

Byla C-433/21

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą santrauka pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį

Gavimo data:

2021 m. liepos 16 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Corte suprema di cassazione (Italija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2021 m. liepos 8 d.

Kasatorė:

Agenzia delle Entrate

Kita kasacinio proceso šalis ir priešpriešinį kasacinį skundą pateikusi šalis:

Contship Italia SpA

Pagrindinės bylos dalykas

Corte di Cassazione (Kasacinis teismas, Italija) pateiktas apeliacinis skundas dėl *Commissione tributaria regionale della Liguria* (Ligūrijos regiono mokestinių ginčų komisija) sprendimo, susijusio su referenciniu mokestiniu laikotarpiu (2005 m.) galiojusios redakcijos *Legge n. 724 del 1994* (1994 m. Įstatymas Nr. 724) 30 straipsnyje nustatytos fiktyvių įmonių tvarkos taikymo.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Italijos teisės aktų dėl fiktyvių bendrovių tvarkos, nustatytos per referencinį mokestinį laikotarpį taikytiname teisės akte, suderinamumas su SESV 18 ir 49 straipsniais.

Prejudicinis klausimas

Europos Sąjungos Teisingumo Teismo prašoma nurodyti:

ar pagal SESV 18 straipsnį (buvęs EB 12 straipsnis) ir 49 straipsnį (buvęs EB 43 straipsnis) draudžiami tokie nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos, kaip antai *Legge 23 dicembre 1994, n. 724* (1994 m. gruodžio 23 d. Įstatymas Nr. 724), redakcijos, *ratione temporis* taikytos iki *Legge 27 dicembre 2006, n. 296* (2006 m. gruodžio 27 d. Įstatymas Nr. 296) padarytų pakeitimų, 30 straipsnio 1 dalies 5 punktą, nuo mokesčių vengimo apsauganti veiklos nevykdančių bendrovių apmokestinimo tvarka, grindžiama minimalių pajamų ir įplaukų standartų, susijusių su tam tikro įmonės turto verte, kurių nepasiekimas yra bendrovės veiklos nevykdymo požymis, kuris reiškia, kad apmokestinamosios pajamos nustatomos remiantis prielaidomis, nustatytu – netaikoma tiksliai bendrovėms ir subjektams, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama Italijos reguliuojamose rinkose, bet ne bendrovėms ir subjektams, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama užsienio reguliuojamose rinkose, taip pat bendrovėms, kurios kontroliuoja ar yra kontroliuojamos, kad ir netiesiogiai, šių biržinių bendrovių ir subjektų.

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

SESV 18 ir 49 straipsniai ir su jais susijusi Teisingumo Teismo jurisprudencija.

SESV 18 straipsnyje įtvirtintas nediskriminavimo principas, kuris mokesčių srityje apima valstybių narių pareigą laikytis „nacionalinio požiūrio“ į asmenis, kurie naudojami Sutartyje pripažintomis pagrindinėmis laisvėmis (2002 m. gruodžio 12 d. Teisingumo Teismo sprendimo *De Groot*, C-385/00, EU:C:2002:750, 94 punktas). Pagal vienodo požiūrio taisyklės draudžiama ne tik atvira diskriminacija, grindžiama bendrovės registruotos buveinės vieta, bet ir paslėpta diskriminacija, grindžiama kitokiais kriterijais (2014 m. vasario 5 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Hervis Sport*, C-385/12, EU:C:2014:47, 30 punktas; 1995 m. vasario 14 d. Sprendimas *Schumacker*, C-279/93, EU:C:1995:31, 31, 26 punktas).

SESV 49 straipsnyje įtvirtintas įsisteigimo laisvės principas. SESV sutarties nuostatomis dėl įsisteigimo laisvės kilmės valstybei narei draudžiama trukdyti arba apsunkinti savo piliečiams arba pagal jos įstatymus įsteigta bendrovei steigti kitoje valstybėje narėje (2015 m. balandžio 16 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Komisija / Vokietija*, C-591/13, EU:C:2015:230; 56 punktas; 2011 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Komisija / Danija*, C-261/11, EU:C:2013:480, 26 ir 27 punktai). Asmenys, besinaudojantys įsisteigimo laisve, gali verstis visa SESV 43 straipsnyje nurodyta veikla kitoje valstybėje nei jų kilmės valstybė narė (pirminė buveinė), arba gali vykdyti savo veiklą tiek kilmės valstybėje, kurioje išsaugo savo pagrindinę buveinę, tiek priimančiojoje valstybėje narėje esančiame nuolatiname padalinyje (papildomoje verslo vietoje) (žr. 1988 m. rugsėjo 27 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Daily Mail*, C-81/87, EU:C:1988:456, 16 ir 17 punktai). Įsisteigimo laisve (papildoma verslo vieta) taip pat galima naudotis turint bendrovių kapitalo dalių (2015 m. spalio 6 d. Sprendimo *Finanzamt Linz*, C-66/14, EU:C:2015:661, 26 punktas; 2014 m. birželio 12 d. Sprendimo *SCA*

Group Holding BV, C-39/13, C-41/13, EU:C:2014:1758, 20 ir 45 punktai; 2010 m. vasario 25 d. Sprendimas *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, 17 punktas) ir veikiant per kontroliuojamąją bendrovę, filialą ar atstovybę (2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, C-196/04, EU:C:2006:278, 41 ir 42 punktai).

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

Legge del 22 dicembre 1994 n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica, detta una disciplina antielusiva delle società non operative (1994 m. gruodžio 22 d. Įstatymas Nr. 724 – Valstybės finansų racionalizavimo priemonės, nustatančios veiklos nevykdančių bendrovių mokesčių vengimą ribojančios taisyklės). Konkrečiai:

Šio įstatymo redakcijos, taikytinos nagrinėjamu atveju, 30 straipsnio 1 dalyje buvo nustatyta: „[a]kcinės, komanditinės akcinės, ribotos atsakomybės bendrovės, tikrosios ir paprastosios komanditinės ūkinės bendrijos, taip pat bet kokios rūšies bendrovės ir įstaigos nerezidentės, turinčios nuolatinį padalinį valstybės teritorijoje, jei neįrodyta kitaip, laikomos nevykdančiomis veiklos, jeigu bendra pajamų, atsargų ir įplaukų prieaugio suma, išskyrus pelno (nuostolio) ataskaitoje nurodytą pagautę, tam tikrais atvejais nesiekia [tam tikros nustatytos ribos]“.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas aiškina, kad minėtu 30 straipsniu reglamentuojamos ir „fiktyvios bendrovės“, t. y. „veiklos nevykdančios bendrovės“: tai bendrovės, kurios realiai nevykdo komercinės veiklos, nes buvo įsteigtos siekiant išvengti mokestinių prievolių. Šioje teisės nuostatoje yra numatytas „veiklos vykdymo testas“, kuriuo remiantis fiktyvios bendrovės nustatomos remiantis tam tikrais minimalių pajamų kriterijais: jei tam tikra bendrovė nepasiekia minimalios minėtų parametrų ribos, ji laikoma „nevykdančia veiklos“, todėl daroma prielaida, kad jos apmokestinamosios pajamos turi atitikti sumą, apskaičiuotą taikant indukcijos metodą, t. y. remiantis prielaidomis ir neatsižvelgiant į apskaitos duomenis. „Veiklos vykdymo testas“ grindžiamas išvada, kad tikrą verslo veiklą vykdančios bendrovės nuolat pasiekia minimalią pajamų ribą. Be to, pagal 30 straipsnio 1 dalį mokesčių mokėtojui leidžiama pateikti įrodymus, kad bendrovė nesiekia išvengti mokesčių.

Ši nuostata atspindi Italijos teisės sistemos tendenciją apriboti bendrovių struktūrų naudojimą tik realios verslo veiklos vykdymu.

Vis dėlto toje pačioje 30 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad tam tikroms mokesčių mokėtojų kategorijoms pirmiau aprašyta tvarka netaikoma.

Kalbant konkrečiai, nagrinėjamam mokestiniam laikotarpiui taikytinos redakcijos (2005 m., iki 2006 m. Įstatymo Nr. 296 įsigaliojimo) 1 straipsnyje buvo numatyta netaikyti kelių kategorijų mokesčių mokėtojams, įskaitant „bendroves ir subjektus, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama Italijos reguliuojamose rinkose“.

Šiuo metu galiojančioje 30 straipsnio 1 dalies redakcijoje, iš dalies pakeistoje *Legge 27 dicembre 2006 n. 296 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007)* (2006 m. gruodžio 27 d. Įstatymas Nr. 296 dėl nuostatų, susijusių su metinio ir daugiamečio valstybės biudžeto formavimu (2007 m. Finansų įstatymas) 1 straipsnio 109 dalies d punktu, minėta biržinių bendrovių kategorija buvo išplėsta, kad apimtų „bendroves ir subjektus, kurie kontroliuoja bendroves ir subjektus, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama Italijos ir užsienio rinkose, ir tas pačias biržines bendroves ir subjektus bei bendroves, kurias jie kontroliuoja, net ir netiesiogiai“.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas aiškina, kad pagal abi minėtas 30 straipsnio 1 dalies redakcijas (Italijos reguliuojamų rinkų arba Italijos ir užsienio reguliuojamų rinkų) biržinių bendrovių neįtraukimas į fiktyvių bendrovių tvarką pateisinamas aplinkybe, kad šias bendroves kontroliuoja viešieji subjektai, kurių paskirtis – užtikrinti investuotojų apsaugą ir rinkos veiksmingumą.

Trumpas faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos aprašymas

- 1 2005 mokestiniais metais bendrovė *Borgo Supermercati s.r.l.*, Vokietijos biržos sąrašus įtrauktos bendrovės kontroliuojamoji bendrovė, buvo vienintelė bendrovės *Mika s.r.l.* kapitalo savininkė. *Agenzia delle Entrate* (Italijos mokesčių administratorius) išdavė bendrovei *Borgo Supermercati s.r.l.* skirtą dokumentą (pranešimą apie mokėtiną mokestį), kuriame nustatė šios bendrovės minimalias apmokestinamas pajamas, nuo kurių turėjo būti mokamas IRES (įmonių pajamų mokestis), nurodydamas, kad jos yra didesnės už pačios *Borgo Supermercati s.r.l.* deklaruotas pajamas.
- 2 *Borgo Supermercati s.r.l.* pateikė skundą *Commissione tributaria provinciale di Genova* (Genujos provincijos mokestinių ginčų komisija, pirmosios instancijos mokestinių bylų teismas) dėl *Agenzia delle Finanze* priimto akto. Visas skundas buvo atmestas.
- 3 *Borgo Supermercati s.r.l.* apskundė pirmojoje instancijoje priimtą sprendimą *Commissione tributaria regionale della Liguria* (Ligūrijos regiono mokestinių ginčų komisija). *Borgo Supermercati s.r.l.* apeliacinis skundas buvo iš dalies patenkintas. Remiantis antrosios instancijos teismo sprendimu, nagrinėjamam mokestiniam laikotarpiui turėjo būti taikoma 30 straipsnio redakcija, galiojusi iki pakeitimų, padarytų 2006 m. Įstatymu Nr. 296, pagal kurią fiktyvių bendrovių taisyklės turėjo būti netaikomos tik Italijos rinkų biržinėms bendrovėms. Vis dėlto antrosios instancijos teismas nusprendė, kad, remiantis protingumo principu, fiktyvių bendrovių taisyklės turėjo būti netaikomos ir *Borgo Supermercati s.r.l.*, nes dalis jos kapitalo priklauso vienai į Vokietijos biržos sąrašus įtrauktai bendrovei. Remiantis protingumo principu, bendrovės apeliančės apmokestinamosios pajamos buvo mažesnės nei pranešime apie mokėtiną mokestį nurodytos pajamos: taikant *Decreto del Presidente della Repubblica del 22*

dicembre 1986 n. 917 (1986 m. gruodžio 22 d. Respublikos Prezidento dekretas Nr. 917) 89 straipsnyje numatytą 95 % kapitalo dalių neapmokestinimo kriterijų, iš *Borgo Supermercati s.r.l.* apmokestinamų pajamų buvo atimta tam tikra iš jos turimų kapitalo dalių gautų dividendų procentinė dalis.

- 4 *Agenzia delle entrate* pateikė kasacinį skundą dėl *Commissione tributaria regionale della Liguria* sprendimo. Bendrovė *Contship Italia Srl*, kuri tuo metu prisijungė bendrovę *Borgo Supermercati s.r.l.*, pateikė atsiliepimą į kasacinį skundą ir priešpriešinį kasacinį skundą

Svarbiausi pagrindinės bylos šalių argumentai

- 5 Pagrindinė kasatorė *Agenzia delle entrate* ginčija tik bendrovės *Borgo Supermercati s.r.l.* apmokestinamųjų pajamų sumos sumažinimą.
- 6 Via dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad pirmiausia reikia išnagrinėti *Contship Italia s.p.a.* priešpriešiniame kasaciniame skunde nurodytus pagrindus, nes prieš pradedant nagrinėti pagrindinį kasacinį skundą reikia patikrinti, ar fiktyvių bendrovių taisyklės taikytinos bendrovės *Borgo Supermercati s.r.l.* situacijai.
- 7 Grįsdama priešpriešinį kasacinį skundą, *Contship Italia s.p.a.* nurodo aštuonis pagrindus, iš kurių tik pirmieji keturi tiesiogiai susiję su prejudiciniu klausimu.
- 8 Pirmasis pagrindas susijęs su 1994 m. Įstatymo Nr. 724 30 straipsnio, kurio redakcija, iš dalies pakeista 2006 m. Įstatymu Nr. 296, turėtų būti taikoma „užtikrinant [ankstesnės to paties straipsnio redakcijos] tęstinumą“, pažeidimu. Priešpriešinio kasacinio skundo pateikėja teigimu, fiktyvių bendrovių taisyklės biržinėms bendrovėms Europos Sąjungos reguliuojamose rinkose turėjo būti netaikomos dar prieš 2006 m. Įstatymu Nr. 296 nustatant 30 straipsnio pakeitimus, nes priešingu atveju egzistuoję diskriminacija įsisteigimo, ekonominės ir verslo laisvės srityje pačioje Sąjungoje.
- 9 Antrasis pagrindas taip pat susijęs su 1994 m. Įstatymo Nr. 724 30 straipsnio pažeidimu. *Contship Italia Srl* ginčija tai, kad skundžiamame sprendime pagal indukcijos metodą buvo nepagrįstai perskaičiuotos apmokestinamosios pajamos ir taip prieštarauja savo pačios motyvams, pagal kuriuos bendrovės *Borgo Supermercati s.r.l.* apmokestinamosioms pajamoms buvo taikoma „kapitalo dalies neapmokestinimo“ schema.
- 10 Kalbant apie du pirmuosius priešpriešinio kasacinio skundo pagrindus, priešpriešinio kasacinio skundo pateikėja teigia, jog būtinas 30 straipsnio išaiškinimas, „atitinkantis teisės aktus“, pagal kurį į Vokietijos biržos sąrašus įtrauktos bendrovės, kaip antai bendrovė, 2005 m. visiškai kontroliavusi bendrovę *Borgo Supermercati s.r.l.*, pagal 30 straipsnio redakciją, galiojusią iki 2006 m. Įstatymu Nr. 296 padarytų pakeitimų, taip pat turėjo būti prilyginamos Italijos finansų rinkų biržinėms bendrovėms. Šiuo klausimu *Contship Italia Srl* tvirtina,

kad 2006 m. Įstatymu Nr. 296 išplečiant subjektų, kuriems netaikoma išimtis, kategoriją, į ją įtraukiant „bendroves ir subjektus, kurie kontroliuoja bendroves ir subjektus, kurių vertybiniais popieriais prekiaujama Italijos ir užsienio rinkose, ir tas pačias biržines bendroves ir subjektus bei bendroves, kurias jie kontroliuoja, net ir netiesiogiai“, buvo paprasčiausiai perkeltas Europos Sąjungos teisėje jau įtvirtintas principas. Jei 30 straipsnio redakcija, galiojusi iki 2006 m. Įstatymu Nr. 296 padarytų pakeitimų, būtų aiškinama kitaip, būtų pažeisti Sąjungos teisės principai, nes kontroliuojančioji bendrovė būtų diskriminuojama dėl rezidavimo vietos ir būtų pažeistos įsisteigimo bei ekonominės iniciatyvos laisvės. Atsižvelgdama į pirmiau išdėstytus argumentus, priešpriešinį kasacinį skundą pateikusi šalis subsidiariai prašo pateikti šį klausimą Europos Sąjungos Teisingumo Teismui.

- 11 Trečiasis pagrindas yra susijęs su 1994 m. Įstatymo Nr. 724 30 straipsnio, siejamo su *Decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917 (Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi)* (1986 m. gruodžio 22 d. Respublikos Prezidento dekretas Nr. 917, kuriuo patvirtintas Pajamų mokesčių suvestinis tekstas) 85 ir 87 straipsniais, pažeidimu. Šis pagrindas visų pirma susijęs su klausimu, ar „tikrosioms kontroliuojančiosioms bendrovėms“, kurios, kaip antai *Borgo Supermercati s.r.l.*, nevykdo gamybos ar prekybos ekonominės veiklos, o atlieka tik kontroliuojamų bendrovių koordinavimo ir valdymo funkcijas, taikytinos 30 straipsnyje nustatytos kovos su mokesčių vengimu taisyklės.
- 12 Ketvirtasis motyvas susijęs su 30 straipsnio 1 dalyje nustatytu reikalavimu, pagal kurį mokesčių mokėtojas gali pateikti įrodymą, kad bendrovė nesiekia išvengti mokesčių. Šiuo klausimu priešpriešinio kasacinio skundo pateikėja nurodo, kad nebuvo išnagrinėta esminė aplinkybė, nes nebuvo atsižvelgta į jos pateiktą priešingą įrodymą, susijusį su išskirtine objektyvia situacija, sutrukdžiusia gauti pajamų, taip užkertant kelią taikyti fiktyvių bendrovių taisykles.

Trumpas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių dėl atitinkamam mokestiniam laikotarpiui taikytinos redakcijos (t. y. iki 2006 m. Įstatymu Nr. 296 padarytų pakeitimų galiojusios redakcijos) 30 straipsnio 1 dalies suderinamumo su SESV 18 straipsnyje įtvirtintu diskriminacijos draudimu ir SESV 49 straipsnyje įtvirtintu įsisteigimo laisvės principu. Šių abejonių nepanaikina Europos Sąjungos teisę atitinkantis nacionalinės teisės normos aiškinimas dėl trijų priežasčių. Pirma, nagrinėjamoje nuostatoje griežtai suformuluota, kad fiktyvių bendrovių taisyklės netaikomos tik Italijos rinkos biržinėms bendrovėms, todėl netenkinamos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatytos sąlygos, kurias reikia įvykdyti siekiant pateikti Sąjungos teisę atitinkantį aiškinimą (Teisingumo Teismo 1978 m. kovo 9 d. Sprendimas *Simmenthal*, C-106/77, EU:C:1978:49; 1990 m. birželio 19 d. Sprendimas *Factortame*, C-213/89, EU:C:1990:257).

- 14 Antra, Sąjungos teisę atitinkantis aiškinimas negalimas, nes akivaizdaus nedviprasmiško atitinkamam mokestiniam laikotarpiui taikytinos redakcijos 30 straipsnio 1 dalies ir SESV 18 ir 49 straipsnių suderinamumo problemos sprendimo nėra, taigi yra įvykdytos Teisingumo Teismo jurisprudencijoje nustatytos prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikimo sąlygos (Teisingumo Teismo 1982 m. spalio 6 d. Sprendimo *Cilfit*, C-283/81, EU:C:1982:335, 16 punktas; 1992 m. liepos 16 d. Sprendimo *Meilicke*, C-83/91, EU:C:1992:332, 23–25 punktai; 1980 m. kovo 27 d. Sprendimas *Denkavit*, C-61/79, EU:C:1980:100, 15 ir 16 punktai; 2008 m. vasario 12 d. Sprendimas *Kempter*, C-2/06, EU:C:2008:78, 42 punktas; 2011 m. liepos 21 d. Sprendimas *Kelly*, C-104/10, EU:C:2011:506, 60–64 punktai).
- 15 Trečia, tik pagal 30 straipsnio redakciją, iš dalies pakeistą 2006 m. Įstatymu Nr. 296, prie bendrovių, kurioms negalioja fiktyvių bendrovių taisyklės, priskirtos ir biržines bendroves kontroliuojančiosios bendrovės bei pačių biržinių bendrovių kontroliuojamosios bendrovės. Be to, griežtos ankstesnės 30 straipsnio redakcijos formuluotės, pagal kurią fiktyvių bendrovių tvarka akivaizdžiai netaikoma Italijos rinkos biržinėms bendrovėms, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas negali šios išimties taikyti biržinių bendrovių kontroliuojančiosioms bendrovėms arba pačių biržinių bendrovių kontroliuojamosioms bendrovėms, nes pagal Italijos teisę bendrovės išlaiko savarankišką teisinį subjektiškumą, net jei jas saisto kontrolės santykiai.
- 16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, atrodo, kad 30 straipsnio redakcija, galiojusi iki 2006 m. Įstatymu Nr. 296 padarytų pakeitimų, yra nesuderinama su įsisteigimo laisve, nes pagal ją prie subjektų, kuriems negalioja fiktyvių bendrovių taisyklės, nepriskiriamos nei kitose nei Italijos reguliuojamose rinkose veikiančios bendrovės, nei biržines bendroves kontroliuojančiosios bendrovės, nei biržinių bendrovių kontroliuojamosios bendrovės. Ši nuostata gali atgrasyti į minėtos 30 straipsnio redakcijos taikymo sritį neįtrauktas bendroves nuo naudojimosi įsisteigimo laisve Italijoje kontroliuojant bendroves rezidentes. Pagal įsisteigimo laisvės principą kilmės valstybei narei draudžiama trukdyti savo piliečio ar pagal jos teisės aktus įsteigtos bendrovės įsisteigimui, daryti jį mažiau patrauklų ar kaip nors jį riboti. (Teisingumo Teismo 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *Imperial Chemical Industries plc (ICI)*, C-264/96, EU:C:1998:370, 20 ir 21 punktai; 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Futura*, C-250/95, EU:C:1997:239, 19 punktas; 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes plc, Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, C-196/04, 42 punktas).
- 17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat pabrėžia, kad SESV 49 straipsnis, kuriuo pripažįstama ir užtikrinama įsisteigimo laisvė, taikomas tiesiogiai (Teisingumo Teismo 1974 m. birželio 21 d. Sprendimas *Reyners*, C-2/74, 15–17 punktai).