

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. vasario 21 d. (*)

„?sisteigimo laisv? – SESV 49 straipsnis – Mokes?i? teis?s aktai – Valstyb?je nar?je ?steigtos patronuojan?iosios bendrov?s jungimasis su kitoje valstyb?je nar?je ?steigta dukterine bendrove – Patronuojan?iosios bendrov?s galimyb? atskaityti dukterin?s bendrov?s nuostolius, atsiradusius d?l pastarosios veiklos – Netaikymas dukterin?ms bendrov?ms nerezident?ms“

Byloje C-123/11

d?l *Korkein hallinto-oikeus* (Suomija) 2011 m. kovo 7 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2011 m. kovo 9 d., pagal SESV 267 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje, prad?toje

A Oy,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kur? sudaro ketvirtosios kolegijos pirmininko pareigas einantis L. Bay Larsen, teis?jai J.-C. Bonichot (praneš?jas), C. Toader, A. Prechal ir E. Jaraši?nas,

generalin? advokat? J. Kokott,

pos?džio sekretor? L. Hewlett, vyriausioji administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2012 m. birželio 7 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- A Oy, atstovaujamos *asianajaja* A. Blomqvist,
- Suomijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Pere,
- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos K. Petersen,
- Pranc?zijos vyriausyb?s, atstovaujamos G. de Bergues ir J.-S. Pilczer,
- Italijos vyriausyb?s, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* M. Santoro,
- Švedijos vyriausyb?s, atstovaujamos A. Falk ir S. Johannesson,
- Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamos C. Murrell, padedamos baristeri? K. Bacon ir R. Hill,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir I. Koskinen,

susipažin?s su 2012 m. liepos 19 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su SESV 49 ir 54 straipsni? aiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas pagal Suomijos teis? ?steigtos bendrov?s A Oy (toliau – A) prad?tame procese d?l *keskusverolautakunta* (Centrin? mokes?i? komisija) sprendimo, pagal kur? A, jungdamasi su Švedijos dukterine bendrove, negali mokes?i? tikslais atskaityti pastarosios nuostoli?.

Teisinis pagrindas

Tarptautin? teis?

3 1996 m. rugs?jo 23 d. Helsinkyje sudaryto Šiaur?s šali? susitarimo d?l pajam? ir turto dvigubo apmokestinimo išvengimo (*SopS 26/1997*) 7 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Susitarian?iosios valstyb?s ?mon?s pelnas apmokestinamas tik šioje valstyb?je, išskyrus atvejus, kai ?mon? savo veikal? vykdo per kitoje susitarian?ioje valstyb?je ?steigt? nuolatin? buvein?. Jei bendrov? komercin? ?kin? veikal? vykdo min?tu b?du, jos pelnas apmokestinamas kitoje valstyb?je, bet tik tiek, kiek jo priskiriama tai nuolatinei buveinei.“

Suomijos teis?

4 ?statyme 360/1968 d?l pajam?, gaut? vykdant ?kin? veikal?, apmokestinimo (*Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)*), kuriuo, be kita ko, siekiama perkelti 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyv? 2009/133/EB d?l bendros mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? ?moni? jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buvein?s perk?limui iš vienos valstyb?s nar?s ? kit? (OL L 310, p. 34), apibr?žiamas teisinis bendrovi? jungimo (prijungimo) pagrindas.

5 Šio ?statymo 52a straipsnio 2 punkte jungimo s?voka apibr?žta taip:

„Jungimas tai veiksmas, kai:

<...>

2) prijungta bendrov?, kai nutraukiama jos veikla, bet ji pati nelikviduojama, perduoda vis? savo turt? (aktyvus ir pasyvus), prijungian?iai bendrovei, kuri turi visas akcijas, atitinkan?ias prijungtos bendrov?s kapital?, arba akcinei bendrovei, kuriai priklauso visas tokios bedrov?s turtas.“

6 1992 m. gruodžio 30 d. Pajam? mokes?io ?statyme 1535/1992 (*tuloverolaki (1535/1992)*) (toliau – Pajam? mokes?io ?statymas) apibr?žiamas bendrovi? nuostoli? mokestin? tvarka.

7 Šio ?statymo 117 straipsnyje numatyta, kad konstatuoti nuostoliai vykdant ?kin? veikal? atskaitomi iš ?kin?s veiklos pajam? paskesniais metais.

8 Min?to ?statymo 119 straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodyta:

„Mokestiniais metais vykdant komercin? veikal? ar ver?iantis žem?s ?kio veikla patirti nuostoliai atskaitomi iš per ateinan?ius dešimt mokestini? met? gauto pelno, jei pelnas gaunamas.

Vykdant komercin? veikal? patirti nuostoliai suprantami kaip nuostoliai, nustatyti pagal ?statym? d?l pajam?, gaut? vykdant komercin? veikal?, apmokestinimo, o ver?iantis žem?s ?kio veikla patirti nuostoliai suprantami kaip nuostoliai, nustatyti pagal [Pajam? iš žem?s ?kio mokes?io ?statym?

360/1968] <...>“.

9 To paties ?statymo 123 straipsnio 2 dalyje numatytos s?lygos, kurioms esant prijungian?ioji bendrov? gali mokes?i? tikslais perimti prijungtos bendrov?s nuostolius:

„Susijungus juridiniams asmenims <...> prijungiantis juridinis asmuo pagal 119 ir 120 straipsnius turi teis? i? savo apmokestinam? pajam? atskaityti prijungto <...> juridinio asmens nuostolius, jeigu jis ar jo akcininkai arba nariai ar juridinis asmuo ir jo akcininkai ar nariai kartu nuostoling? met? prad?ioje tur?jo daugiau kaip pus? prijungtos arba išskaidytos bendrov?s akcij? ar dali?.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

10 A yra Suomijos ?mon?, kurios specializacija prekyba baldais. A turi dukterin? bendrov? Švedijoje (toliau – B), kurios visas kapitalas jai priklauso ir kuri Švedijoje vykdo panaši? veikl? trijose jos nuomojamose komercin?se patalpose. Pati A neturi kit? dukterini? bendrovi? ar padalini? Švedijoje.

11 Atsiradus komerciniams nuostoliams, B u?dar? savo tris prekybos vietas, iš j? vien? – 2007 m. gruodžio m?n., o kitas dvi – 2008 m. kovo m?n. B nesiek? t?sti komercin?s veiklos Švedijoje, ta?iau buvo saistoma dviej? komercini? patalp? ilgalaik?s nuomos. Jos deficitas laikotarpiu nuo 2001 m. iki 2007 m. siek? 44,8 mln. SEK.

12 B nutraukus veikl?, A nusprend? jungtis su šia dukterine bendrove. Šis veiksmas buvo pateisinamas ekonominiais siekais ir, be kita ko, leido perkelti A nuomos sutartis, sudarytas su B. Be to, tai buvo skaidri, lengvai ?gyvendinama proced?ra, kuri leido supaprastinti grup?s strukt?r?.

13 Pasibaigus šiam pertvarkymui, B ištekliai, skolos ir lik? ?sipareigojimai tur?jo b?ti perduoti A ir patronuojan?ioji bendrov? daugiau nebetur?jo nei dukterin?s bendrov?s, nei nuolatinio padalinio Švedijoje.

14 A pateik? *keskusverolautakunta* prašym? priimti preliminar? sprendim? d?l klausimo, ar ?gyvendinus š? pertvarkym? ji gali atskaityti B nuostolius remdamasi Pajam? mokes?io ?statymo 123 straipsnio 2 dalimi.

15 Preliminariu 2009 m. kovo 25 d. sprendimu *keskusverolautakunta* atsak? neigiamai, motyvuodama tuo, kad B nuostoliai buvo konstatuoti taikant Švedijos mokes?i? teis?s aktus. Tod?l ji mano, kad šie nuostoliai negali b?ti priskirti Pajam? mokes?io ?statymo 119 straipsnio taikymo sri?iai.

16 A apskund? š? sprendim? *Korkein hallinto-oikeus* (Vyriausiasis administracinis teismas), be kita ko, remdamasi ?sisteigimo laisve.

17 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas konstatuoja, kad darant prielaid?, jog bendrov? rezident? prijungia Suomijos bendrov?, ji mokes?i? tikslais gali atskaityti pastarosios nuostolius remiantis Pajam? mokes?io ?statymo 119 ir 123 straipsniuose ?tvirtintomis s?lygomis, jei pertvarkymas nebuvo ?gyvendintas siekiant vien gauti mokes?i? lengvat?.

18 Ta?iau šis teismas pažymi, kad Suomijos ?statymuose n?ra nuorodos apie s?lygas, kurioms esant gali b?ti taikoma ši atskaita, kai prijungta bendrov? yra kitoje valstyb?je nar?je.

19 Tod?l min?tam teismui kyla klausimas, ar Suomijos teis?s aktuose n?ra ?sisteigimo laisv?s apribojimo, ir, jei taip, ar jis gali b?ti pateisintas Suomijos valdžios institucij? nurodytais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su b?tinybe valstyb?ms nar?ms išsaugoti j? darn? apmokestinimo kompetencijos paskirstym? ir apsaugoti nuo nuostoli? dvigubo panaudojimo rizikos ir mokes?i?

vengimo.

20 Tokiomis aplinkybomis *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 mokėtiną mokesčių galėtų atskaityti kitoje valstybėje narėje įsteigtos ir su ja susijungusios bendrovės nuostolius, patirtus vykdamas 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 prijungiamą bendrovę yra tos pačios valstybės rezidentė arba jei nuostolių patyrė toje valstybėje įsteigtas nuolatinis padalinys?

2. Jei pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar SESV 49 ir 54 straipsniai reikšmingi nustatant, ar atskaitytiną 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 patronuojančiam bendrovei rezidentei po jungimosi su kitos valstybės narės teritorijoje įsteigta dukterine bendrove galimybės atskaityti iš jos apmokestinamą pajamą pastarosios patirtų nuostolių mokesčiais metais prieš jungimąsi, nors šie nacionalinės teisės aktai suteikia tokias galimybes, jei jungiamasi su dukterine bendrove rezidente.

22 Visų pirma reikia konstatuoti, kad Direktyvoje 2009/133 nenumatytas klausimas dėl prijungtos bendrovės galimų nuostolių per mimos esant tokiai situacijai.

23 Be to, Vokietijos, Suomijos, Italijos ir Jungtinių Karalystės vyriausybės tvirtina, kad įsisteigimo laisvė netaikytina atvejui, kuris yra pagrindinis bylos dalykas, motyvuojant tuo, kad prijungta bendrovė nutraukė savo kinę veiklą prieš jungimąsi ir kad šis pertvarkymas iš tiesų atliktas siekiant mokesčių lengvatos, kuri yra prijungtos bendrovės nuostolių atskaitymas iš prijungiančios patronuojančiosios bendrovės apmokestinamųjų pajamų.

24 Šiuo klausimu visų pirma reikia priminti, kad tarptautiniai susijungimai, kaip ir kiti bendrovių reorganizavimo būdai, atitinka skirtingose valstybėse narėse įsteigtą bendrovių bendradarbiavimo ir pertvarkymo būtinumą. Todėl jie yra ypatingi įsisteigimo laisvės gyvendinimo būdai, kurie svarbūs geram vidaus rinkos veikimui, todėl priklauso ekonominei veiklai, kurios atžvilgiu valstybės narės yra pareigos 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 pagrindinis bylos aplinkybomis A įsteigtą 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 joms nacionalinės teisės akto taikymo, savaime neturėtų lemti šios nuostatos netaikymo.

27 Iš tiesų klausimas dėl šių straipsnių taikymo skiriasi nuo klausimo, ar valstybės narė gali imtis priemonių, siekdama užkirsti kelią kai kurių savo piliečių bandymams išvengti nacionalinės teisės

akt? taikymo piktnaudžiaujant Sutarties suteikiamomis galimybomis (šiuo klausimu žr. 1999 m. kovo 9 d. Sprendimo *Centros*, C-212/97, Rink. p. I-1459, 18 punkt?).

28 Atsižvelgiant ? visas šias aplinkybes, reikia konstatuoti, kad ?sisteigimo laisv? taikytina esant tokiai situacijai, kokia yra pagrindin?je byloje.

D?I ?sisteigimo laisv?s apribojimo

29 Kadangi ?sisteigimo laisv? taikytina pagrindin?je byloje, reikia priminti, kad, remiantis nusistov?jusia Teisingumo Teismo praktika, nors tiesiogini? mokes?i? sistemos reguliavimas priskirtinas valstybi? nari? kompetencijai, ?gyvendindamos ši? kompetencij? jos privalo laikytis S?jungos teis?s (žr., be kita ko, 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837, 29 punkt? ir jame nurodyt? teism? praktik?).

30 ?sisteigimo laisv?, SESV 49 straipsnyje pripaž?stama S?jungos pilie?iams, pagal SESV 54 straipsn? apima ?kurt? pagal valstyb?s nar?s teis? ir S?jungoje turin?i? savo registruotas b?stines, centrin? administracij? ar pagrindin? verslo viet? bendrovi? teis? vykdyti veiki? atitinkamoje valstyb?je nar?je per dukterines bendroves, filialus ir atstovybes (žr., be kita ko, 1999 m. rugs?jo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 35 punkt? ir 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo *X Holding*, C-337/08, Rink. p. I-1215, 17 punkt?).

31 Šiuo aspektu Suomijos teis?je numatyta galimyb? patronuojan?iajai bendrovei rezidentei atsižvelgti ? dukterin?s bendrov?s rezident?s nuostolius jai jungiantis su pastar?ja yra mokes?i? lengvata patronuojan?iajai bendrovei.

32 D?I tokios lengvatos netaikymo santykiams tarp patronuojan?iosios bendrov?s rezident?s ir jos kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos dukterin?s bendrov?s nuolatiniam padaliniui šioje valstyb?je yra ne taip patrauklu naudotis ?sisteigimo laisve ir ji atgrasoma nuo dukterini? bendrovi? steigimo joje.

33 Kad toks skirtingas vertinimas b?t? suderinamas su SESV nuostatomis, susijusiomis su ?sisteigimo laisve, reikia, kad jis b?t? susij?s su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais (pagal analogij? su laisvu kapitalo jud?jimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. p. I-11753, 167 punkt?). Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad tarptautin?s situacijos ir vidaus situacijos panašumas turi b?ti nagrin?jamas atsižvelgiant ? nagrin?jamomis nacionalin?s teis?s akt? nuostatomis siekiam? tiksli? (pagal analogij? žr. 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, Rink. p. I-6373, 36–38 punktus).

34 Nors mokes?i? teis?je apmokestinam?j? asmen? ?sisteigimo vieta gali b?ti veiksnys, galintis pateisinti skirting? apmokestinam?j? asmen? rezident? ir apmokestinam?j? asmen? nerezident? vertinim?, taip yra ne visada. Iš tikr?j? pripažinimas, kad valstyb?, kurioje ?steigta bendrov?, gali laisvai taikyti skirting? vertinim? vien d?I to, kad bendrov?s pagrindin? buvein? yra kitoje valstyb?je nar?je, panaikint? SESV 49 straipsnio veiksmingum? (žr., be kita ko, min?to Sprendimo *Marks & Spencer* 37 punkt?).

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 tų pačių operacijų su dukterine bendrove ne rezidente, situacija yra objektyviai panaši, atsižvelgiant į mokesčių teisės aktus, kaip antai nagrinėjamo pagrindinio byloje, tikslu suteikti galimybę patronuojančiąjai bendrovei pasinaudoti mokesčių lengvata, kuri yra galimybė jai atskaityti mokesčių tikslais dukterinei bendrovei atsiradusius nuostolius.

36 Tačiau Vokietijos ir Jungtinių Karalystės vyriausybės tvirtina, kad atsisakymas leisti atskaityti nuostolius mokesčių tikslais nėra sąsisteigimo laisvės apribojimas, nes, kaip matyti iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teiginį, nurodytą šio sprendimo 17 punkte, atsisakymas leisti atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų prijungtos bendrovės nuostolius taip pat būtų taikomas esant tokioms pačioms aplinkyboms, 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 pagrindinio byloje. Jei taip, A iš tiesų negalėjo remtis nevienodu bendrovių rezidentų ir bendrovių nerezidentų vertinimu.

38 Nesant papildomų paaiškinimų sprendime pateikti prašymų priimti prejudicinį sprendimą, Teisingumo Teismas bet kuriuo atveju privalo pareikšti nuomonę ir dėl klausimo, ar nevienodas bendrovių nerezidentų 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 pagrindinio 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 būtų išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių reikia pažymėti, kad tai gali pateisinti nevienodą vertinimą, kai nagrinėjama sistema siekiama užkirsti kelią veiksmams, 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 steigtą bendrovę kinei 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 steigtos, 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 patronuojančiąjai bendrovei, steigčiai kitoje valstybėje narėje, suteikiama galimybė iš savo apmokestinamųjų pajamų atskaityti prijungtos bendrovės nuostolius. Ši rizika panaikinama nuostata, kurioje tokia galimybė nenumatyta (šiuo klausimu žr. minuto Sprendimo *Marks & Spencer* 47 ir 48 punktus).

45 Galiausiai dėl mokesčių vengimo rizikos reikia pažymėti, kad dėl galimybes perkelti dukterinės bendrovės ne rezidentės nuostolius bendrovei rezidentei atsiranda rizika, jog nuostolių perkėlimas bendrovių grupės viduje bus organizuojamas taip, kad visi nuostoliai būtų perkeliami bendrovėms, kurios steigtos valstybėse narėse, taikantiose didžiausią mokesčių tarifą ir kuriose nuostolių vertė mokesčiniu požiūriu yra didžiausia (šiuo klausimu žr. minuto 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 galimybes šioje valstybėje narėje steigčiai patronuojančiąjai bendrovei atskaityti iš savo apmokestinamųjų pajamų prijungtos dukterinės bendrovės, steigtos kitoje valstybėje narėje, nuostolius, pirma, siekiama teisėtai tikslą, suderinamą su Sutartimi ir kylančią iš privalomųjų bendrojo intereso pagrindų, ir, antra, jie yra tinkami užtikrinti šį tikslą gyvendinimui (šiuo klausimu žr., be kita ko, minuto 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, minuto Sprendimo *Marks & Spencer* 53 punktą).

48 Dėl steigimo laisvės apribojimo proporcingumo reikia pažymėti, pirma, kad suteikiant patronuojančiąjai bendrovei galimybę atsižvelgti į jos dukterinės bendrovės nerezidentės nuostolius vykstant tarptautiniam jungimuisi *a priori* neleidžiama patronuojančiąjai bendrovei kiekvienais metais laisvai pasirinkti mokesčių tvarkos, taikytinos jos dukterinės bendrovės nuostoliams (*a contrario* žr. minuto 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. minuto Sprendimo *Marks & Spencer* 55 punktą). Patronuojančioji bendrovė privalo rodyti, kad taip yra (šiuo klausimu žr. minuto 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.

51 Tačiau A tvirtino, kad gyvendinus 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 galimybes po jungimosi pasinaudoti Švedijoje B šioje valstybėje narėje iki šio reorganizavimo patirtais nuostoliais.

52 Tačiau vien remiantis šiomis konkrečiomis aplinkybėmis negalima rodyti, kad nėra jokios galimybes atsižvelgti į nuostolius, patirtus dukterinės bendrovės rezidavimo valstybėje.

53 Kelios bylos stojusios 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

bendrov? vis dar saistoma nuomos sutar?i?, kurias galima perleisti. Pranc?zijos vyriausyb? taip pat tvirtina, kad Švedijos teis? leidžia bendrov?ms remtis nuostoliais per ankstesnius mokestinius metus arba apmokestinant padid?jusi? turto vert? d?l prijungtos bendrov?s aktyv? ar pasyv?. Italijos vyriausyb? tvirtina, kad Švedija turi teis? vertinti perkelt? turt? ir apmokestinti prijungt? bendrov? už taip gaut? naud?.

54 Tod?l nacionalinis teismas privalo nustatyti, ar A veiksmingai ?rod?, kad B išnaudojo visas Švedijoje esamas galimybes atsižvelgti ? nuostolius.

55 Jei prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas padaryt? išvad?, kad šis ?rodymas buvo pateiktas, SESV 49 ir 54 straipsniams prieštaraut? tai, jei neb?t? numatyta galimyb? A iš savo apmokestinam?j? pajam? šioje valstyb?je nar?je atskaityti nuostoli?, kuri? patyr? jos dukterin? bendrov? rezident? per pagrindin?je byloje nagrin?jam? jungim?si.

56 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pateikt? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad SESV 49 ir 54 straipsniais pagrindin?s bylos aplinkyb?mis nedraudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kuriuose nenumatyta galimyb? patronuojan?iajai bendrovei, kuri jungiasi su kitoje valstyb?je nar?je ?steigta dukterine bendrove, nutraukusia savo veikl?, iš jos apmokestinam?j? pajam? atskaityti nuostolius, patirtus šios dukterin?s bendrov?s mokestiniais metais iki jungimosi, nors šiais nacionalin?s teis?s aktais tokia galimyb? suteikiama, kai jungiamasi su dukterine bendrove rezidente. Vis d?lto tokie nacionalin?s teis?s aktai nesuderinami su S?jungos teise, jeigu jais patronuojan?iajai bendrovei nesuteikiama galimyb? ?rodyti, kad jos dukterin? bendrov? nerezident? išnaudojo galimybes atsižvelgti ? šiuos nuostolius, ir kad n?ra galimybi?, jog ? juos ji ar tretieji asmenys gal?s atsižvelgti jos rezidavimo valstyb?je b?sima is mokestiniais metais.

D?l antrojo prejudicinio klausimo

57 Antruoju prejudiciniu klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas prašo Teisingumo Teismo patikslinti ar tuo atveju, jei taikant S?jungos teis? leidžiama patronuojan?iajai bendrovei atsižvelgti ? jos dukterin?s bendrov?s nerezident?s nuostolius jungiantis, kaip antai pagrindin?je byloje nagrin?jamu atveju, šie nuostoliai privalo b?ti nustatyti taikant patronuojan?ios bendrov?s rezidavimo valstyb?s nar?s teis?, ar taikant dukterin?s bendrov?s rezidavimo valstyb?s teis?.

58 Šiuo aspektu vis? pirma reikia konstatuoti, kad pagal galiojan?i? S?jungos teis? ?sisteigimo laisv? iš principo reikalauja taikyti tam tikr? ?statym? apskai?iuojant prijungtos dukterin?s bendrov?s nuostolius, kuriuos per?m? patronuojan?ioji bendrov?, atliekant jungim?si, kaip nagrin?jam? pagrindin?je byloje.

59 Ta?iau pagal S?jungos teis? draudžiama, kad ši apskai?iavimo tvarka b?t? ?sisteigimo laisv?s kli?tis. Tai iš principo reiškia, kad toks apskai?iavimas neturi lemti nevienodo vertinimo, palyginti su apskai?iavimu, kuris, esant tokioms pa?ioms aplinkyb?ms, b?t? taikomas dukterin?s bendrov?s rezident?s nuostoli? per?mimui.

60 Ta?iau toks klausimas tur?t? b?ti nagrin?jamas ne abstrak?iai ir hipotetiškai, bet prireikus – kiekvienu konkre?iu atveju.

61 Šiomis aplinkyb?mis ? pateikt? antr?j? klausim? reikia atsakyti, kad dukterin?s bendrov?s nerezident?s nuostoli? apskai?iavimo taisykl?s juos perimant patronuojan?iajai bendrovei rezidentei vykdant jungim?si, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, netur?t? lemti nevienodo vertinimo, palyginti su apskai?iavimo taisykl?mis, kurios b?t? taikomos, jei šis jungimasis b?t? atliktas su dukterine bendrove rezidente.

D?I bylin?jimosi išlaid?

62 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1. **SESV 49 ir 54 straipsniais pagrindin?s bylos aplinkyb?mis nedraudžiami nacionalin?s teis?s aktai, kuriuose nenumatyta galimyb? patronuojan?iajai bendrovei, kuri jungiasi su kitoje valstyb?je nar?je ?steigta dukterine bendrove, nutraukusia savo veikl?, iš jos apmokestinam?j? pajam? atskaityti nuostolius, patirtus šios dukterin?s bendrov?s mokestiniais metais iki jungimosi, nors šiais nacionalin?s teis?s aktais tokia galimyb? suteikiama, kai jungiamasi su dukterine bendrove rezidente. Vis d?lto tokie nacionalin?s teis?s aktai nesuderinami su S?jungos teise, jeigu jais patronuojan?iajai bendrovei nesuteikiama galimyb? ?rodyti, kad jos dukterin? bendrov? nerezident? išnaudojo galimybes atsižvelgti ? šiuos nuostolius ir kad n?ra galimybi?, jog ? juos ji ar tretieji asmenys gal?s atsižvelgti jos rezidavimo valstyb?je b?sima mokestiniais metais.**

2. **Dukterin?s bendrov?s nerezident?s nuostoli? apskai?iavimo taisykl?s juos perimant patronuojan?iai bendrovei rezidentei vykdant jungim?si, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, netur?t? lemti nevienodo vertinimo, palyginti su apskai?iavimo taisykl?mis, kurios b?t? taikomos, jei šis jungimasis b?t? atliktas su dukterine bendrove rezidente.**

Parašai.

* Proceso kalba: suomi?.