

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*, atstovaujamą *Steuerberater* A. Damböck ir B. Stürzlinger,

– Austrijos vyriausybės, atstovaujamą J. Bauer,

– Europos Komisijos, atstovaujamą 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. Peln? 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. Peln? 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. Peln? 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 vert? laikomas skirtumas, proporcingas turimam akcij? paketui, tarp bendrov?s, kurios akcij? paketas turimas, nuosavo kapitalo, kaip jis apibr?žiamas komercin?s teis?s aktuose, pridėdant 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. Peln? mokes?io ?statymo 10 straipsnio, susijusio su tarptautiniu akcij? paketu, 2 ir 3 dalyse nustatyta:

„(2) Peln? 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 metą laikotarpiu priklauso mažiausiai dešimtadalis kapitalo dalių:

- a) bendrovių nerezidentų, kurios prilyginamos nacionalinei kapitalo bendrovei;
- b) kitų bendrovių nerezidentų, atitinkančių <...> taikytinos redakcijos 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB [dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos visų 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 metą laikotarpis netaikomas dalims, įsigytoms 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 mokestinis neutralumas netaikomas tokiais atvejais:

1. Pateikdamas pelno mokesčio 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 paketą mokesčių tikslais).

<...>

Pagrindinės bylos aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

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

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

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

apmokestinam? bendrovi? akcij? paketu, kaip numatyta 1988 m. Peln? 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? dėl šio sprendimo, svarsto, pirma, ar ?mon?s prestižo vert?s amortizacija, numatyta 1988 m. Peln? 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. Peln? 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 dėl to, kad ji susijusi su situacijomis, kurios n?ra objektyviai panašios, arba pateisinama privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais.

12 Dėl 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, todėl 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 Dėl mokes?i? inspekcijos argumento, pagal kur? neegzistuoja ?sisteigimo laisv?s apribojimai, susij? su tarptautiniais akcij? paketais, dėl kuri? nebuvo pasinaudota galimybė ? juos atsižvelgti mokes?i? tikslais, kaip numatyta 1988 m. Peln? mokes?io ?statymo 10 straipsnio 3 dalyje, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad tik vien? kart? pasinaudodamas šia galimybe 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 galimybe 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 priežastys, dėl kurių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia atsakymo į šį klausimą, kad galėtų priimti sprendimą, nėra aiškios.

17 Remdamasi Sprendimu *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 39 punktas) *IFN-Holding* konkrečiai teigia, kad byloje 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. Perno 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 pagrindinės 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 nagrinėjamo pagrindinėje byloje, tam tikromis sąlygomis leidžiančių bendrovei, įsigyjančiai 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 pateikusių 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 aplinkybėmis reikia nuspręsti, kad akivaizdu, jog pirmasis klausimas neturi jokio ryšio su pagrindinės 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 patronuojančiajai bendrovei, įsigijusiai bendrovės rezidentės, kuri tampa šios grupės nare, akcijų paketą, amortizuoti įmonės prestižo vertę neviršijant 50 % akcijų paketo pirkimo kainos, nors tai yra draudžiama įsigyjant 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 ją taip pat draudžiama kilmės valstybei narei trukdyti savo piliečiams arba pagal jos įstatymus steigtai bendrovei steigtis, konkrečiai kalbant, dukterinės bendrovės forma, kitoje valstybėje narėje. Visų pirma sistėigimo laisvę 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 patronuojančiajai bendrovei, įsigyjančiai bendrovės rezidentės akcijų paketą, kai jos prestižo vertė yra teigiama. Iš tiesų, kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, galimybę atlikti įmonės prestižo vertės amortizaciją, kaip tai suprantama pagal 1988 m. Pelną mokesčio įstatymo 9 straipsnio 7 dalį, sumažina patronuojančiosios bendrovės mokesčio bazę, dėl to ir jos mokesčio sumą.

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

29 Šis skirtingas vertinimas gali kliudyti patronuojančiajai bendrovei, kuri įsigyja bendrovės nerezidentės akcijų, pasinaudoti sistėigimo laisve, kaip tai suprantama pagal SESV 49 straipsnį, jį atgrasyti nuo dukterinės bendrovės įsigijimo 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 nagrinjamąsias situacijas 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 įstatymų leidėjas, priimdamas 2005 m. Mokesčių reformos įstatymą, 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 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, ?sigijan?ios bendrov?s rezident?s akcij? paket?, ir patronuojan?iosios bendrov?s, ?sigijan?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?. Dėl 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 laisvės įgyvendinimo 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 nagrinėjamo teisės akto tikslą (Sprendimo *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 48 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką).

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 įmonės prestižo vertės amortizacija, ir bendrovės rezidentės rezultato įskaitymo patronuojančiajai 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 įskaitymas patronuojančiajai bendrovei, preziumuojant, kad ji visais atvejais gauna pelną, o ne patiria nuostolių.

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 įmonės prestižo vertės amortizacija, iš karto turi poveikį patronuojančiajai 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 įmanoma apmokestinti pelną perleidus akcijų paketą, negali būti argumentas dėl mokesčių vientisumo, pateisinantis atsisakymą suteikti šių mokesčių lengvatą tuo atveju, kai patronuojančioji bendrovė įsigyja bendrovės nerezidentės, kuri tampa bendrove 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 įmonės 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 įmonės 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

būtinybe užtikrinti atitinkamos valstybės narės mokesčių sistemos vientisumą (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Komisija / Ispanija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 87 punktą).

51 Trečia, Austrijos Respublikos teigimu, siekiant išsaugoti Austrijos mokesčių sistemos, pagal kurią draudžiama atskaityti išlaidas, susijusias su neapmokestinamosiomis pajamomis, vientisumą, yra pateisinama neleisti taikyti minėtos amortizacijos turimiems bendrovių nerezidentų akcijų paketams, kurie yra neutralūs mokesčių atžvilgiu. Iš tiesų priešingu atveju šiems akcijų paketams būtų taikoma dviguba lengvata, o tai nesuderinama su sistema.

52 Tačiau šis argumentas, pagrįstas kompetencijos apmokestinti bendrovių nerezidentų pelną neturėjimu, nėra susijęs su tiesioginio ryšio tarp lengvatos ir apmokestinimo buvimu, bet iš tiesų yra tas pats, kaip argumentas, pagrįstas darniu valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu, nurodytu šio sprendimo 40 punkte. Todėl jis turi būti atmestas dėl tos pačios priežasties, kaip nurodyta šio sprendimo 42 punkte.

53 Kadangi iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos nematyti, kad skirtingas vertinimas, kaip nagrinjamasis pagrindinis byloje, yra pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, reikia daryti išvadą, kad jis nesuderinamas su sąsisteigimo laisve.

54 Todėl antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: SESV 49 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktą, kaip antai nagrinjamą pagrindinis byloje, pagal kurį bendrovių grupės apmokestinimo atveju leidžiama patronuojančiam bendrovei, įsigijusiai bendrovės rezidentams, kuri tampa šios grupės nare, akcijų paketą, amortizuoti įmonės prestižo vertę neviršijant 50 % akcijų paketo pirkimo kainos, nors tai draudžiama įsigyjant bendrovės nerezidentų akcijų paketą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

55 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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:

SESV 49 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktą, kaip antai nagrinjamą pagrindinis byloje, pagal kurį bendrovių grupės apmokestinimo atveju leidžiama patronuojančiam bendrovei, įsigijusiai bendrovės rezidentams, kuri tampa šios grupės nare, akcijų paketą, amortizuoti įmonės prestižo vertę neviršijant 50 % akcijų paketo pirkimo kainos, nors tai draudžiama įsigyjant bendrovės nerezidentų akcijų paketą.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.