



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. vasario 21 d.*

„Įsisteigimo laisvė — SESV 49 straipsnis — Mokesčių teisės aktai — Valstybėje narėje įsteigtos patronuojančiosios bendrovės jungimasis su kitoje valstybėje narėje įsteigta dukterine bendrove — Patronuojančiosios bendrovės galimybė atskaityti dukterinės bendrovės nuostolius, atsiradusius dėl pastarosios veiklos — Netaikymas dukterinėms bendrovėms nerezidentėms“

Byloje C-123/11

dėl *Korkein hallinto-oikeus* (Suomija) 2011 m. kovo 7 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2011 m. kovo 9 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje, pradėtoje

A Oy,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro ketvirtosios kolegijos pirmininko pareigas einantis L. Bay Larsen, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas), C. Toader, A. Prechal ir E. Jarašiūnas,

generalinė advokatė J. Kokott,

posėdžio sekretorė L. Hewlett, vyriausioji administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2012 m. birželio 7 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *A Oy*, atstovaujamos *asianajaja* A. Blomqvist,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos M. Pere,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos K. Petersen,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir J.-S. Pilczer,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* M. Santoro,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk ir S. Johannesson,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos C. Murrell, padedamos baristerių K. Bacon ir R. Hill,

* Proceso kalba: suomių.

— Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir I. Koskinen,
susipažinęs su 2012 m. liepos 19 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su SESV 49 ir 54 straipsnių aiškinimu.
- 2 Šis prašymas pateiktas pagal Suomijos teisę įsteigtos bendrovės *A Oy* (toliau – *A*) pradėtame procese dėl *keskusverolautakunta* (Centrinė mokesčių komisija) sprendimo, pagal kurį *A*, jungdamasi su Švedijos dukterine bendrove, negali mokesčių tikslais atskaityti pastarosios nuostolių.

Teisinis pagrindas

Tarptautinė teisė

- 3 1996 m. rugsėjo 23 d. Helsinkyje sudaryto Šiaurės šalių susitarimo dėl pajamų ir turto dvigubo apmokestinimo išvengimo (*SopS 26/1997*) 7 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Susitariančiosios valstybės įmonės pelnas apmokestinamas tik šioje valstybėje, išskyrus atvejus, kai įmonė savo veiklą vykdo per kitoje susitariančioje valstybėje įsteigtą nuolatinę buveinę. Jei bendrovė komercinę ūkinę veiklą vykdo minėtu būdu, jos pelnas apmokestinamas kitoje valstybėje, bet tik tiek, kiek jo priskiriama tai nuolatinėi buveinei.“

Suomijos teisė

- 4 Įstatyme 360/1968 dėl pajamų, gautų vykdant ūkinę veiklą, apmokestinimo (*Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)*), kuriuo, be kita ko, siekiama perkelti 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvą 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 (OL L 310, p. 34), apibrėžiamas teisinis bendrovių jungimo (prijungimo) pagrindas.
- 5 Šio įstatymo 52a straipsnio 2 punkte jungimo sąvoka apibrėžta taip:

„Jungimas tai veiksmas, kai:

<...>

- 2) prijungta bendrovė, kai nutraukiama jos veikla, bet ji pati nelikviduojama, perduoda visą savo turtą (aktyvus ir pasyvus), prijungiančiai bendrovei, kuri turi visas akcijas, atitinkančias prijungtos bendrovės kapitalą, arba akcinei bendrovei, kuriai priklauso visas tokios bendrovės turtas.“
- 6 1992 m. gruodžio 30 d. Pajamų mokesčio įstatyme 1535/1992 (*tuloverolaki (1535/1992)*) (toliau – Pajamų mokesčio įstatymas) apibrėžiama bendrovių nuostolių mokesstinė tvarka.
- 7 Šio įstatymo 117 straipsnyje numatyta, kad konstatuoti nuostoliai vykdant ūkinę veiklą atskaitomi iš ūkinės veiklos pajamų paskesniais metais.

8 Minėto įstatymo 119 straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodyta:

„Mokestiniais metais vykdant komercinę veiklą ar verčiantis žemės ūkio veikla patirti nuostoliai atskaitomi iš per ateinančius dešimt mokestinių metų gauto pelno, jei pelnas gaunamas.

Vykdant komercinę veiklą patirti nuostoliai suprantami kaip nuostoliai, nustatyti pagal Įstatymą dėl pajamų, gautų vykdant komercinę veiklą, apmokestinimo, o verčiantis žemės ūkio veikla patirti nuostoliai suprantami kaip nuostoliai, nustatyti pagal [Pajamų iš žemės ūkio mokesčio įstatymą 360/1968] <...>“.

9 To paties įstatymo 123 straipsnio 2 dalyje numatytos sąlygos, kurioms esant prijungiančioji bendrovė gali mokesčių tikslais perimti prijungtos bendrovės nuostolius:

„Susijungus juridiniams asmenims <...> prijungiantis juridinis asmuo pagal 119 ir 120 straipsnius turi teisę iš savo apmokestinamų pajamų atskaityti prijungto <...> juridinio asmens nuostolius, jeigu jis ar jo akcininkai arba nariai ar juridinis asmuo ir jo akcininkai ar nariai kartu nuostolingų metų pradžioje turėjo daugiau kaip pusę prijungtos arba išskaidytos bendrovės akcijų ar dalių.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

10 *A* yra Suomijos įmonė, kurios specializacija prekyba baldais. *A* turi dukterinę bendrovę Švedijoje (toliau – *B*), kurios visas kapitalas jai priklauso ir kuri Švedijoje vykdo panašią veiklą trijose jos nuomojamose komercinėse patalpose. Pati *A* neturi kitų dukterinių bendrovių ar padalinių Švedijoje.

11 Atsiradus komerciniams nuostoliams, *B* uždarė savo tris prekybos vietas, iš jų vieną – 2007 m. gruodžio mėn., o kitas dvi – 2008 m. kovo mėn. *B* nesiekė tęsti komercinės veiklos Švedijoje, tačiau buvo saistoma dviejų komercinių patalpų ilgalaikės nuomos. Jos deficitas laikotarpiu nuo 2001 m. iki 2007 m. siekė 44,8 mln. SEK.

12 *B* nutraukus veiklą, *A* nusprendė jungtis su šia dukterine bendrove. Šis veiksmas buvo pateisinamas ekonominiais siekiais ir, be kita ko, leido perkelti *A* nuomos sutartis, sudarytas su *B*. Be to, tai buvo skaidri, lengvai įgyvendinama procedūra, kuri leido supaprastinti grupės struktūrą.

13 Pasibaigus šiam pertvarkymui, *B* ištekčiai, skolos ir likę įsipareigojimai turėjo būti perduoti *A* ir patronuojančioji bendrovė daugiau nebeturėjo nei dukterinės bendrovės, nei nuolatinio padalinio Švedijoje.

14 *A* pateikė *keskusverolautakunta* prašymą priimti preliminarų sprendimą dėl klausimo, ar įgyvendinus šį pertvarkymą ji gali atskaityti *B* nuostolius remdamasi Pajamų mokesčio įstatymo 123 straipsnio 2 dalimi.

15 Preliminiu 2009 m. kovo 25 d. sprendimu *keskusverolautakunta* atsakė neigiamai, motyvuodama tuo, kad *B* nuostoliai buvo konstatuoti taikant Švedijos mokesčių teisės aktus. Todėl ji mano, kad šie nuostoliai negali būti priskirti Pajamų mokesčio įstatymo 119 straipsnio taikymo sričiai.

16 *A* apskundė šį sprendimą *Korkein hallinto-oikeus* (Vyriausiasis administracinis teismas), be kita ko, remdamasi įsisteigimo laisve.

17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas konstatuoja, kad darant prielaidą, jog bendrovė rezidentė prijungia Suomijos bendrovę, ji mokesčių tikslais gali atskaityti pastarosios nuostolius remiantis Pajamų mokesčio įstatymo 119 ir 123 straipsniuose įtvirtintomis sąlygomis, jei pertvarkymas nebuvo įgyvendintas siekiant vien gauti mokesčių lengvatą.

- 18 Tačiau šis teismas pažymi, kad Suomijos įstatymuose nėra nuorodos apie sąlygas, kurioms esant gali būti taikoma ši atskaita, kai prijungta bendrovė yra kitoje valstybėje narėje.
- 19 Todėl minėtam teismui kyla klausimas, ar Suomijos teisės aktuose nėra įsisteigimo laisvės apribojimo, ir, jei taip, ar jis gali būti pateisintas Suomijos valdžios institucijų nurodytais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su būtinybe valstybėms narėms išsaugoti jų darnų apmokestinimo kompetencijos paskirstymą ir apsaugoti nuo nuostolių dvigubo panaudojimo rizikos ir mokesčių vengimo.
- 20 Tokiomis aplinkybėmis *Korkein hallinto-oikeus* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar SESV 49 ir 54 straipsniais reikalaujama, kad perimanti bendrovė iš savo mokėtinų mokesčių galėtų atskaityti kitoje valstybėje narėje įsteigtos ir su ja susijungusios bendrovės nuostolius, patirtus vykdant veiklą toje valstybėje per laikotarpį iki susijungimo, jei prijungiamos bendrovės buveinės valstybėje nelieka perimančios bendrovės nuolatinio padalinio ir ji pagal nacionalinės teisės aktus gali atskaityti prijungiamos bendrovės nuostolius tik tada, jei prijungiama bendrovė yra tos pačios valstybės rezidentė arba jei nuostolių patyrė toje valstybėje įsteigtas nuolatinis padalinys?
2. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar SESV 49 ir 54 straipsniai reikšmingi nustatant, ar atskaitytinų mokesčių dydis turi būti apskaičiuojamas pagal perimančios bendrovės buveinės valstybės mokesčių teisę arba ar atskaitytiniais nuostoliais laikytini prijungiamos bendrovės buveinės valstybėje pagal šios valstybės teisę nustatyti nuostoliai?“

Dėl pirmojo klausimo

- 21 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi Teisingumo Teismo, ar SESV 49 ir 54 straipsniais draudžiama valstybės narės teisės aktuose nenumatyti patronuojančiai bendrovei rezidentei po jungimosi su kitos valstybės narės teritorijoje įsteigta dukterine bendrove galimybės atskaityti iš jos apmokestinamų pajamų pastarosios patirtų nuostolių mokesčiais prieš jungimąsi, nors šie nacionalinės teisės aktai suteikia tokia galimybę, jei jungiamasi su dukterine bendrove rezidente.
- 22 Visų pirma reikia konstatuoti, kad Direktyvoje 2009/133 nenumatytas klausimas dėl prijungtos bendrovės galimų nuostolių perėmimo esant tokiai situacijai.
- 23 Be to, Vokietijos, Suomijos, Italijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės tvirtina, kad įsisteigimo laisvė netaikytina atvejui, kuris yra pagrindinės bylos dalykas, motyvuojant tuo, kad prijungta bendrovė nutraukė savo ūkinę veiklą prieš jungimąsi ir kad šis pertvarkymas iš tiesų atliktas siekiant mokesčių lengvatos, kuri yra prijungtos bendrovės nuostolių atskaitymas iš prijungiančios patronuojančios bendrovės apmokestinamųjų pajamų.
- 24 Šiuo klausimu visų pirma reikia priminti, kad tarptautiniai susijungimai, kaip ir kiti bendrovių reorganizavimo būdai, atitinka skirtingose valstybėse narėse įsteigtų bendrovių bendradarbiavimo ir pertvarkymo būtinybę. Todėl jie yra ypatingi įsisteigimo laisvės įgyvendinimo būdai, kurie svarbūs geram vidaus rinkos veikimui, todėl priklauso ekonominei veiklai, kurios atžvilgiu valstybės narės yra įpareigosotos gerbti SESV 49 straipsnyje numatytą įsisteigimo laisvę (2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *SEVIC Systems*, C-411/03, Rink. p. I-10805, 19 punktą).
- 25 Be to, reikia konstatuoti, kad pagrindinės bylos aplinkybėmis A įsteigė Švedijoje dukterinę bendrovę B visų pirma pasinaudodama jos teise į įsisteigimo laisvę, todėl taikytini SESV 49 ir 54 straipsniai.

- 26 Galiausiai tai, kad jungimasis grindžiamas su mokesčiais susijusiais motyvais ir kad dėl to susijusios bendrovės iš tiesų siekė neteisėtai išvengti jų nacionalinės teisės aktų taikymo, savaime neturėtų lemti šių nuostatų netaikymo.
- 27 Iš tiesų klausimas dėl šių straipsnių taikymo skiriasi nuo klausimo, ar valstybė narė gali imtis priemonių, siekdama užkirsti kelią kai kurių savo piliečių bandymams išvengti nacionalinės teisės aktų taikymo piktnaudžiaujant Sutarties suteikiamomis galimybėmis (šiuo klausimu žr. 1999 m. kovo 9 d. Sprendimo *Centros*, C-212/97, Rink. p. I-1459, 18 punktą).
- 28 Atsižvelgiant į visas šias aplinkybes, reikia konstatuoti, kad įsisteigimo laisvė taikytina esant tokiai situacijai, kokia yra pagrindinėje byloje.

Dėl įsisteigimo laisvės apribojimo

- 29 Kadangi įsisteigimo laisvė taikytina pagrindinėje byloje, reikia priminti, kad, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, nors tiesioginių mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, įgyvendindamos šią kompetenciją jos privalo laikytis Sąjungos teisės (žr., be kita ko, 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837, 29 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).
- 30 Įsisteigimo laisvė, SESV 49 straipsnyje pripažįstama Sąjungos piliečiams, pagal SESV 54 straipsnį apima įkurtą pagal valstybės narės teisę ir Sąjungoje turinčių savo registruotas būstines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą bendrovių teisę vykdyti veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterines bendroves, filialus ir atstovybes (žr., be kita ko, 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 35 punktą ir 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo *X Holding*, C-337/08, Rink. p. I-1215, 17 punktą).
- 31 Šiuo aspektu Suomijos teisėje numatyta galimybė patronuojančiajai bendrovei rezidentei atsižvelgti į dukterinės bendrovės rezidentės nuostolius jai jungiantis su pastarąja yra mokesčių lengvata patronuojančiajai bendrovei.
- 32 Dėl tokios lengvatos netaikymo santykiams tarp patronuojančiosios bendrovės rezidentės ir jos kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės nuolatiniam padaliniui šioje valstybėje yra ne taip patrauklu naudotis įsisteigimo laisve ir ji atgrasoma nuo dukterinių bendrovių steigimo joje.
- 33 Kad toks skirtingas vertinimas būtų suderinamas su SESV nuostatomis, susijusiomis su įsisteigimo laisve, reikia, kad jis būtų susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais (pagal analogiją su laisvu kapitalo judėjimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. p. I-11753, 167 punktą). Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad tarptautinės situacijos ir vidaus situacijos panašumas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į nagrinėjamomis nacionalinės teisės aktų nuostatomis siekiamą tikslą (pagal analogiją žr. 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, Rink. p. I-6373, 36–38 punktus).
- 34 Nors mokesčių teisėje apmokestinamųjų asmenų įsisteigimo vieta gali būti veiksnys, galintis pateisinti skirtingą apmokestinamųjų asmenų rezidentų ir apmokestinamųjų asmenų nerezidentų vertinimą, taip yra ne visada. Iš tikrųjų pripažinimas, kad valstybė, kurioje įsteigta bendrovė, gali laisvai taikyti skirtingą vertinimą vien dėl to, kad bendrovės pagrindinė buveinė yra kitoje valstybėje narėje, panaikintų SESV 49 straipsnio veiksmingumą (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 37 punktą).

- 35 Šiuo aspektu, viena vertus, patronuojančiosios bendrovės rezidentės, kuri siekia jungtis su dukterine bendrove rezidente ir taip pasinaudoti galimybe atskaityti mokesčių tikslais jos nuostolius situacija ir, kita vertus, patronuojančiosios bendrovės rezidentės, kuri siekia atlikti tą pačią operaciją su dukterine bendrove ne rezidente, situacija yra objektyviai panaši, atsižvelgiant į mokesčių teisės aktų, kaip antai nagrinėjamų pagrindinėje byloje, tikslą suteikti galimybę patronuojančiajai bendrovei pasinaudoti mokesčių lengvata, kuri yra galimybė jai atskaityti mokesčių tikslais dukterinei bendrovei atsiradusius nuostolius.
- 36 Tačiau Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės tvirtina, kad atsisakymas leisti atskaityti nuostolius mokesčių tikslais nėra įsisteigimo laisvės apribojimas, nes, kaip matyti iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teiginių, nurodytų šio sprendimo 17 punkte, atsisakymas leisti atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų prijungtos bendrovės nuostolius taip pat būtų taikomas esant tokioms pačioms aplinkybėms, jei būtų jungiamasi su dukterine bendrove rezidente, motyvuojant tuo, kad pertvarkymas grindžiamas tik siekiu gauti mokesčių lengvatą.
- 37 Tačiau tik nacionalinis teismas gali įvertinti, ar taip yra pagrindinėje byloje. Jei taip, A iš tiesų negalėjo remtis nevienodu bendrovių rezidenčių ir bendrovių nerezidenčių vertinimu.
- 38 Nesant papildomų paaiškinimų sprendime pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą, Teisingumo Teismas bet kuriuo atveju privalo pareikšti nuomonę ir dėl klausimo, ar nevienodas bendrovių nerezidenčių vertinimas pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, jei atsisakymas atskaityti nuostolius būtų grindžiamas kitu motyvu.
- 39 Todėl reikia patikrinti, ar toks skirtingas vertinimas yra tinkamas užtikrinant nurodyto tikslo įgyvendinimą ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 35 punktą).

Dėl apribojimo pateisinimo

- 40 Teisingumo Teismui pastabas pateikusios vyriausybės tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas skirtingas vertinimas yra pateisinamas siekiant, be kita ko, išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių ir užkirsti kelią dvigubo nuostolių panaudojimo ir mokesčių vengimo rizikai.
- 41 Visų pirma dėl būtinybės išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių reikia pažymėti, kad tai gali pateisinti nevienodą vertinimą, kai nagrinėjama sistema siekiama užkirsti kelią veiksams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei pasinaudoti kompetencija mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Rink. p. I-2647, 42 punktą ir minėto Sprendimo *Oy AA* 54 punktą).
- 42 Taigi, apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimas gali lemti, kad vienoje iš šių valstybių įsteigtų bendrovių ūkinei veiklai bus taikomos tik pastarosios valstybės mokesčių teisės normos tiek pelnui, tiek nuostoliams (minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 45 punktas).
- 43 Iš tiesų bendrovėms suteikta galimybė pasirinkti, kur turėtų būti atsižvelgta į jų nuostolius – ar valstybėje narėje, kurioje jos įsteigtos, ar kitoje valstybėje narėje, – sukeltų didelį pavojų apmokestinimo kompetencijos pusiausvyrai tarp valstybių narių (žr. minėto Sprendimo *Oy AA* 55 punktą), nes apmokestinimo bazė šiose dviejose valstybėse pasikeistų perkeltų nuostolių dydžiu.

- 44 Be to, dėl dvigubo nuostolių panaudojimo rizikos reikia pažymėti, kad tokia rizika faktiškai atsiranda, jei tokio jungimosi, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, atveju patronuojančiajai bendrovei, įsteigta kitoje valstybėje narėje, suteikiama galimybė iš savo apmokestinamųjų pajamų atskaityti prijungtos bendrovės nuostolius. Ši rizika panaikinama nuostata, kurioje tokia galimybė nenumatyta (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 47 ir 48 punktus).
- 45 Galiausiai dėl mokesčių vengimo rizikos reikia pažymėti, kad dėl galimybės perkelti dukterinės bendrovės ne rezidentės nuostolius bendrovei rezidentei atsiranda rizika, jog nuostolių perkėlimas bendrovių grupės viduje bus organizuojamas taip, kad visi nuostoliai būtų perkelti bendrovėms, kurios įsteigtos valstybėse narėse, taikančiose didžiausią mokesčio tarifą ir kuriose nuostolių vertė mokestinio požiūriu yra didžiausia (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 49 punktą).
- 46 Atsižvelgiant į šiuos abu pateisinimo pagrindus, reikia pripažinti, kad valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos tokio jungimosi, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, atveju nenumatant galimybės šioje valstybėje narėje įsteigta patronuojančiajai bendrovei atskaityti iš savo apmokestinamųjų pajamų prijungtos dukterinės bendrovės, įsteigtos kitoje valstybėje narėje, nuostolius, pirma, siekiama teisėtų tikslų, suderinamų su Sutartimi ir kylančių iš privalomųjų bendrojo intereso pagrindų, ir, antra, jie yra tinkami užtikrinti šių tikslų įgyvendinimą (šiuo klausimu žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 51 punktą).
- 47 Vis dėlto dar reikia patikrinti, ar tokiais teisės aktais neviršijama to, kas būtina visiems šiems tikslams pasiekti (šiuo klausimu žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 53 punktą).
- 48 Dėl įsisteigimo laisvės apribojimo proporcingumo reikia pažymėti, pirma, kad suteikiant patronuojančiajai bendrovei galimybę atsižvelgti į jos dukterinės bendrovės nerezidentės nuostolius vykstant tarptautiniam jungimuisi *a priori* neleidžiama patronuojančiajai bendrovei kiekvienais metais laisvai pasirinkti mokesstinės tvarkos, taikytinos jos dukterinės bendrovės nuostoliams (*a contrario* žr. minėto Sprendimo *X Holding* 31 punktą).
- 49 Antra, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama ribojamoji priemonė peržengia ribas, būtinas pagrindiniams tikslams pasiekti, kai dukterinė bendrovė nerezidentė išnaudojo atsižvelgimo į nuostolius galimybes, kurios egzistuoja jos valstybėje (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 55 punktą). Patronuojančioji bendrovė privalo įrodyti, kad taip yra (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 56 punktą).
- 50 Dėl pagrindinės bylos pažymėtina, kad iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos aiškiai matyti, jog Švedijos teisėje numatyta galimybė apskaičiuojant apmokestinimo bazę pasinaudoti apmokestinamojo asmens nuostoliais būsimais mokesčiais metais.
- 51 Tačiau *A* tvirtino, kad įgyvendinus jungimosi operaciją *B* bus likviduota ir kad ji nebeturės Švedijoje nei dukterinės bendrovės, nei nuolatinio padalinio. Todėl panašu, kad nė viena iš šių dviejų bendrovių neturės galimybės po jungimosi pasinaudoti Švedijoje *B* šioje valstybėje narėje iki šio reorganizavimo patirtais nuostoliais.
- 52 Tačiau vien remiantis šiomis konkrečiomis aplinkybėmis negalima įrodyti, kad nėra jokios galimybės atsižvelgti į nuostolius, patirtus dukterinės bendrovės rezidavimo valstybėje.
- 53 Kelios į bylą įstojusios valstybės narės, priešingai, mano, kad galimybė atsižvelgti į *B* nuostolius Švedijoje ir toliau išlieka. Todėl Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad šie nuostoliai gali būti atskaityti iš pajamų, žinoma, minimalių, kurias *B* ir toliau gauna Švedijoje. Ji priduria, kad ši bendrovė vis dar saistoma nuomos sutarčių, kurias galima perleisti. Prancūzijos vyriausybė taip pat tvirtina, kad Švedijos teisė leidžia bendrovėms remtis nuostoliais per ankstesnius mokesčinius metus arba apmokestinant padidėjusią turto vertę dėl prijungtos bendrovės aktyvų ar pasyvų. Italijos vyriausybė tvirtina, kad Švedija turi teisę vertinti perkeltą turtą ir apmokestinti prijungtą bendrovę už taip gautą naudą.

- 54 Todėl nacionalinis teismas privalo nustatyti, ar *A* veiksmingai įrodė, kad *B* išnaudojo visas Švedijoje esamas galimybes atsižvelgti į nuostolius.
- 55 Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas padarytų išvadą, kad šis įrodymas buvo pateiktas, SESV 49 ir 54 straipsniams prieštarautų tai, jei nebūtų numatyta galimybė *A* iš savo apmokestinamųjų pajamų šioje valstybėje narėje atskaityti nuostolių, kurių patyrė jos dukterinė bendrovė rezidentė per pagrindinėje byloje nagrinėjamą jungimąsi.
- 56 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad SESV 49 ir 54 straipsniais pagrindinės bylos aplinkybėmis nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose nenumatyta galimybė patronuojančiajai bendrovei, kuri jungiasi su kitoje valstybėje narėje įsteigta dukterine bendrove, nutraukusia savo veiklą, iš jos apmokestinamųjų pajamų atskaityti nuostolius, patirtus šios dukterinės bendrovės mokestiniais metais iki jungimosi, nors šiais nacionalinės teisės aktais tokia galimybė suteikiama, kai jungiamasi su dukterine bendrove rezidente. Vis dėlto tokie nacionalinės teisės aktai nesuderinami su Sąjungos teise, jeigu jais patronuojančiajai bendrovei nesuteikiama galimybė įrodyti, kad jos dukterinė bendrovė nerezidentė išnaudojo galimybes atsižvelgti į šiuos nuostolius, ir kad nėra galimybių, jog į juos ji ar tretieji asmenys galės atsižvelgti jos rezidavimo valstybėje būsimais mokestiniais metais.

Dėl antrojo prejudicinio klausimo

- 57 Antruoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismo patikslinti ar tuo atveju, jei taikant Sąjungos teisę leidžiama patronuojančiajai bendrovei atsižvelgti į jos dukterinės bendrovės nerezidentės nuostolius jungiantis, kaip antai pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju, šie nuostoliai privalo būti nustatyti taikant patronuojančios bendrovės rezidavimo valstybės narės teisę, ar taikant dukterinės bendrovės rezidavimo valstybės teisę.
- 58 Šiuo aspektu visų pirma reikia konstatuoti, kad pagal galiojančią Sąjungos teisę įsisteigimo laisvė iš principo reikalauja taikyti tam tikrą įstatymą apskaičiuojant prijungtos dukterinės bendrovės nuostolius, kuriuos perėmė patronuojančioji bendrovė, atliekant jungimąsi, kaip nagrinėjamą pagrindinėje byloje.
- 59 Tačiau pagal Sąjungos teisę draudžiama, kad ši apskaičiavimo tvarka būtų įsisteigimo laisvės kliūtis. Tai iš principo reiškia, kad toks apskaičiavimas neturi lemti nevienodo vertinimo, palyginti su apskaičiavimu, kuris, esant tokioms pačioms aplinkybėms, būtų taikomas dukterinės bendrovės rezidentės nuostolių perėmimui.
- 60 Tačiau toks klausimas turėtų būti nagrinėjamas ne abstrakčiai ir hipotetiškai, bet prireikus – kiekvienu konkrečiu atveju.
- 61 Šiomis aplinkybėmis į pateiktą antrąjį klausimą reikia atsakyti, kad dukterinės bendrovės nerezidentės nuostolių apskaičiavimo taisyklės juos perimant patronuojančiajai bendrovei rezidentei vykdant jungimąsi, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, neturėtų lemti nevienodo vertinimo, palyginti su apskaičiavimo taisyklėmis, kurios būtų taikomos, jei šis jungimasis būtų atliktas su dukterine bendrove rezidente.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 62 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. SESV 49 ir 54 straipsniais pagrindinės bylos aplinkybėmis nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, kuriuose nenumatyta galimybė patronuojančiajai bendrovei, kuri jungiasi su kitoje valstybėje narėje įsteigta dukterine bendrove, nutraukusia savo veiklą, iš jos apmokestinamųjų pajamų atskaityti nuostolius, patirtus šios dukterinės bendrovės mokestiniais metais iki jungimosi, nors šiais nacionalinės teisės aktais tokia galimybė suteikiama, kai jungiamasi su dukterine bendrove rezidente. Vis dėlto tokie nacionalinės teisės aktai nesuderinami su Sąjungos teise, jeigu jais patronuojančiajai bendrovei nesuteikiama galimybė įrodyti, kad jos dukterinė bendrovė nerezidentė išnaudojo galimybes atsizvelgti į šiuos nuostolius ir kad nėra galimybių, jog į juos ji ar tretieji asmenys galės atsizvelgti jos rezidavimo valstybėje būsimais mokestiniais metais.
2. Dukterinės bendrovės nerezidentės nuostolių apskaičiavimo taisyklės juos perimant patronuojančiai bendrovei rezidentei vykdant jungimąsi, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, neturėtų lemti nevienodo vertinimo, palyginti su apskaičiavimo taisyklėmis, kurios būtų taikomos, jei šis jungimasis būtų atliktas su dukterine bendrove rezidente.

Parašai.