

62016CJ0650

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. birželio 12 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – SESV 49 straipsnis – Pelnų mokestis – ?sisteigimo laisvė – Bendrovų rezidentų – Apmokestinamasis pelnas – Mokesčių lengvata – Nuolatinių buveinių rezidentų patirtų nuostolių atskaitymas – Leidimas – Nuolatinių buveinių nerezidentų patirtų nuostolių atskaitymas – Neįtraukimas – Išimtis – Pasirenkama bendro tarptautinio apmokestinimo tvarka“

Byloje C-650/16

dėl Østre Landsret (Rytų regiono apeliacinis teismas, Danija) 2016 m. gruodžio 12 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2016 m. gruodžio 19 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

A/S Bevola,

Jens W. Trock ApS

prieš

Skatteministeriet

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas K. Lenaerts, pirmininko pavaduotojas A. Tizzano, kolegijų pirmininkai M. Ilešis, L. Bay Larsen, A. Rosas ir J. Malenovský, teisėjai J.-C. Bonichot (pranešėjas), M. Safjan, D. Šváby, A. Prechal, C. Lycourgos, M. Vilaras ir E. Regan,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

posėdžio sekretorius R. Schiano, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2017 m. spalio 25 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

–

A/S Bevola ir Jens W. Trock ApS, atstovaujantys advokat H. Peytz,

–

Skatteministeriet, atstovaujamos advokat S. Horsbøl Jensen,

–

Danijos vyriausybės, atstovaujamos C. Thorning, padedamo advokat S. Horsbøl Jensen,

–
Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze,

–
Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos avvocato dello Stato G. De Socio,

–
Austrijos vyriausybės, atstovaujamos F. Koppensteiner ir G. Eberhard ir E. Lachmayer,

–
Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir R. Lyal bei S. Maaløe,

susipažinęs su 2018 m. sausio 17 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima šį

Sprendimą

1

Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49 straipsnio išaiškinimo.

2

Šis prašymas pateiktas nagrinėjant pagal Danijos teisę steigtą bendrovę A/S Bevola ir Jens W. Trock ApS giną su Skatteministeriet (Finansų ministerija, Danija) dėl Danijos institucijų atsisakymo leisti Bevola iš apmokestinamųjų pajamų atskaityti jos Suomijos filialo patirtus nuostolius.

Danijos teisė

3

Selskabsskatteloven (Pelno mokesčio įstatymas) su pakeitimais, padarytais 2005 m. birželio 6 d. įstatymu Nr. 426 (toliau – Pelno mokesčio įstatymas), 8 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„Į apmokestinamąsias pajamas neįtraukiamos pajamos ir išlaidos, susijusios su nuolatine buveine arba nekilnojamuoju turtu, esančiu užsienio valstybėje, Farerų salose arba Grenlandijoje, išskyrus 31A straipsnyje numatytus atvejus <...>“

4

Šio įstatymo 31 straipsnyje nurodyta:

„1) Tą pačią grupę sudarančios bendrovės, susivienijimai ir kiti subjektai <...> apmokestinami kartu (bendras nacionalinis apmokestinimas). „Tą pačią grupę sudarančiomis bendrovėmis, susivienijimais ir kitais subjektais“ laikomi bendrovės, susivienijimai ir kiti subjektai, kurie sudaro tą pačią grupę bet kuriuo mokestinio laikotarpio momentu (žr. 31C straipsnį). Taikant 2–7 dalis nekilnojamasis turtas prilyginamas nuolatinėms buveinėms. „Galutinė patronuojančioji bendrovė“ laikoma bendrove, kuri yra patronuojančioji bendrovė, bet nėra patronuojamoji bendrovė (žr. 31C

straipsn?).

2) Bendrai apmokestinamos bendrovės rengia bendrą pajamų ataskaitą, kurioje nurodoma kiekvienos bendrovės, kuriai taikomas bendras apmokestinimas, apmokestinamųjų pajamų suma, apskaičiuota pagal bendrąsias mokesčių teisės aktų normas atsižvelgiant į bendrai apmokestinamoms bendrovėms taikomas išimtis. Nuolatinės buveinės nuostoliai gali būti atskaitomi iš kitos bendrovės pajamų, tik jeigu pagal užsienio valstybės, Farerų salų arba Grenlandijos, kuri reziduoja bendrovė, normas nuostoliai negali būti traukti rengiant pajamų ataskaitą toje užsienio valstybėje, Farerų salose arba Grenlandijoje, kur reziduoja bendrovė, arba jeigu buvo pasirinktas bendras tarptautinis apmokestinimas pagal 31A straipsnį. Bendros apmokestinamosios pajamos apskaičiuojamos tik atskaičius kiekvienos bendrovės ankstesnį laikotarpį nuostolius, kurie galėjo būti perkelti į vėlesnius mokestinius metus. Jeigu bendra apmokestinamųjų pajamų suma yra teigiama, pelnas proporcingai paskirstomas pelningoms bendrovėms. Jeigu bendra apmokestinamųjų pajamų suma yra neigiama, nuostoliai proporcingai paskirstomi nuostolingoms bendrovėms ir atitinkamoje bendrovėje perkeliama į kitus mokestinius metus, kad galėtų būti atskaityti kitais mokestiniais metais. Bendrovės nuostoliai, atsiradę prieš bendro apmokestinimo laikotarpius, gali būti atskaityti tik iš tos pačios bendrovės pelno. Perkeliant nuostolius, pirmiausia į kitus mokestinius metus perkeliama seniausieji susidarę nuostoliai. Bendrovės nuostoliai, susiję su ankstesniais mokestiniais metais, gali būti atskaityti iš kitos bendrovės pelno, tik jeigu nuostoliai susidarę per mokestinius metus, kuriais bendrovė buvo bendrai apmokestinamos ir bendras apmokestinimas nebuvo pertrauktas.

<...>

4) Bendro nacionalinio apmokestinimo atveju galutinį patronuojančioji bendrovė, kuri yra bendrai apmokestinama, paskiriama valdančioji bendrove bendro apmokestinimo tikslais. Jeigu nėra Danijos galutinės patronuojančiosios bendrovės ir yra tik vienos horizontaliai susijusios asocijuotosios bendrovės, kurios apmokestinamos Danijoje, viena iš šių bendrovių, kuriai taikomas bendras apmokestinimas, paskiriama valdančioji bendrove. <...> Valdančioji bendrovė sumoka bendrą pajamų mokestį. <...>

5) Visos bendrai apmokestinamos bendrovės apskaičiuoja apmokestinamąsias pajamas už tą patį laikotarpį kaip ir valdančioji bendrovė, neatsižvelgdamos į apskaitos metus pagal įmonių teisės normas (žr. 10 straipsnio 5 dalį).

<...>

7) Apskaičiuodama apmokestinamąsias pajamas bendrai apmokestinama bendrovė gali pasirinkti neatsižvelgti į nuostolius, perkeltus iš ankstesnių mokestinių metų. Į nuostolius, atitinkančius bendrai apmokestinamos Danijoje steigtos nuolatinės buveinės arba patronuojamosios bendrovės apmokestinamąsias pajamas, gali būti neatsižvelgta, kai nuolatinės buveinės arba patronuojamosios bendrovės pajamos traukiamos į užsienyje sudaromą pajamų ataskaitą. Šiuo atveju taikoma sąlyga, kad atitinkamos valstybės taikomas įskaitymas Danijos mokesčių sutaptų su mokesčių įskaitymo metodu, numatytu įstatymo dėl valstybinio pajamų mokesčio nustatymo 33 straipsnyje. Suma, kuri neatsižvelgta, perkeliama į kitus mokestinius metus pagal įstatymo dėl valstybinio pajamų mokesčio nustatymo 15 straipsnį. Jeigu atsižvelgiama į sumą, mažesnę už visus nuostolius, ši suma proporcingai paskirstoma kiekvienam nuostolių šaltiniui.“

„Galutin? patronuojan?ioji bendrov? gali pasirinkti, kad tos pa?ios grup?s bendrov?ms, susivienijimams ir kitiems subjektams, kuriems taikoma bendro apmokestinimo tvarka pagal 31 straipsn?, bendras apmokestinimas bus taikomas grup?s u?sienio bendrov?ms, susivienijimams ir kitiems subjektams, kuri? n? vienas dalyvis n?ra asmeniškai atsakingas u? bendrov?s prievoles ir kurie paskirsto peln? proporcingai pasirašytam kapitalui (bendras tarptautinis apmokestinimas). Šis sprendimas taip pat taikomas visoms u?sienio nuolatin?ms buvein?ms ir u?sienyje esan?iam nekilnojamajam turtui, kurie priklauso bendrai apmokestinamoms Danijos ir u?sienio bendrov?ms, susivienijimams ir kitiems subjektams. 31 straipsnio nuostatos d?l bendro nacionalinio apmokestinimo mutatis mutandis taikomos bendram tarptautiniam apmokestinimui su 2–14 dalyse ?tvirtintais papildymais ir išimtimis. <...>“

6

Šio ?statymo 31A straipsnio 3 dalis suformuluota taip:

„Pasirinkimas, kad bus taikomas bendras tarptautinis apmokestinimas, patronuojan?iajai bendrovei galioja 10 met?, nepažeidžiant šešto ir septinto sakinio nuostat?. <...> Galutin? patronuojan?ioji bendrov? gali pasirinkti nutraukti privalom? šios tvarkos taikym? ir tai lems vis? pajam? ?traukim? ? apmokestinam?sias pajamas (žr. 11 dal?).“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

7

Bevola buvein? yra Danijoje. Ji si?lo ?vairi? produkt?, skirt? didmenin?je prekyboje naudojamiems sunkvežimiams ir priekaboms gaminti. Ji yra kit? Danijos bendrovi?, kurias kontroliuoja taip pat Danijoje buvein? turinti Jens W. Trock Aps, kuri yra grup?s patronuojan?ioji bendrov?, patronuojamoji bendrov? ir antros eil?s patronuojamoji bendrov?.

8

2009 m. Bevola filialas Suomijoje buvo uždarytas. Anot šios bendrov?s, nuo pat šio filialo uždarymo jo 2,8 mln. Danijos kron? (DKK) (maždaug 375000 EUR) grynieji nuostoliai negal?jo ir negali b?ti atskaityti Suomijoje.

9

Šiomis aplinkyb?mis Bevola papraš? leisti atskaityti šiuos nuostolius iš jos apmokestinam?j? pajam? Danijoje u? 2009 m. mokestin? laikotarp?.

10

Mokes?i? administratorius atmet? š? prašym? ir nurod?, kad Peln? mokes?io ?statymo 8 straipsnio 2 dalyje neleidžiama ? apmokestinam?sias pajamas ?traukti pajamas ir išlaidas, susijusias su u?sienio nuolatine buveine arba u?sienyje esan?iu nekilnojamuoju turtu, jeigu bendrov? nepasirinko taikyti bendro tarptautinio apmokestinimo tvarkos pagal šio ?statymo 31a straipsn?.

11

Kadangi mokes?i? administratoriaus atsisakymas buvo patvirtintas 2014 m. sausio 20 d.Landsskatteretten (Nacionalin? mokes?i? komisija, Danija) sprendimu, Bevola ir Jens W. Trock apskund? š? sprendim? Østre Landsret (Ryt? regiono apeliacinis teismas, Danija). Ji teigia, kad

būt galėjusi atskaityti nagrinėjamus nuostolius, jeigu juos būtų patyręs Danijos filialas, ir kad toks skirtingas vertinimas yra ?sisteigimo laisvės apribojimas, kaip tai suprantama pagal SESV 49 straipsnį. Šis apribojimas viršija tai, kas būtų siekiant apsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių tokiu atveju, kaip nagrinėjamas, kai nėra jokios galimybės atsižvelgti į jos filialo Suomijoje patirtus nuostolius. Ji mano, kad 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendime Marks & Spencer (C-446/03, EU:C:2005:763), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad remiantis Sąjungos teise draudžiama neleisti patronuojančiajai bendrovei rezidentei atskaityti patronuojamosios bendrovės nerezidentės nuostolius, jei patronuojamoji bendrovė išnaudojo visas galimybes, kad ? nuostolius būtų atsižvelgta valstybėje narėje, kurioje ji yra ?steigta, Teisingumo Teismo pasirinkta išeitis yra taikytina jos situacijai.

12

Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja dėl šio precedento taikymo, ypač atsižvelgdamas į galimybę pagal nacionalinę teisę pasirinkti „bendro tarptautinio apmokestinimo“ tvarką, kuria remiantis būtų galima atlikti tokį atskaitymą.

13

Šiomis aplinkybėmis Østre Landsret (Rytų regiono apeliacinis teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar SESV 49 straipsnyje draudžiama nacionalinę apmokestinimo tvarka, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią galima atskaityti vidaus filialo nuostolius, nors negalima atskaityti kitoje valstybėje narėje esančio filialo nuostolių tokiomis pačiomis sąlygomis, kokias nurodė Teisingumo Teismas savo [2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo Marks & Spencer (C-446/03, ECLI:EU:C:2005:763)] 55–56 punktuose, nebent grupę pasirinko tokį bendrą tarptautinį apmokestinimą, kaip nurodyta pagrindinėje byloje?“

Dėl prejudicinio klausimo

14

Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia valstybės narės teisės aktus, pagal kuriuos bendrovė rezidentė negali iš savo apmokestinamojo pelno atskaityti kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės patirtų nuostolių, net kai ? šiuos nuostolius galutinai negalima atsižvelgti šioje kitoje valstybėje narėje, nebent ši bendrovė rezidentė pasirinko bendro tarptautinio apmokestinimo tvarką, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje.

Pirminės pastabos

15

?sisteigimo laisvė, SESV 49 straipsnyje pripažįstama Europos Sąjungos piliečiams, pagal SESV 54 straipsnį apima pagal valstybės narės teisę ?kurtą ir Sąjungoje savo registruotas buveines, centrinių administracijų ar pagrindinę verslo vietą turinčių bendrovių teisę vykdyti veiklą kitose valstybėse narėse per patronuojamąsias bendroves, filialus ir atstovybes.

16

Nors iš Sąjungos teisės nuostatų dėl ?sisteigimo laisvės matyti, kad jos skirtos tam, kad užtikrintų naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis kaip ir nacionalinių subjektų teisėmis, pagal jas taip pat draudžiama kilmės valstybei narei trukdyti savo piliečiams arba pagal jos teisės

aktus ?steigtoms bendrov?ms steigtis kitoje valstyb?je nar?je (2017 m. lapkri?io 23 d. Sprendimo A, C?292/16, EU:C:2017:888, 24 punktas).

17

Šie principai taikomi tuomet, kai valstyb?je nar?je ?steigta bendrov? veikia kitoje valstyb?je nar?je per nuolatin? buvein? (2008 m. geguž?s 15 d. Sprendimo Lidl Belgium, C?414/06, EU:C:2008:278, 20 punktas).

18

Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad nuostata, pagal kuri? galima atskaityti nuolatin?s buvein?s nuostolius siekiant nustatyti bendrov?s, kuriai priklauso ši buvein?, apmokestinam?j? peln?, yra mokes?i? lengvata (šiuo klausimu žr. 2008 m. geguž?s 15 d. Sprendimo Lidl Belgium, C?414/06, EU:C:2008:278, 23 punkt?).

19

Taikant toki? lengvat?, kai nuostoli? patiria nuolatin? buvein?, esanti bendrov?s rezident?s valstyb?je nar?je, bet ne nuolatin? buvein?, esanti kitoje valstyb?je nar?je, ne šios bendrov?s rezident?s valstyb?je nar?je, bendrov?s rezident?s, kuri turi nuolatin? buvein? kitoje valstyb?je nar?je, pad?tis yra mažiau palanki nei tuo atveju, jeigu ši nuolatin? buvein? b?t? toje pa?ioje valstyb?je kaip ir pati bendrov? rezident?. D?l šio skirtingo vertinimo bendrov? rezident? gali b?ti atgrasoma vykdyti savo veikl? per nuolatin? buvein?, esan?i? kitoje valstyb?je nar?je (šiuo klausimu žr. 2008 m. geguž?s 15 d. Sprendimo Lidl Belgium, C?414/06, EU:C:2008:278, 24 ir 25 punktus).

20

Vis d?lto iš valstyb?s nar?s teis?s akt? kylantis skirtingas bendrovi?, kurios naudojasi ?sisteigimo laisve, vertinimas n?ra šios laisv?s kli?tis, jeigu jis susij?s su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais ir yra tinkamas šiam tikslui pasiekti (šiuo klausimu žr. 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo X Holding, C?337/08, EU:C:2010:89, 20 punkt?).

D?l skirtingo vertinimo

21

Pagal Pelno mokes?io ?statymo 8 straipsnio 2 dal? ? apmokestinam?sias pajamas ne?traukiamos pajamos ir išlaidos, susijusios su nuolatine buveine arba nekilnojamuoju turtu, esan?iais užsienio valstyb?je, Farer? salose arba Grenlandijoje, išskyrus šio ?statymo 31A straipsnyje numatytus atvejus. Pagal šio ?statymo 31A straipsn? patronuojan?ioji bendrov? gali pasirinkti bendro tarptautinio apmokestinimo tvark?, t. y. nuspr?sti, jog visos grup?s bendrov?s, rezident?s ar ne rezident?s, ?skaitant j? nuolatinės buveinės ir nekilnojam?j? turt?, esant? Danijoje arba už Danijos rib?, bus apmokestinamos Danijoje.

22

Pirma, reikia išnagrin?ti, ar min?to 8 straipsnio 2 dalimi ?tvirtinamas skirtingas Danijos bendrovi?, kurios turi nuolatin? buvein? Danijoje, ir Danijos bendrovi?, kuri? nuolatin? buvein?s yra kitoje valstyb?je nar?je, vertinimas.

Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad pagal to paties 8 straipsnio 2 dalį ? Danijos bendrovi? apmokestinamos pajamos ne?traukiamos nei j? nuolatini? buveini?, esan?i? kitoje šalyje, pajamos, nei išlaidos. Vis dėlto Danijos Karalyst?s atsisakymas ?gyvendinti savo kompetencij? mokes?i? srityje Danijos bendrovi? užsienyje esan?i? nuolatini? buveini? atžvilgiu neb?tina yra mažiau palankus pastarosioms, ir tai gali b?ti mokes?i? lengvata, b?tent kai nuolatin?s buvein?s pajamos yra apmokestinamos mažesniu tarifu nei Danijoje.

Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo teigimu, kitaip yra susiklos?ius tokiai situacijai, kaip Bevola situacija, kai nuolatinei buveinei nerezidentei nutraukus veikl? jos patirt? nuostoli? nebuvo galima atskaityti ir nebegalima atskaityti toje valstyb?je nar?je, kurioje ji yra. Iš ties? Pelno mokes?io ?statymo 8 straipsnio 2 dalimi Danijos bendrovei kliudoma atskaityti šios nuolatin?s buvein?s nerezident?s patirtus nuostolius, nors ji tai gal?t? padaryti, jeigu jos nuolatin? buvein? b?t? Danijoje. Šiomis aplinkyb?mis Danijos bendrov?, kuri turi nuolatin? buvein? kitoje valstyb?je nar?je, yra skirtingai ir mažiau palankiai vertinama, palyginti su bendrove, kuri turi toki? buvein? Danijoje.

Antra, reikia išnagrin?ti, ar šis skirtingo vertinimo konstatavimas gali b?ti paneigtas remiantis Danijos bendrov?ms, turin?ioms patronuojam?j? bendrovi?, filial? arba nekilnojamojo turto kitoje valstyb?je nar?je, suteikta galimybe pagal Pelno mokes?io ?statymo 31 straipsn? pasirinkti bendro tarptautinio apmokestinimo tvark?.

Savaime suprantama, kad pagal šią pasirenkam? tvark? Danijos bendrov? gali atskaityti iš apmokestinam?j? pajam? Danijoje savo nuolatin?s buvein?s, esan?ios kitoje valstyb?je nar?je, patirtus nuostolius, kaip ir nuostolius, patirtus savo nuolatini? buveini?, esan?i? Danijoje.

Vis dėlto bendram tarptautiniam apmokestinimui taikomos dvi s?lygos, kurios yra rimti ribojimai. Pirma, šis apmokestinimas reiškia, kad visos grup?s pajamos, neatsižvelgiant ? tai, ar jos gautos iš bendrovi?, nuolatini? buveini? ar nekilnojamojo turto, esan?io Danijoje ar kitose šalyse, apmokestinamos pelno mokes?iu šioje valstyb?je nar?je. Antra, pagal Pelno mokes?io ?statymo 31A straipsn? šiam pasirinkimui iš esm?s taikomas minimalus 10 metų terminas.

Iš to, kas išd?styta, matyti, kad Pelno mokes?io ?statyme ?tvirtinamas skirtingas Danijos bendrovi?, kurios turi nuolatin? buvein? Danijoje, ir Danijos bendrovi?, kuri? nuolatin? buvein?s yra kitoje valstyb?je nar?je, vertinimas.

Dėl šio skirtingo vertinimo gali būti mažiau patrauklu Danijos bendrovei pasinaudoti įsisteigimo laisve įsteigiant nuolatinę bendrovę kitose valstybėse narėse. Vis dėlto reikia patikrinti, ar jis susijęs su situacijomis, kurios nėra objektyviai panašios, kaip apie tai buvo priminta šio sprendimo 20 punkte.

Dėl situacijų panašumo

30

Danijos, Vokietijos ir Austrijos vyriausybės teigia, kad Danijos bendrovės filialo, esančio kitoje valstybėje narėje, situacija nėra objektyviai panaši tokios bendrovės filialo Danijoje situacijai, nes jam netaikoma Danijos Karalystės apmokestinimo kompetencija. 2014 m. liepos 17 d. Sprendime Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendime Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829) Teisingumo Teismas nusprendė, kad nuolatinės buveinės, esančios kitoje valstybėje narėje nei bendrovės buveinės valstybė narė, situacija yra tokia pati, kaip nuolatinės buveinės, esančios toje pačioje valstybėje narėje kaip pati bendrovė, tik jeigu pastaroji valstybė narė šiai buveinei nerezidentei taiko savo mokesčių teisės aktus ir todėl apmokestina šios nuolatinės buveinės pajamas.

31

Pritardama tokiam šio 2014 m. liepos 17 d. Sprendimo Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829) supratimui, Europos Komisija mano, kad jie prieštarauja ankstesnei Teisingumo Teismo jurisprudencijai, kurioje nubuvo suteikta svarbos skirtingo vertinimo motyvui. Jos nuomone, šis motyvas nereikia atsižvelgti analizuojant tarpvalstybinės situacijos ir vidaus situacijos panašumą. Antraip šios dvi situacijos būtų laikomos nepanašiomis vien dėl to, kad valstybė narė pasirinko jas vertinti skirtingai.

32

Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tarpvalstybinės situacijos ir vidaus situacijos panašumas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į atitinkamomis nacionalinėmis nuostatomis siekiamą tikslą (2007 m. liepos 18 d. Sprendimo Oy AA, C-231/05, EU:C:2007:439, 38 punktas; 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 22 punktas ir 2014 m. birželio 12 d. Sprendimo SCA Group Holding ir kt., C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 28 punktas).

33

Priešingai, nei tvirtina Komisija, 2014 m. liepos 17 d. Sprendimas Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829) nereiškia, kad Teisingumo Teismas atsisako situacijų panašumo įvertinimo metodo, kuris, be kita ko, aiškiai taikomas vėlesniuose sprendimuose (2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo Masco Denmark ir Daxima, C-593/14, EU:C:2016:984, 29 punktas; 2017 m. birželio 22 d. Bechtel, C-20/16, EU:C:2017:488, 53 punktas ir 2018 m. vasario 22 d. Sprendimo X ir X BV, C-398/16 ir C-399/16, EU:C:2018:110, 33 punktas).

34

2014 m. liepos 17 d. Sprendime Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendime Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829) Teisingumo Teismas tik nusprendė, kad jam nebūtina atsižvelgti į nagrinėjamą nacionalinių nuostatų tikslą, kai

pagal jas taikoma ta pati apmokestinimo tvarka užsienio nuolatinės buveinės ir už nacionalinės teritorijos ribų esančioms nuolatinės buveinės. Iš tiesų, kai valstybės narės teisės aktų leidėjai vienodai vertina šias dvi nuolatinių buveinių kategorijas į pelno apmokestinimo tikslais, jis pripažįsta, kad atsižvelgiant į šio apmokestinimo tvarką ir sąlygas tarp šių dviejų nuolatinių buveinių kategorijų nėra jokio objektyvaus su situacijomis susijusio skirtumo, kuriuo būtų galima pateisinti skirtingą vertinimą (šiuo klausimu žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo Komisija / Prancūzija, 270/83, EU:C:1986:37, 20 punktą).

35

2014 m. liepos 17 d. Sprendimo Nordea Bank Danmark (C-48/13, EU:C:2014:2087) ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo Timac Agro Deutschland (C-388/14, EU:C:2015:829) negalima suprasti taip, kad kai nacionalinės mokesčių teisės aktuose dvi situacijos yra vertinamos skirtingai, jos negali būti laikomos panašiomis. Iš tiesų, Teisingumo Teismas nusprendė, kad skirtingos apmokestinimo tvarkos taikymas bendrovei rezidentei, atsižvelgiant į tai, ar ji turi nuolatinę buveinę rezidentui, ar nerezidentui, nėra tinkamas kriterijus objektyviam situacijų panašumui įvertinti (šiuo klausimu žr. 2009 m. sausio 22 d. Sprendimo STEKO Industriemontage, C-377/07, EU:C:2009:29, 33 punktą). Be to, pripažinimas, kad valstybės narė gali laisvai taikyti skirtingą vertinimą vien dėl to, kad bendrovės rezidentas nuolatinę buveinę yra kitoje valstybėje narėje, panaikintų SESV 49 straipsnio veiksmingumą (šiuo klausimu žr. 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 23 punktą). Vadinasi, reikia patikrinti situacijų panašumą, turinti omenyje nagrinėjamo nacionalinio nuostatų tikslą pagal šio sprendimo 32 ir 33 punktuose nurodytą jurisprudenciją.

36

Nagrinėjamu atveju pagal Pelno mokesčio įstatymo 8 straipsnio 2 dalį kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės pelnas ir nuostoliai traukiami į Danijos bendrovės apmokestinamąsias pajamas, tik jeigu atitinkama bendrovė pasirinko, kad bus taikoma bendro tarptautinio apmokestinimo tvarka, numatyta šio įstatymo 31A straipsnyje. Šiuo teisės aktu siekiama užkirsti kelią dvigubam pelno apmokestinimui ir atitinkamai dvigubam Danijos bendrovei, turinčiai tokį nuolatinę buveinę, nuostolių atskaitymui. Todėl ši bendrovės situacija turi būti lyginama su Danijos bendrove, turinčia nuolatinę buveinę Danijoje, situacija.

37

Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau nusprendė, kad, kalbant apie priemones, kurias valstybės narės numatė siekdamos užkirsti kelią arba sumažinti dvigubą bendrovės rezidentės apmokestinimą, bendrovės, kurios turi nuolatinę bendrovę kitoje valstybėje narėje, situacija nėra panaši į bendrovės, kurios turi nuolatinę buveinę rezidentui, situaciją (šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 17 d. Sprendimo Nordea Bank Danmark, C-48/13, EU:C:2014:2087, 24 punktą ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo Timac Agro Deutschland, C-388/14, EU:C:2015:829, 27 punktą).

38

Vis dėlto dėl nuostolių, priskirtinų nuolatinei buveinei nerezidentei, kuri nutraukė savo veiklą ir kurios nuostoliai negalėjo būti ir nebegalėjo būti atskaityti iš jos apmokestinamojo pelno valstybėje narėje, kurioje ji vykdė veiklą, pažymėtina, kad bendrovės rezidentas, turintis tokį nuolatinę buveinę, situacija nėra nepanaši į bendrovės rezidentas, turintis nuolatinę buveinę rezidentui, situaciją atsižvelgiant į tikslą užkirsti kelią dvigubam nuostolių atskaitymui.

39

Galiausiai pažymėtina, kad nagrinjamomis nacionalinėmis nuostatomis, kurios skirtos užkirsti kelią dvigubam nuolatinės buveinės nerezidentų pelno apmokestinimui ir nuostolių atskaitymui, iš principo siekiama užtikrinti bendrovės, kuri turi tokią nuolatinę buveinę, apmokestinimą, atitinkantį jos pajamų mokėti mokesčius. Taigi bendrovės, kuri turi nuolatinę buveinę nerezidentų, patyrusių galutinių nuostolių, pajamų mokėti mokesčius yra paveikiamas taip pat, kaip ir bendrovės, kuri turi nuostolių patyrusių nuolatinę buveinę rezidentų. Vadinasi, šios dvi situacijos taip pat yra panašios šiuo aspektu, kaip tai nurodė generalinis advokatas savo išvados 59 punkte.

40

Iš viso to, kas išdėstyta, matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinjamas skirtingas vertinimas yra susijęs su objektyviai panašiomis situacijomis.

Dėl apribojimo pateisinimo

41

Danijos Karalystė teigia, kad šis skirtingas vertinimas gali būti pateisinamas, pirma, subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimu.

42

Taigi subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimas gali lemti, kad vienoje iš šių valstybių steigtų bendrovėi kinei veiklai bus taikomos tik tos valstybės mokesčių teisės normos – tiek pelnui, tiek nuostoliams (2010 m. vasario 25 d. Sprendimo X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 28 punktas).

43

Nagrinjamu atveju, jei Danijos Karalystė suteiktų bendrovėms rezidentams teisę atskaityti nuostolius, kuriuos patyrė jų nuolatinės buveinės, esančios kitose valstybėse narėse, Danijoje arba kitoje valstybėje narėje, kurioje yra nuolatinė buveinė, net jei jos nepasirinko bendro tarptautinio apmokestinimo, tokia galimybė labai pažeistų subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, nes apmokestinimo bazė, atsižvelgiant į bendrovės pasirinkimą, būtų padidinta vienoje valstybėje narėje ir sumažinta kitoje (šiuo klausimu žr. 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 29 punktą).

44

Antra, Danijos vyriausybė pateisina skirtingą vertinimą, nagrinjamą pagrindinėje byloje, būtinybe užtikrinti mokesčių sistemos darną.

45

Teisingumo Teismas pripažįsta, kad būtinybė užtikrinti mokesčių sistemos darną gali pateisinti naudojimosi SESV garantuojamomis judėjimo laisvėmis apribojimais. Vis dėlto tam, kad tokiam pateisinimui būtų pritarta, reikia nustatyti tiesioginį ryšį tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu, o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal nagrinjamą teisės aktą tikslus (2016 m. birželio 30 d. Sprendimo Max-Heinz Feilen, C-123/15, EU:C:2016:496, 30 punktas).

46

Nagrinėjamu atveju aptariamą lengvatą sudaro bendrovės rezidentų, kuri turi nuolatinį buveinį taip pat rezidentų, galimybę atskaityti iš savo apmokestinamojo pelno šios nuolatinės buveinės nuostolius. Pagal Pelną mokesčio įstatymo 8 straipsnio 2 dalį ši lengvata taikoma bendrovei, kurios nuolatinis buveinis yra kitoje valstybėje narėje, tik jeigu atitinkama bendrovė pasirinko, kad bus taikoma bendro tarptautinio apmokestinimo tvarka, numatyta šio įstatymo 31A straipsnyje.

47

Šis mokesčio lengvatą tiesiogiai kompensuoja tai, kad bendrovės rezidentų apmokestinamąjį pelną traukiamas galimas nuolatinės buveinės rezidentų pelnas. Ir atvirkščiai, pagal minėtą įstatymo 8 straipsnio 2 dalį nuolatinės buveinės, kuri yra kitoje valstybėje narėje, pelnas atleidžiamas nuo pelno mokesčio, išskyrus atvejį, kai atitinkama bendrovė pasirinko, kad bus taikoma bendro tarptautinio apmokestinimo tvarka, numatyta šio įstatymo 31A straipsnyje.

48

Taigi pažiūrėjus Pelną mokesčio įstatymo 8 straipsnio 2 dalies tekste nustatytas tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu.

49

Šis tiesioginis ryšys yra būtinas atsižvelgiant į pagrindinį byloje nagrinjamą nuostatą, kuriomis, be kita ko, siekiama, kaip nurodyta šio sprendimo 39 punkte, užtikrinti, kad bendrovės, kuri turi tokį nuolatinį buveinį nerezidentų, apmokestinimas atitiktų jos pajūgumą mokėti mokesčius, tiksliai.

50

Iš tiesų, jeigu bendrovei, kuri turi nuolatinį buveinį kitoje valstybėje narėje, būtų leista atskaityti iš savo pelno šios nuolatinės buveinės nuostolius ir nebūti apmokestinamai už pastarosios pelną, šios bendrovės pajūgumas mokėti mokesčius būtų nuolat nepakankamai vertinamas.

51

Taigi mokesčio sistemos darnos išsaugojimas yra tikintis nagrinjamo skirtingo vertinimo pateisinimas.

52

Be to, kelio užkirtimu pavojui, kad nuostoliai bus atskaityti du kartus, nors to Danijos vyriausybė aiškiai nenurodo, taip pat gali būti pateisinamas šioje byloje nagrinjamas sąsteigimo laisvės apribojimas (šiuo klausimu žr. 2015 m. vasario 3 d. Sprendimo Komisija / Jungtinė Karalystė, C-172/13, EU:C:2015:50, 24 punktą).

53

Vadinasi, pagrindinį byloje nagrinjamas teisės aktas gali būti pateisintas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais: subalansuotu apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu tarp valstybinių narių, Danijos mokesčio sistemos darna ir būtinybė užkirsti kelią pavojui, kad nuostoliai bus atskaityti du kartus.

54

Tačiau dar reikia patikrinti, ar šiuo teisės aktu neviršijama tai, kas būtina šiems tikslams pasiekti.

Dėl proporcingumo

55

Kaip buvo nurodyta šio sprendimo 26–27 punktuose, Danijos bendrovė, kuri turi nuolatinę buveinę nerezidentų, negali atskaityti šiai nuolatinei buveinei priskirtinų nuostolių, išskyrus atvejus, kai remiamasi bendro tarptautinio apmokestinimo tvarka laikantis su šia tvarka susijusių sąlygų.

56

Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad jeigu bendrovė rezidentė galėtų laisvai pasirinkti šio apmokestinimo apimtį, ji teisėtai savo nuožiora galėtų nuspręsti būti bendrai apmokestinama tik su nuolatinių bendrovėmis nerezidentėmis, kurios patiria nuostolių, kurie galės būti atskaitomi iš jos apmokestinamųjų pajamų Danijoje, ir šie apimtį neįtraukti pelno uždirbančių nuolatinių buveinių, kurioms jė valstybėje narėje taikomas galimas palankesnis nei Danijoje mokesčio tarifas. Be to, palikus bendrovės rezidentės galimybę metais iš metų keisti bendro tarptautinio apmokestinimo apimtį, būtų leista laisvai pasirinkti valstybę narę, kurioje būtų atsižvelgta į nagrinjamus nuolatinių buveinių nerezidentų nuostolius (šiuo klausimu žr. 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo X Holding, C-337/08, EU:C:2010:89, 31 ir 32 punktus). Dėl tokių galimybių kiltų pavojus subalansuotam apmokestinimo kompetencijos pasidalijimui tarp valstybių narių ir Danijos apmokestinimo tvarka siekiamai simetrijai tarp teisės apmokestinti pelną ir galimybės atskaityti nuostolius.

57

Vis dėlto, nesant reikalo bendrai nuspręsti dėl šio sprendimo 27 punkte primintų bendro tarptautinio apmokestinimo sąlygų proporcingumo atsižvelgiant į šio sprendimo 41–53 punktuose nurodytus tikslus, primintina, kad šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi dėl pagrindinėje byloje nagrinjamo skirtingo vertinimo būtinybės ypatingu atveju, kai nuolatinės buveinės nerezidentų nuostoliai yra galutiniai.

58

Taigi, kai nebūra jokios galimybės atskaityti nuolatinių buveinių nerezidentų nuostolių valstybėje narėje, kurioje ji yra, dvigubo nuostolių atskaitymo pavojaus nebūra.

59

Tokiu atveju nacionalinės teisės aktu, kaip nagrinjamas pagrindinėje byloje, viršijama tai, kas būtina siekiant tikslo, nurodytą šio sprendimo 41–53 punktuose. Iš tiesų, apmokestinimo ir bendrovės pajūgumo mokėti mokesčius atitiktis dar labiau užtikrinama, jeigu bendrovei, kuri turi nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje, šiuo konkrečiu atveju leidžiama iš savo apmokestinamojo pelno atskaityti galutinius šiai nuolatinei buveinei priskirtinus nuostolius.

60

Vis dėlto siekiant nepažeisti Danijos mokesčių sistemos darnos, kuriai apsaugoti būtų ir buvo priimtas nagrinjamas teisės aktas, atskaityti tokius nuostolius leidžiama tik su viena sąlyga, kad bendrovė rezidentė pateikia įrodymą apie nuostolių, kuriuos ji prašo leisti atskaityti iš savo pelno, galutinę pobūdį (šiuo klausimu žr. 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo Marks & Spencer, C-446/03, EU:C:2005:763, 56 punktą ir 2015 m. vasario 3 d. Sprendimo Komisija / Jungtinį

Karalyst?, C?172/13, EU:C:2015:50, 27 punkt?).

61

Šiuo klausimu ji turi ?rodyti, kad nagrin?jami nuostoliai atitinka 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo Marks & Spencer, C?446/03 (EU:C:2005:763) 55 punkte, kur? teisingai nurodo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo prejudiciniame klausime, Teisingumo Teismo nurodytus reikalavimus.

62

Taigi min?to sprendimo 55 punkte Teisingumo Teismas nusprend?, kad valstyb?s nar?s teis?s aktuose nustatytas ?sisteigimo laisv?s apribojimas yra neproporcingas, kai, pirma, patronuojamoji bendrov? nerezident? išnaudojo galimybes atsižvelgti ? rezidavimo valstyb?je nar?je patirtus nuostolius per prašyme d?l lengvatos nurodytus mokestinius metus ir ankstesnius mokestinius metus ir, antra, n?ra galimyb?s nei pa?iai patronuojamajai bendrovei nerezidentei, nei tre?iajam asmeniui atsižvelgti ? šiuos nuostolius rezidavimo valstyb?je nar?je b?simais mokestiniais metais, vis? pirma perleidus ši? patronuojam?j? bendrov? šiam tre?iajam asmeniui.

63

Nuostoli? galutinio pob?džio kriterijus, kaip jis suprantamas pagal 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo Marks & Spencer, C?446/03 (EU:C:2005:763) 55 punkt?, buvo patikslintas 2015 m. vasario 3 d. Sprendimo Komisija / Jungtin? Karalyst?(C?172/13, EU:C:2015:50) 36 punkte. Darytina išvada, kad galutinis patronuojamosios bendrov?s nerezident?s patirt? nuostoli? pob?dis gali b?ti pripažintas tik tada, kai ji nebegauna pajam? savo rezidavimo valstyb?je nar?je. Iš ties?, jei ši patronuojamoji bendrov? ir toliau gauna pajam?, net minimali?, egzistuoja galimyb?, kad patirti nuostoliai ir b?simas pelnas, gautas valstyb?je nar?je, kurioje ji reziduoja, dar gal?s b?ti tarpusavyje ?skaityti.

64

Iš šios jurisprudencijos, kuri pagal analogij? taikytina nuolatini? buveini? nereziden?i? nuostoliams, matyti, kad nuolatinei buveinei nerezidentei priskirtini nuostoliai ?gyja galutin? pob?d?, kai, pirma, j? turinti bendrov? išnaudojo visas valstyb?s nar?s, kurioje yra ši buvein?, teis?je si?lomas galimybes atskaityti šiuos nuostolius ir, antra, nustojo iš šios buvein?s gauti bet koki? pajam?, t. y. nebeliko jokios galimyb?s, kad ? min?tus nuostolius gal?s b?ti atsižvelgta min?toje valstyb?je nar?je.

65

Nacionalinis teismas turi ?vertinti, ar Suomijos filialo Bevola atveju yra ?gyvendintos visos šios s?lygos.

66

Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti taip: SESV 49 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad jis draudžia valstyb?s nar?s teis?s akt?, pagal kur? bendrovei rezidentei, kuri nepasirinko bendro tarptautinio apmokestinimo tvarkos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, nesuteikiama galimyb? iš jos apmokestinamojo pelno atskaityti kitoje valstyb?je nar?je esan?ios nuolatin?s buvein?s patirtus nuostolius, nors, pirma, ši bendrov? išnaudojo visas valstyb?s nar?s, kurioje yra ši buvein?, teis?je si?lomas galimybes atskaityti šiuos nuostolius ir, antra, ji nustojo iš šios buvein?s gauti bet koki? pajam?, t. y. nebeliko jokios galimyb?s, kad ? min?tus nuostolius gal?s b?ti atsižvelgta min?toje valstyb?je nar?je; tai turi

patikrinti nacionalinis teismas.

D?l bylin?jimosi išlaid?

67

Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso 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 (didžioji kolegija) nusprendžia:

SESV 49 straipsnis turi b?ti aiškinamas taip, kad jis draudžia valstyb?s nar?s teis?s akt?, pagal kur? bendrovei rezidentei, kuri nepasirinko bendro tarptautinio apmokestinimo tvarkos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, nesuteikiama galimyb? iš jos apmokestinamojo pelno atskaityti kitoje valstyb?je nar?je esan?ios nuolatin?s buvein?s patirtus nuostolius, nors, pirma, ši bendrov? išnaudojo visas valstyb?s nar?s, kurioje yra ši buvein?, teis?je si?lomas galimybes atskaityti šiuos nuostolius ir, antra, ji nustojo iš šios buvein?s gauti bet koki? pajam?, t. y. nebeliko jokios galimyb?s, kad ? min?tus nuostolius gal?s b?ti atsižvelgta min?toje valstyb?je nar?je; tai turi patikrinti nacionalinis teismas.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: dan?.