GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2015 m. balandžio 16 d.[1]

Byla C-66/14

Finanzamt Linz
prieš
Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz

(Verwaltungsgerichtshof (Austrija) pateiktas prašymaspriimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai — Nacionalinis [juridinių asmenų] pelno mokestis — Įsisteigimo laisvė pagal SESV 49 straipsnį ir EB 43 straipsnį — Draudimas vykdyti pagalbą pagal SESV 108 straipsnio 3 dalies trečią sakinį ir EB 87 straipsnio 3 dalies trečią sakinį — Grupių apmokestinimas (Austrijos „grupių apmokestinimas“) — Prestižo vertės amortizacijos apribojimas įsigyjant nacionalinių akcijų“

1. Variatio delectat. Teisingumo Teismas jau yra išnagrinėjęs Prancūzijos[2], Nyderlandų[3] ir Didžiosios Britanijos[4] grupių apmokestinimo sistemas įvairiais požiūriais, šis procesas, be abejo, toliau praturtins teismo praktiką ir papildys naujais aspektais.

2. Austrijos mokesčių teisėje taip pat numatyta galimybė apmokestinti grupes. Atsižvelgiant į tai grupės bendrovės – nors teisiškai atskiros – gali būti vertinamos kaip vienintelis apmokestinamasis asmuo. Jei į tokią grupę įtraukiami nauji nariai, naujai įsigyto akcijų paketo vadinamoji prestižo vertė amortizuojama. Paprastai tai reiškia, kad per 15 metų nuolat mažėja grupės pajamos ir gali sudaryti iki pusės akcijų paketo pirkimo kainos. Tačiau ši tvarka netaikoma, kai įsigyjami užsienio akcijų paketai arba kai juos įsigyja apmokestinamieji asmenys, kuriems, kaip fiziniams asmenims, privalomai arba, kaip juridiniams asmenims, savo pačių apsisprendimu netaikomos grupių apmokestinimo nuostatos.

3. Austrijos Respublikos *Oberstes Verwaltungsgericht* (Vyriausiasis administracinis teismas) abejoja, ar šios įvairios išimtys suderinamos su Sąjungos teise. Šiuo atveju jis mato du skirtingus su Sąjungos teise susijusius klausimus. Viena vertus, prestižo vertės amortizacijos apribojimas, kai nacionalinių akcijų įsigyja bendrovės, kurios apmokestinamos grupių pelno mokesčiu, gali būti pagalba, kurią vykdyti be Europos Komisijos leidimo draudžiama. Kita vertus, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad gali būti pažeista įsisteigimo laisvė.

4. Teisingumo Teismas šioje byloje turi išskirtinę progą išsiaiškinti ryšį tarp pagrindinių laisvių ir pagalbos kontrolės, jei tikrinamas nevienodas valstybių narių požiūris mokesčių teisėje.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — Sprendimas *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659); žr. taip pat šiuo metu dar nagrinėjamą bylą *Groupe Steria* (C-386/14).

3 — Sprendimai *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89) ir *SCA Group Holding ir kt.* (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758).

4 — Sprendimai *ICI* (C-264/96, EU:C:1998:370), *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763), *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:532), *Felixstowe Dock and Railway Company ir kt.* (C-80/12, EU:C:2014:200) ir *Komisija / Jungtinė Karalystė* (C-172/13, EU:C:2015:50).

I – **Teisinis pagrindas**

A – *Sąjungos teisė*

5. SESV 49 straipsnyje įsisteigimo laisvė reglamentuojama taip:

„Vadovaujantis toliau išdėstytomis nuostatomis vienos valstybės narės nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvės kitos valstybės narės teritorijoje apribojimai uždraudžiami. Draudžiami ir apribojimai vienos valstybės narės nacionaliniams subjektams, įsisteigusiems kitos valstybės narės teritorijoje, steigti atstovybes, padalinius ar dukterines bendroves.

Įsisteigimo laisvė apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones, būtent bendroves ar firmas, apibūdintas 54 straipsnio antrojoje pastraipoje, tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, ir laikantis kapitalui skirto skyriaus nuostatų.“

6. SESV 54 straipsnyje nustatyta įsisteigimo laisvės taikymo sritis:

„Bendrovės arba firmos, įkurtos pagal valstybės narės teisę ir Sąjungoje turinčios savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, šiame skyriuje prilyginamos tos valstybės narės pilietybę turintiems fiziniams asmenims.

„Bendrovės arba firmos“ – tai bendrovės arba firmos, kurios veikia pagal civilinę ar komercinę teisę, įskaitant kooperatyvus ir kitus pagal viešąją ar privatinę teisę veikiančius juridinius asmenis, išskyrus nesiekiančiuosius pelno.“

7. SESV 49 ir 54 straipsniai atitinka EB 43 ir 48 straipsnius, galiojusius iki 2009 m. lapkričio 30 d.

8. SESV 107 straipsnyje valstybės pagalba reglamentuojama taip:

„1. Išskyrus tuos atvejus, kai Sutartys nustato kitaip, valstybės narės arba iš jos valstybinių išteklių bet kokia forma suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą, iškraipo konkurenciją arba gali ją iškraipyti, yra nesuderinama su vidaus rinka, kai ji daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai.

2. Vidaus rinkai neprieštarauja:

<...>

3. Vidaus rinkai neprieštaraujančia gali būti laikoma:

<...>“

9. SESV 108 straipsnio 3 dalyje papildomai nustatyta:

„3. Apie visus ketinimus suteikti ar pakeisti pagalbą Komisija turi būti laiku informuojama, kad ji galėtų pateikti savo pastabas. Jei Komisija mano, kad tokie ketinimai pagal 107 straipsnį yra nesuderinami su vidaus rinka, ji nedelsdama pradeda šio straipsnio 2 dalyje nustatytą procedūrą. Atitinkama valstybė narė savo pasiūlytų priemonių neįgyvendina tol, kol nepriimamas galutinis [Komisijos] sprendimas.“

10. SESV 107 ir 108 straipsniai atitinka EB 87 ir 88 straipsnius, kurie galiojo iki 2009 m. lapkričio 30 d.

B – *Nacionalinė teisė*

11. Austrijos Respublika renka pelno mokestį nuo juridinių asmenų pajamų. Šiuo atveju juridinių asmenų, kurie yra grupės nariai, „grupės apmokestinimas“ suteikia galimybę būti apmokestintais drauge. Apmokestinant grupę visų grupės narių mokestinės veiklos rezultatai įskaitomi ir apmokestinami grupės patronuojančiosios bendrovės lygmeniu.

12. Tokios mokestinės grupės nariai gali būti tiek nacionalinės, tiek užsienio bendrovės. Tačiau užsienio bendrovėse įskaitomas ne pelnas, bet – esant tam tikroms sąlygoms – tik nuostoliai.

13. Akcijoms įvertinti mokestinėje grupėje taikoma 1988 m. Pelno mokesčio įstatymo (*Körperschaftsteuergesetz*, toliau – 1988 m. *KStG*), pakeisto 2005 m. Mokesčių reformos įstatymu (*Steuerreformrgesetz*), 9 straipsnio 7 dalyje įtvirtinta tokia nuostata:

„7. Apskaičiuojant pelną negalima atskaityti mažesnės vertės amortizacijos <...> ir pardavimo nuostolių grupės narėse. Tuo atveju, jei ūkinę-komercinę veiklą vykdančios, neribotai apmokestinamos bendrovės, kurios kapitalą valdant dalyvaujama (vokiečių k. *Beteiligungskörperschaft*), akcijų paketą įsigijo grupės narė arba pagrindinė grupės bendrovė <...> nuo šios įmonės įtraukimo į įmonių grupę tiesiogiai dalyvaujanti grupės narė arba pagrindinė grupės bendrovė atlieka prestižo vertės amortizaciją šiuo būdu:

— prestižo verte laikomas valdomą akcijų paketą atitinkantis skirtumas tarp bendrovės, kurios kapitalą valdant dalyvaujama, nuosavo kapitalo, kaip jis apibrėžiamas komercinės teisės aktuose, pridedant paslėptus ilgalaikio turto, kuriam netaikomas nusidėvėjimas, rezervus, ir įsigijimo išlaidų, kurios yra reikšmingos mokesčių požiūriu, tačiau daugiausia 50 % šių įsigijimo išlaidų. Prestižo vertė, kurią galima atskaityti, turi būti atskaitoma tolygiai paskirsčius per 15 metų.

<...>

— <...> Prestižo vertės amortizacija yra apribota dalyvaujančios valdant kapitalą įmonės <...> priklausymo įmonių grupei laikotarpiu.

<...>

— 1/15 sumos dalys, į kurias atsižvelgiama apmokestinant, sumažina <...> mokesčių požiūriu reikšmingą buhalterinę vertę.“

14. 1988 m. *KStG* 10 straipsnyje nustatyta bendra nuostata dėl užsienio bendrovių akcijų paketo mokestinio neutralumo, kuris nėra apribotas taikant jį tik mokestinėms grupėms.

„2. Pelno mokesčiu neapmokestinamos bet kokios rūšies pelno, gauto iš užsienio įmonės blokuojančio mažumos akcijų paketo (vokiečių k. *internationale Schachtelbeteiligungen*) valdymo, dalys. Užsienio įmonės blokuojančio mažumos akcijų paketo valdymas konstatuotinas, kai apmokestinamieji asmenys, kuriems taikoma 7 straipsnio 3 dalis, <...> nepertraukiamai mažiausiai vienus metus [objektyviai] valdo bent dešimtadalį kapitalo

a) užsienio bendrovėse, kurios prilyginamos nacionalinei kapitalo bendrovei;

<...>

3. Apskaičiuojant pajamas neatsižvelgiama į pelną, nuostolius ir kitus vertės pasikeitimus iš užsienio įmonės blokuojančio mažumos akcijų paketo valdymo, kaip tai suprantama pagal 2 dalį. <...> Akcijų paketo mokestinis neutralumas netaikomas tokiais atvejais:

1. Apmokestinamasis asmuo, pateikdamas pelno mokesčio deklaraciją už tuos metus, kuriais įsigijo užsienio įmonės blokuojantį mažumos akcijų paketą <...>, pareiškia, kad pelnas, nuostoliai ir kiti vertės pokyčiai iš šio paketo valdymo turės mokestinių padarinių (galimybė pasirinkti, kad akcijų paketas turės mokestinių padarinių).

<...>“

II – **Pagrindinė byla**

15. Pagrindinės bylos ginčas susijęs su *CEE Holding GmbH* ir jos teisių perėmėjos *IFN-Holding AG* pelno mokesčiu už 2006–2010 m.

16. Abi bendrovės minėtais metais buvo mokestinės grupės, kaip tai suprantama pagal 1988 m. *KStG* 9 straipsnį, narės. 2005 m. *CEE Holding* įsigijo visas Slovakijos bendrovės *HSF s.r.o*. akcijas. Nuo 2008 m. *IFN-Holding* dėl susijungimo buvo *CEE Holding* teisių perėmėja.

17. Atsižvelgdamos į HSF akcijas *CEE Holding* ir *IFN-Holding* pagal 1988 m. *KStG* 9 straipsnio 7 dalies antrą sakinį pateikė maždaug 183 000 EUR dydžio metinę prestižo vertės amortizaciją. Tačiau *Finanzamt Linz* amortizacijos nepripažino, nes ją leidžiama taikyti tik neribotai apmokestinamų įmonių akcijoms. Tačiau HSF buveinė yra Slovakijoje, todėl Austrijoje ji nėra neribotai apmokestinama.

18. Atitinkamus *Fiannzamt Linz* sprendimus tiek *IFN-Holding*, tiek jos patronuojančioji bendrovė *IFN Beteiligungs GmbH* apskundė. Pirmojoje instancijoje jų skundus patenkino, nes buvo nustatyta, kad 1988 m. *KStG* 9 straipsnio 7 dalies antru sakiniu pažeidžiama įsisteigimo laisvė. Dėl to *Fiannzamt Linz* kreipiasi į *Verwaltungsgerichtshof* (Vyriausiasis administracinis teismas).

III – **Procesas Teisingumo Teisme**

19. Remdamasis SESV 267 straipsniu *Verwaltungsgerichtshof* 2014 m. vasario 11 d. Teisingumo Teismui pateikė šiuos klausimus:

„1. Ar SESV 107 straipsniui (ex EB 87 straipsnis), siejamam su SESV 108 straipsnio 3 dalimi (ex EB 88 straipsnio 3 dalis), prieštarauja nacionalinė priemonė, pagal kurią grupės apmokestinimo atveju, kai įsigyjamas nacionalinės įmonės akcijų paketas, yra taikytina – apmokestinamąją vertę ir kartu mokesčių naštą mažinanti – prestižo vertės amortizacija, o kitais akcijų paketą įsigyjančių fizinių asmenų pajamų ir juridinių asmenų pelno apmokestinimo atvejais tokia prestižo vertės amortizacija yra neleistina?

2. Ar SESV 49 straipsniui (ex EB 43 straipsnis), siejamam su SESV 54 straipsniu (ex EB 48 straipsnis), prieštarauja valstybės narės teisės nuostatos, pagal kurias grupės apmokestinimo atveju, kai įsigyjamas nacionalinės įmonės akcijų paketas, yra taikytina prestižo vertės amortizacija, o kai įsigyjamas įmonės nerezidentės akcijų paketas, tokios prestižo vertės amortizacijos atlikti neleidžiama?“

20. Procese Teisingumo Teisme 2014 m. gegužės mėn. į pagrindinę bylą įstojusi šalis *IFN-Holding*, Austrijos Respublika ir Komisija pateikė pastabas raštu.

IV – **Teisinis vertinimas**

21. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas abejoja dėl nuostatos, kaip antai nustatytosios Austrijoje dėl prestižo vertės amortizacijos, dvejopo suderinamumo su: pirma, draudimu vykdyti pagalbą, ir, antra, su įsisteigimo laisve. Siekiant atsakyti į prejudicinius klausimus reikia išaiškinti ir Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo (SESV), ir EB sutarties nuostatas, nes pagrindinė byla susijusi su abiejų sutarčių galiojimo laikotarpiu. Tačiau dėl aiškumo toliau iš esmės bus nurodomos tik SESV teisės normos.

22. Vis dėlto prieš atsakant į prejudicinius klausimus, reikia patikrinti, ar jie priimtini.

A – *Priimtinumas*

23. IFN-Holding ir Komisijos nuomone, pirmasis prejudicinis klausimas dėl teisės aktų dėl valstybės pagalbos įtakos yra nepriimtinas, nes pagrindinės bylos sprendimui priimti nereikia atsakymo į jį.

24. Pagal SESV 267 straipsnio 2 dalį iš principo nacionalinis teismas turi vertinti, ar reikalinga atsakyti į klausimą dėl Sąjungos teisės išaiškinimo siekiant priimti sprendimą pagrindinėje byloje. Tačiau pagal nusistovėjusią teismo praktiką Teisingumo Teismas gali atsisakyti priimti sprendimą dėl nacionalinio teismo pateikto prejudicinio klausimo, be kita ko, tada, jeigu yra akivaizdu, kad prašomas Bendrijos teisės išaiškinimas neturi jokio ryšio su pagrindinės bylos aplinkybėmis arba dalyku[5].

25. Komisijos nuomone, *IFN-Holding* ir jos patronuojančioji bendrovė negali remtis tuo, kad Austrijos nuostata pažeidžiamas draudimas vykdyti pagalbą pagal SESV 108 straipsnio 3 dalies trečią sakinį tam, kad ji galėtų pasinaudoti nuostata prestižo vertės amortizacijai atlikti. Tokia teisė galėtų atsirasti tik jei nuostata pažeistų įsisteigimo laisvę. Todėl pagrindinei bylai nėra reikšminga, ar nagrinėjamu atveju yra pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

26. Nors tiesa, kad apmokestinamasis asmuo iš principo negali remtis draudimu vykdyti pagalbą pagal SESV 108 straipsnio 3 dalies trečią sakinį tam, kad galėtų pasinaudoti mokesčių lengvata, kuri kitam apmokestinamajam asmeniui yra valstybės pagalba[6], tai nereiškia, kad klausimas, ar Austrijos nuostata nagrinėjamu atveju yra pagalba, kaip ji suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, neturi įtakos pagrindinės bylos sprendimui. Klausimo dėl Sąjungos teisės išaiškinimo reikšmingumas sprendimui priimti iš principo priklauso ne nuo to, ar ji tenkina pagrindinės bylos tam tikros šalies lūkesčius, bet nuo to, ar ji turi įtakos bylos baigčiai.

27. Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pats išsamiau neišsiaiškino pirmojo prejudicinio klausimo reikšmingumo sprendimui priimti, kaip to iš principo reikalaujama pagal Procedūros reglamento 94 straipsnio c punktą, vis dėlto jo svarba pagrindinei bylai yra akivaizdi. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nepaisydamas to, kad Austrijos nuostata pažeidžia įsisteigimo laisvę, – o tai yra antrojo prejudicinio klausimo dalykas – galėjo būti priverstas

5 — Žr. tik sprendimus *Kachelmann* (C-322/98, EU:C:2000:495, 17 punktas), *Lucchini* (C-119/05, EU:C:2007:434, 44 punktas) ir *FOA* (C-354/13, EU:C:2014:2463, 45 punktas).

6 — Šiuo klausimu žr., be kita ko, sprendimus *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, 80 punktas), *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 ir C-41/05, EU:C:2006:403, 43 punktas) ir *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, 51 punktas).

apmokestinamiesiems asmenims nesuteikti prašomos mokesčių lengvatos tam, kad atitiktų draudimą vykdyti pagalbą pagal SESV 108 straipsnio 3 dalies trečią sakinį. Nacionalinės pagalbos priemonės, įgyvendintos pažeidžiant šį draudimą vykdyti pagalbą, teisinė pasekmė yra būtent ta, kad ji neteisėta [7] ir dėl to iš principo negaliojanti [8].

28. Tačiau *IFN-Holding* mano, kad jai ir tokiu atveju, kai Austrijos nuostata reiškia pagalbą, negali būti neleista atlikti prestižo vertės amortizacijos, jeigu įsisteigimo laisvė šią amortizaciją turėtų leisti. Nacionaliniai teismai pagalbos teisėje turėtų vien uždavinį ginti kiekvieno subjekto teises, kol Komisijos priims sprendimą. Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo pirmuoju prejudiciniu klausimu siekia apmokestinamajam asmeniui dėl draudimo vykdyti pagalbą nesuteikti teisinės apsaugos, kuri išplaukia iš įsisteigimo laisvės, jis dėl to peržengia savo kompetenciją.

29. Tačiau tokiu požiūriu klaidinama dėl draudimo vykdyti pagalbą pagal SESV 108 straipsnio 3 dalies trečią sakinį teisinio turinio. Nacionaliniai teismai nėra įgalioti vertinti pagalbos suderinamumo su vidaus rinka pagal SESV 107 straipsnio 2 ir 3 dalis, nes tai išimtinai yra Komisijos kompetencija [9]. Tačiau šitai yra kitaip būtent atsižvelgiant į draudimą vykdyti pagalbą pagal SESV 108 straipsnio 3 dalies trečią sakinį. Mat ši nuostata turi tiesioginį veiksmingumą [10]. Todėl nacionalinis teismas, pavyzdžiui, privalo nurodyti grąžinti neteisėtą pagalbą jos gavėjams [11]. Taigi atskiram subjektui gali atsirasti neigiamų pasekmių dėl draudimo vykdyti pagalbą, net jei Teisingumo Teismas iš dalies savo teismo praktikoje pabrėžė, kad nacionaliniai teismai atskirų subjektų „naudai“ turi daryti išvadas iš draudimo vykdyti pagalbą pažeidimo [12].

30. Tačiau kaip pirmiausia matyti iš naujausios teismo praktikos, nacionaliniai teismai turi bendrai ir visuotinai atsižvelgti į pagalbos vykdymo draudimą [13], ir kartu visiškai atsižvelgti į Sąjungos interesus [14]. Todėl nacionalinis teismas – kaip jau išdėsčiau savo išvadoje byloje *Presidente del Consiglio dei Ministri* – turi ne tik užtikrinti individualią apsaugą, bet padaryti viską, kad nacionalinėje teisėje būtų įgyvendintas valstybės pagalbos vykdymo draudimas, įtvirtintas SESV 108 straipsnio 3 dalies trečiame sakinyje [15]. Todėl valstybės pagalbos vykdymo draudimas galėtų būti priešpriešinamas tokiam reikalavimui, kaip nagrinėjamasis, kuris galėtų būti nukreiptas į išplėstą naudojimąsi pagalba, apie kurią nepranešta, siekiant taip užkirsti kelią neteisėtos pagalbos gavėjų rato išsiplėtimui [16].

31. Todėl pirmasis prejudicinis klausimas yra priimtinas.

7 — Sprendimai *Distribution Casino France ir kt.* (C-266/04–C-270/04, C-276/04 ir C-321/04–C-325/04, EU:C:2005:657, 30 punktas) ir *Residex Capital IV* (C-275/10, EU:C:2011:814, 28 punktas).

8 — Žr., be kita ko, sprendimus *Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires ir Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, 16 ir 17 punktai), *van Calster irir kt.* (C-261/01 ir C-262/01, EU:C:2003:571, 63 punktas), *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, 41 punktas) ir *Centre d'exportation du livre français* (C-199/06, EU:C:2008:79, 40 punktas).

9 — Žr., be kita ko, sprendimus *Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires ir Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, 14 punktas), *Lornoy ir kt.* (C-17/91, EU:C:1992:514, 30 punktas), *van Calster ir kt.* (C-261/01 ir C-262/01, EU:C:2003:571, 75 punktas) ir *Residex Capital IV* (C-275/10, EU:C:2011:814, 27 punktas).

10 — Žr., be kita ko, sprendimus *Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires ir Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, 11 ir 13 punktai), *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 26 punktas) ir *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, 41 punktas).

11 — Žr., be kita ko, Sprendimą *Residex Capital IV* (C-275/10, EU:C:2011:814, 33–36 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

12 — Žr. sprendimus *Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires ir Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, 12 punktas) ir *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 27 punktas).

13 — Žr. sprendimus *Centre d'exportation du livre français* (C-199/06, EU:C:2008:79, 41 punktas) ir *Residex Capital IV* (C-275/10, EU:C:2011:814, 29 punktas).

14 — Sprendimas *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, 48 punktas).

15 — Žr. mano išvadą byloje *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:420, 119–122 punktai).

16 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, 49 punktas).

32. Vis dėlto paaiškėjo, kad pirmasis prejudicinis klausimas pagrindinės bylos baigčiai būtų svarbus tik tada, jei Teisingumo Teismas nustatytų, kad Austrijos nuostata pažeidžiama įsisteigimo laisvė, kuri yra antrojo prejudicinio klausimo dalykas. Mat tik tada pagrindinėje byloje apskritai kiltų klausimas, ar apmokestinamiesiems asmenims pagal SESV 49 straipsnį galima leisti atlikti prestižo vertės amortizaciją arba pagal SESV 108 straipsnio 3 dalies trečią sakinį vis dėlto ją uždrausti. Todėl antrąjį prejudicinį klausimą reikia nagrinėti kaip pirmąjį.

B – *Įsisteigimo laisvės pažeidimas*

33. Pirmiausia reikia patikrinti, ar nuostata, kaip nagrinėjamoji, pagal kurią taikant grupės apmokestinimą leidžiama atlikti prestižo vertės amortizaciją tik atsižvelgiant į nacionalines akcijas, pažeidžia SESV 49 straipsnį, siejamą su SESV 54 straipsniu.

1. Įsisteigimo laisvės apribojimas

34. Pagal SESV 49 straipsnio 1 dalies pirmą sakinį ir 54 straipsnį iš principo draudžiama apriboti valstybių narių bendrovėms steigti dukterines bendroves kitoje valstybėje narėje.

35. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką tai draudžiama ne tik priimančiajai valstybei, bet ir kilmės valstybei, trukdyti įsisteigti bendrovei kitoje valstybėje narėje[17]. Reikia daryti prielaidą, kad toks trukdymas yra neigiamas nevienodas požiūris į nacionalinę patronuojančiąją bendrovę su užsienio dukterine bendrove, palyginti su tokia pačia patronuojančiąja su nacionaline dukterine bendrove[18].

36. Nagrinėjamu atveju iš 1988 m. *KStG* 9 straipsnio 7 dalies antro sakinio matyti, kad Austrijos bendrovei taikant grupės apmokestinimą įsigijus kitos bendrovės akcijų paketą prestižo vertės amortizacijos mokesčių lengvata suteikiama tik tada, kai įsigijusi bendrovė Austrijoje yra neribotai apmokestinama, taigi ji yra įsikūrusi nacionalinėje teritorijoje. Priešingai, tokia amortizacija negalima, jei įsigijusi bendrovė yra įsisteigusi kitoje valstybėje narėje. Šis nevienodas požiūris trukdo įsigyti dukterinės bendrovės, kuri įsteigta kitoje valstybėje narėje, akcijų. Kadangi tokio akcijų paketo įsigijimą įsisteigimo laisvės požiūriu reikia prilyginti dukterinės bendrovės steigimui[19], pagal Austrijos nuostatą trukdoma įsisteigti jos bendrovėms kitoje valstybėje narėje.

37. Austrijos Respublika negali prestižo vertės amortizacijos mokesčių lengvatai kelti grėsmės ją perkeliant, kad taip atsirastų galimybė neigiamai prestižo vertei, kurią didinant pelną reikėtų panaikinti, ir tai būtų mokesčių našta. Viena vertus, tokia galimybė nieko nekeičia tuo požiūriu, kad teigiamos prestižo vertės atveju vis tiek egzistuoja mokesčių lengvata. Kita vertus, iš prestižo vertės apibrėžimo, kaip skirtumo tarp nuosavo kapitalo pridėjus tam tikrų neskelbtųjų rezervų ir įsigijimo išlaidų pagal 1988 m. *KStG* 9 straipsnio 7 dalies antro sakinio pirmą įtrauką, matyti, kad neigiama prestižo vertė atsiranda tik tada, jei – paprasčiau tariant – pirkimo kaina yra mažesnė negu tikėtinos pajamos iš pardavimo iškart likviduojant bendrovę. Todėl neigiama prestižo vertė reiškia, kad numatomos pajamos už įsigytą bendrovę bus neigiamos. Tokios bendrovės įsigijimas galėtų būti reta išimtis.

38. Taigi ši nuostata apriboja tokių Austrijos bendrovių, kaip pagrindinėje byloje, įsisteigimo laisvę.

17 — Žr., be kita ko, sprendimus *Daily Mail ir General Trust* (81/87, EU:C:1988:456, 16 punktas), *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 35 punktas) ir *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 18 punktas).

18 — Žr. tik sprendimus *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 19 punktas) ir *Komisija / Jungtinė Karalystė* (C-172/13, EU:C:2015:50, 23 punktas).

19 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, EU:C:2007:194, 25–31 punktai).

2. Objektyvus situacijų panašumas

39. Teisingumo Teismas savo praktikoje iš dalies preziumuoja, kad nepalankus nevienodas požiūris į patronuojančiąją bendrovę su užsienyje įsteigta dukterine bendrove ir palyginti su tokia pat bendrove, bet įsteigta nacionalinėje teritorijoje, yra nesuderinama su įsisteigimo laisve, jei ji susijusi su situacijomis, kurios objektyviai yra panašios [20].

40. Jau Sprendime *Rewe Zentralfinanz* Teisingumo Teismas nustatė, kad patronuojančiųjų bendrovių situacija dėl nuostolių iš dukterinių bendrovių akcijų verčių dėl amortizacijos, nepaisant to, ar tai nacionalinės, ar kitose valstybėse narėse esančios akcijos, yra panaši [21]. Būtent jame Teisingumo Teismas, be kita ko, siekė, kad dukterinių bendrovių pelnas nebūtų apmokestinamas patronuojančiojoje bendrovėje, o to nėra šiuo atveju taikant grupės apmokestinimą, nes ten nacionalinių dukterinių bendrovių pelno apmokestinimas kaip tik numatytas patronuojančiosios bendrovės lygmeniu. Tačiau Komisija teisingai pažymėjo, kad prestižo vertės amortizacija nagrinėjamu atveju atliekama, nepaisant to, ar nacionalinė bendrovė apskritai gauna pelną. Todėl dukterinės bendrovės pelno priskyrimas prie patronuojamosios bendrovės įplaukų dėl objektyvaus nacionalinių ir užsienio akcijų situacijos panašumo šiuo atveju nagrinėjant ginčijamą nuostatą apskritai nevaidina jokio vaidmens.

41. Be to, Teisingumo Teismas Sprendime *X Holding* taip pat nuostatos dėl grupės apmokestinimo atveju pažymėjo, kad objektyvaus situacijų panašumo prielaidai pakanka to, kad patronuojančioji bendrovė tiek užsienio, tiek nacionalinėse dukterinėse bendrovėse siekia mokesčių nuostatos teikiamos lengvatos [22]. Jei atrodė, kad Teisingumo Teismas pastaruoju metu Sprendime *Nordea Bank Danmark* objektyviam situacijų panašumui siekia taikyti griežtesnius standartus, kai nacionalinių ir užsienio padalinių situacijos iš principo nelaikė objektyviai panašia [23], matyti, kad naujausiame Sprendime *Komisija / Jungtinė Karalystė* šiuos standartus jis nenorėjo perkelti dukterinėms bendrovėms [24].

42. Tačiau Austrijos Respublika neigia objektyvų situacijų panašumą, nes pagal 1988 m. *KStG* 10 straipsnį užsienio akcijoms, priešingai negu nacionalinėms akcijoms, iš principo taikomas mokesčių neutralumas. Tačiau šią mintį galima analizuoti tik tikrinant įsisteigimo laisvės apribojimo pateisinimo pagrindą. Mat skirtingas požiūris į nacionalines ir užsienio dukterines bendroves remiantis valstybės narės mokesčių sistema yra leistinas tik esant sąlygoms, kurios teismų praktikoje nustatytos dėl mokesčių sistemos darnos užtikrinimo pateisinimo pagrindo.

43. Taigi šis nepalankus nevienodas požiūris į užsienio dukterinių bendrovių įsigijimą suderinamas su įsisteigimo laisve ne todėl, kad jis susijęs su situacija, kuri neobjektyviai būtų panaši į nacionalinę situaciją.

3. Pateisinimas

44. Vis dėlto įsisteigimo laisvės apribojimas gali būti pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais [25].

20 — Žr., be kita ko, sprendimus *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, EU:C:2007:194, 32–36 punktai), *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 20 punktas) ir *SCA Group Holding ir kt.* (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 28 punktas); kita vertus, žr., be kita ko, sprendimus *ICI* (C-264/96, EU:C:1998:370, 23–30 punktai), *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447, 34 ir 35 punktai) ir *Komisija / Jungtinė Karalystė* (C-172/13, EU:C:2015:50, 23 ir 24 punktai), kuriuose tokia galimybė nenurodyta.

21 — Sprendimas *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, EU:C:2007:194, 34 punktas).

22 — Žr. Sprendimą *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 24 punktas).

23 — Žr. Sprendimą *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24 punktas).

24 — Žr. Sprendimą *Komisija / Jungtinė Karalystė* (C-172/13, EU:C:2015:50), atsižvelgiant į mano išvadą šioje byloje (EU:C:2014:2321, 25 ir 26 punktai).

25 — Žr., be kita ko, sprendimus *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00, EU:C:2002:749, 33 punktas), *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 33 punktas) ir *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 23 punktas).

45. Teisingumo Teismas pagal nusistovėjusią praktiką pripažįsta, kad valstybės narės, siekdamos užtikrinti mokesčių sistemos darną, gali apriboti pagrindines laisves [26].

46. Tuo tikslu turi būti nustatytas mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo tiesioginis ryšys, taikant tam tikrą mokesčių naštą [27], – iš principo ir tam pačiam apmokestinamajam asmeniui, ir tam pačiam mokesčiui [28]. Esant tokioms aplinkybėms pagrindinės laisvės gavėjui gali būti atsisakoma suteikti mokesčių lengvatą, jeigu jam netaikomas apmokestinamas, kuris valstybės narės apmokestinimo sistemoje neatskiriamai susijęs su norima mokesčių lengvata. Taigi taikyti „nepateisinamą“ mokesčių lengvatą gali būti sukliudyta [29].

47. Lengvatos ir mokesčio naštos tiesioginio ryšio pobūdį reikia vertinti atsižvelgiant į mokesčio nuostata siekiamą tikslą [30]. Šiuo atveju tiesioginiam ryšiui bent jau būtina, kad mokesčių lengvatą lemtų mokesčių našta. Taigi mokesčių lengvata pagal valstybės narės mokesčių sistemą negali atsirasti be mokesčių naštos [31].

48. Taip pat Teisingumo Teismas reikalauja tiesioginio ryšio ir PVM teisėje nustatant, kad daiktai tiekiami ar paslaugos teikiamos „už atlygį“ [32], taigi už atlyginimą, todėl yra apmokestintini [33]. Todėl generalinis advokatas P. Mengozzi teisingai kalbėjo apie „konkretų kompensacijos poveikį“, kuris turi būti nustatytas remiantis pateisinimo pagrindu, siekiant užtikrinti mokesčių darną atsižvelgiant į mokesčių lengvatos ir mokesčių naštos santykį [34]. Taigi mokesčių lengvata valstybės narės apmokestinimo sistemoje yra valstybės „atlygis“ už tam tikrą mokesčių naštą.

49. Šioje byloje nurodoma daugybė Austrijos mokesčių sistemos mokesčių naštos atvejų, kuriems su prestižo vertės amortizacija susijusi mokesčių lengvata galėtų reikšti „atlygį“.

26 — Žr., be kita ko, sprendimus *Bachmann* (C-204/90, EU:C:1992:35, 28 punktas), *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 42 punktas), *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 68 punktas), *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 43 punktas), *SCA Group Holding ir kt.* (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 33 punktas) ir *Grünewald* (C-559/13, EU:C:2015:109, 48 punktas).

27 — Žr. tik sprendimus *Svensson ir Gustavsson* (C-484/93, EU:C:1995:379, 18 punktas), *ICI* (C-264/96, EU:C:1998:370, 29 punktas), *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, EU:C:2007:194, 62 punktas), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 58 punktas) ir *Komisija / Vokietija* (C-211/13, EU:C:2014:2148, 36 punktas).

28 — Žr., be kita ko, sprendimus *Verkooijen* (C-35/98, EU:C:2000:294, 57 punktas), *Bosal* (C-168/01, EU:C:2003:479, 30 punktas), *DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle* (C-380/11, EU:C:2012:552, 47 punktas) ir *Grünewald* (C-559/13, EU:C:2015:109, 49 punktas); dėl šio principo išimčių žr., be kita ko, sprendimus *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 45 ir 46 punktai) ir *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709, 47–49 punktai); be to, žr. mano išvadą byloje *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:164, 50–65 punktai).

29 — Žr. Sprendimą *Komisija / Vengrija* (C-253/09, EU:C:2011:795, 75 punktas).

30 — Žr. tik sprendimus *Deutsche Shell* (C-293/06, EU:C:2008:129, 39 punktas), *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709, 47 punktas) ir *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 92 punktas); panašiai dar žr. Sprendimą *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 43 punktas).

31 — Šiuo klausimu žr. sprendimus *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377, 73 punktas), *Komisija / Portugalija* (C-493/09, EU:C:2011:635, 39 punktas), *Komisija / Vokietija* (C-284/09, EU:C:2011:670, 87 punktas), *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 52 punktas), *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 93 punktas) ir *Grünewald* (C-559/13, EU:C:2015:109, 51 punktas).

32 — Žr. 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyvos 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktus (OL L 347, p. 1) ir anksčiau galiojusios 1977 m. gegužės 17 d. Šeštosios Tarybos direktyvos 77/388/EEB dėl valstybių narių apyvartos mokesčių įstatymų derinimo – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema: vienodas vertinimo pagrindas 2 straipsnio 1 dalį (OL L 145, p. 1).

33 — Žr., be kita ko, sprendimus *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 13–20 punktai) ir *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, 12–17 punktai); taip pat žr. generalinės advokatės C.Stix-Hackl išvadą byloje *Bertelsmann* (C-380/99, EU:C:2001:129, 32 punktas).

34 — Generalinio advokato P. Mengozzi išvada byloje *Beker ir Beker* (C-168/11, EU:C:2012:452, 56 punktas).

a) Dukterinės bendrovės pelno įskaitymas

50. Kaip pirmą pagrindą Austrijos Respublika mato tiesioginį ryšį tarp prestižo vertės amortizacijos ir dukterinės bendrovės veiklos rezultato mokestinio įskaitymo patronuojančiajai bendrovei. Šis veiklos rezultato įskaitymas yra nevienodas ir priklauso nuo to, ar tai yra nacionalinė, ar užsienio dukterinė bendrovė. Taigi, viena vertus, taikant grupės apmokestinimą, patronuojančiajai bendrovei mokestiniu požiūriu įskaitomas tik nacionalinių dukterinių bendrovių pelnas, bet ne užsienio dukterinių bendrovių pelnas. Kita vertus, patronuojančiajai bendrovei mokestiniu požiūriu visada nacionalinių dukterinių bendrovių nuostoliai, o užsienio dukterinių bendrovių nuostoliai įskaitomi tik laikinai.

51. Siekiant įvertinti mokesčių sistemos darną svarbi tik tam tikra mokesčių našta. Todėl, taikant veiklos rezultato įskaitymą, kompensuojamoji našta galėtų būti matoma tik dukterinės bendrovės pelno apmokestinime patronuojančiosios bendrovės lygmeniu, nes nuostolių įskaitymas patronuojančiojoje bendrovėje savaime yra mokesčių lengvata.

52. Su pelno įskaitymu susijusi mokesčių našta atsiranda kaip tik tam pačiam apmokestinamajam asmeniui, būtent patronuojančiajai bendrovei, ir taikant tą patį mokestį, būtent Austrijos juridinių asmenų pelno mokestį. Tačiau dukterinės bendrovės akcijų prestižo vertės amortizaciją pagal Austrijos juridinių asmenų pelno mokesčio teisę lemia ne tai, kad dukterinė bendrovė gauna pelną, kuris įskaitomas patronuojančiajai bendrovei.

53. Vis dėlto manau, kad ir vien galimybė apmokestinti pelną gali būti mokesčių našta siekiant mokesčių sistemos darnos [35]. Tačiau šiuo požiūriu taip pat nereikia nustatyti prestižo vertės amortizacijos tiesioginio ryšio. Mat ir tuo atveju, kai patronuojančioji bendrovė pati nacionalinėje teritorijoje įsteigia, bet ne įsigyja dukterinę bendrovę, dukterinės bendrovės pelnas įskaitomas. Tačiau šiuo atveju dėl įsigijimo fakto nebuvimo akcijų prestižo vertės amortizacija negalima. Taigi dukterinės bendrovės pelnas įskaitomas, nepaisant akcijų prestižo vertės amortizacijos. Šiuo požiūriu tarp abiejų nėra tiesioginio ryšio, kaip tai suprantama pagal teismo praktiką.

54. Tai tampa dar aiškiau, kai atsižvelgiama į tai, jog dukterinės bendrovės pelno įskaitymas turi tiesioginį ryšį su kita mokesčių lengvata nei prestižo vertės amortizacija. Pagal teismo praktiką egzistuoja atsižvelgimo į pelną ir nuostolius „simetrinė logika“ [36]. Todėl yra tiesioginis ryšys tarp dukterinės bendrovės pelno įskaitymo patronuojančiajai bendrovei ir atsižvelgimo į šios dukterinės bendrovės nuostolius. Taigi dėl nacionalinių dukterinių bendrovių pelno įskaitymo gali kilti tik toks pateisinimas, kad užsienio dukterinių bendrovių nuostoliai įskaitomi tik esant tam tikroms patronuojančiosios bendrovės sąlygoms ir taikant Austrijos grupės apmokestinimą [37].

55. Taigi dukterinės bendrovės pelno įskaitymas neturi tiesioginio ryšio su jos akcijų prestižo vertės amortizacija. Tai, kad užsienio dukterinių bendrovių pelnas taikant grupės apmokestinimą neįskaitomas, nagrinėjamas apribojimas negali būti pateisinamas.

35 — Šiuo klausimu žr. mano išvadą byloje *X* (C-686/13, EU:C:2015:31, 49–55 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

36 — Žr. Sprendimą *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 65–69 punktai).

37 — Šiuo klausimu žr., be kita ko, sprendimus *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) ir *Komisija / Jungtinė Karalystė* (C-172/13, EU:C:2015:50).

b) Užsienio dukterinės bendrovės akcijų mokestinis neutralumas

56. Kaip kitą pagrindą, kuriam siekiant išsaugoti mokesčių sistemos darną galėtų būti reikalingas šis apribojimas, Austrijos Respublika nurodo tai, kad užsienio bendrovių akcijos taikant grupės apmokestinimą būtų visapusiškai neutralios mokesčių požiūriu. Remiantis 1988 m. *KStG* 10 straipsnio 2 ir 3 dalių nuostata dėl užsienio įmonės blokuojančio mažumos akcijų paketo mokesčių požiūriu nebūtų atsižvelgta nei į pajamas, nei į pardavimo rezultatus, nei į akcijų vertės pokyčius užsienio dukterinėje bendrovėje.

57. Tokio mokestinio neutralumo išdava glūdi specialiame pagrinde, kad parduodant užsienio dukterinės bendrovės akcijų paketą joks pelnas neapmokestinamas. Priešingai, pelno, gauto iš nacionalinių dukterinių bendrovių akcijų pardavimo, apmokestinimas reikalingas, kad būtų kompensuojama prieš tai atlikta prestižo vertės amortizacija.

58. Austrijos Respublikos argumentuose yra mintis apie pelno apmokestinimo ir atsižvelgimo į nuostolius simetriją, kaip jau ne kartą į tai buvo atkreiptas dėmesys ir teismo praktikoje [38]. Konkrečiai Sprendime *K*. Teisingumo Teismas pripažino, kad tarp, viena vertus, atsižvelgimo į nuostolius, patirtus dėl investicijų į kapitalą, ir, kita vertus, iš šių investicijų gauto pelno apmokestinimo gali būti tiesioginis ryšys, kaip tai suprantama mokesčių sistemos darnos požiūriu [39].

59. Taigi iš principo siekiant užtikrinti mokesčių sistemos darną gali būti pateisinama tai, kad atsisakoma su atsižvelgimu į nuostolį susijusios mokesčių lengvatos – kaip nagrinėjamosios prestižo vertės amortizacijos įsigijus akcijų – kai atitinkamas apmokestinamasis asmuo neturi būti apmokestinamas atitinkamu pelno mokesčiu – kaip šiuo atveju pelno, gauto iš akcijų pardavimo. Taip pat apmokestinamoji *IFN-Holding* pripažįsta, kad leidus atlikti prestižo vertės amortizaciją jos užsienio akcijų paketui taip pat turėtų būti apmokestinamas bet koks iš to akcijų paketo pardavimo gautas pelnas.

60. Vis tiek šiuo atveju tokio pateisinimo negali būti.

61. Mat Austrijos juridinių asmenų pelno mokesčio teisėje visiškai nenumatytos tokios sąlygos, kaip antai mokesčių lengvata prestižo vertės amortizacijos forma ir mokesčių našta pelno, gauto iš pardavimo, apmokestinimo forma. Prestižo vertės amortizacija negalima pasinaudoti ir tada, kai apmokestinamasis asmuo pagal 1988 m. *KStG* 10 straipsnio 3 dalies pirmą punktą pasinaudoja pasirinkimo teise užsienio akcijų paketo mokestinio veiksmingumo naudai, todėl tokio akcijų paketo pardavimas apmokestinamas. Jei pagal Austrijos reglamentavimo sistemą užsienio akcijų prestižo vertės amortizacija neleidžiama, nepaisant to, ar šis akcijų paketas yra neutralus mokestiniu požiūriu, akivaizdu, jog nagrinėjama nuostata nesiekiama tikslo sukurti ryšį tarp atsisakymo atlikti prestižo vertės amortizaciją ir akcijų mokestinio neutralumo.

62. Net jei šio tikslo pagal Austrijos Respublikos argumentus būtų siekiama, reikėtų atkreipti dėmesį į nusistovėjusią teismo praktiką, pagal kurią nacionalinė nuostata laikoma tinkama užtikrinti užsibrėžtą tikslą tik tada, kai šis tikslas pasiekiamas darniu ir sistemingu būdu [40], taigi jis yra nuoseklus. Bet kuriuo atveju toks reikalavimas remiantis pasirinkimo teise pagal 1988 m. *KStG 10* straipsnio 3 dalies pirmą punktą nėra įgyvendintas. Atsižvelgiant į nuostata siekiamą tikslą nebūtų darnu ir toliau netaikyti prestižo vertės amortizacijos pasinaudojant pasirinkimo teise mokesčio veiksmingumo naudai.

38 — Žr., be kita ko, sprendimus *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 45 punktas), *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 58 punktas) ir *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 32 ir 33 punktai).

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

40 — Žr., be kita ko, sprendimus *Hartlauer* (C-169/07, EU:C:2009:141, 55 punktas), *Komisija / Italija* (C-531/06, EU:C:2009:315, 66 punktas), *Blanco Pérez ir Chao Gómez* (C-570/07 ir C-571/07, EU:C:2010:300, 94 punktas), *Petersen* (C-341/08, EU:C:2010:4, 53 punktas) ir *Blanco* (C-344/13 ir C-367/13, EU:C:2014:2311, 39 punktas).

63. Todėl ir pagal Austrijos teisę užsienio dukterinių bendrovių akcijų paketo esamas mokestinis neutralumas iš principo negali pateisinti draudimo taikyti tokių akcijų prestižo vertės amortizaciją.

c) Vienodas požiūris į padalinių ir dukterinių bendrovių įsigijimą

64. Galiausiai mokesčių sistemos darnos užtikrinimo pateisinimo pagrindą reikia vertinti ir atsižvelgiant į tikslą, kurį Austrijos vyriausybė susiejo su savo teisės aktų projektais dėl prestižo vertės amortizacijos nustatymo nacionalinėms dukterinėms bendrovėms.

65. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo duomenimis, tuo siekiama vienodo požiūrio į teisiškai savarankiškų dukterinių bendrovių akcijų paketo įsigijimą ir teisiškai nesavarankiškų padalinių įsigijimą. Jei būtent įsigyjant padalinį pagal Austrijos teisę prestižo vertės amortizacija bendrai yra galima, tokia galimybė įsigyti dukterinę bendrovę dėl šiuo atveju ginčijamos nuostatos taip pat sukuriama taikant grupės apmokestinimą.

66. Atsižvelgdama į šį tikslą Austrijos Respublika argumentuoja, jog užsienio dukterinių bendrovių akcijų prestižo vertės amortizacija neleidžiama teisingai dėl to, kad įsigyjant užsienio padalinį prestižo vertės amortizacija taip pat negalima. Tai taikoma bet kuriuo atveju, kai atitinkamoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje yra susitarta dėl užsienio padalinių pajamų neapmokestinimo metodo, todėl Austrijos apmokestinimo teisė netaikoma.

67. Nepaisant to, ar vienodo požiūrio į nacionalinių ir užsienio dukterinių bendrovių ir padalinių įsigijimą tikslas apskritai gali atitikti mokesčių sistemos darnos užtikrinimo pateisinimo pagrindo sąlygas, šis tikslas bet kuriuo atveju įgyvendinamas ne darniu ir sisteminiu būdu, kaip to reikalaujama pagal teismo praktiką [41]. Kaip teisingai pabrėžia *IFN-Holding*, vienodas požiūris neegzistuoja pirmiausia tuomet, kai užsienio padalinio pajamos apmokestinamos pagal atitinkamą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį taikant įskaitymo metodą. Šiuo atveju taip pat užsienio padaliniuose atsižvelgiama į prestižo vertės amortizaciją, nes šių padalinių pajamos – įskaitant užsienio mokestį – apmokestinamos Austrijoje. Tačiau ši nuostata nedaro užsienio dukterinių bendrovių akcijų prestižo vertės amortizacijos netaikymo priklausomo nuo to, ar su atitinkama dukterinės bendrovės buveinės valstybe susitarta dėl atleidimo nuo mokesčio arba įskaitymo metodo taikymo padalinių pajamoms.

68. Taigi valstybės narės mokesčių sistemos darnos užtikrinimo pateisinimo pagrindas, atsižvelgiant į vienodo požiūrio į teisiškai savarankiškos bendrovės akcijų paketo įsigijimo ir teisiškai nesavarankiško padalinio įsigijimo tikslą, taip pat negali būti taikomas.

d) Išvada

69. Kadangi kiti pateisinimo pagrindai nėra aiškūs, išvadoje šis įsisteigimo laisvės apribojimas nėra pateisinamas privalomuoju bendro intereso pagrindu.

4. Atsakymas į antrąjį prejudicinį klausimą

70. Taigi į antrąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad tokia nuostata, kaip nagrinėjamoji, pagal kurią taikant grupės apmokestinimą leidžiama atlikti prestižo vertės amortizaciją tik atsižvelgiant į nacionalines akcijas, pažeidžia SESV 49 straipsnį, siejamą su SESV 54 straipsniu, ir (arba) EB 43 straipsnį, siejamą su EB 48 straipsniu.

41 — Žr. šios išvados 62 punktą.

C – *Draudimo vykdyti pagalbą pažeidimas*

71. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas papildomai nori išsiaiškinti, ar tokia nuostata, kaip nurodytoji 1988 m. *KStG* 9 straipsnio 7 dalies antrame sakinyje, dėl prestižo vertės amortizacijos taikant grupės apmokestinimą nepažeidžia draudimo vykdyti valstybės pagalbą pagal SESV 108 straipsnio 3 dalies trečią sakinį, siejamą su SESV 107 straipsnio 1 dalimi. Kadangi atsižvelgiant į antrąjį prejudicinį klausimą buvo nustatyta, kad Austrijos nuostata pažeidžia įsisteigimo laisvę, būtina atsakyti ir į pirmąjį prejudicinį klausimą siekiant išsiaiškinti, ar Sąjungos teisė apmokestinamajam asmeniui, kaip antai *IFN-Holding*, galiausiai suteikia teisę pasinaudoti prestižo vertės amortizacija [42].

72. SESV 108 straipsnio 3 dalies trečiame sakinyje numatyta, kad valstybė narė savo pasiūlytų pagalbos priemonių neįgyvendina, kol nepriimamas galutinis Komisijos sprendimas. Tai apima ir draudimą vykdyti pagalbą, kurią įstojusi į Sąjungą valstybė narė naujai įvedė ir apie ją nepranešė. Paskutinės dvi sąlygos, susijusios su 1988 m. *KStG* 9straipsnio 7 dalies antro sakinio nuostata, yra įvykdytos, nes ji, remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateikta informacija, buvo paskelbta 2004 m. Austrijos oficialiajame leidinyje *Gesetzblatt* ir iki sprendimo pateikti prašymą momento apie ją nebuvo pranešta Komisijai.

73. Taigi pagalbos vykdymo draudimas, įtvirtintas SESV 108 straipsnio 3 dalies trečiame sakinyje, prieštarauja nagrinėjamajai nuostatai dėl prestižo vertės amortizacijos, jei ši yra pagalba pagal SESV 107 straipsnio 1 dalies apibrėžtį. Taigi tai turėtų būti valstybės arba iš valstybės išteklių suteikta pagalba [43], kuri, palaikydama tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą, iškraipo konkurenciją arba gali ją iškraipyti, kai daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai.

1. Mokesčių lengvata

74. Taip pat mokesčių lengvata, kuri nėra susijusi su valstybės ištekliais, bet lengvatos gavėjams sudaro finansiškai palankesnę padėtį negu kitiems apmokestinamiesiems asmenims, patenka į SESV 107 straipsnio 1 dalį [44].

75. Todėl ši nuostata dėl prestižo vertės amortizacijos iš principo susijusi su SESV 107 straipsnio 1 dalimi, nes pagal ją kai kuriems apmokestinamiesiems asmenims 15 metų periodui sumažinama Austrijos juridinių asmenų pelno mokesčio bazė, o tai lemia mažesnį kelių mokestinių laikotarpių mokestį.

76. Tačiau *IFN-Holding* ir Austrijos Respublika abejoja, kad galiausiai apskritai atsiranda lengvata. Būtent pagal 1988 m. *KStG* 9straipsnio 7 dalies antrą sakinį prestižo vertės amortizacija galima taikant grupės apmokestinimą. Tačiau kartu pagal nuostatos pirmą sakinį akcijų paketo amortizacija remiantis papildomu vertės mažinimu negalima.

42 — Žr. šios išvados 32 punktą.

43 — Žr., be kita ko, sprendimus *Ispanija / Komisija* (C-342/96, EU:C:1999:210, 41 punktas), *Altmark Trans ir Regierungspräsidium Magdeburg* (C-280/00, EU:C:2003:415, 84 punktas) ir *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 21 punktas).

44 — Žr., be kita ko, sprendimus *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 14 punktas), *Komisija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72 punktas) ir *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23 punktas).

77. Tačiau šis argumentas nepaneigia to, kad prestižo vertės amortizacija yra mokesčių lengvata. Ši lengvata nepanaikinama dėl kitų amortizacijų netaikymo akcijoms grupės apmokestinimo atveju. Kai prestižo vertės amortizacija taikoma bet kokio akcijų įsigijimo atveju, papildomas akcijų vertės mažinimas galimas tik atskirais atvejais. Be to, kitų amortizacijų netaikymo išimtis taikoma grupės apmokestinimo atveju visoms, o ne tik toms akcijoms, kurios suteikia teisę į prestižo vertės amortizaciją. Taigi prestižo vertės amortizacija lemia tai, kad konkrečiais atvejais leidžianti nukrypti nuo bendrosios taisyklės nuostata yra naudinga.

78. Vadinasi, Austrijos nuostata suteikiamas pranašumas, kaip jis suprantamas pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

2. Pranašumo atrankinis pobūdis

79. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teisingai abejoja visų pirma tuo, ar su prestižo vertės amortizacija nėra susijęs [„tam tikrų įmonių ir tam tikrų prekių gamybos palaikymas“, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, taigi pagal teismo praktiką ji suteikia „atrankinio pobūdžio“ selektyvų pranašumą.

a) Atrankinis pobūdis mokesčių teisėje

80. Šio atrankinio pobūdžio patikrinimas valstybių narių mokesčių nuostatose sudaro kai kurių sunkumų.

81. Teismo praktikoje kaip išeities taškas nuolat kartojama, kad mokesčių nuostata nėra atrankinio pobūdžio tada, kai ji taikoma visiems ūkio subjektams nedarant skirtumo [45]. Tačiau remiantis vien tuo, kad mokesčių nuostata suteikia pranašumą tik toms įmonėms, kurios tenkina jų sąlygas, pagal teismo praktiką dar negalima konstatuoti nuostatos atrankinio pobūdžio [46]. Kita vertus, akivaizdu, kad atrankinis pobūdis ne visada gali būti paneigiamas pagrindimu, jog visi ūkio subjektai visada vienodai gali pasinaudoti mokesčių sistemos lengvatomis, jei tenkina jos sąlygas. Šiuo atveju mokesčių nuostatos atrankinį pobūdį visada reikėtų atmesti.

82. Todėl teismo praktikoje atrankiniam mokesčių lengvatų pobūdžiui nustatyti parengtos specialios sąlygos. Atsižvelgiant į tai galiausiai yra lemiama, ar tos mokesčių lengvatos sąlygos pagal nacionalinės mokesčių sistemos standartus yra parinktos nediskriminuojamai [47]. Tam atitinkamoje valstybėje narėje pirmiausia turi būti nustatomos galiojančios bendrosios ir „įprastos“ mokesčių nuostatos. Paskui atsižvelgiant į šias bendrąsias arba „įprastas“ mokesčių nuostatas reikia įvertinti ir nustatyti, ar nagrinėjama mokestine priemone suteikiama lengvata gali būti atrankinio pobūdžio, įrodant, kad šia priemone nukrypstama nuo bendros sistemos tiek, kiek pagal ją diferencijuojami ūkio subjektai, kurių faktinė ir teisinė padėtis, atsižvelgiant į šios valstybės narės mokesčių sistemos tikslą, yra panaši [48]. Net jei šios sąlygos tenkinamos, lengvata gali būti pateisinama sistemos, kuriai ji priklauso, esme ar bendru tikslu, ypač jei mokesčių nuostata tiesiogiai paremta mokesčių sistemos pagrindiniais ar svarbiausiais principais [49].

45 — Žr. tik sprendimus *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 35 punktas), *Komisija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73 punktas), *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 39 punktas) ir *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23 punktas).

46 — Šiuo klausimu žr. visų pirma Sprendimą *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 42 punktas).

47 — Šiuo klausimu žr. taip pat Sprendimą *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 53 punktas).

48 — Žr. sprendimus *Paint Graphos ir kt.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 49 punktas), *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 19 punktas) ir *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 35 punktas).

49 — Žr. sprendimus *Paint Graphos ir kt.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 65 ir 69 punktai) ir *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 22 punktas); šiuo klausimu žr., be kita ko, sprendimus *Italija / Komisija* (C-173/73, EU:C:1974:71, 33 punktas), *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 42 punktas), *Komisija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 145 punktas) ir *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 42 ir 43 punktai).

83. Toks vienodo požiūrio tikrinimas mokesčių nuostatose reikalingas jų atrankiniam pobūdžiui nustatyti, nes mokesčių lengvatos – kitaip negu tiesioginės subsidijos piniginių išmokų forma siaurąja prasme – atsiranda mokesčių sistemoje, kuriai nuolat ir privalomai priklauso įmonės. Rečiau mokesčių sistemos įvairiu būdu suteikia lengvatas, kurios dažnai skirtos tik tam, kad būtų įgyvendinta tiksli mokesčio tikslinė paskirtis. Tačiau lengvatas, kurios nėra tiesioginės subsidijos siaurąja prasme, pagal teismo praktiką galima priskirti prie pagalbos, jeigu jos yra tokio paties pobūdžio ir turi tokį patį poveikį [50] kaip tiesioginės subsidijos. Taigi tik tada, jei valstybė narė savo esamą sistemą naudoja kaip priemonę, skirtą paskirstyti piniginėms išmokoms pagal tikslus, kurie yra už mokesčių sistemos ribų, egzistuoja pakankamas pagrindas šias mokesčių lengvatas prilyginti tiesioginėms subsidijoms siaurąja prasme [51].

84. Tačiau iš šios informacijos taip pat matyti, kad valstybės narės mokesčių sistemoje nepateisinamo nevienodo požiūrio nepakanka, norint nustatyti mokesčių lengvatos atrankinį pobūdį, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį. Iš šios išvados matyti tik tai, kad mokesčio nuostatą pagal jos pobūdį ir poveikį reikia prilyginti tiesioginei subsidijai siaurąja prasme.

85. Be to, pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį subsidijos naudos gavėjas yra arba „tam tikros įmonės“, arba „tam tikrų prekių gamyba“. Todėl Teisingumo Teismas visų pirma Sprendime *Gibraltaras* nustatė, kad, remiantis mokesčių nuostata, naudą gaunančios įmonės dėl joms būdingų požymių turėtų būti apibrėžiamos kaip privilegijuota grupė [52]. Taigi toliau tikrinant vienodą požiūrį reikia papildomai išsiaiškinti, ar apmokestinamųjų asmenų, kuriems mokesčio nuostata suteikia naudos, grupė turi pakankamai požymių kaip specifinė įmonė arba prekių gamybos šaka, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

b) Dėl atskirų nevienodų požiūrių atrankinio pobūdžio

86. Taigi šiuo atveju pirmiausia reikia patikrinti, ar nuostata dėl prestižo vertės amortizacijos yra nevienodas požiūris, kurio pagrindo nėra Austrijos mokesčių sistemoje, o gal ja siekiama nemokestinių tikslų. Paskui prireikus dar reikėtų išsiaiškinti, ar dėl to naudą gaunantys apmokestinamieji asmenys yra „tam tikros įmonės arba tam tikrų prekių gamyba“ pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

87. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad atrankinio pobūdžio pranašumas taikant šią nuostatą daugeliu atžvilgių įmanomas būtent dėl skirtingo vertinimo tarp juridinių asmenų ir fizinių asmenų (šiuo klausimu i punktas), tarp pelno mokesčiu apmokestinamųjų juridinių asmenų, kuriems taikomas grupės apmokestinimas, ir tų, kuriems grupės apmokestinimas netaikomas (šiuo klausimu ii punktas), ir tarp apmokestinamųjų asmenų, turinčių nacionalinių akcijų, kuriems taikomas grupės apmokestinimas, ir tokių pat asmenų, bet turinčių užsienio akcijų (šiuo klausimu iii punktas).

88. Taigi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iškart parinko tris skirtingas „įprastas“ mokesčių nuostatas kaip pagrindą. Jei preziumuojamas prestižo vertės amortizacijos atrankinis pobūdis, nes šis taikomas tik juridiniams, o ne fiziniams asmenims, parenkama visa Austrijos pelno mokesčių teisė kaip referencinė sistema. Tačiau jei svarstomas tokių įmonių pranašumas pelno mokesčio požiūriu, tuomet prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas remiasi pelno mokesčio referencine sistema. Jei paaiškėja, kad galiausiai taikant grupės apmokestinimą palankiau vertinamos įmonės, turinčios nacionalinių, o ne užsienio akcijų, tuomet kaip referencinė

50 — Žr., be kita ko, sprendimus *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg* / [*Europos anglių ir plieno bendrijos] Aukštoji vadovybė* (30/59, EU:C:1961:2, p. 43), *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 ir C-41/05, EU:C:2006:403, 29 punktas), *Bouygues ir Bouygues Télécom / Komisija* (C-399/10 P ir C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101 punktas) ir *Ministerio de Defensa ir Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 22 punktas).

51 — Šiuo klausimu žr. taip pat Sprendimą *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 22–27 punktai).

52 — Žr. Sprendimą *Komisija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104 punktas).

sistema turi būti grupės apmokestinimo teisė. Priklausomai nuo nagrinėto nevienodo požiūrio taikoma kita referencinė sistema. Iš to aišku, kad – kaip jau nustatė ir Teisingumo Teismas Sprendime *Gibraltaras*[53] – „įprasto“ apmokestinimo nuostata negali būti lemiama. Lemiamą reikšmę turi tik atitinkamo nevienodo požiūrio patikrinimas.

i) Juridinių asmenų palankesnis vertinimas

89. Pirmasis nevienodas požiūris, kaip pabrėžia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, yra tas, kad prestižo vertės amortizacija naudinga tik juridiniams asmenims, kuriems taikomas 1988 m. *KStG*, bet ne fiziniams asmenims, kurie apmokestinami pagal Austrijos fizinių asmenų pajamų mokesčio įstatymą (vokiečių k. *Einkommensteuergesetz*).

90. Šiuo aspektu juridinių ir fizinių asmenų faktinė ir teisinė situacija turėtų būti panaši.

91. Pirmiausia reikia išsiaiškinti, kad skiriasi standartai, kuriuos būtina naudoti tikrinant faktinės ir teisinės situacijų panašumą, viena vertus, pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, kita vertus, remiantis pagrindine laisve. Pagrindinių laisvių atveju situacijų panašumą mokesčių teisėje pagal teismo praktiką visada galima pripažinti[54], tačiau to paties negalima pasakyti apie mokesčių lengvatų atrankinį pobūdį. Kitaip, negu apribojant pagrindinę laisvę, atrankinis pobūdis visada susijęs su nevienodu požiūriu į tos pačios valstybės įmones, o ne su nevienodu požiūriu į nacionalines ir užsienio įmones[55]. Tačiau tik nepalankių tarpvalstybinių aplinkybių, palyginti su išskirtinai nacionalinėmis, atveju Sutartyse reikalaujama ypač griežtai nustatyti šias nepalankias sąlygas.

92. Remiantis šiais standartais pagal Austrijos mokesčių sistemą juridinių ir fizinių asmenų situacija nėra panaši. Austrijos teisėje juridiniams ir fiziniams asmenims yra atskiri jiems skirti mokesčių įstatymai, kuriuose akivaizdžiai numatytos skirtingos nuostatos mokesčio apskaičiavimo pagrindui nustatyti. Be to, esminis faktinis abiejų grupių skirtumas yra tas, kad tik juridiniai asmenys apmokestinami pelno mokesčiu, o akcijų savininkams, kurie dalyvauja gaunant bendrovės pajamas, savo ruožtu vėl taikomas pajamų apmokestinimas.

93. Tai, kad prestižo vertės amortizacija gali pasinaudoti tik juridiniai, bet ne fiziniai asmenys, nėra palankesnis juridinių asmenų atrankinio pobūdžio vertinimas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

ii) Mokestinių grupių palankesnis vertinimas

94. Kitas klausimas, ar dėl prestižo vertės amortizacijos nėra atrankiniu būdu palankiau vertinamos bendrovės, kurioms taikomas grupės apmokestinimas, palyginti su bendrovėmis, kurios apmokestinamos ne grupėje.

95. Austrijos Respublika šiuo požiūriu nelaiko abiejų įmonių grupių panašiomis, nes tik taikant grupės apmokestinimą yra įskaitomas dukterinės bendrovės veiklos rezultatas.

53 — Žr. Sprendimą *Komisija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-106/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 90 ir 91 punktai bei 131 punktas).

54 — Žr. mano išvadą byloje *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:153, 25 punktas ir joje nurodyta teismo praktika).

55 — Žr. Sprendimą *Ispanija / Komisija* (C-73/03, EU:C:2004:711, 28 punktas).

96. Atsižvelgiant į grupės apmokestinimo prasmę ir tikslą, grupės patronuojančioji bendrovė kartu su savo akcijomis laikoma vienu apmokestinamuoju asmeniu. Tam veiklos rezultatai, kuriuos gauna teisiškai savarankiškos dukterinės bendrovės, susumuojami su patronuojančiosios bendrovės veiklos rezultatu. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas jau Sprendime *Papillon* – dėl įsisteigimo laisvės apribojimo – iš principo pripažino, kad taikant grupės apmokestinimą gali būti poreikis akcijų vertinimą reglamentuoti kitaip nei apmokestinimą ne grupėje, kad būtų sukliudyta du kartus įvertinti tuos pačius nuostolius [56]. Vertinant atrankinį pobūdį tai turi būti taikoma pirmiausia (*a fortiori*) [57].

97. Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pažymėjo, kad vienas iš Austrijos nuostatos dėl prestižo vertės amortizacijos tikslų yra vienodas požiūris į padalinio ir dukterinės bendrovės įsigijimus [58]. Pirmuoju turto įsigijimo atveju prestižo vertės amortizaciją atlikti galima, tačiau to iš principo negalima padaryti įsigijus teisiškai savarankiškos bendrovės akcijų paketą. Nors dėl Austrijos grupės apmokestinimo įsigijusios bendrovės teisinis savarankiškumas įskaitant jos veiklos rezultatus patronuojančiajai bendrovei mokesčių teisėje iš dalies panaikinamas, akcijų paketo įsigijimas yra prilyginamas padalinio įsigijimui. Taigi atsižvelgiant į nuostatos tikslą taikant grupės apmokestinimą akcijos teisiniu požiūriu vertinamos kitaip nei tos, kurioms netaikomas grupės apmokestinamas.

98. Be to, reikia pridurti, kad, *IFN-Holding* teigimu, – o tai prireikus turėtų patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas – kiekviena bendrovė, kuri įsigyja akcijų paketą, gali pasirinkti, ar ji su įsigyta bendrove sudarys mokestinę grupę ir taip pasinaudos prestižo vertės amortizacijos lengvata. Tačiau jei bendrovė apsisprendžia šiomis aplinkybėmis nesudaryti mokestinės grupės, tuomet ji viena dėl šio sprendimo neatsiduria į panašią situaciją.

99. Taigi nagrinėjamosios nuostatos dėl prestižo vertės amortizacijos taip pat negalima priskirti prie atrankinio pobūdžio dėl tos priežasties, kad ši mokesčių lengvata yra prieinama tik bendrovėms, kurioms taikomas grupės apmokestinimas.

iii) Palankesnis įmonių, įsigyjančių nacionalinių akcijų, vertinimas

100. Galiausiai prestižo vertės amortizacijos apribojimas įsigyjant nacionalinių akcijų, kuris, kaip matyti, pateisina įsisteigimo laisvės pažeidimą [59], taip pat yra palankesnis atrankinio pobūdžio vertinimas, palyginti su įmonėmis, įsigyjančiomis užsienio akcijų.

101. Atsižvelgiant į tai visų pirma įmonių, kurios įsigyja nacionalinių ir užsienio akcijų, situacija turėtų būti panaši, ir palankesnis vertinimas neturėtų būti pateisinamas sistemos esme ir bendrais tikslais.

102. Į šį klausimą, atrodo, jau atsakyta, jeigu jis susijęs su dukterinių bendrovių akcijomis kitose valstybėse narėse. Tikrinant įsisteigimo laisvės pažeidimą visų pirma buvo nustatyta, kad patronuojančiųjų bendrovių, įsigyjančių nacionalinių akcijų paketą, situacija yra panaši, kaip ir tokių pačių, kurios įsigyja akcijų paketą kitoje valstybėje narėje [60]. Antra, nevienodas požiūris į patronuojančiąsias bendroves taip pat negalėjo būti pateisinamas siekiant užtikrinti Austrijos mokesčių sistemos darną [61].

56 — Žr. Sprendimą *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 45–47 punktai).

57 — Žr. šios išvados 91 punktą.

58 — Žr. šios išvados 65 punktą.

59 — Žr. šios išvados 33–70 punktus.

60 — Žr. šios išvados 39–43 punktus.

61 — Žr. šios išvados 44–69 punktus.

103. Jau byloje *Presidente del Consiglio dei Ministri* pažymėjau, kad remiantis kriterijais, kurie parengti pagal teismo praktiką atrankiniam pobūdžiui patikrinti, galiausiai pagalbos teisėje keliami tie patys klausimai kaip ir tikrinant pagrindinių laisvių pažeidimą. Šiuo atveju siekiant išvengti vertinimo prieštaravimų abiem atvejais pasiūliau taikyti vienodus standartus [62]. Tačiau čia kalbama tik apie tuos atvejus, kuriais pagalbos atrankinis pobūdis palankiau vertinant nacionalines aplinkybes, palyginti su užsienio aplinkybėmis, gali būti pateisinamas. Esant tokioms aplinkybėms būtų nesuprantama, viena vertus, konstatuoti pagrindinės laisvės pažeidimą, o kita vertus, atsižvelgiant į pagalbos draudimą nustatyti, kad nevienodas požiūris nacionalinėje mokesčių sistemoje yra dėl geros intencijos. Šiuo požiūriu tai yra principo išimtis, kai tikrinant atrankinį pobūdį reikia kelti didesnius reikalavimus situacijų panašumui nustatyti [63].

104. Todėl nagrinėjamoji prestižo vertės amortizacija yra palankesnis vertinimas įmonių, kurios įsigyja nacionalinių akcijų, palyginti su įmonėmis, kurios įsigyja užsienio akcijų ir dėl to jų faktinė ir teisinė situacija yra panaši. Toks nevienodas požiūris nepateisinamas pagrindiniais arba svarbiausiais Austrijos mokesčių sistemos principais. Todėl Austrijos nuostata dėl prestižo vertės amortizacijos šiuo požiūriu prilygintina subsidijai siaurąja prasme.

105. Vis dėlto šis palankesnis vertinimas yra atrankinio pobūdžio tik tada, jei naudą gaunančios įmonės, būtent tokios, kurios taikant grupės apmokestinimą įsigyja nacionalinių akcijų, yra „tam tikros įmonės arba tam tikrų prekių gamyba“ pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

106. Sprendime *Presidente del Consiglio dei Ministri* Teisingumo Teismas preziumavo mokesčio nuostatos atrankinį pobūdį, kuris kartu yra pagrindinės laisvės pažeidimas, padarytas priimančiosios valstybės, nes buvo apmokestinami tik užsienio orlaivių ir pramoginių laivų eksploatuotojai [64]. Taip Teisingumo Teismas pripažino, kad nacionalinės įmonės, atsižvelgiant į specifinę ūkio šaką, yra „tam tikros įmonės arba tam tikrų prekių gamyba“ pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

107. Vis dėlto nagrinėjamu atveju kalbama apie pagrindinės laisvės apribojimą, taikomą kilmės šalies. Taikant Austrijos nuostatą dėl prestižo vertės apribojimo nėra palankiau vertinamos tam tikros ūkio šakos nacionalinės įmonės, palyginti su užsienio įmonėmis. Veikiau palankesnis vertinimas yra tai, kad, nepaisant bet kokio priklausymo ūkio šakai, visoms nacionalinėms įmonėms subsidijuojamas nacionalinių akcijų įsigijimas.

108. Galiausiai teismas, vertindamas du Komisijos sprendimus dėl pagalbos, kurie buvo priimti dėl taikytos prestižo vertės amortizacijos tik *užsienio* akcijoms įsigyti priešingos situacijos Ispanijos mokesčių teisėje, paneigė šios nuostatos atrankinį pobūdį. Pagrįsdamas teismas nurodė, kad nuostata yra prieinama kiekvienai įmonei ir nedaroma išimtis įmonių grupei [65]. Nagrinėdamas apeliacinį skundą, kurį Komisija pateikė dėl Bendrojo Teismo sprendimų [66], Teisingumo Teismas tam tikromis aplinkybėmis turės nustatyti šio sprendimo teisėtumą.

109. Nepaisant to, ar visais atžvilgiais Bendrojo Teismo pagrindimas yra įtikinamas, vis dėlto išeities taškas gali būti tai, kad taikant atitinkamą mokesčių nuostatą, kaip pareiškė Teisingumo Teismas Sprendime *Gibraltaras* [67], reikalaujama, kad būtų privilegijuota įmonių grupė dėl jai būdingų požymių.

110. Tačiau nagrinėjamu atveju taip nėra.

62 — Žr. mano išvadą byloje *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:420, 134 punktas).

63 — Žr. šios išvados 91 punktą.

64 — Sprendimas *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709).

65 — Žr. sprendimus *Banco Santander ir Santusa / Komisija* (T-399/11, EU:T:2014:938, 56–66 punktai) ir *Autogrill España / Komisija* (T-219/10, EU:T:2014:939, 52–62 punktai).

66 — Bylos C-20/15 P (*Komisija / Autogrill España*) ir C-21/15 P (*Komisija / Banco Santander ir Santusa*).

67 — Žr. Sprendimą *Komisija / Government of Gibraltar ir Jungtinė Karalystė* (C-06/09 P ir C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104 punktas).

111. Viena vertus, neaišku, kad pagal Austrijos nuostatas dėl prestižo vertės amortizacijos palankiau vertinamos tam tikros gamybos šakos. Nacionalinių akcijų įsigijimas nėra susijęs tik su tam tikromis ūkio šakomis, bet iš principo turėtų vykti kiekvienoje ūkio šakoje. Kita vertus, taip pat neaišku, kad iš šios nuostatos naudos gali turėti tik tam tikros įmonės. Šiuo atveju turėtų būti aiškiai identifikuotos atskiros įmonės. Manau, kad nacionalinių akcijų paketą įsigyti gali bet kuri bendrovė, todėl identifikuoti atskiras įmones, kurios turi naudos iš Austrijos nuostatos, nuo pat pradžių neleidžiama.

112. Žinoma, kad Teisingumo Teismas keliose bylose buvo gana išsamiai išnagrinėjęs privilegijuotai grupei būdingus požymius. Pavyzdžiui, galiausiai tokiomis jis pripažino įmonių, kurių pagrindinė veikla materialių prekių gamyba [68], grupę ir įmonių, kurios užsiima eksportu ir imasi tam tikrų ginčijamomis nuostatomis reglamentuojamų investicijų, grupę [69].

113. Tačiau per gilus supratimas apie nacionalinių nuostatų atrankinį pobūdį slepia pavojų, kad galima pakenkti SESV 2–6 straipsniuose įtvirtintam kompetencijos pasiskirstymui tarp valstybių narių ir Sąjungos, ir vidaus kompetencijos pasiskirstymui tarp Europos Parlamento ir, viena vertus, Tarybos pagal SESV 14 straipsnį ir, kita vertus, Komisijos pagal SESV 17 straipsnį. Jei yra pagalba pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį, Komisija paprastai pagal SESV 107 straipsnio 3 dalį turi didelę diskreciją spręsti, ar ir kokiomis aplinkybėmis ji dalyvauja arba nedalyvauja valstybėse narėse priimtuose politiniuose sprendimuose, nesuteikiant jai teisės pagal Sutartis atitinkamose politikos srityse savarankiškai nustatinėti teisės normas.

114. Tačiau pirmiausia mokesčių teisėje nuostatos atrankinis pobūdis yra lemiamas kriterijus, nes kitos sąlygos, įtvirtintos SESV 107 straipsnio 1 dalyje, beveik visada yra įgyvendintos. Taigi pagal nusistovėjusią teismo praktiką nereikia jokio įrodymo, kad ginčijama pagalba realiai iškraipo konkurenciją ir kad nedaro realios įtakos valstybių narių tarpusavio prekybai; reikia tik patikrinti, ar tokia pagalba gali iškraipyti konkurenciją ir daryti neigiamą poveikį tokiai valstybių narių tarpusavio prekybai [70]. Be to, lengvatų gaunančios įmonės turi netgi dalyvauti valstybių narių tarpusavio prekyboje, todėl pakanka, kad jos tai galėtų daryti ateityje arba kad užsienyje esantys jų konkurentai galėtų pabandyti įeiti į nacionalinę rinką [71].

115. Todėl privaloma atidžiai taikyti nacionalinės nuostatos atrankinio pobūdžio kriterijų. Jei nuostata nėra susijusi nei su viena arba keliomis atskirai identifikuojamomis ūkio šakomis, kurias galima atskirti pagal ūkinę veiklą, nei su atskirai identifikuojamomis įmonėmis, kaip nurodyta SESV 107 straipsnio 1 dalies formuluotėje, iš principo negalima remtis nuostatos atrankiniu pobūdžiu.

116. Todėl nagrinėjamu atveju ir prestižo vertės amortizacijos apribojimas, taikant jį tik nacionalinėms akcijoms įsigyti, nėra „tam tikros įmonės arba tam tikrų prekių gamybos“ palankesnis vertinimas, kaip tai suprantama pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

iv) Išvados

117. 1988 m. *KStG* 9 straipsnio 7 dalies antrame sakinyje įtvirtinta nuostata dėl prestižo vertės amortizacijos taikant grupės apmokestinimą – nesant atrankinio pobūdžio požymio – negali būti priskiriama prie pagalbos pagal SESV 107 straipsnio 1 dalį.

68 — Sprendimas *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598).

69 — Žr. Sprendimą *Ispanija / Komisija* (C-501/00, EU:C:2004:438, 120–128 punktai).

70 — Žr., be kita ko, sprendimus *Italija / Komisija* (C-372/97, EU:C:2004:234, 44 punktas), *Paint Graphos ir kt.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 78 punktas) ir *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 65 punktas).

71 — Žr. sprendimus *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.* (C-222/04, EU:C:2006:8, 143 punktas) ir *Paint Graphos ir kt.* (C-78/08–C-80/08, EU:C:2011:550, 80 punktas).

3. Atsakymas į pirmąjį prejudicinį klausimą

118. Todėl į pirmąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip, kad tokia nuostata, kaip nagrinėjamoji, pagal kurią grupės apmokestinimo atveju prestižo vertės amortizacija apribojama juridiniams asmenims įsigyjant nacionalinių akcijų, nepažeidžia SESV 108 straipsnio 3 dalies trečio sakinio, siejamo su SESV 107 straipsnio 1 dalimi, ir EB 88straipsnio 3 dalies trečio sakinio, siejamo su EB 87 straipsnio 1 dalimi.

V – **Išvada**

119. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau į abu *Verwaltungsgerichtshof* pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. SESV 108 straipsnio 3 dalies trečiam sakiniui, siejamam su SESV 107 straipsnio 1 dalimi, ir EB 88 straipsnio 3 dalies trečiam sakiniui, siejamam su EB 87 straipsnio 1 dalimi, neprieštarauja tokia nacionalinė priemonė, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, pagal kurią grupės apmokestinimo atveju, kai įsigyjamas nacionalinės įmonės akcijų paketas, yra taikytina apmokestinamąją vertę ir kartu mokesčių naštą mažinanti prestižo vertės amortizacija, o kitais akcijų paketą įsigyjančių fizinių asmenų pajamų ir juridinių asmenų pelno apmokestinimo atvejais tokia prestižo vertės amortizacija yra neleistina.

2. SESV 49 straipsniui, siejamam su 54 straipsniu, ir EB 43 straipsniui, siejamam su 48 straipsniu, prieštarauja tokios valstybės narės teisės nuostatos, kaip nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, pagal kurias grupės apmokestinimo atveju, kai įsigyjamas nacionalinės įmonės akcijų paketas, yra taikytina prestižo vertės amortizacija, o kai įsigyjamas įmonės nerezidentės akcijų paketas, tokios prestižo vertės amortizacijos atlikti neleidžiama.