

Byla C-337/08

X Holding BV

prieš

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„EB 43 ir 48 straipsniai – Mokesčių teisės aktai – Pelno mokestis – Apmokestinamasis vienetas, kurį sudaro patronuojanti bendrovė rezidentė ir viena ar daugiau dukterinių bendrovių rezidentė – Pelno apmokestinimas patronuojančios bendrovės lygiu – Netaikymas dukterinei bendrovei ne rezidentei atžvilgiu“

Sprendimo santrauka

*Laisvas asmenų judėjimas – Įsisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai – Pelno mokestis*

*(EB 43 straipsnis ir EB 48 straipsnis)*

EB 43 ir 48 straipsniai nedraudžia valstybės narės nacionalinės teisės nuostatos, kuri patronuojančiai bendrovei suteikia galimybę su dukterine bendrove rezidente sudaryti apmokestinamąjį vienetą, tačiau draudžia sudaryti tokį apmokestinamąjį vienetą su savo dukterine bendrove ne rezidente, nes šios pelno atžvilgiu netaikomi šios valstybės narės mokesčių teisės aktai.

Tokios lengvatos nesuteikimas patronuojančiai bendrovei, kurios dukterinė bendrovė įsteigta kitoje valstybėje narėje, yra akivaizdus įsisteigimo laisvės apribojimas, nes dėl to šiai bendrovei gali tapti ne taip patraukli naudotis įsisteigimo laisve ir ji atgrasyta nuo dukterinių bendrovių steigimo kitose valstybėse narėse. Šiuo atžvilgiu patronuojančios bendrovės rezidentės, siekiančios sudaryti apmokestinamąjį vienetą su dukterine bendrove rezidente, ir patronuojančios bendrovės rezidentės, kuri siekia sudaryti apmokestinamąjį vienetą su dukterine bendrove ne rezidente, situacijos tokio mokesčių sistemos tikslo atžvilgiu yra objektyviai panašios tiek, kiek vienu ir kitu atveju siekiama pasinaudoti šios sistemos, kuri, be kita ko, leidžia konsoliduoti patronuojančios bendrovės lygiu šį apmokestinamąjį vienetą sudarančių bendrovių pelną ir nuostolius bei išsaugoti šioje grupėje sudarytą sandorių mokestinį neutralumą, privalumais.

Tačiau tokia mokesčių sistema yra pateisinama būtinybe išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių. Kadangi patronuojanti bendrovė kiekvienais metais gali laisvai sudaryti apmokestinamąjį vienetą su savo dukterine bendrove ir nutraukti jo egzistavimą, galimybę apmokestinamąjį vienetą traukti dukterinę bendrovę ne rezidentę suteiktų jai laisvę pasirinkti šios dukterinės bendrovės nuostoliams ir vietai, kurioje juos būtų atsižvelgta, taikytiną mokesčių sistemą. Kadangi mokestinio vieneto apimtis gali būti lengvai pakeista, suteikiant galimybę jį traukti dukterinę bendrovę ne rezidentę būtų leista patronuojančiai bendrovei laisvai pasirinkti valstybę narę, kurioje ji apskaitytų šios dukterinės bendrovės nuostolius.

Kalbant apie šios mokesčių sistemos proporcingumą, jeigu valstybės narė sutinka su laikinu užsienyje registruotos nuolatinės buveinės nuostolių atskaitymu pagrindinės šmonės buveinės valstybėje, tai dar nereiškia, jog tai turėtų būti taikoma ir patronuojančios bendrovės rezidentės

dukterini? bendrovi? ne rezident?i? situacija n?ra panaši apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo, koks nurodytas Sutartyje d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, poži?riu, nes dukterin? bendrov?, savarankiškas juridinis asmuo, yra visiškai apmokestinama valstyb?je tokios sutarties šalyje, kurioje ji turi savo buvein?, o kitoje valstyb?je nar?je esan?iai nuolatinei buveinei iš principo bent iš dalies taikoma kilm?s valstyb?s nar?s apmokestinimo kompetencija.

Neabejotina, kad EB 43 straipsnio pirmos pastraipos antrame sakinyje ?kio subjektams aiškiai numatyta galimyb? laisvai pasirinkti tinkamiausi? teisin? form? vykdant savo veikl? kitoje valstyb?je nar?je neturi b?ti ribojama diskriminacin?mis mokes?i? nuostatomis. Ta?iau kilm?s valstyb? nar? gali laisvai nustatyti nacionalini? ?moni? ?steigt? skirting? form? subjekt?, veikian?i? užsienyje, apmokestinimo s?lygas ir dyd? su s?lyga, kad jos nebus diskriminuojamos panaši? nacionalini? ?moni? atžvilgiu. Kadangi kitoje valstyb?je nar?je esan?i? nuolatini? buveini? ir dukterini? bendrovi? ne rezident?i? situacija n?ra panaši tiek, kiek tai susij? su apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu, kilm?s valstyb? nar? neprivalo taikyti dukterin?ms bendrov?ms ne rezident?ms t? pa?i? mokes?i? sistem?, koki? ji taiko nuolatin?ms užsienio buvein?ms. Tod?l atitinkama mokes?i? sistema turi b?ti traktuojama kaip proporcinga ja siekiam? tiksl? atžvilgiu.

(žr. 19, 24, 31–33, 37–40, 42–43 punktus ir rezoliucin? dal?)

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija)

SPRENDIMAS

2010 m. vasario 25 d.(\*)

„EB 43 ir 48 straipsniai – Mokes?i? teis?s aktai – Pelno mokestis – Apmokestinamasis vienetas, kur? sudaro patrunuojanti bendrov? rezident? ir viena ar daugiau dukterini? bendrovi? rezident?i? – Pelno apmokestinimas patrunuojan?ios bendrov?s lygiu – Netaikymas dukterini? bendrovi? ne rezident?i? atžvilgiu“

Byloje C?337/08

d?l *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandai) 2008 m. liepos 11 d. sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2008 m. liepos 21 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto prašymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

**X Holding BV**

prieš

**Staatssecretaris van Financiën,**

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kur? sudaro antrosios kolegijos pirmininko pareigas einantis ketvirtosios kolegijos pirmininkas J.?C. Bonichot (praneš?jas), teis?jai C. W. A. Timmermans, K. Schiemann, P. K?ris ir L. Bay Larsen,

generalin? advokat? J. Kokott,

pos?džio sekretor? M. Ferreira, vyriausioji administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2009 m. birželio 25 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *X Holding BV*, atstovaujamos *belastingadviseurs* F. A. Engelen ir S. C. W. Douma,
- Nyderland? vyriausyb?s, atstovaujamos C. M. Wissels ir M. Noort bei D. J. M. de Grave,
- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Lumma, C. Blaschke ir B. Klein,
- Ispanijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Muñoz Pérez ir B. Plaza Cruz,
- Pranc?zijos vyriausyb?s, atstovaujamos G. de Bergues ir J.?C. Gracia,
- Portugalijos vyriausyb?s, atstovaujamos L. Inez Fernandes ir J. Menezes Leit?o,
- Švedijos vyriausyb?s, atstovaujamos A. Falk, S. Johannesson ir K. Petkovska,
- Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamos H. Walker, padedamos baristerio M. Gray,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Roels,

susipažin?s su 2009 m. lapkri?io 19 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s išvada,

priima š?

## **Sprendim?**

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su EB 43 ir 48 straipsni? išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrin?jant gin??, kilus? tarp Nyderlanduose ?steigtos kapitalo bendrov?s *X Holding BV* (toliau ? *X Holding*) ir Nyderland? mokes?i? administratoriaus, d?l šio atsisakymo suteikti šiai bendrovei galimyb? kartu su dukterine bendrove ne rezidente sudaryti apmokestinam?j? vienet?.

## **Teisinis pagrindas**

*Belgijos Karalyst?s ir Nyderland? Karalyst?s sutartis d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo*

3 2001 m. birželio 5 d. Belgijos Karalyst?s ir Nyderland? Karalyst?s sutarties, kuria siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo ir užkirsti keli? pajam? ir pelno mokes?i? vengimui (toliau – Sutartis d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo), 7 straipsnio 1 dalyje, laikantis Ekonominio bendradarbiavimo ir pl?tros organizacijos (EBPO) pavyzdin?s sutarties, numatyta:

„Susitarian?iosios valstyb?s ?mon?s pelnas apmokestinamas tik šioje valstyb?je, išskyrus atvejus, jei ?mon? savo veikl? vykdo per kitoje susitarian?ioje valstyb?je ?steigt? nuolatin? buvein?. Jei bendrov? komercin? ?kin? veikl? vykdo min?tu b?du, jos pelnas apmokestinamas kitoje

valstybėje, bet tik tiek, kiek jo priskiriama tai nuolatinei buveinei.“

4 Jei Nyderlanduose steigtas apmokestinamasis asmuo gauna pajamas, kurios pagal Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 7 straipsnį apmokestinamos Belgijoje, tai Nyderlandų Karalystėje, taikant tos pačios sutarties 23 straipsnio 2 dalį, ši pajama mokesčiai sumažinami remiantis Nyderlandų teisės aktais, kuriais siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo.

*Nyderlandų teisės aktai*

5 1969 m. Pelnų mokesčio įstatymo 15 straipsnyje numatyta:

„1. Kai apmokestinamasis asmuo (patronuojanti bendrovė) teisiškai ir ekonomiškai turi ne mažiau kaip 95 % kito apmokestinamojo asmens (dukterinės bendrovės) apmokėtą nominalios vertės akcijų, abiejų apmokestinamųjų asmenų prašymu jie apmokestinami kaip vienas apmokestinamasis asmuo, o tai reiškia, kad dukterinės bendrovės veikla ir turtas laikomi patronuojančios bendrovės veikla ir turtu. Mokesčius moka patronuojanti bendrovė. Todėl visi apmokestinamieji asmenys traktuojami kaip apmokestinamasis vienetas. Tą patį apmokestinimo vienetą gali sudaryti daugiau nei viena dukterinė bendrovė.

<...>

3. Pirmoji dalis taikoma, tik jei:

<...>

b) apskaičiuojant pelną abiem apmokestinamiesiems asmenims taikomos tos pačios nuostatos;

c) abu apmokestinamieji asmenys yra steigti Nyderlanduose ir, jei apmokestinamajam asmeniui taikomas įstatymas, nustatantis Karalystės mokesčių sistemą (*Belastingregeling voor het Koninkrijk*), arba Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, apmokestinamasis asmuo, laikantis šios sistemos arba šios sutarties, taip pat laikomas sistėgusiu Nyderlanduose;

<...>

4. Taisyklės gali būti nustatomos bendrąja administracine priemone, leidžiančia, nukrypstant nuo 3 dalies b punkto, apmokestinamiesiems asmenims, kurių atžvilgiu netaikomos tos pačios nuostatos apskaičiuojant pelną, sudaryti apmokestinamųjų vienetų. Be to, nukrypstant nuo 3 dalies c punkto, apmokestinamasis asmuo, kuris, remiantis jo nacionalinės teisės aktais arba įstatymu, nustatančiu Karalystės mokesčių sistemą, arba Sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, nėra sistėgus Nyderlanduose, tačiau eksploatuoja ūmonę per Nyderlanduose esančią nuolatinę buveinę, gali laikantis sąlygų, kurios apibrėžtos bendrąja administravimo priemone, būti apmokestinamojo vieneto dalis, jei kompetencija apmokestinti šios ūmonės pelną priskiriama Nyderlandams laikantis įstatymo, nustatančio Karalystės mokesčių sistemą, arba Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, ir jei:

a) šio apmokestinamojo asmens veiksmingo valdymo vieta yra Nyderlandų Antiluose, Aruboje, Europos Sąjungos valstybėje narėje arba valstybėje, su kuria taikoma su Nyderlandais pasirašyta sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kur nustatytas nuolatinis buveinių diskriminacijos draudimas;

b) a) punkte nurodytas apmokestinamasis asmuo yra akcinė bendrovė arba uždaroji akcinė bendrovė, arba pagal savo prigimtį ir steigimo būdą panašus subjektas;

c) jei a) punkte nurodytas apmokestinamasis asmuo, kaip patronuojanti bendrovė, priklauso

apmokestinamajam vienetui, 1 dalyje nurodytos dukterin?je bendrov?je turimos akcijos priskiriamos šios patronuojan?ios bendrov?s nuolatin?s buvein?s Nyderlanduose turtui.

<...>“

## **Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas**

6 Nyderlanduose ?steigta *X Holding* yra vienintel? pagal Belgijos teis? ?steigtos ir turin?ios joje buvein? bendrov?s *F*, kuri Nyderlanduose n?ra apmokestinama ?moni? pelno mokes?iu, akcinink?.

7 Abi bendrov?s papraš? pripažinti jas apmokestinamuoju vienetu 1969 m. Nyderland? pelno mokes?io ?statymo 15 straipsnio 1 dalies prasme. J? prašym? Nyderland? mokes?i? administratorius atmet? motyvuodamas tuo, kad bendrov? *F*, priešingai nei reikalaujama šio ?statymo 15 straipsnio 3 dalies c punkte, n?ra ?steigta Nyderlanduose.

8 Gav?s ieškin? d?l šio prašymo atmetimo, *Rechtbank te Arnhem* (Arnhemo teismas) patvirtino jo teis?tum?, be kita ko, remdamasis 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimu *Marks & Spencer* (C?446/03, Rink. p. I?10837).

9 *X Holding* pateik? kasacin? skund? *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderland? Aukš?iausiasis teismas). Šis nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar EB 43 straipsn? kartu su EB 48 straipsniu reikia aiškinti taip, kad jis draudžia valstyb?s nar?s nacionalin?s teis?s nuostat? <...>, pagal kuri? patronuojanti bendrov? ir jos dukterin? bendrov? gali nuspr?sti mok?ti mokes?, kuriuo apmokestinama šioje valstyb?je nar?je ?steigta patronuojanti bendrov?, taip, lyg jos b?t? vienas apmokestinamasis asmuo, ta?iau kuri leidžia tok? sprendim? priimti tik bendrov?ms, kurios, kiek tai susij? su j? pelno apmokestinimu, patenka ? min?tos valstyb?s nar?s apmokestinimo jurisdikcij?“

## **D?l prašymo atnaujinti žodin? proceso dal?**

10 2009 m. gruodžio 2 d. Teisingumo Teismo kanceliarijai pateiktu dokumentu *X Holding* papraš? Teisingumo Teismo atnaujinti žodin? proceso dal? pagal Proced?ros reglamento 61 straipsn?. Šios bendrov?s nuomone, generalin?s advokat?s išvada grindžiama klaidingu Nyderland? nacionalin?s ir tarptautin?s mokes?i? teis?s suvokimu.

11 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad jis gali savo nuoži?ra, generalinio advokato pasi?lymu arba šali? prašymu priimti nutart? d?l žodin?s proceso dalies atnaujinimo pagal Proced?ros reglamento 61 straipsn?, jeigu mano, kad nepakanka informacijos arba byla turi b?ti nagrin?jama remiantis argumentu, d?l kurio šalys nepareišk? savo nuomoni? (žr., be kita ko, 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Cartesio*, C?210/06, Rink. p. I?9641, 46 punkt?).

12 Ta?iau pagrindin?je byloje taikytini Nyderland? teis?s aktai buvo nurodyti ir pakomentuoti Teisingumo Teismui pateiktose rašytin?se ir žodin?se pastabose. Tod?l jis mano, kad turi vis? informacij?, b?tin? atsakyti ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pateiktus klausimus.

13 Be to, nebuvo teigiama, kad ši? byl? reik?t? išnagrin?ti remiantis argumentu, d?l kurio šalys nepareišk? savo nuomoni? Teisingumo Teisme.

14 Todėl, atsižvelgus į generalinės advokatės nuomonę, reikia atmesti prašymą atnaujinti žodinio proceso dalį.

## Dėl prejudicinio klausimo

15 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 43 ir 48 straipsniai draudžia valstybės narės teisės aktus, kuriuose numatyta galimybė patronuojančiam bendrovei sudaryti apmokestinamąjį vienetą kartu su savo dukterine bendrove rezidente, tačiau draudžia sudaryti tokį apmokestinamąjį vienetą kartu su dukterine bendrove ne rezidente todėl, kad šios pelnui netaikomi šios valstybės narės mokesčių statymai.

16 Reikia priminti, kad pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką, nors tiesiogini mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, įgyvendindamos šių kompetencijų jos privalo laikytis Bendrijos teisės (žr., be kita ko, minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 29 punktą; 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 36 punktą ir 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Rink. p. I-0000, 34 punktą).

17 Įsisteigimo laisvė, kurią EB 43 straipsnis pripažįsta Bendrijos piliečiams, apimanti ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ją verstis, taip pat teisę steigti ir valdyti įmones toms pačioms sąlygomis, kurios įsisteigimo valstybės narės teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, pagal EB 48 straipsnį apima ir kurtą pagal valstybės narės teisę ir Bendrijoje turinčių savo registruotas būstines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą bendrovei teisę vykdyti veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterines bendroves, filialus ir atstovybes (žr., be kita ko, 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 35 punktą ir minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 30 punktą).

18 Šiuo aspektu Nyderlandų teisėje numatyta galimybė patronuojančioms bendrovoms rezidentoms ir jų dukterinėms bendrovoms rezidentoms būti apmokestinamoms taip, tarsi jos būtų vienas apmokestinamasis vienetas, t. y. kad jų atžvilgiu būtų taikoma integruoto apmokestinimo sistema, suteikianti lengvatą tokioms bendrovoms. Ši sistema, be kita ko, leidžia konsoliduoti patronuojančių bendrovės lygiu šį apmokestinamąjį vienetą sudarančių bendrovių pelną ir nuostolius bei išsaugoti šioje grupėje sudarytą sandorį mokesčių neutralumą.

19 Kadangi tokia lengvata nesuteikiama patronuojančiam bendrovei, kurios dukterinė bendrovė steigta kitoje valstybėje narėje, tai bendrovei yra ne taip patrauklu naudotis įsisteigimo laisve ir ji atgrasoma nuo dukterinė bendrovės steigimo kitose valstybėse narėse.

20 Kad toks skirtingas vertinimas būtų suderinamas su EB sutarties nuostatomis, susijusiomis su įsisteigimo laisve, reikia, kad jis būtų susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba pateisinamas imperatyviaisiais bendrojo intereso pagrindais (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. p. I-11753, 167 punktą).

21 Nyderlandų, Vokietijos ir Portugalijos vyriausybės tvirtina, kad šios dvi situacijos nėra objektyviai panašios, nes dukterinės bendrovės rezidentės ir dukterinės bendrovės ne rezidentės tokios mokesčių sistemos, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, atžvilgiu nėra panašioje padėtyje dėl mokesčių. Jos, be kita ko, tvirtina, kad dukterinei bendrovei, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje, netaikoma patronuojančių bendrovės valstybės apmokestinimo kompetencija, todėl ji negali būti priskiriama šioje valstybėje esančiam apmokestinamajam vienetui.

22 Šiuo atžvilgiu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad Bendrijos situacijos ir vidaus

situacijos panašumas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į nagrinėjamomis nacionaliniais teisės aktais nuostatomis siekiamą tikslą (šiuo klausimu žr. 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA, C-231/05*, Rink. p. I-6373, 38 punkt?).

23 Reikia konstatuoti, kad nors mokesčių teisėje apmokestinamųjų asmenų įsisteigimo vieta gali būti veiksnys, galintis pateisinti nacionalines taisykles, kurios nustato skirtingą apmokestinamųjų asmenų rezidentų ir apmokestinamųjų asmenų ne rezidentų vertinimą, taip yra ne visada. Iš tikrųjų pripažinimas, kad valstybė, kurioje įsteigta bendrovė, gali laisvai taikyti skirtingą vertinimą vien dėl to, kad bendrovės pagrindinė buveinė yra kitoje valstybėje narėje, panaikintų EB 43 straipsnio veiksmingumą (šiuo klausimu žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 270/83, Rink. p. 273, 18 punktą ir minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 37 punkt?).

24 Patronuojančios bendrovės rezidentės, siekiančios sudaryti apmokestinamąjį vienetą su dukterine bendrove rezidente, ir patronuojančios bendrovės rezidentės, kuri siekia sudaryti apmokestinamąjį vienetą su dukterine bendrove ne rezidente, situacijos tokio mokesčių sistemos tikslo, koks yra nagrinėjamas pagrindinėje byloje, atžvilgiu yra objektyviai panašios tiek, kiek vienu ir kitu atveju siekiama pasinaudoti šios sistemos, kuri, be kita ko, leidžia konsoliduoti patronuojančios bendrovės lygiu šio apmokestinamąjį vienetą sudarančių bendrovių pelną ir nuostolius bei išsaugoti šioje grupėje sudarytą sandorių mokesčių neutralumą, privalumais.

25 Reikia išnagrinėti, ar toks skirtingas vertinimas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pateisinamas imperatyviaisiais bendrojo intereso pagrindais.

26 Tam, kad toks skirtingas vertinimas būtų pateisinamas, jis turi užtikrinti siekiamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti už to, kas būtina jam pasiekti (šiuo klausimu žr. 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Futura Participations ir Singer*, C-250/95, Rink. p. I-2471, 26 punktą; 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rink. p. I-2409, 49 punktą ir minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 35 punkt?).

27 Teisingumo Teismui pastabas pateikusios vyriausybės tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas skirtingas vertinimas yra pateisinamas siekiant, be kita ko, išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių.

28 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad siekiant išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių gali pasirodyti būtina vienoje iš šių valstybių įsteigti bendrovę, kuriai veiklai taikyti tik tos valstybės mokesčių teisės normas tiek pelno, tiek nuostolių atžvilgiu (žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 45 punktą ir 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium*, C-414/06, Rink. p. I-3601, 31 punkt?).

29 Iš tikrųjų bendrovėms suteikta galimybė pasirinkti, kur turėtų būti atsižvelgta į jų nuostolius – ar valstybėje narėje, kurioje jos įsteigtos, ar kitoje valstybėje narėje – sukeltų didelį pavojų apmokestinimo kompetencijos pusiausvyrai tarp valstybių narių, nes apmokestinimo bazė perkeltų nuostolių dydžiu padidėtų pirmojoje valstybėje ir sumažėtų antrojoje (žr. minėto Sprendimo *Marks & Spencer* 46 punktą; minėto Sprendimo *Oy AA* 55 punktą ir minėto Sprendimo *Lidl Belgium* 32 punkt?).

30 Tai taikytina ir tokiai mokesčių integracijos sistemai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje.

31 Kadangi patronuojanti bendrovė kiekvienais metais galėtų laisvai sudaryti apmokestinamąjį vienetą su savo dukterine bendrove ir nutraukti šio vieneto egzistavimą, galimybė į apmokestinamąjį vienetą įtraukti dukterinę bendrovę ne rezidentę suteiktų jai laisvą pasirinkti šios dukterinės bendrovės nuostoliams ir vietai, kurioje į juos būtų atsižvelgta, taikytiną mokesčių

sistem?.

32 Kadangi taip gali būti išplėsta apmokestinimo teritorija, suteikiant galimybę ? apmokestinam?j? vienet? ?traukti dukterin? bendrov? ne rezident? b?t? leista patronuojan?iai bendrovei laisvai pasirinkti valstyb? nar?, kurioje ji apskaityt? šios dukterin?s bendrov?s nuostolius (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Oy AA 56* punkt? ir min?to Sprendimo *Lidl Belgium 34* punkt?).

33 Tod?l tokia mokes?i? sistema, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, yra pateisinama b?tinybe išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari?.

34 Kadangi tokia sistema yra tinkama užtikrinti šio tikslo ?gyvendinim?, dar reikia išnagrin?ti, ar ji ne viršija to, kas b?tina jam pasiekti (šiuo klausimu žr., be kita ko, min?to Sprendimo *Marks & Spencer 53* punkt?).

35 *X Holding* ir Europos Bendrij? Komisija šiuo klausimu tvirtina, kad apmokestinamojo vieneto sudarymas nacionalin?je teritorijoje reiškia, kad mokes?i? atžvilgiu dukterin?s bendrov?s vertinamos taip pat, kaip ir nuolatin?s buvein?s. Jos tvirtina, kad analogiškai dukterin?s bendrov?s ne rezident?s mokes?i? subjekto, turin?io užsienio element?, atveju gal?t? b?ti vertinamos taip pat, kaip nuolatin?s užsienio buvein?s. J? teigimu, nuolatin? užsienio buveini? nuostoliai gali b?ti laikinai atskaitomi iš patronuojan?ios bendrov?s pelno laikinai perkeliant bendrus nuostolius ir juos susiejant su v?lesniu apmokestinimu ateinan?iais mokes?iniais metais. Šios priemon?s taikymas dukterin?ms bendrov?ms ne rezident?ms gali b?ti mažiau varžanti priemon? tikslui pasiekti nei draudimas patronuojan?iai bendrovei rezidentei sudaryti apmokestinam?j? vienet? kartu su dukterine bendrove ne rezidente.

36 Ta?iau tok? argument? reikia atmesti.

37 Iš ties?, kaip tvirtina ir generalin? advokat? savo išvados 51 punkte, jeigu valstyb? nar? sutinka su laikinu užsienyje registruotos nuolatin?s buvein?s nuostoli? atskaitymu pagrindin?s ?mon?s buvein?s valstyb?je, tai dar nereiškia, jog tai tur?t? b?ti taikoma ir patronuojan?ios bendrov?s rezident?s dukterin?ms bendrov?ms ne rezident?ms.

38 Kitoje valstyb?je nar?je esan?ios nuolatin?s buvein?s ir dukterin?s bendrov?s ne rezident?s iš ties? n?ra panašioje pad?tyje tiek, kiek tai susij? su tokiu apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu, koks yra nurodytas Sutartyje d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, b?tent jos 7 straipsnio 1 dalyje ir 23 straipsnio 2 dalyje. Iš ties?, jei dukterin? bendrov?, savarankiškas juridinis asmuo, yra visiškai apmokestinama valstyb?je, kuri yra tokios sutarties šalis ir kurioje ji turi savo buvein?, tai netaikytina kitoje valstyb?je nar?je esan?iai nuolatinei buveinei, kuriai iš principo ir iš dalies taikoma kilm?s valstyb?s nar?s apmokestinimo kompetencija.

39 Teisinga tai, kad Teisingumo Teismas kitose bylose yra nusprend?s, jog EB 43 straipsnio pirmos pastraipos antrame sakinyje aiškiai numatyta ?kio subjektams galimyb? laisvai pasirinkti tinkamiausi? teisin? form? vykdant savo veikl? kitoje valstyb?je nar?je neturi b?ti ribojama diskriminacin?mis mokes?i? nuostatomis (šiuo klausimu žr. min?to Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij? 22* punkt?; min?to Sprendimo *Oy AA 40* punkt? ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *CLT?UFA, C?253/03*, Rink. p. I?1831, 14 punkt?).

40 Ta?iau kilm?s valstyb? nar? gali laisvai nustatyti nacionalini? ?moni? ?steigt? skirting? form? subjekt?, veikian?i? užsienyje, apmokestinimo s?lygas ir dyd? su s?lyga, kad jos nebus diskriminuojamos panaši? nacionalini? ?moni? atžvilgiu (2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services, C?298/05*, Rink. p. I?10451, 51 ir 53 punktai). Kadangi kitoje valstyb?je nar?je esan?i? nuolatin? buveini? ir dukterini? bendrovi? ne reziden?i?, kaip jau buvo



min?ta šio sprendimo 38 punkte, situacija n?ra panaši tiek, kiek tai susij? su apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu, kilm?s valstyb? nar? neprivalo taikyti dukterin?ms bendrov?ms ne rezident?ms t? pa?i? mokes?i? sistem?, koki? ji taiko nuolatin?ms užsienio buvein?ms.

41 Tod?l esant tokiai situacijai, kokia yra pagrindin?je byloje, kai nagrin?jama lengvata atsiranda d?l galimyb?s patronuojan?ioms bendrov?ms rezident?ms ir j? dukterin?ms bendrov?ms rezident?ms b?ti apmokestinamoms taip, tarsi jos sudaryt? vien? apmokestinam?j? vienet?, bet koks šios lengvatos išpl?timas užsienio element? turintiems atvejams leist? patronuojan?ioms bendrov?ms, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 32 punkte, laisvai pasirinkti valstyb? nar?, kurioje ji apskaityt? savo dukterin?s bendrov?s ne rezident?s nuostolius (pagal analogij? žr. min?to Sprendimo Oy AA 64 punkt?).

42 Remiantis prieš tai išd?stytais argumentais, tokia mokes?i? sistema, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, turi b?ti traktuojama kaip proporcinga tiksl?, kuri? ja siekiama, atžvilgiu.

43 Tod?l ? pateikt? klausim? reikia atsakyti taip, kad EB 43 ir 48 straipsniai nedraudžia valstyb?s nar?s nacionalin?s teis?s nuostatos, kuri patronuojan?iai bendrovei suteikia galimyb? su dukterine bendrove rezidente sudaryti apmokestinam?j? vienet?, ta?iau draudžia sudaryti tok? apmokestinam?j? vienet? su savo dukterine bendrove ne rezidente, nes šios pelno atžvilgiu netaikomi tos valstyb?s nar?s mokes?i? teis?s aktai.

#### **D?l bylin?jimosi išlaid?**

44 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (antroji kolegija) nusprendžia:

**EB 43 ir 48 straipsniai nedraudžia valstyb?s nar?s nacionalin?s teis?s nuostatos, kuri patronuojan?iai bendrovei suteikia galimyb? su dukterine bendrove rezidente sudaryti apmokestinam?j? vienet?, ta?iau draudžia sudaryti tok? apmokestinam?j? vienet? su savo dukterine bendrove ne rezidente, nes šios pelno atžvilgiu netaikomi tos valstyb?s nar?s mokes?i? teis?s aktai.**

Parašai.

\* Proceso kalba: oland?.