

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 patrauklu 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 sandorį mokestiniam neutralumui, 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, galimybė į apmokestinamąjį vienetą įtraukti dukterinę bendrovę ne rezidentę suteiktų jai laisvę pasirinkti šios dukterinės bendrovės nuostoliams ir vietai, kurioje į juos būtų atsižvelgta, taikytiną mokesčių sistemą. Kadangi mokestinio vieneto apimtis gali būti lengvai pakeista, suteikiant galimybę į jį įtraukti 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 žmonijos buveinės valstybėje, tai dar nereiškia, jog tai turėtų būti taikoma ir patronuojančios bendrovės rezidentės

dukterini?ms bendrov?ms ne rezident?ms. Kitoje valstyb?je nar?je esan?i? nuolatini? buveini? ir dukterini? bendrovi? ne reziden?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? vykdam? 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 reziden?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? reziden?i? – Pelno apmokestinimas patrunuojan?ios bendrov?s lygiu – Netaikymas dukterini? bendrovi? ne reziden?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 Leitão,
- 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 pajamų 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 Sutartis 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 buveinų 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 vienetai, 1 dalyje nurodytos dukterinės bendrovės turimos akcijos priskiriamos šios patronuojančios bendrovės nuolatiniams buveiniams Nyderlanduose turtui.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

6 Nyderlanduose įsteigta *X Holding* yra vienintelė pagal Belgijos teisę įsteigta ir turinti joje buveinę bendrovė *F*, kuri Nyderlanduose nėra apmokestinama įmonių pelno mokesčiu, akcininkų.

7 Abi bendrovės paprašė pripažinti jas apmokestinamuoju vienetu 1969 m. Nyderlandų pelno mokesčio įstatymo 15 straipsnio 1 dalies prasme. Jų prašymą Nyderlandų mokesčių administratorius atmetė motyvuodamas tuo, kad bendrovė *F*, priešingai nei reikalaujama šio įstatymo 15 straipsnio 3 dalies c punkte, nėra įsteigta Nyderlanduose.

8 Gavęs ieškinį dėl šio prašymo atmetimo, *Rechtbank te Arnhem* (Arnhemo teismas) patvirtino jo teisėtumą, be kita ko, remdamasis 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimu *Marks & Spencer* (C-446/03, Rink. p. I-10837).

9 *X Holding* pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis teismas). Šis nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar EB 43 straipsnis 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 mokesčius, kuriuo apmokestinama šioje valstybėje narėje įsteigta patronuojanti bendrovė, taip, lyg jos būtų vienas apmokestinamasis asmuo, tačiau kuri leidžia tokį sprendimą priimti tik bendrovėms, kurios, kiek tai susiję su jų pelno apmokestinimu, patenka į minėtos valstybės narės apmokestinimo jurisdikciją?“

Dėl prašymo atnaujinti žodinį proceso dalį

10 2009 m. gruodžio 2 d. Teisingumo Teismo kanceliarijai pateiktu dokumentu *X Holding* paprašė Teisingumo Teismo atnaujinti žodinį proceso dalį pagal Procedūros reglamento 61 straipsnį. Šios bendrovės nuomone, generalinės advokatės išvada grindžiama klaidingu Nyderlandų nacionalinės ir tarptautinės mokesčių teisės suvokimu.

11 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad jis gali savo nuožiūra, generalinio advokato pasiūlymu arba šalių prašymu priimti nutartį dėl žodinio proceso dalies atnaujinimo pagal Procedūros reglamento 61 straipsnį, jeigu mano, kad nepakanka informacijos arba byla turi būti nagrinėjama remiantis argumentu, dėl kurio šalys nepareiškė savo nuomonės (žr., be kita ko, 2008 m. gruodžio 16 d. Sprendimo *Cartesio*, C-210/06, Rink. p. I-9641, 46 punktą).

12 Tačiau pagrindinėje byloje taikytini Nyderlandų teisės aktai buvo nurodyti ir pakomentuoti Teisingumo Teismui pateiktose rašytinėse ir žodinėse pastabose. Todėl jis mano, kad turi visą informaciją, būtina atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktus klausimus.

13 Be to, nebuvo teigiama, kad ši būtų reikšmingas išnagrinėti remiantis argumentu, dėl kurio šalys nepareiškė savo nuomonės Teisingumo Teisme.

14 Todėl, atsižvelgus į generalinės advokatės nuomonę, reikia atmesti prašymą atnaujinti žodinį 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 įstatymai.

16 Reikia priminti, kad pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką, nors tiesioginią mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, įgyvendindamos šią kompetenciją 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 tomis pačiomis 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 turintį savo registruotą būstinę, 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 patronuojančios 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 dukterinės 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 patronuojančios 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 nagrinjamas atsižvelgiant į nagrinjamomis nacionalin?s teis?s akt? nuostatomis siekiam? tiksl? (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 mokesi? teis?je apmokestinam?j? asmen? ?sisteigimo vieta gali būti veiksnys, galintis pateisinti nacionalines taisykles, kurios nustato skirting? apmokestinam?j? asmen? rezident? ir apmokestinam?j? asmen? ne rezident? vertinim?, taip yra ne visada. Iš tikr?j? pripažinimas, kad valstyb?, kurioje ?steigta bendrov?, gali laisvai taikyti skirting? vertinim? vien d?l to, kad bendrov?s pagrindin? buvein? yra kitoje valstyb?je nar?je, panaikint? EB 43 straipsnio veiksmingum? (šiuo klausimu žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, 270/83, Rink. p. 273, 18 punkt? ir min?to Sprendimo *Marks & Spencer* 37 punkt?).

24 Patronuojan?ios bendrov?s rezident?s, siekian?ios sudaryti apmokestinam?j? vienet? su dukterine bendrove rezidente, ir patronuojan?ios bendrov?s rezident?s, kuri siekia sudaryti apmokestinam?j? vienet? su dukterine bendrove ne rezidente, situacijos tokio mokesi? sistemos tikslo, koks yra nagrinjamas pagrindin?je byloje, atžvilgiu yra objektyviai panašios tiek, kiek vienu ir kitu atveju siekiama pasinaudoti šios sistemos, kuri, be kita ko, leidžia konsoliduoti patronuojan?ios bendrov?s lygiu š? apmokestinam?j? vienet? sudaran?i? bendrovi? peln? ir nuostolius bei išsaugoti šioje grup?je sudaryt? sandori? mokestin? neutralum?, privalumais.

25 Reikia išnagrin?ti, ar toks skirtingas vertinimas, koks nagrinjamas pagrindin?je byloje, pateisinamas imperatyviaisiais bendrojo intereso pagrindais.

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

27 Teisingumo Teismui pastabas pateikusios vyriausyb?s tvirtina, kad pagrindin?je byloje nagrinjamas skirtingas vertinimas yra pateisinamas siekiant, be kita ko, išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari?.

28 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad siekiant išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari? gali pasirodyti būtina vienoje iš ši? valstybi? ?steigt? bendrovi? ?kinei veiklai taikyti tik tos valstyb?s mokesi? teis?s normas tiek pelno, tiek nuostoli? atžvilgiu (žr. min?to Sprendimo *Marks & Spencer* 45 punkt? ir 2008 m. geguž?s 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium*, C?414/06, Rink. p. I?3601, 31 punkt?).

29 Iš tikr?j? bendrov?ms suteikta galimyb? pasirinkti, kur tur?t? būti atsižvelgta į j? nuostolius – ar valstyb?je nar?je, kurioje jos ?steigtos, ar kitoje valstyb?je nar?je – sukelt? didel? pavoj? apmokestinimo kompetencijos pusiausvyrai tarp valstybi? nari?, nes apmokestinimo baz? perkelt? nuostoli? dydžiu padid?t? pirmojoje valstyb?je ir sumaž?t? antrojoje (žr. min?to Sprendimo *Marks & Spencer* 46 punkt?; min?to Sprendimo Oy AA 55 punkt? ir min?to Sprendimo *Lidl Belgium* 32 punkt?).

30 Tai taikytina ir tokiai mokesi? integracijos sistemai, kokia nagrinjama pagrindin?je byloje.

31 Kadangi patronuojanti bendrov? kiekvienais metais gal?t? laisvai sudaryti apmokestinam?j? vienet? su savo dukterine bendrove ir nutraukti šio vieneto egzistavim?, galimyb? ? apmokestinam?j? vienet? ?traukti dukterin? bendrov? ne rezident? suteikt? jai laisv? pasirinkti šios dukterin?s bendrov?s nuostoliams ir vietai, kurioje ? juos būtų atsižvelgta, taikytin? mokesi?

sistem?.

32 Kadangi taip gali b?ti išpl?sta apmokestinimo teritorija, suteikiant galimyb? ? 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, nuolatini? 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 mokesčiais 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? nuolatini? 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?.