TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2005 m. gruodžio 13 d.*

Byloje C-446/03

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

Marks & Spencer plc

prieš

David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

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

* Proceso kalba: anglų.

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,
posėdžio sekretorė K. Sztranc, administratorė,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Marks & Spencer plc, atstovaujamos *QC* G. Aaronson ir *barrister* P. Farmer,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos M. Bethell, padedamo *QC* R. Plender ir *barrister* D. Ewart,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos W.-D. Plessing ir A. Tiemann,

— Graikijos vyriausybės, atstovaujamos K. Boskovits, V. Kyriazopoulos, I. Pouli ir S. Trekli,

— Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir C. Jurgensen-Mercier,

— Airijos, atstovaujamos D. J. O'Hagan, padedamo *SC* E. Fitzsimons ir *BL* G. Clohessy,

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster, S. Terstal ir J. Van Bakel,

— Suomijos vyriausybės, atstovaujamos A. Guimaraes-Purokoski,

— Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Kruse,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

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

priima šį

Sprendimą

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

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

Nacionalinė teisė

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

Apmokestinimas pelno mokesčiu

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

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

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

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

8 Ši sistema turi šiuos du aspektus.

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

10 Antra, kai Jungtinėje Karalystėje įsteigta bendrovė vykdo savo ūkinę veiklą kitoje valstybėje narėje per pastarojoje įsteigtą dukterinę bendrovę, šios dukterinės bendrovės išmokėti dividendai yra apmokestinami Jungtinėje Karalystėje,

o patronuojanti bendrovė naudojasi mokestiniu kreditu, atitinkančiu kitoje valstybėje narėje nuo pelno, pagal kurį buvo išmokėti dividendai, sumokėto mokesčio sumą, o tam tikrais atvejais atitinkančiu visus išskaičiuojamus mokesčius. Kai teisės aktai dėl kontroliuojamų užsienio bendrovių netaikomi, patronuojanti bendrovė neapmokestinama už dukterinės bendrovės nerezidentės pelną ir ji negali pastarosios nuostolių įtraukti į savo pelną.

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

Bendrovių grupių nuostoliams taikoma speciali tvarka (grupės lengvata)

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

13 ICTA 402 straipsnis nustato:

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

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

14 ICTA 403 straipsnis numato:

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

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

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

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

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

17 Dėl šių teisės aktų pakeitimų:

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

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

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

18 *Marks & Spencer* yra Anglijoje ir Velse įsteigta bei įregistruota bendrovė. Ji yra Jungtinėje Karalystėje ir kitose valstybėse įsteigtų bendrovių patronuojanti bendrovė. Ji yra viena iš pagrindinių mažmenininkių gatavų drabužių, maisto produktų, namų apyvokos reikmenų ir finansinių paslaugų srityje Jungtinėje Karalystėje.

19 Nuo 1975 m. ji pradėjo plėtrą į kitas valstybes, atidarydama parduotuvę Prancūzijoje. Dešimtojo dešimtmečio pabaigoje ji turėjo 36 valstybėse prekybos vietų, veikiančių kaip dukterinių bendrovių tinklas ar pagal frančizės sistemą.

20 Nuostolių augimo tendencija išryškėjo dešimtojo dešimtmečio viduryje.

21 2001 m. kovo mėn. *Marks & Spencer* pranešė nutraukianti savo veiklą kontinentinėje Europoje. 2001 m. gruodžio 31 d. Prancūzijoje įsteigta dukterinė bendrovė buvo perleista tretiesiems asmenims, o kitos dukterinės bendrovės, įskaitant Belgijoje ir Vokietijoje įsteigtas dukterines bendroves, nutraukė savo ūkinę veiklą.

22 Jungtinėje Karalystėje *Marks & Spencer* remdamasi ICTA 17A priedo 6 straipsniu paprašė grupės mokesčių lengvatos dėl jos Belgijoje, Vokietijoje ir Prancūzijoje įsteigtų dukterinių bendrovių nuostolių per ketverius ataskaitinius metus, pasibaigusius 1998 m. kovo 31 d., 1999 m. kovo 31 d., 2000 m. kovo 31 d. ir 2001 m. kovo 31 d. Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos matyti, kad šalys pagrindinėje byloje susitarė dėl to, kad nuostoliai turi būti nustatomi pagal Jungtinės Karalystės mokesčių taisykles. Prašoma mokesčių administratoriaus, *Marks & Spencer* remdamasi šiomis taisyklėmis perskaičiavo nuostolius.

23 Minėtos dukterinės bendrovės savo ūkinę veiklą vykdė jų pagrindinės buveinės valstybėje narėje. Jos neturėjo nuolatinės įmonės Jungtinėje Karalystėje, kurioje jos nevykdė jokios ūkinės veiklos.

24 Prašymas dėl mokesčių lengvatos buvo atmestas, kadangi grupės lengvata gali būti suteikta tik Jungtinėje Karalystėje įregistruotiems nuostoliams.

25 *Marks & Spencer* šį atmetimą apskundė *Special Commissioners of Income Tax*, kurie atmetė ieškinį.

26 *Marks & Spencer* pateikė apeliacinį skundą dėl šio sprendimo *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, kuris nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) Ar tuo atveju, kai:

— valstybės narės teisės aktai, pavyzdžiui, tokie kaip Jungtinės Karalystės teisės aktai, taikomi bendrovių grupėms, draudžia patronuojančiai bendrovei, šios valstybės narės rezidentei, mokesčių tikslais sumažinti savo šioje valstybėje apmokestinamąjį pelną, atimant iš jo dukterinių bendrovių, mokesčių tikslais įsteigtų kitose valstybėse narėse, patirtus nuostolius, nors toks sumažinimas būtų įmanomas, jei šios dukterinės bendrovės mokesčių tikslais būtų įsteigtos toje pačioje valstybėje narėje kaip ir patronuojanti bendrovė,

— patronuojančios bendrovės valstybė narė:

— pelno mokesčiu apmokestina jos teritorijoje įsteigtų bendrovių bendrą pelną, įskaitant kitose valstybėse narėse įsteigtų filialų pelną, patikslinant, kad specialios nuostatos leidžia išvengti dvigubo apmokestinimo, atsižvelgiant į kitoje valstybėje narėje sumokėtą mokestį, ir kad į filialo pelną atsižvelgiama nustatant šių bendrovių apmokestinamąjį pelną,

— pelno mokesčiu neapmokestina kitoje valstybėje narėje įsteigtų dukterinių bendrovių nepaskirstyto pelno,

— pelno mokesčiu apmokestina visą patronuojančios bendrovės pelną, gautą kaip kitose valstybėse įsteigtų dukterinių bendrovių dividendus, nors šios bendrovės pelnas, gautas kaip šioje valstybėje narėje įsteigtų dukterinių bendrovių dividendai, nėra apmokestinamas šiuo mokesčiu,

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

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

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

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

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

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

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

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

Dėl pirmojo klausimo

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

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

29 Šiuo klausimu primintina, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką, nors tiesioginių mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, tačiau šia teise jos privalo naudotis laikydamosi Bendrijos teisės (žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.*, C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 37 punktą ir minėtą teismo praktiką).

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

31 Nors nuostatos dėl įsisteigimo laisvės yra skirtos užtikrinti naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis teisėmis kaip ir nacionalinių subjektų, jos taip pat draudžia, kad kilmės valstybė savo piliečiams ar pagal jos teisės aktus įsteigtoms bendrovėms ribotų įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje (žr. minėto sprendimo *ICI* 21 punktą).

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

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

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

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

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

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

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

39 Tokiu atveju, kaip nagrinėjamasis pagrindinėje byloje, pripažintina, kad valstybė narė, kurioje yra įsteigta patronuojanti bendrovė, apmokestindama bendrovių rezidenčių pasaulinį pelną, o bendrovių nerezidenčių tik pelną, gautą minėtoje valstybėje, veikia pagal tarptautinės mokesčių teisės teritoriškumo principą, pripažintą ir Bendrijos teisės (žr. minėto Sprendimo *Futura Participations ir Singer* 22 punktą).

40 Vis dėlto aplinkybė, kad ji neapmokestina jos teritorijoje įsteigtų patronuojančių bendrovių dukterinių bendrovių nerezidenčių pelno, nepateisina grupės lengvatos taikymo tik bendrovių rezidenčių patirtų nuostolių atžvilgiu.

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

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

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

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

45 Vis dėlto, kaip teisingai pažymi Jungtinė Karalystė, apmokestinimo galios pasidalinimo tarp valstybių narių išsaugojimas gali lemti privalomai vienoje iš šių valstybių įsteigtų bendrovių ūkinei veiklai tik pastarosios valstybės fiskalinių taisyklių taikymą tiek pelnui, tiek nuostoliams.

46 Iš tikrųjų 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 galios pusiausvyrai tarp valstybių narių,

kadangi apmokestinimo bazė perkeltų nuostolių dydžiu padidėtų pirmoje valstybėje ir sumažėtų antroje.

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

48 Tokia rizika iš tikrųjų atsiranda, kai grupės lengvata apima ir dukterinių bendrovių nerezidenčių nuostolius. To išvengiama nustačius normą, draudžiančią neapmokestinti šių nuostolių.

49 Pagaliau dėl trečio pateisinančio veiksnio, pagrįsto mokesčių slėpimo rizika, pripažintina, kad dėl galimybės perkelti dukterinės bendrovės nerezidentės nuostolius bendrovei rezidentei atsiranda rizika, kad nuostolių perkėlimas bendrovių grupės viduje bus organizuojamas taip, kad visi nuostoliai būtų perkeliami bendrovėms, kurios įsteigtos valstybėse narėse, taikančiose didžiausią mokesčio tarifą ir kuriose nuostolių vertė mokestiniu požiūriu yra didžiausia.

50 Atsisakymas leisti pasinaudoti grupės lengvata dėl dukterinių bendrovių nerezidenčių patirtų nuostolių užkerta kelią tokiems veiksmams, kurie gali būti paveikti didelio skirtingose valstybėse narėse taikomo mokesčio tarifo skirtumo.

51 Atsižvelgiant į šiuos tris pateisinančius veiksnius bendrai, pažymėtina, kad ribojantys teisės aktai, pavyzdžiui, kaip nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pirma siekia teisėtų

tikslų, suderinamų su Sutartimi ir išplaukiančių iš privalomojo bendro intereso pagrindo, ir antra, yra skirti užtikrinti minėtų tikslų įgyvendinimą.

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

— šioje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės užsienio filialo pelnui ir nuostoliams,

— šioje valstybėje narėje įsteigtai bendrovei kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės išmokėtiems dividendams.

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

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

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

— dukterinė bendrovė nerezidentė išnaudojo atsižvelgimo į nuostolius galimybes, kurios egzistuoja jos valstybėje, paprašydama mokesčio sumažinimo atitinkamais mokestiniais metais bei ankstesniais mokestiniais metais, tam tikrais atvejais perkeldama šiuos nuostolius trečiajam asmeniui ar įskaičiuodama minėtus nuostolius į dukterinės bendrovės ankstesnių verslo metų pelną, ir

— nėra galimybių į užsienio dukterinės bendrovės nuostolius atsižvelgti valstybėje, kurioje ji įsteigta, vėlesniais jos ar trečiojo asmens, kai pastarajam perleidžiama dukterinė bendrovė, verslo metais.

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

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

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

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

Dėl antro klausimo

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

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

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

Parašai.