



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. spalio 6 d.\*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — SESV 49 straipsnis, SESV 54 straipsnis, SESV 107 straipsnis ir SESV 108 straipsnio 3 dalis — Įsisteigimo laisvė — Valstybės pagalba — Bendrovių grupių apmokestinimas — Dukterinės bendrovės akcijų paketo įsigijimas — Įmonės prestižo vertės amortizacija — Apribojimas bendrovių rezidenčių akcijų paketais“

Byloje C-66/14

dėl 2014 m. sausio 30 d. *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2014 m. vasario 10 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Finanzamt Linz**

prieš

**Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz,**

dalyvaujant

**IFN-Holding AG,**

**IFN Beteiligungs GmbH,**

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kuriį sudaro kolegijos pirmininkas L. Bay Larsen, teisėjai K. Jürimäe, J. Malenovský, M. Safjan ir A. Prechal (pranešėjas),

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *IFN-Holding AG* ir *IFN Beteiligungs GmbH*, atstovaujamų *Steuerberater* A. Damböck ir B. Stürzlinger,

— Austrijos vyriausybės, atstovaujamos J. Bauer,

— Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir R. Sauer,

\* Proceso kalba: vokiečių.

susipažinęs su 2015 m. balandžio 16 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49, 54, 107 straipsnių ir 108 straipsnio 3 dalies išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finanzamt Linz* (Linco mokesčių inspekcija, toliau – mokesčių inspekcija) ir *Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz* (buvęs *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz*, Federalinis finansų teismas, Linco skyrius) ginčą dėl mokesčių inspekcijos sprendimo apmokestinant bendrovių grupę bendrovei, išigyjančiai kitos bendrovės nerezidentės akcijų, atsisakyti leisti taikyti įmonės prestižo vertės amortizaciją.

### Austrijos teisės aktai

- 3 Austrijos teisėje 1988 m. liepos 7 d. Pelno mokesčio įstatymo (*Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 401/1988*), iš dalies pakeisto 2005 m. Mokesčių reformos įstatymu (*Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I, 57/2004*, toliau – 1988 m. Pelno mokesčio įstatymas), 9 straipsnyje numatyta bendrovių grupių apmokestinimo tvarka. Pagal šią tvarką bendrovė gali sudaryti bendrovių grupę kartu su savo dukterinėmis bendrovėmis ir kitomis kontroliuojamomis bendrovėmis, jeigu jai priklauso bent 50 % šių bendrovių kapitalo. Tokiu atveju šiai grupei priklausančių bendrovių apmokestinamieji rezultatai (pelnas ir nuostoliai) laikomi priklausančiais tik patronuojančiajai bendrovei ir apmokestinami jos lygmeniu.
- 4 1988 m. Pelno mokesčio įstatymo 9 straipsnio 7 dalyje numatyta:

„<...> Tuo atveju, jei <...> veiklą vykdančios, neribotai apmokestinamos bendrovės akcijų paketą įsigijo <...> bendrovių grupės narė arba patronuojančioji bendrovė, arba bendrovių grupėje galinti dalyvauti bendrovė, išskyrus kai šis akcijų paketas tiesiogiai ar netiesiogiai nuperkamas iš bendrovių grupės bendrovės ar, tiesiogiai arba netiesiogiai, iš dominuojančią įtaką turinčio akcininko, nuo to momento, kai ši bendrovė tampa bendrovių grupės nare, reikia šitaip amortizuoti įmonės prestižo vertę pas bendrovių grupės narį, tiesiogiai turintį akcijų paketą, arba pas patronuojančiąją bendrovę:

— Bendrovės prestižo vertė laikomas skirtumas, proporcingas turimam akcijų paketui, tarp bendrovės, kurios akcijų paketas turimas, nuosavo kapitalo, kaip jis apibrėžiamas komercinės teisės aktuose, pridėdant paslėptus ilgalaikio turto, kuriam netaikomas nusidėvėjimas, rezervus, ir įsigijimo išlaidų, kurios yra reikšmingos mokesčių požiūriu, tačiau daugiausia 50 % šių įsigijimo išlaidų. Prestižo vertė, kurią galima atskaityti, turi būti atskaitoma linijiniu būdu per 15 metų.

<...>

- Jei įsigyjant akcijų paketą prestižo vertė yra neigiama, ji turi būti nurodoma pelno-nuostolių ataskaitoje <...>.
- Mokesčių tikslais leistina 1/15 sumos dalis sumažina arba padidina mokesčių požiūriu reikšmingą buhalterinę vertę.“

- 5 1988 m. Pelno mokesčio įstatymo 10 straipsnio, susijusio su tarptautiniu akcijų paketu, 2 ir 3 dalyse nustatyta:

„(2) Pelno mokesčiu neapmokestinamas bet kokios rūšies pelnas, gautas iš užsienio įmonių akcijų paketų. Tarptautiniu akcijų paketu laikoma, kai įrodyta, kad mokesčių mokėtojams, kuriems taikoma 7 straipsnio 3 dalis, arba kitoms neribotai apmokestinamoms bendrovėms nerezidentėms, prilyginamoms mokesčių mokėtojui rezidentui, kuriam taikoma 7 straipsnio 3 dalis, nepertraukiamu mažiausiai vienu metų laikotarpiu priklauso mažiausiai dešimtadalis kapitalo dalių:

- a) bendrovių nerezidenčių, kurios prilyginamos nacionalinei kapitalo bendrovei;
- b) kitų bendrovių nerezidenčių, atitinkančių <...> taikytinos redakcijos 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB [dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančiosioms ir dukterinėms bendrovėms] (OL L 225, p. 6; [2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147]) 2 straipsnyje nustatytas sąlygas. Minimas vienu metų laikotarpis netaikomas dalims, įsigytoms didinant kapitalą, jei tai nepadidino turimos kapitalo dalies.

(3) Apskaičiuojant pajamas neatsižvelgiama į pelną, nuostolius ir kitus vertės pokyčius iš tarptautinio akcijų paketo, kaip tai suprantama pagal 2 dalį. Tai netaikoma realioms ir galutiniams nuostoliams, patirtiems išnykus (likvidavus ar bankrutavus) bendrovei nerezidentei. Reikia iš nuostolių atimti visų rūšių neapmokestinamas pelno dalis, gautas per penkerius finansinius metus iki finansinių metų, kuriais pradėtas likvidavimas ar įvyko bankrotas. Akcijų paketo mokesstinis neutralumas netaikomas tokiais atvejais:

1. Pateikdamas pelno mokesčio deklaraciją už metus, kuriais įsigijo tarptautinį akcijų paketą arba sudarė tarptautinį akcijų paketą įsigijęs papildomų dalių, mokesčių mokėtojas deklaruoja, kad į pelną, nuostolius ir kitus vertės pokyčius turi būti atsižvelgta mokesčių tikslais (galimybė atsižvelgti į akcijų paketą mokesčių tikslais).

<...>“

### **Pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudiciniai klausimai**

- 6 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *IFN Beteiligungs GmbH* (toliau – *IFN*) priklauso 99,71 % *IFN-Holding AG* (toliau – *IFN-Holding*) įstatinio kapitalo, kuri savo ruožtu turi kelių ribotai ir neribotai apmokestinamų kapitalo bendrovių kontrolinius akcijų paketus. 2006-2007 m. *IFN-Holding* priklausė 100 % *CEE Holding GmbH* (toliau – *CEE*) akcijų. Ši bendrovė 2005 m. įsigijo 100 % bendrovės *HSF s.r.o. Slowakei* (toliau – *HSF*), įsteigtos Slovakijoje, akcijų. *CEE* nuo 2005 m., o *HSF* nuo 2006 m. tapo bendrovių grupės, kaip tai suprantama pagal 1988 m. Pelno mokesčio įstatymo 9 straipsnį, narėmis. Nuo 2007 m. gruodžio 31 d. įsigaliojus *IFN-Holding* ir *CEE* susijungimui, *IFN-Holding* perėmė visas *CEE* teises ir pareigas, įskaitant turimą *HSF* akcijų paketą.
- 7 2006–2010 m., pateikdamos pelno mokesčio deklaracijas, iš pradžių *CEE*, vėliau *IFN-Holding* kiekvieną kartą, kiek tai susiję su šiuo akcijų paketu, atliko įmonės prestižo vertės amortizaciją, kaip tai suprantama pagal 1988 m. Pelno mokesčio įstatymo 9 straipsnio 7 dalį, atitinkančią vieną penkioliktąją pusės pirkimo kainos (t. y. 5,5 milijono eurų) dalį. Pelno mokesčio deklaracijos priede buvo pažymėta, kad šioje nuostatoje numatytas apribojimas taikyti prestižo vertės amortizaciją tik turimiems bendrovių rezidenčių akcijų paketams pažeidžia įsisteigimo laisvę, todėl prieštarauja Sąjungos teisei.
- 8 Pirmosios instancijos institucija – mokesčių inspekcija – savo pranešimuose apie apmokestinimą nepripažino šios įmonės prestižo vertės amortizacijos, nes pagal 1988 m. Pelno mokesčio įstatymo 9 straipsnio 7 dalį tokią amortizaciją leidžiama atlikti tik turint neribotai apmokestinamų bendrovių akcijų paketą.

- 9 Šiuos pranešimus *IFN-Holding* ir *IFN* apskundus, *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* 2013 m. balandžio 16 d. sprendimu panaikino mokesčių inspekcijos sprendimus. Jis nusprendė, kad įmonės prestižo vertės amortizacijos apribojimas tik turimu neribotai apmokestinamų bendrovių akcijų paketu, kaip numatyta 1988 m. Pelno mokesčio įstatymo 9 straipsnio 7 dalyje, pažeidžia įsisteigimo laisvę ir negali būti pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Jo teigimu, tam, kad Sąjungos teisė nebūtų pažeista, reikia išplėsti įmonės prestižo vertės amortizacijos taikymą turimiems kitos valstybės narės bendrovių rezidenčių akcijų paketams.
- 10 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, iš mokesčių inspekcijos gavęs skundą dėl šio sprendimo, svarsto, pirma, ar įmonės prestižo vertės amortizacija, numatyta 1988 m. Pelno mokesčio įstatymo 9 straipsnio 7 dalyje, yra suderinama su SESV 107 straipsniu ir 108 straipsnio 3 dalimi. Jis mano, kad ši amortizacija suteikia gavėjui pranašumą, bet klausia, ar šis pranašumas susijęs tik su tam tikromis įmonėmis arba tam tikrais produktais.
- 11 Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas svarsto, ar įmonės prestižo vertės amortizacija, numatyta 1988 m. Pelno mokesčio įstatymo 9 straipsnio 7 dalyje, yra suderinama su SESV 49 ir 54 straipsniais. Jis nori žinoti, ar ši priemonė, kuri, jo nuomone, riboja įsisteigimo laisvę, gali būti pateisinama dėl to, kad ji susijusi su situacijomis, kurios nėra objektyviai panašios, arba pateisinama privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais.
- 12 Dėl mokesčių inspekcijos argumento, pagal kurį bendrovių rezidenčių ir bendrovių nerezidenčių, bendrovių grupės narių, situacijos nėra panašios, nes pirmųjų atveju rezultatai (pelnas ir nuostoliai) visiškai įskaitomi patronuojančiajai bendrovei, o antrųjų atveju tik nuostoliai ir tik turimam akcijų paketui proporcinga dalimi, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas svarsto, ar įmonės prestižo vertės amortizacijos pripažinimas ar atsisakymas pripažinti yra susijęs su skirtinga šių dviejų kategorijų bendrovių, bendrovių grupės narių, situacija. Iš tiesų bendrovių grupėje įmonės prestižo vertės amortizacija leidžiama neatsižvelgiant į tai, ar dukterinė bendrovė gavo pelno, ar patyrė nuostolių ir ar pasikeitė akcijų paketo vertė, ar ne.
- 13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat pažymi, kad įmonės prestižo vertės amortizacija sumažina akcijų paketo balansinę vertę, kuri yra svarbiausia mokesčių tikslais, todėl padidėja apmokestinamasis pelnas vélesnio šio akcijų paketo perleidimo atveju. Tačiau paprastai strateginiai akcijų paketai turimi ilgą laiką ir net tokį paketą perpardavus įmonės prestižo vertės amortizacija suteikia patronuojančiajai bendrovei finansinį pranašumą taip, kad situacija, įsigijus bendrovės rezidentės akcijų paketą, yra palankesnė, nei įsigijus kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės akcijų paketą.
- 14 Dėl mokesčių inspekcijos argumento, pagal kurį neegzistuoja įsisteigimo laisvės apribojimai, susiję su tarptautiniais akcijų paketais, dėl kurių nebuvo pasinaudota galimybe į juos atsižvelgti mokesčių tikslais, kaip numatyta 1988 m. Pelno mokesčio įstatymo 10 straipsnio 3 dalyje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad tik vieną kartą pasinaudodamas šia galimybe mokesčių mokėtojas gali pasirinkti, pirma, perleidus akcijų paketą gauto pelno ar patirtų nuostolių mokesčių neutralumą, ir, antra, atsižvelgimą į juos mokesčių tikslais. Tačiau jis pažymi, kad net pasinaudojus galimybe atsižvelgti mokesčių tikslais, įmonės prestižo vertės amortizacija netaikoma turimam bendrovės nerezidentės akcijų paketui.
- 15 Šiomis aplinkybėmis *Verwaltungsgerichtshof* (administracinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar pagal SESV 107 straipsnio <...>, taikomo kartu su SESV 108 straipsnio 3 dalimi <...>, nuostatas draudžiama nacionalinė priemonė, pagal kurią bendrovių grupės apmokestinimo atveju, įsigijus bendrovės rezidentės akcijų paketą, reikia atlikti įmonės prestižo vertės amortizaciją (kuri sumažina mokesčio bazę ir mokesčio sumą), o kitais pajamų ir bendrovių apmokestinimo atvejais įsigijus akcijų paketą tokia įmonės prestižo vertės amortizacija yra neleistina?

2. Ar pagal SESV 49 straipsnio <...>, siejamo su SESV 54 straipsniu <...>, nuostatas draudžiamos valstybės narės teisės nuostatos, pagal kurias bendrovių grupės apmokestinimo atveju, įsigijus bendrovės rezidentės akcijų paketą, reikia atlikti įmonės prestižo vertės amortizaciją, o įsigijus bendrovės nerezidentės (be kita ko, kitos valstybės narės bendrovės rezidentės <...>) akcijų paketą, tokios įmonės prestižo vertės amortizacijos atlikti neįmanoma?“

## Dėl prejudicinių klausimų

### *Dėl pirmojo klausimo priimtinumą*

- 16 *IFN-Holding* ir Europos Komisija mano, kad pirmasis klausimas yra nepriimtinas, nes priešastys, dėl kurių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia atsakymo į šį klausimą, kad galėtų priimti sprendimą, nėra aiškios.
- 17 Remdamasi Sprendimu *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 39 punktas) *IFN-Holding* konkrečiai teigia, kad byloje dėl valstybės pagalbos nacionalinių teismų vienintelis tikslas yra apsaugoti bylos šalių teises, kol Komisija priims galutinį sprendimą pagal SESV 108 straipsnio 3 dalį. Tačiau taip nėra šiuo atveju, nes nė viena iš pagrindinės bylos šalių nepareiškė pretenzijų SESV 107 ir paskesnių straipsnių pagrindu.
- 18 Komisija teigia, kad *IFN-Holding* ir IFN bet kuriuo atveju nacionaliniame teisme neturi remtis 1988 m. Pelno mokesčio įstatymo 9 straipsnio 7 dalies neteisėtumu, kiek tai susiję su teise valstybės pagalbos srityje.
- 19 Primintina, kad nacionalinio teismo pateiktą prašymą priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismas gali atmesti, tik jei yra akivaizdu, jog prašymas išaiškinti Sąjungos teisę visiškai nesusijęs su pagrindinės bylos faktais ar dalyku, kai problema hipotetinė arba kai Teisingumo Teismas neturi faktinės ar teisinės informacijos, reikalingos naudingai atsakyti į jam pateiktus klausimus (žr., be kita ko, Sprendimo *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, 16 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 20 Pirmasis klausimas susijęs su mokesčių priemonių, kaip antai nagrinėjamų pagrindinėje byloje, tam tikromis sąlygomis leidžiančių bendrovei, įsigyjančiai bendrovės rezidentės akcijų paketą, amortizuoti įmonės prestižo vertę, atitiktimi SESV 107 straipsniui ir 108 straipsnio 3 daliai.
- 21 Tačiau primintina, kad mokesčių mokėtojai negali remtis tuo, jog mokesčių priemonė, kuria naudojasi kitos įmonės, yra valstybės pagalba, siekdami išvengti šio mokesčio mokėjimo (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 ir C-41/05, EU:C:2006:403, 43 punktą).
- 22 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo sprendime nėra jokios nuorodos, kad, nepaisant to, jog IFN ir *IFN-Holding* negali pasinaudoti galimu SESV 107 straipsnio ir 108 straipsnio 3 dalies pažeidimu, atsakymas į pirmąjį prejudicinį klausimą būtų būtinas prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui nagrinėjamam ginčui išspręsti.
- 23 Šiomis aplinkybėmis reikia nuspręsti, kad akivaizdu, jog pirmasis klausimas neturi jokio ryšio su pagrindinės bylos dalyku.
- 24 Todėl pirmasis klausimas yra nepriimtinas.

*Dėl antrojo klausimo*

- 25 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar SESV 49 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, kuris bendrovių grupės apmokestinimo atveju leidžia patronuojančiajai bendrovei, išsigijusiai bendrovės rezidentės, kuri tampa šios grupės nare, akcijų paketą, amortizuoti įmonės prestižo vertę neviršijant 50 % akcijų paketo pirkimo kainos, nors tai yra draudžiama išsigyjant bendrovės nerezidentės akcijų paketą.
- 26 Nors iš ESV sutarties nuostatų dėl įsisteigimo laisvės formuluotės matyti, kad jos skirtos užtikrinti, kad priimančiojoje valstybėje narėje būtų taikoma nacionalinė tvarka, pagal jas taip pat draudžiama kilmės valstybei narei trukdyti savo piliečiams arba pagal jos įstatymus įsteigta bendrovei steigtis, konkrečiai kalbant, dukterinės bendrovės forma, kitoje valstybėje narėje. Visų pirma įsisteigimo laisvė apribojama, jeigu pagal valstybės narės teisės aktus bendrovei rezidentei, turinčiai dukterinę bendrovę kitoje valstybėje narėje ar kitoje valstybėje, 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės (OL L 1, 1994, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 5 t., p. 3) susitarimo šalyje, taikomas skirtingas mokestinis vertinimas, kuris yra mažiau palankus, nei taikomas dukterinę bendrovę pirmojoje valstybėje narėje turinčiai bendrovei (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 18 ir 19 punktus).
- 27 Primintina, kad tokie teisės aktai, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, gali sukurti mokesčio lengvatą patronuojančiajai bendrovei, išsigyjant bendrovės rezidentės akcijų paketą, kai jos prestižo vertė yra teigiama. Iš tiesų, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, galimybė atlikti įmonės prestižo vertės amortizaciją, kaip tai suprantama pagal 1988 m. Pelno mokesčio įstatymo 9 straipsnio 7 dalį, sumažina patronuojančiosios bendrovės mokesčio bazę, dėl to ir jos mokesčio sumą.
- 28 Tokiomis pačiomis aplinkybėmis šios mokesčio lengvatos nesuteikus patronuojančiajai bendrovei, kuri išsigyja bendrovės nerezidentės akcijų paketą, šiais teisės aktais nustatomas skirtingas patronuojančiųjų bendrovių vertinimas, nepalankus toms patronuojančiosioms bendrovėms, kurios išsigyja bendrovių nerezidenčių akcijų paketus.
- 29 Šis skirtingas vertinimas gali kliudyti patronuojančiajai bendrovei, kuri išsigyja bendrovės nerezidentės akcijų, pasinaudoti įsisteigimo laisve, kaip tai suprantama pagal SESV 49 straipsnį, ją atgrasyti nuo dukterinių bendrovių išsigijimo ar steigimo kitose valstybėse narėse (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Jungtinė Karalystė*, C-172/13, EU:C:2015:50, 23 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 30 Toks skirtingas vertinimas gali būti pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu arba tik jei taikomas objektyviai nepanašioms situacijoms (žr., be kita ko, Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 23 punktą).
- 31 Dėl klausimo, ar nagrinėjamos situacijos yra objektyviai panašios, primintina, kad tarptautinės situacijos ir vidaus situacijos panašumas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų nuostatomis siekiamą tikslą (Sprendimo *Komisija / Suomija*, C-342/10, EU:C:2012:688, 36 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).
- 32 Taigi, kaip nurodė *Verwaltungsgerichtshof* savo prašyme priimti prejudicinį sprendimą, Austrijos įstatymų leidėjas, priimdamas 2005 m. Mokesčių reformos įstatymą, norėjo paskatinti bendrovių grupių mokesčių kūrimo iniciatyvą, užtikrindamas vienodą turto pirkimo („asset deal“) ir bendrovės, kuriai priklauso turtas, akcijų paketo pirkimo („share deal“) vertinimą.
- 33 Tačiau, kadangi pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamą teisės aktą bendrovių grupę gali sudaryti tiek bendrovės rezidentės, tiek bendrovės nerezidentės, patronuojančiosios bendrovės rezidentės, siekiančios sudaryti grupę su dukterine bendrove rezidente, ir patronuojančiosios bendrovės

rezidentės, siekiančios sudaryti grupę su dukterine bendrove nerezidente, situacijos atsižvelgiant į tokių mokesčių sistemos tikslą, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra objektyviai panašios tiek, kiek vienu ir kitu atveju siekiama pasinaudoti šios sistemos pranašumais (šiuo klausimu žr. Sprendimo *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, 24 punktą).

- 34 Šia išvada neleidžia suabejoti skirtingas dukterinių bendrovių rezidenčių ir dukterinių bendrovių nerezidenčių pelno ir nuostolių įskaitymas į patronuojančiosios bendrovės pajamas bendrovių grupės apmokestinimo tikslais, kuriuo remiasi Austrijos Respublika.
- 35 Iš tiesų, kaip jau pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, leidžia patronuojančiajai bendrovei amortizuoti įmonės prestižo vertę neatsižvelgiant į tai, ar bendrovė, kurios akcijų paketas turimas, gavo pelno, ar patyrė nuostolių.
- 36 Šiomis aplinkybėmis, kaip išvados 40 punkte nurodo generalinė advokatė, bendrovės, kurios akcijų paketas įsigytas, pelno ir nuostolių įskaitymas ar neįskaitymas į patronuojančiosios bendrovės pajamas neturi būti laikomas svarbiu kriterijumi lyginant dviejų kategorijų patronuojančiųjų bendrovių situacijas atsižvelgiant į teisės akto, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, tikslą.
- 37 Šio sprendimo 33 punkte pateikta išvada neleidžia suabejoti ir Austrijos Respublikos argumentu, pagal kurį teisės akto, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, tikslas yra „share deal“ vertinti taip pat, kaip „asset deal“. Šios valstybės narės teigimu, leidimas patronuojančiajai bendrovei įsigijus bendrovės nerezidentės, kuri tampa bendrovių grupės nare, akcijų paketą amortizuoti įmonės prestižo vertę tarptautiniu atveju leistų „share deal“ prilyginti „asset deal“.
- 38 Iš tiesų, net manant, kad taip yra, teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, sukuria skirtingą patronuojančiosios bendrovės, įsigyančios bendrovės rezidentės akcijų paketą, ir patronuojančiosios bendrovės, įsigyančios bendrovės nerezidentės akcijų paketą, vertinimą, nors šių dviejų bendrovių kategorijų situacija yra panaši atsižvelgiant į šio teisės akto tikslą, kaip matyti iš šio sprendimo 32 punkto, t. y. sukurti mokesčių iniciatyvą kuriant bendrovių grupes.
- 39 Taigi skirtingo vertinimo, kaip pagrindinėje byloje, pateisinimas gali būti siejamas vien su privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Šiuo atveju dar reikia, kad šis skirtingas vertinimas būtų tinkamas atitinkamo tikslo įgyvendinimui užtikrinti ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti (žr. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 25 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 40 Austrijos Respublika mano, kad teisės akte, kaip antai nagrinėjamame pagrindinėje byloje, nustatytas skirtingas vertinimas pateisinamas darniu valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymu, nes ji negali apmokestinti bendrovių nerezidenčių, bendrovių grupės narių, pelno.
- 41 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, Europos Sąjungos lygmeniu nesant suvienodinimo ar suderinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo kompetencijos mokesčių srityje pasiskirstymo kriterijus, kad, be kita ko, būtų pašalintas dvigubas apmokestinimas ir kad šio pasiskirstymo tarp valstybių narių išsaugojimas yra teisėtas Teisingumo Teismo pripažintas principas (žr. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 27 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 42 Tačiau, kaip jau nurodyta šio sprendimo 35 punkte, teisės aktas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, leidžia patronuojančiajai bendrovei amortizuoti įmonės prestižo vertę, neatsižvelgiant į tai, ar bendrovė, kurios akcijų paketas turimas, gavo pelno, ar patyrė nuostolių. Dėl šios mokesčių lengvatos suteikimo pažymėtina, kad šis teisės aktas nėra susijęs su bendrovės, kurios akcijų paketas įsigytas, apmokestinimo kompetencijos taikymu pelnui ir nuostoliams, todėl nesusijęs ir su valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymu.

- 43 Austrijos Respublika taip pat teigia, jog skirtingas vertinimas, kylantis iš teisės akto, kaip antai nagrinėjamo pagrindinėje byloje, pateisinamas būtinybe užtikrinti mokesčių sistemos vientisumą.
- 44 Teisingumo Teismas pripažįsta, kad būtinybė išlaikyti mokesčių sistemos vientisumą gali pateisinti Sutartimi garantuojamų judėjimo laisvių įgyvendinimo apribojimą. Tačiau, kad būtų galima remtis tokiu pateisinimu grindžiamu argumentu, Teisingumo Teismas reikalauja tiesioginio ryšio tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu apmokestinimu, o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal nagrinėjamų teisės aktų tikslą (Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 48 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).
- 45 Austrijos Respublika teigia, pirma, kad egzistuoja toks tiesioginis ryšys, kiek tai susiję su teisės aktu, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, tarp mokesčių lengvatos, kurią sudaro įmonės prestižo vertės amortizacija, ir bendrovės rezidentės rezultatų įskaitymo patronuojančiajai bendrovei mokesčių tikslais.
- 46 Tačiau šiam argumentui negalima pritarti. Iš tiesų dėl tos pačios priežasties, kuri nurodyta šio sprendimo 35 ir 42 punktuose, nereikia laikyti, kad yra tiesioginis ryšys tarp šios mokesčių lengvatos ir mokesčių naštos, kurią sudaro bendrovės, kurios akcijų paketas įsigytas, gauto pelno įskaitymas patronuojančiajai bendrovei, preziumuojant, kad ji visais atvejais gauna pelną, o ne patiria nuostolių.
- 47 Antra, Austrijos Respublika, teigia, kad yra tiesioginis ryšys, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 44 punkte nurodytą teismo praktiką, tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir patronuojančiosios bendrovės pelno, gauto perleidžiant turimą bendrovės rezidentės akcijų paketą, apmokestinimo. Patronuojančiosios bendrovės turimo bendrovės nerezidentės akcijų paketo neutralumo mokesčių atžvilgiu atveju tokio apmokestinimo nėra, todėl tokios mokesčių lengvatos, tiesiogiai susijusios su šiuo apmokestinimu, suteikimas yra nepateisinamas.
- 48 Tačiau primintina, pirma, kad mokesčių lengvata, kurią sudaro įmonės prestižo vertės amortizacija, iš karto turi poveikį patronuojančiajai bendrovei, o turimo bendrovės rezidentės akcijų paketo perleidimo atveju gauto pelno apmokestinimas yra tolimas ir neaiškus; šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad paprastai strateginiai akcijų paketai turimi ilgai. Šiomis aplinkybėmis faktas, kad įmanoma apmokestinti pelną perleidus akcijų paketą, negali būti argumentas dėl mokesčių vientisumo, pateisiantis atsisakymą suteikti šią mokesčių lengvatą tuo atveju, kai patronuojančioji bendrovė įsigyja bendrovės nerezidentės, kuri tampa bendrovių grupės nare, akcijų paketą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, EU:C:2007:194, 67 punktą ir Sprendimo *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, 49 punktą).
- 49 Kita vertus, kaip išvados 61 punkte priminė generalinė advokatė, pagal nacionalinę teisę patronuojančioji bendrovė įmonės prestižo vertės amortizacija negali pasinaudoti ir tada, kai pagal 1988 m. Pelno mokesčio įstatymo 10 straipsnio 3 dalies pirmą punktą pasinaudoja pasirinkimo teise atsižvelgti į bendrovės nerezidentės akcijų paketą mokesčių tikslais, todėl tokio akcijų paketo perleidimas apmokestinamas.
- 50 Iš to matyti, kad teisės akte, kaip antai nagrinėjamame pagrindinėje byloje, savaime nenustatytas tiesioginis ryšys tarp, pirma, mokesčių lengvatos, kurią sudaro įmonės prestižo vertės amortizacija, ir, antra, apmokestinimo, kurią sudaro patronuojančiosios bendrovės pelno, gauto perleidžiant turimą bendrovės rezidentės akcijų paketą, apmokestinimas, todėl nereikia laikyti, kad skirtingas vertinimas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra pateisinamas būtinybe užtikrinti atitinkamos valstybės narės mokesčių sistemos vientisumą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 87 punktą).



- 51 Trečia, Austrijos Respublikos teigimu, siekiant išsaugoti Austrijos mokesčių sistemos, pagal kurią draudžiama atskaityti išlaidas, susijusias su neapmokestinamosiomis pajamomis, vientisumą, yra pateisinama neleisti taikyti minėtos amortizacijos turimiems bendrovių nerezidenčių akcijų paketams, kurie yra neutralūs mokesčių atžvilgiu. Iš tiesų priešingu atveju šiems akcijų paketams būtų taikoma dviguba lengvata, o tai nesuderinama su sistema.
- 52 Tačiau šis argumentas, pagrįstas kompetencijos apmokestinėti bendrovių nerezidenčių pelną neturėjimu, nėra susijęs su tiesioginio ryšio tarp lengvatos ir apmokestinimo buvimu, bet iš tiesų yra tas pats, kaip argumentas, pagrįstas darniu valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu, nurodytu šio sprendimo 40 punkte. Todėl jis turi būti atmestas dėl tos pačios priežasties, kaip nurodyta šio sprendimo 42 punkte.
- 53 Kadangi iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad skirtingas vertinimas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, reikia daryti išvadą, kad jis nesuderinamas su įsisteigimo laisve.
- 54 Todėl į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: SESV 49 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, pagal kurį bendrovių grupės apmokestinimo atveju leidžiama patronuojančiajai bendrovei, įsigijusiai bendrovės rezidentės, kuri tampa šios grupės nare, akcijų paketą, amortizuoti įmonės prestižo vertę neviršijant 50 % akcijų paketo pirkimo kainos, nors tai draudžiama įsigyjant bendrovės nerezidentės akcijų paketą.

#### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

- 55 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai nagrinėjamoje 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

**SESV 49 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktą, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, pagal kurį bendrovių grupės apmokestinimo atveju leidžiama patronuojančiajai bendrovei, įsigijusiai bendrovės rezidentės, kuri tampa šios grupės nare, akcijų paketą, amortizuoti įmonės prestižo vertę neviršijant 50 % akcijų paketo pirkimo kainos, nors tai draudžiama įsigyjant bendrovės nerezidentės akcijų paketą.**

Parašai.