GENERALINĖS ADVOKATĖS ELEANOR SHARPSTON IŠVADA,

pateikta 2008 m. vasario 14 d. [1]

1. Nagrinėjamoje byloje *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) (Vokietija) pateikė Teisingumo Teismui klausimą, ar EB 43 ir 56 straipsniams neprieštarauja tai, kad pajamas iš pramoninės ar komercinės veiklos gaunanti Vokietijos bendrovė, apskaičiuodama savo pelną, negali išskaityti savo nuolatinio padalinio kitoje valstybėje narėje nuostolių, nes pagal taikytiną dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį atitinkamos tokio nuolatinio padalinio pajamos Vokietijoje neapmokestinamos.

Pagrindinės bylos aplinkybės

2. Pagal Vokietijos ir Liuksemburgo sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (toliau – DAIS) [2] bendrovės, įsteigtos vienoje valstybėje, nuolatinio padalinio, esančio kitoje valstybėje, pelnas apmokestinamas pastarojoje valstybėje. Jeigu bendrovė yra Vokietijos rezidentė, jos pajamos, apmokestinamos Liuksemburge, yra neįtraukiamos į jos apmokestinamąsias pajamas Vokietijoje. *Bundesfinanzhof* nurodo, kad šią nuostatą jis aiškina kaip reiškiančią, kad ir nuolatinio padalinio Liuksemburge nuostoliai, ir pelnas yra neįtraukiami į Vokietijos bendrovės apmokestinamąsias pajamas. Toliau taip aiškinamą DAIS vadinsiu „ginčijama priemone“.

3. Vokietijoje įsisteigusi *Lidl Belgium GmbH & Co. KG* (toliau – *Lidl*) vykdė savo veiklą per, *inter alia*, Liuksemburge esantį nuolatinį padalinį. 1999 m., t. y. bylai aktualiais finansiniais metais, *Lidl* patyrė 163 382 DEM (83 536 EUR) dydžio nuostolius iš šio padalinio ir juos pradžioje išskaitė iš savo bendrųjų pajamų. *Finanzamt* (mokesčių inspekcija) atsisakė leisti išskaityti nuostolius. Klausimas buvo perduotas *Bundesfinanzhof*,

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Vokietijos Federacinės Respublikos sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir administracinės bei teisinės tarpusavio pagalbos pajamų, turto, verslo ir žemės mokesčių srityje (BGBl II, 1959 m., p. 1270), pasirašyta 1958 m. rugpjūčio 23 d.

kuris kreipėsi su prašymu priimti prejudicinį sprendimą, pateikdamas pirmiau išdėstytą klausimą.

4. Rašytines pastabas pateikė *Lidl*, Suomijos, Prancūzijos, Vokietijos, Graikijos, Nyderlandų, Švedijos, Jungtinės Karalystės vyriausybės ir Komisija. Visoms šioms šalims, išskyrus Jungtinę Karalystę bei *Finanzamt*, buvo atstovaujama posėdyje.

Vertinimas

5. Visos pastabas pateikusios šalys sutaria dėl to, kad reikšminga nuostata yra EB 43 straipsnis (įsisteigimo laisvė), todėl (remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika) EB 56 straipsnis (kapitalo judėjimo laisvė) yra nesvarbus [3]. Sutinku su šia nuomone.

6. Taip pat sutinku su *Lidl* ir Komisija, jog EB 43 straipsniui *prima facie* prieštarauja tai, kad vienoje valstybėje narėje įsisteigusiai bendrovei, apskaičiuojančiai savo pelną, būtų neleidžiama išskaityti savo nuolatinio padalinio kitoje valstybėje narėje nuostolių, nes pagal taikytiną dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį atitinkamos tokio nuolatinio padalinio pajamos pirmojoje valstybėje narėje neapmokestinamos.

7. Nors Prancūzija, Vokietija, Nyderlandai ir Švedija teigia, kad EB 43 straipsnis nepažeistas, negaliu tam pritarti. Vokietijos bendrovė, turinti nuostolių patyrusį nuolatinį padalinį Liuksemburge, vertinama akivaizdžiai mažiau palankiai nei Vokietijos bendrovė, turinti nuostolių patyrusį padalinį valstybės viduje, – apskaičiuojant pastarosios bendrovės pelną į nuostolius atsižvelgiama, o pirmosios – ne. To pakanka, kad pradėtų veikti EB 43 straipsnis [4]. Teisingumo Teismui pateiktas klausimas, ar ginčijamą priemonę galima pateisinti, o būtent i) ar pateisinamieji pagrindai, kuriuos Teisingumo Teismas patvirtino sprendime *Marks & Spencer* [5], kai išskaitomi dukterinių

3 — Prancūzijos vyriausybė šiek tiek nukrypsta nuo bendros pozicijos ir paprasčiausiai nurodo, kad abiem atvejais ir vertinimas, ir pateisinimas bus tokie patys.

4 — Jeigu reikėtų tai patvirtinti, žr. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *AMID*, C-141/99, Rink. p. I-11619, 21–23 punktus ir 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services*, C-298/05, Rink. p. I-10451, 53 punktą.

5 — 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837.

bendrovių nuostoliai, yra taikytini išskaitant nuolatinio padalinio nuostolius ir ii) jeigu atsakymas būtų teigiamas, ar ginčijama priemonė yra proporcinga.

8. Sprendime *Marks & Spencer* Teisingumo Teismas pripažino, kad valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovei rezidentei neleidžiama išskaičiuoti iš savo apmokestinamojo pelno kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės pastarojoje valstybėje patirtų nuostolių, nors galimybė išskaičiuoti patirtus nuostolius remiantis šiais teisės aktai suteikiama dukterinei bendrovei rezidentei, prilygsta EB 43 ir EB 48 straipsniuose draudžiamam įsisteigimo teisės apribojimui. Tačiau toliau Teisingumo Teismas konstatavo, kad šis apribojimas buvo pateisinamas tokiais pagrindais: i) siekiu išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą, ii) nuostolių dvigubo panaudojimo rizika ir iii) mokesčių slėpimo rizika, žinoma, su sąlyga, kad neviršijama tai, kas būtina šiems tikslams pasiekti.

9. *Lidl*, Vokietija ir Komisija teigia [6], kad tokie pateisinamieji pagrindai nėra taikomi teisės aktams, kuriais ribojamas nuolatinio padalinio nuostolių išskaitymas. Suomija, Prancūzija, Graikija, Nyderlandai (alternatyviai) ir Jungtinė Karalystė iš esmės teigia, kad nuolatinių padalinių padėtis yra tokia pati kaip užsienio dukterinių bendrovių; taigi nėra jokio poreikio situaciją vertinti kitaip nei sprendime *Marks & Spencer*.

10. Minėtame sprendime Teisingumo Teismas pradėjo trijų pateisinamųjų pagrindų aptarimą konstatuodamas, kad norint įvertinti, ar grupės lengvatos netaikymas nuostoliams, kuriuos patyrė bendrovės rezidentės, yra pateisinamas, „reikia išnagrinėti pasekmes, kurių kiltų, jeigu tokią lengvatą, kokia yra (grupės lengvata), taikytume be jokių apribojimų“ [7]. Atsižvelgdamas būtent į šias aplinkybes Teisingumo Teismas išnagrinėjo ir patvirtino (su dviem išlygomis, atspindinčiomis poreikį laikytis proporcingumo principo) tris pateisinamuosius pagrindus, kuriuos nurodė Jungtinė Karalystė ir kitos pastabas pateikusios valstybės narės. Nematau jokių priežasčių, dėl ko tokio paties požiūrio nebūtų galima laikytis ir vertinant, ar Sutartį atitinka priemonė, pagal kurią galimybė išskaityti nuostolius, patirtus bendrovės rezidentės nuolatiniame padalinyje, taikoma tik kai šis nuolatinis padalinys yra toje pačioje valstybėje narėje. Žvelgiant iš bendrovės pozicijų, galimybė pasinaudoti grupės lengvata ir išskaityti užsienio dukterinės bendrovės nuostolius yra akivaizdžiai tapati galimybei išskaityti užsienio nuolatinio padalinio nuostolius. Iš tiesų grupės lengvatos tikslas – neleisti bausti bendrovių,

6 — Bent jau atsižvelgiant į kai kuriuos argumentus.

7 — 40 ir 41 punktai.

kurios, užuot kūrusios filialus, nusprendžia plėtoti savo veiklą kurdamos dukterines bendroves [8].

11. Tai, ar vienas pateisinamasis pagrindas, ar visi trys [9] gali būti taikomi nagrinėjamoje situacijoje, susijusioje ne su dukterine bendrove, o su nuolatiniu padaliniu, yra kitas klausimas.

12. Dėl pirmojo pateisinamojo pagrindo manau, kad siekiant išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių gali būti privaloma vienoje iš valstybių narių įsteigtų bendrovių ūkinei veiklai taikyti tik tos valstybės fiskalines normas tiek pelno, tiek nuostolių atžvilgiu [10]. Sprendime *Marks & Spencer* atitinkama valstybė narė (Jungtinė Karalystė) net nemėgino įrodyti savo teisių apmokestinti bendrovių rezidenčių dukterines bendroves užsienyje. Nagrinėjamoje byloje, nesant DAIS, atitinkama valstybė narė turėtų teisę apmokestinti už šios valstybės ribų esančius nuolatinius padalinius, tačiau faktiškai atleidžia nuo mokesčio tokių padalinių pelną ir tokiu būdu yra atsisakiusi teisės apmokestinti. Taigi poveikis yra tas pats. Kaip Teisingumo Teismas konstatavo sprendime *Marks & Spencer*, „bendrovėms suteikta galimybė pasirinkti, kur turėtų būti atsižvelgta į jų nuostolius – ar valstybėje narėje, kurioje jos yra įsteigtos, ar kitoje valstybėje narėje, – sukeltų didelį pavojų apmokestinimo kompetencijos pusiausvyrai tarp valstybių narių, kadangi apmokestinimo bazė perkeltų nuostolių dydžiu padidėtų pirmoje valstybėje ir sumažėtų antroje“ [11]. Panašiai ir nagrinėjamoje byloje, jeigu Vokietija suteiktų galimybę išskaityti Vokietijos bendrovės nuolatinio padalinio Liuksemburge patirtus nuostolius, nors yra atsisakiusi teisės apmokestinti tokio padalinio pelną, būtų pažeista mokesčių ir lengvatų simetrija, dėl kurios susitarė Vokietija ir Liuksemburgas ir kuri atsispindi DAIS.

13. Dėl antrojo pateisinamojo pagrindo Teisingumo Teismas sprendime *Marks & Spencer* konstatavo, kad valstybės narės privalo turėti galimybę užkirsti kelią nuostolių dvigubo panaudojimo rizikai, kad tokia rizika atsiranda, kai grupės lengvata apima ir dukterinių bendrovių ne rezidenčių nuostolius, ir kad jos išvengiama nustačius taisyklę, draudžiančią neapmokestinti šių nuostolių [12].

14. Šiuo atveju man taip pat nesuprantama, kodėl šis principas negalėtų būti taikomas

8 — Žr. generalinio advokato M. Poiares Maduro išvados *Marks & Spencer* 16 punktą.

9 — Klausimas, ar šie trys pateisinamieji pagrindai turi būti suprantami kaip kumuliaciniai, nagrinėjamas toliau.

10 — Sprendimo *Marks & Spencer* 45 punktas.

11 — 46 punktas.

12 — 47 ir 48 punktai.

nagrinėjamoje byloje. Akivaizdu, kad yra galimybė tuos pačius nuostolius panaudoti du kartus. Beje, ši rizika yra didesnė, kai kalbama apie tebeveikiančio nuolatinio padalinio patirtus nuostolius, o ne (kaip buvo byloje *Marks & Spencer*) apie dukterinių bendrovių, kurios buvo parduotos trečiosioms šalims arba nutraukė savo veiklą, nuostolius. Pirmuoju atveju, jeigu nuostolius galima panaudoti bendrovės įsisteigimo valstybėje narėje, kyla pavojus, kad jie bus dar kartą nurodyti nuolatinio padalinio valstybėje narėje, vos tik šis nuolatinis padalinys pradės veikti pelningai, o bendrovės įsisteigimo valstybė narė nebegalės susigrąžinti suteiktos lengvatos. Iš tiesų, prisimenant *Lidl* atstovų atsakymą į teisėjos pranešėjos klausimą posėdyje nagrinėjamoje byloje, panašu, kad nuostoliai, dėl kurių buvo pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą, buvo įskaityti į Liuksemburge gautą pelną [13]. Kaip Teisingumo Teismas konstatavo sprendime *Marks & Spencer*, valstybės narės privalo turėti galimybę įveikti riziką, kad nuostoliai bus panaudoti du kartus, be to, tokios rizikos išvengiama nustačius taisyklę, draudžiančią neapmokestinti šių nuostolių [14].

15. Dėl trečiojo pateisinamojo pagrindo, susijusio su mokesčių slėpimo rizika, Teisingumo Teismas sprendime *Marks & Spencer* pripažino, kad dėl galimybės perkelti dukterinės bendrovės ne rezidentės nuostolius bendrovei rezidentei atsiranda rizika, jog nuostolių perkėlimas bendrovių grupės viduje bus organizuojamas taip, kad visi nuostoliai būtų perkeliami bendrovėms, kurios įsteigtos valstybėse narėse, kurios taiko didžiausią mokesčio tarifą ir kuriose nuostolių vertė mokestiniu požiūriu yra didžiausia. Skirtingai nuo situacijos dukterinių bendrovių atveju, kai įmanoma nuostolių perkėlimą bendrovių grupėje organizuoti sistemiškai ir nukreipti tik į tas bendrovės grupes, kurios yra įsisteigusios valstybėse narėse, taikančiose didžiausią mokesčio tarifą [15], nuolatinių padalinių atveju, kai bendrovei vienoje valstybėje narėje leidžiama išskaityti nuolatinio padalinio nuostolius kitoje valstybėje narėje, galimybių tokioms parankios jurisdikcijos paieškoms („jurisdiction schoping“) akivaizdžiai nėra. Kaip teigia Komisija, taip yra todėl, kad, skirtingai nei dukterinių bendrovių atveju, priemonės, leidžiančios „perkelti“ nuolatinio padalinio nuostolius, nėra nei būtinos, nei teoriškai įmanomos: nuolatinio padalinio nuostoliai yra mokesčių mokėtojo – patronuojančios bendrovės – nuostoliai. Taigi valstybės viduje esančio nuolatinio padalinio nuostoliai gali būti tiesiogiai ir nedelsiant išskaityti. Vienintelis skirtumas tarp šios vidaus situacijos ir nagrinėjamos bylos slypi apmokestinimo galios pasidalijime: jeigu nuolatinis padalinys yra kitoje valstybėje narėje, su kuria sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kaip yra nagrinėjamoje byloje, minėta kita valstybė turės išimtinę teisę apmokestinti atitinkamo nuolatinio padalinio pajamas. Tačiau tai nekeičia to fakto, kad nuostoliai tenka bendrovei mokesčio mokėtojai ir tiesiogiai sumažina jos apmokestinamąsias pajamas

13 — Kadangi nuostoliai buvo patirti 1999 m., tačiau galėjo būti panaudoti Liukseburge tik 2003 m., *Lidl* padėtis vis tiek buvo nepalanki, nes nebuvo galima išskaityti nuostolių iš pelno Vokietijoje ankstesniame etape. Apyvartinių lėšų klausimas nagrinėjamas toliau, kalbant apie proporcingumą.

14 — 47 ir 48 punktai.

15 — Nors galima pažymėti, kad mokesčių slėpimas taip „prekiaujant nuostoliais“ nebuvo aktualus sprendime *Marks & Spencer*, nes šis sprendimas buvo susijęs tik su vertikaliu nuostolių perkėlimu iš dukterinės patronuojančiai bendrovei.

įsisteigimo valstybėje. Kitos valstybės apmokestinimo teisė paprasčiausiai tiems patiems nuostoliams sukuria antrą siejantį veiksnį, taigi ir dvigubo išskaitymo galimybę. Todėl man atrodo, kad tokiu atveju, koks nagrinėjamas, trečiasis sprendime *Marks & Spencer* nurodytas pateisinamasis pagrindas ne ką tepapildo pirmąjį ir antrąjį.

16. Todėl iš esmės pritariu Suomijai, Prancūzijai, Vokietijai, Graikijai, Nyderlandams, Švedijai, Jungtinei Karalystei ir Komisijai, kad valstybės narės teisės aktus, kuriais ribojama bendrovių galimybė išskaityti nuolatinio padalinio kitoje valstybėje nuostolius, galima pateisinti, pirma, siekiu išsaugoti apmokestinimo jurisdikcijos pusiausvyrą tarp atitinkamų valstybių narių ir, antra, nuostolių dvigubo panaudojimo rizika.

17. Prašyme priimti prejudicinį sprendimą *Bundesfinanzhof* pažymi, kad nėra aišku, ar, Teisingumo Teismo nuomone, visi trys sprendime *Marks & Spencer* pateikti pateisinamieji pagrindai yra kumuliaciniai, t. y. ar konkrečiu atveju reikia jų visų trijų.

18. Reikia pripažinti, kad sprendime *Marks & Spencer* Teisingumo Teismas minėjo „tris pateisinamuosius pagrindus bendrai“, o tai patvirtina tokį požiūrį. Tačiau sprendime *N* Teisingumo Teismas konstatavo, kad tam tikra priemonė „gali būti pateisinama būtinybe užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių“, ir nesirėmė jokiais kitais pagrindais [16]. Sprendime *AA* Teisingumo Teismas pripažino, kad valstybės narės teisės aktai, draudžiantys šioje valstybėje narėje įsisteigusiai dukterinei bendrovei iš savo apmokestinamųjų pajamų išskaityti patronuojančiai bendrovei pervestas lėšas, nebent ši patronuojanti bendrovė yra įsisteigusi toje pačioje valstybėje narėje, iš esmės gali būti pateisinti dviem iš trijų sprendimo *Marks & Spencer* pagrindų, t. y. pirmuoju ir trečiuoju [17]. O sprendime *Amurta* konstatavęs, kad dėl antrojo ir trečiojo sprendime *Marks & Spencer* išdėstytų pateisinamųjų pagrindų nebuvo kreiptasi, Teisingumo Teismas vis tiek toliau nagrinėjo (ir atmetė) argumentus, paremtus siekiu išsaugoti apmokestinimo jurisdikcijos pusiausvyrą tarp valstybių narių [18]. Todėl panašu, kad visi trys pateisinamieji pagrindai nebūtinai

16 — 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *N*, C-470/04, Rink. p. I-7409, 42 punktas.

17 — 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *AA*, C-231/05, Rink. p. I-6373, 51–60 punktai.

18 — 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta*, C-379/05, Rink. p. I-9569, 57–59 punktai.

turi būti taikomi konkrečiu atveju. Mano nuomone, nagrinėjamoje byloje vertinamus teisės aktus iš esmės galima pateisinti, remiantis pirmuoju ir antruoju sprendimo *Marks & Spencer* pagrindais, t. y. siekiu išsaugoti apmokestinimo jurisdikcijos pusiausvyrą ir išvengti nuostolių dvigubo panaudojimo rizikos.

19. Kad ribojamoji priemonė galėtų būti pateisinama, ji turi atitikti proporcingumo principą, t. y. tokia priemonė turi būti tinkama pasiekti numatytus tikslus ir neviršyti to, kas būtina jiems pasiekti.

20. Nagrinėjamoje byloje niekas neleidžia teigti, kad ginčijama priemonė nėra tinkama pirma minėtiems tikslams pasiekti. Tačiau negaliu sutikti su tuo, kad ji neviršija to, kas būtina jiems pasiekti, arba, kitaip tariant, kad nėra įmanoma to paties rezultato pasiekti ne tokiomis griežtomis priemonėmis.

21. Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad laikytis proporcingumo principo ypač svarbu tada, kai valstybės narės teisės aktai visiškai pašalina tarpvalstybinius sandorius iš nacionalinių taisyklių taikymo srities [19]. Tokiomis aplinkybėmis, kai nagrinėjami valstybės teisės aktai iš esmės yra labai ribojantys, yra dar svarbiau atidžiai išnagrinėti, ar jų tikslų negalima pasiekti mažiau ribojančiomis priemonėmis.

22. Nagrinėjamoje byloje ginčijama priemonė neleidžia bendrovei išskaityti iš pelno nuolatinio padalinio kitoje valstybėje narėje patirtų nuostolių. Gauname rezultatą, kad tam tikromis aplinkybėmis bendrovė bus apmokestinta nuo didesnės sumos nei jos bendras grynasis pelnas. Mano nuomone, tai akivaizdžiai neproporcinga priemonė, siekiant išsaugoti apmokestinimo galių pusiausvyrą ir išvengti nuostolių dvigubo panaudojimo rizikos.

23. Be to, akivaizdu, kad galimos mažiau ribojančios priemonės. Bendrai sutariama, kad iki 1999 m. Vokietijos teisės aktai [20] tiesiogiai numatė, jog bendrovė gali išskaityti nuolatinio padalinio kitoje valstybėje narėje patirtus nuostolius tiek, kiek jie viršija šio padalinio pelną, tačiau kitais metais, kai iš nuolatinio padalinio veiklos gaunamas

19 — 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 28 punktas.

20 — 1997 m. *Einkommensteuergesetz* (Pajamų mokesčio įstatymo) (BGBl. 1997 I, p. 821) 2a straipsnio 3 dalis.

pelnas, išskaityta suma vėl įtraukiama į ataskaitą.

24. Ši taisyklė, pagal kurią leidžiama išskaityti nuostolius ir pagal kurią numatytas šios lengvatos susigrąžinimas ateityje pelningais mokestiniais metais, būtų akivaizdžiai mažiau ribojanti priemonė išvengti nuostolių dvigubo panaudojimo rizikos nei taisyklė, pagal kurią visiškai neleidžiama išskaityti tokių nuostolių. Nors taisyklė, pagal kurią leidžiama išskaityti, o vėliau numatomas išskaitytos sumos susigrąžinimas, iškreipia simetriją, taigi nevisiškai leidžia pasiekti apmokestinimo jurisdikcijos pusiausvyrą, tokia asimetrija yra tik laikina ir pasireiškia tik iki tol, kol nuolatinio padalinio veikla tampa pelninga. Be to, gali būti numatyta, kad išskaitytos sumos savaime įtraukiamos į ataskaitą, jeigu jos nebuvo įtrauktos, pavyzdžiui, per penkerius metus arba jeigu nuolatinis padalinys šia forma nebeegzistuoja [21].

25. Neabejotina, kad tokia taisyklė, pagal kurią leidžiama išskaityti nuostolius ir numatomas šios lengvatos susigrąžinimas ateityje, mažiau riboja mokesčio mokėtojo pagrindinę teisę, t. y. įsisteigimo laisvę, nei visiškas draudimas išskaityti iš bendrovės pelno nuolatinio padalinio kitoje valstybėje narėje nuostolius. Taip pat ši taisyklė yra tinkama, siekiant išsaugoti apmokestinimo galių pusiausvyrą ir išvengti nuostolių dvigubo panaudojimo rizikos. Mano nuomone, dėl šios priežasties ji akivaizdžiai geriau atspindi proporcingumo reikalavimo laikymąsi nei Teisingumo Teismo pasiūlyta išeitis sprendime *Marks & Spencer*.

26. Teisingumo Teismas pačiame sprendime *Marks & Spencer* konstatavo, kad ribojamoji priemonė (grupės nuostolių lengvatą numatantys teisės aktai, pagal kuriuos ši lengvata netaikoma užsienio dukterinėms bendrovėms) viršija tai, kas būtina nustatytiems tikslams pasiekti, kai išnaudotos galimybės į užsienio dukterinės bendrovės nuostolius atsižvelgti valstybėje, kurioje ji veikia [22]. Todėl galima daryti prielaidą (nors sprendimas šiuo klausimu yra labai lakoniškas), kad, Teisingumo Teismo nuomone, kitomis aplinkybėmis ribojamoji priemonė būtų proporcinga.

27. Vis dėlto reikia turėti omenyje, kad sprendimas *Marks & Spencer* buvo susijęs su dukterinėmis bendrovėmis, kurios buvo likviduotos arba parduotos. Taigi nebuvo jokios

21 — Tokia nuostata pateikta Komisijos pasiūlyme priimti Tarybos direktyvą dėl tvarkos, skirtos atsižvelgti į įmonių nuolatinių padalinių ir dukterinių bendrovių, esančių kitose valstybėse narėse, nuostolius, COM(90) 595 galutinis; 1991 m. sausio 24 d. (OL C 53, p. 30), žr. 5–8 straipsnius ir aiškinamąjį memorandumą.

22 — 55 punktas. Teisingumo Teismas nustato dvigubą kriterijų: galimybių pasinaudoti lengvata nuostolių atžvilgiu išnaudojimas atitinkamais mokestiniais metais bei ankstesniais mokestiniais metais ir „galimybių į užsienio dukterinės bendrovės nuostolius atsižvelgti valstybėje, kurioje ji įsteigta, vėlesniais <…> verslo metais“ nebuvimas.

galimybės (bent jau pirmojoje byloje) ateityje susigrąžinti suteiktą nuostolių lengvatą [23]. Tokiomis aplinkybėmis tikriausiai suprantama, kodėl Teisingumo Teismas būtent taip suformulavo savo atsakymą ir kodėl išsamiai nenagrinėjo, ar nepalanki padėtis apyvartinių lėšų atžvilgiu, pasireiškianti nuostolių perkėlimu į ateitį, kai neleidžiama jų panaudoti nedelsiant, nebuvo pernelyg ribojanti priemonė siekiant nustatytų tikslų.

28. Atvirkščiai, tokiose bylose, kokia nagrinėjama, susijusiose su tebeveikiančiu nuolatiniu padaliniu, negalima teigti, kad galimybė perkelti nuostolius į ateitį nuolatinio padalinio valstybėje gali tinkamai pakeisti suteikiamą lengvatą bendrovės įsisteigimo valstybėje. Net jeigu į ateitį perkelti nuostoliai bus įskaityti, esamuoju laiku bendrovė iš esmės atsidurs nepalankioje padėtyje apyvartinių lėšų atžvilgiu.

29. Teisingumo Teismui yra puikiai žinoma apyvartinių lėšų reikšmė įmonėms. Savo nusistovėjusioje praktikoje Teismas konstatuoja, kad lengvatos apyvartinių lėšų atžvilgiu netaikymas tarpvalstybinėse situacijose yra įsisteigimo laisvės apribojimas, jeigu tokia lengvata galima pasinaudoti esant tokioms pat vidaus situacijoms [24]. Iš tiesų tą patį Teisingumo Teismas tvirtai pakartojo ir sprendime *Marks & Spencer*. Šiame sprendime jis tiesiogiai paaiškino, kad pagreitinant nuostolingai veikiančių bendrovių nuostolių likvidavimą, kai tokius nuostolius nedelsiant leidžiama įskaityti į kitų grupės bendrovių pelną, nagrinėjama grupės nuostolių lengvata šiai grupei suteikiamas pranašumas apyvartinių lėšų atžvilgiu. Atsisakymas suteikti tokią lengvatą kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės nuostolių atžvilgiu riboja patronuojančios bendrovės įsisteigimo laisvę, atgrasydamas nuo dukterinių bendrovių steigimo kitose valstybėse narėse. Taigi tai yra įsisteigimo laisvės ribojimas [25].

30. Šie teiginiai pateikti (iš pradžių analitiškai) vertinant, ar atsisakymas leisti išskaityti tarpvalstybinius nuostolius yra 43 straipsnį pažeidžiantis apribojimas. Nenormalu yra tai, kad aiškiai pripažinęs galimą atsisakymo suteikti lengvatą apyvartinių lėšų atžvilgiu reikšmę ir (teisingai) priskyręs jį prie *prima facie* EB 43 straipsnio pažeidimo, Teisingumo Teismas tiesiogiai nevertino, ar tuo atveju, jeigu apribojimas buvo *prima facie* pateisinamas, atsisakymas

23 — Generalinė advokatė J. Kokott savo išvadoje, kurioje buvo priimtas 17 išnašoje minėtas sprendimas *Oy AA*, laikosi nuomonės, kad iš esmės Teisingumo Teismo išvadą dėl proporcingumo sprendime *Marks & Spencer* lėmė išskirtinės šios bylos faktinės aplinkybės (70 ir 71 punktai). Aš sutinku su šia nuomone.

24 — Žr., pavyzdžiui, 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kiti*, C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 44, 54 ir 76 punktus; 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C-436/00, Rink. p. I-10829, 36–38 punktus; 2004 m. birželio 8 d. Sprendimo *De Baeck*, C-268/03, Rink. p. I-5961, 24 punktą; 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. p. I-11753, 96, 97, 153 ir 154 punktus ir 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Rink. p. I-2647, 29 punktą.

25 — 32–34 punktai.

suteikti lengvatą apyvartinių lėšų atžvilgiu buvo proporcingas.

31. Vokietija, Švedija ir Jungtinė Karalystė teigia, kad sistemos, pagal kurią būtų galima išskaityti nuostolius, o vėliau lengvata nuostolių atžvilgiu būtų susigrąžinama, neįmanoma įvesti dėl svarbių praktinių sunkumų. Tačiau, kaip jau pirma nurodyta, panašu, kad Vokietijos teisės aktuose anksčiau buvo numatyta tokia sistema; iš tiesų *Lidl* ir Komisija nurodė ir nė viena iš šalių neginčijo, kad iš esmės tokią sistemą numatantys teisės aktai Vokietijoje galiojo nuo 1969 m.[26] iki 1999 m., kai buvo panaikinti[27]. Be to, remiantis visai neseniai pateiktu Komisijos komunikatu[28], šiuo metu penkios valstybės narės numato galimybę išskaityti nuolatinių padalinių kitose valstybėse narėse patirtus nuostolius, net kai tokių padalinių pelnas yra atleistas nuo mokesčio pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis. Atsižvelgiant į tai, būtų sunku rimtai vertinti argumentą, kad tokia sistema yra neįmanoma dėl svarbių praktinių sunkumų[29]. Bet kuriuo atveju praktiniai sunkumai negali pateisinti Sutartyje įtvirtintos laisvės pažeidimo[30].

32. Todėl sutinku su *Lidl*, Suomijos vyriausybe ir Komisija, kad nacionalinės teisės aktai viršija tai, kas būtina, siekiant išsaugoti apmokestinimo jurisdikcijos pusiausvyrą tarp atitinkamų valstybių narių ir išvengti nuostolių dvigubo panaudojimo rizikos.

33. Galiausiai Vokietija (labai) alternatyviai teigia, kad jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, jog buvo pažeista įsisteigimo laisvė, jis turėtų apriboti savo sprendimo poveikį laiko atžvilgiu.

34. Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad vien finansinių pasekmių, valstybei narei galinčių kilti dėl

26 — 1969 m. rugpjūčio 18 d. *Gesetz über steuerliche Massnahmen bei Auslandinvestitionen der deutschen Wirtschaft* (Įstatymas dėl mokesčių priemonių, taikomų užsienio investicijoms į Vokietijos pramonę) (BGBl. 1969 I, p. 1211, 1214) 2 straipsnis.

27 — 1999 m. kovo 24 d. *Steuerentlastungsgesetz* (Įstatymas dėl mokesčių lengvatų) 1999/2000/2002 (BGBl. 1999 I, p. 402).

28 — Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui dėl nuostolių apmokestinimo tvarkos tarpvalstybiniais atvejais (COM(2006) 824 galutinis, 2006 m. gruodžio 19 d.); žr. 2.2 punkto b papunkčio 2 dalį.

29 — Galima pažymėti, kad 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15) leidžia valstybei narei prašyti iš kitos valstybės narės kompetentingų institucijų visos informacijos, būtinos nustatyti tikslią pelno mokesčio sumą.

30 — Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* (minėto 19 išnašoje) 29 punktas, kuriame daroma nuoroda į generalinio advokato M. D. Ruiz-Jarabo Colomer išvados 30 punktą: „Jeigu nustatoma, kad numatytą tikslą galima įgyvendinti kitomis priemonėmis, proporcingumo principas draudžia paprasčiausiai remtis administraciniais sunkumais ir nurodyti juos kaip absoliutų pagrindą, pateisinantį diskriminuojantį požiūrį, kuris prieštarauja pagrindinėms laisvėms, todėl tam, kad būtų teisėtas, turi būti pagrįstas rimtomis priežastimis“. Taip pat žr. sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* (minėto 24 išnašoje) 155–157 punktus.

prejudicine tvarka priimto sprendimo, savaime nepakanka, kad būtų pateisintas tokio sprendimo veikimo laiko atžvilgiu apribojimas ir kad toks apribojimas bus taikomas tik esant ypatingoms aplinkybėms, t. y. kai a) kyla rizika, kad atsiras sunkių ekonominių pasekmių būtent dėl gausių sąžiningai sukurtų teisinių santykių, atsiradusių remiantis teisės aktu, laikytu galiojančiu teisėtai, ir b) paaiškėjus, jog asmenys ir nacionalinės valdžios institucijos buvo skatinamos elgtis Bendrijos teisės neatitinkančiu būdu dėl objektyvaus ir reikšmingo Bendrijos teisės normos turinio neapibrėžtumo, prie kurio galėjo prisidėti ir kitų valstybių narių ar Komisijos elgesys [31].

35. Nagrinėjamoje byloje pritariu *Lidl*, kad netenkinama antroji iš šių kumuliacinių sąlygų. Negalėčiau sutikti, kad panaikinusi ankstesnius teisės aktus ir taip, tiesą sakant, grąžinusi ginčijamą priemonę Vokietija gali priversti patikėti, jog imtis šio žingsnio ją paskatino objektyvus ir reikšmingas EB 43 straipsnio turinio neapibrėžtumas. 1999 m. Teisingumo Teismas jau buvo nusprendęs, kad valstybės teisės aktai, pagal kuriuos iš esmės atsisakoma suteikti grupės nuostolių lengvatą, kai dauguma dukterinių bendrovių yra kitų valstybių narių rezidentės, prieštarauja EB 43 straipsniui [32] ir kad bendrovių laisvės, naudojantis įsisteigimo teise pasirinkti, ar šią laisvę realizuoti steigiant dukterinę bendrovę, ar filialą (nuolatinį padalinį), neturėtų riboti diskriminuojamosios mokesčių nuostatos [33]. Be to, 1991 m. pateiktas pasiūlymas priimti Tarybos direktyvą dėl tvarkos, skirtos atsižvelgti į įmonių nuolatinių padalinių ir dukterinių bendrovių, esančių kitose valstybėse narėse, nuostolius [34], paaiškina Komisijos požiūrį: valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos neleidžiama įmonėms atsižvelgti į nuolatinių padalinių kitose valstybėse narėse patirtus nuostolius, prieštarauja vidaus rinkai [35].

36. Todėl manęs neįtikino argumentai, kad nagrinėjamoje byloje yra pagrindas apriboti sprendimo poveikį laiko atžvilgiu.

31 — Žr. (naujausio) 2007 m. sausio 18 d. Sprendimo *Brzeziński*, C-313/05, Rink. p. I-513, 57 ir 58 punktus.

32 — 1998 m. liepos 16 d. Sprendimas *ICI*, C-264/96, Rink. p. I-4695.

33 — 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 270/83, Rink. p. 273, 22 punktas.

34 — Minėtas 21 išnašoje.

35 — Žr. pirmą konstatuojamąją dalį ir aiškinamojo memorandumo 1 punktą.

Išvada

37. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau į klausimą, dėl kurio *Bundesfinanzhof* pateikė prašymą priimti prejudicinį sprendimą, atsakyti taip:

Tai, kad valstybė narė neleidžia bendrovei, apskaičiuojančiai savo apmokestinamąjį pelną, išskaityti savo nuolatinio padalinio kitoje valstybėje narėje nuostolių, nes pagal taikytiną dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį atitinkamos tokio nuolatinio padalinio pajamos pirmojoje valstybėje narėje neapmokestinamos, pažeidžia EB 43 straipsnį.