



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. birželio 12 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – SESV 49 straipsnis – Pelno mokestis – Įsisteigimo laisvė – Bendrovė rezidentė – Apmokestinamasis pelnas – Mokesčių lengvata – Nuolatinių buveinių rezidenčių patirtų nuostolių atskaitymas – Leidimas – Nuolatinių buveinių nerezidenčių patirtų nuostolių atskaitymas – Neįtraukimas – Išimtis – Pasirenkama bendro tarptautinio apmokestinimo tvarka“

Byloje C-650/16

dėl *Østre Landsret* (Rytų regiono apeliacinis teismas, Danija) 2016 m. gruodžio 12 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. gruodžio 19 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

A/S Bevola,

Jens W. Trock ApS

prieš

Skatteministeriet

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas K. Lenaerts, pirmininko pavaduotojas A. Tizzano, kolegijų pirmininkai M. Ilešič, L. Bay Larsen, A. Rosas ir J. Malenovský, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas), M. Safjan, D. Šváby, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Vilaras ir E. Regan,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

posėdžio sekretorius R. Schiano, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2017 m. spalio 25 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *A/S Bevola* ir *Jens W. Trock ApS*, atstovaujama *advokat* H. Peytz,
- *Skatteministeriet*, atstovaujama *advokat* S. Horsbøl Jensen,
- Danijos vyriausybės, atstovaujama C. Thorning, padedama *advokat* S. Horsbøl Jensen,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujama T. Henze,

* Proceso kalba: danų.

- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* G. De Socio,
 - Austrijos vyriausybės, atstovaujamos F. Koppensteiner ir G. Eberhard ir E. Lachmayer,
 - Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir R. Lyal bei S. Maaløe,
- susipažinęs su 2018 m. sausio 17 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49 straipsnio išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant pagal Danijos teisę įsteigtų bendrovių *A/S Bevola* ir *Jens W. Trock ApS* ginčą su *Skatteministeriet* (Finansų ministerija, Danija) dėl Danijos institucijų atsisakymo leisti *Bevola* iš apmokestinamųjų pajamų atskaityti jos Suomijos filialo patirtus nuostolius.

Danijos teisė

- 3 *Selskabsskatteloven* (Pelno mokesčio įstatymas) su pakeitimais, padarytais 2005 m. birželio 6 d. Įstatymu Nr. 426 (toliau – Pelno mokesčio įstatymas), 8 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Į apmokestinamąsias pajamas neįtraukiamos pajamos ir išlaidos, susijusios su nuolatine buveine arba nekilnojamuoju turtu, esančiu užsienio valstybėje, Farerų salose arba Grenlandijoje, išskyrus 31A straipsnyje numatytus atvejus <...>“

- 4 Šio įstatymo 31 straipsnyje nurodyta:

„1) Tą pačią grupę sudarančios bendrovės, susivienijimai ir kiti subjektai <...> apmokestinami kartu (bendras nacionalinis apmokestinimas). „Tą pačią grupę sudarančiomis bendrovėmis, susivienijimais ir kitais subjektais“ laikomi bendrovės, susivienijimai ir kiti subjektai, kurie sudaro tą pačią grupę bet kuriuo mokestinio laikotarpio momentu (žr. 31C straipsnį). Taikant 2–7 dalis nekilnojamasis turtas prilyginamas nuolatinėms buveinėms. „Galutine patronuojančiąja bendrove“ laikoma bendrovė, kuri yra patronuojančioji bendrovė, bet nėra patronuojamoji bendrovė (žr. 31C straipsnį).

2) Bendrai apmokestinamos bendrovės rengia bendrą pajamų ataskaitą, kurioje nurodoma kiekvienos bendrovės, kuriai taikomas bendras apmokestinimas, apmokestinamųjų pajamų suma, apskaičiuota pagal bendrąsias mokesčių teisės aktų normas atsižvelgiant į bendrai apmokestinamoms bendrovėms taikomas išimtis. Nuolatinės buveinės nuostoliai gali būti atskaitomi iš kitos bendrovės pajamų, tik jeigu pagal užsienio valstybės, Farerų salų arba Grenlandijos, kuri reziduoja bendrovė, normas nuostoliai negali būti įtraukti rengiant pajamų ataskaitą toje užsienio valstybėje, Farerų salose arba Grenlandijoje, kur reziduoja bendrovė, arba jeigu buvo pasirinktas bendras tarptautinis apmokestinimas pagal 31A straipsnį. Bendros apmokestinamosios pajamos apskaičiuojamos tik atskaičius kiekvienos bendrovės ankstesnių laikotarpių nuostolius, kurie galėjo būti perkelti į vėlesnius mokestinius metus. Jeigu bendra apmokestinamųjų pajamų suma yra teigiama, pelnas proporcingai paskirstomas pelningoms bendrovėms. Jeigu bendra apmokestinamųjų pajamų suma yra neigiama, nuostoliai proporcingai paskirstomi nuostolingoms bendrovėms ir atitinkamoje bendrovėje perkeliama į kitus mokestinius metus, kad galėtų būti atskaityti kitais mokestiniais metais. Bendrovės nuostoliai, atsiradę prieš bendro apmokestinimo laikotarpius, gali būti atskaityti tik iš tos pačios bendrovės pelno. Perkeliant nuostolius, pirmiausia į kitus mokestinius metus perkeliama seniausiai susidarę nuostoliai.

Bendrovės nuostoliai, susiję su ankstesniais mokestiniais metais, gali būti atskaityti iš kitos bendrovės pelno, tik jeigu nuostoliai susidarė per mokestinius metus, kuriais bendrovės buvo bendrai apmokestinamos ir bendras apmokestinimas nebuvo pertrauktas.

<...>

4) Bendro nacionalinio apmokestinimo atveju galutinė patronuojančioji bendrovė, kuri yra bendrai apmokestinama, paskiriama valdančiąja bendrove bendro apmokestinimo tikslais. Jeigu nėra Danijos galutinės patronuojančiosios bendrovės ir yra tik įvairios horizontaliai susijusios asocijuotosios bendrovės, kurios apmokestinamos Danijoje, viena iš šių bendrovių, kuriai taikomas bendras apmokestinimas, paskiriama valdančiąja bendrove. <...> Valdančioji bendrovė sumoka bendrą pajamų mokestį. <...>

5) Visos bendrai apmokestinamos bendrovės apskaičiuoja apmokestinamąsias pajamas už tą patį laikotarpį kaip ir valdančioji bendrovė, neatsižvelgdamos į apskaitos metus pagal įmonių teisės normas (žr. 10 straipsnio 5 dalį).

<...>

7) Apskaičiuodama apmokestinamąsias pajamas bendrai apmokestinama bendrovė gali pasirinkti neatsižvelgti į nuostolius, perkeltus iš ankstesnių mokestinių metų. Į nuostolius, atitinkančius bendrai apmokestinamos Danijoje įsteigtos nuolatinės buveinės arba patronuojamosios bendrovės apmokestinamąsias pajamas, gali būti neatsižvelgta, kai nuolatinės buveinės arba patronuojamosios bendrovės pajamos įtraukiamos į užsienyje sudaromą pajamų ataskaitą. Šiuo atveju taikoma sąlyga, kad atitinkamos valstybės taikomas įskaitymas Danijos mokesčiui sutaptų su mokesčių įskaitymo metodu, numatytu Įstatymo dėl valstybinio pajamų mokesčio nustatymo 33 straipsnyje. Suma, į kurią neatsižvelgta, perkeliama į kitus mokestinius metus pagal Įstatymo dėl valstybinio pajamų mokesčio nustatymo 15 straipsnį. Jeigu atsižvelgiama į sumą, mažesnę už visus nuostolius, ši suma proporcingai paskirstoma kiekvienam nuostolių šaltiniui.“

5) Pelno mokesčio įstatymo 31A straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Galutinė patronuojančioji bendrovė gali pasirinkti, kad tos pačios grupės bendrovėms, susivienijimams ir kitiems subjektams, kuriems taikoma bendro apmokestinimo tvarka pagal 31 straipsnį, bendras apmokestinimas bus taikomas grupės užsienio bendrovėms, susivienijimams ir kitiems subjektams, kurių nė vienas dalyvis nėra asmeniškai atsakingas už bendrovės prievoles ir kurie paskirsto pelną proporcingai pasirašytam kapitalui (bendras tarptautinis apmokestinimas). Šis sprendimas taip pat taikomas visoms užsienio nuolatinėms buveinėms ir užsienyje esančiam nekilnojamajam turtui, kurie priklauso bendrai apmokestinamoms Danijos ir užsienio bendrovėms, susivienijimams ir kitiems subjektams. 31 straipsnio nuostatos dėl bendro nacionalinio apmokestinimo *mutatis mutandis* taikomos bendram tarptautiniam apmokestinimui su 2–14 dalyse įtvirtintais papildymais ir išimtimis. <...>“

6) Šio įstatymo 31A straipsnio 3 dalis suformuluota taip:

„Pasirinkimas, kad bus taikomas bendras tarptautinis apmokestinimas, patronuojančiajai bendrovei galioja 10 metų, nepažeidžiant šešto ir septinto sakinio nuostatų. <...> Galutinė patronuojančioji bendrovė gali pasirinkti nutraukti privalomą šios tvarkos taikymą ir tai lems visų pajamų įtraukimą į apmokestinamąsias pajamas (žr. 11 dalį).“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

- 7 *Bevola* buveinė yra Danijoje. Ji siūlo įvairių produktų, skirtų didmeninėje prekyboje naudojamiems sunkvežimiams ir priekaboms gaminti. Ji yra kitų Danijos bendrovių, kurias kontroliuoja taip pat Danijoje buveinę turinti *Jens W. Trock Aps*, kuri yra grupės patronuojančioji bendrovė, patronuojamoji bendrovė ir antros eilės patronuojamoji bendrovė.
- 8 2009 m. *Bevola* filialas Suomijoje buvo uždarytas. Anot šios bendrovės, nuo pat šio filialo uždarymo jo 2,8 mln. Danijos kronų (DKK) (maždaug 375 000 EUR) grynieji nuostoliai negalėjo ir negali būti atskaityti Suomijoje.
- 9 Šiomis aplinkybėmis *Bevola* paprašė leisti atskaityti šiuos nuostolius iš jos apmokestinamųjų pajamų Danijoje už 2009 m. mokesčinį laikotarpį.
- 10 Mokesčių administratorius atmetė šį prašymą ir nurodė, kad Pelno mokesčio įstatymo 8 straipsnio 2 dalyje neleidžiama į apmokestinamąsias pajamas įtraukti pajamas ir išlaidas, susijusias su užsienio nuolatine buveine arba užsienyje esančiu nekilnojamuoju turtu, jeigu bendrovė nepasirinko taikyti bendro tarptautinio apmokestinimo tvarkos pagal šio įstatymo 31a straipsnį.
- 11 Kadangi mokesčių administratoriaus atsisakymas buvo patvirtintas 2014 m. sausio 20 d. *Landsskatteretten* (Nacionalinė mokesčių komisija, Danija) sprendimu, *Bevola* ir *Jens W. Trock* apskundė šį sprendimą *Østre Landsret* (Rytų regiono apeliacinis teismas, Danija). Ji teigia, kad būtų galėjusi atskaityti nagrinėjamus nuostolius, jeigu juos būtų patyręs Danijos filialas, ir kad toks skirtingas vertinimas yra įsisteigimo laisvės apribojimas, kaip tai suprantama pagal SESV 49 straipsnį. Šis apribojimas viršija tai, kas būtina siekiant apsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių tokiu atveju, kaip nagrinėjamas, kai nėra jokios galimybės atsižvelgti į jos filialo Suomijoje patirtus nuostolius. Ji mano, kad 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendime *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad remiantis Sąjungos teise draudžiama neleisti patronuojančiajai bendrovei rezidentei atskaityti patronuojamosios bendrovės nerezidentės nuostolių, jei patronuojamoji bendrovė išnaudojo visas galimybes, kad į nuostolius būtų atsižvelgta valstybėje narėje, kurioje ji yra įsteigta, Teisingumo Teismo pasirinkta išeitis yra taikytina jos situacijai.
- 12 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja dėl šio precedento taikymo, ypač atsižvelgdamas į galimybę pagal nacionalinę teisę pasirinkti „bendro tarptautinio apmokestinimo“ tvarką, kuria remiantis būtų galima atlikti tokį atskaitymą.
- 13 Šiomis aplinkybėmis *Østre Landsret* (Rytų regiono apeliacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar SESV 49 straipsnyje draudžiama nacionalinė apmokestinimo tvarka, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią galima atskaityti vidaus filialų nuostolius, nors negalima atskaityti kitoje valstybėje narėje esančio filialo nuostolių tokiomis pačiomis sąlygomis, kokias nurodė Teisingumo Teismas savo [2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer* (C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763)] 55–56 punktuose, nebent grupė pasirinko tokį bendrą tarptautinį apmokestinimą, kaip nurodyta pagrindinėje byloje?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 14 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos bendrovė rezidentė negali iš savo apmokestinamojo pelno atskaityti kitoje valstybėje narėje

esančios nuolatinės buveinės patirtų nuostolių, net kai į šiuos nuostolius galutinai negalima atsižvelgti šioje kitoje valstybėje narėje, nebent ši bendrovė rezidentė pasirinko bendro tarptautinio apmokestinimo tvarką, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje.

Pirminės pastabos

- 15 Įsisteigimo laisvė, SESV 49 straipsnyje pripažįstama Europos Sąjungos piliečiams, pagal SESV 54 straipsnį apima pagal valstybės narės teisę įkurtą ir Sąjungoje savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą turinčių bendrovių teisę vykdyti veiklą kitose valstybėse narėse per patronuojamąsias bendroves, filialus ir atstovybes.
- 16 Nors iš Sąjungos teisės nuostatų dėl įsisteigimo laisvės matyti, kad jos skirtos tam, kad užtikrintų naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis kaip ir nacionalinių subjektų teisėmis, pagal jas taip pat draudžiama kilmės valstybei narei trukdyti savo piliečiams arba pagal jos teisės aktus įsteigtoms bendrovėms steigtis kitoje valstybėje narėje (2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *A, C-292/16*, EU:C:2017:888, 24 punktas).
- 17 Šie principai taikomi tuomet, kai valstybėje narėje įsteigta bendrovė veikia kitoje valstybėje narėje per nuolatinę buveinę (2008 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium, C-414/06*, EU:C:2008:278, 20 punktas).
- 18 Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad nuostata, pagal kurią galima atskaityti nuolatinės buveinės nuostolius siekiant nustatyti bendrovės, kuriai priklauso ši buveinė, apmokestinamąjį pelną, yra mokesčių lengvata (šiuo klausimu žr. 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium, C-414/06*, EU:C:2008:278, 23 punktą).
- 19 Taikant tokią lengvatą, kai nuostolių patiria nuolatinė buveinė, esanti bendrovės rezidentės valstybėje narėje, bet ne nuolatinė buveinė, esanti kitoje valstybėje narėje, ne šios bendrovės rezidentės valstybėje narėje, bendrovės rezidentės, kuri turi nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje, padėtis yra mažiau palanki nei tuo atveju, jeigu ši nuolatinė buveinė būtų toje pačioje valstybėje kaip ir pati bendrovė rezidentė. Dėl šio skirtingo vertinimo bendrovė rezidentė gali būti atgrasoma vykdyti savo veiklą per nuolatinę buveinę, esančią kitoje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium, C-414/06*, EU:C:2008:278, 24 ir 25 punktus).
- 20 Vis dėlto iš valstybės narės teisės aktų kylantis skirtingas bendrovių, kurios naudojami įsisteigimo laisvė, vertinimas nėra šios laisvės kliūtis, jeigu jis susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais ir yra tinkamas šiam tikslui pasiekti (šiuo klausimu žr. 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo *X Holding, C-337/08*, EU:C:2010:89, 20 punktą).

Dėl skirtingo vertinimo

- 21 Pagal Pelną mokesčio įstatymo 8 straipsnio 2 dalį į apmokestinamąsias pajamas neįtraukiamos pajamos ir išlaidos, susijusios su nuolatine buveine arba nekilnojamuoju turtu, esančiais užsienio valstybėje, Farerų salose arba Grenlandijoje, išskyrus šio įstatymo 31A straipsnyje numatytus atvejus. Pagal šio įstatymo 31A straipsnį patronuojančioji bendrovė gali pasirinkti bendro tarptautinio apmokestinimo tvarką, t. y. nuspręsti, jog visos grupės bendrovės, rezidentės ar ne rezidentės, įskaitant jų nuolatinės buveines ir nekilnojamąjį turtą, esantį Danijoje arba už Danijos ribų, bus apmokestinamos Danijoje.
- 22 Pirma, reikia išnagrinėti, ar minėto 8 straipsnio 2 dalimi įtvirtinamas skirtingas Danijos bendrovių, kurios turi nuolatinę buveinę Danijoje, ir Danijos bendrovių, kurių nuolatinė buveinės yra kitoje valstybėje narėje, vertinimas.

- 23 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad pagal to paties 8 straipsnio 2 dalį į Danijos bendrovių apmokestinamąsias pajamas neįtraukiamos nei jų nuolatinių buveinių, esančių kitoje šalyje, pajamos, nei išlaidos. Vis dėlto Danijos Karalystės atsisakymas įgyvendinti savo kompetenciją mokesčių srityje Danijos bendrovių užsienyje esančių nuolatinių buveinių atžvilgiu nebūtinai yra mažiau palankus pastarosioms, ir tai gali būti mokesčių lengvata, būtent kai nuolatinės buveinės pajamos yra apmokestinamos mažesniu tarifu nei Danijoje.
- 24 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, kitaip yra susiklosčius tokiai situacijai, kaip *Bevola* situacija, kai nuolatinėi buveinei nerezidentei nutraukus veiklą jos patirtų nuostolių nebuvo galima atskaityti ir nebegalima atskaityti toje valstybėje narėje, kurioje ji yra. Iš tiesų Pelno mokesčio įstatymo 8 straipsnio 2 dalimi Danijos bendrovei kliudoma atskaityti šios nuolatinės buveinės nerezidentės patirtus nuostolius, nors ji tai galėtų padaryti, jeigu jos nuolatinė buveinė būtų Danijoje. Šiomis aplinkybėmis Danijos bendrovė, kuri turi nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje, yra skirtingai ir mažiau palankiai vertinama, palyginti su bendrove, kuri turi tokią buveinę Danijoje.
- 25 Antra, reikia išnagrinėti, ar šis skirtingo vertinimo konstatavimas gali būti paneigtas remiantis Danijos bendrovėms, turinčioms patronuojamųjų bendrovių, filialų arba nekilnojamojo turto kitoje valstybėje narėje, suteikta galimybe pagal Pelno mokesčio įstatymo 31 straipsnį pasirinkti bendro tarptautinio apmokestinimo tvarką.
- 26 Savaiame suprantama, kad pagal šią pasirenkamą tvarką Danijos bendrovė gali atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų Danijoje savo nuolatinės buveinės, esančios kitoje valstybėje narėje, patirtus nuostolius, kaip ir nuostolius, patirtus savo nuolatinių buveinių, esančių Danijoje.
- 27 Vis dėlto bendram tarptautiniam apmokestinimui taikomos dvi sąlygos, kurios yra rimti ribojimai. Pirma, šis apmokestinimas reiškia, kad visos grupės pajamos, neatsižvelgiant į tai, ar jos gautos iš bendrovių, nuolatinių buveinių ar nekilnojamojo turto, esančio Danijoje ar kitose šalyse, apmokestinamos pelno mokesčiu šioje valstybėje narėje. Antra, pagal Pelno mokesčio įstatymo 31A straipsnį šiam pasirinkimui iš esmės taikomas minimalus 10 metų terminas.
- 28 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Pelno mokesčio įstatyme įtvirtinamas skirtingas Danijos bendrovių, kurios turi nuolatinę buveinę Danijoje, ir Danijos bendrovių, kurių nuolatinė buveinė yra kitoje valstybėje narėje, vertinimas.
- 29 Dėl šio skirtingo vertinimo gali būti mažiau patrauklu Danijos bendrovei pasinaudoti įsisteigimo laisve įsteigiant nuolatinių bendrovių kitose valstybėse narėse. Vis dėlto reikia patikrinti, ar jis susijęs su situacijomis, kurios nėra objektyviai panašios, kaip apie tai buvo priminta šio sprendimo 20 punkte.

Dėl situacijų panašumo

- 30 Danijos, Vokietijos ir Austrijos vyriausybės teigia, kad Danijos bendrovės filialo, esančio kitoje valstybėje narėje, situacija nėra objektyviai panaši į tokios bendrovės filialo Danijoje situaciją, nes jam netaikoma Danijos Karalystės apmokestinimo kompetencija. 2014 m. liepos 17 d. Sprendime *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087) ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendime *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829) Teisingumo Teismas nusprendė, kad nuolatinės buveinės, esančios kitoje valstybėje narėje nei bendrovės buveinės valstybė narė, situacija yra tokia pati, kaip nuolatinės buveinės, esančios toje pačioje valstybėje narėje kaip pati bendrovė, tik jeigu pastaroji valstybė narė šiai buveinei nerezidentei taiko savo mokesčių teisės aktus ir todėl apmokestina šios nuolatinės buveinės pajamas.
- 31 Pritardama tokiam šio 2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087) ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829) supratimui, Europos Komisija mano, kad jie prieštarauja ankstesnei Teisingumo

Teismo jurisprudencijai, kurioje buvo suteikta svarbos skirtingo vertinimo motyvui. Jos nuomone, į šį motyvą nereikia atsižvelgti analizuojant tarpvalstybinės situacijos ir vidaus situacijos panašumą. Antraip šios dvi situacijos būtų laikomos nepanašiomis vien dėl to, kad valstybė narė pasirinko jas vertinti skirtingai.

- 32 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tarpvalstybinės situacijos ir vidaus situacijos panašumas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į atitinkamomis nacionalinėmis nuostatomis siekiamą tikslą (2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, 38 punktą; 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, 22 punktą ir 2014 m. birželio 12 d. Sprendimo *SCA Group Holding ir kt.*, C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 28 punktą).
- 33 Priešingai, nei tvirtina Komisija, 2014 m. liepos 17 d. Sprendimas *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087) ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829) nereiškia, kad Teisingumo Teismas atsisako situacijų panašumo įvertinimo metodo, kuris, be kita ko, aiškiai taikomas vėlesniuose sprendimuose (2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Masco Denmark ir Daxima*, C-593/14, EU:C:2016:984, 29 punktą; 2017 m. birželio 22 d. *Bechtel*, C-20/16, EU:C:2017:488, 53 punktą ir 2018 m. vasario 22 d. Sprendimo *X ir X BV*, C-398/16 ir C-399/16, EU:C:2018:110, 33 punktą).
- 34 2014 m. liepos 17 d. Sprendime *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087) ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendime *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829) Teisingumo Teismas tik nusprendė, kad jam nebūtina atsižvelgti į nagrinėjamų nacionalinių nuostatų tikslą, kai pagal jas taikoma ta pati apmokestinimo tvarka užsienio nuolatinėms buveinėms ir už nacionalinės teritorijos ribų esančioms nuolatinėms buveinėms. Iš tiesų, kai valstybės narės teisės aktų leidėjas vienodai vertina šias dvi nuolatinėms buveinių kategorijas jų pelno apmokestinimo tikslais, jis pripažįsta, kad atsižvelgiant į šio apmokestinimo tvarką ir sąlygas tarp šių dviejų nuolatinėms buveinių kategorijų nėra jokio objektyvaus su situacijomis susijusio skirtumo, kuriuo būtų galima pateisinti skirtingą vertinimą (šiuo klausimu žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija / Prancūzija*, 270/83, EU:C:1986:37, 20 punktą).
- 35 2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087) ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829) negalima suprasti taip, kad kai nacionalinės mokesčių teisės aktuose dvi situacijos yra vertinamos skirtingai, jos negali būti laikomos panašiomis. Iš tiesų, Teisingumo Teismas nusprendė, kad skirtingos apmokestinimo tvarkos taikymas bendrovei rezidentei, atsižvelgiant į tai, ar ji turi nuolatinę buveinę rezidentę, ar nerezidentę, nėra tinkamas kriterijus objektyviam situacijų panašumui įvertinti (šiuo klausimu žr. 2009 m. sausio 22 d. Sprendimo *STEKO Industriemontage*, C-377/07, EU:C:2009:29, 33 punktą). Be to, pripažinimas, kad valstybė narė gali laisvai taikyti skirtingą vertinimą vien dėl to, kad bendrovės rezidentės nuolatinė buveinė yra kitoje valstybėje narėje, panaikintų SESV 49 straipsnio veiksmingumą (šiuo klausimu žr. 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, 23 punktą). Vadinas, reikia patikrinti situacijų panašumą, turinti omenyje nagrinėjamų nacionalinių nuostatų tikslą pagal šio sprendimo 32 ir 33 punktuose nurodytą jurisprudenciją.
- 36 Nagrinėjamu atveju pagal Pelno mokesčio įstatymo 8 straipsnio 2 dalį kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės pelnas ir nuostoliai įtraukiami į Danijos bendrovių apmokestinamąsias pajamas, tik jeigu atitinkama bendrovė pasirinko, kad bus taikoma bendro tarptautinio apmokestinimo tvarka, numatyta šio įstatymo 31A straipsnyje. Šiuo teisės aktu siekiama užkirsti kelią dvigubam pelno apmokestinimui ir atitinkamai dvigubam Danijos bendrovių, turinčių tokių nuolatinėms buveinių, nuostolių atskaitymui. Todėl šių bendrovių situacija turi būti lyginama su Danijos bendrovių, turinčių nuolatinėms buveinių Danijoje, situacija.

- 37 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad, kalbant apie priemones, kurias valstybės narės numatė siekdamos užkirsti kelią arba sumažinti dvigubą bendrovių rezidenčių apmokestinimą, bendrovės, kurios turi nuolatinę bendrovę kitoje valstybėje narėje, situacija nėra panaši į bendrovių, kurios turi nuolatinę buveinę rezidentę, situaciją (šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 24 punktą ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, 27 punktą).
- 38 Vis dėlto dėl nuostolių, priskirtinų nuolatinėi buveinei nerezidentei, kuri nutraukė savo veiklą ir kurios nuostoliai negalėjo būti ir nebegalės būti atskaityti iš jos apmokestinamojo pelno valstybėje narėje, kurioje ji vykdė veiklą, pažymėtina, kad bendrovės rezidentės, turinčios tokią nuolatinę buveinę, situacija nėra panaši į bendrovės rezidentės, turinčios nuolatinę buveinę rezidentę, situaciją atsižvelgiant į tikslą užkirsti kelią dvigubam nuostolių atskaitymui.
- 39 Galiausiai pažymėtina, kad nagrinėjamos nacionalinėmis nuostatomis, kurios skirtos užkirsti kelią dvigubam nuolatinės buveinės nerezidentės pelno apmokestinimui ir nuostolių atskaitymui, iš principo siekiama užtikrinti bendrovės, kuri turi tokią nuolatinę buveinę, apmokestinimą, atitinkantį jos pajėgumą mokėti mokesčius. Taigi bendrovės, kuri turi nuolatinę buveinę nerezidentę, patyrusią galutinių nuostolių, pajėgumas mokėti mokesčius yra paveikiamas taip pat, kaip ir bendrovės, kuri turi nuostolių patyrusią nuolatinę buveinę rezidentę. Vadinasi, šios dvi situacijos taip pat yra panašios šiuo aspektu, kaip tai nurodė generalinis advokatas savo išvados 59 punkte.
- 40 Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas skirtingas vertinimas yra susijęs su objektyviai panašiomis situacijomis.

Dėl apribojimo pateisinimo

- 41 Danijos Karalystė teigia, kad šis skirtingas vertinimas gali būti pateisinamas, pirma, subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimu.
- 42 Taigi subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimas gali lemti, kad vienoje iš šių valstybių įsteigtų bendrovių ūkinei veiklai bus taikomos tik tos valstybės mokesčių teisės normos – tiek pelnui, tiek nuostoliams (2010 m. vasario 25 d. Sprendimo *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, 28 punktas).
- 43 Nagrinėjamu atveju, jei Danijos Karalystė suteiktų bendrovėms rezidentėms teisę atskaityti nuostolius, kuriuos patyrė jų nuolatinės buveinės, esančios kitose valstybėse narėse, Danijoje arba kitoje valstybėje narėje, kurioje yra nuolatinė buveinė, net jei jos nepasirinko bendro tarptautinio apmokestinimo, tokia galimybė labai pažeistų subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, nes apmokestinimo bazė, atsižvelgiant į bendrovės pasirinkimą, būtų padidinta vienoje valstybėje narėje ir sumažinta kitoje (šiuo klausimu žr. 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, 29 punktą).
- 44 Antra, Danijos vyriausybė pateisina skirtingą vertinimą, nagrinėjamą pagrindinėje byloje, būtinybe užtikrinti mokesčių sistemos darną.
- 45 Teisingumo Teismas pripažįsta, kad būtinybė užtikrinti mokesčių sistemos darną gali pateisinti naudojimosi SESV garantuojamomis judėjimo laisvėmis apribojimą. Vis dėlto tam, kad tokiam pateisinimui būtų pritarta, reikia nustatyti tiesioginį ryšį tarp atitinkamos mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu, o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal nagrinėjamų teisės aktų tikslus (2016 m. birželio 30 d. Sprendimo *Max-Heinz Feilen*, C-123/15, EU:C:2016:496, 30 punktas).

- 46 Nagrinėjamu atveju aptariamą lengvatą sudaro bendrovės rezidentės, kuri turi nuolatinę buveinę taip pat rezidentę, galimybė atskaityti iš savo apmokestinamojo pelno šios nuolatinės buveinės nuostolius. Pagal Pelno mokesčio įstatymo 8 straipsnio 2 dalį ši lengvata taikoma bendrovei, kurios nuolatinė buveinė yra kitoje valstybėje narėje, tik jeigu atitinkama bendrovė pasirinko, kad bus taikoma bendro tarptautinio apmokestinimo tvarka, numatyta šio įstatymo 31A straipsnyje.
- 47 Šią mokesčių lengvatą tiesiogiai kompensuoja tai, kad į bendrovės rezidentės apmokestinamąjį pelną įtraukiamas galimas nuolatinės buveinės rezidentės pelnas. Ir atvirkščiai, pagal minėto įstatymo 8 straipsnio 2 dalį nuolatinės buveinės, kuri yra kitoje valstybėje narėje, pelnas atleidžiamas nuo pelno mokesčio, išskyrus atvejį, kai atitinkama bendrovė pasirinko, kad bus taikoma bendro tarptautinio apmokestinimo tvarka, numatyta šio įstatymo 31A straipsnyje.
- 48 Taigi pačiame Pelno mokesčio įstatymo 8 straipsnio 2 dalies tekste nustatytas tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu.
- 49 Šis tiesioginis ryšys yra būtinas atsižvelgiant į pagrindinėje byloje nagrinėjamų nuostatų, kuriomis, be kita ko, siekiama, kaip nurodyta šio sprendimo 39 punkte, užtikrinti, kad bendrovės, kuri turi tokią nuolatinę buveinę nerezidentę, apmokestinimas atitiktų jos pajėgumą mokėti mokesčius, tikslą.
- 50 Iš tiesų, jeigu bendrovei, kuri turi nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje, būtų leista atskaityti iš savo pelno šios nuolatinės buveinės nuostolius ir nebūti apmokestinamai už pastarosios pelną, šios bendrovės pajėgumas mokėti mokesčius būtų nuolat nepakankamai įvertinamas.
- 51 Taigi mokesčių sistemos darnos išsaugojimas yra įtikinantis nagrinėjamo skirtingo vertinimo pateisinimas.
- 52 Be to, kelio užkirtimu pavojui, kad nuostoliai bus atskaityti du kartus, nors to Danijos vyriausybė aiškiai nenurodo, taip pat gali būti pateisinamas šioje byloje nagrinėjamas įsisteigimo laisvės apribojimas (šiuo klausimu žr. 2015 m. vasario 3 d. Sprendimo *Komisija / Jungtinė Karalystė, C-172/13, EU:C:2015:50, 24 punktą*).
- 53 Vadinas, pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės aktas gali būti pateisintas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais: subalansuotu apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu tarp valstybinių narių, Danijos mokesčių sistemos darna ir būtinybe užkirsti kelią pavojui, kad nuostoliai bus atskaityti du kartus.
- 54 Tačiau dar reikia patikrinti, ar šiuo teisės aktu neviršijama tai, kas būtina šiems tikslams pasiekti.

Dėl proporcingumo

- 55 Kaip buvo nurodyta šio sprendimo 26–27 punktuose, Danijos bendrovė, kuri turi nuolatinę buveinę nerezidentę, negali atskaityti šiai nuolatinėi buveinei priskirtinų nuostolių, išskyrus atvejus, kai remiamasi bendro tarptautinio apmokestinimo tvarka laikantis su šia tvarka susijusių sąlygų.
- 56 Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad jeigu bendrovė rezidentė galėtų laisvai pasirinkti šio apmokestinimo apimtį, ji teisėtai savo nuožiūra galėtų nuspręsti būti bendrai apmokestinama tik su nuolatinėmis bendrovėmis nerezidentėmis, kurios patiria nuostolių, kurie galės būti atskaitomi iš jos apmokestinamųjų pajamų Danijoje, ir į šią apimtį neįtraukti pelno uždirbančių nuolatinių buveinių, kurioms jų valstybėje narėje taikomas galimas palankesnis nei Danijoje mokesčio tarifas. Be to, palikus bendrovėms rezidentėms galimybę metai iš metų keisti bendro tarptautinio apmokestinimo apimtį, būtų leista laisvai pasirinkti valstybę narę, kurioje būtų atsižvelgta į nagrinėjamus nuolatinės buveinės nerezidentės nuostolius (šiuo klausimu žr. 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo *X Holding, C-337/08,*

- EU:C:2010:89, 31 ir 32 punktus). Dėl tokių galimybių kiltų pavojus subalansuotam apmokestinimo kompetencijos pasidalijimui tarp valstybių narių ir Danijos apmokestinimo tvarka siekiamai simetrijai tarp teisės apmokestinti pelną ir galimybės atskaityti nuostolius.
- 57 Vis dėlto, nesant reikalo bendrai nuspręsti dėl šio sprendimo 27 punkte primintų bendro tarptautinio apmokestinimo sąlygų proporcingumo atsižvelgiant į šio sprendimo 41–53 punktuose nurodytus tikslus, primintina, kad šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamo skirtingo vertinimo būtinybės ypatingu atveju, kai nuolatinės buveinės nerezidentės nuostoliai yra galutiniai.
- 58 Taigi, kai nebėra jokios galimybės atskaityti nuolatinės buveinės nerezidentės nuostolių valstybėje narėje, kurioje ji yra, dvigubo nuostolių atskaitymo pavojaus nebėra.
- 59 Tokiu atveju nacionalinės teisės aktu, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, viršijama tai, kas būtina siekiant tikslų, nurodytų šio sprendimo 41–53 punktuose. Iš tiesų, apmokestinimo ir bendrovės pajėgumo mokėti mokesčius atitiktis dar labiau užtikrinama, jeigu bendrovei, kuri turi nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje, šiuo konkrečiu atveju leidžiama iš savo apmokestinamojo pelno atskaityti galutinius šiai nuolatinėi buveinei priskirtinus nuostolius.
- 60 Vis dėlto siekiant nepažeisti Danijos mokesčių sistemos darnos, kuriai apsaugoti būtent ir buvo priimtas nagrinėjamas teisės aktas, atskaityti tokius nuostolius leidžiama tik su viena sąlyga, kad bendrovė rezidentė pateikia įrodymų apie nuostolių, kuriuos ji prašo leisti atskaityti iš savo pelno, galutinį pobūdį (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer, C-446/03*, EU:C:2005:763, 56 punktą ir 2015 m. vasario 3 d. Sprendimo *Komisija / Jungtinė Karalystė, C-172/13*, EU:C:2015:50, 27 punktą).
- 61 Šiuo klausimu ji turi įrodyti, kad nagrinėjami nuostoliai atitinka 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer, C-446/03* (EU:C:2005:763) 55 punkte, kurį teisingai nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo prejudiciniame klausime, Teisingumo Teismo nurodytus reikalavimus.
- 62 Taigi minėto sprendimo 55 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstybės narės teisės aktuose nustatytas įsisteigimo laisvės apribojimas yra neproporcingas, kai, pirma, patronuojamoji bendrovė nerezidentė išnaudojo galimybes atsižvelgti į rezidavimo valstybėje narėje patirtus nuostolius per prašyme dėl lengvatos nurodytus mokestinius metus ir, antra, nėra galimybės nei pačiai patronuojamajai bendrovei nerezidentei, nei trečiajam asmeniui atsižvelgti į šiuos nuostolius rezidavimo valstybėje narėje būsimais mokestiniais metais, visų pirma perleidus šią patronuojamąją bendrovę šiam trečiajam asmeniui.
- 63 Nuostolių galutinio pobūdžio kriterijus, kaip jis suprantamas pagal 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer, C-446/03* (EU:C:2005:763) 55 punktą, buvo patikslintas 2015 m. vasario 3 d. Sprendimo *Komisija / Jungtinė Karalystė*(C-172/13, EU:C:2015:50) 36 punkte. Darytina išvada, kad galutinis patronuojamosios bendrovės nerezidentės patirtų nuostolių pobūdis gali būti pripažintas tik tada, kai ji nebegauna pajamų savo rezidavimo valstybėje narėje. Iš tiesų, jei ši patronuojamoji bendrovė ir toliau gauna pajamų, net minimalių, egzistuoja galimybė, kad patirti nuostoliai ir būsimas pelnas, gautas valstybėje narėje, kurioje ji reziduoja, dar galės būti tarpusavyje įskaityti.
- 64 Iš šios jurisprudencijos, kuri pagal analogiją taikytina nuolatinių buveinių nerezidenčių nuostoliams, matyti, kad nuolatinėi buveinei nerezidentei priskirtini nuostoliai įgyja galutinį pobūdį, kai, pirma, ją turinti bendrovė išnaudojo visas valstybės narės, kurioje yra ši buveinė, teisėje siūlomas galimybes atskaityti šiuos nuostolius ir, antra, nustojo iš šios buveinės gauti bet kokių pajamų, t. y. nebeliko jokios galimybės, kad į minėtus nuostolius galės būti atsižvelgta minėtoje valstybėje narėje.
- 65 Nacionalinis teismas turi įvertinti, ar Suomijos filialo *Bevola* atveju yra įgyvendintos visos šios sąlygos.

- 66 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia valstybės narės teisės aktą, pagal kurį bendrovei rezidentei, kuri nepasirinko bendro tarptautinio apmokestinimo tvarkos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, nesuteikiama galimybė iš jos apmokestinamojo pelno atskaityti kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės patirtus nuostolius, nors, pirma, ši bendrovė išnaudojo visas valstybės narės, kurioje yra ši buveinė, teisėje siūlomas galimybes atskaityti šiuos nuostolius ir, antra, ji nustojo iš šios buveinės gauti bet kokių pajamų, t. y. nebeliko jokios galimybės, kad į minėtus nuostolius galės būti atsižvelgta minėtoje valstybėje narėje; tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 67 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo 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 (didžioji kolegija) nusprendžia:

SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia valstybės narės teisės aktą, pagal kurį bendrovei rezidentei, kuri nepasirinko bendro tarptautinio apmokestinimo tvarkos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, nesuteikiama galimybė iš jos apmokestinamojo pelno atskaityti kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės patirtus nuostolius, nors, pirma, ši bendrovė išnaudojo visas valstybės narės, kurioje yra ši buveinė, teisėje siūlomas galimybes atskaityti šiuos nuostolius ir, antra, ji nustojo iš šios buveinės gauti bet kokių pajamų, t. y. nebeliko jokios galimybės, kad į minėtus nuostolius galės būti atsižvelgta minėtoje valstybėje narėje; tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Parašai.