

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. vasario 22 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – SESV 49 ir 54 straipsniai – Įsisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai – Pelnų mokestis – Su vieno apmokestinamojo vieneto sudarymu susijusios lengvatos – Netaikymas tarpvalstybinėms grupėms“

Sujungtose bylose C-398/16 ir C-399/16

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) 2016 m. liepos 8 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo 2016 m. liepos 18 d., pagal SESV 267 straipsnį pateiktų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

X BV (C-398/16),

X NV (C-399/16)

prieš

Staatssecretaris van Financiën

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas R. Silva de Lapuerta, teisėjai C. G. Fernlund, J. C. Bonichot (pranešėjas), A. Arabadjiev ir C. Toader,

generalinis advokatas M. Campos Sánchez-Bordona,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- X BV, atstovaujamos *advocaat* M. Sanders,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. Bulterman, M. Gijzen ir C. S. Schillemans,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir N. Gossement,

susipažinęs su 2017 m. spalio 25 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą pateikti dėl SESV 49 ir 54 straipsnių išaiškinimo.

2 Šie prašymai buvo pateikti nagrinėjant atitinkamai X BV ir X NV ginčus su *staatssecretaris van Financiën*

(Finansų valstybės sekretorius, Nyderlandai, toliau – mokesčių administratorius) dėl atskaitymo mokesčių tikslais X BV atveju – palėkanų už paskolų ir X NV atveju – nuostolių dėl valiutų kurso svyravimo.

Nyderlandų teisė

3 *Wet op de vennootschapsbelasting 1969* (1969 m. Pelno mokesčių įstatymas, toliau – Pelno mokesčių įstatymas) 10a straipsnis išdėstyta taip:

„<...>

2. Nustatant pelną <...> neatskaitomos palėkanos, įskaitant valiutų kurso svyravimo išlaidas ir pelną, susijusios su teisiškai arba faktiškai, tiesiogiai arba netiesiogiai mokėtinomis paskolomis žmonei arba fiziniam asmeniui, taip susijusiam su paskola, kad atsiranda šie teisiniai santykiai:

a. <...>

b. susijusios žmonės akcijų, teisių naudotis akcijomis, dividendų sertifikatų, jungimosi teisių ir kitų vertybinių popierių, kurie faktiškai skolininkui yra nuosavas kapitalas, kaip jis suprantamas pagal 10 straipsnio 1 dalies d punktą, įsigijimas, įskaitant kapitalo apmokėjimą, išskyrus atvejus, kai pasikeičia dalyvavimas valdant kapitalą ar kontrolės santykiai šioje žmonėje.

3. 2 dalis netaikoma, jei mokesčių mokėtojas rodo, kad:

a. skola ir su ja susijęs sandoris grindžiami svarbiomis ekonominėmis priežastimis arba

b. galiausiai nuo šio mokesčių mokėtojo, kuriam mokėtinos palėkanos faktiškai arba teisiškai, tiesiogiai arba netiesiogiai, gautų palėkanų sumokėtas pelno arba pajamų mokestis, kuris pagal Nyderlandų kriterijus yra pagrįstas, ir nėra nuostolių arba kitų teisių kompensavimo ankstesniais metais, nei metais, kuriais sudaryta paskolos sutartis, todėl galiausiai nėra jokio mokėtinų mokesčių už palėkanas remiantis numatytais pagrįstais kriterijais, išskyrus kai įrodoma, jog paskolos sutartis buvo sudaryta siekiant kompensuoti nuostolius arba kitas teises, kurios atsirado tais pačiais metais arba atsirado netolimoje ateityje.“

4 Pelno mokesčių įstatymo 13 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Nustatant pelną neatsižvelgiama į pajamas iš kapitalo dalių ir į šią kapitalo dalių įsigijimo arba perleidimo išlaidas (kapitalo dalių neapmokestinimas).“

5 Šio įstatymo 13d straipsnis suformuluotas taip:

„1. Kapitalo dalių neapmokestinimas netaikomas nuostoliams, susijusiems su kapitalo dalimis, atsiradusiomis dėl žmonės, kurios kapitalo dalių turi mokesčių mokėtojas, veiklos nutraukimo (likvidavimo nuostoliai).

2. Likvidavimo nuostoliai atitinka mokesčių mokėtojo turimos kapitalo dalies sumą, kuri viršija bendrą likvidavimo perviršį. <...>“

6 Šio įstatymo 15 straipsnis suformuluotas taip:

„1. Kai mokesčių mokėtojas (patronuojančioji bendrovė) teisiškai ir ekonomiškai turi ne mažiau kaip 95 % apmokėtą kito mokesčių mokėtojo (patronuojamosios bendrovės) nominalaus kapitalo dalių, abiejų mokesčių mokėtojų prašymu jie apmokestinami kaip vienas mokesčių mokėtojas, t. y. patronuojamosios bendrovės veikla ir turtas laikomi patronuojančios bendrovės veikla ir turtu.

Mokesčius moka patronuojančioji bendrovė. Tokiu atveju abu mokesčiai mokėjimui laikomi vienu apmokestinamuoju vienetu. Tam pačiam apmokestinamajam vienetui gali priklausyti daugiau nei viena patronuojamoji bendrovė.

2. Kaip turėjimas, numatytas 1 dalyje, taip pat suprantamas netiesioginis akcijų turėjimas, su sąlyga, kad jas tiesiogiai turi vienas arba keli mokesčiai mokėjimui, kurie sudaro vieną apmokestinamąjį asmenį.

3. 1 dalis taikoma tik jeigu:

<...>

c. abu mokesčiai mokėjimui sistei Nyderlanduose <...>.

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

Byla C-398/16

7 Pagal Nyderlandų teisę steigta bendrovė X BV priklauso Švedijos grupei, kuriai taip pat priklauso Italijos bendrovė. Kad nupirktų pastarąją bendrovę, kuri priklauso trečiajai šaliai, bendrovė X BV ketėjo kitą bendrovę Italijoje, kuri neturėjo 237 312 000 eurų kapitalo. Šis našas buvo finansuotas grupės Švedijos bendrovės paskola X BV. Pagal šią paskolos sutartį 2004 m. X BV turėjo sumokėti 6 503 261 EUR palikant bendrovei paskolos davėjai. Šios palikanos 2004 m. pelno mokesčio deklaracijoje buvo atskaitytos. Vis dėlto mokesčio administratorius mano, kad pagal Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 2 dalį ši palikant nebuvę galima atskaityti, ir pateikė pranešimą apie mokesčio dydį, kurį X BV prašė panaikinti Nyderlandų teismuose.

8 Teisme pareikštame ieškinyje dėl šio pranešimo apie mokesčio dydį X BV teigė, kad būtų galėjusi atskaityti palikant už paskolą iš savo pelno, jeigu būtų sudariusi vieną apmokestinamąjį vienetą su savo Italijos patronuojamąja bendrove. Kadangi Nyderlandų teiseje ši galimybė suteikiama tik bendrovėms rezidentėms, X BV mano, kad jos sisteiimo laisvei daroma kliūtis, taip pažeidžiant SESV 49 ir 54 straipsnius.

9 *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas), kuris nagrinėja kasacinį skundą šioje byloje, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar <...> SESV 49 ir 54 straipsnius reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias valstybėje narėje steigta patronuojančiai bendrovei neleidžiama atskaityti paskolos, susijusios su sigyjama kitoje valstybėje narėje steigtos patronuojamosios bendrovės akcijų dalimi, palikant, nors toks atskaitymas būtų galimas, jei minėta patronuojamoji bendrovė ir patronuojančioji bendrovė sudarytų vieną apmokestinamąjį vienetą, turintį Nyderlandų apmokestinamojo vieneto savybių, nes dėl konsolidavimo būtų neįmanoma atpažinti ryšio su sigydomis akcijomis? “

Byla C-399/16

10 Pagal Nyderlandų teisę steigta bendrovė X NV netiesiogiai turi Jungtinėje Karalystėje steigtą patronuojamąją bendrovę. 2008 ir 2009 m. pelno mokesčio deklaracijose X NV atskaitė išlaidas dėl patirtų su akcijomis susijusių nuostolių dėl valiutų kurso svyravimo. Pagal Pelno mokesčio įstatymo 13 straipsnio 1 dalį, remiantis kuria nustatant pelną nei jį, nei nuostolius, patirtus dėl akcijų, neatsižvelgiama, mokesčio administratorius atsisakė leisti šiuos atskaitymus.

11 X NV apskundė pranešimus dėl mokesčių dydžio už 2008 ir 2009 m. ir teigė, kad būtų galėjusi atskaityti nuostolius dėl valiutos keitimo, jeigu būtų sudariusi vieną apmokestinamąjį vienetą su savo patronuojamąja bendrove. Kadangi ši galimybė atskaityti Nyderlandų teisėje suteikiama tik bendrovoms rezidentams, ji mano, kad jos įsisteigimo laisvei daroma kliūtis, taip pažeidžiant SESV 49 ir 54 straipsnius.

12 *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas), kuris nagrinėja kasacinį skundą šioje byloje, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar EB 43 ir 48 straipsnius (dabar – SESV 49 ir 54 straipsniai) reikia aiškinti taip, kad pagal juos draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, pagal kurias valstybėje narėje įsisteigusi patronuojamoji bendrovė, investavusi pinigų sumą kitoje valstybėje narėje esančių patronuojamųjų bendrovė, negali atsižvelgti į dėl valiutos keitimo atsiradusius nuostolius, nors galėtų tai padaryti, jeigu minėta patronuojamoji bendrovė ir minėta pirmojoje valstybėje narėje esanti patronuojamoji bendrovė sudarytų vieną apmokestinamąjį vienetą, turintį Nyderlandų apmokestinamojo vieneto savybių, ir dėl to būtų galimas konsolidavimas apmokestinamojo vieneto viduje?

2. Jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas: ar tokiu atveju apskaičiuojant dėl valiutos keitimo atsiradusius nuostolius, kuriuos turi būti atsižvelgta, galima arba reikia daryti prielaidą, kad prie apmokestinamojo vieneto turi būti priskirtos ir kitos (viena ar kelios) Europos Sąjungoje esančios tiesioginės ar netiesioginės patronuojamosios bendrovės, atitinkamai patronuojamajai bendrovei priklausančios netiesiogiai, t. y. per minėtą patronuojamąją bendrovę?

3. Jeigu atsakymas į pirmąjį klausimą būtų teigiamas: ar tokiu atveju turi būti atsižvelgta tik į dėl valiutos keitimo atsiradusius nuostolius, priskyrus bendrovę prie apmokestinamojo vieneto kartu su patronuojamąja bendrove patirtus tais metais, dėl kurių kilo ginčas, o gal reikia atsižvelgti ir į dėl valiutos keitimo atsiradusį skirtumą, susidariusį ankstesniais metais?“

13 2016 m. rugpjūčio 9 d. Teisingumo Teismo pirmininko sprendimu bylos C-398/16 ir C-399/16 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma rašytinė ir žodinė proceso dalis ir priimtas galutinis sprendimas.

Dėl prašymo atnaujinti žodinę proceso dalį

14 2017 m. spalio 25 d. paskelbus generalinio advokato išvadą, 2017 m. lapkričio 16 d. Teisingumo Teismo kanceliarija gavo X NV prašymą atnaujinti žodinę proceso dalį byloje C-399/16. Šiam prašymui pagrįsti ši bendrovė iš esmės nurodo, kad minėtoje išvadoje remiamasi klaidingu nagrinėjimą Nyderlandų mokesčių teisės nuostatų aiškinimu.

15 2018 m. sausio 2 d. Teisingumo Teismo kanceliarija gavo X BV prašymą atnaujinti žodinę proceso dalį byloje C-398/16.

16 Reikia pažymėti, kad iš klausus generalinį advokatą Teisingumo Teismas gali bet kada nutarti atnaujinti žodinę proceso dalį pagal savo Procedūros reglamento 83 straipsnį – pirmiausia, jeigu mano, kad jam nepateikta pakankamai informacijos, arba jeigu nagrinėjant bylą reikia remtis argumentu, dėl kurio šalys ar Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje nurodyti suinteresuotieji asmenys nepateikė nuomonės (Sprendimo *Nordzucker*, C-148/14, EU:C:2015:287, 24 punktas).

17 Taigi iš klausus generalinį advokatą Teisingumo Teismas mano turintis pakankamai

informacijos, reikalingos sprendimui priimti, ir kad nagrinėjant bylas C-398/16 ir C-399/16 nereikia remtis argumentais, kurie nebuvo aptarti. Dėl šių priežasčių Teisingumo Teismas mano, kad nereikia nurodyti atnaujinti žodinių proceso dalį.

Dėl prejudicinių klausimų

Pirminės pastabos

18 SESV 49 straipsnyje reikalaujama panaikinti vienos valstybės narės nacionalinių subjektų sisteminio laisvės kitos valstybės narės teritorijoje apribojimus. Ši laisvė apima pagal valstybės narės teisės aktus steigtą bendrovę, Sąjungoje turinčią registruotą būstinę, centrinių administracijų arba pagrindinę verslo vietą, kurios SESV 54 straipsnyje prilyginamos valstybių narių piliečiams siekiant pasinaudoti sisteminio laisvės, teisę vykdyti veiklą kitose valstybėse narėse per patronuojamąją bendrovę, padalinį ar atstovybę (šiuo klausimu žr. 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimo *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 32 punktą ir 2015 m. rugsėjo 2 d. Sprendimo *Groupe Steria*, C-386/14, EU:C:2015:524, 14 punktą).

19 Nors nuostatos dėl sisteminio laisvės turinio atžvilgiu visų pirma skirtos užtikrinti naudojimuosi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis teisėmis kaip ir nacionaliniams subjektams, jos taip pat draudžia kilmės valstybei riboti savo piliečių ar pagal jos teisės aktus steigtą bendrovę steigimą kitoje valstybėje narėje.

20 Vis dėlto iš valstybės narės teisės aktų kylantis skirtingas bendrovę, kurios naudojasi sisteminio laisvės, vertinimas nėra šios laisvės kliūtis, jeigu jis susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais ir yra tinkamas šiam tikslui pasiekti (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 167 punktą ir 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, 20 punktą).

21 Teisingumo Teismui jau teko priimti 2010 m. vasario 25 d. Sprendimą *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89) dėl valstybės narės mokesčių teisės aktų, kaip antai Nyderlandų mokesčių teisės aktų, pagal kuriuos patronuojančiosioms ir patronuojamosioms bendrovėms rezidentoms leidžiama taikyti mokesčių konsolidavimo sistemą, t. y. būti apmokestinamoms taip, lyg jos sudarytų vieną apmokestinamąjį vienetą, suderinamumo su Sąjungos teise. Tokia sistema yra lengvata atitinkamoms bendrovėms tiek, kiek ji leidžia konsoliduoti patronuojančios bendrovės lygiu apmokestinamąjį vienetą sudarančią bendrovę pelnų ir nuostolius, taip pat išsaugoti grupę sudarytą sandorį mokesčių neutralumą.

22 Šio sprendimo 19 punkte Teisingumo Teismas nusprendė: kadangi tokia lengvata nesuteikiama patronuojančiajai bendrovei, kurios patronuojamoji bendrovė steigta kitoje valstybėje narėje, tai bendrovei yra ne taip patrauklu naudotis sisteminio laisvės ir ji atgrasoma nuo patronuojamąją bendrovę steigimo kitose valstybėse narėse.

23 Vis dėlto to paties sprendimo 43 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad šis skirtingas vertinimas buvo pateisinamas būtinybe išsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių ir kad iš jo kylantis sisteminio laisvės apribojimas buvo proporcingas siekiamam tikslui.

24 Remiantis minėtu 2010 m. vasario 25 d. Sprendimu *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89) negalima daryti išvados, kad bet koks skirtingas bendrai apmokestinamai grupei priklausančių ir tokių grupių nepriklausančių bendrovių vertinimas suderinamas su SESV 49 straipsniu. Kiek tai susiję su kitomis mokesčių lengvatomis nei nuostolių perkėlimas bendrai apmokestinamos monių grupės viduje, reikia atskirai išnagrinėti, ar valstybės narė gali numatyti tokias lengvatas vien

bendrovės, veinančios bendrai apmokestinamą grupę, taigi ji netaikyti tarpvalstybinės situacijoms (šiuo klausimu žr. 2015 m. rugsėjo 2 d. Sprendimo *Groupe Steria*, C-386/14, EU:C:2015:524, 27 ir 28 punktus).

25 Abiejose pagrindinėse bylose bendrovės ieškovės, kurios turi patronuojamąją bendrovę nerezidentę, teigia, kad dėl to negali pasinaudoti kitomis mokesčių lengvatomis nei nuostolių perdavimas bendrai apmokestinamoje grupėje, kuris pagal Nyderlandų įstatymų nepateisinamai taikomas tik atskiriems apmokestinamiesiems vienetams. Prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi Teisingumo Teismo, ar SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas kaip draudžiantis tokį skirtingą vertinimą.

Dėl klausimo byloje C-398/16

26 Savo klausimu prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias valstybėje narėje steigta patronuojančiąjai bendrovei neleidžiama atskaityti palūkanų už paskolą, gautą iš susijusios bendrovės siekiant finansuoti kapitalo našą, kitoje valstybėje narėje steigta patronuojamąją bendrovę, nors jeigu patronuojamoji bendrovė būtų steigta toje pačioje valstybėje narėje, patronuojančioji bendrovė galėtų pasinaudoti šiuo atskaitymu, su ja sudariusi vieną apmokestinamąją vienetą.

Dėl skirtingo vertinimo

27 Pagal Pelną mokesčio įstatymo 10a straipsnio 2 dalies b punktą palūkanos pagal su susijusia įmone sudarytą paskolos sutartį neatskaitomos iš apmokestinamojo pelno, jeigu paskola yra susijusi su našu kapitalu, be kita ko, akcijų šioje susijusioje įmonėje sigijimo forma. Pagal šio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies a punktą kitaip yra tuo atveju, jei mokesčių mokėtojas, be kita ko, žrodo, kad skola ir su ja susijęs sandoris grindžiami svarbiomis objektyviomis priežastimis.

28 Minuto įstatymo 15 straipsnyje bendrovių rezidentų grupei leidžiama sudaryti vieną apmokestinamąją asmenį. Kaip matyti iš šio sprendimo 21 punkto, bendrovės, kurios pasirenka ši sistemą, yra bendrai apmokestinamos patronuojančiosios bendrovės lygiu. Viena apmokestinamajame vienetė tarpusavio su kapitalo dalimis susiję ryšiai, kaip antai patronuojančiosios bendrovės našas ir patronuojamosios bendrovės kapitalas, dėl konsolidavimo tampa neegzistuojantys mokesčių tikslais.

29 Kadangi, anot prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo, našo kapitalas nėra viename apmokestinamajame vienetė, Pelną mokesčio įstatymo 10a straipsnio 2 dalies a punktas netaikomas bendrovei, kuri skolinasi iš susijusios įmonės tam, kad neštų kapitalo, sigydamą savo patronuojamosios bendrovės, su kuria sudaro vieną apmokestinamąją vienetą, akcijų. Šiuo atveju bendrovė turi galimybę atskaityti palūkanas už paskolą iš savo apmokestinamojo pelno ir neturi vykdyti to paties straipsnio 3 dalyje numatytą sąlygą.

30 Kadangi pagal Pelną mokesčio įstatymo 15 straipsnio 3 dalį vieną apmokestinamąją vienetą gali sudaryti tik Nyderlanduose steigti mokesčių mokėtojai, egzistuoja Nyderlandų patronuojančiosios bendrovės, kuri finansuoja savo Nyderlandų patronuojamąją bendrovę iš paskolos, dėl kurios sudaryta sutartis su susijusia bendrove, ir kurios palūkanos už šią paskolą atskaitomos neribotai pagal šio įstatymo 10 straipsnį, ir Nyderlandų patronuojančiosios bendrovės, kuri tokiu pačiu būdu finansuoja savo užsienio patronuojamąją bendrovę, tačiau jai atsisakoma leisti atskaityti palūkanas remiantis tomis pačiomis nuostatomis, skirtingas vertinimas.

31 Nagrinėjamu atveju X BV finansavo savo Italijos patronuojamosios bendrovės akcijų įsigijimą tai pačiai grupei priklausančios Švedijos bendrovės jai suteikta paskola. Pagal Pelną mokesčio įstatymo 10a straipsnio 2 dalies b punktą mokesčių administratorius atsisakė leisti X BV atskaityti palūkanas už šią paskolą, nes ji nebuvo rodė to, kad pasiūmė paskolą, ekonominės naudos. X BV teigia, kad būtų vertinama palankiau, jeigu jos patronuojamoji bendrovė būtų bendrovė rezidentė, nes su ja ji galėtų sudaryti vieną apmokestinamąjį vienetą, todėl atskaityti palūkanas už paskolą iš savo pelno be apribojimų.

32 Dėl šio skirtingo vertinimo gali būti mažiau patrauklu patronuojančiajai bendrovei pasinaudoti įsisteigimo laisve įsteigiant patronuojamąjį bendrovę kitose valstybėse narėse. Kad šis skirtingas vertinimas būtų suderinamas su Sutarties nuostatomis, reikia, kaip matyti iš šio sprendimo 20 punkto, kad jis būtų susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba kad būtų pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

Dėl situacijų panašumo

33 Tarpvalstybinė situacijų panašumas į vidaus situacijas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į atitinkamą nacionalinį nuostatą tikslą ir turinį (šiuo klausimu žr. 2014 m. gruodžio 18 d. Sprendimo X, C-87/13, EU:C:2014:2459, 27 punktą).

34 Nagrinėjamu atveju aptariamas skirtingas vertinimas kyla iš Pelną mokesčio įstatymo 10a straipsnio 2 dalies b punkto ir 15 straipsnio. Vis dėlto ši nuostata tikslas yra skirtingas. Šio įstatymo 10a straipsnio 2 dalies b punktu siekiama užkirsti kelią Nyderlandų mokesčių bazės erozijai dirbtiniais finansiniais dariniais grupėje, o minėto įstatymo 15 straipsnyje leidžiama konsoliduoti patronuojančiosios bendrovės lygiu vieną apmokestinamąjį vienetą sudarančią bendrovę pelnų ir nuostolius ir manyti, kad grupės viduje vykdyti sandoriai yra neutralūs mokesčių tikslais. Anot prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo, viena iš vieno apmokestinamojo vieneto sistemos pasekmių yra tai, kad paskolos ir našo kapitalas, dėl kurio pradedamas taikyti to paties įstatymo 10a straipsnio 2 dalies b punktas, ryšys dingsta dėl konsolidavimo.

35 Vis dėlto Pelną mokesčio įstatymo 10a straipsnio 2 dalies b punkte nedaroma jokio skirtumo tarp tarpvalstybinės arba vidaus grupės. Todėl tik atsižvelgiant į šio įstatymo 15 straipsnio tikslą ir turint omenyje konsolidavimo pasekmę, kuri nurodė prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, reikia vertinti situacijų panašumą.

36 Taigi Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs 2010 m. vasario 25 d. Sprendimo X Holding (C-337/08, EU:C:2010:89) 24 punkte dėl Nyderlandų vieno apmokestinamojo vieneto mokesčių sistemos, kad patronuojančiosios bendrovės rezidentės, siekiančios sudaryti tokį vienetą su patronuojamąja bendrove rezidente, ir patronuojančiosios bendrovės rezidentės, kuri siekia sudaryti apmokestinamąjį vienetą su patronuojamąja bendrove nerezidente, situacijos yra objektyviai panašios.

37 Darytina išvada, kad tarpvalstybinės ir vidaus situacijos yra panašios atsižvelgiant į pagrindinį jų ypatumą nagrinėjamas nacionalinės teisės nuostatas, todėl yra skirtingas vertinimas. Vis dėlto jis gali būti pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais.

Dėl pateisinimo

38 Šiuo klausimu Nyderlandų vyriausybė ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikia daug argumentų šio sprendimo 30 punkte aprašytam skirtingam vertinimui pateisinti.

39 Pirma, reikia įvertinti, ar toks skirtingas vertinimas gali būti pateisinamas bėtinybe išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių. Kaip matyti iš šio sprendimo 23 punkto, 2010 m. vasario 25 d. Sprendime *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89) vienam apmokestinamajam asmeniui priklausančių bendrovių pelno ir nuostolių konsolidavimas patronuojančiosios bendrovės lygiu yra lengvata ir ji suteikti tik bendrovėms rezidentėms yra pateisinama bėtinybe išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių.

40 Vis dėlto lengvata, kuri ginčija X BV šioje byloje, negali būti painiojama su ta, kuri suteikiama konsoliduojant viename apmokestinamajame vienete. Pagrindinė byla yra susijusi su galimybe atskaityti išlaidas palūkanoms, o ne su bendru išlaidų ir pelno kompensavimu vienam apmokestinamajam vienetui. Nyderlandų teisėje ši galimybė atskaityti suteikiama ne vienam apmokestinamajam vienetui, bet visoms bendrovėms ir ji ribojama tik konkrečios bendrovės struktūros atveju ir Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 2 dalies b punkte numatytomis sąlygomis. Vengdama šio apribojimo patronuojančioji bendrovė, kuri su savo patronuojamąja bendrove sudaro vieną apmokestinamąjį vienetą, negali pasinaudoti lengvata, konkrečiai susijusia su vieno apmokestinamojo vieneto mokesčių sistema.

41 Be to, neatrodo, kad Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 2 dalies b punkto taikymas priklauso nuo pajamų, kurias sudaro išmokėtos palūkanos, apmokestinimo vietos ir nuo to, kokia valstybė gauna naudos iš šio apmokestinimo; dėl šio klausimo Nyderlandų vyriausybė nepateikė jokios informacijos.

42 Taigi šis skirtingas vertinimas negali būti pateisinamas bėtinybe išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių.

43 Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar šis pateisinimas galėtų būti pagrįstas bėtinybe išsaugoti Nyderlandų mokesčių sistemos darną. Teisingumo Teismas pripažįsta, kad toks pateisinimas yra privalomojo intereso pagrindas, su sąlyga, kad yra tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčio lengvatų ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu, o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal nagrinėjamo teisės akto tikslus (2015 m. rugsėjo 2 d. Sprendimo *Groupe Steria*, C-386/14, EU:C:2015:524, 31 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

44 Vis dėlto Nyderlandų vyriausybė net nenurodo tokio ryšio. Ji tik bendrai teigia, kad vieno apmokestinamojo vieneto sistema yra darni lengvatų ir trūkumų sistema. Bet kuriuo atveju ši vyriausybė nemini jokios konkrečios aplinkybės, kuria remiantis būtų galima manyti, kad vieno apmokestinamojo asmens sistemos darną būtų pažeista, jeigu būtų leista atskaityti palūkanas už paskolą, skirtą finansuoti patronuojamosios bendrovės nerezidentės akcijų sigijimui.

45 Vadinasi, šio sprendimo 30 punkte nurodytas skirtingas vertinimas nepateisinamas bėtinybe išsaugoti Nyderlandų mokesčių sistemos darną.

46 Trečia, anot Nyderlandų vyriausybės, šis skirtingas vertinimas yra pateisinamas tikslu kovoti su visiškai dirbtiniais, su ekonomine realybe nesusijusiais sandoriais, kuriais tik siekiama išvengti prastai mokėtino nacionalinėje teritorijoje vykdančios veiklos gauto pelno mokesčio.

47 Taigi iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos, konkrečiai kalbant, iš 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI* (C-264/96, EU:C:1998:370) 26 punkto ir iš 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*

(C-196/04, EU:C:2006:544) 51 punkto, matyti, kad toks tikslas gali būti privalomasis bendrojo intereso pagrindas.

48 Pelną mokesčio įstatymo 10a straipsnio 2 dalies b punktu negalima siekti šio tikslo. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, siekiama užkirsti kelią, kad grupės nuosavos lėšos nebūtų apgaulingai pateiktos kaip šios grupės Nyderlandų monos skolintos lėšos ir kad palėkanos už šią paskolą negalėtų būti atskaitomos iš apmokestinamojo pelno Nyderlanduose. Tikslas uždrausti palėkaną už grupės viduje suteiktą paskolą atskaitymą būtų patvirtinamas taisykle, pagal kurią palėkanos už paskolą gali būti atskaitomos pagal to paties straipsnio 3 dalies a punktą, jeigu ši sandoris grupės viduje yra ekonomiškai pateisinamas.

49 Vis dėlto tam, kad įsisteigimo laisvės apribojimas būtų pateisinamas piktnaudžiavimo praktikos prevencija, reikia, kad šio apribojimo specialus tikslas kliudytų šiai praktikai (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 55 punktas). Tačiau Nyderlandų vyriausybė net nesiekia parodyti, kad šio sprendimo 30 punkte numatyto skirtingu vertinimu siekiama tokio tikslo. Be to, taip negali būti, nes skirtingas vertinimas kyla ne vien iš Pelną mokesčio įstatymo 10a straipsnio 2 dalies b punkto, bet ir iš šio įstatymo 15 straipsnio, kuris susijęs su vienu apmokestinamuoju vienetu ir kurio tikslas yra kitas, kaip matyti iš šio sprendimo 34 punkto.

50 Kaip nurodo generalinis advokatas savo išvados 82 punkte, šis skirtingas vertinimas nėra objektyviai pateisinamas piktnaudžiavimo praktikos prevencija. Iš tiesų, kai patronuojančioji bendrovė finansuoja patronuojamosios bendrovės akcijų įsigijimą paskola iš kitos susijusios bendrovės, rizika, kad ši paskola neatitinka jokio realaus ekonominio sandorio ir kad juo siekiama tik dirbtinai sukurti atskaitomas išlaidas, nesumažėja, jeigu patronuojančioji ir patronuojamoji bendrovės yra tos pačios valstybės narės rezidentės ir kartu sudaro vieną apmokestinamąjį vienetą, palyginti su atveju, kai patronuojamoji bendrovė yra įsteigta kitoje valstybėje narėje, todėl jai neleidžiama sudaryti vieno apmokestinamojo asmens su patronuojančiąja bendrove.

51 Iš viso to, kas išdėstyta, pateiktą klausimą byloje C-398/16 reikia atsakyti, kad SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiamos nacionalinės teisės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias valstybėje narėje įsteigta patronuojančiojai bendrovei neleidžiama atskaityti palėkaną už paskolą, gautą iš susijusios bendrovės, siekiant finansuoti kapitalo naštą kitoje valstybėje narėje įsteigtą patronuojamąją bendrovę, nors jeigu patronuojamoji bendrovė būtų įsteigta toje pačioje valstybėje narėje, patronuojančioji bendrovė galėtų pasinaudoti šiuo atskaitymu, su ja sudariusi vieną apmokestinamąjį vienetą.

Dėl klausimų byloje C-399/16

Dėl pirmojo klausimo

52 Savo pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį iš esmės teiraujasi, ar SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia nacionalinės teisės nuostatas, kaip antai nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pagal kurias valstybėje narėje įsisteigusiai patronuojančiojai bendrovei neleidžiama iš pelno atskaityti nuvertėjimo dėl valiutos kurso svyravimo, kiek tai susiję su jos turimomis kitoje valstybėje narėje įsteigtos patronuojamosios bendrovės akcijomis, jeigu pagal tas pačias teisės nuostatas atitinkamai neapmokestinamas vertės padidėjimas dėl minėto svyravimo

53 Pagal Pelną mokesčio įstatymo 13 straipsnio 1 dalį siekiant nustatyti pelną neatsižvelgiama į pelną, gautą iš kapitalo dalių, ir į išlaidas, patirtas įsigyjant arba perleidžiant šias kapitalo dalis.

54 Dėl šios taisyklės, vadinamos „kapitalo dalies neapmokestinimu“, nustatant pelno neatsižvelgiama į kapitalo dalies vertės padidėjimą ir sumažėjimą dėl užsienio valiutos, kuria išreiškta šios kapitalo dalies vertė, kurso svyravimo.

55 Dėl šios priežasties X NV negali atskaityti iš savo apmokestinamojo pelno valiutos keitimo nuostolių, kurių patyrė kaip akcininkas dėl savo investicijos į patronuojamąją bendrovę Jungtinėje Karalystėje. Vis dėlto remiantis prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo paaiškinimais ji galėtų šiuos nuostolius atskaityti pasinaudojusi konsolidavimu ir sudariusi vieną apmokestinamąją vienetą, jeigu jos patronuojamoji bendrovė būtų įsteigta Nyderlanduose. X NV teigia, kad taip ji patiria diskriminaciją, kuri yra įsisteigimo laisvės kliūtis.

56 Vis dėlto tokios situacijos nėra panašios. Iš tiesų Nyderlandų bendrovė negali patirti valiutos keitimo kurso nuostolių dėl turimų patronuojamųjų bendrovių rezidentų kapitalo dalies, išskyrus labai konkrečiu atveju, kai šios kapitalo dalys būtų išreikštos kita valiuta, nei pateikiamas bendrovės pelnas.

57 Net tokiu atveju skirtingo vertinimo buvimas yra ginytinas. Iš tiesų, kaip matyti iš šio sprendimo 21 punkto, viename apmokestinamajame vienete kapitalo dalies turėjimo ryšiai yra neutralūs mokesčių tikslais. Darytina išvada, kad patronuojančiosios bendrovės kapitalo dalies patronuojamojoje bendrovėje rezidentėje, su kuria ji sudaro vieną apmokestinamąją vienetą, nuvertėjimas neatskaitomas iš vieneto pelno, neatsižvelgiant į tai, ar šis nuvertėjimas atsirado dėl valiutos kurso svyravimo, ar dėl kitos priežasties.

58 Galiausiai bet kuriuo atveju Teisingumo Teismas nusprendė, kad iš SESV nuostatų, reglamentuojančių įsisteigimo laisvę, negalima daryti išvados, kad ši valstybė narė turi įgyvendinti savo apmokestinimo kompetenciją (beje, nesimetriškai) tam, kad galėtų atskaityti nuostolius, atsiradusius dėl sandorių, kurių rezultatai, jei būtų teigiami, bet kuriuo atveju nebūtų apmokestinami (2015 m. birželio 10 d. Sprendimo X, C-686/13, EU:C:2015:375, 40 ir 41 punktai).

59 Taigi nepalankumas, kad Nyderlandų bendrovė negali atskaityti valiutos kurso svyravimo nuostolių, patirtų dėl patronuojamosios bendrovės nerezidentų kapitalo dalies, yra neatskiriamas nuo simetriškai taikomos lengvatos, kad pelnas iš valiutos kurso svyravimo yra neapmokestinamas. Taigi, kaip nurodo prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas, „kapitalo dalies neapmokestinimas“ nėra *a priori* nei palankus, nei nepalankus. Taigi jis negali nulemti nei nepalankaus skirtingo Nyderlandų bendrovių, kurios turi kitoje valstybėje narėje patronuojamąją bendrovę, vertinimo, nei būtų įsisteigimo laisvės apribojimas.

60 Vadinas, pirmąjį klausimą byloje C-399/16 reikia atsakyti taip: SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami kaip nedraudžiantys nacionalinės teisės nuostatų, kaip antai nagrinjamą pagrindinį byloje, pagal kurias valstybėje narėje įsisteigusiai patronuojančiosios bendrovei neleidžiama iš pelno atskaityti nuvertėjimo dėl valiutos kurso svyravimo, kiek tai susiję su jos turimomis kitoje valstybėje narėje įsteigtos patronuojamosios bendrovės akcijomis, jeigu pagal tas pačias teisės nuostatas atitinkamai neapmokestinamas vertės padidėjimas dėl minėto svyravimo.

Dėl antrojo ir trečiojo klausimų

61 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą pirmąjį klausimą, nereikia atsakyti į antrąjį ir trečiąjį klausimus byloje C-399/16.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

62 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymu priimti

prejudicin? sprendim? pateikuso teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

1. **SESV 49 ir 54 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad jais draudžiamos nacionalin?s teis?s nuostatos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias valstyb?je nar?je ?steigtai patronuojan?iajai bendrovei neleidžiama atskaityti pal?kan? už paskol?, gaut? iš susijusios bendrov?s, siekiant finansuoti kapitalo ?naš? ? kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? patronuojam?j? bendrov?, nors jeigu patronuojamoji bendrov? b?t? ?steigta toje pa?ioje valstyb?je nar?je, patronuojan?ioji bendrov? gal?t? pasinaudoti šiuo atskaitymu, su ja sudariusi vien? apmokestinam?j? vienet?.**

2. **SESV 49 ir 54 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad jie nedraudžia nacionalin?s teis?s nuostat?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, pagal kurias valstyb?je nar?je ?sisteigusiai patronuojan?iajai bendrovei neleidžiama iš pelno atskaityti nuvert?jimo d?l valiut? kurso svyravimo, kiek tai susij? su jos turimomis kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos patronuojamosios bendrov?s akcijomis, jeigu pagal tas pa?ias teis?s nuostatas atitinkamai neapmokestinamas vert?s padid?jimas d?l min?to svyravimo.**

Parašai.

* Proceso kalba: nyderland?.