

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. birželio 19 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Pelno mokestis – Bendrovių grupė – Įsisteigimo laisvė – Patronuojamosios bendrovės nerezidentų patirtų nuostolių atskaitymas – Sąvoka „galutiniai nuostoliai“ – Patronuojamosios bendrovės atliktas patronuojamosios bendrovės prijungimas – Patronuojamosios bendrovės rezidavimo valstybės teisės aktai, pagal kuriuos vykstant jungimuisi leidžiama atskaityti nuostolius tik juos patyrusiam subjektui“

Byloje C-607/17

dėl *Högsta förvaltningsdomstolen* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Švedija) 2017 m. spalio 5 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2017 m. spalio 24 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Skatteverket

prieš

Memira Holding AB

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas J.-C. Bonichot (pranešėjas), teisėjai C. Toader, A. Rosas, L. Bay Larsen ir M. Safjan,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorą C. Strömholm, administratorų,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2018 m. spalio 24 d. posėdžiui,

išnagrinęjųs pastabas, pateiktas:

- *Skatteverket*, atstovaujamos J. Anderberg,
- *Memira Holding AB*, atstovaujamos L. Staberg,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk, A. Alriksson, C. Meyer-Seitz, H. Shev, H. Eklinder, L. Zettergren ir J. Lundberg,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos iš pradžių T. Henze ir R. Kanitz, vėliau R. Kanitz,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* G. De Socio,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos S. Hartikainen,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos S. Brandon ir G. Brown, padedamų

baristerio D. Yates,

– Europos Komisijos, atstovaujamos K. Simonsson ir N. Gossement, E. Ljung Rasmussen ir G. Tolstoy,

susipažinęs su 2019 m. sausio 10 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49 straipsnio, siejamo su SESV 54 straipsniu, išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Skatteverket* (mokesčių administratorius, Švedija) ir *Memira Holding AB* (toliau – *Memira*) ginčą dėl šios bendrovės galimybės pelno mokesčio tikslais atskaityti kitoje valstybėje narėje steigtos patronuojamosios bendrovės nuostolius, darant prielaidą, kad ši patronuojamoji bendrovė prijungiama.

Teisinis pagrindas

Švedijos teisė

3 Įmonių susijungimo apmokestinimo tvarką reglamentuoja *Inkomstskattelag* (1999: 1229) (Pajamų mokesčio įstatymas (1999:1229) 37 skyriaus nuostatos.

4 Šio skyriaus 16–29 straipsniuose nustatytos specialios mokesčių taisyklės, taikomos reikalavimus atitinkantiems susijungimams.

5 Tam, kad susijungimas būtų laikomas tokiu, pagal šio skyriaus 11 ir 12 straipsnius reikalaujama, kad prieš pat susijungimą, viena vertus, įmonė perleidžia sumokėtą mokestį Švedijoje bent nuo dalies pajamų iš savo ekonominės veiklos, kita vertus, iš karto po susijungimo įmonė perėmėja sumokėtą mokestį Švedijoje nuo pajamų iš ekonominės veiklos, dėl kurios buvo apmokestinta įmonė perleidžia. Be to, aptariamoms pajamos neturėtų būti atleistos nuo mokesčių Švedijoje dėl mokesčių sutarties.

6 Reikalavimus atitinkančio susijungimo atveju Pajamų mokesčio įstatymo 37 skyriaus 17 ir 18 straipsniuose numatyta, kad, kiek tai susiję su šio skyriaus 11 straipsnyje numatyta ekonomine veikla, bendrovė perleidžia negali deklaruoti pajamų ir atskaityti išlaidų, susijusių su susijungimu, o bendrovė perėmėja pakeičia bendrovė perleidžiamą, kiek tai susiję su šios veiklos apmokestinimu. Šis pakeitimas, be kita ko, reiškia, kad bendrovė perėmėja gali atskaityti bendrovės perleidžios ankstesnį mokestinį metų nuostolius, laikydamasi tam tikrų šio skyriaus 21–26 straipsniuose nustatytų ribų.

7 Pajamų mokesčio įstatymo 35 skyriuje numatyta tarptautinė grupės lengvata, leidžianti perkelti 100 % priklausančios patronuojamosios bendrovės, turinčios registruotą būveinę Europos ekonominės erdvės (EEE) valstybėje narėje, patirtus galutinius nuostolius, su sąlyga, kad, be kita ko, ji priklauso tiesiogiai, ji buvo likviduota ir patronuojančioji bendrovė per susijusią bendrovę nevykdė veiklos patronuojamosios bendrovės valstybėje likvidavimo metu. Vis dėlto, kaip teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, šios nuostatos netaikomos susijungimams.

Vokietijos teisė

8 Iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo išvad?, kuri? negin?ijo Vokietijos vyriausyb?, matyti, kad pagal Vokietijos teis? draudžiama perkelti nuostolius tarp Vokietijoje apmokestinam? ?moni? susijungimo atveju.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

9 *Memira* yra pagal Švedijos teis? ?steigta bendrov?, kuri per savo patronuojam?sias bendroves vykdo veikl? oftalmologin?s chirurgijos srityje. Vokietijoje jai priklauso tik viena bendrov?, kuri turi ir valdo klinikas. Kadangi ši patronuojamoji bendrov? buvo nuostolinga, *Memira* jai suteik? paskol? veiklai finansuoti, bet nes?kmingai. Patronuojamosios bendrov?s veikla baig?si, o jos balanse liko tik skolos ir tam tikro likvidaus turto.

10 *Memira* planuoja prisijungti Vokietijos patronuojam?j? bendrov? tarptautinio susijungimo b?du, kuris reiškia veiklos vykdymo nutraukim? jos nelikviduojant, paskui *Memira* nebevykdys jokios tiesiogin?s ar netiesiogin?s veiklos Vokietijoje.

11 *Memira* Vokietijos patronuojamosios bendrov?s nuostoliai, kuri? nebuvo galima atskaityti iš buvusio pelno, sudaro 7,6 mln. eur?. Vokietijos bendrovi?, susijusi? su šia patronuojam?ja bendrove, pelno mokes?io tikslais juos buvo galima atskaityti arba iš einamojo pelno, arba neribot? laik? iš v?lesnio pelno. Vis d?lto jie negal?jo b?ti atskaityti *Memira* ankstesniame punkte nurodytu atveju, nes Vokietijos teis? draudžia perkelti tokius nuostolius kitai bendrovei, apmokestinamai Vokietijoje, susijungimo atveju.

12 Šiomis aplinkyb?mis *Memira* papraš? *Skattettsnämnden* (Mokestinin? gin?? komisija, Švedija) pateikti išaiškinim?, siekdama sužinoti, ar tuo atveju, jei ?gyvendint? susijungimo projekt?, ji gal?t? pasinaudoti ?sisteigimo laisve ir atskaityti savo Vokietijos patronuojamosios bendrov?s nuostolius iš savo pelno mokes?io Švedijoje. ? š? klausim? ji gavo neigiam? atsakym?.

13 Šiuo klausimu išaiškiniame nurodyta, kad *Memira* Vokietijos patronuojamosios bendrov?s nuostoli? negali perimti patronuojan?ioji bendrov?, remiantis Švedijos teise, susijusia su reikalavimus atitinkan?i? susijungim? apmokestinimu, nes netenkinama s?lyga, kad ši patronuojamoji bendrov? b?t? apmokestinama Švedijoje. Be to, teis? atskaityti negali b?ti suteikta pagal grup?s lengvat? reglamentuojan?ias nuostatas, nes šios nuostatos nesusijusios su *Memira* nurodytu atveju.

14 Mokestinin? gin?? komisija sutiko, kad toks atvejis yra ?sisteigimo laisv?s apribojimas, bet nusprend?, kad pagal 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendime *Marks & Spencer* (C?446/03, toliau – Sprendimas *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763) suformuot? jurisprudencij? šis apribojimas gali b?ti pateisinamas, jei laikomasi proporcingumo principo, tod?l nagrin?jami nuostoliai nepriskiriami vienai iš šio sprendimo 55 punkte nurodyt? situacij?, kai jie laikomi „galutiniais“.

15 Remdamasi Teisingumo Teismo jurisprudencija Mokestinin? gin?? komisija nusprend?, kad norint nustatyti, ar nagrin?jami nuostoliai yra galutiniai, reikia atsižvelgti ? tiems nuostoliams taikom? vertinim? pagal patronuojamosios bendrov?s valstyb?s teis?s aktus. Šiuo klausimu ji pažym?jo, kad Vokietijos teis?je nenumatyta galimyb? nuostolius panaudoti susijungimo su kita Vokietijoje apmokestinam?ja ?mone atveju ir iš to darytina išvada, kad nuostoliai neturi b?ti laikomi galutiniais.

16 Mokestinin? gin?? komisijos trys nariai atskiroje nuomon?je teig? priešingai: kad *Memira* Vokietijos patronuojamosios bendrov?s nuostoliai turi b?ti laikomi galutiniais, nes *Memira* neturi jokios ?mon?s Vokietijoje, taip pat jokios ?mon?s, turin?ios nuolatin? buvein? Vokietijoje, su kuria patronuojamoji bendrov? gal?t? b?ti sujungta. Tod?l aplinkyb?, kad pagal Vokietijos teis?

negalima perkelti nuostolių, kai vykdomas susijungimas su kita Vokietijoje apmokestinama įmone, neturi reikšmės sprendžiant, ar patronuojamosios bendrovės nuostoliai yra galutiniai.

17 Mokestininių įmonių komisijos išaiškinimų tiek mokesčių administratorius, tiek *Memira* skundžiant *Högsta förvaltningsdomstolen* (Aukščiausiasis administracinis teismas, Švedija).

18 Šis teismas mano, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, visų pirma 2013 m. vasario 21 d. Sprendime A (C-123/11, EU:C:2013:84), nenurodyta, ar vertinant patronuojamosios bendrovės nuostolius galutinio pobūdžio reikia atsižvelgti į patronuojamosios bendrovės rezidavimo valstybės teisės aktų suteiktas galimybes kitiems subjektams atsižvelgti į šiuos nuostolius, o jei taip, kaip reikia atsižvelgti į šiuos teisės aktus.

19 Šiomis aplinkybėmis *Högsta förvaltningsdomstolen* (Aukščiausiasis administracinis teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar vertinant, ar kitoje valstybėje narėje įsteigtos patronuojamosios bendrovės patirti nuostoliai yra galutiniai, kaip tai suprantama, *inter alia*, pagal [2013 m. vasario 21 d. Sprendimą A (C-123/11, EU:C:2013:84)], todėl patronuojančioji bendrovė gali atskaityti nuostolius, remdamasi SESV 49 straipsniu, reikia atsižvelgti į tai, kad patronuojamosios bendrovės valstybės teisės nuostatose ribojama kito subjekto nei tas, kuris patyrė nuostolių, galimybę tuos nuostolius atskaityti?

2. Jei reikia atsižvelgti į apribojimą, kaip nurodytas pirmajame klausime, ar reikia atsižvelgti į tai, ar nagrinėjamu atveju patronuojamosios bendrovės valstybėje realiai egzistuoja koks nors kitas subjektas, kuris būtų galintis atskaityti nuostolius, jei toks atskaitymas ten būtų buvęs leistinas?“

Dėl prejudicinių klausimų

20 Pirmiausia primintina, kad Sprendimo *Marks & Spencer* 43–51 punktuose Teisingumo Teismas nusprendė, kad įsisteigimo laisvės apribojimas, kuriuo ribojama bendrovės teisė atskaityti užsienio patronuojamosios bendrovės nuostolius, nors toks atskaitymas leistinas patronuojamajai bendrovei rezidentei, pateisinamas poreikiu išlaikyti subalansuotą apmokestinimo galios paskirstymą tarp valstybių narių ir užkirsti kelią dvigubam nuostolių panaudojimui ir mokesčių vengimui.

21 Vis dėlto šio sprendimo 55 punkte Teisingumo Teismas aiškiai nurodė, kad net jei tai iš esmės pateisinamas apribojimas, yra neproporcinga, kai patronuojančiosios bendrovės rezidavimo valstybė narė neleidžia jai savo lygmeniu mokesčių tikslais atsižvelgti į patronuojamosios bendrovės nerezidentų nuostolius, laikomus galutiniais, tokiu atveju kai:

– patronuojamoji bendrovė nerezidentė išnaudojo atsižvelgimo į nuostolius galimybes, kurias egzistuoja jos rezidavimo valstybėje, paprašydama lengvatos atitinkamais mokestiniais metais bei ankstesniais mokestiniais metais, tam tikrais atvejais perkeldama šiuos nuostolius trečiajam asmeniui ar įskaičiuodama minėtus nuostolius į patronuojamosios bendrovės ankstesnį finansinį metą, ir

– nėra galimybių užsienio patronuojamosios bendrovės nuostolius atsižvelgti jos rezidavimo valstybėje būsimais jos ar trečiojo asmens, kai šiam perleidžiama patronuojamoji bendrovė, finansiniais metais.

Dėl pirmojo klausimo

22 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia

sužinoti, koki? reikšm? vertinant patronuojamosios bendrov?s nerezident?s nuostoli? galutin? pob?d?, kaip tai suprantama pagal Sprendimo *Marks & Spencer* 55 punkt?, reikia suteikti aplinkybei, kad patronuojamosios bendrov?s valstyb? nar? susijungimo atveju neleidžia perkelti vienos bendrov?s nuostoli? kitam mokes?i? mok?tojai, nors tok? perk?lim? numato patronuojan?iosios bendrov?s valstyb? nar? bendrovi? reziden?i? susijungimo atveju.

23 Teisingumo Teismo prašoma išaiškinti, ar tokia situacija, kaip nurodyta *Memira*, patenka tarp situacij?, Teisingumo Teismo nurodyt? Sprendimo *Marks & Spencer* 55 punkto antroje ?traukoje, kai n?ra galimyb?s atsižvelgti ? užsienio patronuojamosios bendrov?s nuostolius jos rezidavimo valstyb?je b?sima finansiniais metais.

24 Šiuo klausimu pakanka priminti, kad Sprendimo *Marks & Spencer* 55 punkto antroje ?traukoje išd?stytuose Teisingumo Teismo motyvuose aiškiai nurodyta, kad faktas, jog ne?manoma nustatyti galutinio nuostoli? pob?džio, gali b?ti susij?s su tre?iojo asmens atsižvelgimu ? juos b?sima finansiniais metais, vis? pirma tuo atveju, kai patronuojamoji bendrov? perleidžiama šiam tre?iajam asmeniui.

25 Esant tokiai situacijai, kaip nurodyta *Memira*, ir net jei prireikus b?t? nustatyta, kad n?ra kit? galimybi?, numatyt? Sprendimo *Marks & Spencer* 55 punkte, nuostoliai negali b?ti laikomi galutiniais, jei vis dar galima juos ekonomiškai panaudoti perk?lus tre?iajam asmeniui.

26 Iš ties?, kaip išvados 65–70 punktuose teig? generalin? advokat?, bendrai negalima atmesti galimyb?s, kad tre?iasis asmuo gali atsižvelgti ? patronuojamosios bendrov?s nuostolius mokes?i? tikslais šios bendrov?s rezidavimo valstyb?je, pavyzdžiui, po šios bendrov?s perleidimo už kain?, apiman?i? mokes?io lengvatos, kuri? sudaro gal?jimas atskaityti nuostolius ateityje, vert? (šiuo klausimu žr. 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo A, C?123/11, EU:C:2013:84, 52 ir paskesnius punktus ir tos pa?ios dienos Sprendimo *Holmen*, C?608/17, 38 punkt?).

27 Taigi, esant tokiai situacijai, kaip nurodyta *Memira*, kai ji ne?rodo, kad ankstesniame punkte min?tos galimybės n?ra, vien aplinkyb?s, kad patronuojamosios bendrov?s rezidavimo valstyb? neleidžia perkelti nuostoli? susijungimo atveju, savaime nepakanka, kad patronuojamosios bendrov?s nuostoliai b?t? laikomi galutiniais.

28 Taigi ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti taip: siekiant ?vertinti patronuojamosios bendrov?s nerezident?s nuostoli? galutin? pob?d?, kaip tai suprantama pagal Sprendimo *Marks & Spencer* 55 punkt?, aplinkyb?, kad patronuojamosios bendrov?s valstyb? nar? neleidžia perkelti vienos bendrov?s nuostoli? kitam mokes?i? mok?tojai susijungimo atveju, nors tok? perk?lim? numato patronuojan?iosios bendrov?s valstyb? nar? bendrovi? reziden?i? susijungimo atveju, n?ra lemiamą, nebent patronuojan?ioji bendrov? ?rodo, kad perleidžiant jai ne?manoma ?vertinti ši? nuostoli? taip, kad tre?iasis asmuo ? juos gal?t? atsižvelgti mokes?i? tikslais b?sima finansiniais metais.

D?l antrojo klausimo

29 Antruoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar tuo atveju, jei pirmajame klausime nurodyta aplinkyb? tapt? reikšminga, reik?t? atsižvelgti ? tai, kad patronuojamosios bendrov?s rezidavimo valstyb?je n?ra kito subjekto, kuris b?t? gal?j?s atskaityti nuostolius susijungimo atveju, jei b?t? leista atskaityti.

30 Šiuo klausimu, kaip nurodyta atsakant ? pirm?j? klausim?, nuostoli? perk?limo susijungiant apribojimai, kylantys iš patronuojamosios bendrov?s rezidavimo valstyb?s teis?s akt?, n?ra lemiami, kol patronuojan?ioji bendrov? ne?rodo, kad nuostoli? negali panaudoti tre?iasis asmuo, vis? pirma po perleidimo, ? kurio kain? ?traukta nuostoli? mokestin? vert?.

31 Jeigu toks ?rodymas b?t? pateiktas, o kitos Sprendimo *Marks & Spencer* 55 punkte nurodytos s?lygos taip pat patenkintos, mokes?i? institucijos tur?t? atsižvelgti ? tai, kad patronuojamosios bendrov?s nerezident?s nuostoliai yra galutiniai, tod?l neproporcinga neleisti patronuojan?iajai bendrovei ? juos atsižvelgti savo lygmeniu.

32 Atsižvelgiant ? tai, vertinant nuostoli? galutin? pob?d? nesvarbu, ar nuostolingos patronuojamosios bendrov?s rezidavimo valstyb?je yra kit? subjekt?, gal?jusi? persikelti patronuojamosios bendrov?s nuostolius susijungiant, jei tokia galimyb? b?t? buvusi suteikta.

33 Taigi ? antr?j? klausim? reikia atsakyti taip: tuo atveju, jei pirmajame klausime nurodyta aplinkyb? yra reikšminga, nesvarbus faktas, kad patronuojamosios bendrov?s rezidavimo valstyb?je n?ra kito subjekto, gal?jusio atskaityti šiuos nuostolius susijungimo atveju, jei toks atskaitymas b?t? leistinas.

D?l bylin?jimosi išlaid?

34 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1. **Siekiant ?vertinti patronuojamosios bendrov?s nerezident?s nuostoli? galutin? pob?d?, kaip tai suprantama pagal 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer* (C? 446/03, EU:C:2005:763) 55 punkt?, aplinkyb?, kad patronuojamosios bendrov?s valstyb? nar? neleidžia perkelti vienos bendrov?s nuostoli? kitam mokes?i? mok?tojiui susijungimo atveju, nors tok? perk?lim? numato patronuojan?iosios bendrov?s valstyb? nar? bendrovei? reziden?i? susijungimo atveju, n?ra lemiamas, nebent patronuojan?ioji bendrov? ?rodo, kad perleidžiant jai ne?manoma ?vertinti ši? nuostoli? taip, kad tre?iasis asmuo ? juos gal?t? atsižvelgti mokes?i? tikslais b?sima finansiniais metais.**

2. **Tuo atveju, jei pirmajame klausime nurodyta aplinkyb? yra reikšminga, nesvarbus faktas, kad patronuojamosios bendrov?s rezidavimo valstyb?je n?ra kito subjekto, gal?jusio atskaityti šiuos nuostolius susijungimo atveju, jei toks atskaitymas b?t? leistinas.**

Parašai.

* Proceso kalba: šved?.