

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 – ?sisteigimo laisvė – Valstybės pagalba – Bendrovių grupių apmokestinimas – Dukterinių bendrovių akcijų paketo ?sigijimas – ?monės prestižo vertės amortizacija – Apribojimas bendrovių rezidentų akcijų paketais“

Byloje C-66/14

dėl 2014 m. sausio 30 d. *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) nutartimi, kuri 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),

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

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *IFN-Holding AG* ir *IFN Beteiligungs GmbH*, atstovaujama *Steuerberater* A. Damböck ir B. Stürzlinger,
- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos J. Bauer,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir R. Sauer,

susipažinęs su 2015 m. balandžio 16 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l SESV 49, 54, 107 straipsni? ir 108 straipsnio 3 dalies išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant *Finanzamt Linz* (Linco mokes?i? inspekcija, toliau – mokes?i? inspekcija) ir *Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz* (buv?s *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz*, Federalinis finans? teismas, Linco skyrius) gin?? d?l mokes?i? inspekcijos sprendimo apmokestinant bendrovi? grup? bendrovei, ?sigyjan?iai kitos bendrov?s nerezident?s akcij?, atsisakyti leisti taikyti ?mon?s prestižo vert?s amortizacij?.

Austrijos teis?s aktai

3 Austrijos teis?je 1988 m. liepos 7 d. Pelno mokes?io ?statymo (*Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 401/1988*), iš dalies pakeisto 2005 m. Mokes?i? reformos ?statymu (*Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I, 57/2004*, toliau – 1988 m. Pelno mokes?io ?statymas), 9 straipsnyje numatyta bendrovi? grupi? apmokestinimo tvarka. Pagal ši? tvark? bendrov? gali sudaryti bendrovi? grup? kartu su savo dukterin?mis bendrov?mis ir kitomis kontroliuojamomis bendrov?mis, jeigu jai priklauso bent 50 % ši? bendrovi? kapitalo. Tokiu atveju šiai grupei priklausan?i? bendrovi? apmokestinamieji rezultatai (pelnas ir nuostoliai) laikomi priklausan?iais tik patronuojan?iajai bendrovei ir apmokestinami jos lygmeniu.

4 1988 m. Pelno mokes?io ?statymo 9 straipsnio 7 dalyje numatyta:

„<...> Tuo atveju, jei <...> veiki? vykdan?ios, neribotai apmokestinamos bendrov?s akcij? paket? ?sigijo <...> bendrovi? grup?s nar? arba patronuojan?ioji bendrov?, arba bendrovi? grup?je galinti dalyvauti bendrov?, išskyrus kai šis akcij? paketas tiesiogiai ar netiesiogiai nuperkamas iš bendrovi? grup?s bendrov?s ar, tiesiogiai arba netiesiogiai, iš dominuojan?i? ?tak? turin?io akcininko, nuo to momento, kai ši bendrov? tampa bendrovi? grup?s nare, reikia šitaip amortizuoti ?mon?s prestižo vert? pas bendrovi? grup?s nar?, tiesiogiai turint? akcij? paket?, arba pas patronuojan?i?j? bendrov?:

– Bendrov?s prestižo verte laikomas skirtumas, proporcingas turimam akcij? paketui, tarp bendrov?s, kurios akcij? paketas turimas, nuosavo kapitalo, kaip jis apibr?žiamas komercin?s teis?s aktuose, pridodant pasl?ptus ilgalaikio turto, kuriam netaikomas nusid?v?jimas, rezervus, ir ?sigijimo išlaid?, kurios yra reikšmingos mokes?i? poži?riu, ta?iau daugiausia 50 % ši? ?sigijimo išlaid?. Prestižo vert?, kuri? galima atskaityti, turi b?ti atskaitoma linijiniu b?du per 15 met?.

<...>

– Jei ?sigyjant akcij? paket? prestižo vert? yra neigiama, ji turi b?ti nurodoma pelno-nuostoli? ataskaitoje <...>.

– Mokes?i? tikslais leistina 1/15 sumos dalis sumažina arba padidina mokes?i? poži?riu reikšming? buhalterin? vert?.

5 1988 m. Pelno mokes?io ?statymo 10 straipsnio, susijusio su tarptautiniu akcij? paketu, 2 ir 3 dalyse nustatyta:

„(2) Pelno mokes?iu neapmokestinamas bet kokios r?šies pelnas, gautas iš užsienio ?moni? akcij? paket?. Tarptautiniu akcij? paketu laikoma, kai ?rodyta, kad mokes?i? mok?tojams, kuriems taikoma 7 straipsnio 3 dalis, arba kitoms neribotai apmokestinamoms bendrov?ms nerezident?ms, prilyginamoms mokes?i? mok?tojui rezidentui, kuriam taikoma 7 straipsnio 3 dalis, nepertraukiamu

mažiausiai vieną metų laikotarpiu priklausoma mažiausiai dešimtadalio kapitalo dalis?:

- a) bendrovei nerezidentei, kurios prilyginamos nacionalinei kapitalo bendrovei;
- b) kitai bendrovei nerezidentei, atitinkančiai <...> taikytinos redakcijos 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB [dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių patronuojamiesiems ir dukterinėms bendrovėms] (OL L 225, p. 6; [2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147]) 2 straipsnyje nustatytas sąlygas. Minimasis vieną metų laikotarpis netaikomas dalims, susigytoms 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 visą rėšį neapmokestinamas pelno dalis, gautas per penkerius finansinius metus iki finansinio metų, kuriais pradėtas likvidavimas ar įvyko bankrotas. Akcijų paketo mokesčių neutralumas netaikomas tokiais atvejais:

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

<...>“

Pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

6 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad *IFN Beteiligungs GmbH* (toliau – *IFN*) priklausoma 99,71 % *IFN Holding AG* (toliau – *IFN Holding*) statinio kapitalo, kuri savo ruožtu turi kelis ribotai ir neribotai apmokestinamą kapitalo bendrovei kontrolinius akcijų paketus. 2006–2007 m. *IFN Holding* priklausoma 100 % *CEE Holding GmbH* (toliau – *CEE*) akcijų. Ši bendrovė 2005 m. įsigijo 100 % bendrovės *HSF s.r.o. Slowakei* (toliau – *HSF*), steigtos Slovakijoje, akcijų. *CEE* nuo 2005 m., o *HSF* nuo 2006 m. tapo bendrovei grupe, kaip tai suprantama pagal 1988 m. Pelno mokesčių įstatymo 9 straipsnį, narėmis. Nuo 2007 m. gruodžio 31 d. sigaliojus *IFN Holding* ir *CEE* susijungimui, *IFN Holding* perėmė visas *CEE* teises ir pareigas, skaitant turimą *HSF* akcijų paketą.

7 2006–2010 m., pateikdamos pelno mokesčių deklaracijas, iš pradžių *CEE*, vėliau *IFN Holding* kiekvieną kartą, kiek tai susiję su šiuo akcijų paketu, atliko monės prestižo vertės amortizaciją, kaip tai suprantama pagal 1988 m. Pelno mokesčių įstatymo 9 straipsnio 7 dalį, atitinkančią vieną penkioliktąją pusės pirkimo kainos (t. y. 5,5 milijono eurų) dalį. Pelno mokesčių deklaracijos priede buvo pažymėta, kad šioje nuostatoje numatytas apribojimas taikyti prestižo vertės amortizaciją tik turimiems bendrovei rezidentei akcijų paketams pažeidžia steigimo laisvą, todėl prieštarauja Sąjungos teisei.

8 Pirmosios instancijos institucija – mokesčių inspekcija – savo pranešimuose apie apmokestinimą nepripažino šios monės prestižo vertės amortizacijos, nes pagal 1988 m. Pelno mokesčių įstatymo 9 straipsnio 7 dalį tokia amortizacija leidžiama atlikti tik turint neribotai apmokestinamą bendrovei 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 monės prestižo vertės amortizacijos apribojimas tik turimu neribotai

apmokestinam? bendrovi? akcij? paketu, kaip numatyta 1988 m. Pelno mokes?io ?statymo 9 straipsnio 7 dalyje, pažeidžia ?sisteigimo laisv? ir negali b?ti pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Jo teigimu, tam, kad S?jungos teis? neb?t? pažeista, reikia išpl?sti ?mon?s prestižo vert?s amortizacijos taikym? turimiems kitos valstyb?s nar?s bendrovi? reziden?i? akcij? paketams.

10 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, iš mokes?i? inspekcijos gav?s skund? d?l šio sprendimo, svarsto, pirma, ar ?mon?s prestižo vert?s amortizacija, numatyta 1988 m. Pelno mokes?io ?statymo 9 straipsnio 7 dalyje, yra suderinama su SESV 107 straipsniu ir 108 straipsnio 3 dalimi. Jis mano, kad ši amortizacija suteikia gav?jui pranašum?, bet klausia, ar šis pranašumas susij?s tik su tam tikromis ?mon?mis arba tam tikrais produktais.

11 Antra, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas svarsto, ar ?mon?s prestižo vert?s amortizacija, numatyta 1988 m. Pelno mokes?io ?statymo 9 straipsnio 7 dalyje, yra suderinama su SESV 49 ir 54 straipsniais. Jis nori žinoti, ar ši priemon?, kuri, jo nuomone, riboja ?sisteigimo laisv?, gali b?ti pateisinama d?l to, kad ji susijusi su situacijomis, kurios n?ra objektyviai panašios, arba pateisinama privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais.

12 D?l mokes?i? inspekcijos argumento, pagal kur? bendrovi? reziden?i? ir bendrovi? nereziden?i?, bendrovi? grup?s nari?, situacijos n?ra panašios, nes pirm?j? atveju rezultatai (pelnas ir nuostoliai) visiškai ?skaitomi patronuojan?iajai bendrovei, o antr?j? atveju tik nuostoliai ir tik turimam akcij? paketui proporcinga dalimi, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas svarsto, ar ?mon?s prestižo vert?s amortizacijos pripažinimas ar atsisakymas pripažinti yra susij?s su skirtinga ši? dviej? kategorij? bendrovi?, bendrovi? grup?s nari?, situacija. Iš ties? bendrovi? grup?je ?mon?s prestižo vert?s amortizacija leidžiama neatsižvelgiant ? tai, ar dukterin? bendrov? gavo pelno, ar patyr? nuostoli? ir ar pasikeit? akcij? paketo vert?, ar ne.

13 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas taip pat pažymi, kad ?mon?s prestižo vert?s amortizacija sumažina akcij? paketo balansin? vert?, kuri yra svarbiausia mokes?i? tikslais, tod?l padid?ja apmokestinamasis pelnas v?lesnio šio akcij? paketo perleidimo atveju. Ta?iau paprastai strateginiai akcij? paketai turimi ilg? laik? ir net tok? paket? perpardavus ?mon?s prestižo vert?s amortizacija suteikia patronuojan?iajai bendrovei finansin? pranašum? taip, kad situacija, ?sigijus bendrov?s rezident?s akcij? paket?, yra palankesn?, nei ?sigijus kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos dukterin?s bendrov?s akcij? paket?.

14 D?l mokes?i? inspekcijos argumento, pagal kur? neegzistuoja ?sisteigimo laisv?s apribojimai, susij? su tarptautiniais akcij? paketais, d?l kuri? nebuvo pasinaudota galimybė ? juos atsižvelgti mokes?i? tikslais, kaip numatyta 1988 m. Pelno mokes?io ?statymo 10 straipsnio 3 dalyje, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad tik vien? kart? pasinaudodamas šia galimybė mokes?i? mok?tojas gali pasirinkti, pirma, perleidus akcij? paket? gauto pelno ar patirt? nuostoli? mokestin? neutralum?, ir, antra, atsižvelgim? ? juos mokes?i? tikslais. Ta?iau jis pažymi, kad net pasinaudojus galimybė atsižvelgti mokes?i? tikslais, ?mon?s prestižo vert?s amortizacija netaikoma turimam bendrov?s nerezident?s akcij? paketui.

15 Šiomis aplinkyb?mis *Verwaltungsgerichtshof* (administracinis teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar pagal SESV 107 straipsnio <...>, taikomo kartu su SESV 108 straipsnio 3 dalimi <...>, nuostatas draudžiama nacionalin? priemon?, pagal kuri? bendrovi? grup?s apmokestinimo atveju, ?sigijus bendrov?s rezident?s akcij? paket?, reikia atlikti ?mon?s prestižo vert?s amortizacij? (kuri sumažina mokes?io baz? ir mokes?io sum?), o kitais pajam? ir bendrovi? apmokestinimo atvejais ?sigijus akcij? paket? tokia ?mon?s prestižo vert?s 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 nerezydentės (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? šis klausimas, kad galėtų priimti sprendimą, nėra aiškios.

17 Remdamasi Sprendimu *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 39 punktas) *IFN-Holding* konkrečiai teigia, kad bylose dėl valstybės pagalbos nacionalinio teismo vienintelis tikslas yra apsaugoti bylos šalies teises, kol Komisija priims galutinį sprendimą pagal SESV 108 straipsnio 3 dalį. Tačiau taip nėra šiuo atveju, nes nėra viena iš pagrindinių bylos šalies nepareiškų 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 pagrindinių 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 priemonėmis, kaip antai nagrinėjamą pagrindinį je byloje, tam tikromis sąlygomis leidžiančių bendrovei, įsigyti 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 pateikusio 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 aplinkybomis reikia nuspręsti, kad akivaizdu, jog pirmasis klausimas neturi jokio ryšio su pagrindinių 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 nagrinjamą pagrindinį bylą, kuris bendrovei grupės apmokestinimo atveju leidžia patronuojančiam bendrovei, sigijusiai bendrovės rezidentės, kuri tampa šios grupės nare, akcijų paketą, amortizuoti monės prestižo vertę neviršijant 50 % akcijų paketo pirkimo kainos, nors tai yra draudžiama sigyjant bendrovės nerezidentės akcijų paketą.

26 Nors iš ESV sutarties nuostatų dėl sistėigimo 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 statymus steigčiai bendrovei steigtis, konkrečiai kalbant, dukterinės bendrovės forma, kitoje valstybėje narėje. Visų pirma sistėigimo 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 dukterinei bendrovei 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 nagrinjamasis pagrindinį bylą, gali sukurti mokesčio lengvatą patronuojančiam bendrovei, sigyjant bendrovės rezidentės akcijų paketą, kai jos prestižo vertė yra teigiama. Iš tiesų, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, galimybė atlikti monės prestižo vertės amortizaciją, kaip tai suprantama pagal 1988 m. Pieno mokesčio statymo 9 straipsnio 7 dalį, sumažina patronuojančiosios bendrovės mokesčio bazę, dėl to ir jos mokesčio sumą.

28 Tokiomis pačiomis aplinkybėmis šios mokesčio lengvatos nesuteikus patronuojančiam bendrovei, kuri sigyja bendrovės nerezidentės akcijų paketą, šiais teisės aktais nustatomas skirtingas patronuojančios bendrovei vertinimas, nepalankus toms patronuojančiosioms bendrovėms, kurios sigyja bendrovei nerezidentės akcijų paketą.

29 Šis skirtingas vertinimas gali kliudyti patronuojančiam bendrovei, kuri sigyja bendrovės nerezidentės akcijų, pasinaudoti sistėigimo laisve, kaip tai suprantama pagal SESV 49 straipsnį, jį atgrasyti nuo dukterinės bendrovei sigijimo 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 nagrinjamą situaciją yra objektyviai panašios, primintina, kad tarptautinės situacijos ir vidaus situacijos panašumas turi būti nagrinjamas atsižvelgiant į nagrinjamą nacionalinės teisės aktą nuostatomis siekiamą tikslą (Sprendimo *Komisija / Suomija*, C-342/10, EU:C:2012:688, 36 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

32 Taigi, kaip nurodė *Verwaltungsgerichtshof* savo prašyme priimti prejudicinį sprendimą, Austrijos statymų leidėjas, priimdamas 2005 m. Mokesčių reformos statymą, norėjo paskatinti bendrovių grupių mokesčių kėrimo iniciatyvą, užtikrindamas vienodą turto pirkimo („asset deal“) ir bendrovės, kuriai priklauso turtas, akcijų paketo pirkimo („share deal“) vertinimą.

33 Tačiau, kadangi pagal pagrindinį bylą nagrinjamą teisės aktą bendrovei grupė 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 ? tok? mokes?i? sistemos tiksl?, kaip nagrin?jamasis pagrindin?je 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 punkt?).

34 Šia išvada neleidžia suabejoti skirtingas dukterini? bendrovi? reziden?i? ir dukterini? bendrovi? nereziden?i? pelno ir nuostoli? ?skaitymas ? patronuojan?iosios bendrov?s pajamas bendrovi? grup?s apmokestinimo tikslais, kuriuo remiasi Austrijos Respublika.

35 Iš ties?, kaip jau pažym?jo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, teis?s aktas, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, leidžia patronuojan?iajai bendrovei amortizuoti ?mon?s prestižo vert? neatsižvelgiant ? tai, ar bendrov?, kurios akcij? paketas turimas, gavo pelno, ar patyr? nuostoli?.

36 Šiomis aplinkyb?mis, kaip išvados 40 punkte nurodo generalin? advokat?, bendrov?s, kurios akcij? paketas ?sigytas, pelno ir nuostoli? ?skaitymas ar ne?skaitymas ? patronuojan?iosios bendrov?s pajamas neturi b?ti laikomas svarbiu kriterijumi lyginant dviej? kategorij? patronuojan?i?j? bendrovi? situacijas atsižvelgiant ? teis?s akto, kaip antai nagrin?jamo pagrindin?je byloje, tiksl?.

37 Šio sprendimo 33 punkte pateikta išvada neleidžia suabejoti ir Austrijos Respublikos argumentu, pagal kur? teis?s akto, kaip antai nagrin?jamo pagrindin?je byloje, tikslas yra „share deal“ vertinti taip pat, kaip „asset deal“. Šios valstyb?s nar?s teigimu, leidimas patronuojan?iajai bendrovei ?sigijus bendrov?s nerezident?s, kuri tampa bendrovi? grup?s nare, akcij? paket? amortizuoti ?mon?s prestižo vert? tarptautiniu atveju leist? „share deal“ prilyginti „asset deal“.

38 Iš ties?, net manant, kad taip yra, teis?s aktas, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, sukuria skirting? patronuojan?iosios bendrov?s, ?sigyjan?ios bendrov?s rezident?s akcij? paket?, ir patronuojan?iosios bendrov?s, ?sigyjan?ios bendrov?s nerezident?s akcij? paket?, vertinim?, nors ši? dviej? bendrovi? kategorij? situacija yra panaši atsižvelgiant ? šio teis?s akto tiksl?, kaip matyti iš šio sprendimo 32 punkto, t. y. sukurti mokes?i? iniciatyv? kuriant bendrovi? grupes.

39 Taigi skirtingo vertinimo, kaip pagrindin?je byloje, pateisinimas gali b?ti siejamas vien su privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Šiuo atveju dar reikia, kad šis skirtingas vertinimas b?t? tinkamas atitinkamo tikslo ?gyvendinimui užtikrinti ir neviršyt? to, kas b?tina jam pasiekti (žr. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C?48/13, EU:C:2014:2087, 25 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

40 Austrijos Respublika mano, kad teis?s akte, kaip antai nagrin?jamame pagrindin?je byloje, nustatytas skirtingas vertinimas pateisinamas darniu valstybi? nari? apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymu, nes ji negali apmokestinti bendrovi? nereziden?i?, bendrovi? grup?s nari?, pelno.

41 Šiuo klausimu reikia priminti, kad, Europos Sąjungos lygmeniu nesant suvienodinimo ar suderinimo priemoni?, valstyb?s nar?s lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo kompetencijos mokes?i? srityje pasiskirstymo kriterijus, kad, be kita ko, b?t? pašalintas dvigubas apmokestinimas ir kad šio pasiskirstymo tarp valstybi? nari? išsaugojimas yra teis?tas Teisingumo Teismo pripažintas principas (žr. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C?48/13, EU:C:2014:2087, 27 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

42 Tačiau, kaip jau nurodyta šio sprendimo 35 punkte, teis?s aktas, kaip antai nagrin?jamas pagrindin?je byloje, leidžia patronuojan?iajai bendrovei amortizuoti ?mon?s prestižo vert?, neatsižvelgiant ? tai, ar bendrov?, kurios akcij? paketas turimas, gavo pelno, ar patyr? nuostoli?. D?l šios mokes?i? lengvatos suteikimo pažym?tina, kad šis teis?s aktas n?ra susij?s su bendrov?s, kurios akcij? paketas ?sigytas, 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 pagrindinio byloje, pateisinamas būtinybe užtikrinti mokesčių sistemos vientisumą.

44 Teisingumo Teismas pripažįsta, kad būtinybė išlaikyti mokesčių sistemos vientisumą gali pateisinti Sutartimi garantuojamą judėjimo laisvę gyvendinimo 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 nagrinjamą teisės aktą tiksliai (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 nagrinjamasis pagrindinio byloje, tarp mokesčių lengvatos, kuri sudaro ūmonės prestižo vertės amortizacija, ir bendrovės rezidentės rezultato škaitymo patronuojančiam 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, kuri sudaro bendrovės, kurios akcijų paketas įsigytas, gauto pelno škaitymas patronuojančiam bendrovei, preziumuojant, kad ji visais atvejais gauna pelną, o ne patiria nuostolį.

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, kuri sudaro ūmonės prestižo vertės amortizacija, iš karto turi poveikį patronuojančiam 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 žmanoma apmokestinti pelną perleidus akcijų paketą, negali būti argumentas dėl mokesčių vientisumo, pateisiantis atsisakymą suteikti šios mokesčių lengvatą tuo atveju, kai patronuojančioji bendrovė įsigyja bendrovės nerezidentės, kuri tampa bendrovei 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 ūmonės 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 nagrinjamame pagrindinio byloje, savaime nenustatytas tiesioginis ryšys tarp, pirma, mokesčių lengvatos, kuri sudaro ūmonės prestižo vertės amortizacija, ir, antra, apmokestinimo, kurį sudaro patronuojančiosios bendrovės pelno, gauto perleidžiant turimą bendrovės rezidentės akcijų paketą, apmokestinimas, todėl nereikia laikyti, kad skirtingas vertinimas, kaip nagrinjamasis pagrindinio byloje, yra pateisinamas

b?tinybe užtikrinti atitinkamos valstyb?s nar?s mokes?i? sistemos vientisum? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C?269/09, EU:C:2012:439, 87 punkt?).

51 Tre?ia, Austrijos Respublikos teigimu, siekiant išsaugoti Austrijos mokes?i? sistemos, pagal kuri? draudžiama atskaityti išlaidas, susijusias su neapmokestinamosiomis pajamomis, vientisum?, yra pateisinama neleisti taikyti min?tos amortizacijos turimiems bendrovi? nereziden?i? akcij? paketams, kurie yra neutral?s mokes?i? atžvilgiu. Iš ties? priešingu atveju šiems akcij? paketams b?t? taikoma dviguba lengvata, o tai nesuderinama su sistema.

52 Ta?iau šis argumentas, pagr?stas kompetencijos apmokestinti bendrovi? nereziden?i? peln? netur?jimu, n?ra susij?s su tiesioginio ryšio tarp lengvatos ir apmokestinimo buvimu, bet iš ties? yra tas pats, kaip argumentas, pagr?stas darniu valstybi? nari? apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu, nurodytu šio sprendimo 40 punkte. Tod?l jis turi b?ti atmestas d?l tos pa?ios priežasties, kaip nurodyta šio sprendimo 42 punkte.

53 Kadangi iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad skirtingas vertinimas, kaip nagrin?jamasis pagrindin?je byloje, yra pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, reikia daryti išvad?, kad jis nesuderinamas su ?sisteigimo laisve.

54 Tod?l ? antr?j? klausim? reikia atsakyti taip: SESV 49 straipsnis draudžia valstyb?s nar?s teis?s akt?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, pagal kur? bendrovi? grup?s apmokestinimo atveju leidžiama patronuojan?iajai bendrovei, ?sigijusiai bendrov?s rezident?s, kuri tampa šios grup?s nare, akcij? paket?, amortizuoti ?mon?s prestižo vert? neviršijant 50 % akcij? paketo pirkimo kainos, nors tai draudžiama ?sigyjant bendrov?s nerezident?s akcij? paket?.

D?l bylin?jimosi išlaid?

55 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:

SESV 49 straipsnis draudžia valstyb?s nar?s teis?s akt?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, pagal kur? bendrovi? grup?s apmokestinimo atveju leidžiama patronuojan?iajai bendrovei, ?sigijusiai bendrov?s rezident?s, kuri tampa šios grup?s nare, akcij? paket?, amortizuoti ?mon?s prestižo vert? neviršijant 50 % akcij? paketo pirkimo kainos, nors tai draudžiama ?sigyjant bendrov?s nerezident?s akcij? paket?.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.