

Byla C-446/03

Marks & Spencer plc

prieš

David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)

(High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„EB 43 ir EB 48 straipsniai – Pelnų mokestis – Bendrovių grupės – Mokesčių lengvata – Patronuojančių bendrovių pelnas – Dukterinių bendrovių rezidentų patirtų nuostolių išskaičiavimas – Leidimas – Dukterinių bendrovių nerezidentų kitoje valstybėje narėje patirtų nuostolių išskaičiavimas – Atsisakymas“

Generalinio advokato M. Poiares Maduro išvada, pateikta 2005 m. balandžio 7 d. I-0000

2005 m. gruodžio 13 d. Teisingumo Teismo (didžioji kolegija) sprendimas I-0000

Sprendimo santrauka

Laisvas asmenų judėjimas – ?sisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai – Pelnų mokestis – Mokesčių lengvata – Nacionalinių teisės aktai, neleidžiantys patronuojančiai bendrovei išskaičiuoti kitoje valstybėje narėje ?steigtos dukterinių bendrovių pastarojoje valstybėje patirtų nuostolių – Leistinumas – Ribos

(EB 43 ir EB 48 straipsniai)

EB 43 ir EB 48 straipsniai pagal šiuo metu galiojančių Bendrijos teisės nedraudžia valstybės narės teisės aktų, kurie neleidžia patronuojančiai bendrovei rezidentei išskaičiuoti iš savo apmokestinamojo pelno kitoje valstybėje narėje ?steigtos dukterinių bendrovių pastarojoje valstybėje patirtų nuostolių, nors šie teisės aktai suteikia tokią galimybę dukterinių bendrovių rezidentų patirtų nuostolių atžvilgiu.

Vis dėlto EB 43 ir EB 48 straipsniams prieštarauja tokios galimybės nesuteikimas patronuojančiai bendrovei rezidentei, pirma, kai dukterinė bendrovė nerezidentė išnaudojo atsižvelgimo ? nuostolius galimybes, kurias egzistuoja jos valstybėje, paprašydama mokesčio sumažinimo atitinkamais mokestiniais metais bei ankstesniais mokestiniais metais, ir, antra, kai nėra galimybės ? šiuos nuostolius atsižvelgti valstybėje, kurioje ji ?steigta, vėlesniais jos ar trečiojo asmens, būtent, kai pastarajam perleidžiama dukterinė bendrovė, verslo metais.

(žr. 59 punktą ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2005 m. gruodžio 13 d.(*)

„EB 43 ir EB 48 straipsniai – Pelno mokestis – Bendrovių grupės – Mokesčių lengvata – Patronuojančių bendrovių pelnas – Dukterinių bendrovių rezidentų patirtų nuostolių išskaičiavimas – Leidimas – Dukterinių bendrovių nerezidentų kitoje valstybėje narėje patirtų nuostolių išskaičiavimas – Atsisakymas“

Byloje C-446/03

dėl *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Jungtinė Karalystė) 2003 m. liepos 16 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2003 m. spalio 22 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Marks & Spencer plc

prieš

David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes),

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegiją pirmininkai P. Jann, C. W. A. Timmermans ir A. Rosas, teisėjai C. Gulmann (pranešėjas), A. La Pergola, J. P. Puissechot, R. Schintgen, N. Colneric, J. Klučka, U. Lohmus, E. Levits ir A. Ó Caoimh,

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

posėdžio sekretorė K. Sztranc, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2005 m. vasario 1 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Marks & Spencer plc, atstovaujamos QC G. Aaronson ir *barrister* P. Farmer,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos M. Bethell, padedamo QC R. Plender ir *barrister* D. Ewart,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos W. D. Plessing ir A. Tiemann,
- Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Boskovits, V. Kyriazopoulos, I. Pouli ir S. Trekli,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir C. Jurgensen-Mercier,
- Airijos, atstovaujamos D. J. O'Hagan, padedamo SC E. Fitzsimons ir *BL* G. Clohessy,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster, S. Terstal ir J. Van Bakel,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos A. Guimaraes-Purokoski,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Kruse,
- Europos Bendrųjų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

susipažinęs su 2005 m. balandžio 7 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su EB 43 ir EB 48 straipsnių išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas sprendžiant ginčą tarp *Marks & Spencer plc* (toliau – *Marks & Spencer*) ir Britanijos mokesčių administratoriaus dėl pastarojo atsisakymo patenkinti *Marks & Spencer* pateiktą prašymą dėl mokesčių lengvatos, siekiant iš šios bendrovės Jungtinėje Karalystėje apmokestinamojo pelno išskaičiuoti jos dukterinių bendrovių Belgijoje, Vokietijoje ir Prancūzijoje patirtus nuostolius.

Nacionalinė teisė

3 Šioje byloje taikytinos nacionalinės teisės nuostatos yra išdėstytos 1988 m. įstatyme dėl fizinių asmenų pajamų ir bendrovių pelno mokesčių (*Income and Corporation Tax Act 1988*, toliau – ICTA). Jos pateikiamos toliau atsižvelgiant į sprendime pateikti prašymą dėl prejudicinio sprendimo nurodytą informaciją.

Apmokestinimas pelno mokesčiu

4 Pagal ICTA 6 straipsnio 1 dalį ir 11 straipsnio 1 dalį pelno mokestis mokamas nuo bendrovių, steigtų Jungtinėje Karalystėje, t. y. įia vykdančių savo ūkinę veiklą per filialus ir atstovybes, pelno.

5 Pagal ICTA 8 straipsnio 1 dalį bendrovių rezidenčių pasaulinis pelnas apmokestinamas pelno mokesčiu. Pagal 11 straipsnio 1 dalį apmokestinamas pelno mokesčiu tik bendrovių nerezidenčių filialų ar atstovybių Jungtinėje Karalystėje gautas pelnas.

6 Pagal Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės su Belgijos Karalyste, Vokietijos Federacine Respublika ir Prancūzijos Respublika sudarytas mokesčių sutartis bendrovių rezidenčių užsienio filialų Jungtinėje Karalystėje ūkinę veiklą apmokestinama pelno mokesčiu, kaip bendrovių nerezidenčių, tik tuo atveju, kai minėta veikla šioje valstybėje narėje vykdoma per nuolatines buveines minėtų sutarčių prasme.

7 Mokestinio kredito sistema Jungtinėje Karalystėje yra numatyta siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo.

8 Ši sistema turi šiuos du aspektus.

9 Pirma, kai Jungtinėje Karalystėje steigta bendrovė vykdo savo ūkinę veiklą kitoje valstybėje narėje per pastarojoje steigtą filialą, šio filialo pelnas yra arba apmokestinamas Jungtinėje Karalystėje, sumažinant mokėtiną mokestį jau sumokėto kitoje valstybėje mokesčio suma, arba galima atimti pastarąjį mokestį nustatant filialo Jungtinėje Karalystėje apmokestinamąjį pelną. Filialo einamosios veiklos pelnas nustatomas remiantis Jungtinės Karalystės mokesčių taisyklėmis. Neįtraukti nuostoliai gali būti perkelti į vėlesnius verslo metus. Aplinkybų, kad nuostoliai gali būti įtraukti kitoje valstybėje narėje į filialo būsimojo pelną, neužkerta kelio tam, kad šie nuostoliai būtų įtraukti į pelną Jungtinėje Karalystėje.

10 Antra, kai Jungtinėje Karalystėje steigta bendrovė vykdo savo ūkinę veiklą kitoje valstybėje narėje per pastarojoje steigtą dukterinę bendrovę, šios dukterinės bendrovės išmokėti dividendai

yra apmokestinami Jungtinėje Karalystėje, o patronuojanti bendrovė naudojasi mokestiniais kreditais, atitinkančiais kitoje valstybėje narėje nuo pelno, pagal kurį buvo išmokėti dividendai, sumokėto mokesčio sumą, o tam tikrais atvejais atitinkančią visus išskaičiuojamus mokesčius. Kai teisės aktai dėl kontroliuojamų užsienio bendrovių netaikomi, patronuojanti bendrovė neapmokestinama už dukterinės bendrovės nerezidentės pelną ir ji negali pastarosios nuostolių traukti savo pelną.

11 Pagal ICTA 208 straipsnį Jungtinėje Karalystėje steigta patronuojančiai bendrovei išmokėti jos dukterinės bendrovės, taip pat steigtos šioje valstybėje narėje, dividendai nėra apmokestinami, priešingai nei dividendai, pervesti kitoje valstybėje narėje steigtos dukterinės bendrovės.

Bendrovių grupių nuostoliams taikoma speciali tvarka (grupės lengvata)

12 Jungtinėje Karalystėje grupės lengvatos sistema leidžia bendrovėms rezidentėms, priklausančioms vienai grupei, tarpusavyje kompensuoti nuostolius pelnu.

13 ICTA 402 straipsnis nustato:

„1. Pagal šios antraštinės dalies nuostatas ir 492 straipsnio 8 dalį veiklos nuostolių ir kitų iš pelno mokesčių išskaičiuojamą sumą mokesčių lengvata <...> 2 ir 3 dalyje numatytais atvejais bendrovės (vadinamos „bendrove perleidžia“), kuri priklauso bendrovių grupei, gali būti perleistas, o prašant kitai bendrovei (vadinamai „reikalaujančia bendrove“), priklausančiai tai pačiai bendrovių grupei, gali būti suteiktas reikalaujančiai bendrovei kaip „grupės“ mokesčių lengvata, pelno mokesčio atžvilgiu.

2. Grupės mokestinė lengvata galima pasinaudoti, jei bendrovė perleidžia ir reikalaujanti bendrovė priklauso tai pačiai bendrovių grupei <...>“

14 ICTA 403 straipsnis numato:

„1. Jei per ataskaitinius metus (finansinius metus) bendrovė patiria:

a) veiklos nuostolių <...>, nuostolių suma gali būti išskaičiuota iš bendro reikalaujančios bendrovės pelno per tą patį ataskaitinį laikotarpį pelno mokesčio tikslais, remiantis šios antraštinės dalies nuostatomis.“

15 Dėl iki 2001 m. balandžio 1 d. uždarytų sąskaitų ICTA 413 straipsnio 5 dalis nustato:

„Šioje antraštinėje dalyje vartojamas terminas „bendrovė“ apima tik Jungtinėje Karalystėje steigtus juridinius asmenis <...>“

16 Po 1998 m. liepos 16 d. Teisingumo Teismo sprendimo *ICI* (C-264/96, Rink. p. I-4695) buvo pakeisti teisės aktai, pagal kuriuos grupės lengvatos sistema nuo 2000 verslo metų taikoma pelnui ir nuostoliams, patenkantiems Jungtinės Karalystės mokesčių teisės taikymo sritį.

17 Dėl šių teisės aktų pakeitimų:

– Jungtinėje Karalystėje steigto bendrovės nerezidentės filialo nuostoliai gali būti perkelti kitai grupės bendrovei, išskaičiuojant juos iš šios bendrovės pelno, apmokestinamo Jungtinėje Karalystėje,

– grupei priklausančios Jungtinėje Karalystėje steigtos bendrovės nuostoliai gali būti perkelti filialui, išskaičiuojant juos iš šio filialo pelno, apmokestinamo Jungtinėje Karalystėje.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 18 *Marks & Spencer* yra Anglijoje ir Velse įsteigta bei registruota bendrovė. Ji yra Jungtinėje Karalystėje ir kitose valstybėse įsteigta bendrovių patronuojanti bendrovė. Ji yra viena iš pagrindinių mažmeninės prekybos drabužių, maisto produktų, namų apyvokos reikmenų ir finansinių paslaugų srityje Jungtinėje Karalystėje.
- 19 Nuo 1975 m. ji pradėjo plėtoti kitas valstybes, atidarydama parduotuvę Prancūzijoje. Dešimtojo dešimtmečio pabaigoje ji turėjo 36 valstybėse prekybos vietas, veikiančias kaip dukterinių bendrovių tinklas ar pagal frančizės sistemą.
- 20 Nuostolių augimo tendencija išryškėjo dešimtojo dešimtmečio viduryje.
- 21 2001 m. kovo mėn. *Marks & Spencer* pranešė nutraukianti savo veiklą kontinentinėje Europoje. 2001 m. gruodžio 31 d. Prancūzijoje įsteigta dukterinė bendrovė buvo perleista tretiesiems asmenims, o kitos dukterinės bendrovės, įskaitant Belgijoje ir Vokietijoje įsteigtas dukterines bendroves, nutraukė savo kinę veiklą.
- 22 Jungtinėje Karalystėje *Marks & Spencer* remdamasi ICTA 17A priedo 6 straipsniu paprašė grupės mokesčių lengvatos dėl jos Belgijoje, Vokietijoje ir Prancūzijoje įsteigta dukterinė bendrovių nuostolių per ketverius ataskaitinius metus, pasibaigusius 1998 m. kovo 31 d., 1999 m. kovo 31 d., 2000 m. kovo 31 d. ir 2001 m. kovo 31 d. Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad šalys pagrindinėje byloje susitarė dėl to, kad nuostoliai turi būti nustatomi pagal Jungtinės Karalystės mokesčių taisykles. Prašoma mokesčių administratoriaus, *Marks & Spencer* remdamasi šiomis taisyklėmis perskaityti nuostolius.
- 23 Minėtose dukterinės bendrovės savo kinę veiklą vykdo į pagrindinės buveinės valstybėje narėje. Jos neturėjo nuolatinių monų Jungtinėje Karalystėje, kurioje jos nevykdė jokios kinės veiklos.
- 24 Prašymas dėl mokesčių lengvatos buvo atmestas, kadangi grupės lengvata gali būti suteikta tik Jungtinėje Karalystėje registruotiems nuostoliams.
- 25 *Marks & Spencer* šį atmetimą apskundė *Special Commissioners of Income Tax*, kurie atmetė ieškinį.
- 26 *Marks & Spencer* pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, kuris nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1) Ar tuo atveju, kai:
- valstybės narės teisės aktai, pavyzdžiui, tokie kaip Jungtinės Karalystės teisės aktai, taikomi bendrovių grupėms, draudžia patronuojančioms bendrovėms, šios valstybės narės rezidentėms, mokesčių tikslais sumažinti savo šioje valstybėje apmokestinamąjį pelną, atimant iš jo dukterinių bendrovių, mokesčių tikslais įsteigta kitose valstybėse narėse, patirtus nuostolius, nors toks sumažinimas būtų manomas, jei šios dukterinės bendrovės mokesčių tikslais būtų įsteigtos toje pačioje valstybėje narėje kaip ir patronuojanti bendrovė,
 - patronuojančios bendrovės valstybės narė:
 - pelno mokesčių apmokestina jos teritorijoje įsteigta bendrovių bendrą pelną, įskaitant kitose valstybėse narėse įsteigta filialų pelną, patikslinant, kad specialios nuostatos leidžia išvengti

dvigubo apmokestinimo, atsižvelgiant į kitoje valstybėje narėje sumokėtą mokestį, ir kad į filialo pelną atsižvelgiama nustatant šio bendrovių apmokestinamąjį pelną,

– pelno mokesčių neapmokestina kitoje valstybėje narėje įsteigta dukterinė bendrovė nepaskirstyto pelno,

– pelno mokesčių apmokestina visų patronuojančios bendrovės pelną, gautą kaip kitose valstybėse įsteigta dukterinė bendrovė dividendus, nors šios bendrovės pelnas, gautas kaip šioje valstybėje narėje įsteigta dukterinė bendrovė dividendai, nėra apmokestinamas šiuo mokesčiu,

– suteikia mokestinį lengvatą patronuojančiai bendrovei kaip mokestinį kreditą už iš dividendų išskaičiuojamą mokestį ir už kitus nei pelno mokestis mokesčius, į kuriuos atsižvelgdamas kitose valstybėse narėse įsteigtos dukterinės bendrovės išmoka dividendus,

yra ribojimas EB 43 straipsnio, nagrinėjamo kartu su EB 48 straipsniu, prasme? Teigiamo atsakymo atveju – ar jis yra pateisinamas pagal Bendrijos teisę?

2) a) Ar tai, kad valstybės narės, kurioje yra įsteigta dukterinė bendrovė, teisės aktai tam tikrais atvejais ir tam tikromis sąlygomis leidžia traukti į šioje valstybėje apmokestinamąjį pelną visus ar dalį jos patirtų nuostolių, turi reikšmės pirmajam klausimui?

b) Teigiamo atsakymo atveju – kokią svarbą turi šios faktinės aplinkybės:

– kitoje valstybėje narėje įsteigta dukterinė bendrovė visiškai nutraukė savo ūkinę veiklą ir, nors šios valstybės narės teisės aktai tam tikromis sąlygomis leidžia išskaičiuoti nuostolius iš pelno, įrodymų, kad toks išskaičiavimas šiomis sąlygomis buvo leistas, nėra atsižvelgiama;

– kitoje valstybėje narėje įsteigta dukterinė bendrovė buvo perleista tretiesiems asmenims ir, nors šios valstybės narės teisės aktai tam tikromis sąlygomis leidžia tretiesiems asmenims įgijėjams išskaičiuoti nuostolius iš pelno, iš šios bylos aplinkybių negalima aiškiai tvirtinti, kad taip buvo;

– nuostatos, pagal kurias patronuojančios bendrovės valstybė narė atsižvelgia į Jungtinėje Karalystėje įsteigtą bendrovę nuostolius, taikomos neatsižvelgiant į tai, ar šiems nuostoliams buvo pritaikyta mokesčių lengvata kitoje valstybėje narėje?

c) Ar toks pats būtų atsakymas, jei būtų atsižvelgta į rodymų, kad valstybėje, kurioje įsteigta dukterinė bendrovė, buvo pritaikyta mokesčių lengvata dėl nuostolių, o teigiamo atsakymo atveju – ar faktas, kad mokesčių lengvata buvo pritaikyta kitai bendrovei grupei, kuriai buvo perleista ši dukterinė bendrovė, yra svarbus?

Dėl pirmojo klausimo

27 Savo pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 43 ir EB 48 straipsniai draudžia valstybės narės teisės aktus, kurie neleidžia patronuojančiai bendrovei rezidentei išskaičiuoti iš savo apmokestinamojo pelno kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės pastarojoje valstybėje patirtų nuostolių, nors šie teisės aktai suteikia tokią galimybę dukterinės bendrovės rezidentams patirti nuostolius atžvilgiu.

28 Kitaip sakant, klausimas buvo pateiktas siekiant išsiaiškinti, ar tokie teisės aktai yra įsisteigimo laisvės ribojimas, pažeidžiantis EB 43 ir EB 48 straipsnius.

29 Šiuo klausimu primintina, kad pagal nusistovėjusį teismo praktiką, nors tiesioginiams mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, tačiau šia teise jos privalo

naudotis laikydamosi Bendrijos teisės (žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.*, C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 37 punktų ir minėtų teismo praktikų).

30 Įsisteigimo laisvė, kuri EB 43 straipsnis pripažįsta Bendrijos piliečiams, kuri apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ją verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones toms pačioms sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, pagal EB 48 straipsnį apima kurti pagal valstybės narės teisę ir Bendrijoje turinti savo registruotas būstines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą bendrovių teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterines bendroves, filialus ir atstovybes (žr. 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 35 punktų).

31 Nors nuostatos dėl įsisteigimo laisvės yra skirtos užtikrinti naudojimusi priimančiojoje valstybėje narėje toms pačioms teisėmis kaip ir nacionaliniai subjektai, jos taip pat draudžia, kad kilmės valstybė savo piliečiams ar pagal jos teisės aktus steigtoms bendrovoms ribotų įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje (žr. minėto sprendimo *ICI* 21 punktų).

32 Grupės lengvata, pavyzdžiui, kaip nagrinėjamoji pagrindinė byloje, yra mokesčių lengvata atitinkamą bendrovę atžvilgiu. Pagreitinant nuostolingai veikiančių bendrovių nuostolių likvidavimą, įskaičiuojant juos į kitos grupės bendrovės pelną, pastarajai suteikiama finansinė nauda.

33 Atsisakymas suteikti tokią lengvatą kitoje valstybėje narėje steigtos dukterinės bendrovės, kuri nevykdo jokios kinės veiklos patronuojančios bendrovės valstybėje narėje nuostolių atžvilgiu, riboja pastarosios įsisteigimo laisvę, atgrasant nuo dukterinių bendrovių steigimo kitose valstybėse narėse.

34 Taip pat tai yra įsisteigimo laisvės ribojimas EB 43 ir EB 48 straipsnių prasme, kadangi mokesčių prasme yra suteikiamas skirtingas nuostolių, patirtų dukterinės bendrovės rezidentams, ir nuostolių, patirtų dukterinės bendrovės nerezidentams, traktavimas.

35 Panašūs apribojimai gali būti leistini, jeigu jais būtų siekiama Sutarties atitinkančio tikslo ir jie būtų pateisinami privalomais bendro intereso pagrindais. Tačiau net tokiu atveju ši apribojimų taikymas turi būti tinkamas užtikrinti atitinkamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas yra būtina jam pasiekti (žr. šiuo klausimu 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Futura Participations ir Singer*, C-250/95, Rink. p. I-2471, 26 punktų ir 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rink. p. I-2409, 49 punktų).

36 Jungtinė Karalystė ir kitos valstybės narės, kurios pateikė savo pastabas nagrinėjant šią bylą tvirtina, kad dukterinės bendrovės rezidentams ir dukterinės bendrovės nerezidentams nėra panašioje mokestinėje situacijoje grupės lengvatos sistemos, pavyzdžiui, kaip nagrinėjamoji pagrindinė byloje, atžvilgiu. Atsižvelgiant į teritoriškumo principą, taikomą ir tarptautinėje, ir Bendrijos teisėje, valstybė narė, kurioje steigta patronuojanti bendrovė, neturi kompetencijos mokesčių srityje dukterinių bendrovių nerezidentų atžvilgiu. Dėl pastarųjų pasakytina, kad kompetencija mokesčių srityje iš esmės pagal prastą pasidalinimą šioje srityje priklauso valstybei, kurios teritorijoje yra steigtos ir vykdo savo kinę veiklą dukterinės bendrovės.

37 Šiuo klausimu konstatuotina, kad mokesčių teisėje apmokestinamųjų asmenų sistiegimo vieta gali būti faktorius, galintis pateisinti nacionalines taisykles, kurios nustato skirtingą apmokestinamųjų asmenų rezidentų ir apmokestinamųjų asmenų nerezidentų traktavimą. Vis dėlto sistiegimo vieta ne visada yra šis skirtingumas pateisinantys faktorius. Iš tikrųjų pripažinimas, kad valstybė, kurioje steigta bendrovė, gali laisvai taikyti skirtingą traktavimą dėl to, kad bendrovės pagrindinė buveinė yra kitoje valstybėje narėje, panaikintų EB 43 straipsnio veiksmingumą (žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 270/83, Rink. p. 273, 18 punktą).

38 Kiekvienu konkrečiu atveju reikia išsiaiškinti, ar mokesčių lengvatos taikymas tik apmokestinamiesiems asmenims rezidentams yra pagrįstas tinkamais objektyviais veiksniais, galinčiais pateisinti skirtingą traktavimą.

39 Tokiu atveju, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pripažintina, kad valstybė narė, kurioje yra steigta patronuojanti bendrovė, apmokestindama bendrovės rezidentų pasaulinį pelną, o bendrovės nerezidentų tik pelną, gautų minėtoje valstybėje, veikia pagal tarptautinės mokesčių teisės teritoriškumo principą, pripažintą ir Bendrijos teisės (žr. minėto Sprendimo *Futura Participations ir Singer* 22 punktą).

40 Vis dėlto aplinkybė, kad ji neapmokestina jos teritorijoje steigtą patronuojančią bendrovės dukterinę bendrovės nerezidentų pelno, nepateisina grupės lengvatos taikymo tik bendrovės rezidentų patirtą nuostolį atžvilgiu.

41 Norint vertinti, ar ribojimas yra pateisinamas, reikia išnagrinėti plėtros pasekmes be lengvatos, pavyzdžiui, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje.

42 Šiuo klausimu Jungtinė Karalystė ir kitos valstybės narės, kurios pateikė pastabas, nurodo tris pateisinančius veiksnius.

43 Pirmiausiai pelnas ir nuostoliai mokesčių srityje yra dvi to paties medalio pusės, kurios turėtų būti vertinamos simetriškai mokesčių sistemoje tam, kad išsaugotų apmokestinimo galios pusiausvyrą tarp atskirų suinteresuotų valstybių narių. Antra, jei nuostolius būtų atsižvelgta patronuojančios bendrovės valstybėje narėje, atsirastų dvigubo panaudojimo rizika. Galiausiai trečia, jei nuostolius nebūtų atsižvelgta valstybėje narėje, kurioje yra steigta dukterinė bendrovė, atsirastų mokesčių slėpimo rizika.

44 Dėl pirmo pateisinančio veiksnio primintina, kad mokesčių plaukų sumažėjimas negali būti laikomas privalomuoju bendro intereso pagrindu, kuriuo galima pagrįsti pagrindinei laisvei prieštaraujančią priemonę (žr. 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 49 punktą ir minėtą teismo praktiką).

45 Vis dėlto, kaip teisingai pažymi Jungtinė Karalystė, apmokestinimo galios pasidalinimo tarp valstybių narių išsaugojimas gali lemti privalomai vienoje iš šių valstybių steigtą bendrovės kinei veiklai tik pastarosios valstybės fiskalinę taisyklę taikymą tiek pelnui, tiek nuostoliams.

46 Iš tikrųjų bendrovėms suteikta galimybė pasirinkti, kur turėtų būti atsižvelgta į jį nuostolius – ar valstybėje narėje, kurioje jos yra steigtos, ar kitoje valstybėje narėje, – sukeltų didelį pavojų apmokestinimo galios pusiausvyrai tarp valstybių narių, kadangi apmokestinimo bazę perkeltų nuostolį dydžiu padidėtų pirmoje valstybėje ir sumažėtų antroje.

47 Dėl antro pateisinančio veiksnio, pagrįsto nuostolį dvigubo panaudojimo rizika, pripažintina, kad valstybės narės turi galėti tam užkirsti kelią.

48 Tokia rizika iš tikrųjų atsiranda, kai grupės lengvata apima ir dukterinę bendrovę

nerezidentų nuostolius. To išvengiama nustatant normą, draudžiant neapmokestinti šių nuostolių.

49 Pagaliau dėl trečio pateisinančio veiksnio, pagrįsto mokesčių slėpimo rizika, pripažintina, kad dėl galimybės perkelti dukterinės bendrovės nerezidentų nuostolius bendrovei rezidentei atsiranda rizika, kad nuostolių perkėlimas bendrovei grupės viduje bus organizuojamas taip, kad visi nuostoliai būtų perkeltami bendrovėms, kurios steigtos valstybės narėse, taikančiose didžiausią mokesčių tarifą ir kuriose nuostolių vertę mokestiniu požiūriu yra didžiausia.

50 Atsisakymas leisti pasinaudoti grupės lengvata dėl dukterinės bendrovės nerezidentų patirtų nuostolių užkerta kelią tokiems veiksams, kurie gali būti paveikti didelio skirtingose valstybės narėse taikomo mokesčių tarifo skirtumo.

51 Atsižvelgiant į šiuos tris pateisinančius veiksnius bendrai, pažymėtina, kad ribojantys teisės aktai, pavyzdžiui, kaip nagrinjamieji pagrindinėje byloje, pirma siekia teisėtų tikslų, suderinamų su Sutartimi ir išplaukiančių iš privalomojo bendro intereso pagrindo, ir antra, yra skirti užtikrinti minėtų tikslų gyvendinimą.

52 Šis nagrinjimas nėra susijęs su nuorodomis, esančiomis antrojoje pirmo klausimo dalyje, dėl Jungtinėje Karalystėje taikomos sistemos:

- šioje valstybėje narėje steigtos bendrovės užsienio filialo pelnui ir nuostoliams,
- šioje valstybėje narėje steigtai bendrovei kitoje valstybėje narėje steigtos dukterinės bendrovės išmokėtiems dividendams.

53 Vis dėlto turi būti patikrinta, ar ribojanti priemonė neperžengia būtinumo minėtiems tikslams pasiekti ribą.

54 Iš tikrųjų *Marks & Spencer* ir Komisija tvirtino, kad galėtų būti numatytos mažiau ribojančios priemonės nei bendras atsisakymas taikyti grupės lengvatą. Kaip pavyzdį jos nurodė galimybą susieti galimybę pasinaudoti mokesčių lengvata su sąlyga, kad užsienio dukterinė bendrovė visiškai pasinaudojo galimybėmis, suteiktomis jos valstybėje narėje dėl atsižvelgimo į nuostolius. Jos taip pat nurodė galimybę susieti pasinaudojimą lengvata su sąlyga, kad bendrovės, pasinaudojusios grupės lengvata, apmokestinamąjį pelną iš naujo būtų traukti vėlesnė dukterinės bendrovės nerezidentų tokio paties dydžio pelną, kokie anksčiau buvo traukti nuostoliai.

55 Šiuo klausimu Teisingumo teismas mano, kad pagrindinėje byloje nagrinjama ribojanti priemonė peržengia ribas, būtinas pagrindiniams tikslams pasiekti, kai:

- dukterinė bendrovė nerezidentė išnaudojo atsižvelgimo į nuostolius galimybes, kurias egzistuoja jos valstybėje, paprašydama mokesčių sumažinimo atitinkamais mokestiniais metais bei ankstesniais mokestiniais metais, tam tikrais atvejais perkeldama šiuos nuostolius trečiajam asmeniui ar įskaičiuodama minėtus nuostolius į dukterinės bendrovės ankstesnį verslo metų pelną, ir
- nėra galimybės užsienio dukterinės bendrovės nuostolius atsižvelgti valstybėje, kurioje ji steigta, vėlesniais jos ar trečiojo asmens, kai pastarajam perleidžiama dukterinė bendrovė, verslo metais.

56 Todėl, kai valstybėje narėje, kurioje ji įsteigta, patronuojanti bendrovė rodo mokesį? administratoriui, kad yra vykdytos šios sąlygos, atsisakymas leisti jai išskaičiuoti iš savo šioje valstybėje narėje apmokestinamojo pelno dukterinės bendrovės nerezidentės patirtus nuostolius, prieštarauja EB 43 ir EB 48 straipsniams.

57 Šiuo klausimu taip pat svarbu patikslinti, kad valstybės narės gali laisvai priimti ar išlaikyti taisykles, siekiančias užkirsti kelią pasinaudoti mokestine lengvata visiškai dirbtiniais veiksmais, kurių tikslas – apeiti ar išvengti nacionalinių mokesčių įstatymų veikimo (žr. šiuo klausimu minėto sprendimo *ICI* 26 punktą ir minėto sprendimo *de Lasteyrie du Saillant* 50 punktą).

58 Be to, tam, kad būtų galima nustatyti kitas mažiau ribojančias priemones, šios priemonės bet kuriuo atveju turi būti patvirtintos suderintose taisyklėse, patvirtintose Bendrijos teisės akto leidžiu.

59 Todėl pirmą klausimą reikia atsakyti taip: EB 43 ir EB 48 straipsniai pagal šiuo metu galiojančią Bendrijos teisę nedraudžia valstybės narės teisės akto, kurie neleidžia patronuojančiai bendrovei rezidentei išskaičiuoti iš savo apmokestinamojo pelno kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės pastarojoje valstybėje patirtų nuostolių, nors šie teisės aktai suteikia tokią galimybę dukterinės bendrovės rezidentės patirtų nuostolių atžvilgiu. Vis dėlto EB 43 ir EB 48 straipsniams prieštarauja nesuteikimas tokios galimybės patronuojančiai bendrovei rezidentei, pirma, kai dukterinė bendrovė nerezidentė išnaudojo atsižvelgimo į nuostolius galimybes, kurios egzistuoja jos valstybėje, paprašydama mokesčio sumažinimo atitinkamais mokestiniais metais bei ankstesniais mokestiniais metais, ir, antra, kai nėra galimybės šiuos nuostolius atsižvelgti valstybėje, kurioje ji įsteigta, vėlesniais jos ar trečiojo asmens, būtent, kai pastarajam perleidžiama dukterinė bendrovė, verslo metais.

Dėl antro klausimo

60 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmą klausimą, į antrą klausimą atsakyti nereikia.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

61 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

EB 43 ir EB 48 straipsniai pagal šiuo metu galiojančią Bendrijos teisę nedraudžia valstybės narės teisės akto, kurie neleidžia patronuojančiai bendrovei rezidentei išskaičiuoti iš savo apmokestinamojo pelno kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės pastarojoje valstybėje patirtų nuostolių, nors šie teisės aktai suteikia tokią galimybę dukterinės bendrovės rezidentės patirtų nuostolių atžvilgiu. Vis dėlto EB 43 ir EB 48 straipsniams prieštarauja nesuteikimas tokios galimybės patronuojančiai bendrovei rezidentei, pirma, kai dukterinė bendrovė nerezidentė išnaudojo atsižvelgimo į nuostolius galimybes, kurios egzistuoja jos valstybėje, paprašydama mokesčio sumažinimo atitinkamais mokestiniais metais bei ankstesniais mokestiniais metais, ir, antra, kai nėra galimybės šiuos nuostolius atsižvelgti valstybėje, kurioje ji įsteigta, vėlesniais jos ar trečiojo asmens, būtent, kai pastarajam perleidžiama dukterinė bendrovė, verslo metais.

Parašai.

* Proceso kalba: angl?.