GENERALINĖS ADVOKATĖS JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2008 m. rugsėjo 4 d. [1]

I — Įžanga

1. Šis Prancūzijos *Conseil d'État* prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su Prancūzijos bendrojo mokesčių kodekso (*Code général des impôts*, toliau – CGI) nuostatomis dėl grupių apmokestinimo.

2. Pagal CGI leidžiamo „integruoto apmokestinimo“ (*intégration fiscale*) esmė yra bendrovių grupės, sudarytos iš patronuojančios bendrovės ir dukterinių bendrovių, prilyginimas kelis padalinius turinčiai įmonei. Grupės apmokestinimas leidžia patronuojančiai bendrovei susumuoti visų grupės bendrovių pelną ir nuostolius, taip pat būti vienai atsakingai už pelno mokesčio, apskaičiuoto pagal bendrus grupės rezultatus, sumokėjimą.

3. Ieškovė pagrindinėje byloje Prancūzijos bendrovė norėtų taikyti „integruotą apmokestinimą“ savo Prancūzijoje įsteigtoms subdukterinėms bendrovėms. Byla ypatinga tuo, kad šias subdukterines bendroves ji valdo per Nyderlanduose įsteigtą dukterinę bendrovę. Prancūzijos mokesčių administratorius neleido patronuojančiai ir subdukterinėms bendrovėms pasinaudoti „integruoto apmokestinimo“ schema motyvuodamas tuo, kad į procesą įtraukta dukterinė bendrovė, kuri Prancūzijoje nėra apmokestinama pelno mokesčiu.

4. Šiame kontekste prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar ši situacija nesukelia nepateisinamo įsisteigimo laisvės apribojimo.

5. Pirmiausia siekiant aiškumo reikia pažymėti, kad šis prejudicinis sprendimas nėra susijęs su klausimu, ar Nyderlandų dukterinė bendrovė turėtų būti įtraukiama į „integruoto apmokestinimo“ schemą. „Integruotą apmokestinimą“ Prancūzijos patronuojanti bendrovė prašė taikyti tik Prancūzijos subdukterinėms bendrovėms. Taigi šios bylos aplinkybės skiriasi nuo tų, kuriomis, pavyzdžiui, buvo grindžiami sprendimai *Oy AA* [2] ir *Marks & Spencer* [3]. Šios bylos susijusios su grupės įmonių, įsteigtų įvairiose valstybėse narėse,

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — 2007 m. liepos 18 d. Sprendimas *Oy AA* (C-231/05, Rink. p. I-6373).

3 — 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-446/03, Rink. p. I-10837).

pelno ir nuostolių įskaitymu *tarpvalstybiniu mastu*. Tačiau nagrinėjamoje byloje keliamas tik klausimas, ar bendrovė tarpininkė ne rezidentė gali užtikrinti ryšį, leidžiantį taikyti patronuojančios bendrovės rezidentės ir subdukterinių bendrovių rezidenčių „integruotą apmokestinimą“.

7. Patronuojanti bendrovė iš esmės gali laisvai spręsti dėl konsolidacijos apimties, t. y. nustatyti, kurios bendrovės turi dalyvauti „integruoto apmokestinimo“ schemoje. Tačiau, remiantis prašymu priimti prejudicinį sprendimą, iš CGI 223 A straipsnio formuluotės išplaukia, kad tuo atveju, kai patronuojanti bendrovė pati sprendžia dėl grupės dydžio, bendrovę, kurioje ji akcijų turi tik netiesiogiai, ji gali įtraukti tik tuo atveju, jei bendrovė, per kurią ji netiesiogiai turi akcijų, pati yra integruotos grupės narė ir todėl – pelno mokesčio mokėtoja Prancūzijoje.

II — Teisinis pagrindas

6. Pagrindinės bylos aplinkybėms taikomos CGI redakcijos 223 A straipsnyje numatyta:

8. CGI 223 B straipsnyje numatoma, kad „Bendrą pelną apskaičiuoja patronuojanti bendrovė, matematiškai susumuodama kiekvienos grupės bendrovės rezultatus, apskaičiuojamus pagal bendrąsias teisės nuostatas arba vadovaujantis 217 bis straipsnyje nustatytais metodais <…>“.

„Bendrovė <…> gali būti apmokestinama pelno mokesčiu už visą grupės, kurią sudaro ji pati ir bendrovės, kurių akcijų ji turi mažiausiai 95%, finansiniais metais gautą pelną tiesiogiai arba netiesiogiai per grupės bendroves <…>. Grupės bendrovės turi pareigą pranešti apie savo pelną, kuris gali būti audituojamas vadovaujantis Mokestinių procedūrų vadovo L.13, L.47 ir L.57 numatytomis sąlygomis <…>. Bendrovių grupės narės gali būti tik sutikimą jomis būti davusios bendrovės, kurių pelnas apmokestinamas pelno mokesčiu <…>“.

9. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad CGI 223 B, 223 D ir 223 F straipsniuose numatytas grupės vidaus operacijų kompensavimas, kaip antai atidėjimas abejotinoms skoloms arba grupės bendrovių rizikai, skolų nurašymas arba subsidijos grupės viduje, atidėjimas nuvertėjusioms kitose grupės įmonėse turimoms akcijoms ir nekilnojamojo turto perleidimas grupės viduje.

III — Faktinės bylos aplinkybės ir pagrindinė byla

10. Ieškovė pagrindinėje byloje *Société Papillon* (toliau – *Papillon*) yra bendrovė, turinti buveinę Prancūzijoje. *Papillon* priklausė 100 % Nyderlandų bendrovės *Artist Performance and Communication (APC) BV* (toliau – *APC*) kapitalo. Šiai bendrovei priklausė 99,99 % Prancūzijoje buveinę turinčios bendrovės *Kiron SARL* (toliau – *Kiron*) akcijų. *Kiron* taip pat priklausė kitos Prancūzijos bendrovės.

11. Nuo 1989 m. sausio 1 d. *Papillon* pasirinko „integruoto apmokestinimo“ schemą. *Kiron* ir kelios jos Prancūzijos dukterinės bendrovės buvo įtrauktos į *Papillon* perimtą bendrovių grupę. Tačiau mokesčių administratorius atsisakė retrospektyviai taikyti „integruoto apmokestinimo“ schemą. Tokį atsisakymą jis grindė tuo, kad *Papillon* negalėjo sudaryti integruotos grupės su bendrovėmis, kurios netiesiogiai buvo valdomos per bendrovę, turinčią buveinę Nyderlanduose, nes pastaroji bendrovė Prancūzijoje nebuvo apmokestinama pelno mokesčiu ir dėl to negalėjo dalyvauti „integruoto apmokestinimo“ schemoje. Todėl *Papillon* buvo apmokestinta pagal savo pelną, nesuteikiant galimybės naudojantis „integruotu apmokestinimu“ jo kompensuoti kitų integruotos grupės bendrovių rezultatais.

12. *Papillon* skundė tiek papildomai už trejus metus apskaičiuotą pelno mokestį, tiek susijusias baudas. 2004 m. vasario 9 d. Sprendimu *Tribunal administratif de Paris* [4], nepripažinęs, jog dalies reikalavimų atžvilgiu nereikia priimti sprendimo dėl to, kad vykstant procesui buvo suteikta mokestinė lengvata, *Papillon* ieškinį atmetė. *Cour administrative d'appel de Paris* [5] , apeliacinėje instancijoje konstatavęs, jog nereikia priimti sprendimo dėl tos dalies reikalaujamų sumų, dėl kurių vykstant procesui buvo suteikta tolesnė mokestinė lengvata, ir nusprendęs iš dalies panaikinti ginčijamus mokesčius ir baudą, taip pat atmetė likusius *Papillon* reikalavimus.

13. Dėl *Cour administrative d'appel de Paris* sprendimo *Papillon* pateikė kasacinį skundą *Conseil d'État*, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui.

IV — Prašymas priimti prejudicinį sprendimą

14. 2007 m. liepos 10 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. rugsėjo 12 d., *Conseil d'État* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

4 — Paryžiaus administracinis teismas.
5 — Paryžiaus apeliacinis administracinis teismas.

1. Jeigu mokesčių lengvata, kylanti dėl „integruoto apmokestinimo“ schemos, sukelia padarinių apmokestinant grupės patronuojančią bendrovę, kuri gali kompensuoti pelną ir nuostolius, gautus ir patirtus visų integruotos grupės bendrovių, ir pasinaudoti šios grupės vidaus operacijų mokesčių kompensavimu, ar iš *Code Général des Impôts* 223 A ir kituose straipsniuose apibrėžtos tvarkos kylantis negalėjimas į integruotą fiskalinę grupę įtraukti patronuojančios įmonės subdukterinės bendrovės, jeigu pastaroji pirmajai priklauso per kitą jos dukterinę bendrovę, kuri, būdama įsteigta kitoje Europos Bendrijos valstybėje narėje ir nevykdydama Prancūzijoje veiklos, nėra apmokestinama Prancūzijos pelno mokesčiu ir todėl ji pati grupei priklausyti negali, sudaro įsisteigimo laisvės apribojimą dėl patronuojančios įmonės pasirinkimo valdyti subdukterinę bendrovę per Prancūzijos dukterinę bendrovę ar konkrečiu atveju per kitoje valstybėje narėje įsteigtą dukterinę bendrovę mokestinių padarinių?

2. Jeigu atsakymas yra teigiamas, ar toks apribojimas gali būti pateisinamas būtinybe išsaugoti „integruoto apmokestinimo“ sistemos darną, visų pirma grupės vidaus operacijų mokesčių kompensavimo mechanizmus, atsižvelgiant į padarinius sistemos, pagal kurią kitoje valstybėje narėje įsteigta dukterinė bendrovė laikoma priklausančia grupei tik dukterinės bendrovės netiesioginio valdymo sąlygos įvykdymo tikslais, jai visiškai netaikant grupės schemos, nes ji nėra Prancūzijos mokesčių mokėtoja, arba bet kuriuo kitu privalomuoju bendrojo intereso pagrindu?

15. Per procesą Teisingumo Teisme rašytines ir žodines pastabas pateikė Prancūzijos, Nyderlandų ir Vokietijos vyriausybės, taip pat Europos Bendrijų Komisija. Ispanijos vyriausybė pateikė žodines pastabas.

V — Teisinis vertinimas

16. Abiem savo klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar ginčytinos Prancūzijos teisės nuostatos riboja įsisteigimo laisvę ir jei konstatuojamas ribojamas, ar jis galėtų būti pateisintas.

A — *Pirminės pastabos*

17. Ginčytinos nuostatos reguliuoja bendrovių apmokestinimą, todėl ir apmokestinimą tiesioginiais mokesčiais. Todėl visų pirma reikia prisiminti nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, pagal kurią tiesioginių mokesčių sritis nepriklauso Bendrijos kompetencijai, tačiau valstybės narės savo kompetenciją privalo įgyvendinti laikydamosi Bendrijos teisės [6].

18. Be to, reikia konstatuoti, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teisingai nurodo, kad bylos faktinės aplinkybės patenka į įsisteigimo laisvės (EB 43 straipsnis), o ne į kapitalo judėjimo laisvės (EB 56 straipsnio 1 dalis) taikymo sritį.

19. Dėl klausimo, ar nacionalinis teisės aktas patenka į vienos ar kitos judėjimo laisvės taikymo sritį, reikia atsižvelgti į nagrinėjamo nacionalinės teisės akto dalyką [7].

20. Todėl nacionalinės teisės nuostatos, taikomos tik dalyvaujant bendrovės kapitale, kai galima daryti aiškią įtaką bendrovės sprendimams ir lemti jos veiklą, patenka į įsisteigimo laisvės taikymo sritį [8]. Šiuo atžvilgiu nacionalinės teisės nuostatos, reguliuojančios tik įmonių grupės vidaus santykius, visų pirma yra susijusios su įsisteigimo laisve [9]. Jei šios nuostatos taip pat susijusios su poveikiu kapitalo judėjimo laisvei, tai nepateisina atskiro minėtų teisės nuostatų nagrinėjimo pagal EB 56 straipsnį, nes toks poveikis turi būti laikomas neišvengiama galimo įsisteigimo laisvės apribojimo pasekme [10].

21. Todėl šioje byloje reikia nagrinėti tik įsisteigimo laisvę. Vadovaujantis šioje byloje ginčijamomis nacionalinės teisės nuostatomis, dalyvauti integruoto apmokestinimo schemoje gali tik tos bendrovės, kuriose patronuojanti bendrovė tiesiogiai ar netiesiogiai valdo bent 95% kapitalo. Tokia didelė dalis leidžia daryti aiškią ir lemiamą įtaką tokioms bendrovėms.

6 — Be kita ko, žr. 2008 m. birželio 26 d. Sprendimą *Burda* (C-284/06, Rink. p. I-4571, 66 punktas); 2007 m. liepos 18 d. Sprendimą *Oy AA* (minėtas 2 išnašoje, 20 punktas); 2006 gruodžio 12 d. Sprendimą *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, Rink. p. I-11673, 36 punktas) ir 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, Rink. p. I-7995, 40 punktas).

7 — Be kita ko, žr. 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimą *Holböck* (C-157/05, Rink. p. I-4051, 22 ir 23 punktai); 2007 m. kovo 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, Rink. p. I-2107, 26–34 punktai) ir 2006 m. spalio 3 d. Sprendimą *Fidium Finanz* (C-452/04, Rink. p. I-9521, 34 ir 44–49 punktai).

8 — 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimas *Baars* (C-251/98, Rink. p. I-2787, 22 punktas); 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *X ir Y* (C-436/00, Rink. p. I-10829, 37 punktas); sprendimai *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (minėtas 6 išnašoje, 31 ir 32 punktai); *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (minėtas 7 išnašoje, 27 punktas) ir sprendimas *Oy AA* (minėtas 2 išnašoje, 20 punktas).

9 — Sprendimas *Burda* (minėtas 6 išnašoje, 68 punktas); 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rink. p. I-11753, 118 punktas); sprendimas *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (minėtas 7 išnašoje, 33 punktas) ir sprendimas *Oy AA* (minėtas 2 išnašoje, 23 punktas).

10 — Sprendimas *Oy AA* (minėtas 2 išnašoje, 24 punktas); sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (minėtas 6 išnašoje, 33 punktas) ir sprendimas *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (minėtas 7 išnašoje, 34 punktas).

B — *Įsisteigimo laisvės ribojimas*

22. 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 [11].

23. Net jei EB sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės pagal savo formuluotę yra skirtos užtikrinti, kad užsienio piliečiai ir bendrovės naudotųsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis teisėmis kaip ir nacionaliniai subjektai, jos taip pat draudžia kilmės valstybei narei riboti savo piliečio ar pagal jos teisės aktus įsteigtos bendrovės įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje [12].

24. Siekiant aiškumo vertėtų pakartoti, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neklausia, ar įsisteigimo laisvę riboja atsisakymas leisti „integruoto apmokestinimo“ schemoje dalyvauti Nyderlandų dukterinei bendrovei. Prašymo priimti prejudicinį sprendimą objektas yra klausimas, ar įsisteigimo laisvę riboja atsisakymas leisti Prancūzijos patronuojančiai bendrovei taikyti „integruotą apmokestinimą“ savo subdukterinių bendrovių atžvilgiu, kai tarp jų įsiterpia dukterinė bendrovė ne rezidentė.

25. Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad „integruoto apmokestinimo“ schema suteikia patronuojančiai bendrovei mokestinį pranašumą, nes toks apmokestinimas leidžia kompensuoti visų bendrovių pelną ir nuostolius. Dėl tokio kompensavimo bendrovių grupei suteikiama galimybė nedelsiant pasinaudoti kai kurių jos bendrovių narių nuostoliais. Nesant „integruoto apmokestinimo“ schemos, tokie nuostoliai būtų perkeliami į kitus mokestinius metus ir panaudoti tik vėlesniais mokestiniais metais.

26. Pagal CGI 223 A ir paskesnius straipsnius šis mokestinis pranašumas vis dėlto nėra suteikiamas, jei Prancūzijos patronuojanti bendrovė Prancūzijos subdukterinę bendrovę, naudodamasi įsisteigimo laisve, valdo per dukterinę bendrovę, kuri įsteigta kitoje valstybėje narėje ir Prancūzijoje nevykdo jokios veiklos.

27. „Integruoto apmokestinimo“ schemos taikymas priklauso nuo dviejų reikalavimų įvykdymo. Pirma, bendrovės, kuriose patronuojanti bendrovė netiesiogiai valdo dalį kapitalo, gali būti įtraukiamos į „integruoto apmokestinimo“ schemą tik tuo atveju, jei toks kapitalas valdomas per dukterinę bendrovę, kuri taip pat yra įtraukta į tokią schemą. Taigi turi egzistuoti „nenutraukiama gran-

11 — Žr. 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Lidl Belgium* (C-414/06, Rink. p. I-3601, 18 punktas); 2006 m. vasario 23 d. Sprendimą *Keller Holding* (C-471/04, Rink. p. I-2107, 29 punktas); 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *AMID* (C-141/99, Rink. p. I-11619, 20 punktas) ir 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, Rink. p. I-6161, 35 punktas).

12 — Sprendimas *Lidl Belgium* (minėtas 11 išnašoje, 19 punktas); 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimas *Columbus Container Services* (C-298/05, 33 punktas); 1998 m. liepos 16 d. Sprendimas *ICI* (C-264/96, Rink. p. I-4695, 21 punktas).

dinė“ tarp bendrovės dalyvavimo kapitale. Antra, „integruoto apmokestinimo“ schemoje gali dalyvauti tik tos bendrovės, kurios apmokestinamos pelno mokesčiu Prancūzijoje.

28. Todėl Prancūzijos patronuojanti bendrovė, kuri Prancūzijos subdukterines bendroves valdo per dukterinę bendrovę ne rezidentę, negali įvykdyti „integruoto apmokestinimo“ schemos reikalavimų. Kadangi dukterinė bendrovė ne rezidentė neapmokestinama pelno mokesčiu Prancūzijoje, ji negali dalyvauti „integruoto apmokestinimo“ schemoje. Todėl patronuojanti bendrovė ir subdukterinės bendrovės iš esmės neįvykdo pirmojo reikalavimo. Dėl dukterinės bendrovės ne rezidentės įsiterpimo jos nesudaro „nenutraukiamos grandinės“.

29. Tačiau Prancūzijos patronuojanti bendrovė mokestiniais tikslais gali sudaryti integruotą grupę su Prancūzijos subdukterinėmis bendrovėmis, jei dukterinė bendrovė yra įsteigta Prancūzijoje.

30. Todėl pagal pagrindinėje byloje ginčijamas teisės nuostatas nevienodai vertinama teisė pasinaudoti integruoto apmokestinimo schema, atsižvelgiant į tai, ar patronuojanti bendrovė netiesiogiai dalyvauja kapitale per Prancūzijoje, ar per kitoje valstybėje narėje įsteigtą dukterinę bendrovę.

31. Kaip teisingai pabrėžia Nyderlandų vyriausybė, „nenutraukiamos grandinės“ reikalavimas taikomas ir išimtinai prancūziškoms grupėms. Tačiau Prancūzijos patronuojanti bendrovė, subdukterines bendroves valdanti per Prancūzijos dukterinę bendrovę, gali nuspręsti įtraukti ir dukterinę bendrovę į „integruoto apmokestinimo“ schemą ir taip sudaryti grandinę. Kita vertus, jei subdukterines bendroves patronuojanti bendrovė valdo per dukterinę bendrovę ne rezidentę, ji iš esmės negali sudaryti grandinės įtraukdama dukterinę bendrovę į „integruoto apmokestinimo“ schemą. Dukterinė bendrovė negali būti įtraukta į šią schemą, nes ji nėra pelno mokesčio mokėtoja Prancūzijoje.

32. Dėl šios priežasties Nyderlandų vyriausybė mano, kad ribojimas kyla ne dėl „nenutraukiamos grandinės“ reikalavimo, bet daugiau dėl to, kad dukterinė bendrovė ne rezidentė negali būti įtraukta į „integruoto apmokestinimo“ schemą.

33. Tačiau dėl „nenutraukiamos grandinės“ reikalavimo diskriminuojamos ir Prancūzijos bendrovės, turinčios kapitalo dalių užsienio bendrovėse. Ir vien tai, kaip jau minėta aukščiau, yra prašymo priimti prejudicinį sprendimą objektas. Paprastai tik Prancūzijos patronuojančios bendrovės, turinčios dukterinių bendrovių ne rezidenčių, turės sudaryti apmokestinimo grupę neįtraukdamos dukte-

rinių bendrovių, nes užsienio dukterinės bendrovės į ją negali būti įtrauktos. Kita vertus, išimtinai vietinės bendrovių grupės gali nesunkiai sudaryti „nenutraukiamą grandinę“.

34. Prancūzijos vyriausybė mano, jog abi situacijos, kurios skirtingai traktuojamos Prancūzijos teisės nuostatose, nesulyginamos. Grįsdama savo teiginį ji nurodo, kad tokiais atvejais kaip pagrindinėje byloje dukterinė bendrovė yra užsienio valstybės rezidentė, todėl ji neapmokestinama pelno mokesčiu Prancūzijoje.

35. Tačiau situacijų nepalyginamumas negali būti grindžiamas vien tuo, kad dukterinė bendrovė, per kurią valdomos akcijos, neturi buveinės Prancūzijoje. Jeigu valstybė narė galėtų laisvai skirtingai vertinti vien dėl to, kad bendrovės buveinė yra kitoje valstybėje narėje, tai panaikintų įsisteigimo laisvę įtvirtinančių nuostatų veiksmingumą [13].

36. Vien tai, kad dukterinė bendrovė neapmokestinama pelno mokesčiu Prancūzijoje, nes jos pagrindinė buveinė yra Nyderlanduose, negali užkirsti kelio tam, kad situacijos būtų palygintos. Esminis klausimas turėtų būti, ar šios dvi situacijos gali būti palygintos pagal Prancūzijos teisės aktų, reglamentuojančių bendrovių grupių apmokestinimą, siekiamus tikslus [14].

37. Nurodytais teisės aktais siekiama bendrovių grupę, sudarytą iš patronuojančios bendrovės ir dukterinių bendrovių, kuo labiau prilyginti kelis padalinius turinčiai įmonei. Siekiant šio tikslo, gali būti konsoliduojami individualūs bendrovių rezultatai. Prancūzijos patronuojanti bendrovė yra suinteresuota tokia konsolidacija neatsižvelgiant į tai, ar Prancūzijos subdukterines bendroves ji valdo per dukterinę bendrovę rezidentę, ar ne rezidentę. Taigi abi situacijos gali būti palygintos.

38. Apibendrinant galima daryti išvadą, kad pagal Prancūzijos teisės aktus patronuojančios bendrovės, valdančios subdukterines bendroves per dukterinę bendrovę ne rezidentę, mokestinė padėtis yra mažiau palanki nei patronuojančios bendrovės, valdančios subdukterines bendroves per dukterinę bendrovę rezidentę. Taigi patronuojančios bendrovės pasirinkimas subdukterines bendroves valdyti per Prancūzijos dukterinę bendrovę arba per bendrovę ne rezidentę gali sukelti nepalankią mokestinę padėtį.

13 — Šiuo klausimu žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimą *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 42 punktas) ir 1986 m. sausio 28 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (270/83, Rink. p. 273, 18 punktas).

14 — Šiuo klausimu žr. sprendimą *Oy AA* (nurodytas 2 išnašoje, 38 punktas) ir sprendimą *Metallgesellschaft* (minėtas 13 išnašoje, 60 punktas).

39. Skirtingas vertinimas pagal dukterinių bendrovių buveinės vietą yra įsisteigimo laisvės ribojimas, nes naudojimasis įsisteigimo laisve tampa mažiau patrauklus bendrovėms, kurios dėl to gali atsisakyti įsigyti, įkurti dukterinę bendrovę arba pratęsti jos veiklą kitoje valstybėje narėje [15].

C — *Ribojimo pateisinimas*

40. Įsisteigimo laisvės ribojimas leidžiamas tik tuo atveju, jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Tačiau net tokiu atveju jis turi būti tinkamas, kad būtų užtikrintas atitinkamo tikslo įgyvendinimas, ir neviršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti [16].

1. Apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimas

41. Vokietijos ir Nyderlandų vyriausybės mano, kad įsisteigimo laisvės ribojimai, kylantys iš Prancūzijos teisės aktų nuostatų, gali būti pateisinami siekiu išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių. Be to, šios nuostatos būtinos tam, kad būtų išvengta dvigubo nuostolių įskaitymo ir mokesčių vengimo.

42. Šiuos pateisinimo pagrindus Teisingumo Teismas pripažino savo Sprendime *Marks & Spencer* [17]. Tačiau šiame bei vėlesniuose sprendimuose buvo tiriama galimybė įskaityti nuostolius bei pelną tarpvalstybinėmis aplinkybėmis.

43. Nagrinėjamos bylos aplinkybės skiriasi nuo minėtų bylų. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas neklausia, ar Nyderlandų bendrovė turėtų būti įtraukta į „integruoto apmokestinimo“ schemą, t. y. ar į konsolidaciją turėtų būti įtrauktas jos pelnas ir nuostoliai. Tokiu atveju apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas tarp valstybių narių ir siekis, kad nuostoliai nebūtų įskaityti du kartus, be abejo, būtų galimi pateisinimo pagrindai.

15 — Šiuo klausimu žr. sprendimą *Lidl Belgium* (minėtas 11 išnašoje, 25 punktas).

16 — Žr. sprendimą *Lidl Belgium* (minėtas 11 išnašoje, 27 punktas); sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (minėtas 7 išnašoje, 64 punktas); sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (minėtas 6 išnašoje, 47 punktas) ir sprendimą *Marks & Spencer* (minėtas 3 išnašoje, 35 punktas).

17 — Dėl to, ar šie trys pateisinimo pagrindai turi egzistuoti visi kartu, kad būtų pateisintas ribojimas, žr. šią išvadą paneigiantį sprendimą *Lidl Belgium* (minėtas 11 išnašoje, 40 punktas) ir 2008 m. vasario 14 d. generalinės advokatės E. Sharpston išvados toje byloje 18 punktą.

44. Vokietijos ir Nyderlandų vyriausybės mano, kad šioje byloje pirmiausia reikia nustatyti, ar integruotas apmokestinimas turėtų būti leidžiamas tarpvalstybinėmis aplinkybėmis. Jos tiria, ar pagal įsisteigimo laisvę iš esmės reikalaujama, kad Nyderlandų dukterinė bendrovė taip pat būtų įtraukta į „integruoto apmokestinimo“ schemą. Tačiau toks tyrimas nepateikia jokio aiškaus atsakymo į Teisingumo Teismui pateiktą klausimą. Prašymo priimti prejudicinį sprendimą objektas yra tik klausimas, ar Prancūzijos teisės aktų nuostatos, kurios neleidžia integruoto apmokestinimo tarp dviejų Prancūzijos bendrovių, kai tarp jų įsiterpia bendrovė ne rezidentė, pažeidžia įsisteigimo laisvę. Bendrovės ne rezidentės nesiekiama įtraukti į integruotą apmokestinimą; ji tiesiog sukuria ryšį tarp patronuojančios bendrovės ir subdukterinių bendrovių.

45. Kadangi šioje byloje bendrovė ne rezidentė neturi būti įtraukta į integruotą apmokestinimą, apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimui tiesioginių problemų nekyla. Šioje byloje nėra pagrindo teigti, kad Nyderlandų bendrovės pelnas ir nuostoliai turėtų būti įskaityti tarpvalstybinėmis aplinkybėmis.

46. Kalbant konkrečiai, Nyderlandų bendrovė neturi būti įtraukta į integruotą apmokestinimą Prancūzijoje. Todėl nekyla rizikos Sprendimo *Marks & Spencer* prasme, kad nuostoliai bus įskaityti du kartus. Kai Teisingumo Teismo praktikoje iki šiol buvo nagrinėjama dvigubo nuostolių įskaitymo prevencija, klausimas kildavo dėl nuostolių įskaitymo dviejose skirtingose valstybėse narėse. Tai yra logiška, kad pateisinimo pagrindas dėl dvigubo nuostolių įskaitymo prevencijos yra glaudžiai susijęs su apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu [18]. Šis pateisinimo pagrindas yra susijęs su tuo, kad tuos pačius nuostolius įskaito dvi skirtingos mokesčių institucijos. Šiuo atveju Prancūzijos vyriausybė nurodo tik riziką, kad Prancūzijos įmonių nuostoliai Prancūzijoje bus įskaityti daugiau nei vieną kartą.

47. Kadangi ši byla nėra susijusi su Nyderlandų bendrovės integruotu apmokestinimu, nėra pagrindo teigti, kad nagrinėjami teisės aktai yra būtini siekiant išvengti mokesčių vengimo.

48. Taigi reikia daryti tarpinę išvadą, kad nebuvo pateikta jokių argumentų, kurie pateisintų ginčijamas teisės nuostatas apmokestinimo kompetencijos tarp valstybių narių pasidalijimu, nuostolių įskaitymu du kartus ar mokesčių vengimu. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Pran-

18 — Žr. mano 2006 m. rugsėjo 12 d. išvadą byloje *Oy AA* (minėta 2 išnašoje, 54 punktas).

cūzijos ir Ispanijos vyriausybės teisingai nenurodo šių pateisinimų kaip pagrindinių, bet kaip galimu pateisinimu remiasi būtinybe užtikrinti mokesčių sistemos darną.

2. Mokesčių sistemos darna

49. Prancūzijos vyriausybė remiasi tuo, kad ginčijami teisės aktai yra būtini siekiant išlaikyti „integruoto apmokestinimo“ sistemos darną. Ji nurodo, kad „integruoto apmokestinimo“ sistema numato bendrovių mokesčių konsolidaciją. Tačiau, kita vertus, „integruoto apmokestinimo“ schema numato galimybę tarpusavyje kompensuoti tam tikrų grupės bendrovių operacijas pagal CGI 223 B, 223 D ir 223 F straipsnius. Bendrovės ne rezidentės įsiterpimas į integruotų bendrovių grandinę užkerta kelią grupės bendrovių vidaus operacijoms kompensuoti ir kelia pavojų, kad, pavyzdžiui, apskaičiuojant grupės rezultatus, nuostoliai bus įtraukiami daugiau nei vieną kartą.

50. Teisingumo Teismas iš esmės pripažino, kad būtinybė išsaugoti mokesčių sistemos darną gali pateisinti naudojimosi Sutartimi garantuojamomis pagrindinėmis laisvėmis apribojimą [19]. Tačiau Teisingumo Teismas šį pateisinimą taiko itin ribotai, todėl kartais netgi spėjama, kad Teisingumo Teismas jo apskritai atsisakė. Neatsižvelgiant į tai, Teisingumo Teismas šį pateisinimą nagrinėjo ir neseniai priimtuose sprendimuose [20].

51. Tam, kad būtų galima taikyti šį pateisinimą, Teisingumo Teismas reikalauja, kad egzistuotų tiesioginis aptariamo mokestinio pranašumo ir tokio pranašumo kompensavimo taikant tam tikrą mokestį ryšys [21]. Aptariamų mokesčių teisės aktų siekiamo tikslo atžvilgiu ir mokesčių mokėtojų lygmeniu tokio ryšio tiesioginį pobūdį reikia nustatyti atsižvelgiant į glaudų ryšį tarp išskaitymo ir apmokestinimo kriterijų [22].

52. Panašu, jog kitą reikalavimą, kad apmokestinimas ir mokestinis pranašumas būtų susiję su vienu ir tuo pačiu mokesčių mokėtoju [23], Teisingumo Teismas panaikino sprendime *Manninen* [24]. Be to, galima situacija, kad šis kriterijus yra įvykdytas ir nagrinėjamoje

19 — 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Bachmann* (C-204/90, Rink. p. I-249, 28 punktas) ir 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Komisija prieš Belgiją* (C-300/90, Rink. p. I-305, 21 punktas). Taip pat žr. 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Manninen* (C-319/02, Rink. p. I-7477, 42 punktas) ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimą *Keller Holding* (minėtas 11 išnašoje, 40 punktas).

20 — 2008 m. vasario 28 d. Sprendimas *Deutsche Shell* (C-293/06, Rink. p. I-1129, 37 punktas); 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *Amurta* (C-379/05, Rink. p. I-9569, 46 punktas); 2007 m. spalio 11 d. Sprendimas *Hollmann* (C-443/06, Rink. p. I-8491, 56 punktas) ir Sprendimas *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (minėtas 4 išnašoje, 68 punktas).

21 — 1995 m. lapkričio 14 d. Sprendimas *Svensson ir Gustavsson* (C-484/93, Rink. p. I-3955, 18 punktas) ir Sprendimas *ICI* (minėtas 12 išnašoje, 29 punktas). Toliau žr. sprendimą *Manninen* (minėtas 19 išnašoje, 42 punktas); sprendimą *Keller Holding* (minėtas 11 išnašoje, 40 punktas) ir 15 bei 16 išnašoje minėtus sprendimus.

22 — Sprendimas *Deutsche Shell* (minėtas 20 išnašoje, 39 punktas) su nuoroda į 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimą *Wielockx* (C-80/94, Rink. p. I-2493, 24 punktas).

23 — Dėl ankstesnės teismo praktikos kritikos žr. mano 2004 m. kovo 14 d. išvadą byloje *Manninen* (minėta 19 išnašoje, 53 ir paskesni punktai).

24 — Tokį vertinimą išvadoje byloje *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (minėta 7 išnašoje, 88 punktas) pateikia generalinis advokatas L. A. Geelhoed.

byloje, nes šios Teisingumo Teismo praktikos prasme būtų dirbtina „vienu“ apmokestinamu asmeniu nelaikyti vienos grupės bendrovių, kurios siekia būti laikomos vienu mokestiniu vienetu.

53. Kaip generalinis advokatas M. Poiares Maduro teisingai nurodė išvadoje *Marks & Spencer* byloje, nacionalinių mokesčių sistemų darnos išsaugojimu siekiama apsaugoti šių mokesčių sistemų, kurių organizavimas priskirtas valstybėms narėms, integralumą, kiek tai nekliudo vidaus rinkai daugiau, nei būtina [25]. Darna visų pirma turi būti vertinama atsižvelgiant į nagrinėjamos mokesčių schemos tikslą ir sistemą [26].

54. Prancūzijos teisės aktų, reglamentuojančių „integruotą apmokestinimą“, tikslas yra mokesčių prasme neutralizuoti bendrovių grupės suformavimą, t. y. prilyginti bendrovių grupę kelis padalinius turinčiai įmonei. Tokio prilyginimo pranašumas yra tas, jog bendrovių grupės narių rezultatai yra konsoliduojami – atskirų bendrovių pelnas ir nuostoliai susumuojami patronuojančios bendrovės lygiu ir po konsolidacijos sudaro mokesčių bazę. Tačiau bendrovių grupė neturi turėti kito pranašumo, t. y. konsolidacija negali leisti tų pačių nuostolių įskaityti daugiau nei vieną kartą. Taigi iš tokios konsolidacijos pagal Prancūzijos teisės aktus logiškai išplaukia, kad tų pačių nuostolių bendrovių grupėje negalima įskaityti daugiau nei vieną kartą. Tų pačių nuostolių įskaitymas daugiau nei vieną kartą prieštarautų minėtu teisės aktu siekiamam neutralumui. Siekiant to išvengti, Prancūzijos teisės aktuose numatytas tam tikrų grupės vidaus operacijų kompensavimas.

55. Prancūzijos vyriausybė, be kita ko, pateikė tokį kompensavimo priemonių pavyzdį. Subdukterinė bendrovė patiria nuostolių. Atsižvelgdama į tai, dukterinė bendrovė sukuria atidėjimą nuvertėjusioms savo akcijoms subdukterinėje bendrovėje. Dėl šios priežasties patronuojanti bendrovė sukuria atidėjimą nuvertėjusioms savo kapitalo dalims dukterinėje bendrovėje. Taigi subdukterinė bendrovė patiria nuostolių, o tai lemia atidėjimų dukterinėje ir patronuojančioje bendrovėje sukūrimą. Jei patronuojanti bendrovė ir subdukterinė bendrovė sudarytų integruoto apmokestinimo grupę, konsoliduojant rezultatus šie nuostoliai būtų įskaitomi du kartus – pirmiausia kaip tiesioginiai subdukterinės bendrovės nuostoliai ir dar kartą, tačiau jau atidėjimo išraiška vertinant dukterinės bendrovės nuostolius patronuojančios bendrovės atžvilgiu.

56. Siekiant išvengti nuostolių įskaitymo du kartus, Prancūzijos teisės aktuose, reglamentuojančiuose „integruotą apmokestinimą“, numatyta tam tikrų kompensavimo priemonių. Tokios priemonės lemtų, kad anksčiau aptartu atveju nuostoliai būtų įskaityti tik vieną kartą. Prancūzijos vyriausybės manymu, jei į aptariamą schemą įsiterptų dukterinė bendrovė ne rezidentė, nuostoliai būtų įskaityti du kartus: vieną kartą kaip tiesioginiai subdukterinės bendrovės nuostoliai, kitą kartą

25 — 2005 m. balandžio 7 d. išvada byloje *Marks & Spencer* (minėta 3 išnašoje, 66 punktas).

26 — Generalinio advokato M. Poiares Maduro išvada byloje *Marks & Spencer* (minėta 3 išnašoje, 71 punktas).

kaip patronuojančios bendrovės atidėjimai, kad būtų padengtas jos kapitalo dalių nuvertėjimą, nes dukterinė bendrovė ne rezidentė nėra bendrovių grupės narė ir nebūtų galimybės vidaus operacijų kompensuoti grupės viduje.

57. Šiuo klausimu reikėtų pažymėti, kad Prancūzijos teisės aktų, reglamentuojančių „integruotą apmokestinimą“, tikslas ir sistema reikalauja, kad tam tikros grupės vidaus operacijos būtų kompensuojamos prieš rezultatų konsolidavimą. Tačiau ar Teisingumo Teismo praktikos prasme egzistuoja tiesioginis ryšys tarp grupės apmokestinimo mokestinio pranašumo ir tokio mokestinio pranašumo kompensavimo nustatant atitinkamus mokesčius?

58. Sprendime *Bachmann* Teisingumo Teismas nustatė tiesioginį ryšį tarp draudimo įmokų išskaitymo iš mokėtinų mokesčių ir vykdant draudimo sutartis draudikų mokamų sumų apmokestinimo. Kadangi H.-M. Bachmann Vokietijoje sudarė draudimo sutartį, kurios vykdymas Belgijoje nebūtų apmokestintas, Belgijos mokesčių administratoriaus atsisakymas leisti išskaityti jo pagal draudimo sutartį sumokėtas draudimo įmokas buvo pateisinamas.

59. Iki šiol nagrinėtose bylose, kuriose mokesčių sistemos darna buvo pripažinta pateisinimu, nepalankią padėtį šia prasme sukėlė kompensacinis mokėjimas, t. y. mokestis. Nagrinėjamoje situacijoje nepalankią padėtį sukėlė tam tikrų operacijų bendrovių grupės viduje kompensavimas. Siaurąja prasme tai negali būti prilyginama apmokestinimui, nes kompensavimo priemonės nenumato jokių mokesčių. Nepaisant to, jos yra nepalankios mokestine prasme, nes, priešingai nei vertinant bendrovę individualiai, neatsižvelgiama į tam tikras priemones, pavyzdžiui, į dalinį kapitalo dalių nuvertėjimą. Tiesioginis ryšys taip pat egzistuoja tarp nuostatų dėl kompensavimo ir integruoto apmokestinimo, nes įvairių grupės bendrovių rezultatų konsolidavimas bus leidžiamas tik tuo atveju, jei kartu užtikrinama, kad siekiamas tikslas nebus pažeistas, įskaitant nuostolius daugiau nei vieną kartą.

60. Taigi teisės nuostata, kuria siekiama išvengti nuostolių įskaitymo daugiau nei vieną kartą, gali būti pateisinama siekiant mokesčių sistemos darnos.

61. Tačiau Prancūzijos teisės aktai turėtų atitikti ir proporcingumo principą.

62. Visų pirma neturi būti švelnesnės priemonės, kuria taip pat būtų galima pasiekti, kad nuostoliai nebūtų įskaityti daugiau nei vieną kartą. Turėtų būti nustatyta, kad tais atvejais, kai tarp patronuojančios bendrovės ir subdukterinės bendrovės įsiterpia dukterinė bendrovė ne rezidentė, tam tikros operacijos negali būti kompensuojamos tokiu pačiu būdu, kaip tai būtų daroma vien Prancūzijos bendrovių atveju, kad būtų išvengta nuostolių įskaitymo daugiau nei vieną kartą. Švelnesnė priemonė būtų aptariamas operacijas kompensuoti tokiu pačiu būdu kaip vien Prancūzijos bendrovių atveju.

63. Tačiau Prancūzija nurodo įvairias praktinio pobūdžio problemas, kurių kiltų, jei įsiterpiant bendrovei ne rezidentei reikėtų nustatyti, ar nuostoliai bus įskaityti du kartus. Dvigubą nuostolių įskaitymą nėra lengva nustatyti, nes atidėjimo dydis paprastai neatitinka dukterinės bendrovės nuostolių sumos. Be to, ne visada įmanoma nustatyti sudaryto atidėjimo kilmę. Kad tai būtų galima užtikrinti, reikėtų taip pat keisti įstatymus.

64. Šiame kontekste, viena vertus, reikia nurodyti, kad vien praktiniai sunkumai negali pateisinti Sutartyje garantuojamos pagrindinės laisvės pažeidimo [27].

65. Kita vertus, kaip nurodė ir Komisija, Bendrijos teisė Direktyva 77/799/EEB [28] suteikia valstybėms narėms galimybę iš kitų valstybių narių kompetentingų institucijų gauti visą informaciją, kuri gali būti reikalinga nustatant atitinkamą pelno mokestį.

66. Be to, reikia konstatuoti, kad mokesčių administratoriai turi galimybę ir iš pačių patronuojančių bendrovių reikalauti tų dokumentų, kurie, jų nuomone, reikalingi sprendžiant klausimą, ar patronuojančios bendrovės atidėjimas nuvertėjusioms kapitalo dalims yra netiesiogiai grindžiamas subdukterinės bendrovės nuostoliais per tarpinės bendrovės atidėjimą [29].

27 — Šia prasme žr. 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimą *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, Rink. p. I-8203, 48 punktas); 2004 m. kovo 4 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-334/02, Rink. p. I-2229, 30 punktas); sprendimą *Test Claimants in FII Group Litigation* (minėtas 9 išnašoje, 155–157 punktai) ir 2008 m. vasario 14 d. generalinės advokatės E. Sharpston išvadą byloje *Lidl Belgium* (minėta 11 išnašoje, 31 punktas).

28 — 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva Nr. 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 63).

29 — Šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 29 d. Sprendimą *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, Rink. p. I-2647, 57 punktas); sprendimą *Stauffer* (minėtas 27 išnašoje, 49 punktas) ir 2007 m. sausio 30 d. Sprendimą *Komisija prieš Daniją* (C-150/04, Rink. p. I-1163, 55 punktas). Sprendimo *Rewe* 58 punkte pirmiausia nurodoma, kad patronuojanti bendrovė turėjo turėti galimybę tiesiogiai reikalauti, kad dukterinė bendrovė pateiktų privalomus dokumentus.

67. Remiantis turima informacija, kyla didelių abejonių, ar visiškas „integruoto apmokestinimo“ tarp patronuojančios bendrovės ir per dukterinę bendrovę ne rezidentę valdomos subdukterinės bendrovės atsisakymas yra švelniausia priemonė užkirsti kelią dvigubam nuostolių įskaitymui ir taip išsaugoti mokesčių sistemos darną. Galiausiai pats prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės nustatyti, ar siekiamas tikslas, t. y. kelio dvigubam nuostolių įskaitymui užkirtimas „integruoto apmokestinimo“ srityje, gali būti pasiektas švelnesne kompensavimo priemone ir esant tarpvalstybinėms situacijoms.

VI — Išvada

68. Remdamasi išdėstytais argumentais, siūlau Teisingumo Teismui į *Conseil d'État* pateiktus prejudicinius klausimus atsakyti taip:

1. Tokios nacionalinės teisės nuostatos kaip Prancūzijos „integruoto apmokestinimo“ schema, numatyta *Code Général des Impôts* 223 A ir kituose straipsniuose, pagal kurias Prancūzijos patronuojanti įmonė į integruotą mokestinę grupę gali įtraukti Prancūzijos subdukterinę bendrovę tik jei pastaroji pirmajai priklauso per šios Prancūzijos dukterinę bendrovę, o ne per dukterinę bendrovę ne rezidentę, yra įsisteigimo laisvės ribojimas.

2. Toks ribojimas gali būti pateisinamas siekiu išsaugoti mokesčių sistemos darną, jei išskyrimas konsoliduojant patronuojančios ir dukterinės bendrovės rezultatus padeda išvengti nuotolių įskaitymo du kartus ir neviršija to, kas būtina šiam tikslui pasiekti.