

GENERALINIS ADVOKATAS

JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2012 m. balandžio 19 d.(1)

Byla C-18/11

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

prieš

Philips Electronics UK Ltd

(*Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber* (Jungtinis Karalystis) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„?sisteigimo laisvė – Nacionalinis mokesčių teisės aktas – Pelno mokestis – Grupės mokesčių lengvata – Draudimas bendrovės nerezidentų nuolatinio padalinio nuostolius perkelti tam pačiam konsorciui priklausantiai bendrovei rezidentei“

I – ?žanga

1. Teisingumo Teismas jau trečią kartą nagrinėja Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės teisės aktą, reglamentuojantį grupės mokesčių lengvatą („group relief“). Pagal šį teisės aktą nuostolius leidžiama perkelti kitai to paties koncerno ar konsorciumo bendrovei. Nuostoliai gali būti perkelti ten, kur jais geriausia „pasinaudoti“ mokant mokesčius. Taigi, nustatant mokesčius, koncernas arba konsorciumas traktuojamas kaip viena ?mon?.
2. Taip pat trečią kartą Teisingumo Teismui pateikiamas klausimas, ar tai, kad šis teisės aktas netaikomas kai kuriems apmokestinamiesiems asmenims, suderinama su ?sisteigimo laisve. Teisingumo Teismas jau yra nagrinėjęs jo netaikymą užsienyje ?steigtoms dukterinėms bendrovėms(2) ir nacionalinėms kontroliuojančiosioms bendrovėms, kurios valdo daugiausia užsienyje ?steigtas dukterines bendroves(3).
3. Šiuo atveju kalbama apie konsorcią, kurio dalyvų yra Didžiosios Britanijos ir Nyderlandų bendrovės. Jungtinėje Karalystėje ?steigtas Nyderlandų bendrovės filialas siekia savo nuostolius perkelti Didžiosios Britanijos bendrovei. Didžiosios Britanijos mokesčių administratorius to neleidžia, nes, nors nuostoliai atsirado Jungtinėje Karalystėje, ? juos galima atsižvelgti ir apmokestinant Nyderlanduose esančią bendrovės buveinę.

II – Teisinis pagrindas

4. Jungtinėje Karalystėje bendrovės apmokestinamos pelno mokestiu. Byloje minimais 2001–2004 metais jis buvo reglamentuojamas 1988 m. Pajamų ir pelno mokestių įstatyme (*Income and Corporation Taxes Act 1988*, toliau – PPM).

5. Pelno mokestį Jungtinėje Karalystėje nuo viso pelno privalo mokėti bendrovės rezidentės. Bendrovės, turinčios buveinę ne Jungtinėje Karalystėje, pelno mokestį moka tik nuo pelno, kurį gauna Jungtinėje Karalystėje esantis jų nuolatinis padalinys.

6. Šios nuostatos atitinka Jungtinės Karalystės ir Nyderlandų Karalystės sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, kurios 7 straipsnyje, be kita ko, nustatyta:

„1. Kiekvienos iš Šalių įmonės pelną apmokestina tik ta Šalis, išskyrus tuos atvejus, kai įmonė kitoje Šalyje vykdo savo kinę veiklą per joje esantį nuolatinį padalinį. Tokiu atveju kitoje Šalyje pelno mokestiu įmonės pelnas gali būti apmokestinamas tik tiek, kiek jis priskiriamas tam nuolatiniam padaliniiui.“

7. Jungtinėje Karalystėje atsiradusius nuostolius ir nacionalinės bendrovės, ir užsienio bendrovės nuolatiniai padaliniai gali perkelti į ankstesnius ar vėlesnius mokestinius laikotarpius.

8. Be to, PPM 402 straipsnio 1 dalyje reglamentuojamas nuostolių perkėlimas kitiems apmokestinamiesiems asmenims, pasinaudojant vadinamąja grupės mokestių lengvata:

„1. Pagal šio skyriaus nuostatas ir 492 straipsnio 8 dalį veiklos nuostolių ir kitų iš pelno mokestių išskaičiuojamą sumą mokestių lengvatų 2 ir 3 dalyje numatytais atvejais bendrovė („bendrovė perleidžia“) kitos bendrovės prašymu („prašančioji bendrovė“) gali perleisti pastarajai teisę į pelno mokestio lengvatą, vadinamą „grupės mokestių lengvata“.“

9. Atsižvelgiant į bendrovės perleidžios ir prašančiosios bendrovės santykį, paprašyti pritaikyti grupės mokestių lengvatą galima pateikiant arba koncerno prašymą, arba konsorciumo prašymą.

10. Jei bendrovė perleidžia nėra Jungtinės Karalystės rezidentė, pagal 403D straipsnį grupės mokestių lengvatai taikoma ši speciali nuostata:

„1. Šio skyriaus tikslais nustatant per ataskaitinį laikotarpį perleistiną pagal grupės mokestių lengvatą bendrovės nerezidentės veiklos nuostolius ar kitą perleistiną sumą dydį, jokie nuostoliai ar kitokia suma neturi būti vertinami kaip perleistini, išskyrus, kai jie:

a) yra priskirtini tos bendrovės atitinkamo laikotarpio veiklos pajamoms ir pelnui, kurie pelno mokestio tikslais yra ar (prireikus) būtų traukiami apskaičiuojant to laikotarpio bendrovės apmokestinamąjį pelną;

b) nėra priskirtini bendrovės veiklai, kuri tuo laikotarpiu neapmokestinama pelno mokestiu pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo mechanizmus; ir

c) kai jokia

(i) nuostolių ar kitos sumos dalis arba

(ii) sumos, trauktos į jų skaičiavimą, dalis

neatitinka ar nėra išreikšta suma, kuri užsienio mokesčių tikslais yra (bet kuriuo laikotarpiu) atskaitoma ar kitaip atlyginama iš bendrovės ar kito asmens ne Jungtinėje Karalystėje gyto pelno.

<...>

3. Šiame straipsnyje bet kurio asmens „ne Jungtinėje Karalystėje gautas pelnas“ yra sumos, kurios:

a) užsienio mokesčių tikslais yra laikomos to asmens pelnu, pajamomis ar kapitalo vertės padidėjimu, kurie (vykdžius atskaitymus) apmokestinami šiuo mokesčiu; ir

b) nesusijusios su (to arba bet kurio kito asmens) bendruoju pelnu ir į jį neįtrauktos bet kuriuo ataskaitiniu laikotarpiu,

arba sumos, įtrauktos į tokios sumos apskaičiavimą.

<...>

9. Šiame straipsnyje tvirtinta sūvoka „užsienio mokesčiai“ reiškia bet kuriuos pagal štatymų mokėtinus mokesčius už Jungtinės Karalystės ribas, kurie:

a) taikomi pajamoms ir atitinka Jungtinės Karalystės pajamų mokestį; ar

b) taikomi pajamoms arba apmokestinamam kapitalo vertės padidėjimui, arba abiem ir atitinka Jungtinės Karalystės pelno mokestį;

<...>“

III – Faktinės aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

11. Pagrindinėje byloje nagrinėjamas pelno mokestis, kurį už 2001–2004 metus Jungtinei Karalystei yra skolinga *Philips Electronics UK Ltd* (toliau – apmokestinamasis asmuo).

12. Jungtinėje Karalystėje reziduojantis apmokestinamasis asmuo, pateikdamas mokesčių deklaracijas, minėtis metais įvairiuose konsorciumo prašymuose prašė pritaikyti grupės mokesčių lengvatą – paskutinį kartą 2009 m. liepos 9 d. Buvo siekiama kitos bendrovės nuostolius, siekiančius apie 64 mln. GBP, perkelti apmokestinamajam asmeniui ir taip sumažinti jo mokėtiną pelno mokestį. Šiuos nuostolius patyrė Jungtinėje Karalystėje steigta Nyderlandų bendrovė *LG Philips Displays Netherlands BV* (toliau – *LG.PD Netherlands*) filialas.

13. *LG.PD Netherlands* priklauso grupei, kuri yra Nyderlandų ir Pietų Korėjos bendrovių konsorciumas. Nyderlandų bendrovė yra apmokestinamojo asmens patronuojanti bendrovė. Pagrindinėje byloje laikytina, kad šis *LG.PD Netherlands* ir apmokestinamojo asmens ryšys iš esmės suteikia teisę į grupės mokesčių lengvatą(4).

14. Perkelti *LG.PD Netherlands* filialo Jungtinėje Karalystėje nuostolius apmokestinamajam asmeniui abi bendrovės sutarė sutartyje, kurioje numatyta *LG.PD Netherlands* mokėti atlygą. 2006 m. sausio 27 d. *LG.PD Netherlands* buvo iškelta bankroto byla.

15. Pagrindinėje byloje ginčas vyksta dėl to, ar Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius gali atsisakyti suteikti grupės mokesčių lengvatą motyvuodamas tuo, kad šis perkeliameis nuostolius iš esmės atsižvelgiama apmokestinant *LG.PD Netherlands* Nyderlanduose ir dėl to yra nevykdyta PPM 403D straipsnio 1 dalies c punkto sąlyga. Apmokestinamasis asmuo laikosi pozicijos, kad ši nuostata pažeidžia šios sistemos laisvę.

16. Tokiomis aplinkybėmis *Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber* nutarė pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Jeigu valstybės narė (pavyzdžiui, Jungtinės Karalystės) šios mokesčių bazės traukia bendrovę, kuri steigta kitoje valstybėje narėje (pavyzdžiui, Nyderlanduose) ir kuri yra rezidentė mokesčių tikslais, pelną ir nuostolius tiek, kiek pelnas yra susijęs su Nyderlandų bendrovės vykdoma komercine veikla Jungtinėje Karalystėje per šioje valstybėje steigto nuolatinio padalinio, ar valstybės narės subjekto šios sistemos laisvės apribojimą Jungtinėje Karalystėje, kaip tai suprantama pagal SESV 49 straipsnį (buvęs EB 43 straipsnis), sudaro tai, kad Jungtinės Karalystės draudžia pasinaudoti grupės mokesčių lengvata, perkeliant ne Jungtinėje Karalystėje reziduojančios bendrovės nuostolius, patirtus vykdomą veiklą Jungtinėje Karalystėje per šioje valstybėje steigto nuolatinio padalinio, Jungtinėje Karalystėje steigtai bendrovei, kai ši nuostolių dalis ar kita su nuostolių apskaitavimu susijusi suma „atitinka arba išreiškia sumą, kuri užsienio mokesčių tikslais (bet kuriuo laikotarpiu) yra atskaitoma ar kitaip atlyginama iš bendrovės ar kito asmens užsienyje [„ne JK uždirbtas pelnas“] uždirbto pelno“, kitaip tariant, leidžia Jungtinėje Karalystėje steigto nuolatinio padalinio Jungtinėje Karalystėje patirtus nuostolius perkelti tik tais atvejais, kai yra aišku, kad teikiant prašymą nėra jokių galimybių išskaityti ar kitaip atlyginti nuostolius kitoje valstybėje nei Jungtinės Karalystės (įskaitant kitą valstybę narę, pavyzdžiui, Nyderlandus), nurodant, kad nepakanka, jog dėl užsienyje galimos mokesčių lengvatos nebuvo kreiptasi, kai analogiškas apribojimas netaikomas Jungtinėje Karalystėje reziduojančiai bendrovei perkeliant šioje valstybėje patirtus nuostolius?

2. Jeigu pirmasis klausimas būtų atsakyta teigiamai, ar toks apribojimas gali būti pateisinamas:

- a) išimties tvarka dėl būtinybės išvengti atsižvelgimo į nuostolius du kartus; ar
- b) išimties tvarka dėl būtinybės apsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos paskirstymą tarp valstybių narių; ar
- c) dėl būtinybės apsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos paskirstymą tarp valstybių narių ir kartu dėl būtinybės išvengti atsižvelgimo į nuostolius du kartus?

3. Jeigu antrasis klausimas būtų atsakyta teigiamai, ar toks apribojimas gali būti proporcingas, atsižvelgiant į šį pateisinimą ar pateisinimus?

4. Jei Nyderlandų bendrovės teisė apribojimas nėra pateisinamas arba jei apribojimas nėra proporcingas, atsižvelgiant į kokį nors pateisinimą, ar pagal Europos Sąjungos teisę Jungtinės Karalystės privalo suteikti Jungtinės Karalystės bendrovei gynybos priemones, pavyzdžiui, teisę reikalauti grupės mokesčių lengvatos dėl gauto pelno?

17. Per procesą Teisingumo Teisme rašytines pastabas pateikė apmokestinamasis asmuo, Danijos vyriausybė, Jungtinės Karalystės vyriausybė bei Europos Komisija, kurie dalyvavo ir Teisingumo Teismo posėdyje.

IV – Teisinis vertinimas

18. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo išaiškinti šios sistemos laisvės

s?vok?. Atlikdama vertinim? remsiuosi EB 43 straipsniu, nes SESV 49 straipsnis pagrindin?je byloje netaikytinas(5). Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo klausimus suprantu taip, kad jie susij? su EB 48 straipsnio, pagal kur? tam tikros bendrov?s prilyginamos EB 43 straipsnyje minimiems fiziniams asmenims, taikymu.

19. Klausimai, susij? su ?sisteigimo laisv?s aiškinimu, pagr?sti. ?sisteigimo laisv? nagrin?jamu atveju yra taikytina pagrindin? laisv?. Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad nuolatinio padalinio suk?rimas kitoje valstyb?je nar?je ir kontroliavimas patenka ? EB 43 straipsnio materialin? taikymo srit?(6). Nagrin?jamu atveju kalbama apie Nyderland? bendrov? ir teis? perkelti nuostolius Jungtin?je Karalyst?je turimam filialui. Pagal mokes?i? teis?s aktus toks filialas ?eina ? nuolatinio padalinio s?vok?(7).

20. Taigi, reikia išsiaiškinti, ar užsienio bendrov?s teis?s perkelti nuostolius šalyje esan?iam nuolatiniam padaliniui (filialui) ribojimas neprieštarauja ?sisteigimo laisvei.

A – D?l pirmojo prejudicinio klausimo: ?sisteigimo laisv?s ribojimas

21. Remdamasi prejudiciniais klausimais pirmiausia išnagrin?siu, ar tokia nuostata, kaip antai PPM? 403D straipsnio 1 dalies c punktas, neriboja ?sisteigimo laisv?s. Pagal šį nuostat? užsienio bendrov?s nuolatinio padalinio, esan?io Jungtin?je Karalyst?je, nuostoli? negalima perkelti pasinaudojant grup?s mokes?i? lengvata, jei nuostoliai užsienio mokes?i? tikslais gali b?ti atskaitomi ar kitaip atlyginami iš užsienyje gauto pelno.

22. Remiantis nusistov?jusia teismo praktika, tiesioginis apmokestinimas priklauso valstybi? nari? kompetencijai, ta?iau pastarosios tur?t? j? ?gyvendinti laikydamosi S?jungos teis?s(8). Šiuo aspektu reik?t? pabr?žti, kad pagal S?jungos teis? valstyb?s nar?s, reglamentuodamos pelno mokest?, iš esm?s n?ra ?pareigos taikyti grup?s mokes?i? lengvatos nuostoli? atveju, kaip tai yra numatyta Jungtin?s Karalyst?s ?statymuose. Juk mokes?i? sistemos koncepcijos nustatymas priklauso kiekvienai valstybei narei(9). Ta?iau jei valstyb? nar? toki? teis? numato, ši teis? neturi prieštarauti pagrindin?ms S?jungos laisv?ms, šiuo atveju ypa? ?sisteigimo laisvei.

23. Bendrovi? ?sisteigimo laisv? ?tvirtinta EB 43 ir 48 straipsniuose. Teisingumo Teismas, apibendrindamas šį nuostat? turin?, padar? išvad?, kad bendrov?s, turin?ios buvein? vienoje Bendrijos valstyb?je nar?je, turi teis? vykdyti savo veikl? kitoje valstyb?je nar?je per dukterin? bendrov?, filial? ar atstovyb?(10).

24. Be to, kadangi EB 43 straipsnio 1 dalies antras sakiny s aiškiai palieka ?kio subjektams galimyb? laisvai pasirinkti tinkam? teisin? form? vykdant savo veikl? kitoje valstyb?je nar?je, šis laisvas pasirinkimas priiman?ioje valstyb?je nar?je neturi b?ti ribojamas diskriminacin?mis mokes?i? nuostatomis(11). Laisv? pasirinkti tinkam? teisin? form? vykdant savo veikl? kitoje valstyb?je nar?je taip pat reiškia, kad bendrov?s, kuri? buvein? yra valstyb?je nar?je, gali atidaryti padalin? kitoje valstyb?je nar?je, kad gal?t? joje vykdyti savo veikl? tokiomis pa?iomis s?lygomis, kokios taikomos dukterin?ms bendrov?ms(12).

25. Ši teismo praktika iš esm?s reiškia, kad užsienio bendrov?s turi teis? vykdyti veikl? priiman?ioje valstyb?je nar?je tokiomis pa?iomis s?lygomis, kaip ir tos šalies bendrov?s. Be to, priiman?ioji valstyb? nar? negali remtis tuo, kad užsienio bendrov? neva gali išvengti galimo nepalankaus nevienodo poži?rio pasirinkusi kit? veiklos priiman?ioje valstyb?je nar?je teisin? form?: pvz., dukterin? bendrov? vietoj filialo(13).

1. Nepalankus nevienodas vertinimas

26. Nagrin?jamu atveju matyti nevienodas nacionalini? ir užsienio bendrovi?, vykdan?i?

savarankišk? veikl? Jungtin?je Karalyst?je, vertinimas.

27. Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? pati pripaž?sta, kad pagal mokes?i? teis?s aktus, reglamentuojan?ius grup?s mokes?i? lengvat?, nacionalin?s bendrov?s ir užsienio bendrov?s, Jungtin?je Karalyst?je turin?ios nuolatin? padalin?, traktuojamos skirtingai. Tik užsienyje reziduojan?ioms bendrov?ms taikomos specialios s?lygos, numatytos PPM? 403D straipsnio 1 dalyje.

28. Viena ši? s?lyg? pagal min?tos nuostatos c punkt? yra ta, kad užsienio bendrov?s Jungtin?je Karalyst?je turimo nuolatinio padalinio nuostolius perkelti gali tik tuomet, jeigu j? negalima panaudoti užsienio mokes?io tikslais. Jungtin?s Karalyst?s bendrov?ms rezident?ms tokia s?lyga netaikoma.

29. D?l nevienodo vertinimo užsienio bendrov?s patiria mažiausiai du neigiamus dalykus. Pirma, joms tampa sunkiau sudaryti konsorcium? su Jungtin?s Karalyst?s bendrov?mis. Pastarosios – d?l to, kad prireikus užsienio bendrovi? Jungtin?je Karalyst?je esan?i? nuolatini? padalini? nuostoli? negalima perkelti – sandorius linkusios sudaryti veikiau dalyvaudamos konsorciame su kitomis Jungtin?s Karalyst?s bendrov?mis, nes joms šie apribojimai netaikomi. Antra, užsienio bendrov? patiria tiesiogini? nepatogum? d?l to, kad jai neleidžiama perkelti nuostoli?. Iš užsienio bendrov?s – pavyzdžiui, nagrin?jamu atveju – atimama galimyb? iš bendrov?s, kuriai nuostoli? perk?limas atneša naudos, gauti už tai atlyg?.

30. Kaip jau min?ta, iš teismo praktikos taip pat išplaukia, kad priiman?ioji valstyb? nar? negali remtis tuo, jog užsienio bendrov?s gali išvengti nepatogum? veikl? priiman?ioje valstyb?je nar?je vykdydamos kaip dukterin?s bendrov?s, o ne kaip filialai. *LG.PD Netherlands* dukterin?s bendrov?s, esan?ios Jungtin?je Karalyst?je, nuostoliams perkelti jokie apribojimai neb?t? taikomi. Ta?iau užsienio bendrov?s turi visišk? laisv? rinktis, ar ?sisteigimo teise Jungtin?je Karalyst?je pasinaudoti ?steigiant filial?, ar dukterin? bendrov?.

2. Objektyviai panaši situacija

31. Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? ? tai atsako, kad nacionalin?s bendrov?s ir užsienio bendrov?s, Jungtin?je Karalyst?je turin?ios filial?, situacija apmokestinimo poži?riu n?ra objektyviai panaši. Jos tvirtinimu, nacionalin?s bendrov?s atveju apmokestinamos visos jos pajamos, o užsienio bendrov?s atveju – tik jos Jungtin?je Karalyst?je turimo nuolatinio padalinio pajamos.

32. Iš ties? pagal nusistov?jusi? teismo praktik? diskriminacija gali atsirasti tik tada, kai panašioms situacijoms taikomos skirtingos taisykl?s arba kai ta pati taisykl? taikoma skirtingoms situacijoms(14). Tod?l nevienodas vertinimas su ?sisteigimo laisv? reglamentuojan?iomis Sutarties nuostatomis suderinamas tik tuomet, kai jis susij?s su situacijomis, kurios yra objektyviai skirtingos. Ar situacijos objektyviai panašios, turi b?ti vertinama atsižvelgiant ? tiksl?, kurio siekiama aptariamomis nacionalin?s teis?s nuostatomis(15).

33. Pagal nusistov?jusi? teismo praktik? tiesiogini? mokes?i? srityje rezident? ir nerezident? situacija paprastai n?ra panaši(16). Ta?iau Teisingumo Teismas dar *Sprendime Marks & Spencer* yra nustat?s, kad kiekvienu konkre?iu atveju reikia išsiaiškinti, ar mokes?i? lengvatos taikymas tik apmokestinamiesiems asmenims rezidentams yra pagr?stas tinkamais objektyviais veiksniais(17). Tod?l jei taikant nagrin?jam? apmokestinim? n?ra joki? objektyvi? situacijos skirtum?, kurie pateisint? skirting? ?vairi? kategorij? apmokestinam?j? asmen? vertinim?, tai yra apribojimas(18).

34. Teisingumo Teismas daug kart? yra nusprend?s, kad bendrov? rezident? ir bendrov? nerezident?, šalyje veikian?ios per nuolatin? padalin?, mok?damos nacionalinius mokes?ius gali

būti panašiose situacijose(19).

35. Sprendime *Royal Bank of Scotland* Teisingumo Teismas šiuo klausimu konstatavo, kad tokios bendrovės buvo objektyviai panašioje padėtyje, nes abiejų bendrovių mokėtino pelno mokesčio bazė buvo nustatyta taip pat. Todėl Teisingumo Teismui buvo visiškai nesvarbu, kad buvo apmokestintos visos bendrovių rezidenčių pajamos, o bendrovių nerezidenčių – tik šalyje gautos pajamos(20). Taigi, tokie skirtumai, susiję su valstybių narių teise apmokestinti, kokius minėjo Jungtinės Karalystės vyriausybė, gali turėti reikšmės ne kalbant apie objektyvų situaciją panašumų, o geriausiu atveju tik nagrinėjant pateisinimo pagrindus(21).

36. Be to, Sprendime *Saint Gobain ZN* Teisingumo Teismas bendrovių rezidenčių ir bendrovių nerezidenčių situaciją panašumų pripažino pirmiausia todėl, kad skirtingas vertinimas pasireiškė tik sprendžiant klausimą, ar suteikti ginčijamų mokesčių lengvatą(22). Pagrindinė byla nagrinėjusi ankstesnę instanciją buvo nustatiusi, kad nacionalinės bendrovės ir šalyje esantys užsienio bendrovių nuolatiniai padaliniai, apmokestinant Jungtinėje Karalystėje gautą pelną ir patirtus nuostolius pelno mokesčiu traktuojamos visiškai vienodai, tiesa, išskyrus ginčijamų grupės mokesčių lengvatą(23).

37. Todėl įsisteigimo laisvės apribojimo negalima paneigti teigiant, kad apmokestinamos nacionalinės bendrovės ir užsienio bendrovės, Jungtinėje Karalystėje turinti filialą, yra objektyviai nepanašioje situacijoje. Užsienio bendrovių nuolatiniams padaliniams, kaip ir nacionalinėms bendrovėms, leidžiama perkelti nuostolius į ankstesnę ar vėlesnę mokesčių laikotarpį. Akivaizdu, kad Jungtinės Karalystės teisės aktuose su nuostoliais susijusios situacijos iš esmės laikomos panašiomis.

3. Tarpinė išvada

38. Todėl į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: specialios sąlygos, PPM 403D straipsnio 1 dalies c punkte nustatytos grupės mokesčių lengvatai, jeigu ja nori pasinaudoti buveinė kitoje nei Jungtinės Karalystės valstybėje narėje turinčios bendrovės, riboja įsisteigimo laisvę.

B – Dėl antrojo prejudicinio klausimo: ribojimo pateisinimas

39. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar įsisteigimo laisvės ribojimas gali būti pateisinamas. Pagal teismo praktiką apriboti įsisteigimo laisvę galima tik tuomet, jei tai pateisinama privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais(24). Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kaip galimus pagrindus nurodo subalansuoti apmokestinimo kompetencijos paskirstymą tarp valstybių narių, atsižvelgimo į nuostolius du kartus riziką ir abiejų pagrindų derinį.

40. Klausimo pobūdis akivaizdžiai liudija iki šiol egzistuojantį netikrumą, kaip interpretuoti Sprendimą *Marks & Spencer*. Jame Teisingumo Teismas kaip pateisinimo pagrindus nurodė subalansuoti apmokestinimo kompetencijos paskirstymą tarp valstybių narių, atsižvelgimo į nuostolius du kartus riziką ir galimą mokesčių vengimą ir visus tris kartu pasitelkę įsisteigimo laisvės apribojimui pateisinti(25).

41. Dar savo išvadoje byloje Oy AA esu aiškinusi, kad ši? trijų pagrind? esm? – išsaugoti apmokestinimo kompetencij? paskirstym? tarp valstybi? nari?(26). Teisingumo Teismas savo ruožtu sprendime, priimtame toje pa?ioje byloje, pripažino, kad ?sisteigimo laisv?s apribojim? galima pateisinti dviem elementais: b?tinybe išsaugoti apmokestinimo kompetencij? paskirstym? tarp valstybi? nari? ir b?tinybe užkirsti keli? mokes?i? vengimui(27). V?liau Sprendime *Lidl Belgium* jis pritar?, kad ?sisteigimo laisv?s apribojim? galima pateisinti ir vien apmokestinimo kompetencij? paskirstymu tarp valstybi? nari?, ir atsižvelgimo ? nuostolius du kartus rizika(28).

42. Iš to aiškiai matyti, kad lemiamas pateisinimo aspektas yra siekis nacionalin?s teis?s nuostata išsaugoti apmokestinimo kompetencij? paskirstym?. Tokiomis aplinkyb?mis siekiai išvengti atsižvelgimo ? nuostolius du kartus ir užkirsti keli? mokes?i? vengimui yra ne savitiksliai, o svarb?s tik tiek, kiek padeda išsaugoti apmokestinimo kompetencij? paskirstym? tarp valstybi? nari?(29). Atitinkamai Teisingumo Teismas š? pateisinimo pagrind? paskutin? kart? ?vertino ir patvirtino Sprendime *National Grid Indus*, nurod?s, kad galima remtis vien juo ir n?ra b?tinyb?s atsižvelgti ? pateisinimo aspektus, susijusius su nuostoli? ?vertinimu du kartus ar mokes?iu vengimu(30).

43. Toks konstatavimas ypa? svarbus nagrin?jamu atveju. Juk, kaip paaiškinsiu toliau, b?tinyb? išsaugoti apmokestinimo kompetencij? paskirstym? nepateisina ?sisteigimo laisv?s ribojimo, nors juo siekiama išvengti to, kad ? nuostolius bus atsižvelgta du kartus.

1. Apmokestinimo kompetencij? paskirstymas

44. B?tinyb? išsaugoti apmokestinimo kompetencij? paskirstym? tarp valstybi? nari? – Teisingumo Teismo nusistov?jusioje praktikoje pripažintas pateisinimo pagrindas(31).

45. Apmokestinimo kompetencijas paskirsto valstyb?s nar?s. S?jungos teis?, kokia yra dabar, iš esm?s nenustato joki? bendr? apmokestinimo kompetencij? tarp valstybi? nari? pasidalijimo kriterij?(32). Pagal tarptautin? apmokestinimo praktik? valstyb?s nar?s savo kompetencijas yra paskirs?iusios taip, kad valstyb? turi kompetencij? apmokestinti ir visas nacionalini? bendrovi? pajamas, ir šalyje gautas užsienio bendrovi? nuolatini? padalini? pajamas. Dvigubo nuolatini? padalini? apmokestinimo paprastai išvengiama taip: valstyb?, kurioje yra bendrov?s buvein?, arba atleidžia šias pajamas nuo mokes?i?, arba ?traukia kitoje valstyb?je atsiradus? mokest? ? apmokestinant bendrov? nustatyt? mokest?(33).

46. Pagal ši? tarptautin? apmokestinimo praktik? valstyb?s nar?s, siekdamos išsaugoti apmokestinimo kompetencijos paskirstym?, gali imtis priemoni?, kad užtikrint? teis? ?gyvendinti apmokestinimo kompetencij? savo teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu(34).

47. Nagrin?jamu atveju apmokestinimo kompetencijos reglamentuotos remiantis min?ta tarptautine apmokestinimo praktika. Pagal Jungtin?s Karalyst?s ir Nyderland? dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 7 straipsn? Jungtin? Karalyst? turi kompetencij? apmokestinti ir nacionalini? bendrovi? pajamas, ir užsienio bendrovi? nuolatini? padalini?, esan?i? Jungtin?je Karalyst?je, pajamas.

48. Taigi, kyla klausimas, ar šioms Jungtin?s Karalyst?s apmokestinimo kompetencijoms kilt? gr?sm?, jei užsienio bendrov?s (*LG.PD Netherlands*) šalyje turimo nuolatinio padalinio nuostolius galima b?t? atskaityti iš pelno mokes?io, kur? moka nacionalin?s bendrov?s (pvz., apmokestinamasis asmuo), baz?s, nors iš principo šiuos nuostolius iš mokes?io baz?s galima atskaityti ir Nyderlanduose.

49. Mano nuomone, ne. Perkeliant nuostolius, gr?sm?s Jungtin?s Karalyst?s kompetencijai

apmokestinanti apmokestinamojo asmens pajamas nekyla. Juk perkeliama tik nuostoliai, atsiradę Jungtinės Karalystės apmokestinimo kompetencijos sferoje. Visi procesai, nagrinėjami šioje byloje, yra Jungtinės Karalystės apmokestinimo kompetencijos: šalyje reziduojančio apmokestinamojo subjekto (LG.PD *Netherlands* nuolatinis padalinys Jungtinėje Karalystėje) šalyje patirti nuostoliai turi būti traukiami kito šalyje reziduojančio apmokestinamojo subjekto (apmokestinamojo asmens) pelnui.

50. Užtikrinant Jungtinės Karalystės apmokestinimo kompetenciją, neturi reikšmės tai, ar perkeliama nuostolius galima atsižvelgti ir Nyderlanduose. Juk tai, kad juos galima atsižvelgti ir Nyderlanduose, niekaip nesusiję su Jungtinės Karalystės apmokestinimo kompetencija. Šiai kompetencijai grėsmę kiltų tik tuo atveju, jei būtų atsižvelgiama į nuostolius, atsiradusius kitos valstybės narės apmokestinimo kompetencijos sferoje. Tokie nuostoliai sumažintų Jungtinės Karalystės išmokėti gaunamas pajamas, nors iš veiklos gauto pelno nebūtų galima apmokestinanti.

51. Atitinkamai Teisingumo Teismas būtų išvengti to, kad nuostolius bus atsižvelgta du kartus, nagrinėjo beveik vien tais atvejais, kuriais viena valstybė narė atsisakydavo atsižvelgti į nuostolius, atsiradusius kitoje valstybėje narėje(35). Iki šiol tik vienas kartas buvo nagrinėti šalies viduje patirti nuostoliai, ir Teisingumo Teismas Sprendime *Papillon* atmetė galimybę remtis siekiu išvengti atsižvelgimo į nuostolius du kartus motyvuodamas tuo, kad kalba eina apie atsižvelgimą į vienoje ir toje pačioje šalyje patirtus nuostolius(36).

52. Nagrinėjamu atveju pelno, kurį gavo LG.PD *Netherlands* nuolatinis padalinys iš šalyje vykdomos veiklos, apmokestinimas priskirtinas Jungtinės Karalystės kompetencijai. Todėl ji neturi teisės atsisakyti atsižvelgti į šios veiklos nuostolius remdamasi siekiu išsaugoti apmokestinimo kompetenciją paskirstymui. Juk šiuo pateisinimo pagrindu, kaip Teisingumo Teismas yra nurodęs Sprendime *Lidl Belgium*, tik siekiama užtikrinti simetriją tarp teisės apmokestinanti pelnui ir galimybės atskaityti nuostolius(37). Arba, kaip byloje *Marks & Spencer* yra pareiškusi pati Jungtinės Karalystės vyriausybė, pelnas ir nuostoliai yra dvi to paties medalio pusės(38).

53. Tam neprieštarauja ir jau minėtas Jungtinės Karalystės argumentas, kad nacionalinės bendrovės ir užsienio bendrovės filialo situacija apmokestinant nėra objektyviai panaši; šis argumentas norėtų dar kartą aptarti.

54. Teisingumo Teismas Sprendime *X Holding*, kalbėdamas apie apmokestinimo kompetenciją paskirstymo pateisinimo pagrindą, yra konstatavęs, kad valstybės narės, iš kurios bendrovė yra kilusi, požiūriu minėtos bendrovės nuolatiniai padaliniai kitoje valstybėje narėje ir jos dukterinės bendrovės nerezidentų nėra panašioje situacijoje. Juk dukterinė bendrovė, jo teigimu, yra visiškai apmokestinama kitoje valstybėje narėje, o nuolatiniam padaliniiui iš principo ir iš dalies taikoma kilmės valstybės narės apmokestinimo kompetencija(39).

55. Tačiau, kaip jau minėjau savo išvadoje byloje *X Holding*, apmokestinimo kompetenciją paskirstymo atžvilgiu kilmės valstybė narė ir priimančioji valstybė narė turi skirtingas pareigas(40). Kilmės valstybė narė gali skirtingai elgtis su savo bendrovės užsienyje esančiais nuolatiniais padaliniais ir dukterinėmis bendrovėmis. Juk teisė apmokestinanti (paprastai antrinė) ji turi tik užsienyje esančią nuolatinį padalinį, bet ne dukterinį bendrovę, atžvilgiu.

56. Tačiau priimančiosios valstybės narės situacija yra kitokia. Ji paprastai turi teisę apmokestinanti ir nuolatinius padalinius, ir dukterines bendroves. Todėl priimančioji valstybė narė, apmokestinama bendrovės, turinčios buveinį kitoje valstybėje narėje, šias skirtingas teisinių formų įmones, turi laikyti vienodo požiūrio principu(41).

57. Dėl šių priežasčių Jungtinė Karalystė, kaip priimančioji valstybė narė, atsisakydama šalyje

reziduojantiems filialams, kitaip nei nacionalin?ms bendrov?ms, tam tikromis s?lygomis suteikti grup?s mokes?i? lengvat?, negali kaip pateisinimo pagrindu remtis siekiu išsaugoti apmokestinimo kompetencij? paskirstym?.

2. Atsižvelgimas ? nuostolius du kartus

58. Lieka ?vertinti, ar siekis išvengti to, kad ? nuostolius bus atsižvelgta du kartus, gali b?ti savarankiškas pateisinimo pagrindas.

59. Remiantis pagrindin?je byloje padarytomis išvadomis, *LG.PD Netherlands* per apmokestinimo proced?r? Nyderlanduose pati arba kaip apmokestinamo vieneto dalis gali pareikalauti bent iš dalies atsižvelgti ? nuostolius, kuriuos patyr? jos Jungtin?je Karalyst?je reziduojantis nuolatinis padalinys. Kaip parod? byla *X Holding*, Nyderlanduose reziduojan?ios bendrov?s užsienyje turim? nuolatini? buveini? patirti nuostoliai gali laikinai sumažinti bendrov?s mok?tin? vietin? mokest?(42). Tod?l nagrin?jamu atveju kyla gr?sm?, kad – bent jau laikinai – ? nuostolius bus atsižvelgta du kartus: Jungtin?je Karalyst?je ir Nyderlanduose.

60. Tiesa, Sprendime *Lidl Belgium* Teisingumo Teismas yra pripažin?s, kad tai, jog bendrov? negali atskaityti nuostoli?, kuri? patyr? kitoje valstyb?je nar?je esantis jos nuolatinis padalinys, jei sutartyje d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo yra numatyta, kad jos pajamos apmokestinamos kitoje valstyb?je nar?je ir kad joje taip pat ir nuostolius galima perkelti ? b?simus mokestinius laikotarpius, yra suderinama su ?sisteigimo laisve. Jei valstyb? nar?, kurioje yra nuolatinis padalinys, apmokestindama atsižvelgia ir ? peln?, ir ? nuostolius, bendrov?s valstyb? nar? tokius nuolatinio padalinio nuostolius nustatydamas mokes?ius gali ignoruoti. Taigi, Nyderland? Karalyst? nesinaudoja savo kompetencija, kuri jau priklauso pagal ši? teismo praktik?.

61. Kita vertus, toks atsižvelgimas ? užsienyje esan?io nuolatinio padalinio nuostolius neprieštarauja ?sisteigimo laisvei(43). Tod?l valstyb?s nar?s, apmokestindamos nacionalines bendroves, gali atsižvelgti ? užsienyje esan?i? nuolatini? padalini? patirtus nuostolius, ta?iau apskritai pagal S?jungos teis? to daryti neprivalo(44).

62. Jei valstyb? nar?, kurioje bendrov? turi buvein?, vis d?lto atsižvelgia ? užsienyje esan?io nuolatinio padalinio nuostolius, tai ? juos – bent jau laikinai – atsižvelgiama du kartus. Ta?iau tokiu atveju nesuprantama, kod?l valstyb? nar?, kurioje yra nuolatinis padalinys, tur?t? tur?ti teis? atsisakyti atsižvelgti ? nuostolius motyvuodama tuo, kad ? juos jau atsižvelgiama valstyb?je nar?je, kurioje bendrov? turi buvein?. Juk valstyb?s nar?s, kurioje yra nuolatinis padalinys, apmokestinimo kompetencijai, kaip jau min?ta, tai ?takos nedaro. Jos pajamos iš mokes?i? lieka tos pa?ios, nepaisant to, ar ? nuolatinio padalinio nuostolius atsižvelgiama ir valstyb?je, kurioje yra bendrov?s buvein?.

63. Be to, pagal dabartin? tarptautin? apmokestinimo teisi? atribojim? netgi gali reik?ti atsižvelgti ? nuostolius du kartus. Taip yra tokiu atveju, kai ir ? pajamas atsižvelgia dvi skirtingos valstyb?s. Jei užsienyje esan?io nuolatinio padalinio dvigubo pajam? apmokestinimo išvengiama taikant užskaitos proced?r? valstyb?je, kurioje yra bendrov?s buvein?, jo pajamos apmokestinamos ir valstyb?je, kurioje yra nuolatinis padalinys, ir valstyb?je, kurioje yra bendrov?s buvein?. Tokiais atvejais du kartus atsižvelgti ir ? nuostolius yra logiška dvigubo pajam? šaltinio apmokestinimo pasekm?.

64. Tokiomis aplinkyb?mis siekis išvengti atsižvelgimo ? nuostolius du kartus negali b?ti savitiksliis. Kalbant apie b?tinyb? išvengti atsižvelgimo ? nuostolius du kartus, kaip ji iki šiol buvo suprantama teismo praktikoje, svarbu tik tai, ar valstyb? nar?, tinkamai paskirs?ius apmokestinimo kompetencij?, turi teis? apmokestindama savo apmokestinam?j? asmen? neatsižvelgti ? jo nuostolius. Ši teis? gali kilti iš to, kad ? nuostolius atsižvelgiama kitoje valstyb?je nar?je, kuri taip

pat turi teis? apmokestinti ir pajamas iš atitinkamos veiklos. Šiai kitai valstybei narei nuostoliai priskiriami todėl, kad ji apmokestina atitinkamas pajamas. Jei ? juos būtų atsižvelgiama dar vienoje valstybėje narėje, kuri pajamų neapmokestina, tai būtų atsižvelgimas „du kartus“.

65. Šiuo atžvilgiu Jungtin? Karalyst? ? nuolatinio padalinio, kurio pajamas ji apmokestina, nuostolius turi atsižvelgti ne „du kartus“, o „vien?“. Ši Jungtin?s Karalyst?s teis? iš esm?s taikoma ir tuomet, kai nuolatinio padalinio nuostoliai gali būti perkelti ? ankstesnius ar v?lesnius mokestinius laikotarpius.

66. Dėl šios priežasties – net jei siekis išvengti atsižvelgimo ? nuostolius du kartus ir galėtų būti laikomas savarankišku pateisinimo pagrindu – Jungtin?s Karalyst?s mokesčių teis?s aktai nepadėtų to išvengti. Juk Teisingumo Teismas yra pažymėjęs, kad nacionalin?s teis?s aktais gali būti garantuojamas nurodyto tikslo ?gyvendinimas, tik jeigu jais iš tikrųjų nuosekliai ir sistemiškai siekiama šio tikslo(45).

67. Taip tikrai nėra, kalbant apie atsižvelgimą du kartus ? užsienio bendrovi? Jungtinėje Karalystėje reziduojančių nuolatinio padalinio nuostolius. PPM? 403D straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta sąlyga galioja tik grup?s mokesčių lengvatai. Tačiau Jungtinėje Karalystėje reziduojantiems nuolatiniams padaliniams leidžiama perkelti nuostolius ? ankstesn? ar v?lesn? mokestinį laikotarpį, neatsižvelgiant ? tai, ar ? šiuos nuostolius atsižvelgiama ir bendrov?s valstybėje narėje. Taigi, grup?s mokesčių lengvat? reglamentuojančiomis teis?s nuostatomis nuosekliai nesiekiama išvengti to, kad ? nuostolius būtų atsižvelgta du kartus.

3. Tarpinė išvada

68. Todėl ? antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: ribojimo negalima pateisinti nei būtų išsaugoti apmokestinimo kompetencijų paskirstym?, nei būtų išsaugoti apmokestinimo kompetencijų paskirstym? kartu su būtų išvengti atsižvelgimo ? nuostolius du kartus. Jo taip pat negalima pateisinti vien būtų išvengti atsižvelgimo ? nuostolius du kartus, nes ji nėra savarankiškas pateisinimo pagrindas.

C – Dėl trečiojo prejudicinio klausimo: ribojimo proporcingumas

69. Bet net jei Teisingumo Teismas vis dėlto nuspręstų, kad siekis išvengti atsižvelgimo ? nuostolius du kartus yra savarankiškas pateisinimo pagrindas ir ginėjama nuostata yra tinkama šiam tikslui pasiekti, nagrinėjamo apribojimo pateisinti vis tiek nebūtų galima.

70. Juk net egzistuojant pateisinimo pagrindui ?sisteigimo laisv?s apribojimu negali būti viršijama tai, kas būtina šiam tikslui pasiekti(46).

71. Pabrėžtina, kad nagrinėjamu atveju vertinant ginėjamos nuostatos reikalingumą negalima remtis Sprendime *Marks & Spencer* taikytais kriterijais – apie tai diskutavo kai kurie proceso dalyviai. Juk min?tas sprendimas susijęs su situacija, kai nacionalin?s teis?s nuostata siekiama išsaugoti apmokestinimo kompetencijų paskirstym?. Tačiau šiuo atveju, kaip jau min?ta, ginėjama nuostata netinka šiam tikslui siekti. Tačiau jei kalbant apie šią nuostatą būtų pripažinta, kad siekis išvengti atsižvelgimo ? nuostolius du kartus yra savarankiškas pateisinimo pagrindas, vertinant tokios nuostatos reikalingumą turėtų būti remiamasi šiam pateisinimo pagrindui tinkamais kriterijais.

72. Todėl esu ?sitikinusi, kad PPM? 403D straipsnio 1 dalies c punktas keliais atžvilgiais viršija tai, kas būtina, siekiant išvengti atsižvelgimo ? nuostolius du kartus.

73. Pirma, pagal šią nuostatą nuostoli? perkelti nebegalima jau tuomet, kai užsienio mokesčių

tikslais iš gauto pelno gali būti atskaitoma tik dalis nuostolių. Jei kitoje valstybėje narėje atsižvelgiama tik į dalį Jungtinėje Karalystėje atsiradusių nuostolių, likusios dalies nuostolių perkelti nebeleidžiama, nors ir nėra grėsmės, kad šie nuostolius bus atsižvelgta du kartus.

74. Antra, šioje nuostatoje nedaromas skirtumas tarp būdų, kaip užsienio mokesčio tikslais atsižvelgiama į nuostolius: visam laikui ar tik laikinai. Jei valstybė narė savo bendrovės užsienyje esančio nuolatinio padalinio nuostolius atsižvelgia tik laikinai, atitinkamą sprendimą atšaukdama, kai nuolatinis padalinys vėliau gauna pelno(47), faktas, kad šie nuostolius buvo atsižvelgta ir užsienio valstybėje, vėliau gali išnykti. Tačiau tokiu atveju pelno mokesčio reglamentuojančiuose Jungtinės Karalystės teisės aktuose, kiek matyti iš turimos informacijos, nėra numatyta galimybė pasinaudoti grupės mokesčio lengvata vėliau.

75. Trečia, mano manymu, PPM 403D straipsnio 1 dalies c punkte tvirtintu draudimu pasinaudoti grupės mokesčio lengvata vien todėl, kad kitoje valstybėje šie nuostolius gali būti atsižvelgta „bet kuriuo laikotarpiu“, taip pat viršijama tai, kas būtina šia nuostata siekiamam tikslui įgyvendinti. Šios galimybės negalima atmesti netgi tuo atveju, jei atitinkamai bendrovei – kaip nagrinėjamo atveju – buvo iškelta bankroto byla. Tokiu atveju, pavyzdžiui, nuostoliai gali būti perkelti į vėlesnį laikotarpį arba pasibaigus bankroto procedūrai bendrovė galėtų toliau tęsti veiklą.

76. Dėl šių daugialypių apribojimų PPM 403D straipsnio 1 dalies c punktu, man rodos, iš esmės siekiama leisti pasinaudoti grupės mokesčio lengvata tik tuomet, kai užsienio bendrovės valstybėje narėje *apskritai* nėra numatyta galimybė atsižvelgti į Jungtinėje Karalystėje esančio nuolatinio padalinio nuostolius. O konkretaus atvejo aplinkybės beveik neturi reikšmės.

77. Todėl bet kuriuo atveju šie klausimai reikia atsakyti taip: nagrinėjama nuostata iš esmės viršijama tai, kas būtina siekiant išvengti atsižvelgimo į nuostolius du kartus.

D – Dėl ketvirtąjo prejudicinio klausimo: ribojimo draudimo teisiniai padariniai

78. Galiausiai ketvirtuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, kokią reikšmę pagrindinėje byloje turi šisteigimo laisvės pažeidimas. Kadangi tokia nuostata, kaip antai PPM 403D straipsnio 1 dalies c punktu, pažeidžiama šisteigimo laisvė(48), šis klausimas reikia atsakyti.

79. Šis klausimas susijęs su tuo, kad nagrinėjamo atveju EB 43 ir 48 straipsniuose tvirtinta šisteigimo laisvė pasinaudojo tik *LGPD Netherlands*. O apmokestinamojo asmens, kuris pagrindinėje byloje reikalauja suteikti jam teisę grupės mokesčio lengvatą, šisteigimo laisvė nėra ribojama. Veikiausiai jam kenkia tai, kad Jungtinės Karalystės mokesčius reglamentuojantys teisės aktai riboja jo sutarties partnerės, kurios nuostolius jis už atlygą siekia perimti, šisteigimo laisvę. Ar apmokestinamasis asmuo pagrindinėje byloje gali turėti naudos iš EB 43 straipsnyje numatyto draudimo?

80. Jungtinės Karalystės vyriausybė šiuo aspektu nurodė, kad šisteigimo laisvė – tai individuali teisė. Ji taip pat minėjo nusistovėjusį teismo praktiką, pagal kurią teismo nagrinėjimo sąlygos ieškiniams, skirtiems privatiems asmenims iš Sąjungos teisės kylančioms teisėms užtikrinti, negali būti mažiau palankios nei atitinkamiems nacionaliniams ieškiniams nustatytos sąlygos (ekvivalentiškumo principas) ir Sąjungos teisės suteiktą teisę įgyvendinimas negali būti padarytas praktiškai neįmanomas arba pernelyg apsunkintas (veiksmingumo principas)(49). Kokių padarinių ši principo laikymasis sukelia pagrindinėje byloje, turi vertinti nacionalinis teismas.

81. Mano manymu, minėta teismo praktika nagrinėjamo atveju netaikytina, nes ji susijusi tik su

teisminio nagrinėjimo sąlygą, užtikrinant iš Sąjungos teisės kylančias teises, reglamentavimu. O pagrindinėje byloje lemiamą reikšmę turi tai, ar įsisteigimo laisvės materialaus reglamentavimo turinys siekia taip toli, kad pagrindinėje byloje EB 43 straipsnis gina ir apmokestinamąjį asmenį. Todėl tokių galimybių reikia išnagrinėti plačiau.

82. EB 43 straipsnis veikia tiesiogiai(50). Todėl nacionalinis teismas negali taikyti jokios nacionalinės teisės nuostatos, kuri prieštarauja EB 43 straipsniui(51).

83. EB 43 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje draudžiama riboti įsisteigimo laisvę. Šioje byloje nereikia aiškintis, ar šis draudimas – tai individuali teisė įtvirtinanti norma, ar objektyvaus reguliavimo turinio norma, nepriklausanti nuo asmens, besinaudojančio šios nuostatos jam suteikta įsisteigimo teise. Juk Teisingumo Teismas, nagrinėdamas įvairias pagrindines laisves, daug kartų yra pabrėžęs, kad ir kiti nei tiesioginė teisė į pagrindinę laisvę turintys asmenys gali turėti iš jos naudos, jei kitaip pagrindinę laisvę negali būti visiškai veiksminga(52).

84. Nagrinėjamu atveju, mano nuomone, yra akivaizdu, kad įsisteigimo laisvę visiškai veiksminga gali būti tik tuomet, kai pagrindinėje byloje ir apmokestinamasis asmuo galės pareikšti, kad nacionalinės teisės nuostata pažeidžia įsisteigimo laisvę.

85. Nagrinėjamas nuostolių perkėlimas apribojimas EB 43 straipsniu. Kaip jau minėta, *LG.PD Netherlands* įsisteigimo laisvę ribojama draudžiant jos sutarties partneriui (šiuo atveju į apmokestinamajam asmeniui) pasinaudoti lengvata ir taip sukelti neigiamą padarinį ir jai pažeidimai(53). Todėl *LG.PD Netherlands* įsisteigimo laisvę galima užtikrinti tik leidžiant jos sutarties partneriui pasinaudoti lengvata. Tačiau pareikšti, kad siekia perkelti nuostolius ir taip sumažinti prašymą pateikianties bendrovės (šiuo atveju į apmokestinamojo asmens) mokesčio bazę, gali tik ši bendrovė per apmokestinimo procedūrą.

86. Ir, priešingai, užtikrinti, kad įsisteigimo laisvę bus visiškai veiksminga, negalima suteikiant *LG.PD Netherlands*, kuri nagrinėjamu atveju pasinaudojo įsisteigimo teise, galimybę pririnkus pareikalauti atlyginti nuostolius – šį argumentą pateikė Jungtinės Karalystės vyriausybė. Viena vertus, su tuo susijusios sąnaudos reikštų, kad *LG.PD Netherlands* ir toliau negali laisvai naudotis įsisteigimo teise. Kita vertus, tai nepašalintų kito neigiamo padarinio, kylančio iš to, kad Jungtinės Karalystės bendrovės, susiklosčius tam tikroms aplinkyboms, dėl negalėjimo perkelti nuostolius nenori sudaryti konsorciumo su *LG.PD Netherlands*.

87. Kitoks požiūris valstyboms narėms taip pat leistų priimti netiesiogiai diskriminuojančius teisės aktus. Pvz., sankcijos galėtų būti skiriamos tik bendrovėms, pasinaudojusios įsisteigimo laisve, sutarties partneriams. Užsienio bendrovė pririnkus galėtų pareikalauti iš atitinkamos valstybės narės atlyginti žalą, tačiau ji daugeliu atvejų, ko gera, būtų sunku įrodyti, jei sutarties partneriai sankcijomis būtų atgrasomi nuo verslo santykių užmezgimo su užsienio bendrove.

88. Todėl norint užtikrinti įsisteigimo laisvę EB 43 ir 48 straipsniai turi būti tiesiogiai taikomi ir sutarties partneriui bent jau tuo atveju, kai jo patiriami neigiami padariniai riboja įsisteigimo laisvę.

89. Tokiomis aplinkybomis nesvarbu, kad pagrindinės bylos apmokestinamasis asmuo ne pats naudojasi įsisteigimo teise. Vadovaujantis EB 43 ir 48 straipsniais, šioje pagrindinėje byloje PPM 403D straipsnio 1 dalies c punktas neturi būti taikomas.

V – Išvada

90. Atsižvelgdama į šiuos svarstymus, Teisingumo Teismui siūlau *Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber* pateiktus klausimus atsakyti taip:

„1. Jeigu valstybė narė draudžia šioje valstybėje narėje atsiradusius bendrovės nerezidentų nuolatinio padalinio nuostolius pasinaudojant grupės mokesčių lengvata perkelti bendrovei rezidentei, jei ši nuostolį dalis užsienio mokesčių tikslais bet kuriuo laikotarpiu gali būti atskaityta ar kitaip atlyginama iš bendrovės ar kito asmens užsienyje uždirbto pelno, tai riboja EB 43 ir 48 straipsniuose tvirtintą sistėigimo laisvę.

2. Ribojimo negalima pateisinti nei būtinybe išsaugoti apmokestinimo kompetenciją paskirstym tarp valstybių narių, nei būtinybe išvengti atsižvelgimo į nuostolius du kartus, nei ši abiejų pagrindų deriniu.

3. Tokiomis aplinkybėmis, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, valstybė narė privalo netaikyti EB 43 ir 48 straipsnius pažeidžiančios nuostatos apmokestinamajam asmeniui, kuris siekia pasinaudoti grupės mokesčių lengvata.“

1 - Originalo kalba: vokiečių.

2 – 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-446/03, Rink. p. I-10837).

3 – 1998 m. liepos 16 d. Sprendimas *ICI* (C-264/96, Rink. p. I-4695).

4 – Tiesa, remiantis PPM 406 straipsnio 2 dalimi, šio ryšio nepakanka, nes nė viena iš konsorciumo bendrovių nėra Jungtinės Karalystės rezidentė. Tačiau pagrindinė byla nagrinėjantys žemesnės instancijos teismai mano, kad ši nuostata netaikytina, nes ji neteisėtai riboja sistėigimo laisvę. Kadangi ši išvada nebuvo apskųsta, pagrindinėje byloje ji yra neiginytina.

5 – SESV 49 straipsnis įsigaliojo 2009 m. gruodžio 1 d. Tačiau grupės mokesčių lengvatos, dėl kurios vyksta ginčas pagrindinėje byloje, buvo paprašyta už laikotarpį nuo 2001 m. liepos 1 d. iki 2004 m. gruodžio 31 d.; atitinkamas paskutinis prašymas buvo pateiktas 2009 m. liepos 9 d.

6 – 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Lidl Belgium* (C-414/06, Rink. p. I-3601, 15 punktas).

7 – Žr. 2011 m. spalio 3 d. Europos Komisijos pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos dėl bendros konsoliduotosios pelno mokesčio bazės (BKPMB) 5 straipsnio 1 punkto b papunktis (COM(2011) 121 galutinis/2).

8 – 1995 m. vasario 14 d. Sprendimas *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225, 21 punktas) ir 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, Rink. p. I-13023, 28 punktas).

9 – Žr. 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Bachmann* (C-204/90, Rink. p. I-249, 23 punktas).

10 – Žr., be kita ko, 1986 m. sausio 28 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (270/83, Rink. p. 273, 18 punktas), 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, Rink. p. I-6161, 35 punktas), 2010 m. vasario 25 d. Sprendimas *X Holding* (C-337/08, Rink. p. I-1215, 17 punktas) ir 2010 m. spalio 26 d. Sprendimas *Schmelz* (C-97/09, Rink. p. I-10465, 36 punktas).

11 – Žr., be kita ko, Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (minutės 10 išnašoje, 22 punktas), 2007 m. liepos 18 d. Sprendimas *Oy AA* (C-231/05, Rink. p. I-6373, 40 punktą) ir 2009 m. birželio 4 d. Nutartis *KBC Bank ir Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* (C-439/07 ir C-499/07, Rink. p. I-4409, 77 punktas).

12 – 2006 m. vasario 23 d. Sprendimas *CLT-UFA* (C-253/03, Rink. p. I-1831, 15 punktas).

- 13 – Žr. Sprendim? Oy AA (min?tas 11 išnašoje, 40 punktas).
- 14 – 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimas *Komisija prieš Vengrij?* (C-253/09, Rink. p. I-12391, 50 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).
- 15 – Sprendimas *X Holding* (min?tas 10 išnašoje, 20 ir 22 punktai).
- 16 – Sprendimas *Schumacker* (min?tas 8 išnašoje, 31 punktas) ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Truck Center* (C-282/07, Rink. p. I-10767, 38 punktas).
- 17 – Sprendimas *Marks & Spencer* (nurodytas 2 išnašoje, 37–38 punktai).
- 18 – D?l laisv?s teikti paslaugas žr. 2009 m. lapkri?io 17 d. Sprendim? *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, Rink. p. I-10821, 35 punktas).
- 19 – Pirm? kart? Sprendime *Komisija prieš Pranc?zij?* (min?tas 10 išnašoje, 20 punktas).
- 20 – 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Royal Bank of Scotland* (C-311/97, Rink. p. I-2651, 27–29 punktai).
- 21 – Žr. Sprendim? *X Holding* (min?tas 10 išnašoje, 38 punktas).
- 22 – Žr. Sprendim? *Saint-GobainZN* (min?tas 10 išnašoje, 49 punktas).
- 23 – 2009 m. liepos 27 d. *First-tier Tribunal* sprendimas (2009, UKFTT 226(TC), 21 punktas).
- 24 – 2006 m. rugs?jo 12 d. Sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, Rink. p. I-7995, 47 punktas), 2008 m. lapkri?io 27 d. Sprendimas *Papillon* (C-418/07, Rink. p. I-8947, 33 punktas) ir 2011 m. spalio 13 d. Sprendimas *Waypoint Aviation* (C-9/11, Rink. p. I-9697, 27 punktas).
- 25 – Sprendimas *Marks & Spencer* (min?tas 2 išnašoje, 51 punktas).
- 26 – 2006 m. rugs?jo 12 d. išvada byloje Oy AA (C-231/05, Rink. p. I-6373, 48 punktas).
- 27 – Sprendimas Oy AA (min?tas 11 išnašoje, 60 punktas).
- 28 – Sprendimas *Lidl Belgium* (min?tas 6 išnašoje, 42 punktas).
- 29 – Žr. mano 2009 m. rugs?jo 10 d. išvad? byloje *SGI* (C-311/08, Rink. p. I-487, 59 punktas).
- 30 – 2011 m. lapkri?io 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, Rink. p. I-12273, 45–49 punktai); šiuo aspektu žr. ir 2006 m. rugs?jo 7 d. Sprendim? *N* (C-470/04, Rink. p. I-7409, 42 punktas).
- 31 – Žr., be kita ko, sprendimus *Marks & Spencer* (min?tas 2 išnašoje, 45 punktas), *Lidl Belgium* (min?tas 6 išnašoje, 31 punktas) ir *National Grid Indus* (min?tas 30 išnašoje, 45 punktas).
- 32 – Žr. 2009 m. liepos 16 d. Sprendim? *Damseaux* (C-128/08, Rink. p. I-6823, 30 ir 33 punktai bei juose nurodyta teismo praktika).
- 33 – Žr. 2006 m. vasario 23 d. generalinio advokato L. A. Geelhoed išvad? byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, Rink. p. I-11673, 49–51 punktai).

- 34 – Žr. Sprendim? *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (min?tas 24 išnašoje, 56 punktas), 2007 m. kovo 29 d. Sprendim? *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, Rink. p. I-2647, 42 punktas), Sprendim? *Oy AA* (min?tas 11 išnašoje, 54 punktas), 2008 m. gruodžio 4 d. Sprendim? *Jobra* (C-330/07, Rink. p. I-9099, 33 punktas) ir Sprendim? *National Grid Indus* (min?tas 30 išnašoje, 46 punktas).
- 35 – Žr. sprendimus *Marks & Spencer* (min?tas 2 išnašoje), *Oy AA* (min?tas 11 išnašoje) ir *Lidl Belgium* (min?tas 6 išnašoje).
- 36 – Sprendimas *Papillon* (min?tas 24 išnašoje, 39 punktas).
- 37 – Sprendimas *Lidl Belgium* (min?tas 6 išnašoje, 33 punktas).
- 38 – Sprendimas *Marks & Spencer* (min?tas 2 išnašoje, 43 punktas).
- 39 – Sprendimas *X Holding* (min?tas 10 išnašoje, 38 punktas).
- 40 – 2009 m. lapkri?io 19 d. išvada byloje *X Holding* (C-337/08, Rink. p. I-1215, 51–62 punktas).
- 41 – Išvada byloje *X Holding* (min?ta 40 išnašoje, 62 punktas).
- 42 – Žr. Sprendim? *X Holding* (min?tas 10 išnašoje, 35 punktas) ir mano išvad? byloje *X Holding* (min?ta 40 išnašoje, 39 punktas).
- 43 – Žr. 2008 m. spalio 23 d. Sprendim? *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, Rink. p. I-8061).
- 44 – Žr. mano išvad? byloje *X Holding* (min?ta 40 išnašoje, 50 punktas).
- 45 – 2009 m. kovo 10 d. Sprendimas *Hartlauer* (C-169/07, Rink. p. I-1721, 55 punktas); d?l laisv?s teikti paslaugas – 2010 m. liepos 8 d. Sprendimas *Sjöberg ir Gerdin* (C-447/08 ir C-448/08, Rink. p. I-6921, 40 punktas).
- 46 – Žr., pvz., 1993 m. kovo 31 d. Sprendim? *Kraus* (C-19/92, Rink. p. I-1663, 32 punktas), 2004 m. kovo 11 d. Sprendim? *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rink. p. I-2409, 49 punktas) ir Sprendim? *National Grid Indus* (min?tas 30 išnašoje, 42 punktas).
- 47 – D?l tai reglamentuojan?ios nuostatos Nyderlanduose žr. mano išvad? byloje *X Holding* (min?ta 40 išnašoje, 39 ir 48 punktai).
- 48 – Žr. šios išvados A, B ir C skirsnius.
- 49 – 2011 m. rugs?jo 8 d. Sprendimas *Rosado Santana* (C-177/10, Rink. p. I-7907, 89 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).
- 50 – 2010 m. balandžio 13 d. Sprendimas *Wall* (C-91/08, Rink. p. I-2815, 68 punktas).
- 51 – Žr., be kita ko, 1978 m. kovo 9 d. Sprendim? *Simmenthal* (106/77, Rink. p. 629) ir 2010 m. rugs?jo 8 d. Sprendim? *Winner Wetten* (C-409/06, Rink. p. I-8015, 55 punktas).
- 52 – Žr. 1992 m. liepos 7 d. Sprendim? *Singh* (C-370/90, Rink. p. I-4265, 23 punktas), 1998 m. geguž?s 7 d. Sprendim? *Clean Car Autoservice* (C-350/96, Rink. p. I-2521, 20 punktas) ir 2007 m. sausio 11 d. Sprendim? *ITC* (C-208/05, Rink. p. I-181, 26 punktas); žr. ir 1994 m. balandžio 12 d.

Sprendim? *Halliburton Services* (C-1/93, Rink. p. I-1137, 20 punktas).

53 – Žr. šios išvados 29 punkt?.