

Byla C-318/22**Prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 98 straipsnio 1 dalį santrauka****Pateikimo data:**

2022 m. gegužės 12 d.

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas:

Fővárosi Törvényszék (Bendrasis sostinės teismas, Vengrija)

Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą priėmimo data:

2022 m. balandžio 27 d.

Pareiškėja:

GE Infrastructure Hungary Holding Kft.

Atsakovė:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága
(Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus skundų direkcija,
Vengrija)

Pagrindinės bylos dalykas

Skundas teisme dėl *Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága* (Nacionalinio mokesčių ir muitų administratoriaus skundų direkcija, toliau – atsakovė) sprendimo, kuriuo patvirtintas pirmosios pakopos mokesčių administratoriaus sprendimas atsisakyti sumažinti ribotos atsakomybės bendrovės *GE Infrastructure Hungary Holding Kft.* (toliau – pareiškėja) pelno mokesčio už pajamas, kurios į apskaitą įtrauktos dėl bendrovės reorganizavimo, bazę.

Prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas ir teisinis pagrindas

Dalykas: Nacionalinės teisės aktų, numatančių visiškai vidaus situacijoms tapachias Sąjungos direktyvos, reglamentuojančios tarpvalstybines faktines situacijas, nuostatomis, nuostatas, aiškinimas. Direktyvos 2009/133 8 straipsnio 2 dalies taikymas vieno asmens bendrovės reorganizavimo atveju ir prireikus šios nuostatos taikymo siejimas su tam tikromis sąlygomis.

Teisinis pagrindas: SESV 267 straipsnis

Prejudiciniai klausimai

- a) Ar 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą (toliau – direktyva), turi būti aiškinama taip, kad jos 2 konstatojamąją dalį ir 1 straipsnio a punktą atitinka nacionalinis teisės aktas (ar nuostata) arba tokio teisės akto (ar nuostatos) aiškinimas ir taikymas praktikoje, pagal kurį direktyva susijusi ne su vidaus reorganizavimu, o tik su tarptautiniu ir tarpvalstybiniu reorganizavimu, jeigu direktyvos nuostatos buvo perkeltos *a társasági adóról és osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény* (1996 m. Įstatymas LXXXI dėl pelno mokesčio ir dividendų mokesčio, toliau – Įstatymas dėl pelno mokesčio) taip, kad nors Bendrijos teisė tiesiogiai šio klausimo nereglamentuoja, nacionalinis teisės aktų leidėjas minėto įstatymo 31 straipsnio 1 dalies a punkte nustatė, kad įstatymo tikslas yra suderinti nacionalinę teisę su Sąjungos teisės aktais, įskaitant direktyvą?
- b) Ar direktyvos 8 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad nacionalinis teisės aktas (ar nuostata) arba tokio teisės akto (ar nuostatos) aiškinimas ir taikymas praktikoje, pagal kurį iš dalies išskaidžius toje pačioje valstybėje narėje reziduojančias įmones, perleidžiančiosios bendrovės akcininkas privalo sumažinti savo turimo kapitalo dalių perleidžiančiojoje bendrovėje nominalią vertę (perleidžiančios bendrovės pasirašytąjį kapitalą), kad savo apskaitoje sumažintų savo turimų kapitalo dalių (akcijų) vertę perleidžiančiojoje bendrovėje, jei mokesčių administratorius reikalauja tokio buhalterinės vertės sumažinimo kaip išankstinės sąlygos Direktyvos 8 straipsnio 2 dalyje numatytam mokestiniam režimui taikyti, net ir tuo atveju, kai dėl dalinio skaidymo perleidžiančiosios bendrovės akcininkas patiria nuostolių?
- c) Ar direktyvos 8 straipsnio 2 dalis turi būti aiškinama taip, kad nacionalinis teisės aktas (ar nuostata) arba tokio teisės akto (ar nuostatos) aiškinimas ir taikymas praktikoje, pagal kurį šioje nuostatoje numatytas apmokestinimo pelno mokesčiu režimas netaikomas daliniam skaidymui, kai atitinkama perleidžiančioji bendrovė yra vieno asmens bendrovė, t. y. jei dėl dalinio skaidymo perleidžiančiosios bendrovės steigėjas išlaiko 100 % šios bendrovės kapitalo dalių arba jei perduodančios bendrovės pasirašytasis kapitalas lieka nepakitęs, atitinka šią nuostatą?

Nurodytos Sąjungos teisės nuostatos

2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyva 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam

skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą: 2 konstatuojamoji dalis, 1 straipsnio a punktas, 2 straipsnio c punktas, 8 straipsnio 2 ir 5 dalys.

Nurodytos nacionalinės teisės nuostatos

A társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (1996 m. Įstatymas LXXXI dėl pelno mokesčio ir dividendų mokesčio): 1 straipsnio 5 dalis, 4 straipsnio 23/a punktas; 7 straipsnio 1 dalies gy punkto 1 papunktis, 8 straipsnio 1 dalies m punkto mb papunktis ir 31 straipsnio 1 dalies a punktas.

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (2000 m. Buhalterinės apskaitos įstatymas, toliau – Buhalterinės apskaitos įstatymas): 85 straipsnio 1 dalies d punktas.

Faktinių aplinkybių ir pagrindinės bylos santrauka

- 1 Pareiškėjai priklausė 100 procentų ribotos atsakomybės bendrovės *GE Hungary Kft.* (toliau – *GE Hungary*), kuri savo ruožtu buvo 100 % ribotos atsakomybės bendrovės *GE Aviation Hungary Kft.* (toliau – *GE Aviation*) kapitalo dalių savininkė, kapitalo dalių. 2017 m. šios trys bendrovės sudarė susitarimą dėl vadinamojo „dalinio skaidymo prijungimo būdu“.
- 2 Vykdamt šį reorganizavimą dvi *GE Hungary* veiklos šakos buvo atskirtos ir prijungtos prie *GE Aviation*. Šių veiklos šakų atskyrimas nuo *GE Hungary* buvo apskaitytas sumažinant rezervus, nekeičiant šios bendrovės pasirašytojo kapitalo.
- 3 Tuo pat metu pareiškėja įsigijo 99,6 % tiesioginių *GE Aviation* kapitalo dalių. Tuo tikslu šios bendrovės pasirašytasis kapitalas buvo padidintas iš rezervų. Be to, buvo sumažinta *GE Hungary* turimų *GE Aviation* kapitalo dalių vertė; tai buvo apskaityta sumažinant rezervus.
- 4 Pareiškėja išlaikė 100 % *GE Hungary* kapitalo dalių.
- 5 Po 2019 m. atlikto mokestinio patikrinimo pareiškėja prašė sumažinti 83 331 000 000 HUF pelno mokesčio bazę dėl minėto dalinio *GE Hungary* veiklos šakų atskyrimo. Pirmosios pakopos mokesčių administratorius atmetė prašymą, nurodydamas, kad prašoma mokesčio bazės sumažinimo suma neatitiko kapitalo dalių sumažėjimo, t. y. kad dėl reorganizavimo nepasikeitė nei pareiškėjos turimos *GE Hungary* kapitalo dalys, nei šios bendrovės pasirašytas kapitalas.
- 6 Šiam sprendimui pritarė atsakovė, kaip antrosios pakopos administratorius, kuris laikėsi nuomonės, kad, atsižvelgiant į nurodytus motyvus, Pelno mokesčio įstatymo 7 straipsnio 1 dalies gy punkto 1 papunktis netaikomas. Be to, pareiškėja negali remtis šia direktyva, nes pagal jos 1 straipsnio 1 dalį ji taikoma tik

skaidymui, kuris susijęs su dviejų ar daugiau valstybių narių bendrovėmis. Atsakovė padarė išvadą, kad dėl pirmiau išdėstytų priežasčių pareiškėjos pelno mokesčio bazės sumažinimas už 2017 finansinius metus buvo neleistinas remiantis pateiktu teisiniu pagrindu.

- 7 Pareiškėja prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme pateikė skundą dėl atsakovės sprendimo.

Esminiai pagrindinės bylos šalių argumentai

- 8 Pareiškėja teigia, kad ginčijamas sandoris yra dalinis skaidymas, kaip tai suprantama pagal direktyvos 2 straipsnio c punktą. Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją direktyva turi būti ir yra taikoma visais atvejais, kai, siekiant išspręsti visiškai vidaus situaciją, nacionalinėje teisėje nukrypstama nuo Sąjungos teisėje priimtų sprendimų. Kalbant apie ginčijamą sandorį, pažymėtina, kad atsakovė turėjo atsižvelgti į direktyva pagrįstą bendrą Buhalterinės apskaitos įstatymo ir Pelno mokesčio įstatymo aiškinimą, pagal kurį toks reorganizavimas bendrovei nesukuria jokios pareigos mokėti pelno mokesčio.
- 9 Pareiškėjos teigimu, direktyvos nuostatos, susijusios su neapmokestinimu, buvo perkeltos į Pelno mokesčio įstatymo 7 straipsnio 1 dalies gy punktą kapitalo dalių sumažinimo atveju, remiantis Buhalterinės apskaitos įstatymo 85 straipsnio 1 dalies d punkte įtvirtinta sąvoka. Vis dėlto iš direktyvos 2 straipsnio d punkte apibrėžtos dalinio skaidymo sąvokos neišplaukia, kad perleidžiančioji bendrovė turi sumažinti savo pasirašytąjį kapitalą. Taip nebūtinai yra ir praktikoje, be to, nacionalines nuostatas galima aiškinti taip, kad jos neprieštarautų Sąjungos teisei.
- 10 Pareiškėja teigia, kad direktyva nesuteikia valstybėms narėms jokios diskrecijos perkeliant direktyvą, todėl jos negali nustatyti, kad kontroliuojamos bendrovės akcininkų naudai nustatytas mokesčių neutralumas turi būti siejamas su kitomis sąlygomis. Direktyvoje numatytų lengvatų galima atsisakyti tik tuo atveju, jei pagrindinis nagrinėjamo sandorio tikslas yra mokesčių vengimas arba slėpimas, o to atsakovė neteigė ir tai nėra ginčijama šioje byloje.
- 11 Pareiškėja taip pat remiasi pagrindiniu ekonominės tikrovės viršenybės principu: tai, kad atsakovė reikalauja sumažinti pasirašytąjį kapitalą, jeigu norima pasinaudoti direktyvoje numatytais lengvatomis, yra formalus reikalavimas, kuris niekaip neišplaukia iš direktyvos ir negali būti kildinamas iš Buhalterinės apskaitos įstatymo ar Pelno mokesčio įstatymo. Akcijų vertė priklauso ne tik nuo pasirašytojo kapitalo, bet ir nuo kitų kapitalo elementų.
- 12 Atsakovė teigia, kad direktyva turi būti taikoma tik tuo atveju, kai sandoris sudaromas tarp dviejose ar daugiau valstybių narių įsteigtų bendrovių, o nagrinėjamo atveju sandoris buvo sudarytas tarp vienoje valstybėje narėje veikiančių bendrovių.

- 13 Atsakovė mano, kad mokesčio bazę būtų buvę galima sumažinti tik tuo atveju, jei būtų sumažintas *GE Hungary* pasirašytasis kapitalas, t. y. jei sandoris nebūtų buvęs įtrauktas į apskaitą tik panaudojant rezervus. Pareiškėjos nurodyta Teisingumo Teismo jurisprudencija netaikytina, nes tos bylos faktinės aplinkybės skiriasi nuo šios bylos faktinių aplinkybių. Be to, iš šios jurisprudencijos neišplaukia, kad Pelno mokesčio įstatymo 7 straipsnio 1 dalies gy punkto 1 papunktis prieštarauja direktyvai.

Trumpas prašymo priimti prejudicinį sprendimą pagrindimas

- 14 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nuspręsti, ar direktyvos 2 straipsnio c punkte numatyto reorganizavimo (dalinio skaidymo) atveju Pelno mokesčio įstatymo 7 straipsnio 1 dalies gy punkto 1 papunkčio aiškinimas, pagal kurį pelno mokesčio bazės sumažinimo sąlyga „sumažinti kapitalo dalis“, tenkinama tik tuo atveju, jei pakeičiamas pasirašytasis kapitalas, tačiau nepakanka pakeisti rezervų, yra suderinamas su direktyvos 8 straipsnio 2 ir 5 dalimis.
- 15 Direktyva buvo perkelta į nacionalinę teisę Pelno mokesčio įstatymą šio įstatymo 31 straipsnio 1 dalies a punktu. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo nuomone, nacionalinės teisės aktuose įtvirtintos nuostatos, identiškos direktyvos nuostatomis tiek dėl tarpvalstybinio, tiek dėl visiškai vidaus reorganizavimo. Vienodo požiūrio ir mokesčių neutralumo principai reikalauja, kad tokie nacionalinės teisės aktai būtų aiškinami pagal direktyvą. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi sprendimais *Leur-Bloem* (C-28/95, EU:C:1997:369), *Andersen og Jensen* (C-43/00, EU:C:2002:15) ir *Dzodzi* (C-297/88, EU:C:1990:360).
- 16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad direktyvos 2 straipsnio c punktas šiuo klausimu nėra *acte clair* ir nėra išaiškintas.