Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2014 m. kovo 13 d.[1]

Byla C-48/13

Nordea Bank Danmark A/S
prieš
Skatteministeriet

(Østre Landsret (Danija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai — Įsisteigimo laisvė — Nacionalinis pelno mokestis — Įmonių grupių apmokestinimas — Nacionalinių bendrovių užsienyje esančių nuolatinių padalinių veiklos apmokestinimas — Dvigubo apmokestinimo išvengimas įskaitant mokesčius (įskaitymo metodas) — Nuostolių reintegravimas į apmokestinamąsias pajamas perleidžiant nuolatinį padalinį grupės viduje, kai prarandama teisė apmokestinti“

1. Dar kartą Teisingumo Teismas šioje byloje turi nagrinėti tarpvalstybinį valstybės narės įmonių grupių apmokestinimą ir jo suderinamumą su įsisteigimo laisve. Dar kartą Teisingumo Teismas turės nagrinėti „valstybių narių teisingo apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymo išsaugojimo“ pateisinimo pagrindą, kurį jis pirmą kartą aiškiai pripažino Sprendime *Marks & Spencer*[2] ir kurio apimtis vis dar atrodo esanti nepakankamai išaiškinta.

2. Tačiau ir pateikiamos bylos tampa sudėtingesnės. Danijos teismo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su nacionalinės bendrovės kitose valstybėse narėse esančių nuolatinių padalinių veiklos apmokestinimu. Danija apmokestino visą tų užsienyje esančių nuolatinių padalinių veiklą. Tačiau pagal vadinamąjį įskaitymo metodą užsienyje mokėti mokesčiai buvo įskaitomi į Danijoje mokamus mokesčius. Tačiau šiuo atveju užsienyje esantys nuolatiniai padaliniai vykdė tik nuostolingą veiklą. Šie nuostoliai, į kuriuos buvo atsižvelgta apmokestinant nacionalinę bendrovę, vadovaujantis specialiomis nuostatomis dabar turi būti reintegruoti į apmokestinamas pajamas, nes nuolatiniai padaliniai buvo perleisti tos pačios grupės bendrovei, kuriai netaikoma Danijos mokesčių teisė.

3. Tačiau šioje byloje nagrinėjamas ne ypatingas išimtinis atvejis, neturintis visuotinio taikymo reikšmės. Veikiau juo galima pasinaudoti, siekiant toliau išplėsti Teisingumo Teismo praktiką tarpvalstybinės mokesčio atskaitos srityje, o ypač taikant įskaitymo metodą.

I – **Teisinis pagrindas**

4. Danijos Karalystėje iš nacionalinėje teritorijoje įsteigtų bendrovių renkamas pelno mokestis.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — Sprendimas *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763).

5. Jei tokia bendrovė turi nuolatinį padalinį kitoje Šiaurės šalyje (Švedijoje, Suomijoje ar Norvegijoje), tuomet Danijos Karalystė pagal Šiaurės šalių dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 7 straipsnį gali apmokestinti bendrovę ir už tą pelno, kuris priskirtinas tam nuolatiniam padaliniui, dalį. Tačiau šiuo atveju pagal šios sutarties 25 straipsnį Danija turi leisti Danijos pajamų mokesčio atskaitas nuo tos sumos, kuri atitinka pajamų mokestį, nuolatinio padalinio sumokėtą pajamų šaltinio valstybėje. Tačiau atskaitos suma neturi viršyti tos Danijos Karalystės pajamų mokesčio dalies prieš atliekant atskaitą, kuri taikytina pajamoms, kurios gali būti apmokestintos kitoje valstybėje.

6. Vadovaujantis šia teisine situacija, kuri yra esminė pagrindinėje byloje, apskaičiuojant mokestį Danijoje turėjo būti atsižvelgiama į nacionalinių bendrovių užsienyje esančių nuolatinių padalinių einamąjį pelną ir nuostolius.

7. Tačiau tam tikrais atvejais buvo nurodyta atlikti mokesčio atskaitos korekciją. Pelno mokesčio įstatymo (*Ligningslov*) 33D straipsnio 5 dalyje buvo numatyta:

„Jei kitoje valstybėje <…> esantis nuolatinis padalinys arba jo dalis perleidžiama tos pačios grupės bendrovei <…>, į atskaitytus nuostolius, kurie neperkeliami apskaičiuojant būsimų metų pelną, atsižvelgiama apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas. Tai taikytina neatsižvelgiant į tai, koks taikomas mokesčio sumažinimo metodas. <…>“

8. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad ši teisės norma buvo taikoma tik tuo atveju, jei nuolatinį padalinį įsigijusi tos pačios grupės bendrovė nebuvo apmokestinama kartu su perleidžiama bendrove. Remiantis to įstatymo projekto paaiškinimu, šia teisės norma buvo siekiama užkirsti kelią tokiems atvejams, kai Danijos bendrovės pirma gali atsižvelgti į užsienyje esančių nuolatinių padalinių nuostolius ir sumažinti pelną, o vėliau, kai tie nuolatiniai padaliniai pradės veikti pelningai, perleisti juos užsienyje esančiai tos pačios grupės bendrovei ir taip išvengti to pelno apmokestinimo Danijoje.

II – **Pagrindinė byla**

9. Ieškovė pagrindinėje byloje yra bendrovė *Nordea Bank Danmark A/S*. Ji yra *Nordea* grupės, įsteigtos 2000 m., susijungus Švedijos, Suomijos ir Norvegijos bankams, teisių perėmėja.

10. Nuo 1996–1997 m. iki 2000 m. teisinė pirmtakė vykdė veiklą per banko filialus (nuolatinius padalinius) Švedijoje, Suomijoje ir Norvegijoje. Visais šiais metais tie filialai vykdė nuostolingą veiklą. Todėl iš viso nuo Danijos mokesčio bazės buvo atskaityta 204 402 324 DKK – tai pagal dabartinį kursą atitinka apie 27 mln. eurų.

11. Įsteigus *Nordea* grupę, šie banko filialai buvo uždaryti. Maždaug pusė jų darbuotojų buvo įdarbinta Švedijos, Suomijos ir Norvegijos bendrovėse, priklausančiose *Nordea* grupei, taip pat buvo perimta dalis klientų. Perimančios bendrovės iš savo mokėtinų mokesčių nebegalėjo atskaityti nuolatinių padalinių prieš tai patirtų nuostolių.

12. Danijos mokesčių institucijos šiuos veiksmus įvertino kaip dalinį nuolatinių padalinių perleidimą tos pačios grupės bendrovėms pagal *Ligningslov* 33D straipsnio 5 dalį. Todėl 2000 m. mokesčio bazę jos padidino ta nuostolių, kurie per visus tuos metus buvo atskaityti, suma. Tačiau bendrovė *Nordea Bank Danmark* yra įsitikinusi, kad ši teisės norma prieštarauja tiek Sąjungos teisei, tiek EEE susitarimui.

III – **Procesas Teisingumo Teisme**

13. Šiuo metu bylą nagrinėjantis *Østre Landsret* pagal SESV 267 straipsnį Teisingumo Teismo prašo priimti prejudicinį sprendimą dėl šio klausimo:

„Ar SESV 49 ir 54 straipsnius (anksčiau – EB 43 ir 48 straipsniai) ir EEE susitarimo 31 ir 34 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama valstybei narei, kuri leidžia šioje valstybėje esančiai bendrovei nuolat atskaityti kitoje valstybėje narėje esančio nuolatinio padalinio nuostolius, visiškai reintegruoti nuolatinio padalinio nuostolius į bendrovės apmokestinamąsias pajamas (jei šie nuostoliai neperkelti į būsimus mokestinius metus), kai nuolatinis padalinys nustoja egzistuoti dėl to, kad jo veiklos dalis perleidžiama kitai tos pačios grupės bendrovei, kurios buveinė yra toje pačioje valstybėje narėje, kaip ir nuolatinis padalinys, ir kai turi būti laikoma, kad buvo išnaudotos visos galimybės atsižvelgti į nagrinėjamus nuostolius?“

14. Teisingumo Teismui šioje byloje rašytines pastabas pateikė *Nordea Bank Danmark*, Danijos Karalystė, Vokietijos Federacinė Respublika, Nyderlandų Karalystė, Austrijos Respublika, ELPA priežiūros institucija ir Komisija.

IV – **Teisinis vertinimas**

15. Šioje byloje reikia išsiaiškinti, ar aprašytas užsienyje esančio nuolatinio padalinio nuostolių reintegravimas į apmokestinamąsias pajamas Danijoje apmokestinant nacionalinių bendrovių pajamas neprieštarauja įsisteigimo laisvei pagal pagrindinėje byloje taikomą EB ir EEB susitarimą.

16. Šiuo atveju nereikia atskirai tikrinti bendrovės įsisteigimo laisvės valstybėse narėse ir Norvegijos Karalystėje pažeidimo – jis turi būti vertinamas pagal EB 43 ir 48 straipsnius ir jam taikytini EEE susitarimo 31 ir 34 straipsniai. Abi nuostatų grupės vienodai draudžia įsisteigimo laisvės apribojimus [3].

17. Su visomis proceso šalimis esame vienos nuomonės, kad šiuo atveju yra ribojama įsisteigimo laisvė.

18. Įsisteigimo laisvė, be kita ko, suteikia bendrovei teisę vykdyti savo veiklą kitose valstybėse narėse per filialą [4]. Taip pat ir kilmės valstybei narei draudžiama savo bendrovei riboti įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje [5]. Įsisteigimo laisvė yra ribojama tuomet, kai kitoje valstybėje narėje esantis filialas vertinamas kitaip nei nacionalinis filialas [6].

19. Danijos Karalystėje dėl *Ligningslov* 33D straipsnio 5 dalies nuostatų užsienio filialus turinčios bendrovės ir nacionalinius filialus turinčios bendrovės buvo vertinamos skirtingai. Kai Danijos bendrovė turėjo nacionalinį filialą ir jį perleido tos pačios grupės bendrovei, kuri nebuvo apmokestinama Danijoje, tai to nacionalinio filialo nuostoliai, į kuriuos jau buvo atsižvelgta (kitaip nei užsienyje esančių filialų atveju) nebuvo koreguojami. Todėl užsienyje veiklą vykdančiam filialui buvo taikomos ne tokios palankios apmokestinimo sąlygos.

3 — Dėl SESV 49 straipsnio žr. Sprendimą *A* (C-48/11, EU:C:2012:485).

4 — Žr., be kita ko, Sprendimą *Impacto Azul* (C-186/12, EU:C:2013:412, 32 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

5 — Žr., be kita ko, sprendimus *Daily Mail* ir *General Trust* (81/87, EU:C:1988:456, 16 punktas), *AMID* (C-141/99, EU:C:2000:696, 21 punktas) ir *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447, 20 punktas).

6 — Žr., be kita ko, sprendimus *AMID* (C-141/99, EU:C:2000:696, 27 punktas), *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 16–23 punktai) ir *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447, 20–34 punktai).

20. Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad toks skirtingas vertinimas būtų suderinamas su EB sutarties nuostatomis, susijusiomis su įsisteigimo laisve, tuomet, jei jis būtų susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis (žr. A punktą) arba pateisinamas imperatyviaisiais bendrojo intereso pagrindais (žr. B punktą)[7].

A – *Būtinybė patikrinti objektyvų situacijų panašumą*

21. Taigi tradiciškai reikėtų patikrinti, ar nacionalinius padalinius turinčių bendrovių ir kitose valstybėse narėse filialus turinčių bendrovių situacija yra objektyviai panaši, t. y. tarptautinės situacijos ir vidaus situacijos panašumas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į nagrinėjamomis nacionalinės teisės aktų nuostatomis siekiamą tikslą[8].

22. Nors jau esu nagrinėjusi tokias situacijas anksčiau[9], man atrodo, kad dabar reikia nuo to atsiriboti[10]. Pirma, neįmanoma išskirti pateisinimo pagrindų patikrinimo, antra, nėra aiškūs kriterijai, kuriais atvejais apskritai būtų galima paneigti objektyvų situacijų panašumą. Kita vertus, tokia išvada taip pat užkirto kelią tinkamai pusiausvyrai tarp pagrindinės laivės ir atitinkamos skirtingo vertinimo priežasties.

23. Objektyvaus panašumo reikalavimą galima vertinti kaip dogmatinį reliktą iš tų laikų, kai Teisingumo Teismas įsisteigimo laisvės srityje pripažindavo tik Sutartyje aiškiai nurodytus pateisinimo pagrindus[11]. Taigi daugelį priežasčių, kurias valstybės narės savo ruožtu pateikdavo nagrinėjant skirtingą nacionalinių ir tarpvalstybinių klausimų vertinimą, buvo galima išnagrinėti tik remiantis objektyviu situacijų panašumu.

24. Tačiau Teisingumo Teismui pripažinus ir nerašytus pateisinimo pagrindus, susidarė kita situacija. Priežastys, pagrindžiančios nevienodą vertinimą, dabar reguliariai nagrinėjamos tikrinant įvairius pripažintus arba tam tikrais atvejais ateityje dar pripažintinus pateisinimo pagrindus. Taigi nėra nieko stebėtino, jei Teisingumo Teismas tais atvejais, kai jis rimtai vertina objektyvaus situacijų panašumo patikrinimą, iš esmės nagrinėja tą patį, ką vėliau jis dar kartą tikrina remdamasis pateisinimo aspektu[12].

25. Atsižvelgiant į tai, visų pirma su mokesčių teise susijusiuose sprendimuose situacijų panašumo patikrinimo intensyvumas pastaruoju metu buvo labai skirtingas. Viena vertus, Teisingumo Teismui objektyviu panašumu pripažinti pakanka fakto, kad abiem atvejais siekiama mokestinių lengvatų[13], kita vertus, egzistuoja ir išsamūs tyrimai, nuodugniai nagrinėjantys atitinkamos valstybės narės reglamentavimo sistemą[14]. Tačiau kartais Teisingumo Teismas visiškai atsisako objektyvaus situacijų panašumo tikrinimo[15] arba panašumą nustato be pagrindimo[16].

7 — Sprendimai *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 20 punktas), *Komisija / Belgija* (C-250/08, EU:C:2011:793, 51 punktas), *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:532, 17 punktas) ir *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 33 punktas); dėl laisvo kapitalo judėjimo žr. Sprendimą *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 36 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

8 — Sprendimai *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 22 punktas), *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:532, 17 punktas) ir *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 33 punktas).

9 — Žr., be kita ko, mano išvadas bylose *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:222, 31 ir paskesni punktai) ir *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 56 ir paskesni punktai).

10 — Žr. mano išvadas bylose *A* (C-123/11, EU:C:2012:488, 40 ir paskesni punktai) ir *SCA Group Holding ir kt.* (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:104, 32 punktas).

11 — Žr., pavyzdžiui, Sprendimą *Royal Bank of Scotland* (C-311/97, EU:C:1999:216, 32 punktas).

12 — Žr. Sprendimą *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 37 ir paskesni punktai, 49 ir paskesni punktai).

13 — Sprendimas *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 24 punktas).

14 — Sprendimas *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 37 ir paskesni punktai).

15 — Žr. sprendimus *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 18–26 punktai), *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 27–39 punktai) ir *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447, 18–34 punktai).

16 — Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 38 punktas).

26. Apskritai iš Teisingumo Teismo praktikos nėra aišku, kokios aplinkybės turėtų nulemti, kad dėl lyginamų situacijų skirtingumo jos nebūtų objektyviai panašios. Pavyzdžiui, šiuo atveju reikia konstatuoti, kad užsienyje esančio ir nacionalinio padalinio situacija yra objektyviai skirtinga, nes mokesčius užsienio valstybėje galima įskaityti tik Danijoje apmokestinant užsienyje esantį padalinį. Tačiau pagal kokius kriterijus spręsti, ar atlikta mokesčio atskaitos korekcija sudaro reikšmingą skirtumą?

27. Tačiau jei būtų konstatuota, kad situacijos nėra objektyviai panašios, tuomet (priešingai, nei tikrinant pateisinimo pagrindą) būtų užkirstas kelias tikrinti skirtingos nacionalinės ir tarpvalstybinės situacijos vertinimo proporcingumą. Todėl neįmanoma rasti tinkamos pusiausvyros tarp tikslų, susijusių su pagrindine laisve ir pagrindžiančių nacionalinės ir tarpvalstybinės situacijos diferencijavimą. Suderintą sprendimą galima rasti tik skirtingo vertinimo priežastį nagrinėjant pateisinimo pagrindo tikrinimo kontekste.

28. Taigi jei nėra nei poreikio tikrinti objektyvų situacijos panašumą, nei šiuo tikrinimu būtų gauti tinkami rezultatai, Teisingumo Teismas turėtų ateityje jo atsisakyti. Skirtingas vertinimas turėtų būti traktuojamas tik pagal tai, ar yra pagrindas, kuris galėtų proporcingai pateisinti tą skirtingą vertinimą.

B – *Pateisinimas*

29. Taigi šiuo atveju kitose šalyse esančių padalinių skirtingas vertinimas tik tuomet neprieštarauja įsisteigimo laisvei pagal EB ir EEE susitarimą, kai jis pateisinamas imperatyviaisiais bendrojo intereso pagrindais.

30. Procese dalyvaujančios valstybės narės laikosi nuomonės, kad toks pateisinimas egzistuoja. Jos remiasi Teisingumo Teismo pripažintais valstybių narių teisingo apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymo išsaugojimo (žr. 1 punktą), mokesčių sistemos darnumo užtikrinimo (žr. 2 punktą) ir kovos su mokesčių vengimu (žr. 3 punktą) pateisinimo pagrindais.

1. Apmokestinimo kompetencijos paskirstymas

31. Būtinybė išsaugoti apmokestinimo kompetencijų paskirstymą valstybėms narėms – Teisingumo Teismo nusistovėjusioje praktikoje pripažintas pateisinimo pagrindas.[17]

32. Danijos Karalystė įsitikinusi, kad šis pateisinimo pagrindas ir siekis užkirsti kelią mokesčių vengimui pateisina nuostolių reintegravimą į apmokestinamąsias pajamas. Taip siekiama užkirsti kelią tokiems atvejams, kai įmonių grupė pirma gali atsižvelgti į Danijoje esančio nuolatinio padalinio nuostolius, o vėliau perleisti nuolatinį padalinį tos pačios grupės bendrovei ir pelną apmokestinti kitoje valstybėje narėje palankesnėmis apmokestinimo sąlygomis.

33. Kitos procese dalyvaujančios valstybės narės įsitikinusios, kad taikant valstybių narių teisingo apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymo išsaugojimo pateisinimo pagrindą visų pirma būtina užtikrinti, kad bus išlaikyta simetrija tarp pelno apmokestinimo ir atsižvelgimo į nuostolius toje pačioje valstybėje narėje. Kadangi perleidus užsienyje esantį nuolatinį padalinį jam nebebus taikoma Danijos mokesčių teisė, tai ši simetrija sutrikdoma, nes būsimas nuolatinio padalinio pelnas nebebus apmokestinamas Danijoje.

17 — Žr., be kita ko, sprendimus *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 45 punktas), *Komisija / Ispanija* (C-269/09, EU:C:2012:439, 76 punktas), *DI VI Finanziaria di Diego della Valle* (C-380/11, EU:C:2012:552, 43 punktas), *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447, 50 punktas), *Imfeld ir Garcet* (C-303/12, EU:C:2013:822, 68 punktas) ir *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 46 punktas).

34. Atsižvelgiant į šį skirtingą akcentų sudėliojimą, visų pirma reikia išsiaiškinti, ką konkrečiai reiškia valstybių narių teisingo apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymo išsaugojimo pateisinimo pagrindas.

35. Visų pirma reikia išsiaiškinti skirtumą tarp paties apmokestinimo kompetencijos paskirstymo ir to paskirstymo išsaugojimo. Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad klausimas, *kaip* valstybės narės pasiskirstys apmokestinimo kompetenciją, yra pačių valstybių narių reikalas. Nes jei nėra Europos Sąjungos lygmeniu priimtų suderinimo priemonių, jos ir toliau turi teisę sutartimi, taip pat ir vienašališkai nustatyti savo kompetencijos mokesčių srityje pasiskirstymo kriterijus [18].

36. Teisingumo Teismas, pirmą kartą pripažindamas šį pateisinimo pagrindą, Sprendime *Marks & Spencer* pabrėžė, kad reikia išsaugoti apmokestinimo galios *pusiausvyrą* [19], ir tai pakartojo ir vėlesniuose sprendimuose [20].

37. Tačiau iš esmės galima daryti prielaidą, kad Teisingumo Teismas nekvestionuos būdo, kaip valstybės narės konkrečiu atveju pasiskirstė apmokestinimo kompetenciją, ir taikys „apmokestinimo kompetencijos tarp valstybių narių teisingo paskirstymo *išsaugojimą*“ [21]. Tai tikėtina ir šiuo atveju, kai užsienyje esantys bendrovės padaliniai apmokestinami tiek šaltinio valstybėje, kurioje yra padalinys, tiek ir Danijoje, kurioje yra įsisteigusi bendrovė, tačiau čia jai taikoma šaltinio valstybėje jau sumokėtų mokesčių įskaita.

38. Apmokestinimo kompetencijos valstybėms narėms teisingo paskirstymo „išsaugojimo“ pateisinimo pagrindas joms suteikia teisę naudotis savo pačių nustatyta apmokestinimo kompetencija ir ją saugoti. Taip reikia suprasti ir nuolatinę Teisingumo Teismo praktiką, pagal kurią šiam pateisinimo pagrindui pritariama „būtent“ tuomet, kai siekiama užkirsti kelią veiksmams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei pasinaudoti kompetencija mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu [22]. Šis pateisinimo pagrindas bus taikomas ir tuo atveju, kai valstybė narė apmokestins veiklą, vykdomą ne savo teritorijoje, kaip šiuo atveju užsienyje esančių nuolatinių padalinių veiklą. Priešingu atveju Teisingumo Teismas turėtų atimti iš valstybių narių kompetenciją apmokestinti veiklą, vykdomą ne savo teritorijoje.

39. Iš ankstesnės Teisingumo Teismo praktikos, kurioje nagrinėjamas šis pateisinimo pagrindas, matyti, kad yra dvi galimybės, kaip valstybės narės tarpusavyje gali naudotis apmokestinimo kompetencija ir ją saugoti.

40. Pirma, valstybės narės gali užkirsti kelią pajamų apmokestinimo kompetencijos atėmimui, tas pajamas perkeliant į kitą valstybę narę [23]. Jos gali, be kita ko, sudaryti kliūtis fiktyviems ir nesąžiningiems dariniams, skirtiems mokesčiams į kitą valstybę narę perkelti [24].

18 — Žr., be kita ko, sprendimus *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377, 25 punktas), *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 45 punktas), *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447, 50 punktas) ir *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 47 punktas).

19 — Sprendimas *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 46 punktas).

20 — Žr., be kita ko, sprendimus *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655, 58 punktas) ir *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447, 53 punktas).

21 — Žr. ir Sprendimą *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813, 38 punktas ir jame nurodyta teismo praktika), pagal kurį „nepalanki padėtis, galinti kilti dėl to, jog įvairios valstybės narės lygiagrečiai įgyvendina savo kompetenciją mokesčių srityje, nėra laisvo kapitalo judėjimo apribojimas, jeigu dėl to nėra diskriminuojama“.

22 — Sprendimai *Komisija / Vokietija* (C-284/09, EU:C:2011:670, 77 punktas), *FIM Santander Top 25 Euro Fi* (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 47 punktas), *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 45 punktas), *Beker ir Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117, 57 punktas), *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447, p. 53) ir *Imfeld ir Garcet* (C-303/12, EU:C:2013:822, 75 punktas).

23 — Žr. sprendimus *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 56 punktas), *Glaxo Wellcome* (C-182/08, EU:C:2009:559, 87 punktas) ir *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447, 55 punktas).

24 — Žr. sprendimus *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 60–63 punktai) ir *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 45–47 punktai).

41. Antra, valstybės narės neprivalo atsižvelgti į veiklos, apmokestinamos ne jų pačių, o kitos valstybės narės, nuostolius. Pateisinimo pagrindas apima simetrijos tarp teisės apmokestinti pelną ir galimybės atskaityti nuostolius išlaikymą [25]. Taigi vidaus rinka apmokestinamiems subjektams nesuteikia galimybės pasirinkti, kokioje valstybėje narėje bus atsižvelgta į jų nuostolius [26].

42. Šios anksčiau pripažintos galimybės rodo, kad vadinamasis „apmokestinimo kompetencijos valstybėms narėms teisingo paskirstymo išsaugojimo“ pateisinimo pagrindas yra tik kitų pripažintų pateisinimo pagrindų išraiška, visų pirma kai kalbama apie valstybių narių kompetencijų mokesčių srityje atskyrimą.

43. Viena vertus, mintis, kad negalima atskirti atsižvelgimo į veiklos pelną ir nuostolį, yra tik mokesčių sistemos darnumo išsaugojimo pateisinimo pagrindo išraiška. Remiantis ja, galima pateisinti pagrindinės laisvės apribojimą, nustačius tiesioginį ryšį tarp mokestinės lengvatos ir jos kompensavimo tam tikra mokestine našta [27]. Teisingumo Teismas, tikrindamas šį pateisinimo pagrindą, jau yra nustatęs, kad yra tiesioginis ryšys tarp atsižvelgimo į vykdant veiklą valstybėje narėje patirtus nuostolius ir tos veiklos pelno apmokestinimo [28]. Tai pateisinama, jei Teisingumo Teismas sako, kad reikalavimai, susiję su mokesčių sistemos darna ir tolygiu apmokestinimo kompetencijos valstybėms narėms paskirstymu, sutampa [29].

44. Kita vertus, trukdymas perkelti pajamas iš vienos valstybės narės į kitą, pasitelkiant fiktyvius ir nesąžiningus darinius, yra tik specialusis pripažinto kovos su mokesčių vengimu pateisinimo pagrindo atvejis. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką nacionalinė priemonė, ribojanti įsisteigimo laisvę, gali būti pateisinama, kai ji skirta vien apsimestiniams susitarimams, kurių tikslas – išvengti atitinkamos valstybės narės teisės aktų taikymo [30]. „Apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių užtikrinimo“ tikslas yra ne užkirsti kelią apmokestinamiems subjektams visiškai išvengti mokesčių, o sukliudyti jiems per apsimestinius susitarimus perkelti savo mokesčių pajamas į kitą valstybę narę. Teisingumo Teismas pats įžvelgia šį ryšį, nes kalba apie bendrą abiejų pateisinimo pagrindų nagrinėjimą [31].

45. Jei minėtą „apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių užtikrinimo“ pateisinimo pagrindą laikome tik ypatinga kitų pripažintų pateisinimo pagrindų išraiška, tuomet tampa aišku, kodėl Teisingumo Teismas šio pasidalijimo užtikrinimą kartais traktuoja kaip savarankišką pateisinimo pagrindą [32], o kartais jį pripažįsta tik kartu su kitais pateisinimo pagrindais [33].

46. Tačiau teismų praktika būtų aiškesnė, jei tikrinant pagrindinių laisvių apribojimo pateisinimą tikrasis pagrindas neliktų paslėptas už „apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo“, o būtų aiškiai išdėstytas. Todėl toliau tikrinsiu tik tuos pateisinimo pagrindus, kurių specialią išraišką iki šiol apėmė sąvoka „apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių užtikrinimas“, t. y. šiuo atveju mokesčių sistemos darnumo užtikrinimas (žr. 2 punktą) ir kova su mokesčių vengimu (žr. 3 punktą).

25 — Sprendimas *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:532, 24 punktas).

26 — Žr. sprendimus *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 55 punktas), *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 29 punktas) ir *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 43 punktas).

27 — Žr., be kita ko, sprendimus *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 44 punktas), *DI VI Finanziaria di Diego della Valle* (C-380/11, EU:C:2012:552, 46 punktas) ir *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 59 punktas).

28 — Sprendimas *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 69 punktas).

29 — Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 80 punktas).

30 — Žr., be kita ko, sprendimus *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377, 63 punktas) ir *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 65 punktas).

31 — Sprendimas *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 66 ir 69 punktai).

32 — Žr. Sprendimą *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 48 punktas).

33 — Žr. sprendimus *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 51 punktas), *Lidl Belgium* (C-356/04, EU:C:2006:585, 38 ir paskesni punktai) ir *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 46 punktas).

2. Mokesčių sistemos darna

47. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką būtinybė užtikrinti mokesčių sistemos darną gali pateisinti laisvės ribojimą. Tai įmanoma nustačius tiesioginį ryšį tarp mokestinės lengvatos ir jos kompensavimo tam tikra mokestine našta [34]. Esant tokiai situacijai pagrindinės laisvės subjektas negali pasinaudoti mokesčių lengvata, nes jam taip pat netaikomas su ja tiesiogiai susijęs apmokestinimas. Tiesioginį tokio ryšio pobūdį reikia vertinti atsižvelgiant į mokesčių teisės aktų tikslus [35].

48. Teisingumo Teismas jau yra nustatęs, kad yra tiesioginis ryšys tarp atsižvelgimo į vykdant veiklą valstybėje narėje patirtus nuostolius ir pelno iš tos veiklos apmokestinimo [36].

49. Tačiau, kaip teisingai konstatavo Komisija, šiuo atveju simetrija tarp teisės apmokestinti pelną iš veiklos ir galimybės atskaityti nuostolius iš esmės išlaikoma, nuostolių reintegruoti į apmokestinamąsias pajamas nereikia, nes Danijos Karalystė pagrindinei bylai svarbiu laikotarpiu buvo apsisprendusi apmokestinti užsienyje esančius padalinius ir todėl turėjo atsižvelgti tiek į šios veiklos pelną, tiek į nuostolius.

50. Šios simetrijos dalis, kaip teisingai nurodė *Nordea Bank Danmark*, yra ir faktas, kad perleidžiant užsienyje esantį nuolatinį padalinį Danijoje reikia sumokėti mokesčius už realizavus turtą gautą pelną. Tarp tos pačios grupės bendrovių, kaip yra šiuo atveju, kurios kartais nenustato pardavimo kainos arba nustato ją netinkamą, tas realizavus turtą gautas pelnas, kaip tai ir numatyta Danijos mokesčių teisės aktuose, gali būti nustatomas pagal vadinamąjį ištiestosios rankos principą su objektyvia rinkos verte. Šiuo aspektu apmokestinimas visiškai atitinka valstybės narės teisę apmokestinti turto vertės padidėjimą, atsiradusį jos kompetencijos srityje iki šio perkėlimo [37].

51. Šiuo atveju nėra svarbu, kad, kaip teigia Nyderlandų Karalystė, Danijoje nesant nuostolių reintegravimo į apmokestinamąsias pajamas teisės normos apmokestinamiesiems subjektams turėtų būti leista nuostolių atskaita be galimybės apmokestinti atitinkamą vėliau gaunamą pelną. Tai, kad galimas būsimas pelnas nebegalės būti apmokestinamas, veiklos apmokestinimo procedūroje yra normali galimybė, pavyzdžiui, jei veikla nepasiteisins ekonomiškai arba jei perkėlus buveinę ta valstybė narė nebeteks apmokestinimo kompetencijos.

52. Tačiau simetrijos argumentui visų pirma papriešta ravo Austrijos Respublika, ji teigė, kad pelno apmokestinimas šiuo atveju yra daugiau formalaus pobūdžio. Kadangi Danijos Karalystė užsienyje esantiems padaliniams apmokestinti taikė įskaitymo metodą, šaltinio valstybėje jau sumokėti mokesčiai turi būti įskaityti. Jei mokesčio tarifas Danijoje yra toks pat kaip šaltinio valstybėje arba mažesnis, užsienyje esančių padalinių pelnas Danijoje visai nebūtų apmokestinamas. Netgi jei mokesčio tarifas šaltinio valstybėje būtų mažesnis, Danija vis tiek turėtų ne visą apmokestinimo kompetenciją.

53. Šis prieštaravimas pateisinamas tiek, kiek užsienyje esančio nuolatinio padalinio apmokestinimas taikant įskaitymo principą duotų kitokius mokestinius rezultatus nei įprastas nacionalinės veiklos apmokestinimas. Mokesčių pajamos, kurias Danija gauna apmokestinusi užsienyje esantį nuolatinį padalinį, dažniausiai bus palyginti mažos. Egzistuoja ir tam tikras disbalansas tarp visiško atsižvelgimo į patirtus nuostolius ir galiausiai maksimalaus dalinio pelno apmokestinimo.

34 — Žr., be kita ko, sprendimus *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 42 punktas), *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 43 ir paskesni punktai), *DI VI Finanziaria di Diego della Valle* (C-380/11, EU:C:2012:552, 46 punktas) ir *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 59 punktas).

35 — Žr., be kita ko, sprendimus *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 44 punktas) ir *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447, 42 punktas).

36 — Sprendimas *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 69 punktas).

37 — Žr. sprendimus *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 46 punktas) ir *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 48 ir paskesni punktai).

54. Vis dėlto užsienyje esančio nuolatinio padalinio apmokestinimas taikant įskaitymo metodą neprilyginamas jo neapmokestinimui taikant atleidimo nuo mokesčio metodą. Pastarąją situaciją Teisingumo Teismas nagrinėjo Sprendime *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* ir galiausiai valstybei narei leido vėliau pakoreguoti mokesčio atskaitą, kuri buvo atlikta nepaisant apmokestinimo kompetencijos nebuvimo pagal užsienyje esančio nuolatinio padalinio atleidimo nuo mokesčio metodą [38]. Tačiau, priešingai, nei yra įsitikinusi Vokietijos Federacinė Respublika, šio sprendimo negalima perkelti šiai bylai, nes Danijos Karalystė juk norėjo pasinaudoti savo kompetencija apmokestinti užsienyje esančius nuolatinius padalinius ir bent jau buvo galimybė iš dalies apmokestinti jų pelną.

55. Tačiau šioje byloje nėra būtina nuspręsti, ar siekiant užtikrinti mokesčių sistemos darną įskaitymo metodu apribota valstybės narės kompetencija apmokestinti jai suteikia teisę taip pat tik iš dalies atsižvelgti į patirtus nuostolius. Danijos teisės normos deklaruojamas ir aiškus nuostolių reintegravimo į apmokestinamąsias pajamas tikslas nėra nustatyti atitinkamą santykį tarp teisės apmokestinti pelną iš veiklos, apmokestinamos vadovaujantis įskaitymo metodu, ir galimybės atskaityti nuostolius. Kaip nurodė pati Danijos Karalystė, ši teisės norma veikiau turi išimtiniu atveju užkirsti kelią piktnaudžiavimui viso mokesčio atskaita taikant įskaitymo metodą. Tačiau Danijoje apmokestinami subjektai turi turėti galimybę reguliariai pasinaudoti šia visiškos mokesčio atskaitos lengvata, netgi jei ateityje nebebus gautas pelnas ir ta mokesčio atskaita nebebus kompensuota.

56. Remiantis tokia Danijos teisės normos formuluote mokesčių sistemos darnos užtikrinimo pateisinimo pagrindu nebūtų galima remtis net pagal nusistovėjusią teismo praktiką, pagal kurią nacionalinės teisės aktais galima užtikrinti, kad nurodytas tikslas bus pasiektas, tik jeigu jais iš tiesų atitinkamas ketinimas siekti šio tikslo nuosekliai ir sistemiškai, t. y. logiškai [39].

57. Taigi šis įsisteigimo laisvės apribojimas negali būti pateisinamas būtinybe užtikrinti mokesčių sistemos darną.

3. Kova su mokesčių vengimu

58. Tačiau pagal nusistovėjusią teismo praktiką nacionalinė priemonė, apribojanti įsisteigimo laisvę, gali būti pateisinama, kai ji skirta vien apsimestiniams susitarimams, kurių tikslas yra išvengti atitinkamos valstybės narės teisės aktų taikymo [40]. Tuo atveju, kai reikia sukliudyti pelną perkelti į kitą valstybę narę, Teisingumo Teismas, atrodo, kelia dar mažesnius reikalavimus. Nes tolygaus valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo išsaugojimo tikslais gali būti pateisinama ir teisės norma, kurios tikslas nėra specialiai sukliudyti apsimestiniams susitarimams [41].

59. Remiantis įstatymo pagrindimu, šios teisės normos tikslas – sukliudyti įmonių grupei pirmiau Danijoje deklaruoti užsienyje esančio nuolatinio padalinio nuostolius ir taip sumažinti mokesčius, o vėliau gautą pelną apmokestinti kitoje valstybėje narėje. Suprantama, kad gali būti galimybė apeiti šią teisės normą, visų pirma klasikinės investicijos atveju, kai dėl pradinių investicijų nuostolių periodas atskiriamas nuo pelno periodo. Todėl, jei kitoje valstybėje narėje mokesčiai yra mažesni nei Danijoje, gali būti palanku užsienyje esančio nuolatinio padalinio veiklą perkelti įmonių grupėje, netgi jei perimanti bendrovė negalės atskaityti jo nuostolių.

38 — Sprendimas *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588).

39 — Žr., be kita ko, Sprendimą *Sokoll-Seebacher* (C-367/12, EU:C:2014:68, 39 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

40 — Žr., be kita ko, sprendimus *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377, 63 punktas) ir *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 65 punktas).

41 — Sprendimas *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 66 punktas).

60. Tačiau ir kovai su mokesčių vengimu skirti nacionaliniai teisės aktai negali viršyti to, kas būtina tikslui pasiekti. Todėl, viena vertus, apmokestinamajam subjektui turi būti suteikta galimybė pateikti įrodymų apie galimas komercines priežastis [42]. Kita vertus, mokesčių korekcinė priemonė turi būti taikoma tik tai daliai, kuri viršija tai, ką bendrovės būtų sutarusios, jeigu nebūtų susijusios tarpusavio priklausomybės ryšiais [43].

61. Nors taikant tokią dažną procedūrą kaip apmokestinimas negalima reikalauti, kad kiekvienas atvejis būtų individualiai patikrintas, veikiau veiksmai, kurie turi įprastinį tęstinumą ar kurie daromi dėl tam tikros motyvacijos, turi būti reguliuojami pagal bendrus principus.

62. Tačiau šiuo atveju leistinos mokesčių vengimo kvalifikavimo ribos tikrai peržengtos. Pirma, apmokestinamas subjektas neturi jokios galimybės pateikti įrodymų, paneigiančių mokesčių vengimą, nors akivaizdu, kad perleidžiant nuolatinį padalinį grupės viduje, visų pirma naikinant dvigubus pajėgumus, gali egzistuoti pateisinamos ekonominės priežastys, nulemiančios perleidimą, tai ir įrodo nagrinėjama byla. Antra, nagrinėjama byla taip pat rodo, kad, remiantis ELPA priežiūros institucijos požiūriu, kiekvieno nuolatinio padalinio dalinio perleidimo atveju reikalauti į apmokestinamąsias pajamas reintegruoti visus nuostolius, į kuriuos buvo atsižvelgta, nėra proporcinga, nes tuomet bus įtraukti ir tie atvejai, kai nuolatinis padalinys iš esmės yra likviduojamas.

63. Trečia, visų nuostolių, į kuriuos buvo atsižvelgta, reintegravimas į apmokestinamąsias pajamas, nėra proporcingas prarastiems būsimo pelno mokesčiams, kuriuos kompensuoti siekiama Danijos teisės aktais. Danijos Karalystė pagrįstai gali apmokestinti tik tokį pelną, kuris perleidimo momentu jau yra suplanuotas. Vėliau padidintas pelningumas būtų priskirtinas kompetentingos valstybės narės kompetencijai apmokestinti. Tačiau perleidimo momentu jau suplanuotas pelnas, kaip teisingai nurodė Komisija, nustatomas įtraukiant jį į pardavimo kainą pagal vadinamąjį ištiestosios rankos principą [44].

64. Tačiau jei Danijos Karalystė tą sumą laiko netinkama, nes, jos nuomone, perleidimas grupės viduje gali atnešti daugiau naudos nei pardavimas trečiajam asmeniui, reikia pasakyti, kad ta galima didesnė nauda vis tiek nepasireikštų, jei nuolatinis padalinys ir toliau veiktų pagal Danijos mokesčių teisę. O nagrinėjama teisės norma kaip tik ir siekiama, kad nuolatinis padalinys liktų apmokestintas pagal Danijos mokesčių teisę.

65. Taigi siekis užkirsti kelią mokesčių vengimui šiuo atveju negali pateisti įsisteigimo laisvės apribojimo, nes Danijos teisės aktai viršija tai, kas būtina tikslui pasiekti.

4. Pateisinimo rezultatas

66. Šis įsisteigimo laisvės apribojimas yra pateisinamas tik imperatyviaisiais bendrojo intereso pagrindais. Todėl nereikia nagrinėti *Nordea Bank Danmark* argumentų, pagal kuriuos pateisinimas pagal Sprendimą *Marks & Spencer* negalimas todėl, kad iš apmokestinamojo subjekto negalima atimti teisės atsižvelgti į nuostolius, jei (kaip nagrinėjamu atveju dėl banko filialų uždarymo) šaltinio valstybėje jokių galimybių atsižvelgti į nuostolius nėra.

42 — Žr. Sprendimą *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 71 punktas).

43 — Žr. Sprendimą *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 72 punktas).

44 — Žr. šios išvados 50 punktą.

V – **Išvada**

67. Taigi į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip:

EB 43 ir 48 straipsnius ir EEE susitarimo 31 ir 34 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama valstybei narei, kuri leidžia nuolat atskaityti kitoje valstybėje narėje esančio nuolatinio padalinio nuostolius, visiškai reintegruoti nuolatinio padalinio nuostolius į bendrovės apmokestinamąsias pajamas (jei šie nuostoliai neperkelti į būsimus mokestinius metus), jei nuostolių reintegravimas yra numatytas kiekvienam atvejui, kuriuo veiklos dalis perleidžiama kitai tos pačios grupės bendrovei, kurios buveinė yra toje pačioje valstybėje narėje.