



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2014 m. vasario 27 d.¹

Sujungtos bylos C-39/13–C-41/13

Inspecteur van de Belastingdienst Noord/kantoor Groningen

prieš

**SCA Group Holding BV (C-39/13),
X AG, X1 Holding GmbH, X2 Holding GmbH,
X3 Holding BV, D1 BV, D2 BV, D3 BV**

prieš

Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (C-40/13)

ir

Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam

prieš

**MSA International Holdings BV,
MSA Nederland BV (C-41/13)**

(Gerechtshof te Amsterdam (Nyderlandai) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai — Įsisteigimo laisvė — Nacionalinis pelno mokestis — Įmonių grupės apmokestinimo tvarka (fiscale eenheid) — Įmonių grupės su užsienio bendrovėmis“

I – Įžanga

1. Teisingumo Teismas ir vėl nagrinėja klausimą, susijusį su valstybių narių taikoma įmonių grupės apmokestinimo tvarka ir jos suderinamumu su įsisteigimo laisve. Nors įmonių grupę sudaro teisiškai savarankiškos bendrovės, valstybės narės įvairiais būdais linkusios jas mokesčių teisės srityje daugiau ar mažiau vertinti kaip vieną bendrovę. Vis dėlto, kai įmonių grupę sudaro skirtingose valstybėse narėse įsisteigusios bendrovės ir dėl to ji patenka į kelių valstybių apmokestinimo kompetenciją, vertinant ją kaip vieną bendrovę kyla problemų.

2. Aptariamais Nyderlandų prašymais priimti prejudicinį sprendimą susiję su klausimais, nagrinėtais sprendimuose *Papillon*² ir *X Holding*³. Sprendime *X Holding* Teisingumo Teismas pripažino Nyderlandų reglamentavimo aktus, pagal kuriuos į įmonių grupės apmokestinamąjį vienetą negali būti įtrauktos bendrovės, įsisteigusios kitoje valstybėje narėje. Kita vertus, Sprendime *Papillon* Teisingumo Teismas pripažino ydingą Prancūzijos tvarką, pagal kurią integruoto apmokestinimo sistema netaikoma antro laipsnio dukterinei bendrovei rezidentei, kai tarpinė dukterinė bendrovė įsisteigusi kitoje valstybėje narėje.

¹ — Originalo kalba: vokiečių.

² — 2008 m. lapkričio 27 d. Sprendimas *Papillon* (C-418/07, Rink. p. I-8947).

³ — 2010 m. vasario 25 d. Sprendimas *X Holding* (C-337/08, Rink. p. I-1215).

3. Dabar prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas vėl klausia dėl Nyderlanduose taikomo apmokestinamojo vieneto tvarkos. Sujungtose bylose nagrinėjamų įmonių grupių struktūra yra skirtinga, vis dėlto joms bendra tai, kad kai kurios grupės bendrovės yra įsisteigusios kitoje valstybėje narėje. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nebekelia klausimo dėl šių bendrovių neįtraukimo į apmokestinamąjį vienetą leistinumo, tačiau Nyderlandų mokesčių administratorius nesutinka į tokį vienetą įtraukti ir Nyderlanduose įsisteigusių grupės bendrovių ir motyvuoja tuo, kad šiais atvejais be užsienio valstybėje įsisteigusių bendrovių įmonių grupė iš viso neegzistuoja.

4. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas tikisi, kad Teisingumo Teismas išaiškins du dalykus. Pirma, jis nori sužinoti, į kokias vidaus situacijas apskritai yra panašios tokios spragų turinčios įmonių grupės pagal Nyderlandų reglamentavimo sistemą. Antra, jis prašo išaiškinti, ar įsisteigimo laisvės apribojimą būtų galima pateisinti įvairiomis apmokestinimo problemomis, kurių kiltų dėl tokio tarptautinio spragų turinčio apmokestinamojo vieneto pripažinimo.

II – Teisinis pagrindas

5. Pagal Nyderlandų pelno mokesčio teisės aktus tam tikromis sąlygomis įmonių grupė gali sudaryti apmokestinamąjį vienetą. Šiuo klausimu 1969 m. Pelno mokesčio įstatymo (*Wet op de vennootschapsbelasting 1969*, toliau – Pelno mokesčio įstatymas) redakcijos, taikomos pagrindinei bylai, 15 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Kai apmokestinamasis asmuo (patronuojančioji bendrovė) teisiškai ir ekonomiškai turi ne mažiau kaip 95 % apmokėtų kito apmokestinamojo asmens (dukterinės bendrovės) nominalaus kapitalo dalių, abiejų apmokestinamųjų asmenų prašymu jie apmokestinami kaip vienas apmokestinamasis asmuo, t. y. dukterinės bendrovės veikla ir turtas laikomi patronuojančiosios bendrovės veikla ir turtu. Mokesčius moka patronuojančioji bendrovė. Tokiu atveju visi apmokestinamieji asmenys traktuojami kaip vienas apmokestinamasis vienetas. Tam pačiam apmokestinamajam vienetai gali priklausyti daugiau nei viena dukterinė bendrovė.“

6. Tačiau nustatyta sąlyga, kad „abu apmokestinamieji asmenys yra įsteigti Nyderlanduose“ (Pelno mokesčio įstatymo 15 straipsnio 3 dalies c punktas). Pelno mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalyje numatyta išimtis:

„<...> Be to, apmokestinamasis asmuo, kuris <...> nėra įsteigtas Nyderlanduose, tačiau vykdo veiklą per Nyderlanduose esančią nuolatinę buveinę, įgyvendinamajame teisės akte apibrėžtomis sąlygomis gali būti apmokestinamojo vieneto dalis <...>“

7. *Besluit fiscale eenheid 2003* (toliau – 2003 m. Nutarimas dėl apmokestinamojo vieneto) 32–35 straipsnių nuostatose dėl šios išimties galiausiai nustatyta, kad užsienio valstybėje įsisteigusios bendrovės nuolatiniai padaliniai, esantys Nyderlanduose, gali būti įtraukti į apmokestinamąjį vienetą. Be to, šiose nuostatose išsamiai reglamentuojamas apmokestinamojo vieneto ir Nyderlandų tvarkos, reglamentuojančios atleidimą nuo dalyvavimo valdant kapitalą mokesčio ir neleidžiančios du kartus atsižvelgti į nuostolius, santykis.

III – Pagrindinės bylos

8. Šios bylos susijusios su trimis pagrindinėmis bylomis ir jų faktines aplinkybes galima suskirstyti į dvi grupes.

A – Bylos C-39/13 ir C-41/13

9. Pagrindinėse bylose (C-39/13 ir C-41/13) nagrinėjamos Nyderlanduose įsisteigusios bendrovės *SCA Group Holding BV* ir *MSA International Holdings BV* prašo leisti sudaryti apmokestinamąjį vienetą su konkrečiomis jų antro laipsnio dukterinėmis bendrovėmis, kurios taip pat yra Nyderlandų rezidentės. Tačiau jų dukterinės bendrovės, per kurias turima antro laipsnio dukterinių įmonių dalis ir kurių neprašoma įtraukti į apmokestinamąjį vienetą, įsteigtos Vokietijoje ir neturi nuolatinio padalinio Nyderlanduose. *SCA Group Holding BV* atveju iš dalies kalbama net apie trečio laipsnio dukterines įmones, t. y. ji savo dalį šiose įmonėse kontroliuoja net ne per vieno, o per dviejų lygių tarpines bendroves, įsisteigusias Vokietijoje.

10. Nyderlandų mokesčių administratorius atmetė prašymus, motyvuodamas tuo, kad tarpinės dukterinės bendrovės nėra Nyderlandų rezidentės. Bendrovės kreipėsi į *Rechtbank Haarlem*, jis pripažino, kad nepatenkinus prašymų buvo pažeista įsisteigimo laisvė. Šį sprendimą Nyderlandų administratorius savo ruožtu apskundė *Gerechtshof te Amsterdam*.

B – Byla C-40/13

11. Pagrindinėje byloje C-40/13 trys Nyderlanduose įsteigtos seserinės bendrovės, tiesiogiai arba netiesiogiai priklausančios Vokietijoje įsteigta patronuojančiajai bendrovei, kuri Nyderlanduose neturi nuolatinių padalinių, prašo leisti sudaryti apmokestinamąjį vienetą. Procesui Teisingumo Teisme svarbus prašymas susijęs tik su šių seserinių bendrovių įtraukimu į apmokestinamąjį vienetą.

12. Ir šiuo atveju Nyderlandų mokesčių administratorius prašymo nepatenkino. Jis motyvavo tuo, kad pareiškėjų patronuojančioji bendrovė nėra Nyderlandų rezidentė. Šiuo atveju *Rechtbank Haarlem* bendrovių skundą atmetė kaip nepagrįstą. Bendrovės šį sprendimą apeliacine tvarka apskundė *Gerechtshof te Amsterdam*.

IV – Procesas Teisingumo Teisme

13. Pagrindines bylas nagrinėjantis *Gerechtshof te Amsterdam* pagal SESV 267 straipsnį pateikė Teisingumo Teismui tris prašymus priimti prejudicinius sprendimus. Juose nurodyti prejudiciniai klausimai daugiausia sutampa ir juos galima apibendrinti taip:

1. Ar atsisakymas apmokestinamiesiems asmenims leisti Nyderlanduose įsteigtų antro (ir trečio) laipsnio dukterinių bendrovių (bylos C-39/13 ir C-41/13) ir seserinių bendrovių (byla C-40/13) veiklai ir turtui taikyti Nyderlandų apmokestinamojo vieneto reglamentavimą yra įsisteigimo laisvės, kaip ji suprantama pagal EB sutarties 43 straipsnį, taikomą kartu su EB sutarties 48 straipsniu, apribojimas?

Ar esant tokioms aplinkybėms ir atsižvelgiant į Nyderlandų apmokestinamojo vieneto reglamentavimo tikslus pagrindinėse bylose nagrinėjamų antro (ir trečio) laipsnio dukterinių bendrovių ir seserinių bendrovių situacijos yra objektyviai panašios:

(bylos C-39/13 ir C-41/13)

- i) į Nyderlanduose įsteigtų bendrovių, kurios yra Nyderlanduose įsteigtos tarpinės kontroliuojančiosios bendrovės, nusprendusios nesudaryti apmokestinamojo vieneto su savo Nyderlanduose įsteigta patronuojančiąja bendrove, (antro laipsnio) dukterinės bendrovės, ir kurios kaip antro laipsnio dukterinės bendrovės, lygiai taip pat kaip antro (ar trečio) laipsnio

dukterinės bendrovės pagrindinėje byloje, dėl šios priežasties negali pasinaudoti apmokestinamojo vieneto, kurį siekiama sudaryti vien su savo antro laipsnio patronuojančiąja bendrove, reglamentavimu, situaciją ar

- ii) į Nyderlanduose įsteigtų antro laipsnio dukterinių bendrovių, kurios kartu su savo Nyderlanduose įsteigta tarpine kontroliuojančiąja bendrove nusprendė apmokestinamąjį vienetą sudaryti su Nyderlanduose įsteigta antro laipsnio patronuojančiąja bendrove ir kurių veikla bei turtas dėl šios priežasties – kitaip nei pagrindinėje byloje nagrinėjamų antro (ir trečio) laipsnio dukterinių bendrovių veikla ir turtas – mokesčių tikslais konsoliduojami, situaciją?

(byla C-40/13)

- i) į Nyderlanduose įsteigtų seserinių bendrovių, kurios nusprendė nesudaryti apmokestinamojo vieneto su savo bendra Nyderlanduose įsteigta patronuojančiąja bendrove ir kurios dėl šios priežasties kartu kaip seserinės bendrovės, lygiai taip pat kaip ir seserinės bendrovės pagrindinėje byloje, neturi galimybės pasinaudoti apmokestinamojo vieneto reglamentavimu, situaciją ar
- ii) į Nyderlanduose įsteigtų seserinių bendrovių, kurios kartu su savo Nyderlanduose įsteigta patronuojančiąja bendrove nusprendė sudaryti apmokestinamąjį vienetą su savo patronuojančiąja bendrove ir kurių veikla bei turtas dėl šios priežasties – kitaip nei seserinių bendrovių pagrindinėje byloje veikla ir turtas – mokesčiais tikslais konsoliduojami, situaciją?

2. Ar atsakymui į pirmojo klausimo pirmą sakinį turi reikšmės ir tai, ar:

(byla C-39/13)

antro (ir trečio) laipsnio dukterinės bendrovės valdo viena tarpinė kontroliuojančioji bendrovė (pagal grupės struktūrą esanti vienu lygiu aukščiau), įsteigta kitoje valstybėje narėje, ar (kaip yra antro (ir trečio) laipsnio bendrovės pagrindinėje byloje atveju) dvi (ar daugiau) tarpinės kontroliuojančiosios bendrovės (pagal grupės struktūrą esančios dviem ar keliais lygiais aukščiau), įsteigtos toje kitoje valstybėje narėje?

(byla C-41/13)

atitinkama užsienio tarpinė kontroliuojančioji bendrovė, jeigu ji Nyderlanduose veiktų ne per dukterinę bendrovę, o per nuolatinę buveinę, galėtų nuspręsti – kiek tai susiję su tos Nyderlandų nuolatinės buveinės turtu ir veikla – su savo Nyderlanduose įsteigta patronuojančiąja bendrove sudaryti apmokestinamąjį vienetą?

(byla C-40/13)

seserines bendrovės valdo bendra (tiesioginė) patronuojančioji bendrovė iš kitos valstybės narės, ar skirtingos (tiesioginės) patronuojančiosios bendrovės iš kitos valstybės narės, ir dėl to bendra (netiesioginė) šių bendrovių patronuojančioji bendrovė egzistuoja tik aukštesniu – tačiau toje kitoje valstybėje narėje esančiu – grupės struktūros lygiu?

3. Jeigu (ir kiek) į pirmojo klausimo pirmą sakinį reikėtų atsakyti teigiamai, ar šiuo atveju tokį apribojimą galima pateisinti privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, ypač būtinybe išsaugoti mokesčių sistemos darną, įskaitant siekį išvengti, kad į nuostolius vienašališkai ir dvišališkai būtų atsižvelgta du kartus?

4. Jeigu (ir kiek) į trečiąjį klausimą reikėtų atsakyti teigiamai, ar šiuo atveju apribojimas laikytinas proporcingu?

14. Per procesą Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė ieškovės pagrindinėse bylose, Vokietijos Federacinė Respublika, Nyderlandų Karalystė ir Komisija. Teismo posėdyje papildomai dalyvavo Prancūzijos Respublika.

V – Teisinis vertinimas

15. Kompleksiniai prejudiciniai klausimai susiję su dviem gana aiškiomis situacijomis. Bylose C-39/13 ir C-41/13 nagrinėjama tokia įmonių grupės struktūra, kai tarpinės dukterinės bendrovės įsisteigusios ne tik nacionalinėje teritorijoje, bet ir kitoje valstybėje narėje. Tačiau byloje C-40/13 grupės patronuojančiosios bendrovės buveinė yra kitoje valstybėje narėje.

16. Šiais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nori sužinoti, ar Nyderlandų teisės aktais, pagal kuriuos abiem minėtais atvejais Nyderlanduose įsteigta patronuojančioji bendrovė ir jos Nyderlanduose įsteigtos antro laipsnio dukterinės bendrovės ir (arba) Nyderlanduose įsteigtos seserinės bendrovės negali sudaryti apmokestinamojo vieneto, pažeidžiama įsisteigimo laisvė. Ar pagrindinėms byloms laiko atžvilgiu taikomas tik prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nurodytas EB sutarties 43 straipsnis kartu su EB sutarties 48 straipsniu, ar papildomai taikomas SESV 49 straipsnis kartu su SESV 54 straipsniu, nėra svarbu, nes minėtų teisės nuostatų turinys identiškas.

17. Prieš pradėdant atskirai nagrinėti kiekvienos įmonių grupės struktūrą, iš pradžių reikia pripažinti, kad nagrinėjamu atveju kaip pagrindinė laisvė taikytina įsisteigimo laisvė, nes Nyderlandų reglamentavimo sistema, atsižvelgiant į joje nustatytą 95 % kapitalo dalies reikalavimą, taikoma tik kapitalo dalims, kurios leidžia daryti aiškią įtaką bendrovės sprendimams ir lemti jos veiklą⁴.

A – Apmokestinamasis vienetas, susidedantis iš patronuojančiųjų bendrovių ir antro laipsnio dukterinių bendrovių (bylos C-39/13 ir C-41/13)

18. Bylose C-39/13 ir C-41/13 reikia patikrinti, ar įsisteigimo laisvė turi būti aiškinama taip, kad jai prieštarauja Nyderlandų tvarka, pagal kurią Nyderlanduose įsteigtos patronuojančiosios bendrovės ir antro laipsnio dukterinės bendrovės gali sudaryti apmokestinamąjį vienetą tik tada, kai ir tarpinė dukterinė bendrovė yra įsteigta Nyderlanduose arba čia turi bent nuolatinį padalinį. Taip būtų tada, jeigu tokia tvarka reikštų nepateisinamą įsisteigimo laisvės apribojimą.

19. Tam reikia išnagrinėti du galimus skirtingus įsisteigimo laisvės apribojimus. Juk nagrinėjamu atveju gali būti pažeidžiama tiek patronuojančiosios bendrovės (žr. 1 punktą), tiek tarpinių užsienio dukterinių bendrovių (žr. 2 punktą) įsisteigimo laisvė.

1. Patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo laisvės apribojimas

20. Pagal EB 43 straipsnį, taikomą kartu su EB 48 straipsniu, arba SESV 49 straipsnį, taikomą kartu su SESV 54 straipsniu, įsisteigimo laisvė bendrovei, įsteigta pagal valstybės narės teisės aktus ir Europos Sąjungoje turinčiai savo pagrindinę buveinę, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, be kita ko, suteikia teisę vykdyti veiklą kitoje valstybėje narėje per dukterinę bendrovę⁵.

⁴ — Žr. tik 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, 91 punktą).

⁵ — Žr. tik 2013 m. birželio 20 d. Sprendimą *Impacto Azul* (C-186/12, 32 punktą ir ten nurodyta teismo praktika).

21. Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad įsisteigimo laisvės apribojimais turi būti laikomos visos priemonės, kuriomis šios laisvės įgyvendinimas draudžiamas, ribojamas arba dėl kurių jis tampa mažiau patrauklus⁶. Be to, pagal nusistovėjusią teismo praktiką, įsisteigimo laisve ne tik siekiama užtikrinti, kad priimančiojoje valstybėje narėje būtų naudojamosi tomis pačiomis kaip ir nacionalinių subjektų teisėmis, bet ir drausti kilmės valstybės narei daryti kliūtis pagal jos teisę įsteigti bendrovei įsisteigti kitoje valstybėje narėje⁷. Teisingumo Teismas pripažino, kad mokesčių teisės srityje toks apribojimas preziumuojamas tada, kai kitoje valstybėje narėje įsisteigęs subjektas, palyginti su grynai nacionaliniu subjektu, vertinamas nevienodai ir mažiau palankiai⁸.

a) Nepalankus nevienodas vertinimas

22. Vadinas, pirmiausia reikia patikrinti, ar Nyderlanduose įsteigta patronuojančioji bendrovė, kurios dukterinė bendrovė įsteigta kitoje valstybėje narėje, pagal kilmės valstybės – Nyderlandų – reglamentavimą dėl apmokestinamojo vieneto vertinama mažiau palankiai negu patronuojančioji bendrovė, kurios dukterinė bendrovė įsteigta Nyderlanduose.

23. Esant tokioms aplinkybėms prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas papildomai klausia, kurias situacijas nagrinėjamu atveju reikia palyginti tarpusavyje. Esant situacijai, kuriai būdingas tarptautinis elementas, apmokestinamąjį vienetą siekiama sudaryti su antro laipsnio dukterinėmis bendrovėmis, tačiau neįtraukiant užsienio dukterinės bendrovės. Jei šią situaciją palyginsime su išimtinai nacionaline situacija, kai dukterinė bendrovė neįtraukiama į apmokestinamąjį vienetą, nevienodo požiūrio nėra, nes Nyderlanduose įsteigta patronuojančioji bendrovė negali apmokestinamojo vieneto sudaryti vien su savo antro laipsnio dukterinėmis bendrovėmis. Tačiau kitaip yra tarptautinį elementą turinčią situaciją lyginant su išimtinai nacionaline situacija, kai dukterinė bendrovė įtraukiama į apmokestinamąjį vienetą.

24. Atsižvelgdamos į tai, Vokietijos Federacinė Respublika ir Nyderlandų Karalystė nesutinka, kad nacionalinės ir užsienio bendrovės vertinamos skirtingai, nes pagal Nyderlandų reglamentavimą joks subjektas negali sudaryti apmokestinamojo vieneto su antro laipsnio dukterinėmis bendrovėmis, jei į jį neįtraukiamos tarpinės dukterinės bendrovės.

25. Vis dėlto lemiamą reikšmę turi tai, kad pagal Nyderlandų reglamentavimą patronuojančioji bendrovė, turinti užsienio tarpinę dukterinę bendrovę, iš viso neturi galimybės sudaryti apmokestinamojo vieneto su nacionalinėmis antro laipsnio dukterinėmis bendrovėmis, nes užsienio dukterinė bendrovė negali būti įtraukta į apmokestinamąjį vienetą. Tačiau tokią galimybę turi patronuojančioji bendrovė, turinti nacionalinę dukterinę bendrovę. Tokias skirtingas galimybes Teisingumo Teismas dar Sprendime *Papillon*⁹ pripažino reikšminga aplinkybe. Dėl jų patronuojančioji bendrovė, kuri pasinaudoja įsisteigimo laisve ir savo dukterines bendroves įsteigia kitoje valstybėje narėje, vertinama nevienodai ir nepalankiai.

26. Nyderlandų Karalystė nesutinka su tokiu vertinimu ir tvirtina, kad nepalankesnė padėtis, į kurią patenkama dėl to, kad nėra galimybės sudaryti apmokestinamojo vieneto su nacionalinėmis antro laipsnio dukterinėmis bendrovėmis, pagal Nyderlandų reglamentavimo sistemą yra vien draudimo įtraukti užsienio tarpinę dukterinę bendrovę pasekmė. Kaip Teisingumo Teismas jau pripažino Sprendime *X Holding*¹⁰, toks užsienio dukterinių bendrovių neįtraukimas į apmokestinamąjį vienetą yra suderinamas su įsisteigimo laisve.

6 — Žr. tik 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.* (C-380/11, 33 punktą ir ten nurodyta teismo praktiką).

7 — Žr. tik 6 išnašoje minėto Sprendimo *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.* 32 punktą ir ten nurodytą teismo praktiką.

8 — Žr. tik 2 išnašoje minėto Sprendimo *Papillon* 16–23 punktus.

9 — Žr. 2 išnašoje minėto Sprendimo *Papillon* 21 punktą.

10 — 3 išnašoje nurodytas Sprendimas *X Holding*.

27. Šiam požiūriui galiu pritarti tiek, kiek Nyderlandų reglamentavimo aktuose akivaizdžiai nėra nuostatos, kuria būtų aiškiai draudžiama nacionalinėms patronuojančiosioms bendrovėms sudaryti apmokestinamąjį vienetą su savo nacionalinėmis antro laipsnio dukterinėms bendrovėms, *kai* tarpinė dukterinė bendrovė įsteigta užsienyje. Nepalankią padėtį veikiau lemia tiesiog tai, kad Nyderlandų reglamentavimo aktuose apskritai nustatyta, jog apmokestinamojo vieneto negalima sudaryti tik iš patronuojančiosios bendrovės ir antro laipsnio dukterinės bendrovės, ir kartu neleidžiama nacionalinei patronuojančiajai bendrovei sudaryti apmokestinamojo vieneto su užsienio dukterine bendrove.

28. Vis dėlto atsižvelgiant į Sprendimą *X Holding* reikia atskirti dvi skirtingas nepalankias padėtis, susidarančias dėl užsienio bendrovių neįtraukimo¹¹. Dėl tokio neįtraukimo apmokestinamajam vienetui ne tik negali priklausyti užsienio dukterinė bendrovė, bet ir atsiranda dar viena pasekmė – apmokestinamajam vienetui negali priklausyti ir nacionalinė antro laipsnio dukterinės bendrovės. Tačiau Sprendime *X Holding* tikrintas vien nepalankios padėtis, dėl kurios užsienyje įsteigtos dukterinės bendrovės negali priklausyti apmokestinamajam vienetui, teisėtumas ir nebuvo nagrinėjamas klausimas, ar ir kitos tokio neįtraukimo pasekmės, pirmiausia šioje byloje aptariama nepalanki padėtis, kai nėra galimybės į apmokestinamąjį vienetą įtraukti nacionalinių antro laipsnio dukterinių bendrovių, yra suderinamos su įsisteigimo laisve.

29. Todėl konstatuotina, kad nacionalinė patronuojančioji bendrovė ir kitoje valstybėje įsteigta jos dukterinė bendrovė, palyginti su nacionaline patronuojančiaja bendrove ir jos nacionaline dukterine bendrove, vertinama nevienodai ir nepalankiai tiek, kiek ji, negalėdama į apmokestinamąjį vienetą įtraukti užsienio dukterinės bendrovės, taip pat netenka galimybės įtraukti ir savo nacionalinių antro laipsnio dukterinių bendrovių.

30. Beje, kaip savo antrajame klausime nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas byloje C-39/13, tokioje pačioje nepalankioje padėtyje atsiduria nacionalinė patronuojančioji bendrovė dėl nacionalinių trečio laipsnio dukterinių bendrovių, kurių nacionalinė patronuojančioji bendrovė rezidentė negali įtraukti į apmokestinamąjį vienetą, nes ir tarpinė dukterinė bendrovė, ir tarpinė antro laipsnio dukterinė bendrovė įsteigtos kitoje valstybėje narėje.

b) Objektiviai panašios situacijos

31. Vis dėlto toks nepalankus nevienodas požiūris laikytinas įsisteigimo laisvės apribojimu tik tada, kai skirtingai vertinamos situacijos yra objektyviai panašios¹².

32. Tiesa, nėra iki galo aišku, ką šiuo klausimu Teisingumo Teismas tikrina¹³. Vis dėlto remiantis sprendimais *X Holding* ir *Papillon* galima pripažinti, kad nagrinėjamos situacijos kiekvienu atveju yra objektyviai panašios.

33. Juk Sprendime *X Holding*, kuriame taip pat buvo nagrinėjama Nyderlandų apmokestinamojo vieneto reglamentavimo tvarka, Teisingumo Teismas pakankama sąlyga pripažino tai, kad abiejose situacijose patronuojančioji bendrovė siekė pasinaudoti šios tvarkos privalumais¹⁴, taip yra ir nagrinėjamu atveju.

11 — Šiuo klausimu taip pat žr. 2 išnašoje minėto Sprendimo *Papillon* 17 punktą.

12 — Šiuo klausimu žr. 2 išnašoje minėto Sprendimo *Papillon* 27 punktą ir 3 išnašoje minėto Sprendimo *X Holding* 20 punktą.

13 — Šiuo klausimu žr. mano 2012 m. liepos 19 d. Išvadą A (C-123/11, 40 punktas).

14 — Žr. 3 išnašoje minėto Sprendimo *X Holding* 24 punktą.

34. Kita vertus, Sprendime *Papillon* Teisingumo Teismas pabrėžė Prancūzijos įmonių grupės apmokestinimo tikslą įmonių grupę mokesčių tikslais visiškai prilyginti pavienei įmonei. Teisingumo Teismo nuomone, šis tikslas, kurio siekiama ir nagrinėjamu Nyderlandų reglamentavimu¹⁵, gali būti pasiektas ir tada, kai nacionalinėje teritorijoje įsteigta tik patronuojančioji bendrovė ir antro laipsnio dukterinės bendrovės¹⁶.

35. Todėl nacionalinės patronuojančiosios bendrovės, kurios antro laipsnio dukterinės bendrovės įsteigtos nacionalinėje teritorijoje, o tarpinė dukterinė bendrovė įsteigta užsienyje, situacija yra objektyviai panaši į atitinkamos nacionalinės patronuojančiosios bendrovės situaciją, kurios dukterinė bendrovė įsteigta nacionalinėje teritorijoje.

c) Tarpinė išvada

36. Vadinasi, Nyderlandų reglamentavimas, pagal kurį Nyderlandų patronuojančioji bendrovė, kurios dukterinė bendrovė įsteigta kitoje valstybėje narėje, negali sudaryti apmokestinamojo vieneto su savo Nyderlanduose įsteigtomis antro laipsnio dukterinėmis bendrovėmis, apriboja jos įsisteigimo laisvę.

2. Dukterinės bendrovės įsisteigimo laisvės apribojimas

37. Be to, *SCA Group Holding BV* teisingai nurodo, kad Nyderlandų reglamentavimu, galimas dalykas, ribojama ir jos Vokietijoje įsteigtos tarpinės dukterinės bendrovės įsisteigimo laisvė.

38. Juk pagal EB 43 straipsnio pirmos pastraipos antrą sakinį arba SESV 49 straipsnio pirmos pastraipos antrą sakinį įsisteigimo laisvė taip pat suteikia teisę laisvai pasirinkti tinkamą teisinę formą savo veiklai kitoje valstybėje narėje vykdyti¹⁷. Pirmiausia bendrovės turi turėti galimybę tokiomis pačiomis sąlygomis priimančiojoje valstybėje vykdyti savo veiklą per nuolatinį padalinį arba dukterinę bendrovę¹⁸.

39. Tačiau Nyderlanduose taikoma apmokestinamojo vieneto reglamentavimo tvarka ši teisė kvestionuojama. Jei užsienio dukterinės bendrovės, įgyvendindamos įsisteigimo laisvę Nyderlanduose, nagrinėjamu atveju būtų įsteigusios ne dukterines bendroves, o filialus, šie filialai kaip užsienio dukterinės bendrovės nuolatiniai padaliniai pagal Pelną mokesčio įstatymo 15 straipsnio 4 dalį iš principo galėtų sudaryti apmokestinamąjį vienetą su Nyderlandų patronuojančiąja bendrove. Tai antrajame klausime byloje C-41/13 aiškiai nurodo ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

40. Vadinasi, užsienio dukterinė bendrovė, kuri pasinaudoja įsisteigimo laisve ir įsteigia Nyderlanduose dukterinę bendrovę, o ne filialą, atsiduria nepalankesnėje padėtyje, nes tokiu atveju užsienio dukterinė bendrovė negali pasinaudoti privalumais, kurių atsiranda dėl to, kad jos dukterinės bendrovės kaip antro laipsnio dukterinės bendrovės gali sudaryti apmokestinamąjį vienetą su patronuojančiąja bendrove. Tai apriboja užsienio dukterinės bendrovės teisę laisvai pasirinkti tinkamą teisinę formą veiklai Nyderlanduose vykdyti.

15 — Žr. 3 išnašoje minėto Sprendimo *X Holding* 18 punktą.

16 — Žr. 2 išnašoje minėto Sprendimo *Papillon* 29 punktą.

17 — Žr., be kita ko, 1986 m. sausio 28 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (270/83, Rink. p. 273, 22 punktas) ir 2007 m. liepos 18 d. Sprendimą *Oy AA* (C-231/05, Rink. p. I-6373, 40 punktas), taip pat 2009 m. birželio 4 d. Nutarimą *KBC Bank ir Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* (C-439/07 ir C-499/07, Rink. p. I-4409, 77 punktas).

18 — Žr. 2006 m. vasario 23 d. Sprendimą *CLT-UFA* (C-253/03, Rink. p. I-1831, 15 punktą) ir 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Philips Electronics* (C-18/11, 14 punktas).

41. Be to, Teisingumo Teismas jau Sprendime *Philips Electronic* yra pripažinęs, kad priimančioje valstybėje esančio nuolatinio padalinio ir ten įsteigtos dukterinės bendrovės situacijos, atsižvelgiant į galimybę pasinaudoti nuostolių perkėlimo įmonių grupės viduje privalumais, yra objektyviai panašios¹⁹. Nematyti jokių priežasčių, kodėl turėtų būti kitaip Nyderlandų apmokestinamojo vieneto, kuris taip pat leidžia perkelti nuostolius įmonių grupės viduje, atveju.

42. Todėl Nyderlandų reglamentavimas, draudžiantis Nyderlandų patronuojančiajai bendrovei sudaryti apmokestinamąjį vienetą su savo nacionalinėmis antro laipsnio dukterinėmis bendrovėmis, apriboja ir tarpinės dukterinės bendrovės, kuri įsteigta kitoje valstybėje narėje, įsisteigimo laisvę.

3. Pateisinimas

43. Vis dėlto tiek nacionalinių patronuojančiųjų bendrovių, tiek užsienio tarpinių dukterinių bendrovių įsisteigimo laisvės apribojimai gali būti pateisinami privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais.

44. Sprendime *X Holding* buvo konstatuota, kad tai, jog dukterinės bendrovės nerezidentės neįtraukiamos į Nyderlandų apmokestinamąjį vienetą, galima pateisinti tuo, kad siekiama tikslo išsaugoti valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą²⁰.

45. Vis dėlto nagrinėjamu atveju šis pateisinimo pagrindas nėra tinkamas. Juk šiuo atveju apmokestinamąjį vienetą sudarytų vien apmokestinamieji asmenys, kuriems taikomas Nyderlandų apmokestinimas. Todėl Nyderlandų Karalystės kompetencijos mokesčių srityje nepažeidžia tai, kad atsižvelgiama į užsienio elementą turinčias situacijas, kurios nepatenka į šios valstybės kompetenciją mokesčių srityje.

46. Tačiau trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar konstatuotus įsisteigimo laisvės apribojimus galima pateisinti būtinybe išsaugoti mokesčių sistemos darną, įskaitant siekį išvengti, kad į nuostolius vienašališkai ir dvišališkai būtų atsižvelgta du kartus. Nyderlandų mokesčių administratorius pagrindinėje byloje tvirtino, kad leidžiant apmokestinamąjį vienetą sudaryti tik nacionalinei grupės patronuojančiajai bendrovei rezidentei ir jos nacionalinėms antro laipsnio dukterinėms bendrovėms rezidentėms, kiltų grėsmė, kad į nuostolius bus atsižvelgta du kartus tiek nacionaliniu lygmeniu, tiek ir dviejose skirtingose valstybėse narėse.

a) Atsižvelgimas į nuostolius du kartus

47. Visų pirma dėl bandymo pateisinti siekį išvengti, kad į nuostolius būtų vienašališkai ir dvišališkai atsižvelgta du kartus, konstatuotina, kad tokio savarankiško pateisinimo pagrindo nėra, kaip esu nurodžiusi kitur²¹. Todėl pagrindinės laisvės apribojimo negalima pateisinti vien šiuo tikslu.

48. Ši išvada galioja neatsižvelgiant į tai, ar kalbama apie siekį išvengti vienašalio ar dvišalio atsižvelgimo į nuostolius du kartus.

49. Jei tai vienašalis atsižvelgimas, valstybė narė siekia neleisti, kad pagal nacionalinę apmokestinimo sistemą į nuostolius būtų galima atsižvelgti du kartus. Tačiau šiuo atveju valstybė narė, turinti teisę laisvai formuoti savo mokesčių sistemą, gali pati tam užkirsti kelią, prireikus priimdama specialiuosius teisės aktus, neleidžiančius atsižvelgti į nuostolius du kartus.

19 — Žr. 18 išnašoje minėto Sprendimo *Philips Electronics* 19 punktą.

20 — Žr. 3 išnašoje minėto Sprendimo *X Holding* 25 ir paskesnius punktus.

21 — Žr. mano 2012 m. balandžio 19 d. išvados byloje *Philips Electronics* (C-18/11) 58 ir paskesnius punktus.

50. Jei tai dvišalis atsižvelgimas, valstybė narė siekia neleisti į nuostolius atsižvelgti ne tik nacionalinėje apmokestinimo sistemoje, bet ir kitos valstybės narės apmokestinimo sistemoje pagal pastarosios mokesčių teisės aktus. Teisingumo Teismas jau Sprendime *Philips Electronics*²² pripažino, kad vien siekiu išvengti, jog dviejose skirtingose valstybėse narėse į nuostolius būtų atsižvelgta du kartus, negalima remtis kaip savarankišku pateisinimo pagrindu. Beje, tai lyg dvi to paties medalio pusės: viena vertus, kilmės valstybė, kaip pripažįstama, neprivalo savo mokesčių teisės nuostatų derinti su kitos valstybės narės nuostatomis, siekdama visais atvejais išvengti nevienodo kitoje valstybėje įsteigtų subjektų vertinimo²³, kita vertus, ji negali remtis kitos valstybės narės mokesčių teisės aktais, kad pateisintų savo nevienodą požiūrį.

51. Nors pačiu tikslu, kai siekiama išvengti, kad į nuostolius būtų atsižvelgta du kartus, *a priori* negali būti pateisinama ribojanti nacionalinė apmokestinimo tvarka, vis dėlto toliau iš esmės išnagrinėsiu ir konkrečias galimybes, kaip šiuo atveju galėtų būti atsižvelgta į nuostolius du kartus, nes proceso šalys išsamiai analizavo šį aspektą.

52. Nyderlandų Karalystė pirmiausia tvirtino, kad dvišalio atsižvelgimo į nuostolius du kartus grėsmė atsiranda dėl to, kad į Nyderlandų antro laipsnio dukterinės bendrovės patirtus nuostolius apmokestinamojo vieneto viduje gali atsižvelgti ir Nyderlandų patronuojančioji bendrovė, ir užsienio tarpinė dukterinė bendrovė, remdamosi dėl patirtų nuostolių sumažėjusia antro laipsnio dukterinės bendrovės dalies verte arba į ją nukreiptu reikalavimu. Kai į apmokestinamąjį vienetą įtraukiama ir dukterinė bendrovė, tokios rizikos nėra, nes į bendrovių tarpusavio sandorius neatsižvelgiama.

53. Iš pradžių gali kilti klausimas, ar tai iš viso tie patys nuostoliai. Atrodo, kad šiuo klausimu Teisingumo Teismo nuomonė dėl kapitalo dalies vertės sumažėjimo skirtinguose sprendimuose skiriasi²⁴.

54. Bet kuriuo atveju nagrinėjamo apribojimo negalima pateisinti bet kokia galimybe į nuostolius atsižvelgti du kartus jau vien todėl, kad draudimu Nyderlandų patronuojančiajai bendrovei sudaryti apmokestinamąjį vienetą su Nyderlandų antro laipsnio dukterinėmis bendrovėmis tam negalima užkirsti kelio. *MSA International Holdings BV* teisingai nurodė, kad draudimas sudaryti apmokestinamąjį vienetą nepanaikina galimybės Nyderlanduose ir toliau naudotis antro laipsnio dukterinės bendrovės nuostoliais, pavyzdžiui, perkeltiant šios bendrovės nuostolius, tačiau kartu išlieka sumažėjusi užsienio tarpinės dukterinės bendrovės turto vertė.

55. Be to, pagrindinėje byloje Nyderlandų mokesčių administratorius tvirtina, kad įmanoma ir vienašališkai atsižvelgti į nuostolius du kartus pačiuose Nyderlanduose, todėl būtina tam užkirsti kelią. Juk dėl nuostolių, kurių patyrė antro laipsnio dukterinė bendrovė ir dėl kurių pablogėja užsienio dukterinės bendrovės turtinė padėtis, gali sumažėti nacionalinės patronuojančiosios bendrovės reikalavimų, nukreiptų į užsienio dukterinę bendrovę, vertė arba jos likvidavimo atveju patirti nuostoliai. Tačiau tokios rizikos nėra, kai dukterinė įmonė yra apmokestinamojo vieneto dalis.

56. Vis dėlto ir šiuo atveju draudimas sudaryti apmokestinamąjį vienetą nacionalinėms patronuojančiosioms bendrovėms ir antro laipsnio dukterinėms bendrovėms nėra nei tinkama, nei būtina priemonė tam, kad Nyderlanduose būtų įgyvendintas siekis išvengti, kad į nuostolius būtų atsižvelgiama du kartus. Net ir be apmokestinamojo vieneto galima į identiškai vertinamus nuostolius atsižvelgti du kartus, tiesa, ne kaip į vieno apmokestinamojo asmens nuostolius, o paskirstytus patronuojančiajai ir antro laipsnio dukterinei bendrovėms. Be to, Nyderlandų įstatymų leidėjas gali

22 — Žr. 18 išnašoje minėto Sprendimo *Philips Electronics* 31 ir kitus punktus.

23 — Žr. 2008 m. vasario 28 d. Sprendimą *Deutsche Shell* (C-293/06, Rink. p. I-1129, 43 punktas) ir 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimą *National Grid Indus* (C-371/10, Rink. p. I-12273, 62 punktas).

24 — Viena vertus, žr. 2 išnašoje minėto Sprendimo *Papillon* 47 punktą, ir, kita vertus, 2007 m. kovo 29 d. Sprendimą *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, Rink. p. I-2647, 47 punktas).

imtis priemonių, neleidžiančių į nuostolius Nyderlanduose atsižvelgti du kartus. Dar pagrindinę bylą pirmąja instancija nagrinėjęs *Rechtsbank Haarlem* nurodė, kad Nutarime dėl apmokestinamojo vieneto jau nustatyta atitinkama tvarka, taikoma tuo atveju, kai užsienio tarpinė dukterinė bendrovė jau turi nuolatinį padalinį šalyje.

57. Galiausiai reikia pripažinti, kad nagrinėjamų apribojimų bet kuriuo atveju negalima pateisinti tuo, kad siekiama išvengti į nuostolius vienašališkai arba dvišališkai atsižvelgti du kartus.

b) Nacionalinės mokesčių sistemos darba

58. Remiantis nusistovėjusia teismo praktika, pagrindinių laisvių įgyvendinimo apribojimą taip pat galima pateisinti būtinybe išsaugoti mokesčių sistemos darną. Tam reikia įrodyti tiesioginį ryšį tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu apmokestinimu²⁵. Esant tokiai situacijai pagrindinės laisvės subjektas negali pasinaudoti mokesčių lengvata, nes jam taip pat netaikomas su ja tiesiogiai susijęs apmokestinimas. Tiesioginį tokio ryšio pobūdį reikia vertinti atsižvelgiant į mokesčių teisės aktų tikslus²⁶.

59. Vadinas, nagrinėjamu atveju kyla klausimas, ar draudimą sudaryti apmokestinamąjį vienetą Nyderlandų patronuojančiajai bendrovei ir jos nacionalinėms antro laipsnio dukterinėms bendrovėms galima pateisinti tuo, kad patronuojančiajai bendrovei taip pat netaikomas su tuo tiesiogiai susijęs apmokestinimas.

60. Sprendime *Papillon* Teisingumo Teismas dėl Prancūzijoje taikomos integruoto apmokestinimo schemos iš principo pripažino, kad tarp galimybės perkelti nuostolius grupės viduje ir tam tikrų vidaus sandorių mokesčių neutralizavimo yra tiesioginis ryšys, ir taip užkertamas kelias į nuostolius atsižvelgti du kartus²⁷. Todėl draudimą nacionalinei patronuojančiajai bendrovei ir antro laipsnio dukterinei bendrovei pasinaudoti integruoto apmokestinimo schema tada, kai tarpinė dukterinė bendrovė įsteigta užsienyje, iš principo galima pateisinti nacionalinės mokesčių sistemos darnos išsaugojimu.

61. Tokios nuomonės būtų galima laikytis ir dėl Nyderlandų apmokestinamojo vieneto reglamentavimo tvarkos, nes vienetą sudarančias bendroves vertinant kaip vieną bendrovę galima ne tik pavienių bendrovių nuostolius bendrai naudoti įmonių grupei, bet ir visiškai neutralizuoti apmokestinamąjį vienetą sudarančių bendrovių vidaus sandorių mokesčius. Vis dėlto apmokestinamojo vieneto atveju būtų galimas tik nacionalinės patronuojančiosios bendrovės ir nacionalinių antro laipsnio dukterinių bendrovių mokesčių neutralizavimas, tačiau negalimas nacionalinės patronuojančiosios bendrovės ir užsienio dukterinės bendrovės mokesčių neutralizavimas, todėl patronuojančioji bendrovė nepatirtų neigiamo apmokestinamojo vieneto poveikio.

62. Tačiau kyla abejonių, ar nagrinėjamu atveju nacionalinės patronuojančiosios bendrovės ir užsienio dukterinės bendrovės vidaus sandorių mokesčių neutralizavimą iš viso galima vertinti kaip našta mokesčių sistemos darnos požiūriu, kai siekiama kompensuoti mokesčių lengvatą, leidžiančią panaudoti nuostolius įmonių grupės viduje. Juk Nyderlandų apmokestinamojo vieneto sistemos atveju taikomas visiškas vidaus sandorių mokesčių neutralizavimas gali būti ir nenaudingas, ir naudingas, nelygu, ar dėl šio sandorio, netaikant kompensavimo, dukterinės bendrovės atžvilgiu gaunamas pelnas ar nuostolis. Vadinas, kai į apmokestinamąjį vienetą neįtraukiama užsienio tarpinė dukterinė bendrovė, patronuojančioji bendrovė nebūtinai išvengia apmokestinimo naštos.

25 — Žr. tik 2 išnašoje minėto Sprendimo *Papillon* 43 ir paskesnius punktus ir 2013 m. spalio 17 d. Sprendimo *Welte* (C-181/12) 59 punktą.

26 — 2 išnašoje minėto sprendimo *Papillon* 44 punktą.

27 — 2 išnašoje minėto sprendimo *Papillon* 45 ir paskesni punktai.

63. Bet kuriuo atveju Teisingumo Teismas, nagrinėdamas nacionalinės patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo laisvės apribojimus, Sprendime *Papillon* pabrėžė, kad mokesčių sistemos darnos taip pat negalima siekti įsisteigimo laisvę mažiau ribojančiomis priemonėmis²⁸. Tačiau pagal Nyderlandų reglamentavimą apmokestinamojo vieneto privalumais gali pasinaudoti ir užsienio bendrovė, kuri turi nuolatinį padalinį Nyderlanduose. Taigi Nutarimo dėl apmokestinamojo vieneto nuostatomis iš Nyderlandų reglamentavimo sistemos pašalinama nacionalinės patronuojančiosios bendrovės ir užsienio dukterinės bendrovės vidaus sandorių mokesčių neutralizavimo spraga. Vadinas, jeigu pagal Nyderlandų apmokestinimo sistemą apmokestinamasis vienetas gali būti sudarytas ir tada, kai patronuojančiosios ir dukterinės bendrovių vidaus sandorių mokesčiai nėra neutralizuojami automatiškai įtraukiant jas į apmokestinamąjį vienetą, o tik vėliau atlikus patikslinimus, tai laikytina švelnesne priemone mokesčių sistemos darnai išsaugoti. Todėl, kaip pripažino pirmąja instancija pagrindinę bylą nagrinėjęs *Rechtbank Haarlem*, siekiant išvengti Nyderlandų mokesčių sistemos nevientisumo antro laipsnio dukterinės bendrovės galėtų būti vertinamos kaip nuolatiniai užsienio tarpinės dukterinės bendrovės padaliniai.

64. Toks nacionalinių dukterinių bendrovių rezidenčių, priklausančių užsienio bendrovėms, ir pastarųjų nacionalinių nuolatinių padalinių nevienodas vertinimas, apribojantis užsienio tarpinių dukterinių bendrovių įsisteigimo laisvę, negali būti pateisinamas ir mokesčių sistemos darnos išsaugojimo tikslu. Nyderlandų Karalystė, atsakydama į pateiktus per teismo posėdį klausimus, negalėjo paaiškinti, kodėl pagal Nyderlandų apmokestinimo sistemą šios dvi įsisteigimo formos vertinamos skirtingai, kai sudaromas apmokestinamasis vienetas.

65. Be to, neįtikina ir procese dalyvaujančių valstybių narių argumentai, kad negalima orientuotis į Sprendimą *Papillon*, nes skiriasi Nyderlandų apmokestinamojo vieneto sistemos ir Prancūzijos integruoto apmokestinimo schemas, nagrinėtos Sprendime *Papillon*, veikimo būdas. Nors per teismo posėdį Nyderlandų Karalystė teisingai nurodė, kad esminiai šių sistemų skirtumai yra tai, jog pagal Prancūzijos sistemą iš pradžių kiekviena bendrovė privalo nustatyti savo veiklos rezultatą ir tik tada atsiranda integruoto apmokestinimo poveikis, kuris pasireiškia nuostolių perkėlimu ir pavienių vidaus sandorių mokesčių neutralizavimu, o pagal Nyderlandų sistemą toks rezultatas gaunamas grupę vertinant kaip vieną apmokestinamąjį asmenį. Vis dėlto, nebuvo nurodyta ir neaišku, kaip šis skirtumas gali lemti kitokią įsisteigimo laisvės apribojimo pateisinimo vertinimą.

66. Vadinas, mokesčių sistemos darnos išsaugojimu negalima pateisinti nei nacionalinės patronuojančiosios bendrovės, nei užsienio tarpinės dukterinės bendrovės įsisteigimo laisvės apribojimo.

4. Išvada bylose C-39/13 ir C-41/13

67. Todėl bylose C-39/13 ir C-41/13 konstatuotina, kad Nyderlandų reglamentavimas, pagal kurį Nyderlanduose įsteigtos patronuojančioji bendrovė ir antro laipsnio dukterinės bendrovės apmokestinamąjį vienetą gali sudaryti tik tada, kai tarpinė dukterinė bendrovė taip pat įsteigta Nyderlanduose arba bent jau turi čia nuolatinį padalinį, pažeidžia įsisteigimo laisvę.

B – Apmokestinamasis vienetas, kurį sudaro seserinės bendrovės (byla C-40/13)

68. Nagrinėjant bylą C-40/13 reikia patikrinti, ar Nyderlandų reglamentavimas taip pat prieštarauja įsisteigimo laisvei tiek, kiek jame nustatyta, kad Nyderlanduose įsteigtos seserinės bendrovės į apmokestinamąjį vienetą gali būti įtrauktos tik tada, kai patronuojančioji bendrovė taip pat įsteigta Nyderlanduose arba bent jau turi čia nuolatinį padalinį.

²⁸ — 2 išnašoje nurodyto Sprendimo *Papillon* 52 ir paskesni punktai.

1. Patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo laisvės apribojimas

69. Tokiu Nyderlandų apmokestinamojo vieneto reglamentavimu gali būti ribojama kitoje valstybėje narėje įsteigtos patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo laisvė.

70. Remiantis įsisteigimo laisve draudžiama priimančiajai valstybei bendroves rezidentės ir bendroves nerezidentės mokesčių srityje vertinti skirtingai, kai pagal nagrinėjamą nacionalinės teisės nuostatą atitinkamos bendrovės yra objektyviai panašioje padėtyje²⁹.

71. Todėl pirmiausia reikia nustatyti, ar užsienio patronuojančioji bendrovė, palyginti su nacionaline patronuojančiąja bendrove, vertinama nevienodai ir dėl to atsiduria mažiau palankioje padėtyje.

72. Vokietijos Federacinė Respublika ir Nyderlandų Karalystė tokį nevienodą požiūrį neigia, nes pagal Nyderlandų reglamentavimą joks subjektas negali sudaryti apmokestinamojo vieneto, jei nedalyvauja patronuojančioji bendrovė.

73. Ir šiuo atveju konstatuotina³⁰, kad nevienodas vertinimas pasireiškia tuo, jog užsienio patronuojančioji bendrovė, kitaip negu nacionalinė bendrovė, negali sudaryti apmokestinamojo vieneto su savo dukterinėmis bendrovėmis. Taip yra dėl to, kad Nyderlandų reglamentavimo sistemoje nenumatyta galimybė į apmokestinamąjį vienetą įtraukti užsienio bendroves. Kadangi nėra tokios galimybės, užsienio patronuojančiosios bendrovės yra nepalankioje padėtyje, taip yra ir dėl to, kad negali pasinaudoti galimybe, kad bent jų Nyderlandų dukterinės bendrovės būtų įtrauktos į apmokestinamąjį vienetą.

74. Be to, kiek tai susiję su apmokestinamojo vieneto reglamentavimu, nacionalinės ir užsienio patronuojančiosios bendrovės taip pat turėtų būti objektyviai panašioje padėtyje.

75. Remiantis atitinkama Teisingumo Teismo analize Sprendime *Papillon*³¹, ir šiuo klausimu galima tik konstatuoti, kad Nyderlandų apmokestinamojo vieneto reglamentavimo tikslas – įmonių grupę vertinti kaip vieną įmonę užsienio patronuojančiosios bendrovės atveju iš dalies gali būti pasiektas ir konsoliduojant tik jos Nyderlanduose įsteigtas dukterines bendroves.

76. Su tokiu požiūriu pirmiausia nesutinka Vokietijos Federacinė Respublika; ji tvirtina, kad pagal Nyderlandų reglamentavimą konsolidavimas dukterinių bendrovių lygmeniu iš viso negalimas, nes jis vyksta patronuojančiojoje bendrovėje. Be to, apmokestinamasis vienetas grindžiamas idėja, kad patronuojančioji bendrovė valdo savo dukterines bendroves. Tačiau tarp dukterinių bendrovių būtent tokio pavaldumo santykio nėra.

77. Kaip teisingai per teismo posėdį nurodė Komisija, klausimas, kurioje apmokestinamojo vieneto bendrovėje vyksta konsolidavimas, yra grynai techninio pobūdžio ir nėra svarbus reglamentavimo tikslui pasiekti. Jei iš principo gali kilti iš dukterinių bendrovių sudaryto apmokestinamojo vieneto pasekmių, nėra svarbu, kuriai bendrovei, kaip apmokestinamajam asmeniui, galiausiai priskiriamas veiklos rezultatas.

29 — Šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, Rink. p. I-11673, 46 punktas) ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *Truck Center* (C-282/07, Rink. p. I-10767, 36 punktas).

30 — Žr. 28 punktą.

31 — Žr. šios išvados 34 punktą.

78. Be to, Vokietijos Federacinė Respublika savo argumentuose neatsižvelgia į tai, kad užsienio patronuojančiąją bendrovę ir jos nacionalines dukterines bendroves sieja pavaldumo santykis. Kitaip tariant, nagrinėjamu atveju apmokestinamasis vienetas sudaromas ne su bet kuria nacionaline bendrove. Atvirkščiai, siekiama konsoliduoti dukterines bendroves, kurias kontroliuoja bendra patronuojančioji bendrovė. Nagrinėjama situacija, palyginti su panašiomis situacijomis, skiriasi tik tuo, kad patronuojančioji bendrovė įsteigta kitoje valstybėje narėje, todėl negali būti įtraukta į apmokestinamąjį vienetą.

79. Prielaidos, kad seserinėms įmonėms nustatytas draudimas sudaryti apmokestinamąjį vienetą riboja įsisteigimo laisvę, nepaneigia ir tai, kaip prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas papildomai nurodo savo antrajame klausime, kad bendra patronuojančioji bendrovė, valdanti konsoliduojamas seserines bendroves, egzistuoja tik aukštesnių įmonių grupės struktūros lygiu, o tarpinės bendrovės dėl to, kad įsteigtos kitoje valstybėje narėje, negali įeiti į apmokestinamąjį vienetą.

80. Todėl konstatuotina, kad Nyderlandų reglamentavimas, pagal kurį Nyderlanduose įsteigtos seserinės bendrovės gali apmokestinamąjį vienetą sudaryti tik tada, kai patronuojančioji bendrovė taip pat įsteigta Nyderlanduose arba bent jau turi ten nuolatinį padalinį, laikytinas užsienio patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo laisvės apribojimu.

2. Pateisinimas

81. Nematyti, kokiais pagrindais toks apribojimas galėtų būti pateisinamas. Iš esmės visi pateisinimo aspektai jau buvo patikrinti nagrinėjant bylas C-39/13 ir C-41/13³².

82. Ir tuo atveju, kai apmokestinamąjį vienetą sudaro nacionalinės dukterinės bendrovės, kurių patronuojančioji bendrovė įsteigta užsienyje, apmokestinimo kompetencijos paskirstymas valstybėms narėms nepažeidžiamas, nes konsoliduojamos tik nacionalinės bendrovės.

83. Siekis išvengti, kad į nacionalinės dukterinės bendrovės ir užsienio patronuojančiosios bendrovės nuostolius būtų atsižvelgta du kartus, negali būti pripažintas savarankišku pateisinimo pagrindu, be to, draudimu sudaryti apmokestinamąjį vienetą iš dukterinių bendrovių tam nebūtų užkirstas kelias.

84. Ir tuo atveju, kai apmokestinamąjį vienetą sudaro nacionalinės dukterinės bendrovės, kurių patronuojančioji bendrovė įsteigta užsienyje, mokesčių sistemos darnos išsaugojimas tikrai nėra tinkamas pateisinimo pagrindas. Kitaip nei tuo atveju, kai apmokestinamąjį vienetą sudaro nacionalinė patronuojančioji bendrovė ir nacionalinės antro laipsnio dukterinės bendrovės, nematyti jokių apmokestinamąjį vienetą sudarančių dukterinių įmonių tarpusavio sandorių, kurių mokesčius reikėtų neutralizuoti.

85. Dėl Nyderlandų Karalystės papildomai nurodytos piktnaudžiavimo mokesčių sistema rizikos, kad pasinaudojus apmokestinamuoju vienetu galimas rinkos vertės neatitinkantis, tačiau neapmokestinamas turto perkėlimas tarp seserinių bendrovių, dėl kurio sumažėtų užsienio patronuojančiosios bendrovės reikalavimo, nukreipto į nacionalinę seserinę bendrovę, vertė, taigi ir apmokestinimas, reikia nurodyti, kad šiuo klausimu kovos su piktnaudžiavimu priemonių gali imtis tik ta valstybė, kurioje yra užsienio patronuojančiosios bendrovės buveinė.

32 — Žr. 43 ir paskesnius punktus.

86. Be to, draudžiamo įsisteigimo laisvės apribojimo prielaida nereiškia, kad Nyderlandų Karalystė privalo suteikti specialią teisę įmonių grupei, valdančiai kapitalo dalį užsienyje, kaip teigia Vokietijos Federacinė Respublika. Juk ir įmonių grupė, turinti nacionalinę patronuojančiąją bendrovę, gali sudaryti apmokestinamąjį vienetą ir konsoliduoti seserines bendroves. Todėl užsienio patronuojančiosios bendrovės atveju įsisteigimo laisvė užtikrina tik tai, kad užsienio patronuojančioji bendrovė galėtų pasinaudoti Nyderlandų reglamentavimo teikiamais privalumais bent jau nacionalinių seserinių bendrovių atžvilgiu, jeigu ji pati negali įeiti į apmokestinamąjį vienetą.

3. Bylos C-40/13 išvada

87. Todėl byloje C-40/13 konstatuotina, kad Nyderlandų reglamentavimu, pagal kurį Nyderlanduose įsteigtos seserinės bendrovės gali sudaryti apmokestinamąjį vienetą tik tada, kai patronuojančioji bendrovė taip pat yra įsteigta Nyderlanduose arba bent jau turi ten nuolatinį padalinį, pažeidžiama įsisteigimo laisvė.

VI – Išvada

88. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į prejudicinius klausimus reikia atsakyti taip:

EB 43 straipsnį, taikomą kartu su EB 48 straipsniu, ir SESV 49 straipsnį, taikomą kartu su SESV 54 straipsniu, reikia aiškinti taip, kad jiems prieštarauja toks, kaip pagrindinėje byloje taikytinas, nacionalinis reglamentavimas, pagal kurį bendrovių pelno apmokestinimo tikslais:

- nacionalinės patronuojančiosios bendrovės ir jų nacionalinės antro laipsnio dukterinės bendrovės apmokestinamąjį vienetą gali sudaryti tik tada, kai tarpinė dukterinė bendrovė taip pat įsteigta nacionalinėje teritorijoje arba yra įsteigta kitoje valstybėje narėje, tačiau nacionalinėje teritorijoje turi nuolatinį padalinį;
- nacionalinės dukterinės bendrovės gali tarpusavyje sudaryti apmokestinamąjį vienetą tik tada, kai jų patronuojančioji bendrovė taip pat įsteigta nacionalinėje teritorijoje arba yra įsteigta kitoje valstybėje narėje, tačiau nacionalinėje teritorijoje turi nuolatinį padalinį.