GENERALINĖS ADVOKATĖS JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2009 m. lapkričio 19 d.[1]

I — Įžanga

1. Nyderlandų mokesčių teisė suteikia bendrovėms rezidentėms galimybę kartu su rezidentėmis dukterinėmis bendrovėmis sudaryti apmokestinamąjį vienetą. Pagal šią tvarką apmokestinamąjį vienetą sudarančių bendrovių pelnas ir nuostoliai konsoliduojami patronuojančiai bendrovei, o apmokestinamąjį vienetą sudarančių bendrovių tarpusavio sandoriai mokestine prasme nėra reikšmingi. Kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės negali priklausyti apmokestinamajam vienetui.

2. *Hoge Raad* (Nyderlandai) abejoja, ar toks skirtingas nacionalinių ir užsienio dukterinių bendrovių vertinimas pateisinamas Sprendime *Marks & Spencer*[2] ir su juo susijusiuose vėlesniuose sprendimuose[3] nurodytais argumentais, ypač siekiant užtikrinti tolygų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių.

3. Procese dalyvaujančių valstybių narių manymu, Nyderlandų teisės normos dėl vienodo apmokestinimo neprieštarauja įsisteigimo laisvės principui. *X Holding BV* (toliau – *X Holding*) ir Komisija mano priešingai. Jos ypač remiasi Nyderlandų teisės aktų nuostatomis, kurios leidžia į apmokestinamąjį vienetą įtraukti Nyderlandų bendrovių užsienyje įregistruotas nuolatines buveines. Jų manymu, tai turėtų būtu taikytina ir dukterinėms bendrovėms, kurių buveinė yra kitoje valstybėje narėje.

II — Teisinis pagrindas

4. EPBO pavyzdinę konvenciją atitinkančios 2001 m. gegužės 31 d. Belgijos Karalystės ir Nyderlandų Karalystės sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo[4] (toliau – Sutartis

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-446/03, Rink. p. I-10837).

3 — Pirmiausia žr. 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *N* (C-470/04, Rink. p. I-7409), 2007 m. liepos 18 d. Sprendimą *Oy AA* (C-231/05, Rink. p. I-6373) ir 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Lidl Belgium* (C-414/06, Rink. p. I-3601).

4 — *Trb.*, Nr. 136, 2001 metai.

dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo) 7 straipsnio pirmoje dalyje reglamentuojama:

„Susitariančiosios valstybės įmonės pelnas apmokestinamas tik šioje valstybėje, išskyrus atvejus, jei įmonė savo veiklą vykdo per kitoje valstybėje, esančia sutarties šalimi, nuolatinę buveinę. Jei bendrovė savo veiklą vykdo minėtu būdu, jos pelnas gali būti apmokestinamas kitoje valstybėje, bet tik tiek, kiek jo priskiriama tai nuolatinei buveinei.“

5. Jei Nyderlanduose įsteigtas apmokestinamasis asmuo gauna pajamų, kurios pagal Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 7 straipsnį yra apmokestinamos Belgijoje, Nyderlanduose tokios pajamos nėra apmokestinamos pagal Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 23 straipsnio 2 dalį, kurioje numatytas atleidimas nuo mokesčio sumokėjimo pagal Nyderlandų teisės normas dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo[5].

6. 1960 m. *Wet op de vennootschapsbelasting* (Pelno mokesčio įstatymas, toliau – *Wet Vpb*), 2003 m. redakcijos, 15 straipsnio 1 dalyje apmokestinamasis vienetas apibrėžiamas taip:

„Kai apmokestinamasis asmuo (patronuojanti bendrovė) teisiškai ar ekonomiškai turi ne mažiau kaip 95 % kito apmokestinamojo asmens (dukterinės bendrovės) apmokėtų 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. Tą patį apmokestinamąjį vienetą gali sudaryti daugiau nei viena dukterinė bendrovė.“

7. Pagal *Wet Vpb* 15 straipsnio 3 dalies c punktą tik Nyderlanduose įsteigti apmokestinamieji asmenys gali sudaryti apmokestinamąjį vienetą. 15 straipsnio 4 dalyje numatyta šios taisyklės išimtis Europos Sąjungoje įsteigtoms bendrovėms, jeigu jos Nyderlanduose turi nuolatinę buveinę, kurios pelnas apmokestinamas Nyderlanduose pagal Sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

8. Iš sprendime pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą nurodytų argumentų matyti, kad nuostatos dėl apmokestinamojo

5 — Šiuo klausimu žr. šios išvados 10 ir 11 punktuose nurodytas 2001 m. *Besluit voorkoming dubbele belasting* (2001 m. nutarimas dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo) nuostatas.

vieneto leidžia tais pačiais mokestiniais metais konsoliduoti skirtingų apmokestinamajam vienetui priklausančių įmonių pelną ir nuostolius. Be to, tam pačiam apmokestinamajam vienetui priklausančių bendrovių vienos kitai perleistas turtas ar suteiktos paslaugas mokesčių prasme neturi reikšmės.

9. Jei dukterinė bendrovė neįtraukiama į apmokestinamąjį vienetą, šios bendrovės nuostoliai negali būti atskaitomi nuo patronuojančios bendrovės apmokestinamojo pelno. Šios dukterinės bendrovės akcijos sudaro patronuojančios bendrovės akcijų paketą. Pagal *Wet Vpb* 13 straipsnio 1 dalį apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną į akcijų paketo (teigiamus ar neigiamus) rezultatus neatsižvelgiama. Iš principo nuostoliai, susiję su akcijų paketu (nuostoliai, patirti sumažėjus akcijų vertei), negali būti atskaitomi nuo patronuojančios bendrovės apmokestinamojo pelno. Tačiau, remiantis *Wet Vpb* 13d straipsniu, parduodant akcijų paketą suteikiama teisė, laikantis tam tikrų nustatytų sąlygų, iš apmokestinamojo pelno atskaityti patirtus nuostolius.

10. 2001 m. *Besluit voorkoming dubbele belasting* (2001 m. Nutarimas dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo) 33 straipsnyje, reglamentuojančiame užsienyje registruotų nuolatinių buveinių pajamų apmokestinimą Nyderlanduose, nustatyta, kad jos pridedamos prie Nyderlanduose esančios patronuojančios bendrovės apmokestinimo pagrindo. Kartu jos yra atleidžiamos nuo mokesčio, jei suma, atitinkanti nacionalinį mokestį už šį pelną, atskaitoma iš nacionalinės bendrovės mokestinės skolos.

11. Jeigu užsienyje registruotos nuolatinės buveinės nuostoliai lemia Nyderlanduose nustatyto apmokestinimo pagrindo sumažinimą, to paties nutarimo 35 straipsnyje numatyta, kad nuolatinės buveinės pelnas ateinančiais mokestiniais metais bus apmokestinamas tik tada, jeigu viršys prieš tai atskaitytus patirtus nuostolius (reikalavimas neviršyti jau atskaitytos nuostolių sumos).

III — Faktinės bylos aplinkybės, prejudiciniai klausimai ir procesas

12. *X Holding BV* yra Nyderlanduose buveinę turinti kapitalo bendrovė. Jai priklauso visos Belgijoje įsteigtos bendrovės *F NV* (toliau – *F*) akcijos. *F* neturi nuolatinės buveinės Nyderlanduose, be to, nėra ten apmokestinama pelno mokesčiu.

13. *X Holding* ir *F* 2003 metais pateikė prašymą pripažinti jas apmokestinamuoju vienetu. Mokesčių administratorius atmetė šį prašymą, kadangi *F* neturėjo buveinės Nyderlanduose. Po to, kai pirmosios instancijos teismas atmetė *X Holding* pateiktą skundą, ji pateikė dėl šio sprendimo kasacinį skundą *Hoge Raad*. Savo reikalavimus ji grindžia EB 43 ir 48 straipsniais užtikrinamos įsisteigimo laisvės pažeidimu.

14. *Hoge Raad* pateikė Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar EB 43 straipsnį kartu su EB 48 straipsniu reikia aiškinti taip, kad jis draudžia valstybės narės nacionalinės teisės nuostatą <…>, pagal kurią patronuojanti bendrovė ir jos dukterinė bendrovė gali nuspręsti mokėti mokestį, kuriuo apmokestinama šioje valstybėje narėje įsteigta patronuojanti bendrovė, taip, lyg jos būtų vienas apmokestinamasis asmuo, tačiau kuri leidžia tokį sprendimą priimti tik bendrovėms, kiek tai susiję su jų pelno apmokestinimu, patenkančioms į minėtos valstybės narės apmokestinimo jurisdikciją?“

15. Vykstant procesui Teisingumo Teisme pastabas pateikė *X Holding*, Nyderlandų, Vokietijos, Ispanijos, Prancūzijos, Portugalijos, Švedijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės bei Komisija.

IV — Teisinis vertinimas

16. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo išaiškinti EB 43 straipsnį kartu su EB 48 straipsniu dėl to, ar su apmokestinamuoju vienetu susijusios Nyderlandų teisės aktų nuostatos neprieštarauja įsisteigimo laisvės principui.

17. Tik nacionalinės teisės nuostatos dėl akcijų paketo valdymo, kai galima daryti esminę įtaką bendrovės sprendimams ir lemti jos veiklą, patenka į įsisteigimo laisvės taikymo sritį[6]. Todėl nacionalinės teisės nuostatos, reguliuojančios įmonių grupės vidaus santykius, visų pirma patenka į įsisteigimo laisvės taikymo sritį[7].

18. Pagrindinėje byloje taikytinos nacionalinės teisės normos dėl apmokestinamojo vieneto sudarymo nustato, jog apmokestinamasis asmuo (patronuojanti bendrovė) teisiškai ir ekonomiškai turi turėti ne mažiau kaip 95 % kito apmokestinamojo asmens (dukterinės bendrovės) apmokėtų minimalios vertės akcijų.

19. Iš to galima daryti išvadą, kad Nyderlandų teisės normos dėl apmokestinamojo vieneto taikytinos tik tiems atvejams, kai turima dauguma bendrovės akcijų. Minėtos teisės normos turi atitikti įsisteigimo laisvės keliamus reikalavimus.

20. Dėl šių nuostatų atitikties kapitalo judėjimo laisvei nereikia atskiro įvertinimo, net jei

6 — Žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimą *Baars* (C-251/98, Rink. p. I-2787, 21 punktas), Sprendimą *Oy AA* (minėtas 3 išnašoje, 20 punktas), 2008 m. spalio 2 d. Sprendimą *Heinrich Bauer Verlag* (C-360/06, Rink. p. I-7333, 27 punktas) ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *Truck Center* (C-282/07, Rink. p. I-10767, 25 punktas).

7 — Šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rink. p. I-11753, 118 punktas) ir Sprendimą *Oy AA* (minėtas 3 išnašoje, 23 punktas).

minėtai situacijai iš principo būtų taikytinos šios laisvės nuostatos[8].

A — *Įsisteigimo laisvės ribojimas*

21. Įsisteigimo laisvė apima bendrovių, įsteigtų vadovaujantis valstybės narės teisės aktais ir Bendrijoje turinčių savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, teisę vykdyti savo veiklą kitoje valstybėje narėje per dukterinę bendrovę, filialą ar atstovybę[9].

22. Net jei įsisteigimo laisvę reglamentuojančios EB sutarties nuostatos, remiantis jų formuluote, skirtos užtikrinti naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis kaip ir nacionalinių subjektų teisėmis, jos taip pat draudžia kilmės valstybei riboti ar daryti mažiau patrauklų savo nacionalinių subjektų ar bendrovių, įsteigtų pagal jos teisės aktus, įsisteigimą kitoje valstybėje narėje[10].

23. Nuostatos dėl apmokestinamojo vieneto leidžia į jį įtraukti tik nacionalines dukterines bendroves. Todėl Nyderlandų bendrovės ir jų dukterinės bendrovės, turinčios savo buveines kitoje valstybėje narėje, apmokestinamos skirtinga tvarka, nepriklausomai vienos nuo kitų. *X Holding* nuomone, skirtingas bendrovių, priklausančių vienai įmonių grupei, apmokestinimas, palyginti su vienodo apmokestinimo sistema, turi keturis trūkumus:

— kiekviena bendrovė privalėtų pateikti atskirai savo mokesčių deklaracijas, o tai lemia didesnes darbo sąnaudas nei pateikiant vienodą visų, vienai grupei priklausančių, bendrovių mokesčių deklaraciją,

— bendrovių pajamos ir nuostoliai negali būti tiesiogiai tarpusavyje užskaitomi,

8 — Šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, Rink. p. I-7995, 33 punktas), Sprendimą *Oy AA* (minėtas 3 išnašoje, 24 punktas) ir 2009 m. birželio 18 d. Sprendimą *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, Rink. p. I-5145, 35 punktas).

9 — 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, Rink. p I-6161, 35 punktas), Sprendimas *Marks & Spencer* (minėtas 2 išnašoje, 30 punktas) ir Sprendimas *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (minėtas 7 išnašoje, 37 punktas).

10 — Žr. 1998 m. liepos 16 d. Sprendimą *ICI* (C-264/96, Rink. p. I-4695, 21 punktas), Sprendimą *Marks & Spencer* (minėtas 2 išnašoje, 31 punktas) ir 2008 m. lapkričio 27 d. Sprendimą *Papillon* (C-418/07, Rink. p. I-8947, 16 punktas).

— nesukeliant mokestinių pasekmių nėra galimas bendrovių restruktūrizavimas įmonių grupės viduje (pvz., perleidžiant turtą),

— tarp bendrovių sudaryti sandoriai mokesčių atžvilgiu nėra nereikšmingi, nes perleidimo dokumentų kaina didina administracines darbo sąnaudas.

24. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo tvirtinimu, apmokestinamojo vieneto sudarymas mokestine prasme yra patrauklesnis. Mokesčių atžvilgiu jis įmonių grupę, kurią sudaro kelios bendrovės, prilygina bendrovei, turinčiai keletą nuolatinių buveinių. Galimos tokio apmokestinamojo vieneto sudarymo neigiamos pasekmės tais atvejais, kai sudarius apmokestinamąjį vienetą jis apmokestinamas mažesniu mokesčio tarifu tik vieną kartą, jei pelnas neviršija 22 689 EUR, yra mažareikšmės, palyginti su patiriama mokestine nauda.

25. Galimybė pasinaudoti tokia mokestine prasme naudingesne organizacine forma numatyta Nyderlandų patronuojančioms bendrovėms tik jų dukterinių bendrovių rezidenčių atžvilgiu. Dėl tokio skirtingo vertinimo atsižvelgiant į dukterinės bendrovės buveinės vietą dukterinių bendrovių kitoje valstybėje narėje kūrimas, jų kontrolinio akcijų paketo įsigijimas ir turėjimas gali tapti sunkesnis arba mažiau patrauklus. Todėl toks reguliavimas riboja įsisteigimo laisvę.

26. Tačiau Nyderlandų, Vokietijos ir Portugalijos vyriausybės teigia, kad dukterinės bendrovės rezidentės situacija nepanaši į dukterinės bendrovės, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje, situaciją, nes šios atžvilgiu netaikoma patronuojančios bendrovės buveinės valstybės apmokestinimo kompetencija. Todėl ji negali būti įtraukta į apmokestinamąjį vienetą, kurio bendras pelnas apmokestinamas patronuojančios bendrovės buveinės valstybėje. Iš to išplaukia, kad skirtingas šių situacijų vertinimas nėra nei draudžiama diskriminacija, nei, Nyderlandų vyriausybės teigimu, įsisteigimo laisvės apribojimas.

27. Šiuo klausimu reikia priminti, kad iš nusistovėjusios teismo praktikos išplaukia, jog bendrovės pagrindinės buveinės vieta, kaip ir fizinio asmens pilietybė, pagal EB 48 straipsnį lemia jų atžvilgiu taikytinos valstybės narės jurisdikciją. Tiesa tai, kad mokesčių teisėje bendrovės buveinė gali būti aplinkybė, pateisinanti nacionalines taisykles, kurios nustato skirtingą apmokestinamųjų asmenų rezidentų ir apmokestinamųjų asmenų ne rezidentų vertinimą. Tačiau

pagrindinės buveinės vieta ne visada yra šį skirtumą pateisinanti aplinkybė. Iš tikrųjų pripažinimas, kad valstybė, kurioje įsteigta bendrovė, gali laisvai taikyti skirtingą vertinimą dėl to, kad bendrovės pagrindinė buveinė yra kitoje valstybėje narėje, panaikintų EB 43 straipsnio veiksmingumą[11].

28. Todėl tai, kad apmokestinimo kompetencija siejama su buveine, nereiškia, kad negalima *a priori* lyginti visiškai nacionalinių situacijų su situacijomis, kurios apima kitas valstybes nares.

29. Daug svarbiau yra kiekvienu konkrečiu atveju išsiaiškinti, ar mokesčių lengvatos taikymas tik apmokestinamiesiems asmenims rezidentams yra pagrįstas tinkamais objektyviais veiksniais, galinčiais pateisinti skirtingą vertinimą[12]. Nagrinėjant pateisinimo pagrindus būtent apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių užtikrinimas gali būti vertinamas įvairiai[13].

B — *Pateisinimas*

30. Įsisteigimo laisvės apribojimas yra leidžiamas tik jei tai pateisinama privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Tačiau ir tokiu atveju taikomas įsisteigimo laisvės apribojimas turi būti tinkamas užtikrinti siekiamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti[14].

31. Teisingumo Teismas Sprendime *Marks & Spencer* neginčijamai pripažino, kad apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo užtikrinimas yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas, kuris gali pateisinti įsisteigimo laisvės apribojimą[15]. Teisingumo Teismas visų pirma, kaip su šiuo pagrindu susijusius elementus, įtraukė dvigubo nuostolių panaudojimo išvengimą ir kovą su mokesčių vengimu[16] arba apėjimu[17]. Vėliau

11 — Šiuo klausimu žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (270/83, Rink. p. 273, 18 punktas), 1993 m. liepos 13 d. Sprendimą *Commerzbank* (C-330/91, Rink. p. I-4017, 13 punktas) ir 2001 m. kovo 8 d. Sprendimą *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 42 punktas), Sprendimą *Marks & Spencer* (minėtas 2 išnašoje, 37 punktas), Sprendimą *Oy AA* (minėtas 3 išnašoje, 30 punktas) ir Sprendimą *Papillon* (minėtas 9 išnašoje, 26 punktas).

12 — Sprendimas *Marks & Spencer* (minėtas 2 išnašoje, 38 punktas).

13 — Šiuo klausimu žr. mano 2006 m. rugsėjo 12 d. išvadą byloje *Oy AA* (C-231/05, Rink. p. I-6373, 27 punktas).

14 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Marks & Spencer* (minėtas 2 išnašoje, 35 punktas), Sprendimą *Lidl Belgium* (minėtas 3 išnašoje, 27 punktas) ir Sprendimą *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (minėtas 7 išnašoje, 57 punktas).

15 — Sprendimas *Marks & Spencer* (minėtas 2 išnašoje, 45 punktas).

16 — Prancūziškoje šių sprendimų redakcijoje, t. y. ta kalba, kuria jie buvo svarstyti, nuosekliai vartojama sąvoka „évasion fiscale“. Taigi mokesčių vengimas ir apėjimas tiesiog yra du skirtingi tos pačios prancūziškos sąvokos vertimo variantai, turintys tą pačią prasmę. Todėl toliau vartosiu mokesčių vengimo sąvoką.

17 — Sprendimas *Marks & Spencer* (minėtas 2 išnašoje, 47, 49 ir 50 punktai).

Teisingumo Teismas pripažino, kad subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo užtikrinimas gali būti pateisinimo pagrindas ir tais atvejais, kai nėra šių abiejų papildomų elementų[18].

32. Pripažindamas šį pateisinimo pagrindą Teisingumo Teismas atsižvelgia į tą aplinkybę, kad tiesioginių mokesčių taikymas iš esmės yra valstybių narių kompetencija[19]. Bendrijos teisei nesuderinus šios srities, valstybės narės taip pat turi kompetenciją nustatyti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo kriterijus, sudarydamos sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo arba priimdamos vienašales priemones[20]. Teisingumo Teismas yra konstatavęs, jog valstybės narės neretai orientuojasi į tarptautinę praktiką ir į EBPO parengtas pavyzdines sutartis[21].

33. Nuostatos dėl apmokestinamojo vieneto taikomos ir kitiems atvejams, o ne tik nuostoliams ir pelnui perkelti tarp bendrovių ir nacionalinių ar užsienio buveinių, o tai buvo pagrindinis klausimas bylose, kuriose priimti minėti sprendimai *Marks & Spencer*, *Oy AA* ir *Lidl*. *X Holding* nurodo keturis privalumus, susijusius su apmokestinamuoju vienetu, kurį sudaryti su savo užsienio dukterine bendrove jai nebuvo leista (žr. šios išvados 23 punktą).

34. Kalbant visų pirma apie *X Holding* nurodytą galimybę pateikti vieną mokesčių deklaraciją už visą apmokestinamąjį vienetą, reikia pažymėti, kad analogiškas supaprastinimas akivaizdžiai negalimas esant situacijoms su užsienio elementu. Tam, kad skirtingose valstybėse narėse įsteigtos bendrovės, vadovaujantis apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu, galėtų būti apmokestinamos pagal jų buveinių valstybių teisės nuostatas, jos privalo pateikti atskiras mokesčių deklaracijas tų valstybių mokesčių administratoriams. Manytina, jog sudarius užsienio elementą turintį apmokestinamąjį vienetą Nyderlandų patronuojančios bendrovės mokesčių deklaracijoje būtų *papildomai* atsižvelgiama į jos užsienio dukterinės bendrovės rezultatus. Be to, kadangi dukterinė bendrovė privalo pateikti mokesčių deklaraciją ir savo buveinės valstybėje, vargiai tai būtų procedūros supaprastinimas dukterinei bendrovei.

35. Tačiau reikia išnagrinėti, ar pateisinamas kitų lengvatų, pvz., patronuojančios bendrovės ir dukterinės bendrovės rezultatų konsolidavimas prieš apmokestinimą, nesuteikimas užsienio elementą turinčiam apmokestinamajam vienetui.

18 — Sprendimas *Oy AA* (minėtas 3 išnašoje, 60 punktas) ir Sprendimas *Lidl Belgium* (minėtas 3 išnašoje, 40 punktas).

19 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Marks & Spencer* (minėtas 2 išnašoje, 29 punktas), Sprendimą *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas* (minėtas 8 išnašoje, 40 punktas) ir Sprendimą *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (minėtas 8 išnašoje, 24 punktas).

20 — Šiuo klausimu žr. 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimą *Gilly* (C-336/96, Rink. p. I-2793, 24 ir 30 punktai), 2006 m. vasario 23 d. Sprendimą *Van Hilten-Van der Heijden* (C-513/03, Rink. p. I-1957, 47 punktas) ir Sprendimą *Oy AA* (minėtas 3 išnašoje, 52 punktas).

21 — Sprendimai *Gilly* (minėtas 20 išnašoje, 31 punktas), *van Hilten-van der Heijden* (minėtas 20 išnašoje, 48 punktas) ir *Lidl Belgium* (minėtas 3 išnašoje, 22 punktas).

1. Pelno ir nuostolių konsolidavimo netaikymas

36. Procese dalyvaujančios valstybės narės mano, kad apmokestinamojo vieneto sistemos taikymas tik bendrovių rezidenčių atžvilgiu pateisinamas siekiu užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą.

— Apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo užtikrinimas

37. Valstybės narės teigia, kad Sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo draudžia Nyderlandams apmokestinti Belgijoje įsteigtos bendrovės pelną. Remiantis teritorialumo principu, kuris nustato apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą, Belgija, kaip bendrovės buveinės valstybė, turi teisę apmokestinti bendrovės *F* pelną. Todėl bendrovė *F* negali būti įtraukta į *X Holding* sudaromą apmokestinamąjį vienetą, nes ji yra apmokestinamasis asmuo Nyderlanduose.

38. *X Holding* ir Komisija neginčija, kad užsienyje reziduojančios dukterinės bendrovės pelnas neapmokestinamas Nyderlanduose. Tačiau jos teigia, kad apmokestinamojo vieneto sudarymas nacionalinėje teritorijoje lemia dukterinių bendrovių ir nuolatinių buveinių sutapatinimą mokesčių prasme. Analogiškai jos prašo, kad užsienyje esančios dukterinės bendrovės apmokestinamajame vienete su užsienio elementu būtų vertinamos taip pat, kaip ir nuolatinės užsienyje esančios buveinės. *X Holding* nurodo, kad anksčiau buvo laikomasi tokios praktikos, kurią *Hoge Raad* patvirtino viename 2002 m. sprendime[22].

39. Per tą patį mokestinį laikotarpį užsienyje registruotos nuolatinės buveinės nuostoliai galėjo būti atskaitomi iš bendrovės, kuriai ji priklauso, pelno. Laikantis reikalavimo neviršyti jau atskaitytos nuostolių sumos Nyderlanduose veikiančių nuolatinių buveinių pelnas kitais mokestiniais metais tol nebūtų apmokestinamas, kol jo dydis vėl nesusilygintų su perkeltų nuostolių dydžiu. Tuo nebūtų pažeistas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas, o tik išvengta nepalankios padėties, kuri susidarytų, jei nuolatinei buveinei valstybėje, kurioje ji registruota, būtų leidžiama patirtus nuostolius atskaityti iš gauto pelno tik per vėlesnį mokestinį laikotarpį.

40. Šiuo aspektu reikia konstatuoti, kad siekiant užtikrinti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių gali pasirodyti būtina vienoje iš valstybių narių įsteigtų bendrovių ūkinei veiklai taikyti tos

22 — 2002 m. gegužės 24 d. sprendimas (Nr. 37220, BNB 2002/320).

valstybės mokesčių teisės normas tiek pelno, tiek nuostolių atžvilgiu[23]. To reikalauja simetrijos tarp pelno apmokestinimo teisės ir galimybės atskaityti nuostolius išsaugojimo principas[24].

41. Tačiau *X Holding* ir Komisijos siūloma alternatyva taikyti apmokestinamojo vieneto sistemą lemia tai, kad būtent patronuojančios bendrovės atžvilgiu nuostolių atskaitymas bus taikomas išimtinai valstybėje, kurioje ji įsteigta.

42. Teisingumo Teismo praktikoje nustatyta, jog suteikus bendrovėms galimybę pasirinkti, kur turėtų būti atsižvelgta į jų nuostolius – ar valstybėje narėje, kurioje jos įsteigtos, ar kitoje valstybėje narėje – kiltų didelis pavojus subalansuotam apmokestinimo kompetencijos pasidalijimui tarp valstybių narių, nes apmokestinimo pagrindas perkeltų nuostolių dydžiu padidėtų pirmojoje valstybėje ir sumažėtų antrojoje[25].

23 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Marks & Spencer* (minėtas 2 išnašoje, 45 punktas), Sprendimą *Oy AA* (minėtas 3 išnašoje, 54 punktas) ir Sprendimą *Lidl Belgium* (minėtas 3 išnašoje, 31 punktas).

24 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Lidl Belgium* (minėtas 3 išnašoje, 33 punktas) ir 2008 m. spalio 23 d. Sprendimą *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, Rink. I-8061, 42 ir 44 punktai).

25 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Marks & Spencer* (minėtas 2 išnašoje, 46 punktas) ir Sprendimą *Oy AA* (minėtas 3 išnašoje, 55 punktas).

43. Atsižvelgdama į šias aplinkybes, Komisija nurodo, jog, skirtingai nei grupės nuostoliams atskaityti taikoma perkėlimo sistema (*group relief*), kuria buvo vadovaujamasi *Marks & Spencer* byloje, įtraukiant į apmokestinamąjį vienetą užsienyje reziduojančią dukterinę bendrovę yra draudžiama bet kokiu norimu būdu perkelti nuostolius tarp valstybių narių. Ji pažymi, kad apmokestinamasis vienetas, kuriam išskirtinai gali būti perkeliami nuostoliai, visais atvejais yra apmokestinamas patronuojančios bendrovės buveinės valstybėje.

44. Jeigu būtų remiamasi šia Komisijos nurodyta aplinkybe, nebūtų išvengta subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo pažeidimo, nes tokia grėsmė kyla *X Holding* sudarius kelių valstybių teritorijoje veikiantį apmokestinamąjį vienetą.

45. Kadangi apmokestinamieji asmenys gali laisvai sudaryti ir panaikinti apmokestinamąjį vienetą, bendrovių grupė laisva valia gali pasirinkti tiek dukterinės bendrovės nuostoliams apmokestinti taikomas mokesčių teisės normas, tiek vietą, pagal kurią būtų nustatomas nuostolių apmokestinimas. Neįtraukus bendrovės *F* į apmokestinamąjį vienetą, apmokestinimo atveju į jos patirtus nuostolius būtų atsižvelgiama tik jos rezidavimo vietoje, Belgijoje. Tačiau jeigu *X Holding* ir *F* galėtų sudaryti apmokestinamąjį vienetą nurodytu būdu, Nyderlanduose apmokestinamas *X Holding* pelnas būtų sumažinamas bendrovės *F* patirtų nuostolių dydžiu.

46. *X Holding* ir Komisijos ginamas nuostolių perkėlimo tik viena kryptimi modelis, t. y.

užsienyje reziduojančios dukterinės bendrovės nuostolių perkėlimas Nyderlanduose reziduojančiai patronuojančiai bendrovei, nedaro įtakos anksčiau konstatuoto subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo pažeidimo. Teisingumo Teismas byloje, kurioje priimtas sprendimas *Lidl*, spręsdamas rezidentės bendrovės apmokestinimo klausimą, išsakė nuomonę tik dėl tokios bendrovės užsienyje registruotų nuolatinių buveinių nuostolių vertinimo. Teisingumo Teismas vienareikšmiškai mano, kad, vadovaujantis apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu, į tokius nuostolius neturi būti atsižvelgta[26].

47. Tačiau reikia išnagrinėti, ar visiškas apmokestinamojo vieneto rezultatų konsolidavimo sistemos netaikymas kitoje valstybėje narėje įsteigtoms dukterinėms bendrovėms nėra neproporcingas, nes juo viršijama tai, kas yra būtina siekiant užtikrinti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą.

48. Reikia atsižvelgti į tai, kad užsienyje esančių nuolatinių buveinių nuostolių atskaitymą reglamentuojantys teisės aktai galioja tik laikinai. Šių teisės aktų taikymas užsienyje esančioms dukterinėms bendrovėms galėtų būti švelnesnė priemonė nei nustatytas absoliutus nuostolių atskaitymo iš pelno draudimas. Tokiu atveju ši teisės nuostata darytų nedidelę įtaką įsisteigimo laisvei, tačiau kartu dar būtų suderinama su apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu.

49. Tačiau Sprendime *Lidl* Teisingumo Teismas, skirtingai nei siūlė generalinė advokatė E. Sharpston savo išvadoje[27], manė, kad siekiant išvengti nepalankios padėties nebūtina taikyti reikalavimo neviršyti jau atskaitytos nuostolių sumos.

50. Savaime suprantama, kad valstybės narės savo nuožiūra kitose valstybėse narėse registruotoms nuolatinėms buveinėms gali taikyti atitinkamai palankesnį teisinį režimą[28]. Šiuo klausimu įsisteigimo laisvės principas nenustato joms jokių įpareigojimų. Valstybė narė, sutikdama pereinamajam laikotarpiui konsoliduoti užsienyje registruotos nuolatinės buveinės nuostolius ir įmonės rezidentės pelną, kartu atsisako greitai apmokestinti pelną. Valstybė narė, sutikdama su užsienyje patirtų nuostolių atskaitymu, priima jai nepalankią situaciją, nors pagal Sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuolatinių buveinių pelnas negali būti apmokestinamas[29]. Taip nėra užtikrinama pelno apmo-

26 — Sprendimas *Lidl Belgium* (minėtas 3 išnašoje, 31 ir 34 punktai).

27 — 2008 m. vasario 14 d. generalinio advokato išvada byloje *Lidl* (C-414/06, Rink. p. I-3601, 23 ir paskesni punktai).

28 — Teisingumo Teismas pripažino atitinkamą nuostatą neprieštaraujančia; žr. Sprendimą *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (minėtas 23 išnašoje, 43 punktas).

29 — Reikia pastebėti, jog nagrinėjamas atvejis skiriasi nuo sprendimą lėmusių aplinkybių; žr. 2007 m. kovo 29 d. Sprendimą *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, Rink. p. I-2647). Šioje byloje Teisingumo Teismas konstatavo susiklosčiusią nepalankią padėtį dėl skirtingų nacionalinių ir užsienio akcijų vertei taikomų nurašymo taisyklių. Buvo kalbama apie patronuojančios bendrovės patirtus nuostolius, į kuriuos mokestine prasme atsižvelgta jos buveinės valstybėje (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Rewe* 48 punktą). Tačiau nagrinėjamu atveju patronuojančios bendrovės buveinės valstybėje turi būti atsižvelgiama į dukterinės bendrovės, kuri kitoje valstybėje narėje yra apmokestinamasis asmuo, nuostolius.

kestinimo ir nuostolių simetrija tiek, kiek pelnas kitais metais nebus apmokestintas taikant reikalavimą neviršyti jau atskaitytos nuostolių sumos[30].

51. Jeigu valstybė narė sutinka su laikinu užsienyje registruotos nuolatinės buveinės nuostolių atskaitymu pagrindinės įmonės buveinės valstybėje, dar nereiškia, jog tai turėtų būti taikoma ir užsienyje reziduojančioms dukterinėms bendrovėms. Iš tiesų nuolatinės buveinės ir kitoje valstybėje narėje esančios dukterinės bendrovės nėra panašioje padėtyje apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo prasme.

52. Reikia priminti, jog bendrąja prasme valstybės apmokestinimo kompetencijos nustatymas grindžiamas dviem kriterijais: pagal įmonės buveinės vietą ir pagal jos ūkinės komercinės veiklos vietą. Visos bendrovės gaunamos pajamos yra neribotai apmokestinamos jos buveinės valstybėje. O valstybėse, kuriose ji vykdo ūkinę komercinę veiklą, tačiau neturi buveinės, yra apmokestinamos tik tose valstybėse gaunamos pajamos.

30 — Tai pripažįsta ir generalinė advokatė E. Sharpston. Tačiau galiausiai ji pripažįsta įsisteigimo laisvės viršenybę prieš laikinus apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo pakeitimus; žr. išvadą byloje *Lidl* (minėta 26 išnašoje, 24 ir 25 punktai).

53. Dukterinė bendrovė, kaip savarankiškas juridinis asmuo, yra neribotai apmokestinamas asmuo toje valstybėje, kur turi savo buveinę. Patronuojančios bendrovės buveinės valstybė neturi teisės apmokestinti nepaskirstyto dukterinės bendrovės ne rezidentės pelno. O nuolatinė buveinė neturi savarankiško juridinio asmens statuso. Pajamos, kurias ji gauna, yra laikomos bendrovės pajamomis ir neribotai apmokestinamos valstybėje, kur yra bendrovės pagrindinė buveinė. O valstybė, kurioje registruota nuolatinė buveinė, turi riboto apmokestinimo teisę tik toje valstybėje gautų pajamų atžvilgiu.

54. Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 7 straipsnio 1 dalyje numatytas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas. Siekiant išvengti nuolatinių buveinių pelno dvigubo apmokestinimo, Sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo 23 straipsnio 2 dalis įpareigoja valstybę, kur yra pagrindinė bendrovės buveinė, neapmokestinti tokio pelno. Net jei ši valstybė narė, siekdama išvengti dvigubo apmokestinimo, neapmokestins nuolatinių buveinių pelno, apmokestinimo teisė vis tiek išliks, nors ir nerealizuota. Tai ypač aiškiai atsispindi situacijose, kai, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, naudojamas ne apmokestinimo netaikymo, o mokesčių kredito metodas.

55. Patronuojančios bendrovės užsienyje įkurtai dukterinei bendrovei taikoma ne patronuojančios bendrovės buveinės valstybės apmokestinimo kompetencija, bet neribota valstybės, kurioje yra dukterinės bend-

rovės buveinė, apmokestinimo kompetencija. Įmonei, įregistravus nuolatinę buveinę, taip pat taikoma valstybės, kur ji įregistruota, apmokestinimo kompetencija, tačiau *nepašalinant* visiškai šios įmonės dalies iš kilmės valstybės apmokestinimo kompetencijos taikymo srities.

56. Teisės normų, taikytinų apmokestinant užsienyje registruotas nuolatines buveines, analogiškas taikymas apmokestinant užsienyje registruotas dukterines bendroves, lemtų valstybės, kur yra patronuojančios bendrovės buveinė, apmokestinimo kompetencijos išplėtimą[31].

57. *X Holding* tam prieštarauja, teigdama, kad minėtas apmokestinimo kompetencijos išplėtimas, apsiribojant laikinu dukterinės bendrovės nuostolių atskaitymu iš patronuojančios bendrovės pelno, nepažeidžia dukterinės bendrovės buveinės valstybės fiskalinio suverenumo. Tačiau su tokiu teiginiu nesutikčiau, kadangi toks ribotas ne rezidentės dukterinės bendrovės nuostolių atskaitymas, daro įtaką valstybės, kurioje yra patronuojančios bendrovės buveinė, fiskaliniam suverenumui ir prieštarauja simetrijos tarp pelno apmokestinimo teisės ir galimybės atskaityti nuostolius išsaugojimo idėjai.

58. Nors EB 43 straipsnio pirmosios pastraipos antras sakinys aiškiai palieka galimybę ūkio subjektams laisvai pasirinkti tinkamą teisinę formą vykdyti savo veiklą kitoje valstybėje narėje, šis laisvas pasirinkimas neturi būti ribojamas diskriminacinėmis ūkio subjektus priimančios valstybės mokesčių nuostatomis[32].

59. Dėl kilmės valstybės narės pareigų Teisingumo Teismas yra nustatęs, kad šiuo metu Europos Bendrijos mokesčių teisės harmonizavimo srityje valstybių narių turima autonomija mokesčių srityje reiškia, jog valstybės narės turi teisę rezidenčių bendrovių užsienyje įsteigtoms veiklos formoms nustatyti nediskriminacines apmokestinimo sąlygas ir mokesčių dydį, palyginti su taikomomis jos jurisdikcijoje įsteigtoms veiklos formoms[33].

60. Todėl Teisingumo Teismas mano, kad vienintelį nacionalinės bendrovės užsienio veiklos vertinimo mokesčių atžvilgiu palyginimo kriterijų įtvirtina nuostatos, taikytinos atitinkamai nacionalinėje teritorijoje veiklos vykdymo formai. Vietos nuolatinės buveinės lyginamos su užsienyje registruotomis nuolatinėmis buveinėmis, o dukterinės bendrovės

31 — Bendrijos teisėje nėra visiškai atmestina prielaida, kad apmokestinant užsienyje reziduojančios dukterinės bendrovės pelną taikoma patronuojančios bendrovės rezidentės valstybės apmokestinimo kompetencija. Išimtiniais atvejais, siekiant užkirsti kelią piktnaudžiavimui mokesčiais, toks apmokestinimo kompetencijos išplėtimas pateisinamas (žr. Sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, minėtą 26 išnašoje, 59 punktas). Tačiau nagrinėjamu atveju nėra jokios išimtinės situacijos.

32 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (minėtas 10 išnašoje, 22 punktas), 2006 m. vasario 23 d. Sprendimą *CLT-UFA* (C-253/03, Rink. p. I-1831, 14 punktas), Sprendimą *Oy AA*, (minėtas 3 išnašoje, 40 punktas), taip pat 2009 m. birželio 4 d. Nutartį *KBC-bank* (C-439/07 ir C-499/07, Rink. p. I-4409, 77 punktas).

33 — 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Columbus Container Services* (C-298/05, Rink. p. I-10451, 51 ir 53 punktai) ir Nutartis *KBC-bank* (minėta 32 išnašoje, 80 punktas).

rezidentės lyginamos su dukterinėmis bendrovėmis ne rezidentėmis. Bendrijos teisė nedraudžia, kad kilmės valstybė užsienyje įregistruotoms nuolatinėms buveinėms taikytų kitokias mokesčių teisės nuostatas nei užsienyje įregistruotoms dukterinėms bendrovėms.

63. Todėl darytina tarpinė išvada, jog tai, kad pagal Nyderlandų teisę yra draudžiama kitoje valstybėje narėje reziduojančią dukterinę bendrovę, siekiant konsoliduoti jos mokestinius rezultatus, įtraukti į apmokestinamąjį vienetą, yra įsisteigimo laisvės ribojimas, tačiau toks draudimas yra pateisinamas norint užtikrinti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių.

61. Nustatyti įpareigojimai priimančiai valstybei ir kilmės valstybei vienas kitam ne tik neprieštarauja, bet ir sąveikauja su galimomis skirtingomis apmokestinimo kompetencijos ribomis.

— Dvigubo atsižvelgimo į nuostolius rizika

64. Bendrai Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad valstybės narės turi galėti užkirsti kelią dvigubo atsižvelgimo į nuostolius rizikai[34].

62. Kadangi priimančioji valstybė narė paprastai apmokestina kiekvienos jos teritorijoje vykdomos ūkinės veiklos rezultatus, neatsižvelgiant, ar tai vykdo bendrovės ne rezidentės įsteigta dukterinė bendrovė (apmokestinamasis asmuo rezidentas), ar bendrovės ne rezidentės įregistruota nuolatinė buveinė (apmokestinamasis asmuo ne rezidentas), mokestine prasme šiai valstybei narei draudžiama taikyti skirtingą apmokestinimo režimą atsižvelgiant į veiklos vykdymo formą. O kilmės valstybė turi teisę vienašališkai apmokestinti užsienio nuolatines buveines, tačiau neturi teisės vienašališkai apmokestinti kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės. Iš to darytina išvada, kad kilmės valstybė nėra įpareigota užsienyje registruotoms šioms dviem veiklos vykdymo formoms taikyti vienodą apmokestinimo režimą.

65. Tokia rizika, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo ir byloje dalyvaujančių vyriausybių nuomone, kiltų, jeigu Nyderlanduose esančio apmokestinamojo vieneto atveju *F* nuostoliai galėtų būtų atskaitomi iš *X Holding* pelno. Įmanoma, jog tie patys *F* nuostoliai bus atskaityti Belgijoje, pavyzdžiui, ten sudarius apmokestinamąjį vienetą, perkeliant nuostolius trečiajam asmeniui arba į ankstesnius ar vėlesnius mokestinius metus.

34 — Sprendimas *Marks & Spencer* (minėtas 2 išnašoje, 47 punktas), Sprendimas *Rewe Zentralfinanz* (minėtas 28 išnašoje, 47 punktas) ir Sprendimas *Lidl Belgium* (minėtas 3 išnašoje, 35 punktas).

66. *X Holding* šiuo klausimu pažymi, kad reikalavimas neviršyti jau atskaitytos nuostolių sumos apmokestinamojo vieneto atveju užkerta kelią *F* Nyderlanduose atskaičius nuostolius pasinaudoti šių nuostolių atskaitymu ir kitą kartą. Be to, Belgijoje, kaip nurodo *Hoge Raad*, nėra jokių kitų teisinių galimybių atskaityti patirtus nuostolius. Komisija šiuo klausimu papildo, jog prašymas atskaityti nuostolius Nyderlanduose galėtų būti paremtas įrodymu, kad dukterinės bendrovės buveinės valstybėje nebuvo atsižvelgta į nuostolius kitais būdais.

67. Faktiškai įmanoma, kad esant sąlygoms, nurodytoms prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo ir procese dalyvaujančių vyriausybių, per tą patį mokestinį laikotarpį nuostoliai būtų atskaityti tiek patronuojančios bendrovės buveinės valstybėje, tiek dukterinės bendrovės buveinės valstybėje[35].

68. Nors siekiant išvengti dvigubo atsižvelgimo į nuostolius rizikos toks draudimas įtraukti į Nyderlanduose sudaromą apmokestinamąjį vienetą užsienyje registruotas dukterines bendroves yra tinkamas, vis dėlto, jis gali viršyti tai, kas būtina šiam tikslui pasiekti.

69. Iš tiesų nacionalinės teisės nuostatos draudžia įtraukti užsienyje esančią dukterinę bendrovę į apmokestinamąjį vienetą, net jei įmonės įrodo, kad pagal dukterinės bendrovės buveinės valstybės narės mokesčių teisės aktus dvigubas atsižvelgimas į nuostolius yra neįmanomas. Komisijos siūlymu, užsienyje patirtų nuostolių atskaitymas būtų vertinamas kaip ne tokia reikšminga aplinkybė, jei apmokestinamasis asmuo galėtų pateikti duomenis, kad dukterinės bendrovės buveinės valstybėje nuostoliai faktiškai nebuvo atskaityti kitais būdais[36]. Tačiau valstybė, kurioje yra patronuojančios bendrovės buveinė, privalėtų turėti galimybę šiuos duomenis patikrinti taikant, pvz., 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyvą Nr. 77/799[37] dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje[38].

70. Šiuo klausimu nėra būtina pateikti galutinę nuomonę, nes bet kuriuo atveju, siekiant užtikrinti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą, yra pateisinamas draudimas sudaryti daugiau nei vienos valstybės apmokestinimo kompetencijai priskiriamus apmokestinimo vienetus nuostolių atskaitymo

35 — Valstybės apmokestinimo kompetencijos ribas peržengiančios įmonių grupės nuostolių dvigubo panaudojimo rizikos klausimu žr. Sprendimą *Pappilon* (minėtas 10 išnašoje, 46 ir paskesni punktai).

36 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Pappilon* (minėtas 10 išnašoje, 55 ir paskesni punktai).

37 — OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63. Paskutinį kartą iš dalies keista 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB (OL L 363, p. 129).

38 — Minėta direktyva negalioja trečiųjų šalių atžvilgiu, įskaitant Europos ekonominei erdvei priklausančias valstybes. Šiuo atveju Sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nustatytos sąlygos dėl pasikeitimo informacija garantuoja kontrolei vykdyti reikalingą tarpusavio pasikeitimą informacija (šiuo klausimu žr. mano 2009 m. liepos 16 d. išvadą byloje, kurioje priimtas 2009 m. lapkričio 19 d. Sprendimas *Komisija prieš Italiją* (C-540/07, Rink. p. I-10983, 75 ir paskesni punktai).

tikslu. Šis pateisinamasis pagrindas gali būti priimtas, net jei tuo pačiu metu nekyla dvigubo atsižvelgimo į nuostolius rizika ir jei šios rizikos gali būti išvengta kitu būdu[39].

— Mokesčių vengimo rizika

71. Kalbant apie Sprendimo *Marks & Spencer* trečiąjį elementą - mokesčių vengimo riziką[40], - kuris yra vienas iš trijų pateisinimo pagrindų, pažymėtina, jog savo išvadoje byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Oy AA*, esu nurodžiusi, kad, kalbant apie valstybės apmokestinimo kompetencijos ribas viršijantį atsižvelgimo į nuostolius išvengimą, nelaikau šio elemento savarankišku pateisinimo pagrindu šalia siekio užtikrinti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą[41]. Tai galioja ir tuo atveju, kai apmokestinant patronuojančią bendrovę rezidentę atskaitomi užsienyje reziduojančios dukterinės bendrovės nuostoliai.

72. Jeigu mokesčių vengimas suvokiamas kaip įmonės galimybė, nepaisant apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo, laisvai pasirinkti valstybę, kur būtų apmokestinamas jos pelnas, šis pateisinimo pagrindas tiktų ir šiuo atveju. Jei bendrovių grupė galėtų laisvai pasirinkti, ar įtraukti užsienyje reziduojančią dukterinę bendrovę į apmokestinamąjį vienetą, ar vėl ją pašalinti iš nuostolių ir pelno konsolidavimo teritorijos, tokiu atveju bendrovės galėtų valdyti nuostolių atskaitymo panaudojimą ir daryti įtaką apmokestinimo pagrindo dydžiui apmokestinamojo vieneto valstybėje[42].

2. Mokesčių prasme neutralus turto restruktūrizavimas ir perleidimas

73. *X Holding* taip pat nurodo, kad jeigu negalėtų sudaryti apmokestinamojo vieneto, taip pat negalėtų pasinaudoti ne tik nuostolių atskaitymu, bet ir mokesčių prasme neutraliu bendrovės restruktūrizavimu. Pirmiausia be atitinkamų mokestinių pasekmių būtų negalima perleisti turto tarp Nyderlanduose patronuojančios bendrovės ir jos kitoje valstybėje narėje reziduojančios dukterinės bendrovės.

74. Išnagrinėjus galima daryti išvadą, kad, siekiant garantuoti įsisteigimo laisvę, apmokestinamojo vieneto sistema iš esmės neprivalo būti taikoma bet kuriuo atveju teritorialumo principo neatitinkančioms bendrovių grupėms. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mato galimybę taikyti kai kuriuos su apmokestinamuoju vienetu susijusius aspektus net ir netaikant teritorialumo principo. Kyla klausimas, ar tais

39 — Žr. šios išvados 32 punktą ir papildomas nuorodas. Byloje, kurioje priimtas minėtas Sprendime *Lidl Belgiuk*, šiuo pateisinamuoju motyvu specialiai nebuvo remtasi.

40 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Marks & Spencer* (minėtas 2 išnašoje, 49 punktas).

41 — Išvada byloje *Oy AA* (minėta 12 išnašoje, 62 ir 63 punktai).

42 — Žr. šios išvados 42 ir 45 punktus.

atvejais, kai įmonių pelnas ir pajamos negali būti konsoliduotos, šioms įmonėms galėtų būti taikomas mokesčių prasme neutralus jų restruktūrizavimas arba turto perleidimas.

75. Jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vis dėlto norėtų remtis tokia išvada, visų pirma reikėtų atkreipti dėmesį į tai, kad restruktūrizavimo, neatitinkančio teritorialumo principo, mokestinės pasekmės yra suvienodintos 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvoje Nr. 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis[43]. Remiantis įsisteigimo laisve ir kartu atliekant veiksmus, kuriems taikytina minėta direktyva ir dėl kurių šiuo konkrečiu atveju nebuvo pareikšta nuomonė, visos galinčios kilti kliūtys gali būti iš esmės pašalintos.

76. Tačiau Bendrijos teisėje nėra detaliau sureguliuotas paslėptų rezervų apmokestinimo klausimas, kai vykdomas teritorialumo principą viršijantis turto perleidimas arba akcijų valdymas, kurie nepatenka nė į vieną su Direktyvos Nr. 90/434 taikymu susijusį atvejį. Įsisteigimo laisvės ribojimas galėtų būtų pripažįstamas, jei tokiais atvejais būtų taikomas nepalankesnis, palyginti su turto perleidimu tarp rezidenčių bendrovių, teisinis reguliavimas, pavyzdžiui, kai, skirtingai nei turto perleidimo tarp nacionalinių bendrovių atvejais, būtų nereikalaujama, o teritorialumo principą peržengiančių turto perleidimo atvejais – reikalaujama atskleisti ir apmokestinti paslėptus rezervus.

77. Tačiau, siekiant išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, atitinkamas šios laisvės ribojimas gali būti pateisinamas.

78. Šiuo klausimu reikia pastebėti, jog turto perleidimas tarp dviejų bendrovių rezidenčių nėra susijęs su jų buveinės valstybės apmokestinimo kompetencija. Tačiau valstybės apmokestinimo kompetencija bus taikoma, jei bus perleidžiami paslėpti rezervai. Net ir vėliau, iš to gavus pelno, jis vis tiek bus apmokestinamas toje valstybėje.

79. Darant prielaidą, kad numanomas turto vertės padidėjimas iš principo yra apmokestinamas valstybėje, kur toks padidėjimas atsirado[44], teritorialumo principą peržengiantys

43 — OL L 225, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių kalba, 9 sk., 1 t., p. 142. Paskutinį kartą iš dalies keista 2006 m. lapkričio 20 d. Tarybos direktyva 2006/98/EB, dėl Bulgarijos ir Rumunijos stojimo adaptuojančia tam tikras direktyvas mokesčių srityje (OL L 363, p. 129).

44 — Šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *N* (C-470/04, Rink. I-7409, 46 punktas) ir 2006 m. kovo 30 d. išvados šioje byloje 47 punktą.

turto perleidimo atvejai gali daryti įtaką apmokestinimo kompetencijos pasidalijimui tarp valstybių. Valstybė narė, iš kurios teritorijos į kitą valstybę narę būtų perkelti paslėpti bendrovės rezervai, negalėtų papildomai apmokestinti vėliau juos realizavus gauto pelno.

80. Tačiau taisyklės, galinčios pašalinti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo riziką, vis dėlto turi būti tinkamos nagrinėjamam tikslui įgyvendinti ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti[45].

81. Prireikus prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas privalo išnagrinėti, kiek nacionalinės teisės normos dėl turto perleidimo bei paslėptų rezervų apmokestinimo, apie kuriuos Teisingumo Teismas neturi jokios informacijos, atitinka minėtus principus.

45 — Žr. šios išvados 30 punktą ir nurodytą teismų praktiką.

3. Neutralumo sandoriams suteikimas apmokestinamojo vieneto viduje

82. Galiausiai *X Holding* atkreipia dėmesį į tai, kad sandoriai tarp apmokestinamąjį vienetą sudarančių įmonių rezidenčių mokesčių prasme yra neutralūs, o į panašius sandorius su užsienio elementu tarp susijusių įmonių, kurios neturi galimybės sudaryti apmokestinamąjį vienetą, atsižvelgiama apmokestinimo tikslu.

83. Siekiant išvengti apmokestinimo vietos perkėlimo iš vienos valstybės narės į kitą sudarant sandorius su užsienio elementu, būtina, kad šie sandoriai būtų apskaitomi mokesčių balanse[46]. Nors skirtingose valstybėse narėse buveinę turinčioms tarpusavyje susijusioms įmonėms dėl dokumentų perleidimo kainos padidėjusios darbo sąnaudos ir apsunkina tarpusavio sandorius, apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo užtikrinimo tikslais yra pateisinamos nacionalinės teisės nuostatos, nustatančios perleidimo kainas, net jei šia prasme ribojama įsisteigimo laisvė, su sąlyga, jei tokios nuostatos atitinka proporcingumo principą.

46 — Dėl nacionalinės teisės nuostatų, užtikrinančių „ištiestos rankos“ principą, žr. mano 2009 m. rugsėjo 10 d. išvadą byloje *SGI* (C-311/08, byla dar nagrinėjama).

V — Išvada

84. Remdamasi prieš tai išdėstytais argumentais, siūlau Teisingumo Teismui į *Hoge Raad* pateiktą prejudicinį klausimą atsakyti taip:

„EB 43 straipsnis kartu su EB 48 straipsniu nedraudžia valstybės narės teisės nuostatų, kurios nacionalinei bendrovei ir jos vienai ar daugiau nacionalinėje teritorijoje įsteigtoms dukterinėms bendrovėms suteikia galimybę sudaryti apmokestinamąjį vienetą, leidžiantį apmokestinti patronuojančią bendrovę taip, tarsi tai būtų vienas apmokestinamasis asmuo, tačiau draudžia į apmokestinamąjį vienetą įtraukti kitoje valstybėje narėje buveines turinčias dukterines bendroves.“