuvo verčiama pasirinkti tarp ES teisės neatitinkančio apmokestinimo ir kitos, mažiau palankios, veiksmų krypties. Todėl manau, kad ši bendrovė negali remtis Direktyva 90/434 kaip savo reikalavimų Italijos valstybei pagrindu [21].

V – Išvada

57. Todėl siūlau Teisingumo Teismui pripažinti *Commissione Tributaria Regionale di Milano* pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą nepriimtinu.

Jeigu Teisingumo Teismas to nepadarytų, siūlau į pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

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, 4 ir 9 straipsniais nedraudžiamos tokios nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai Italijos teisės aktų nuostatos, įtvirtintos 1992 m. gruodžio 30 d. Įstatyminio dekreto Nr. 544 2 straipsnio 2 dalyje.

20 — Sprendimo *A.T.* 26 punktas.

21 — Net jeigu taip būtų, pagal teismų praktiką 3D I negalėtų reikalauti grąžinti neteisėtai surinkto mokesčio ir galėtų tik pareikšti ieškinį dėl žalos atlyginimo pagal 1995 m. lapkričio 9 d. Sprendime *Francovich* (C-479/93, Rink. p. I-3843) suformuluotą teismo praktiką. Žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rink. p. I-11753, 207 punktas).