GENERALINĖS ADVOKATĖS
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 (Jungtinė Karalystė) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Įsisteigimo laisvė — Nacionalinės mokesčių teisės aktas — Pelno mokestis — Grupės mokesčių lengvata — Draudimas bendrovės nerezidentės nuolatinio padalinio nuostolius perkelti tam pačiam konsorciumui priklausančiai bendrovei rezidentei"

I – Įžanga

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 įmonė.

2. Taip pat trečią kartą Teisingumo Teismui pateikiamas klausimas, ar tai, kad šis teisės aktas netaikomas kai kuriems apmokestinamiesiems asmenims, suderinama su įsisteigimo laisve. Teisingumo Teismas jau yra nagrinėjęs jo netaikymą užsienyje įsteigtoms dukterinėms bendrovėms[2] ir nacionalinėms kontroliuojančiosioms bendrovėms, kurios valdo daugiausia užsienyje įsteigtas dukterines bendroves[3].

3. Šiuo atveju kalbama apie konsorciumą, kurio dalyvės yra Didžiosios Britanijos ir Nyderlandų bendrovės. Jungtinėje Karalystėje įsteigtas Nyderlandų bendrovės filialas siekia savo nuostolius perkelti Didžiosios Britanijos bendrovei. Didžiosios Britanijos mokesčių administratorius to neleidžia, nes, nors nuostoliai atsirado Jungtinėje Karalystėje, į juos galima atsižvelgti ir apmokestinant Nyderlanduose esančią bendrovės buveinę.

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).

II – Teisinis pagrindas

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

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 ūkinę veiklą per joje esantį nuolatinį padalinį. Tokiu atveju kitoje Šalyje pelno mokesčiu įmonės pelnas gali būti apmokestinamas tik tiek, kiek jis priskiriamas tam nuolatiniam padaliniui.“

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

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

„1. Pagal šio skyriaus nuostatas ir 492 straipsnio 8 dalį veiklos nuostolių ir kitų iš pelno mokesčių išskaičiuojamų sumų mokesčių lengvatą 2 ir 3 dalyje numatytais atvejais bendrovė („bendrovė perleidėja“) kitos bendrovės prašymu („prašančioji bendrovė“) gali perleisti pastarajai teisę į pelno mokesčio lengvatą, vadinamą „grupės mokesčių lengvata“.“

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

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

„1. Šio skyriaus tikslais nustatant per ataskaitinį laikotarpį perleistiną pagal grupės mokesčių lengvatą bendrovės nerezidentės veiklos nuostolių ar kitų perleistinų sumų dydį, jokie nuostoliai ar kitokia suma neturi būti vertinami kaip perleistini, išskyrus, kai jie:

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

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

c) kai jokia

(i) nuostolių ar kitos sumos dalis arba

(ii) sumos, įtrauktos 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 įgyto 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 (įvykdžius 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 tokių sumų apskaičiavimą.

<...>

9. Šiame straipsnyje įtvirtinta sąvoka „užsienio mokesčiai“ reiškia bet kuriuos pagal įstatymą mokėtinus mokesčius už Jungtinės Karalystės ribų, 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, minėtais 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 įsteigtas Nyderlandų bendrovės *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 atlygį. 2006 m. sausio 27 d. *LG.PD Netherlands* buvo iškelta bankroto byla.

4 — Tiesa, remiantis PPMĮ 406 straipsnio 2 dalimi, šio ryšio nepakanka, nes nė viena iš konsorciumo bendrovių nėra Jungtinės Karalystės rezidentė. Tačiau pagrindinę bylą nagrinėjantys žemesnių instancijų teismai mano, kad ši nuostata netaikytina, nes ji neteisėtai riboja įsisteigimo laisvę. Kadangi ši išvada nebuvo apskųsta, pagrindinėje byloje ji yra neginčytina.

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

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

„1. Jeigu valstybė narė (pavyzdžiui, Jungtinė Karalystė) į mokesčio bazę įtraukia bendrovės, kuri įsteigta 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 įsteigtą nuolatinį padalinį, ar valstybės narės subjekto įsisteigimo laisvės apribojimą Jungtinėje Karalystėje, kaip tai suprantama pagal SESV 49 straipsnį (buvusį EB 43 straipsnį), sudaro tai, kad Jungtinė Karalystė draudžia pasinaudoti grupės mokesčių lengvata, perkeliant ne Jungtinėje Karalystėje reziduojančios bendrovės nuostolius, patirtus vykdant veiklą Jungtinėje Karalystėje per šioje valstybėje įsteigtą nuolatinį padalinį, Jungtinėje Karalystėje įsteigtai bendrovei, kai šių nuostolių dalis ar kita su nuostolių apskaičiavimu 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 įsteigto 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 Jungtinė Karalystė (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 į pirmąjį klausimą 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 į antrąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, ar toks apribojimas gali būti proporcingas, atsižvelgiant į šį pateisinamą ar pateisinimus?

4. Jei Nyderlandų bendrovės teisių apribojimas nėra pateisinamas arba jei apribojimas nėra proporcingas, atsižvelgiant į kokį nors pateisinimą, ar pagal Europos Sąjungos teisę Jungtinė Karalystė 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 įsisteigimo laisvės sąvoką. Atlikdama vertinimą remsiuosi EB 43 straipsniu, nes SESV 49 straipsnis pagrindinėje byloje netaikytinas [5]. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimus suprantu taip, kad jie susiję su EB 48 straipsnio, pagal kurį tam tikros bendrovės prilyginamos EB 43 straipsnyje minimiems fiziniams asmenims, taikymu.

19. Klausimai, susiję su įsisteigimo laisvės aiškinimu, pagrįsti. Įsisteigimo laisvė nagrinėjamu atveju yra taikytina pagrindinė laisvė. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad nuolatinio padalinio sukūrimas kitoje valstybėje narėje ir kontroliavimas patenka į EB 43 straipsnio materialinę taikymo sritį [6]. Nagrinėjamu atveju kalbama apie Nyderlandų bendrovę ir teisę perkelti nuostolius Jungtinėje Karalystėje turimam filialui. Pagal mokesčių teisės aktus toks filialas įeina į nuolatinio padalinio sąvoką [7].

20. Taigi, reikia išsiaiškinti, ar užsienio bendrovės teisės perkelti nuostolius šalyje esančiam nuolatiniam padaliniui (filialui) ribojimas neprieštarauja įsisteigimo laisvei.

A – *Dėl pirmojo prejudicinio klausimo: įsisteigimo laisvės ribojimas*

21. Remdamasi prejudiciniais klausimais pirmiausia išnagrinėsiu, ar tokia nuostata, kaip antai PPMĮ 403D straipsnio 1 dalies c punktas, neriboja įsisteigimo laisvės. Pagal šią nuostatą užsienio bendrovės nuolatinio padalinio, esančio Jungtinėje Karalystėje, nuostolių negalima perkelti pasinaudojant grupės mokesčių lengvata, jei nuostoliai užsienio mokesčių tikslais gali būti atskaitomi ar kitaip atlyginami iš užsienyje gauto pelno.

22. Remiantis nusistovėjusia teismo praktika, tiesioginis apmokestinimas priklauso valstybių narių kompetencijai, tačiau pastarosios turėtų ją įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės [8]. Šiuo aspektu reikėtų pabrėžti, kad pagal Sąjungos teisę valstybės narės, reglamentuodamos pelno mokestį, iš esmės nėra įpareigotos taikyti grupės mokesčių lengvatos nuostolių atveju, kaip tai yra numatyta Jungtinės Karalystės įstatymuose. Juk mokesčių sistemos koncepcijos nustatymas priklauso kiekvienai valstybei narei [9]. Tačiau jei valstybė narė tokią teisę numato, ši teisė neturi prieštarauti pagrindinėms Sąjungos laisvėms, šiuo atveju ypač įsisteigimo laisvei.

23. Bendrovių įsisteigimo laisvė įtvirtinta EB 43 ir 48 straipsniuose. Teisingumo Teismas, apibendrindamas šių nuostatų turinį, padarė išvadą, kad bendrovės, turinčios buveinę vienoje Bendrijos valstybėje narėje, turi teisę vykdyti savo veiklą kitoje valstybėje narėje per dukterinę bendrovę, filialą ar atstovybę [10].

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 papunktį (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. Sprendimą *Bachmann* (C-204/90, Rink. p. I-249, 23 punktas).

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

24. Be to, kadangi EB 43 straipsnio 1 dalies antras sakinys aiškiai palieka ūkio subjektams galimybę laisvai pasirinkti tinkamą teisinę formą vykdant savo veiklą kitoje valstybėje narėje, šis laisvas pasirinkimas priimančioje valstybėje narėje neturi būti ribojamas diskriminacinėmis mokesčių nuostatomis [11]. Laisvė pasirinkti tinkamą teisinę formą vykdant savo veiklą kitoje valstybėje narėje taip pat reiškia, kad bendrovės, kurių buveinė yra valstybėje narėje, gali atidaryti padalinį kitoje valstybėje narėje, kad galėtų joje vykdyti savo veiklą tokiomis pačiomis sąlygomis, kokios taikomos dukterinėms bendrovėms [12].

25. Ši teismo praktika iš esmės reiškia, kad užsienio bendrovės turi teisę vykdyti veiklą priimančioje valstybėje narėje tokiomis pačiomis sąlygomis, kaip ir tos šalies bendrovės. Be to, priimančioji valstybė narė negali remtis tuo, kad užsienio bendrovė neva gali išvengti galimo nepalankaus nevienodo požiūrio pasirinkusi kitą veiklos priimančioje valstybėje narėje teisinę formą: pvz., dukterinę bendrovę vietoj filialo [13].

1. Nepalankus nevienodas vertinimas

26. Nagrinėjamu atveju matyti nevienodas nacionalinių ir užsienio bendrovių, vykdančių savarankišką veiklą Jungtinėje Karalystėje, vertinimas.

27. Jungtinės Karalystės vyriausybė pati pripažįsta, kad pagal mokesčių teisės aktus, reglamentuojančius grupės mokesčių lengvatą, nacionalinės bendrovės ir užsienio bendrovės, Jungtinėje Karalystėje turinčios nuolatinį padalinį, traktuojamos skirtingai. Tik užsienyje reziduojančioms bendrovėms taikomos specialios sąlygos, numatytos PPMĮ 403D straipsnio 1 dalyje.

28. Viena šių sąlygų pagal minėtos nuostatos c punktą yra ta, kad užsienio bendrovės Jungtinėje Karalystėje turimo nuolatinio padalinio nuostolius perkelti gali tik tuomet, jeigu jų negalima panaudoti užsienio mokesčio tikslais. Jungtinės Karalystės bendrovėms rezidentėms tokia sąlyga netaikoma.

29. Dėl nevienodo vertinimo užsienio bendrovės patiria mažiausiai du neigiamus dalykus. Pirma, joms tampa sunkiau sudaryti konsorciumą su Jungtinės Karalystės bendrovėmis. Pastarosios – dėl to, kad prireikus užsienio bendrovių Jungtinėje Karalystėje esančių nuolatinių padalinių nuostolių negalima perkelti – sandorius linkusios sudaryti veikiau dalyvaudamos konsorciume su kitomis Jungtinės Karalystės bendrovėmis, nes joms šie apribojimai netaikomi. Antra, užsienio bendrovė patiria tiesioginių nepatogumų dėl to, kad jai neleidžiama perkelti nuostolių. Iš užsienio bendrovės – pavyzdžiui, nagrinėjamu atveju – atimama galimybė iš bendrovės, kuriai nuostolių perkėlimas atneša naudos, gauti už tai atlygį.

30. Kaip jau minėta, iš teismo praktikos taip pat išplaukia, kad priimančioji valstybė narė negali remtis tuo, jog užsienio bendrovės gali išvengti nepatogumų veiklą priimančioje valstybėje narėje vykdydamos kaip dukterinės bendrovės, o ne kaip filialai. *LG.PD Netherlands* dukterinės bendrovės, esančios Jungtinėje Karalystėje, nuostoliams perkelti jokie apribojimai nebūtų taikomi. Tačiau užsienio bendrovės turi visišką laisvę rinktis, ar įsisteigimo teise Jungtinėje Karalystėje pasinaudoti įsteigiant filialą, ar dukterinę bendrovę.

11 — Žr., be kita ko, Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (minėtas 10 išnašoje, 22 punktas), 2007 m. liepos 18 d. Sprendimą *Oy AA* (C-231/05, Rink. p. I-6373, 40 punktą) ir 2009 m. birželio 4 d. Nutartį *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. Sprendimą *Oy AA* (minėtas 11 išnašoje, 40 punktas).

2. Objektyviai panaši situacija

31. Jungtinės Karalystės vyriausybė į tai atsako, kad nacionalinės bendrovės ir užsienio bendrovės, Jungtinėje Karalystėje turinčios filialą, situacija apmokestinimo požiūriu nėra objektyviai panaši. Jos tvirtinimu, nacionalinės bendrovės atveju apmokestinamos visos jos pajamos, o užsienio bendrovės atveju – tik jos Jungtinėje Karalystėje turimo nuolatinio padalinio pajamos.

32. Iš tiesų pagal nusistovėjusią teismo praktiką diskriminacija gali atsirasti tik tada, kai panašioms situacijoms taikomos skirtingos taisyklės arba kai ta pati taisyklė taikoma skirtingoms situacijoms [14]. Todėl nevienodas vertinimas su įsisteigimo laisvę reglamentuojančiomis Sutarties nuostatomis suderinamas tik tuomet, kai jis susijęs su situacijomis, kurios yra objektyviai skirtingos. Ar situacijos objektyviai panašios, turi būti vertinama atsižvelgiant į tikslą, kurio siekiama aptariamomis nacionalinės teisės nuostatomis [15].

33. Pagal nusistovėjusią teismo praktiką tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų situacija paprastai nėra panaši [16]. Tačiau Teisingumo Teismas dar Sprendime *Marks & Spencer* yra nustatęs, kad kiekvienu konkrečiu atveju reikia išsiaiškinti, ar mokesčių lengvatos taikymas tik apmokestinamiesiems asmenims rezidentams yra pagrįstas tinkamais objektyviais veiksniais [17]. Todėl jei taikant nagrinėjamą apmokestinimą nėra jokių objektyvių situacijos skirtumų, kurie pateisintų skirtingą įvairių kategorijų apmokestinamųjų asmenų vertinimą, tai yra apribojimas [18].

34. Teisingumo Teismas daug kartų yra nusprendęs, kad bendrovė rezidentė ir bendrovė nerezidentė, šalyje veikiančios per nuolatinį padalinį, mokėdamos nacionalinius mokesčius 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 situacijų panašumą, o geriausiu atveju tik nagrinėjant pateisinimo pagrindus [21].

36. Be to, Sprendime *Saint Gobain ZN* Teisingumo Teismas bendrovių rezidenčių ir bendrovių nerezidenčių situacijų panašumą pripažino pirmiausia todėl, kad skirtingas vertinimas pasireiškė tik sprendžiant klausimą, ar suteikti ginčijamų mokesčių lengvatų [22]. Pagrindinę bylą nagrinėjusi ankstesnė instancija buvo nustačiusi, 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 ginčijamą grupės mokesčių lengvatą [23].

14 — 2011 m. gruodžio 1 d. Sprendimas *Komisija prieš Vengriją* (C-253/09, Rink. p. I-12391, 50 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

15 — Sprendimas *X Holding* (minėtas 10 išnašoje, 20 ir 22 punktai).

16 — Sprendimas *Schumacker* (minėtas 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 — Dėl laisvės teikti paslaugas žr. 2009 m. lapkričio 17 d. Sprendimą *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, Rink. p. I-10821, 35 punktas).

19 — Pirmą kartą Sprendime *Komisija prieš Prancūziją* (minėtas 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. Sprendimą *X Holding* (minėtas 10 išnašoje, 38 punktas).

22 — Žr. Sprendimą *Saint-Gobain ZN* (minėtas 10 išnašoje, 49 punktas).

23 — 2009 m. liepos 27 d. *First-tier Tribunal* sprendimas (2009, UKFTT 226(TC), 21 punktas).

37. Todėl įsisteigimo laisvės apribojimo negalima paneigti teigiant, kad apmokestinamos nacionalinė bendrovė ir užsienio bendrovė, Jungtinėje Karalystėje turinti filialą, yra objektyviai nepanašioje situacijoje. Užsienio bendrovių nuolatiniams padaliniams, kaip ir nacionalinėms bendrovėms, leidžiama perkelti nuostolius į ankstesnį ar vėlesnį mokestinį 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, PPMĮ 403D straipsnio 1 dalies c punkte nustatytos grupės mokesčių lengvatai, jeigu ja nori pasinaudoti buveinę kitoje nei Jungtinės Karalystė 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 subalansuotą 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 subalansuotą apmokestinimo kompetencijos paskirstymą tarp valstybių narių, atsižvelgimo į nuostolius du kartus riziką ir galimą mokesčių vengimą ir visus tris kartu pasitelkė įsisteigimo laisvės apribojimui pateisinti [25].

41. Dar savo išvadoje byloje *Oy AA* esu aiškinusi, kad šių trijų pagrindų esmė – išsaugoti apmokestinimo kompetencijų paskirstymą tarp valstybių narių [26]. Teisingumo Teismas savo ruožtu sprendime, priimtame toje pačioje byloje, pripažino, kad įsisteigimo laisvės apribojimą galima pateisinti dviem elementais: būtinybe išsaugoti apmokestinimo kompetencijų paskirstymą tarp valstybių narių ir būtinybe užkirsti kelią mokesčių vengimui [27]. Vėliau Sprendime *Lidl Belgium* jis pritarė, kad įsisteigimo laisvės apribojimą galima pateisinti ir vien apmokestinimo kompetencijų paskirstymu tarp valstybių narių, ir atsižvelgimo į nuostolius du kartus rizika [28].

42. Iš to aiškiai matyti, kad lemiamas pateisinimo aspektas yra siekis nacionalinės teisės nuostata išsaugoti apmokestinimo kompetencijų paskirstymą. Tokiomis aplinkybėmis siekiai išvengti atsižvelgimo į nuostolius du kartus ir užkirsti kelią mokesčių vengimui yra ne savitiksliai, o svarbūs tik tiek, kiek padeda išsaugoti apmokestinimo kompetencijų paskirstymą tarp valstybių narių [29]. Atitinkamai Teisingumo Teismas šį pateisinimo pagrindą paskutinį kartą įvertino ir patvirtino Sprendime *National Grid Indus*, nurodęs, kad galima remtis vien juo ir nėra būtinybės atsižvelgti į pateisinimo aspektus, susijusius su nuostolių įvertinimu du kartus ar mokesčiu vengimu [30].

24 — 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, Rink. p. I-7995, 47 punktas), 2008 m. lapkričio 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* (minėtas 2 išnašoje, 51 punktas).

26 — 2006 m. rugsėjo 12 d. išvada byloje *Oy AA* (C-231/05, Rink. p. I-6373, 48 punktas).

27 — Sprendimas *Oy AA* (minėtas 11 išnašoje, 60 punktas).

28 — Sprendimas *Lidl Belgium* (minėtas 6 išnašoje, 42 punktas).

29 — Žr. mano 2009 m. rugsėjo 10 d. išvadą byloje *SGI* (C-311/08, Rink. p. I-487, 59 punktas).

30 — 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, Rink. p. I-12273, 45–49 punktai); šiuo aspektu žr. ir 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *N* (C-470/04, Rink. p. I-7409, 42 punktas).

43. Toks konstatavimas ypač svarbus nagrinėjamu atveju. Juk, kaip paaiškinsiu toliau, būtinybė išsaugoti apmokestinimo kompetencijų paskirstymą nepateisina įsisteigimo laisvės ribojimo, nors juo siekiama išvengti to, kad į nuostolius bus atsižvelgta du kartus.

1. Apmokestinimo kompetencijų paskirstymas

44. Būtinybė išsaugoti apmokestinimo kompetencijų paskirstymą tarp valstybių narių – Teisingumo Teismo nusistovėjusioje praktikoje pripažintas pateisinimo pagrindas [31].

45. Apmokestinimo kompetencijas paskirsto valstybės narės. Sąjungos teisė, kokia yra dabar, iš esmės nenustato jokių bendrų apmokestinimo kompetencijų tarp valstybių narių pasidalijimo kriterijų [32]. Pagal tarptautinę apmokestinimo praktiką valstybės narės savo kompetencijas yra paskirsčiusios taip, kad valstybė turi kompetenciją apmokestinti ir visas nacionalinių bendrovių pajamas, ir šalyje gautas užsienio bendrovių nuolatinių padalinių pajamas. Dvigubo nuolatinių padalinių apmokestinimo paprastai išvengiama taip: valstybė, kurioje yra bendrovės buveinė, arba atleidžia šias pajamas nuo mokesčių, arba įtraukia kitoje valstybėje atsiradusį mokestį į apmokestinant bendrovę nustatytą mokestį [33].

46. Pagal šią tarptautinę apmokestinimo praktiką valstybės narės, siekdamos išsaugoti apmokestinimo kompetencijos paskirstymą, gali imtis priemonių, kad užtikrintų teisę įgyvendinti apmokestinimo kompetenciją savo teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu [34].

47. Nagrinėjamu atveju apmokestinimo kompetencijos reglamentuotos remiantis minėta tarptautine apmokestinimo praktika. Pagal Jungtinės Karalystės ir Nyderlandų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties 7 straipsnį Jungtinė Karalystė turi kompetenciją apmokestinti ir nacionalinių bendrovių pajamas, ir užsienio bendrovių nuolatinių padalinių, esančių Jungtinėje Karalystėje, pajamas.

48. Taigi, kyla klausimas, ar šioms Jungtinės Karalystės apmokestinimo kompetencijoms kiltų grėsmė, jei užsienio bendrovės (*LG.PD Netherlands*) šalyje turimo nuolatinio padalinio nuostolius galima būtų atskaityti iš pelno mokesčio, kurį moka nacionalinės bendrovės (pvz., apmokestinamasis asmuo), bazės, nors iš principo šiuos nuostolius iš mokesčio bazės galima atskaityti ir Nyderlanduose.

49. Mano nuomone, ne. Perkeliant nuostolius, grėsmės Jungtinės Karalystės kompetencijai apmokestinti apmokestinamojo asmens pajamas nekyla. Juk perkeliami tik nuostoliai, atsiradę Jungtinės Karalystės apmokestinimo kompetencijos sferoje. Visi procesai, nagrinėjami šioje byloje, įeina į Jungtinės Karalystės apmokestinimo kompetenciją: šalyje reziduojančio apmokestinamo ūkio subjekto (*LG.PD Netherlands* nuolatinis padalinys Jungtinėje Karalystėje) šalyje patirti nuostoliai turi būti įtraukiami į kito šalyje reziduojančio apmokestinamo ūkio subjekto (apmokestinamojo asmens) pelną.

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

31 — Žr., be kita ko, sprendimus *Marks & Spencer* (minėtas 2 išnašoje, 45 punktas), *Lidl Belgium* (minėtas 6 išnašoje, 31 punktas) ir *National Grid Indus* (minėtas 30 išnašoje, 45 punktas).

32 — Žr. 2009 m. liepos 16 d. Sprendimą *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 išvadą byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, Rink. p. I-11673, 49–51 punktai).

34 — Žr. Sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (minėtas 24 išnašoje, 56 punktas), 2007 m. kovo 29 d. Sprendimą *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, Rink. p. I-2647, 42 punktas), Sprendimą *Oy AA* (minėtas 11 išnašoje, 54 punktas), 2008 m. gruodžio 4 d. Sprendimą *Jobra* (C-330/07, Rink. p. I-9099, 33 punktas) ir Sprendimą *National Grid Indus* (minėtas 30 išnašoje, 46 punktas).

51. Atitinkamai Teisingumo Teismas būtinybę išvengti to, kad į 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 vieną kartą 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 kompetencijų paskirstymą. Juk šiuo pateisinimo pagrindu, kaip Teisingumo Teismas yra nurodęs Sprendime *Lidl Belgium*, tik siekiama užtikrinti simetriją tarp teisės apmokestinti pelną 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; šį argumentą norėčiau dar kartą aptarti.

54. Teisingumo Teismas Sprendime *X Holding*, kalbėdamas apie apmokestinimo kompetencijų 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 nerezidentės nėra panašioje situacijoje. Juk dukterinė bendrovė, jo teigimu, yra visiškai apmokestinama kitoje valstybėje narėje, o nuolatiniam padaliniui iš principo ir iš dalies taikoma kilmės valstybės narės apmokestinimo kompetencija [39].

55. Tačiau, kaip jau minėjau savo išvadoje byloje *X Holding*, apmokestinimo kompetencijų 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 teisę apmokestinti (paprastai antrinę) ji turi tik užsienyje esančių nuolatinių padalinių, bet ne dukterinių bendrovių, atžvilgiu.

56. Tačiau priimančiosios valstybės narės situacija yra kitokia. Ji paprastai turi teisę apmokestinti ir nuolatinius padalinius, ir dukterines bendroves. Todėl priimančioji valstybė narė, apmokestindama bendrovės, turinčios buveinę kitoje valstybėje narėje, šias skirtingų teisinių formų įmones, turi laikytis vienodo požiūrio principo [41].

57. Dėl šių priežasčių Jungtinė Karalystė, kaip priimančioji valstybė narė, atsisakydama šalyje reziduojantiems filialams, kitaip nei nacionalinėms bendrovėms, tam tikromis sąlygomis suteikti grupės mokesčių lengvatą, negali kaip pateisinimo pagrindu remtis siekiu išsaugoti apmokestinimo kompetencijų paskirstymą.

35 — Žr. sprendimus *Marks & Spencer* (minėtas 2 išnašoje), *Oy AA* (minėtas 11 išnašoje) ir *Lidl Belgium* (minėtas 6 išnašoje).

36 — Sprendimas *Papillon* (minėtas 24 išnašoje, 39 punktas).

37 — Sprendimas *Lidl Belgium* (minėtas 6 išnašoje, 33 punktas).

38 — Sprendimas *Marks & Spencer* (minėtas 2 išnašoje, 43 punktas).

39 — Sprendimas *X Holding* (minėtas 10 išnašoje, 38 punktas).

40 — 2009 m. lapkričio 19 d. išvada byloje *X Holding* (C-337/08, Rink. p. I-1215, 51–62 punktas).

41 — Išvada byloje *X Holding* (minėta 40 išnašoje, 62 punktas).

2. Atsižvelgimas į nuostolius du kartus

58. Lieka įvertinti, ar siekis išvengti to, kad į nuostolius bus atsižvelgta du kartus, gali būti savarankiškas pateisinimo pagrindas.

59. Remiantis pagrindinėje byloje padarytomis išvadomis, *LG.PD Netherlands* per apmokestinimo procedūrą Nyderlanduose pati arba kaip apmokestinamo vieneto dalis gali pareikalauti bent iš dalies atsižvelgti į nuostolius, kuriuos patyrė jos Jungtinėje Karalystėje reziduojantis nuolatinis padalinys. Kaip parodė byla *X Holding*, Nyderlanduose reziduojančios bendrovės užsienyje turimų nuolatinių buveinių patirti nuostoliai gali laikinai sumažinti bendrovės mokėtiną vietinį mokestį[42]. Todėl nagrinėjamu atveju kyla grėsmė, kad – bent jau laikinai – į nuostolius bus atsižvelgta du kartus: Jungtinėje Karalystėje ir Nyderlanduose.

60. Tiesa, Sprendime *Lidl Belgium* Teisingumo Teismas yra pripažinęs, kad tai, jog bendrovė negali atskaityti nuostolių, kurių patyrė kitoje valstybėje narėje esantis jos nuolatinis padalinys, jei sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo yra numatyta, kad jos pajamos apmokestinamos kitoje valstybėje narėje ir kad joje taip pat ir nuostolius galima perkelti į būsimus mokestinius laikotarpius, yra suderinama su įsisteigimo laisve. Jei valstybė narė, kurioje yra nuolatinis padalinys, apmokestindama atsižvelgia ir į pelną, ir į nuostolius, bendrovės valstybė narė tokius nuolatinio padalinio nuostolius nustatydama mokesčius gali ignoruoti. Taigi, Nyderlandų Karalystė nesinaudoja savo kompetencija, kuri jau priklauso pagal šią teismo praktiką.

61. Kita vertus, toks atsižvelgimas į užsienyje esančio nuolatinio padalinio nuostolius neprieštarauja įsisteigimo laisvei[43]. Todėl valstybės narės, apmokestindamos nacionalines bendroves, gali atsižvelgti į užsienyje esančių nuolatinių padalinių patirtus nuostolius, tačiau apskritai pagal Sąjungos teisę to daryti neprivalo[44].

62. Jei valstybė narė, kurioje bendrovė turi buveinę, vis dėlto atsižvelgia į užsienyje esančio nuolatinio padalinio nuostolius, tai į juos – bent jau laikinai – atsižvelgiama du kartus. Tačiau tokiu atveju nesuprantama, kodėl valstybė narė, kurioje yra nuolatinis padalinys, turėtų turėti teisę atsisakyti atsižvelgti į nuostolius motyvuodama tuo, kad į juos jau atsižvelgiama valstybėje narėje, kurioje bendrovė turi buveinę. Juk valstybės narės, kurioje yra nuolatinis padalinys, apmokestinimo kompetencijai, kaip jau minėta, tai įtakos nedaro. Jos pajamos iš mokesčių lieka tos pačios, nepaisant to, ar į nuolatinio padalinio nuostolius atsižvelgiama ir valstybėje, kurioje yra bendrovės buveinė.

63. Be to, pagal dabartinį tarptautinį apmokestinimo teisių atribojimą netgi gali reikėti atsižvelgti į nuostolius du kartus. Taip yra tokiu atveju, kai ir į pajamas atsižvelgia dvi skirtingos valstybės. Jei užsienyje esančio nuolatinio padalinio dvigubo pajamų apmokestinimo išvengiama taikant užskaitos procedūrą valstybėje, kurioje yra bendrovės buveinė, jo pajamos apmokestinamos ir valstybėje, kurioje yra nuolatinis padalinys, ir valstybėje, kurioje yra bendrovės buveinė. Tokiais atvejais du kartus atsižvelgti ir į nuostolius yra logiška dvigubo pajamų šaltinio apmokestinimo pasekmė.

64. Tokiomis aplinkybėmis siekis išvengti atsižvelgimo į nuostolius du kartus negali būti savitikslis. Kalbant apie būtinybę išvengti atsižvelgimo į nuostolius du kartus, kaip ji iki šiol buvo suprantama teismo praktikoje, svarbu tik tai, ar valstybė narė, tinkamai paskirsčius apmokestinimo kompetenciją, turi teisę apmokestindama savo apmokestinamąjį asmenį neatsižvelgti į jo nuostolius. Ši teisė gali kilti iš to, kad į nuostolius atsižvelgiama kitoje valstybėje narėje, kuri taip pat turi teisę apmokestinti ir pajamas iš atitinkamos veiklos. Šiai kitai valstybei narei nuostoliai priskiriami todėl, kad ji apmokestina atitinkamas pajamas. Jei į juos būtų atsižvelgiama dar vienoje valstybėje narėje, kuri pajamų neapmokestina, tai būtų atsižvelgimas „du kartus“.

42 — Žr. Sprendimą *X Holding* (minėtas 10 išnašoje, 35 punktas) ir mano išvadą byloje *X Holding* (minėta 40 išnašoje, 39 punktas).

43 — Žr. 2008 m. spalio 23 d. Sprendimą *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, Rink. p. I-8061).

44 — Žr. mano išvadą byloje *X Holding* (minėta 40 išnašoje, 50 punktas).

65. Šiuo atžvilgiu Jungtinė Karalystė į nuolatinio padalinio, kurio pajamas ji apmokestina, nuostolius turi atsižvelgti ne „du kartus“, o „vieną“. Ši Jungtinės Karalystės teisė iš esmės taikoma ir tuomet, kai nuolatinio padalinio nuostoliai gali būti perkeliami į ankstesnius ar vėlesnius mokestinius laikotarpius.

66. Dėl šios priežasties – net jei siekis išvengti atsižvelgimo į nuostolius du kartus ir galėtų būti laikomas savarankišku pateisinimo pagrindu – Jungtinės Karalystės mokesčių teisės aktai nepadėtų to išvengti. Juk Teisingumo Teismas yra pažymėjęs, kad nacionalinės teisės aktais gali būti garantuojamas nurodyto tikslo įgyvendinimas, tik jeigu jais iš tikrųjų nuosekliai ir sistemiškai siekiama šio tikslo [45].

67. Taip tikrai nėra, kalbant apie atsižvelgimą du kartus į užsienio bendrovių Jungtinėje Karalystėje reziduojančių nuolatinių padalinių nuostolius. PPMĮ 403D straipsnio 1 dalies c punkte nustatyta sąlyga galioja tik grupės mokesčių lengvatai. Tačiau Jungtinėje Karalystėje reziduojantiems nuolatiniams padaliniams leidžiama perkelti nuostolius į ankstesnį ar vėlesnį mokestinį laikotarpį, neatsižvelgiant į tai, ar į šiuos nuostolius atsižvelgiama ir bendrovės valstybėje narėje. Taigi, grupės mokesčių lengvatą reglamentuojančiomis teisės nuostatomis nuosekliai nesiekiama išvengti to, kad į nuostolius būtų atsižvelgta du kartus.

3. Tarpinė išvada

68. Todėl į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip: ribojimo negalima pateisinti nei būtinybe išsaugoti apmokestinimo kompetencijų paskirstymą, nei būtinybe išsaugoti apmokestinimo kompetencijų paskirstymą kartu su būtinybe išvengti atsižvelgimo į nuostolius du kartus. Jo taip pat negalima pateisinti vien būtinybe išvengti atsižvelgimo į 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 į nuostolius du kartus yra savarankiškas pateisinimo pagrindas ir ginčijama nuostata yra tinkama šiam tikslui pasiekti, nagrinėjamo apribojimo pateisinti vis tiek nebūtų galima.

70. Juk net egzistuojant pateisinimo pagrindui įsisteigimo laisvės apribojimu negali būti viršijama tai, kas būtina šiam tikslui pasiekti [46].

71. Pabrėžtina, kad nagrinėjamu atveju vertinant ginčijamos nuostatos reikalingumą negalima remtis Sprendime *Marks & Spencer* taikytais kriterijais – apie tai diskutavo kai kurie proceso dalyviai. Juk minėtas sprendimas susijęs su situacija, kai nacionalinės teisės nuostata siekiama išsaugoti apmokestinimo kompetencijų paskirstymą. Tačiau šiuo atveju, kaip jau minėta, ginčijama nuostata netinka šiam tikslui siekti. Tačiau jei kalbant apie šią nuostatą būtų pripažinta, kad siekis išvengti atsižvelgimo į nuostolius du kartus yra savarankiškas pateisinimo pagrindas, vertinant tokios nuostatos reikalingumą turėtų būti remiamasi šiam pateisinimo pagrindui tinkamais kriterijais.

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

45 — 2009 m. kovo 10 d. Sprendimas *Hartlauer* (C-169/07, Rink. p. I-1721, 55 punktas); dėl laisvės 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. Sprendimą *Kraus* (C-19/92, Rink. p. I-1663, 32 punktas), 2004 m. kovo 11 d. Sprendimą *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rink. p. I-2409, 49 punktas) ir Sprendimą *National Grid Indus* (minėtas 30 išnašoje, 42 punktas).

73. Pirma, pagal šią nuostatą nuostolių perkelti nebegalima jau tuomet, kai užsienio mokesčio 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 į 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 į savo bendrovės užsienyje esančio nuolatinio padalinio nuostolius atsižvelgia tik laikinai, atitinkamą sprendimą atšaukdama, kai nuolatinis padalinys vėliau gauna pelno[47], faktas, kad į nuostolius buvo atsižvelgta ir užsienio valstybėje, vėliau gali išnykti. Tačiau tokiu atveju pelno mokestį reglamentuojančiuose Jungtinės Karalystės teisės aktuose, kiek matyti iš turimos informacijos, nėra numatyta galimybė pasinaudoti grupės mokesčių lengvata vėliau.

75. Trečia, mano manymu, PPMĮ 403D straipsnio 1 dalies c punkte įtvirtintu draudimu pasinaudoti grupės mokesčių lengvata vien todėl, kad kitoje valstybėje į 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 nagrinėjamu 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 PPMĮ 403D straipsnio 1 dalies c punktu, man rodos, iš esmės siekiama leisti pasinaudoti grupės mokesčių 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 į trečiąjį klausimą reikia atsakyti taip: nagrinėjama nuostata iš esmės viršijama tai, kas būtina siekiant išvengti atsižvelgimo į nuostolius du kartus.

D – *Dėl ketvirtojo prejudicinio klausimo: ribojimo draudimo teisiniai padariniai*

78. Galiausiai ketvirtuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, kokią reikšmę pagrindinėje byloje turi įsisteigimo laisvės pažeidimas. Kadangi tokia nuostata, kaip antai PPMĮ 403D straipsnio 1 dalies c punktu, pažeidžiama įsisteigimo laisvė[48], į šį klausimą reikia atsakyti.

79. Šis klausimas susijęs su tuo, kad nagrinėjamu atveju EB 43 ir 48 straipsniuose įtvirtinta įsisteigimo laisve pasinaudojo tik *LG.PD Netherlands*. O apmokestinamojo asmens, kuris pagrindinėje byloje reikalauja suteikti jam teisę į grupės mokesčių lengvatą, įsisteigimo laisvė nėra ribojama. Veikiau jam kenkia tai, kad Jungtinės Karalystės mokesčius reglamentuojantys teisės aktai riboja jo sutarties partnerės, kurios nuostolius jis už atlygį siekia perimti, įsisteigimo laisvę. Ar apmokestinamasis asmuo pagrindinėje byloje gali turėti naudos iš EB 43 straipsnyje numatyto draudimo?

80. Jungtinės Karalystės vyriausybė šiuo aspektu nurodė, kad įsisteigimo laisvė – tai individuali teisė. Ji taip pat minėjo nusistovėjusią teismo praktiką, pagal kurią teisminio 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 suteiktų teisių įgyvendinimas negali būti padarytas praktiškai neįmanomas arba pernelyg apsunkintas (veiksmingumo principas)[49]. Kokių padarinių šių principų laikymasis sukelia pagrindinėje byloje, turi įvertinti nacionalinis teismas.

47 — Dėl tai reglamentuojančios nuostatos Nyderlanduose žr. mano išvadą byloje *X Holding* (minėta 40 išnašoje, 39 ir 48 punktai).

48 — Žr. šios išvados A, B ir C skirsnius.

49 — 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimas *Rosado Santana* (C-177/10, Rink. p. I-7907, 89 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

81. Mano manymu, minėta teismo praktika nagrinėjamu atveju netaikytina, nes ji susijusi tik su teisminio nagrinėjimo sąlygų, 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 tokią galimybę 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 individualią teisę 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 tiesioginę teisę į pagrindinę laisvę turintys asmenys gali turėti iš jos naudos, jei kitaip pagrindinė laisvė negali būti visiškai veiksminga[52].

84. Nagrinėjamu atveju, mano nuomone, yra akivaizdu, kad įsisteigimo laisvė 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 laisvė ribojama draudžiant jos sutarties partneriui (šiuo atveju - apmokestinamajam asmeniui) pasinaudoti lengvata ir taip sukeliant neigiamų padarinių ir jai pačiai[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 pateikiančios bendrovės (šiuo atveju - apmokestinamojo asmens) mokesčio bazę, gali tik ši bendrovė per apmokestinimo procedūrą.

86. Ir, priešingai, užtikrinti, kad įsisteigimo laisvė bus visiškai veiksminga, negalima suteikiant *LG.PD Netherlands*, kuri nagrinėjamu atveju pasinaudojo įsisteigimo teise, galimybę prireikus 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 aplinkybėms, dėl negalėjimo perkelti nuostolius nenori sudaryti konsorciumo su *LG.PD Netherlands*.

87. Kitoks požiūris valstybėms narėms taip pat leistų priimti netiesiogiai diskriminuojančius teisės aktus. Pvz., sankcijos galėtų būti skiriamos tik bendrovės, pasinaudojusios įsisteigimo laisve, sutarties partneriams. Užsienio bendrovė prireikus galėtų pareikalauti iš atitinkamos valstybės narės atlyginti žalą, tačiau ją 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.

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. Sprendimą *Simmenthal* (106/77, Rink. p. 629) ir 2010 m. rugsėjo 8 d. Sprendimą *Winner Wetten* (C-409/06, Rink. p. I-8015, 55 punktas).

52 — Žr. 1992 m. liepos 7 d. Sprendimą *Singh* (C-370/90, Rink. p. I-4265, 23 punktas), 1998 m. gegužės 7 d. Sprendimą *Clean Car Autoservice* (C-350/96, Rink. p. I-2521, 20 punktas) ir 2007 m. sausio 11 d. Sprendimą *ITC* (C-208/05, Rink. p. I-181, 26 punktas); žr. ir 1994 m. balandžio 12 d. Sprendimą *Halliburton Services* (C-1/93, Rink. p. I-1137, 20 punktas).

53 — Žr. šios išvados 29 punktą.

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

V – Išvada

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

„1. Jeigu valstybė narė draudžia šioje valstybėje narėje atsiradusius bendrovės nerezidentės nuolatinio padalinio nuostolius pasinaudojant grupės mokesčių lengvata perkelti bendrovei rezidentei, jei šių nuostolių 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 įtvirtintą įsisteigimo laisvę.

2. Ribojimo negalima pateisinti nei būtinybe išsaugoti apmokestinimo kompetencijų paskirstymą tarp valstybių narių, nei būtinybe išvengti atsižvelgimo į nuostolius du kartus, nei šių 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.“