

GENERALINIO ADVOKATO
M. POIARES MADURO IŠVADA,
pateikta 2005 m. balandžio 7 d.¹

1. Šioje byloje Teisingumo Teismo prašoma paaiškinti EB sutarties nuostatų dėl įsisteigimo laisvės poveikį valstybės narės bendrovių grupės mokesčių sistemai. Norima sužinoti, ar Bendrijos teisė draudžia tokius teisės aktus, kaip antai Didžiosios Britanijos teisės aktai dėl „grupės lengvatos“, pagal kuriuos nuostolius grupės viduje leidžiama perkelti tik tada, kai šios bendrovės yra įsteigtos Jungtinėje Karalystėje arba čia vykdo ūkinę veiklą.

2. Norėdamas atsakyti į šį klausimą, Teisingumo Teismas turės remtis Sutarties nuostatomis ir savo praktika mokesčių srityje, kuri jau yra labai išplėtotą. Šioje srityje antrinėje teisėje pateikiama labai mažai nuorodų. Žinoma, yra 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms². Šis dokumentas aiškiai išreiškia Bendrijos siekį panaikinti skirtumus, atsirandančius dėl to, kad mokesčių nuostatos, reglamentuojančios skirtingų valstybių narių patronuojančių ir dukterinių bendrovių santykius, paprastai yra nepalankesnės už tas mokesčių nuostatas, kurios taikomos tos

pačios valstybės narės patronuojančių bendrovių ir dukterinių bendrovių santykiams³. Tačiau ši direktyva nereglamentuoja konkretaus klausimo dėl nuostolių perkėlimo bendrovių, įsteigtų skirtingose valstybėse, grupės viduje⁴.

3. Vis dėlto Bendrijos institucijoms šis klausimas nėra nežinomas. 1990 m. gruodžio 6 d. Komisija pateikė Tarybos direktyvos dėl įmonių apskaitos, atsižvelgiant į kitose valstybėse narėse įsteigtų jų nuolatinių įmonių ir dukterinių bendrovių patirtus nuostolius, pasiūlymą⁵. Pasiūlymo nepavykus įgyvendinti, Komisija nusprendė jo atsakyti ir pradėti

3 — Kaip Teisingumo Teismas yra pažymėjęs savo 2003 m. rugsėjo 18 d. Sprendime *Basal* (C-168/01, Rink. p. I-9409, 22 punktą).

4 — Reikia priminti, kad konsoliduoto pelno sistema, kurioje atsižvelgiama į skirtingų valstybių narių dukterinių įmonių nuostolius, Europos Bendrijų Komisija siūlė dar 1969 metais (Tarybos direktyvos dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, pasiūlymas, OL C 39, 1969, p. 7).

5 — 91/C 53/03 (OL C 53, 1991, p. 30). Šiame pasiūlyme buvo teikiami du metodai, taikytini ir dukterinėms bendrovėms, ir nuolatiniams įmonėms: nuostolių atėmimo metodas su vėlesniu įtraukimu, kuris leidžia iš įmonės apmokestinamojo pelno atimti kitose valstybėse narėse esančių jos dukterinių bendrovių patirtus nuostolius, jeigu išskaičiuotų nuostolių dydžio šių bendrovių pelnas vėliau bus įtrauktas į įmonės apskaitą, arba priskyrimo metodas, pagal kurį visas užsienio bendrovių pelnas arba nuostoliai priskiriami įmonės pelnui arba nuostoliams.

1 — Originalo kalba: portugalių.

2 — Direktyva 90/435/EEB (OL L 225, p. 6).

naujas derybas su valstybėmis narėmis. Šiuo metu ji mano, kad Bendrijos nuostatų dėl Bendrijos bendrovių grupių nuostolių tarp-tautinio kompensavimo nebuvimas yra viena didžiausių kliūčių geram vidaus rinkos veikimui⁶.

4. Taryba greičiausiai turi svarių priežasčių neatsižvelgti į Komisijos nuomonę. Šiomis sąlygomis Teisingumo Teismas negali pakeisti Bendrijos įstatymų leidėjo. Tačiau valstybių narių teisės aktų suderinimo nebuvimas negali jam sutrukdyti vykdyti savo funkcijos, t. y. užtikrinti, kad būtų apsaugoti ir taikomi pagrindiniai Sutarties principai bei tikslai.

5. Priešingai nei nurodo įstojusi į šią bylą Nyderlandų vyriausybė, kad vienintelis tinkamas pagrindas šiam klausimui nagrinėti yra teisės aktų suderinimas, būtinai reikia priminti du dalykus. Pirma, iš Teisingumo Teismo praktikos galima padaryti išvadą, kad valstybių narių mokesčių teisės aktų suderinimas negali būti laikomas išankstine sąlyga

6 — Komisijos komunikatas Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui – Vidaus rinka be kliūčių, susijusių su įmonių apmokestinimu: įgyvendinti darbai, dabartinės iniciatyvos ir likę iššūkiai (COM(2003) 726 (galutinis)).

EB 43 straipsnyje įtvirtintai įsisteigimo laisvei taikyti⁷. Antra, pagrindinių laisvių, prisidedančių prie vidaus rinkos kūrimo, veiksmingas įgyvendinimas negali paneigti nacionalinės teisės aktų suderinimo pagrįstumo ir svarbos. Iš tiesų teisės aktų suderinimu gali būti siekiama palengvinti judėjimo laisvės įgyvendinimą; jis taip pat gali padėti ištaisyti iš tos pačios laisvės įgyvendinimu grindžiamus iškreipimus.

6. Be to, Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs į nagrinėjamą bylą panašiais atvejais, t. y. dėl Bendrijos įmonių užsienyje patirtiems nuostoliams taikomos sistemos⁸ ar dėl Bendrijos įmonėms, kitose valstybėse narėse turinčioms dukterinių bendrovių, taikomos mokesčių sistemos⁹. Iš tiesų, be jokių abejonių, nagrinėjama byla turi savų ypatumų. Tačiau, kaip ir ankstesnėse bylose, joje keliama ta pati esminė problema – valstybėms narėms pripažįstama teisė apmokestinti jų teritorijoje atsiradusias pajamas priešpriešinama Bendrijos subjektams suteik-

7 — Dėl sutarties EB 39 straipsnio pagal analogiją žr. 1992 m. sausio 28 d. Sprendimą *Bachmann* (C-204/90, Rink. p. I-249, 11 punktas). Taip pat žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-270/83, Rink. p. 273, 24 punktas) ir 1981 m. gruodžio 9 d. Sprendimą *Komisija prieš Italiją* (C-193/80, Rink. p. 3019, 17 punktas).

8 — Žr., pavyzdžiui, 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Futura Participations ir Singer* (C-250/95, Rink. p. I-2471); 1998 m. liepos 16 d. Sprendimą *JCI* (C-264/96, Rink. p. I-4695); 1999 m. lapkričio 18 d. Sprendimą *X ir Y* (C-200/98, Rink. p. I-8261) ir 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *AMID* (C-141/99, Rink. p. I-11619).

9 — Žr. 1993 m. liepos 13 d. Sprendimą *Commerzbank* (C-330/91, Rink. p. I-4017); 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Royal Bank of Scotland* (C-311/97, Rink. p. I-2651); 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, Rink. p. I-6161); 2001 m. kovo 8 d. Sprendimą *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727) ir 3 išnašoje minėtą sprendimą *Bosal*.

tai *laisvei* įsisteigti Bendrijoje. Dėl to kyla dviejų priešingų sistemų konfliktas ir būtinybė nustatyti pusiausvyrą, paskirstant valstybių narių ir Bendrijos kompetenciją.

I — Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

7. Prieš imdamas nagrinėti šiuos sunkius teisės klausimus, aptarsiu nesudėtingus faktus.

8. Jungtinėje Karalystėje įsteigta bendrovė *Marks & Spencer plc* (toliau – *M&S*) yra grupės, platinančios gatavus drabužius, maisto produktus, elektrinius namų apyvokos reikmenis ir teikiančios finansines paslaugas, pagrindinė bendrovė. Per tarpininę – Nyderlanduose įsteigtą kontroliuojančiąją (holdingo) bendrovę – ji valdo Vokietijoje, Belgijoje ir Prancūzijoje įsteigtas dukterines įmones. Nuo dešimtojo dešimtmečio vidurio šios dukterinės bendrovės ėmė nuolat patirti nuostolių. 2001 m. kovo 29 d. *M&S* pranešė nutraukianti savo veiklą žemyninėje Europoje. Tų pačių metų gruodžio 31 d. Prancūzijos dukterinė bendrovė buvo perleista tretiesiems asmenims, o Vokietijos ir Belgijos dukterinės bendrovės nutraukė savo ūkinę veiklą.

9. 2000 ir 2001 metais *M&S* pateikė D. Helsey (*HM Inspector of Taxes*; mokesčių inspektorius) prašymus suteikti grupės lengvatą dėl jos Vokietijos, Belgijos ir Prancūzijos dukterinių bendrovių patirtų nuostolių 1998, 1999, 2000 ir 2001 verslo metais. Didžiosios Britanijos mokesčių teisės aktai leidžia grupės patronuojančiai bendrovei tam tikromis sąlygomis dukterinių bendrovių patirtus nuostolius kompensuoti savo pelnu. Tačiau 2001 m. rugpjūčio 13 d. ir 2001 m. lapkričio 2 d. Sprendimais šie prašymai buvo atmesti dėl to, kad grupės lengvata netaikoma dukterinėms bendrovėms, neturinčioms savo buveinės ir nevykdančioms ūkinės veiklos Jungtinėje Karalystėje.

10. *M&S* nedelsdama apskundė šį atmetimą *Special Commissioners of Income Tax* (pirmosios instancijos mokestinius ginčus nagrinėjantis teismas). Ieškovė siekė, kad būtų pripažinta, jog taikytinos Didžiosios Britanijos mokesčių taisyklės yra nesuderinamos su Bendrijos teise, ypač EB 43 ir EB 48 straipsniais. Šis ieškinyš buvo atmetas 2002 m. gruodžio 17 d. Sprendimu. Šiame sprendime *Special Commissioners of Income Tax* pažymi, kad, pirma, iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukiantys principai šioje srityje yra aiškūs, todėl nebūtina kreiptis į jį su prašymu priimti prejudicinį sprendimą, ir, antra, kad Didžiosios Britanijos mokesčių sistema neprieštaruja Bendrijos teisei, todėl turi būti patvirtintas mokesčių inspektorius sprendimas.

11. Dėl šio sprendimo ieškovė pateikė apeliacinį skundą *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*. Šis nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar tuo atveju, kai:

— valstybės narės teisės aktai, pavyzdžiui, 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 šių filialų nuostolius atsižvelgiama nustatant šių bendrovių apmokestinamąjį pelną,

— pelno mokesčiu neapmokestina kitose valstybėse narėse įsteigtų dukterinių bendrovių nepaskirstyto pelno,

— pelno mokesčiu apmokestina visą patronuojančios bendrovės pelną, gautą kaip kitose valstybėse narėse įsteigtų dukterinių bendrovių dividendus, nors šios bendrovės pelnas, gautas kaip toje pačioje valstybėje narėje įsteigtų dukterinių bendrovių dividendai, nebūtų 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?

išskaičiuoti nuostolius iš pelno, iš šios bylos aplinkybių negalima aiškiai tvirtinti, kad taip buvo,

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

— nuostatos, pagal kurias patro-
nuojančios bendrovės valstybė
narė atsižvelgia į Jungtinėje Ka-
ralystėje įsteigtų bendrovių nuo-
stolius, taikomos neatsižvelgiant
į tai, ar šioms nuostoliams buvo
pritaikyta mokestinė lengvata ki-
toje valstybėje narėje?

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

c) Ar atsakymas būtų toks pats, jei būtų atsižvelgta į įrodymą, kad valstybėje narėje, 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?”

— kitoje valstybėje narėje įsteigta dukterinė bendrovė visiškai nu-
traukė savo ūkinę veiklą ir, nors
šios valstybės teisės aktai tam
tikromis sąlygomis leidžia išskai-
čiuoti nuostolius iš pelno, į
įrodymą, kad toks išskaičiavimas
šiomis sąlygomis buvo leistas,
nėra atsižvelgiama,

II — Dėl nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų

— kitoje valstybėje narėje įsteigta dukterinė bendrovė buvo per-
leista tretiesiems asmenims ir,
nors šios valstybės teisės aktai
tam tikromis sąlygomis leidžia
tretiesiems asmenims įgijėjams

12. Šią sritį reglamentuoja 1988 m. Įstaty-
mas dėl fizinių asmenų pajamų ir bendrovių
pelno mokesčių (angl. *Income and Corpora-
tion Taxes Act 1988*, toliau – ICTA). Reikia
trumpai priminti šio įstatymo nuostatas,
kurios yra svarbios norint atsakyti į pateiktus
prejudicinius klausimus.

13. Jungtinė Karalystė yra nustačiusi bendrovių pelno universalus apmokestinimo sistemą. Pagal ICTA 8 straipsnį pelno mokesčiu apmokestinamas visas Jungtinės Karalystės bendrovių rezidenčių pasaulinis pelnas. Iš to darytina išvada, kad užsienyje įsteigtų jų filialų ir nuolatinių atstovybių pelnas tiesiogiai patenka į šių bendrovių apmokestinamąją bazę. Siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, joms suteikiamas mokesstinis kreditas, atitinkantis už užsienyje gautą pelną sumokėtą pelno mokestį. Atvirkščiai, Jungtinėje Karalystėje pelno mokesčiu apmokestinamos tik tos bendrovių nerezidenčių pajamos, gautos iš nacionalinio šaltinio, kurios priskiriamos Jungtinėje Karalystėje įsteigtų jų įmonių gautam pelnui.

14. Bendrovių grupių apmokestinimui taikoma ypatinga sistema. Kiekviena grupės bendrovė yra apmokestinama atskirai, atsižvelgiant į jos pelną, pagal mokesčių srityje taikomą teisinio subjektiškumo principą. Didžiosios Britanijos mokesčių teisėje grupės bendrovių rezultatai iš esmės nekonsoliduojami.

15. Tačiau šis principas turi dvi išimtis¹⁰. Pirma, užsienio dukterinėms bendrovėms leidžiama paskirstyti savo pelną išmokant dividendus Jungtinėje Karalystėje įsteigta

patronuojančiai bendrovei. Tokiu atveju laikoma, kad visą dukterinių bendrovių paskirstytą pelną gavo Jungtinės Karalystės bendrovė rezidentė. Dvigubo apmokestinimo išvengiama suteikus mokesstinį kreditą. Antra, buvo sukurta ypatinga grupės nuostoliams taikoma sistema. Ši sistema, vadinama „grupės lengvata“ (angl. *group relief*), leidžia bet kuriai grupės bendrovei (toliau – bendrovė perleidėja) perkelti savo nuostolius kitai tos pačios grupės bendrovei (toliau – reikalaujanti bendrovė), kad ši galėtų minėtus nuostolius išskaičiuoti iš savo apmokestinamojo pelno. Tačiau tokiu atveju perkelti bendrovė netenka teisės panaudoti perkeltų nuostolių mokesčių tikslais, ypač perkelti juos į vėlesnių savo verslo metų pelną. Būtent ši sistema yra ginčijama nagrinėjamoje byloje.

16. Koks yra šios lengvatos sistemos tikslas? Sumažinti bendrovių grupės steigimo neigiamas pasekmes mokesčių atžvilgiu. Taip stengiamasi nebausti įmonių, kurios, užuot sukūrusios filialus, nusprendžia plėtoti savo veiklą kurdamos dukterines bendroves. Nuostolių perkėlimo taisykle siekiama kuo labiau neutralizuoti bendrovių grupių apmokestinimą, leidžiant per tam tikrus mokesčius metus vienos bendrovės neigiamus rezultatus perkelti kitai tos pačios grupės bendrovei.

10 — Reikia išskirti „CFC“ („*controlled foreign companies*“, kontroliuojamosios užsienio bendrovės) sistema, kuri išimties tvarka ir esant tam tikroms sąlygoms leidžia užsienio dukterinių bendrovių pelną įtraukti į patronuojančios bendrovės rezidentės Jungtinėje Karalystėje pelną, neišmokant jokių dividendų. Šių taisyklių taikymas yra ginčijamas Teisingumo Teismo šiuo metu nagrinėjamoje byloje (*Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04).

17. Ši sistema *neutralizuoja* tam tikras bendrovių teisinio atskyrimo grupės viduje sukeltas pasekmes, bet *nesuvienodina* įvairių formų bendrovių apmokestinimo sąlygų. Priešingai nei sistema, taikoma nuolatines

įmones turinčioms bendrovėms, bendrovių grupėms taikoma sistema nesuteikia teisės konsoliduoti mokesčių. Mokesčių konsolidavimo sistema reiškia, kad visi grupės veiklos rezultatai – ir nuostoliai, ir pelnas – mokesčių tikslais įtraukiami į patronuojančios bendrovės rezultatus. Tokiu atveju mokesčių tikslais grupė gali būti laikoma vienu vienetu. Kitokia padėtis yra taikant grupės lengvatos sistemą. Ji apima tik dukterinių bendrovių nuostolių įskaitymą į patronuojančios bendrovės rezultatus tam tikrais mokestiniais metais. Šios dukterinės bendrovės turi sutikti perleisti nuostolius, be to, įsipareigoti neperkelti perleistų nuostolių į kitus mokestinius metus. Taigi, nors galima teigti, kad pagal lengvatos sistemą bendrovių grupė traktuojama kaip faktinis ūkio subjektas, ji mokesčių tikslais nėra vienas vienetas. Pagal šią sistemą dukterinės bendrovės išsaugo savo ne tik teisinį savarankiškumą, bet ir tam tikrą mokestinį savarankiškumą.

18. Šios sistemos taikymo sąlygos keitėsi. ICTA nustatytoje sistemoje grupės lengvata buvo taikoma tuomet, kai atitinkamos bendrovės buvo Jungtinės Karalystės rezidentės. Tačiau ši sąlyga buvo užginčyta byloje *ICI*, nes ji pažeidė EB 43 straipsnį, užtikrinantį Bendrijoje veikiančioms bendrovėms įsisteigimo laisvę¹¹. Po šio sprendimo Didžiosios Britanijos teisės aktai buvo pakeisti nusta-

čius, kad tokia mokesčių lengvata gali būti suteikta bendrovėms nerezidentėms, vykdančioms ūkinę veiklą Jungtinėje Karalystėje per filialą arba atstovybę¹². Pagal naująjį ICTA 402 straipsnį mokesčių lengvata gali būti suteikta tik tuomet, kai bendrovė perleidėja ir reikalaujanti bendrovė yra „bendrovė <...> Jungtinės Karalystės rezidentė arba bendrovė nerezidentė, vykdanči ūkinę veiklą Jungtinėje Karalystėje per filialą arba atstovybę“.

III — Analizė

19. Šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės Teisingumo Teismo klausia: ar tai, kad bendrovei, turinčiai dukterinių bendrovių kitose valstybėse narėse, nėra taikoma mokesčių konsolidavimo sistema, kuri taikoma bendrovei, turinčiai filialų kitose valstybėse narėse, nėra įsisteigimo laisvės ribojimas? Ar tai, kad bendrovei, turinčiai dukterinių bendrovių kitose valstybėse narėse, nėra taikoma grupės lengvatos sistema, kuri taikoma bendrovei, turinčiai toje pačioje valstybėje narėje įsteigtų dukterinių bendrovių, nėra įsisteigimo

12 — Išsamiau apie reformą žr. J. J. B. Hickley „Worldwide Groups and UK Taxation after the Finance Act 2000“, *European Taxation*, 2000, p. 466.

11 — 8 išnašoje minėtas sprendimas *ICI*.

laisvės ribojimas? Jei Didžiosios Britanijos teisės aktai nustato Sutartimi draudžiamą ribojimą, ar šis ribojimas gali būti pateisinamas Bendrijos teisės pripažįstamais teisėtais argumentais?

Teisingumo Teismas pateikė savo 1995 m. vasario 14 d. Sprendime *Schumacker*¹³.

20. Teisingumo Teismui pateiktos pastabos atskleidžia tam tikrų abejonių dėl to, kokį metodą reikėtų pasirinkti sprendžiant šiuos klausimus. Iš tiesų Teisingumo Teismas nuosekliai plėtojo savo poziciją šioje srityje. Todėl būtų naudinga trumpai priminti Teisingumo Teismo nustatytus principus aiškinant pagrindines Sutarties nuostatas mokesčių srityje. Vėliau, atsižvelgiant į šią analizę, bus išnagrinėti trys prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimai.

A — Aiškinimo principai

1) Prielaidos

21. „Nors pagal šiuo metu galiojančią Bendrijos teisę tiesioginiai mokesčiai savaime nepatenka į Bendrijos kompetencijos sritį, vis dėlto naudodamasi savo turimais įgaliojimais valstybės narės turi laikytis Bendrijos teisės.“ Tokią formuluotę, kuri tapo klasika,

22. Šia formuluote Teisingumo Teismas patvirtina, kad valstybių narių kompetencija nėra neribota. Ji turi būti įgyvendinama laikantis prisijungiant prie EB sutarties priimtų išpareigojimų, tarp kurių yra ir draudimas riboti vienos valstybės narių nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvę kitos valstybės narės teritorijoje. Ši laisvė įtvirtinta EB 43 straipsnyje ir, kaip konstatavo Teisingumo Teismas, yra „viena pagrindinių Bendrijos teisės nuostatų“¹⁴. Ji užtikrina Bendrijos subjektams teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos ir ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, ir pagal EB 48 straipsnį ji užtikrina bendrovių, įkurtų pagal valstybės narės teisę ir Bendrijoje turinčių savo registruotas būstines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterines bendroves, filialus ar atstovybes¹⁵.

13 — C-279/93, Rink. p. I-225, 21 punktas. Žr. paskutinį priimtą 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Manninen* (C-319/02, Rink. p. I-7477, 19 punktas).

14 — 2004 m. kovo 11 d. Sprendimas *De Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rink. p. I-2409, 40 punktas).

15 — 9 išnašoje minėto sprendimo *Saint-Gobain ZN* 35 punktas.

23. Be to, minėta formuluote Teisingumo Teismas apibrėžia valstybių narių kompetencijos ribas. Iš to darytina išvada, kad, pirma, Bendrijos teisėje įtvirtinti apribojimai taikytini tik valstybių narių *įgyvendinamai* kompetencijai. Taigi valstybės narės gali laisvai nustatyti savo mokesčių sistemos organizaciją bei koncepciją¹⁶ ir nustatyti tarpusavyje savo apmokestinimo įgaliojimų paskirstymą¹⁷. Antra, iš to darytina išvada, kad šioje srityje nesant suderintų nacionalinės teisės aktų, dėl valstybių narių mokesčių sistemų paprastų skirtumų ūkio subjektams kylantys sunkumai nepatenka į Sutarties taikymo sritį¹⁸. Ne kartą yra konstatuota, kad dėl valstybių narių teisės aktų skirtumų atsirandantys traktavimo skirtumai nėra Sutartimi draudžiama diskriminacija¹⁹.

veikimui, kurias jie gali sukelti. Šiomis sąlygomis Teisingumo Teismo funkcija yra užtikrinti, kad „tarptautinės situacijos“, kurios yra susijusios su judėjimo laisvės įgyvendinimu tarp valstybių narių, nebūtų nepalankesnės dėl to, kokį sprendimą pasirinko nacionalinis įstatymų leidėjas²¹.

2) Teisingumo Teismo praktika tiesioginių mokesčių srityje

24. Taigi neabejotina, kad mokesčių srityje valstybės narės iš esmės išsaugo didelę kompetenciją²⁰. Tačiau jos nebegali neatsižvelgti į jų veiksmams taikomus apribojimus. Jos privalo užtikrinti, kad mokesčių srityje priimant sprendimus būtų tinkamai atsižvelgiama į pasekmes geram vidaus rinkos

25. Šioje srityje siekis išlaikyti pusiausvyrą tarp nacionalinės kompetencijos ir vidaus rinkos reikalavimų iš pradžių lėmė Teisingumo Teismo požiūrį, paremtą nediskriminavimo dėl pilietybės principu. Pagal šį požiūrį įsisteigimo laisvė iš esmės reiškia tik nacionalinio traktavimo taisyklę, pagal kurią valstybės narės privalo pripažinti kitų valstybių narių subjektams tokią pačią mokesčių traktotę kaip ir savo subjektams²².

16 – 7 išnašoje minėto sprendimo *Bachmann* 23 punktas.

17 – 9 išnašoje minėto sprendimo *Saint-Gobain ZN* 57 punktas. Taip pat žr. 2002 m. kovo 21 d. Sprendimą *Cwa Anlagen* (C-451/99, Rink. p. I-3193, 40 punktas).

18 – Dėl techninių taisyklių pagal analogiją žr. 1994 m. liepos 14 d. Sprendimą *Peralta* (C-379/92, Rink. p. I-3453, 34 punktas). Taip pat mokesčių srityje – 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimą *Gilly* (C-336/96, Rink. p. I-2793, 47 punktas).

19 – Šiuo klausimu žr. 1978 m. birželio 28 d. Sprendimą *Kenny* (1/78, Rink. p. 1489, 18 punktas). Naujajame Europos pilietybės teisių kontekste ta pačia prasme žr. 2004 m. birželio 15 d. Sprendimą *Lindfors* (C-365/02, Rink. p. I-7183, 34 punktas).

20 – Bendrai žr. 1985 m. vasario 27 d. Sprendimą *Italija prieš Komisiją* (C-55/83, Rink. p. 633, 11 punktas).

21 – Dėl mano išvados byloje *Carbonati Apunati* (2004 m. rugsėjo 9 d. Sprendimas, C-72/03, Rink. p. I-8027) 46 ir kituose punktuose išdėstytų priežasčių čia teikiu pirmenybę tarptautinių situacijų sąvokai, o ne tarptautinių situacijų ir operacijų sąvokai.

22 – Teisingumo Teismo teigimu, EB 43 straipsnis „iš esmės siekia savarankiškai dirbančių asmenų veiklos srityje įgyvendinti (EB 12) straipsnyje įtvirtintą vienodo požiūrio principą“ (9 išnašoje minėto sprendimo *Royal Bank of Scotland* 21 punktas).

26. Ilgą laiką šis požiūris atitiko bendrąjį Teisingumo Teismo požiūrį įsteigimo laisvės srityje²³. Jo pasekmė buvo tai, kad turėjo būti uždrausta bet kokia diskriminacija, tiesiogiai ar netiesiogiai susijusi su pilietybe²⁴. Tačiau 1993 m. Teisingumo Teismas pakeitė šį požiūrį. Savo 1993 m. kovo 31 d. Sprendimu *Kraus* Teisingumo Teismas nusuto aiškinti EB 43 straipsnį kaip nustatantį vienintelę pareigą – jokiū būdu nediskriminuoti valstybių narių subjektų. Iš tiesų jis pripažįsta, kad „48 ir 52 straipsniai draudžia bet kokias nacionalines priemones <...>, kurios, nors ir taikomos nediskriminuojant dėl pilietybės, gali sudaryti kliūtis Bendrijos subjektams, įskaitant priemonę sukūrusios valstybės narės subjektus, pasinaudoti Sutarties garantuojamomis pagrindinėmis laisvėmis arba naudojimąsi jomis padaryti mažiau patrauklų“²⁵. Tačiau pažymėtina, kad Teisingumo Teismas delse pradėti taikyti šią praktiką tiesioginių mokesčių srityje²⁶.

27. Šiuo metu jis pripažįsta, kad gali būti su jokia diskriminacija dėl pilietybės nesusijusių mokesčių įsteigimo laisvės ribojimų. Savo sprendime *ICI* jis konstatavo, kad „nors nuostatos dėl įsteigimo 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 įsteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje“²⁷.

28. Visuose kituose vėlesniuose sprendimuose, kuriuose Teisingumo Teismas rėmėsi ne tik nacionalinio traktavimo taisykle, buvo taikoma ir nediskriminavimo taisyklė²⁸. Bet ji nebesiejama su pilietybės kriterijumi. Ji paremta teisės į judėjimo laisvę naudojimu²⁹. Nagrinėjamoje nacionalinėje priemonėje ginčijama būtent tai, kad pagal ją ūkio subjektai, norintys judėti ar įsteigti Bendrijoje, atsiduria blogesnėje padėtyje. Taigi kalbama apie *Bendrijos subjektų, norinčių pasinaudoti judėjimo laisve pagrįstomis jų teisėmis, diskriminavimą*.

29. Nors ir galima pripažinti, kad šioje srityje pirmenybė teiktina metodui, pagrįstam nediskriminavimu dėl pilietybės, vis dėlto jis

23 — Žr., pavyzdžiui, 1974 m. birželio 21 d. Sprendimą *Reyners* (2/74, Rink. p. 631, 16 punktas) ir 1985 m. birželio 18 d. Sprendimą *Steinhauser* (197/84, Rink. p. 1819, 14 punktas). Generalinis advokatas G. Tesaro savo išvadoje byloje *Collectieve Antennevoorziening Gouda* (1991 m. liepos 25 d. Sprendimas, C-288/89, Rink. p. I-4007) iš Teisingumo Teismo praktikos taip pat daro išvadą, kad draudimas diskriminuoti dėl pilietybės turi „absoliučią ir lemiamą reikšmę“ įsteigimo teisės srityje (13 punktas).

24 — Šiuo klausimu žr. 13 išnašoje minėto sprendimo *Schunacker* 26 punktą.

25 — C-19/92, Rink. p. I-1663, 32 punktas.

26 — Šiuo klausimu žr. generalinio advokato P. Léger išvados byloje *Wielockx* (1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimas, C-80/94, Rink. p. I-2493) 17 punktą.

27 — 8 išnašoje minėto sprendimo *ICI* 21 punktas. Taip pat žr. 1988 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Daily Mail and General Trust* (81/87, Rink. p. 5483, 16 punktas).

28 — Žr., be kitų, 8 išnašoje minėto sprendimo *X ir Y* 27 punktą; 3 išnašoje minėto sprendimo *Bosal* 27 punktą; 8 išnašoje minėto sprendimo *De Lasteyrie du Saillant* 45 punktą; ir laivo kapitalo judėjimo srityje – 2000 m. birželio 6 d. Sprendimą *Verkooijen* (C-35/98, Rink. p. I-4071, 34 punktas); 13 išnašoje minėto sprendimo *Manninen* 22 punktą; 2004 m. liepos 15 d. Sprendimą *Lenz* (C-315/02, Rink. p. I-7063, 20 punktas).

29 — Šiuo klausimu žr. generalinio advokato N. Fennelly išvados byloje *Graf* (2000 m. sausio 27 d. Sprendimas, C-190/98, Rink. p. I-493) 21 punktą.

nelaikytinas vieninteliu. Žinoma, gali atrodyti, kad toks metodas labiau atitinka nacionalinių mokesčių sistemų neliečiamumą. Jis nenustato joms daugiau apribojimų nei tie, kurie kyla iš tarptautinėje mokesčių teisėje pripažintų apribojimų³⁰. Iš tiesų matyti, kad jis panašus į visose tarptautinėse mokesčių konvencijose esančią nediskriminavimo sąlygą³¹. Bet kuriuo atveju jis yra ne toks griežtas kaip paprasto įsisteigimo laisvės apribojimo sąvoka.

Teismas reikalauja, kad valstybės narės atsižvelgtų į tikrą atitinkamų asmenų padėtį. Taigi Bendrijos nediskriminavimo principas yra daug labiau ribojantis nei tai, ko apibendrintai reikalauja mokesčių konvencijos³³.

30. Tačiau tokia analizė yra klaidinga. Toks palyginimas yra formalus, o ne realus. Iš tiesų yra didelis skirtumas tarp tarptautinėse mokesčių konvencijose įtvirtinto nediskriminavimo ribojančio metodo ir plataus jo taikymo Teisingumo Teismo praktikoje mokesčių srityje. Tai pirmiausia patvirtina sprendimas *Schumacker*, pagal kurį reikia atsižvelgti į nagrinėjamų situacijų „objektyvius skirtumus“³². Be vien formalaus rezidentų ir nerezidentų atskyrimo, Teisingumo

31. Be to, reikia pažymėti, kad įsisteigimo laisvės susiaurinimas iki vienintelės nediskriminavimo dėl pilietybės taisyklės praktikoje pasižymi dviem dideliais trūkumais.

32. Pirmą, sunku patikrinti šios taisyklės įgyvendinimą. Ji reiškia, kad reikia palyginti nagrinėjamas padėtis. O principas yra toks, kad „tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų padėtys valstybėje paprastai nėra panašios“³⁴. Jei palyginimas yra pagrįstas, reikia išnagrinėti ginčijamos priemonės tikslą, kad būtų galima patikrinti, ar šia priemone nustatytas skirtumas yra būtinas jos siekiamam tikslui ir ar ji buvo taikoma proporcingai konstatuotam nagrinėjamų padėčių skirtumui. Tokiems veiksams būtinas subtilus įvertinimas ir priemonės pateisinimo argumentai dar diskriminavimo nustatymo etapu. Be to, ji tampa ypač sudėtinga tuo atveju, kai valstybė narė taiko apribojimą vienam iš savo subjektų, pasinaudojusių ar norinčių pasinaudoti pagrindinėmis laisvėmis pagrįstomis teisėmis. Tokiu atveju tos

30 – Šiuo klausimu žr. P. J. Wattel analizę: „The EC Court's Attempts to Reconcile the Treaty Freedoms with International Tax Law“, *Common Market Law Review*, 1996, p. 223.

31 – Taip EBPO pavyzdinės mokesčių konvencijos dėl pajamų ir turto 2000 m. balandžio 29 d. paskelbtos redakcijos 24 straipsnio 1 dalis nustato, kad „susitariančiosios valstybės nacionaliniams subjektams kitoje susitariančiojoje valstybėje netaikomi jokie mokesčiai ar su jais susiję reikalavimai, kurie skiriasi ar yra didesni nei tie, kurie yra ar gali būti taikomi šios kitos valstybės nacionaliniams subjektams, esantiems tokioje pačioje padėtyje, konkrečiai rezidencijos atžvilgiu“.

32 – 13 išnašoje minėto sprendimo *Schumacker* 37 punktą. Tame pačiame kontekste žr. 26 išnašoje minėtą sprendimą *Wielockx* ir 1996 m. birželio 27 d. Sprendimą *Asscher* (C-107/94, Rink. p. I-3089).

33 – Šiuo klausimu žr. B. J. M. Terra ir P. J. Wattel „European Tax Law“, *Deventer*, 3 leidimas, 2001, p. 46.

34 – Žr. 2004 m. liepos 1 d. Sprendimą *Wallentin* (C-169/03, Rink. p. I-6143, 15 punktą).

pačios valstybės narės subjektus reikia palyginti pagal tai, ar jie lieka šioje valstybėje, ar juda Bendrijoje. Toks atvejis yra nagrinėjamoje byloje, kai tariama diskriminacija susijusi su dviejų patronuojančių bendrovių, Jungtinės Karalystės rezidenčių, padėtimi, kuri skiriasi tik jų dukterinių bendrovių įsisteigimo vieta.

nukrypti leidžiančiomis nuostatomis³⁷. Teisingumo Teismas turėtų panaikinti šiuos neaiškumus³⁸.

33. Antra, šis metodas sukelia tam tikrą painiavą priežasčių, pateisinančių teisės aktus, galinčius sudaryti kliūtis judėjimo laisvei, sistemoje. Generalinis advokatas P. Léger yra pažymėjęs, kad mokesčių srityje Teisingumo Teismas pripažįsta, jog „diskriminuojantys nacionalinės teisės aktai gali būti pateisinami privalomomis priežastimis, išskyrus nurodytąsias Sutartyje, ypač mokesčių sistemos vientisumo sumetimais“³⁵. Tačiau šie sprendimai prieštarauja bendresnio pobūdžio praktikos kryptį, taip pat taikomai ir mokesčių srityje³⁶, kuri teigia, kad diskriminacinę priemonę galima pateisinti tik remiantis Sutartyje tiesiogiai numatytais

34. Neatsižvelgdamas į praktinius sumetimus aš manau, kad nediskriminavimo dėl pilietybės principo nepakanka visiems tikslams, kurių siekiama vidaus rinkos sukūrimu, apsaugoti. Vidaus rinka siekiama užtikrinti Sąjungos piliečiams visus privalumus, susijusius su judėjimo laisvės veiksmingu įgyvendinimu. Taigi tai viena iš Europos piliečių plotmių, t. y. tarptautinė plotmė.

35. Visos šios priežastys paaiškina būtinybę mokesčių srityje taikyti tokią pačią įsisteigimo laisvės ribojimo sąvoką, kokia taikoma kitose srityse. Taigi ribojimais turi būti laikomos „visos priemonės, kurios draudžia, sudaro kliūtis ar daro mažiau patrauklų naudojimąsi šia laisve“³⁹. Tačiau būtina

35 — 31 išnašoje minėtos išvados byloje *Wielockx* 26 punktas (žr. nurodytą teismo praktiką). Taip pat žr. generalinio advokato G. Tesaro išvados byloje *Decker* (1998 m. balandžio 28 d. Sprendimas, C-120/95, Rink. p. I-1831) 49 punktą.

36 — Žr., pavyzdžiui, 9 išnašoje minėto sprendimo *Royal Bank of Scotland* 32 punktą. Tačiau šioje byloje pateiktoje išvadoje generalinis advokatas S. Alber aiškina ankstesnėje išnašoje minėtą praktiką tuo, kad ginčijamos priemonės buvo netiesioginė diskriminacija. Iš principo tiesioginė diskriminacija negali būti pateisinama privalomo bendro intereso sumetimais (39 punktas).

37 — Visų pirma laisvo prekių judėjimo srityje žr. 1981 m. birželio 17 d. Sprendimą *Komisija prieš Airiją* (113/80, Rink. p. 1625, 11 punktas). Tačiau toje pačioje srityje Teisingumo Teismo praktikoje yra nuo šio principo nukrypstančių sprendimų pavyzdžių: atliekų srityje žr. 1992 m. liepos 9 d. Sprendimą *Komisija prieš Belgiją* (C-2/90, Rink. p. I-4431).

38 — Šiuo klausimu žr. generalinio advokato F. Jacobs išvadoje byloje *Danner* (2002 m. spalio 3 d. Sprendimas, C-136/00, Rink. p. I-8147) pateiktus pasiūlymus.

39 — Žr. 2004 m. spalio 5 d. Sprendimą *CaixaBank France* (C-442/02, Rink. p. I-8961, 11 punktas) ir 2005 m. vasario 17 d. Nutartį *Mauri* (C-250/03, Rink. p. I-1267, 40 punktas).

sukonkretinti šią sąvoką atsižvelgiant į įvairias judėjimo laisves⁴⁰ ir į ypatingą dalykų, kuriems šios laisvės gali būti taikomos, pobūdį.

36. Taigi nagrinėjamoje byloje reikia atsižvelgti į ypatingą pagarbą, kuri teiktina valstybių narių kompetencijai mokesčių srityje. Mano nuomone, Teisingumo Teismas šiuo klausimu jau nurodė tinkamas vertinimo priemones: pirma, suderintus ribojimo kriterijus ir, antra, valstybių narių mokesčių sistemų vientisumu paremto pateisinimo sąvoką⁴¹.

3) Įsisteigimo laisvės ribojimo kriterijai

37. Vidaus rinkoje, „kurioje panaikinamos kliūtys laisvam prekių, asmenų, paslaugų ir kapitalo judėjimui tarp valstybių narių“⁴², valstybės narės, nustatydamos ir taikydamos savo nacionalinę politiką, negali nepaisyti su tuo susijusių apribojimų. Šiuo atveju Teisingumo Teismo funkcija nėra ginčyti bet kokią

valstybės kilmės taisyklę, turinčią netiesioginį ar visiškai nežinomą poveikį judėjimo laisvės įgyvendinimui⁴³. Jis neturi tikrinti valstybių narių priimtų politinių sprendimų. Priemonių, galinčių uždrausti, sudaryti kliūtis ar padaryti mažiau patrauklų naudojimąsi judėjimo laisvėmis, teismine kontrole greičiau siekiama užtikrinti, kad šiuose sprendimuose būtų atsižvelgiama į galimą jų poveikį tarptautinio pobūdžio situacijoms. Nepriimtina, kad dėl pasirinktos politikos tarptautinės situacijos būtų traktuojamos mažiau palankiai nei grynai nacionalinės situacijos. Mano nuomone, toks turėtų būti patikrinimo tikslas ir apimtis. Tik toks aiškinimas gali suderinti pagarbos valstybių kompetencijai principą ir tikslo sukurti vidaus rinką, kurioje ginamos Europos piliečių teisės, apsaugą.

38. Toks aiškinimas savaime nepateikia konkretaus kriterijaus, taikytino nagrinėjant judėjimo laisvės apribojimus. Tačiau jis turi suteikti gaires nustatant ir aiškinant Teisingumo Teismo patvirtintus kriterijus.

39. Be to, matyti, kad taip aiškinant galima atsižvelgti į įvairius Teisingumo Teismo praktikoje nustatytus kriterijus. Tai nediskri-

40 — Apie ypatingą metodą įsisteigimo laisvės srityje žr. J. Mischo „Les restrictions à la liberté d'établissement: la nécessité d'une clarification“, *Mélanges en hommage à F. Schockweiler*, Nomos, Baden-Baden, 1999, p. 445.

41 — Žr. šios išvados 65 ir paskesnius punktus.

42 — EB 3 straipsnio 1 dalies c punktus.

43 — Žr. 39 išnašoje minėtą generalinio advokato A. Tizzano išvadą byloje *CassaBank France*.

minavimo dėl pilietybės kriterijus⁴⁴, Bendrijos subjektams papildomų išlaidų kriterijus⁴⁵ arba patekimo į rinką kriterijus⁴⁶. Šie skirtingi kriterijai taikomi esant skirtingoms aplinkybėms. Tačiau, mano nuomone, visi jie atsirado siekiant to paties tikslo – užkirsti kelią valstybėms narėms nustatyti arba išlaikyti priemones, teikiančias pirmenybę vidaus prekybai prieš prekybą Bendrijos viduje. Toks apribojimas gali pasireikšti įvairiomis formomis. Tai gali būti diskriminavimo, teikiančio pirmenybę nacionaliniams subjektams, poveikis. Tai gali būti priemonės, ginančios vidaus rinkoje įsteigtų ūkio subjektų įgytą padėtį ir ribojančios naujų subjektų atėjimą, pasekmė. Toks apribojimas taip pat gali atsirasti dėl teisės aktų, kurie labiau apsunkina prekybą tarp valstybių narių nei vidaus prekybą vienoje valstybėje narėje⁴⁷.

pagrindinėmis judėjimo laisvėmis“. Šiame kontekste reikia priminti, kad ne kiekvienas ekonominės ar prekybos laisvių apribojimas yra naudojimosi judėjimo laisvėmis apribojimas⁴⁸. Iš tiesų toks apribojimas visuomet apima tam tikrą „diskriminavimą“, atsirandantį dėl valstybės narės priemonių pasirinkimo neatsižvelgiant į su tuo susijusias pasekmes tarptautinėms situacijoms. Sutartis draudžia tik tokius apribojimus.

B – Apribojimo kriterijų taikymas įsisteigimo laisvei

40. Mano nuomone, būtent tokį prekybos Bendrijos viduje ribojimą turi omenyje Teisingumo Teismas, siekdamas panaikinti „visas priemones, kurios draudžia, sudaro kliūtis ar daro mažiau patrauklų *naudojimąsi*

41. Nagrinėjamoje byloje Didžiosios Britanijos mokesčių teisės aktai yra ginčijami dviem aspektais: pirmiausia, dėl to, kad patronuojančioms bendrovėms nesuteikia tokių pat privalumų pagal tai, ar užsienyje jos turi dukterinių bendrovių, ar filialų, ir, antra, dėl to, kad bendrovių grupės, norinčios įsisteigti užsienyje, yra blogesnėje padėtyje nei grupės, kurios yra Jungtinės Karalystės rezidentės. Norint teisingai pritaikyti Teisingumo Teismo nustatytus kriterijus, šiuos du klausimus reikia aiškiai atskirti.

44 — Žr., pavyzdžiui, 7 išnašoje minėtą sprendimą *Komisija prieš Prancūziją*.

45 — Žr., pavyzdžiui, 1995 m. liepos 6 d. Sprendimą *Mars* (C-470/93, Rink. p. I-1923).

46 — Žr., pavyzdžiui, 39 išnašoje minėtą sprendimą *CaixaBank France*.

47 — Paslaugų teikimo laisvės srityje žr. 2001 m. birželio 26 d. Sprendimą *Komisija prieš Portugaliją* (C-70/99, Rink. p. I-4845, 25–27 punktai).

48 — Šiuo klausimu žr. 1993 m. lapkričio 24 d. Sprendimą *Keck et Mithouard* (C-267/91 ir C-268/91, Rink. p. I-6097); generalinio advokato G. Tesouro išvadą byloje *Hünernund ir kt.* (1993 m. gruodžio 15 d. Sprendimas, C-292/92, Rink. p. I-6787); taip pat generalinio advokato A. Tizzano išvados 39 išnašoje minėtoje byloje *CaixaBank France* 62 ir 63 punktais.

1) Dėl blogesnės padėties, susijusios su verslo vieneto užsienyje teisinės formos pasirinkimu

42. Viena *High Court of Justice* šioje byloje užduoto pirmo klausimo dalis yra susijusi su blogesne padėtimi, tepagrįsta tuo, kad *M&S* nusprendė kitose valstybėse narėse įsteigti dukterines bendroves, o ne filialus.

43. Reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau yra konstatavęs, jog įsisteigimo laisvė gali apimti pareigą nediskriminuoti skirtingų įsisteigimo formų, kurias ūkio subjektai gali pasirinkti, atžvilgiu. Tai pirmiausia matyti iš bylų *Komisija prieš Prancūziją*⁴⁹, *Royal Bank of Scotland*⁵⁰ ir *Saint-Gobain ZN*⁵¹. Tačiau reikia pažymėti, kad šiose bylose ginčyti nacionalinės teisės aktai skirtingas atitinkamų verslo vienetų formas mokesčių tikslais traktavo vienodai.

44. Pirmoje byloje ginčyti Prancūzijos teisės aktai buvo susiję su mokestinio kredito, vadinamo „*avoir fiscal*“, suteikimo Prancūzijos bendrovių išmokėtų dividendų gavėjams sąlygomis. Buvo konstatuota, kad Prancūzijos sistemoje pelno apmokestinimo sąlygos ir būdai yra vienodi tiek Prancūzijos bendro-

vėms, tiek užsienio bendrovių filialams ir atstovybėms Prancūzijoje. Tokiomis sąlygomis, nustatytomis remiantis mokesčių teritoriskumo principu, abi įsisteigimo formas reikia traktuoti vienodai ir suteikiant mokesčinį kreditą. Atsižvelgdamas į tai Teisingumo Teismas nurodė, kad „(tinkamos teisinės formos savo ūkinei veiklai vykdyti kitose valstybėje narėje) laisvo pasirinkimo negali riboti diskriminuojančios mokesčių nuostatos“⁵².

45. Byloje *Royal Bank of Scotland*, kurioje buvo ginčijami Graikijos teisės aktai dėl bendrovių pelno mokesčio, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad „dėl mokesčių bazės nustatymo metodo Graikijos mokesčių teisės aktai nenustato tokio bendrovių, kurių būstinė yra Graikijoje, ir bendrovių, kurių būstinė yra kitoje valstybėje narėje, tačiau kurios turi Graikijoje nuolatinę įmonę, skirtumo, kuris galėtų pagrįsti šių dviejų bendrovių kategorijų traktavimo skirtumą“. Nors Graikijoje joms yra nustatytos skirtingos mokestinės pareigos, konstatuotina, kad mokestinės bazės nustatymo metodas yra toks pats. Todėl draudžiama nustatyti skirtingą mokesčio tarifą ir argumentas, pagrįstas skirtinga teisine forma, turi būti atmestas⁵³.

49 — Minėta 7 išnašoje.

50 — Minėta 9 išnašoje.

51 — Minėta 9 išnašoje.

52 — 7 išnašoje minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 22 punktą.

53 — 9 išnašoje minėto sprendimo *Royal Bank of Scotland* 29 ir 30 punktai.

46. Trečioje byloje, *Saint-Gobain ZN*, Teisingumo Teismas taip pat konstatavo, kad „bendrovių nerezidentinių filialams ir bendrovėms rezidentėms taikomas skirtingas traktavimas bei laisvės pasirinkti antrinės verslo vietos įsteigimo formą apribojimas turi būti vertinami kaip vienas ir tas pats Sutarties 52 ir 58 straipsnių pažeidimas“⁵⁴. Vokietijos teisės aktai tam tikrus mokestinius privalumus, susijusius su akcininkų arba išmokėtų dividendų apmokestinimu, suteikė tik bendrovėms, kurios yra Vokietijos rezidentės, o nesuteikė bendrovėms nerezidentėms, turinčioms Vokietijoje filialų. Toks traktavimo skirtumas yra diskriminuojantis, nes Vokietijoje gautų dividendų apmokestinimo požiūriu bendrovės rezidentės ir bendrovės nerezidentės yra objektyviai panašioje padėtyje⁵⁵.

47. Aiškiai matyti, kad visomis šiomis aplinkybėmis diskriminacija dėl įsteigimo formos pasirinkimo yra neatsiejama nuo diskriminacijos dėl rezidencijos vietos pasirinkimo. Ji atsiranda tuomet, kai atitinkama valstybė nusprendžia skirtingoms įsteigimo formoms taikyti tuos pačius pagrindus apmokestinimo jos teritorijoje tikslais. Jei tokiu atveju vis tiek konstatuojamas skirtingas traktavimas, taip yra todėl, kad atskleidžiamas šias verslo vietas turinčių bendrovių diskriminavimas dėl pilietybės.

48. Nagrinėjamoje byloje užsienio filialams ir dukterinėms bendrovėms taikomos skirtingos mokesčių sistemos. Tačiau šis traktavimo skirtumas yra susijęs ne vien su tuo, kad jiems yra taikomos skirtingos mokestinės pareigos. Jis yra susijęs su pačia Didžiosios Britanijos bendrovių apmokestinimo sistemos organizacija. Šioje sistemoje mokestinio traktavimo skirtumas yra tiesiogiai susijęs su antrinio verslo vieneto teisinės formos pasirinkimu. Bendrovių grupės neturi teisės į mokesčių konsolidavimo sistemą, kuri taikoma nuolatinių įmonių pajamoms. Šiuo požiūriu, net jei grupės lengvatos sistema ir yra grupės bendrovių atskiro apmokestinimo principo išimtis, ji neleidžia dukterinių bendrovių padėties prilyginti filialų padėčiai. Pagal šią sistemą nuostolių perkėlimui taikomos ypatingos taisyklės; bendro konsoliduoto apmokestinimo nėra. Tai išplaukia iš fakto, kad dukterinės bendrovės visada laikomos savarankiškais teisiniais ir mokestiniais subjektais. Iš to darytina išvada, kad šių dviejų verslo vienetų traktavimą apibūdinantis skirtumas nereiškia vien tam tikro privalumo atėmimo, susijusio su pasirinkimu įsteigti užsienyje dukterinę bendrovę. Jis susijęs su skirtingų formų verslo vienetams taikomų mokesčių sistemų skirtingumu.

49. Tačiau įsteigimo laisvės nuostatos nedraudžia nustatyti skirtingo mokestinio traktavimo fiziniams ar juridiniams asmenims, esantiems skirtingose teisinėse padėtyse. Šiomis nuostatomis nesiekama nustatyti, kad skirtingų formų verslo vienetams būtų taikomos vienodos sistemos. Šioje situacijoje jomis siekiama tik užtikrinti naudojimosi įsteigimo teise Bendrijoje mokestinį neutralumą. Bet kokiu kitokiu sprendimu būtų

54 — 9 išnašoje minėto sprendimo *Saint-Gobain ZN* 44 punktas.

55 — 48 punktas.

kvestionuojamos labiausiai ribojančios valstybių narių apmokestinimo sistemos, nors nebūtų keliamas klausimas dėl jokios konkrečios tarptautinės situacijos. Tai negali būti Sutarties nuostatų dėl laisvo judėjimo tikslas.

50. Manau, yra nustatyta, kad Didžiosios Britanijos mokesčių teisės aktai nedraudžia Didžiosios Britanijos bendrovei įsisteigti kitoje valstybėje narėje įkuriant dukterines bendroves. Taigi šioje byloje vienintelis aktualus klausimas yra išsiaiškinti, ar kitoje valstybėje narėje įsteigdama dukterines bendroves grupė ir jos patronuojanti bendrovė, kuri yra Jungtinės Karalystės rezidentė, neatsiduria tam tikroje blogesnėje padėtyje, kurioje tikrai neatsidurtų, jei patronuojanti bendrovė nuspręstų steigti savo dukterines bendroves šalyje, kurios rezidentė ji yra.

2) Dėl blogesnės padėties, susijusios su dukterinių bendrovių įsteigimo vieta

51. Teisingumo Teismo praktikoje aiškina, kad atsisakymas suteikti mokesčių lengvatą gali būti laikomas Sutarčiai prieštaraujančiu apribojimu, jei paaiškėja, kad jis yra iš esmės susijęs su įsisteigimo teisės įgyvendinimu⁵⁶.

52. Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimuose daroma nuoroda tik į patronuojančios bendrovės, t. y. ieškovės pagrindinėje byloje, padėtį, vis dėlto norint priimti sprendimą dėl teisės akto, pavyzdžiui tokio, koks nagrinėjamas šioje byloje, suderinamumo su įsisteigimo laisve, reikia išnagrinėti grupės padėtį. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad neabejotina, jog Didžiosios Britanijos grupės lengvatos sistemos taikymas yra mokesčių lengvata grupei. Iš to atsirandanti reikalaujančios bendrovės, kuri gauna perkeliamus nuostolius, lengvata yra tik grupei suteiktos lengvatos pasekmė. Atitinkamai mokestiniais metais sumažinamas jos bendrovių apmokestinamasis pelnas. Tačiau pagal aptariamus nacionalinės teisės aktus iš grupės, kurios pagrindinė verslo vieta yra Jungtinėje Karalystėje ir kuri nori steigti dukterines bendroves kitoje valstybėje narėje, atimama teisė pasinaudoti šia lengvata. Nagrinėjamos bylos aplinkybėmis šis atsisakymas yra susijęs su tuo, kad *M&S* naudojami teise į įsisteigimo laisvę.

53. Šiuo atveju ribojimą galima nesunkiai kvalifikuoti. Tokių ribojimų rūšis yra žinoma iš Teisingumo Teismo praktikos. Ji minima daugelyje sprendimų, kurie draudžia visas valstybės narės priemones, ribojančias šios valstybės subjektų naudojimąsi galimybėmis laisvai judėti Bendrijoje⁵⁷. Nagrinėjamoje byloje ginčijamas atsisakymas yra „išvykimo

56 — Žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimą *Baars* (C-251/98, Rink. p. I-2787, 30 ir 31 punktai) ir 32 išnašoje minėtą sprendimo *Asscher* 42 punktą.

57 — Šiuo klausimu žr. 1984 m. sausio 31 d. Sprendimą *Luisi et Carbone* (286/82 ir 26/83, Rink. p. 377); 1988 m. liepos 7 d. Sprendimą *Stantau* (143/87, Rink. p. 3877); 27 išnašoje minėtą sprendimą *Daily Mail and General Trust*; 1992 m. liepos 7 d. Sprendimą *Singh* (C-370/90, Rink. p. I-4265); 1999 m. sausio 26 d. Sprendimą *Terhoeve* (C-18/95, Rink. p. I-345) ir 2002 m. liepos 11 d. Sprendimą *D'Hoop* (C-224/98, Rink. p. I-6191).

ribojimas“, kuris pasižymi blogesnės padėties nustatymu bendrovėms, norinčioms steigti dukterines bendroves kitose valstybėse narėse⁵⁸. Šioje situacijoje nesvarbu, ar M&S dukterinės bendrovės, įsteigtos atitinkamose priimančiosiose valstybėse, gauna kitų privalumų. Pakanka konstatuoti, jog Didžiosios Britanijos teisės aktai savaime sukuria kliūtį, kuri gali atgrasyti Jungtinėje Karalystėje įsteigtas bendroves nuo dukterinių bendrovių steigimo kitose valstybėse narėse.

54. Vadinas, nebereikia nagrinėti, ar šie teisės aktai yra netiesioginė diskriminavimo dėl pilietybės forma. Kadangi buvo nustatyta, jog nagrinėjama priemonė yra kliūtis, nėra prasmės nagrinėti, kaip tai daro kitos ginčo šalys, ar dukterinės bendrovės nerezidentės, kurios paskirsto dalį savo pelno patronuojančiai bendrovei, yra panašioje padėtyje kaip ir Jungtinėje Karalystėje įsteigtos dukterinės bendrovės.

55. Vis dėlto reikia patikrinti, ar šis apribojimas gali būti pateisinamas Bendrijos teisės atžvilgiu. Iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad EB 43 straipsnis nedraudžia ribojančios priemonės, jeigu šia priemone siekiama Sutartį atitinkančio teisėto tikslo ir ji yra pateisinama privalomais bendro inte-

reso pagrindais. Tačiau net tokiu atveju šios priemonės taikymas turi užtikrinti atitinkamo tikslo įgyvendinimą, neperžengdamas šiam tikslui pasiekti būtinų ribų⁵⁹.

C — Ribojančios priemonės pateisinimo paieška

56. Visų pirma reikia atmesti Vokietijos vyriausybės argumentą, kad atitinkama valstybė negali atsižvelgti į nuostolius, nes dėl to sumažėtų mokesčių įplaukos, o tai galėtų sukelti šiai valstybei narei didelių biudžetinių sunkumų. Teisingumo Teismas ne kartą konstatavo, kad „mokesčių įplaukų sumažėjimas negali būti laikomas privalomuoju bendro intereso pagrindu, kuriuo galima pagrįsti pagrindinei laisvei prieštaraujančią priemonę“⁶⁰.

57. Tačiau reikia atidžiau išnagrinėti argumentus dėl pavojaus prarasti kompetenciją ar atitinkamos valstybės mokesčių sistemoms valdymą. Su jais siejami du pateisinimai: pirmas yra susijęs su mokesčių teritoriškumo principo taikymu, o antras – su būtinybe užtikrinti Didžiosios Britanijos mokesčių sistemos vientisumą.

59 — 8 išnašoje minėto sprendimo *Futura Participations ir Singer* 26 punktas.

60 — Būtent žr. 13 išnašoje minėto sprendimo *Manninen* 49 punktą.

58 — Žr. generalinio advokato G. Tesauro išvados 8 išnašoje minėtoje byloje *ICI* 18 punktą.

1. Mokesčių teritoriškumo principu pagrįstas pateisinimas

momis, negali būti laikoma Sutartimi draudžiama diskriminacija.

58. Didžiosios Britanijos vyriausybė teigia, kad nagrinėjamas atsakymas suteikti mokesčių lengvatą atitinka tarptautinėje mokesčių teisės praktikoje vartojamą ir Teisingumo Teismo praktikoje pripažįstamą teritoriškumo principą. Jos teigimu, šis principas reiškia, kad valstybė negali teikti mokesčių lengvatos tuo atveju, kai ji neturi apmokestinimo teisės. Neturėdama jokios teisės apmokestinti dukterinių bendrovių, kurios nėra Jungtinės Karalystės rezidentės, pajamų, ji negali leisti įtraukti šių dukterinių bendrovių nuostolių į grupės pelną, kad grupei, kuriai jos priklauso, suteiktų lengvatą. Todėl darytina išvada, kad lengvata gali būti taikoma tik jos teritorijoje įsteigtoms ar ūkinę veiklą vykdančioms bendrovėms.

59. Tokie argumentai rodo klaidingą Bendrijos teritoriškumo principo supratimą. Iš tiesų savo sprendime *Futura Participations ir Singer*⁶¹ Teisingumo Teismas pripažino, kad mokesčių teritoriškumo principas yra taikytinas Bendrijos teisėje. Remdamasis tuo, Teismas pripažino, kad Liuksemburgo sistema, kurioje reikalaujama, kad apmokestinamojo asmens, šioje valstybėje narėje turinčio savo filialą, tačiau nesančio jos rezidentu, prašymas perkelti nuostolius gali būti patenkintas tuomet, jei perkeliama nuostoliai yra ekonomiškai susiję su šio apmokestinamojo asmens toje valstybėje gautomis paja-

60. Tačiau nereikia klaidingai suprasti tikrosios šio principo prasmės, kurią jam suteikia Teisingumo Teismas. Juo tik pripažįstama būtinybė atsižvelgti į apribojimus, atsirandančius dėl to, kad visos valstybės narės turi vienodą mokestinį savarankiškumą⁶². Šie apribojimai įpareigoja kiekvieną valstybę narę atsižvelgti į kitų valstybių mokestinį savarankiškumą⁶³. Pagal tarptautinės teisės reikalavimus, kad kiekviena valstybė narė galėtų įgyvendinti mokestinę kompetenciją, ji turi remtis arba apmokestinamojo asmens pilietybe, arba šios valstybės teritorijoje apmokestinamųjų pajamų buvimu. Iš to darytina išvada, kad nors valstybė turi teisę nustatyti apmokestinamiesiems asmenims, kurie yra jos teritorijos rezidentai, neribotą mokestinę pareigą, užsienio apmokestinamųjų asmenų atžvilgiu ji gali apmokestinti tik jos teritorijoje gautas jų pajamas. Būtent tai Teisingumo Teismas pažymėjo sprendime *Royal Bank of Scotland*, t. y. kad faktas, jog bendrovėms Graikijos rezidentėms ir bendrovėms nerezidentėms, vykdančioms ūkinę veiklą Graikijoje, nenustatyta tokia pati mokestinė pareiga, paprasčiausiai yra susijęs su „valstybės, kurioje yra pajamų šaltinis, ribotu mokestiniu suverenitetu tos valstybės,

62 — Dėl valstybių narių mokestinio savarankiškumo ribų taip pat žr. 18 išnašoje minėto sprendimo *Gilly* 48 punktą.

63 — „Taigi politinė ir mokestinė prasme savarankiška valstybė gali įgyvendinti absoliučią mokestinę kompetenciją savo teritorijos viduje, kuri yra tarsi saugoma aptverta teritorija; ji gali nuspręsti, kad šioje teritorijoje vienu metu bus dvi ar daugiau mokesčių sistemos, kurios bus daugiaž savarankiškos ir palaikys tarpusavio santykius, kurie prireikus bus apibrėžti vidaus teisės susitarimais ar sutartimis. Atvirkščiai, valstybė negali įgyvendinti jokios mokestinės kompetencijos už savo teritorijos ribų. Tokie yra teigiamas ir neigiamas mokesčių teritoriškumo sąvokos aspektai“ (G. Gest ir G. Texter „Droit fiscal international“, P.U.F., Paryžius, 2 leidimas, 1990, p. 17).

kurioje yra bendrovės būstinė, mokestinio suvereniteto atžvilgiu“⁶⁴. Bendrijos teise nei siekiama, nei ketinama ginčyti kiekvieno mokesčių administratoriaus ribų ar apskunkinti valstybių narių mokesstinės jurisdikcijos pasidalijimo tvarkos. Reikia priminti, kad nesant suderinimo Bendrijos lygmeniu, Teisingumo Teismas nėra kompetentingas kištis į valstybių narių mokesčių sistemų *konceptiją* ir *organizaciją*⁶⁵.

mas leisti valstybėms narėms išvengti savo pareigų Bendrijoje. Pagarba mokesčiniam savarankiškumui Bendrijos teisėje negali būti laikoma „mokesstinės autokratijos“ principo išraiška. Pasirašydamos Sutartį, valstybės narės sutiko paklusti laisvo asmenų judėjimo Bendrijoje sistemai, o ji sukelia tam tikrų apribojimų. Ši sistema pirmiausia įpareigoja valstybes nares, taikant savo mokesčių sistemas, atsižvelgti į tarptautinę situaciją ir prisiderinti prie jos.

61. Minėtoje byloje *Futura Participations ir Singer* buvo ginčijama Liuksemburgo pajamų apmokestinimo tvarka. Liuksemburgo sistemoje nuostoliai gali būti perkelti į apmokestinamųjų asmenų vėlesnį pelną. Tačiau pagal nustatytas tarptautinės teisės taisykles jokia valstybė narė nėra kompetentinga apmokestinti apmokestinamųjų asmenų nerezidentų užsienio kilmės pajamų. Todėl ši valstybė narė atsisakė perkelti tų pačių apmokestinamųjų asmenų nuostolius iš užsienio šaltinio. Šitaip ji nustatė sąlygą, kad tarp perkeliama nuostolių ir mokesčių nustačiusioje valstybėje gautų pajamų būtų ekonominis ryšys. Ši sąlyga buvo visiškai pateisinama. Ją lėmė poreikis suderinti mokesčių nustatančios valstybės mokesčių administratoriaus veiksmus su to paties apmokestinamojo asmens įsisteigimo valstybės mokesčių administratoriaus veiksmis.

62. Mokesčių teritoriškumo principas užkerta kelią valstybių narių mokesčių jurisdikcijų konfliktams. Jis negali būti naudojamas

63. Šiomis sąlygomis Jungtinė Karalystė negali teigti, kad mokesčių lengvatos suteikimas priklauso nuo atitinkamo mokesčių administratoriaus ir galimybės juo pasinaudoti. Toks aiškinimas prieštarauja esminiam įsisteigimo laisvės principui. Šioje situacijoje reikia tik išsiaiškinti, ar nagrinėjamos lengvatos suteikimas gali pakenkti kelių valstybių narių vienodam mokesčiniam savarankiškumui. Nagrinėjamoje byloje niekas nekliudo Jungtinei Karalystei nustatyti, kad grupės lengvata būtų taikoma patronuojančioms bendrovėms, turinčioms dukterinių bendrovių nerezidentų. Iš tikrųjų prašymas yra susijęs su Jungtinės Karalystės nustatyta grupės lengvatos sistema. Jis yra susijęs ne tik su vieno apmokestinamojo asmens rezidentu, vykdančio savo pagrindinę veiklą užsienyje, apmokestinimu, bet ir su nuostolių perkėlimu tarp tai pačiai grupei priklausančių bendrovių⁶⁶. Iš grupės prašymą pateikė patronuojanti bendrovė – Jungtinės Karalys-

64 — Minėtas 9 išnašoje, 29 punktą.

65 — Žr. 7 išnašoje minėto sprendimo *Bachmann* 23 punktą.

66 — Žr. 3 išnašoje minėto sprendimo *Bosal* 38–40 punktus.

tės rezidentė, kuriai dėl to šioje šalyje taikytina neribota mokestinė pareiga⁶⁷. Savo teritorijoje šios valstybės narės mokestinė kompetencija nėra ribojama. Tokiomis sąlygomis Jungtinė Karalystė, atsisakydama suteikti grupės bendrovei, kuri yra jos rezidentė, lengvatą dėl nuostolių perkėlimo, negali remtis teritoriškumo principu.

64. Iš tiesų atrodo, kad šiuo argumentu Jungtinė Karalystė siekia įrodyti, jog reikalaujančiai patronuojančiai bendrovei lengvata negali būti suteikta, jei jos nekompensuoja galimybė apmokestinti dukterinę bendrovę perleidėją. Pačios Jungtinės Karalystės vyriausybės nuomone, šis teritoriškumo principu paremtas argumentas iš esmės yra susijęs su mokesčių vientisumo principu, kurį Teisingumo Teismas pripažino minėtam sprendime *Bachmann*. Tad ši klausimą reikia išnagrinėti aptariant antrą siūlomą pateisinimą.

2. Būtinybe užtikrinti mokesčių sistemos vientisumą pagrįstas pateisinimas

65. Teisingumo Teismo praktikoje pripažįstama, kad būtinybė užtikrinti mokesčių

sistemos vientisumą gali pateisinti teisės aktus, galinčius apriboti Bendrijos laisves⁶⁸.

66. Mokesčių vientisumo sąvoka Bendrijos teisėje turi svarbią koreguojančią reikšmę. Ji turi padėti ištaisyti Bendrijos laisvių taikymo mokesčių sistemoms, kurių organizacija iš esmės priskirtina tik valstybių narių kompetencijai, pasekmes. Iš tiesų reikia vengti, kad judėjimo laisvių taikymas taptų nepateisinamo kišimosi į nacionalinių mokesčių sistemų vidinę logiką pagrindu. Teisingumo Teismo teigimu, mokesčių sistemos koncepcijos nustatymas „priklauso kiekvienai valstybei narei“⁶⁹. Šiomis sąlygomis akivaizdu, kad valstybės narės turi teisėtą interesą užtikrinti savo mokesčių sistemų vientisumą ir teisingumą. Tačiau iš to negalima daryti išvados, kad ši sąvoka galėtų būti naudojama kaip argumentas prieštaraujant vidaus rinkoje siekiamiems tikslams. Negalima leisti, kad mokesčių sistema būtų organizuota taip, jog būtų palankesnė nacionalinėms padėtimis ir subjektams. Taigi mokesčių vientisumo funkcija yra apsaugoti nacionalinių mokesčių sistemų *vientisumą*, tačiau nesudarant klūčių *integruoti* šių sistemų į vidaus rinką.

67. Ši subtili pusiausvyra gali būti vadinama „dvigubo neutralumo“ taisykle. Pirma, nacionalinės mokesčių taisyklės turi būti neutra-

68 — 7 išnašoje minėtas sprendimas *Bachmann* ir 1992 m. sausio 28 d. Sprendimas *Komisia prieš Belgiją* (C-300/90, Rink. p. I-305).

69 — 7 išnašoje minėto sprendimo *Bachmann* 23 punktą.

67 — Žr. 13 išnašoje minėto sprendimo *Maninnet* 38 punktą.

lios naudojimosi judėjimo laisvėmis atžvilgiu. Šiuo klausimu reikia priminti, kad EB 43 straipsnis įtvirtina įmonių įsisteigimo Bendrijoje mokesstinį neutralumą. Antra, naudojimasis judėjimo laisvėmis turi būti kuo neutralus valstybių narių priimtų mokesčių sprendimų atžvilgiu. Ūkio subjektai negali naudotis įsisteigimo teise vien tam, kad pakenktų nacionalinių mokesčių sistemų pusiausvyrai ir vientisumui. Taip būtų, jeigu ja būtų naudojama siekiant tyčia išvengti nacionalinės teisės aktų arba dirbtinai pasinaudoti šių teisės aktų skirtumais⁷⁰. Mokesčių vientisumo sąvoka siekiama užtikrinti, kad Bendrijos subjektai nesinaudotų Bendrijos nuostatomis norėdami naudoti, kuri nesujusi su naudojimosi judėjimo laisvėmis⁷¹.

68. Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas primena, kad „būtinybe išsaugoti mokesčių vientisumą pagrįstas argumentas turi būti patikrintas atsižvelgiant į nagrinėjamų mokesčių teisės aktų tikslus“⁷². Jei remiantis šių teisės aktų logika paaiškėtų, kad tarp mokesčių lengvatos suteikimo ir šios lengvatos kompensavimo konkrečiu mokesčiu yra tiesioginis ir būtinas ryšys, tuomet būtų galima atsakyti suteikti lengvatą dėl to, kad negalima gauti minėtos kompensacijos. Būtent todėl minėtame sprendime *Bachmann* Teisingumo Teismas galėjo konsta-

tuoti, kad Belgijos teisės aktuose egzistavo tiesioginis ryšys tarp draudimo įmokų išskaičiavimo ir draudėjų pagal šias draudimo sutartis išmokėtinų sumų apmokestinimo. Kadangi H.-M. Bachmann sudarė draudimo sutartis Vokietijoje, kurių vykdymas Belgijoje negalėjo būti apmokestinamas, Belgijos valdžios institucijų atsisakymas leisti išskaityti sumas mokesčių tikslais iš pagal šias sutartis sumokėtų įmokų buvo pateisinamas.

69. Kaip yra nagrinėjamoje byloje? Į šią bylą įstojusios vyriausybės vienbalsiai teigia, kad grupės lengvatą galima suteikti tik tuomet, jei yra galimybė apmokestinti šioje lengvatos sistemoje dalyvaujančių bendrovių pelną. Aptariamoje sistemoje buvo nustatytas ryšys tarp reikalaujančiai bendrovei teiktinos lengvatos ir galimybės apmokestinti bendrovės perleidėjos pelną.

70. Ieškovė pagrindinėje byloje nesutinka su šiais argumentais. Ji remiasi nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, pagal kurią tiesioginis ryšys gali būti tik dėl to paties mokesčio ir dėl to paties apmokestinamojo asmens⁷³. O šioje byloje tokio ryšio nėra.

70 — Būtent žr. generalinio advokato N. Fennelly išvadą 9 išnašoje minėtoje byloje *Metallgesellschaft ir kt.*

71 — Kitaip tariant, kalbama apie tai, kaip išvengti, kad „free movers“ dėl vidaus rinkos suteiktų laisvių netaptų „free riders“ (pagal A. Cordewener, M. Dahlberg, P. Pistone, E. Reimer, C. Romano „The Tax Treatment of Foreign Losses: Ritter, M & S, and the Way Ahead“, *European Taxation*, 2004, p. 221).

72 — 28 išnašoje minėto sprendimo *Lenz* 37 punktą.

73 — Būtent žr. 3 išnašoje minėto sprendimo *Bosal* 30 punktą ir nurodytą praktiką.

Patronuojančioms bendrovėms teiktina lengvata ir mokestis, kuriuo gali būti apmokestintos dukterinės bendrovės, yra susiję su skirtingais apmokestinamaisiais asmenimis skirtingose mokesčių sistemose⁷⁴.

71. Jei tokios mokesčių vientisumo argumento naudojimo sąlygos, neabejotina, kad nagrinėjamoje byloje šis argumentas turi būti atmestas. Vis dėlto reikia išsiaiškinti dėl tokio mokesčių vientisumo sąvokos vartojimo. Kaip generalinė advokatė J. Kokott pažymėjo savo išvadoje minėtoje byloje *Manninen*, ši pavėluota mokesčių vientisumo koncepcija yra pagrįsta pernelyg griežtais kriterijais, kurie ne visada yra tinkami atsižvelgiant į ginčijamų teisės aktų tikslą⁷⁵. Iš to darytina išvada, kad valstybės narėms suteikta galimybė pateisinti savo mokesčių sistemas yra pernelyg apribota. Todėl, mano nuomone, kaip rekomendavo ir generalinė advokatė J. Kokott, šiuos kriterijus reikėtų sušvelninti. Šiam tikslui siūlau grįžti prie nagrinėjamų teisės aktų tikslo kriterijaus. Vientisumas visų pirma turi būti vertinamas atsižvelgiant į ginčijamos mokesčių sistemos tikslą ir logiką.

72. Priminsiu, kad Didžiosios Britanijos grupės lengvatos sistemos tikslas yra *mokestine prasme neutralizuoti bendrovių grupės įsteigimo pasekmes*. Jis negali nustatyti blogesnės padėties bendrų bendrovių apmokestinimo taisyklių atžvilgiu. Būdas šiam tikslui pasiekti yra pagrįstas leidimu perkelti nuostolius grupės viduje. Tačiau tai taip pat reiškia, kad dėl jo grupei negali būti suteikta papildoma lengvata. Taip galima paaiškinti draudimą antrą kartą pasinaudoti perkeltais nuostoliais. Taigi ši sistema grupės lygmeniu sukuria ryšį tarp nuostolių perkėlimo grupės viduje ir draudimo panaudoti tuos pačius nuostolius mokesčių tikslais. Viena bendrovė perkelia nuostolius kitai; dėl to bendrovė perleidėja netenka teisės iš naujo panaudoti šiuos nuostolius bendrovių apmokestinimo sistemoje. Preziumuojama, kad reikalaujančiai bendrovei suteiktą lengvatą neutralizuoja perleidėjos apmokestinimas.

73. Taigi Jungtinė Karalystė turi įrodyti, kad jos grupės lengvatos sistemoje numatytas sisteminis atsisakymas atsižvelgti į užsienio dukterinių bendrovių nuostolius atitinka šią logiką.

74. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad akivaizdu, jog jei užsienio dukterinių bendrovių nuostolius galima perkelti ar perleisti į įsteigimo valstybę, lengvatos suteikimas Jungtinėje Karalystėje kelia pavojų grupės lengvatos sistemos tikslui. Iš tiesų šių nuostolių perkėlimas ar perleidimas į įsteigimo valstybę gali suteikti lygiavertę naudą visai

74 — *Mutatis mutandis* žr. 3 išnašoje minėto sprendimo *Bosal* 31 punktą.

75 — Savo išvadoje šioje byloje, minėtoje 13 išnašoje, generalinė advokatė J. Kokott primena, kad po 7 išnašoje minėto sprendimo *Bachmann* (53 punktas) Teisingumo Teismas apribojo mokesčių sistemos darnos sąvoką. Darytina išvada, kad „griežtas prisirišimas prie to paties apmokestinamojo asmens kriterijaus kai kuriais atvejais baigiasi savavališkoms pasakmėmis“ (57 punktas ir ankstesniuose punktuose minimi pavyzdžiai).

grupei. Dėl to gali atsitikti taip, kad grupės naudai į nuostolius bus atsižvelgiama du kartus. Tačiau tokia nauda prieštarauja šia sistema siekiamam neutralumui. Šiuo atveju draudimas perkelti užsienio nuostolius į patronuojančios bendrovės apskaitą atrodo pateisinamas.

75. Reikia patikrinti, ar yra toks pavojus. Atitinkama valstybė narė neturėtų uždrausti perkelti nuostolių tik todėl, kad neįmanoma apmokestinti užsienio dukterinių bendrovių. Jei taip būtų, nustatytas apribojimas peržengtų tai, kas būtina jos grupės sistemos vientisumui užtikrinti. Iš tiesų šiuo apribojimu grupės lengvatos sistemai priskiriami su ja nesuderinami tikslai, pavyzdžiui, apsaugoti atitinkamos valstybės narės įplaukas ar nustatyti palankesnę padėtį grupėms, visą savo ūkinę veiklą vykdančioms jos teritorijoje. Tokie tikslai bet kuriuo atveju prieštarautų Bendrijos teisei.

76. Tokiomis aplinkybėmis, kokios yra nagrinėjamoje šioje byloje, reikia, kad atitinkama valstybė narė atsižvelgtų į dukterinių bendrovių nuostoliams taikomą sistemą valstybėje, kurių rezidentės jos yra⁷⁶. Pateisinimas dėl lengvatos sistemos vientisumo įma-

nomas tik tada, jei užsienio nuostoliams jų kilmės valstybėje gali būti taikomas toks pat traktavimas.

77. Tokį sprendimą, paremtą skirtingose valstybėse narėse nustatyto traktavimo palyginimu ir ekvivalentiškumu, Teisingumo Teismas jau išplėtojo sveikatos paslaugų teikimo nacionalinėse sveikatos apsaugos sistemose srityje⁷⁷. Mano nuomone, jis gali būti taikoma mokesčių srityje, kurioje taikomos tos pačios prielaidos⁷⁸. Taigi EB 43 straipsnio veiksmingumas įpareigoja valdžios institucijas, kompetentingas suteikti šioje byloje nagrinėjamą mokesčių lengvatą, atsižvelgti į privalumus, kuriuos gali suteikti grupės dukterinių bendrovių įsisteigimo valstybės teisės aktai⁷⁹. Nors yra priimtina, kad kai kuriais atvejais gali būti atsakyta suteikti grupės lengvatą, toks atsakymas turi būti bent pateisinamas ir pagrįstas atsižvelgimu į dukterinių bendrovių padėtį valstybėje, kurios rezidentės jos yra.

78. Tačiau Nyderlandų Karalystė nesutinka su tokia išvada. Ji mano, kad leidimas perkelti užsienio nuostolius valstybių narių nustatytose grupių sistemose gali sukelti bendrą

76 — Dėl analogiškų argumentų žr. 13 išnašoje minėto sprendimo *Manninen* 54 punktą ir generalinio advokato N. Fennelly išvados 9 išnašoje minėtoje byloje *Metallgesellschaft ir kt.* 32 punktą.

77 — Žr. 2003 m. spalio 23 d. Sprendimą *Intizan* (C-56/01, Rink. p. I-12403) ir 2001 m. liepos 12 d. Sprendimą *Smits ir Peerbooms* (C-157/99, Rink. p. I-5473).

78 — T. y. valstybių narių turima kompetencija, Bendrijos suderinimo nebuvimas, iš Bendrijos teisės pagrindinių laisvų kylančios reikalavimai (žr. šios išvados 21–24 punktus).

79 — Pagal analogiją žr. generalinio advokato C. O. Lenz išvadą byloje *Halliburton Services* (1994 m. balandžio 12 d. Sprendimas, C-1/93, Rink. p. I-1137, 40 punktus).

nacionalinių sistemų sutrikdymą. Galima manyti, kad bendrovių grupėse nuostoliai bus perkeliama nuolat ir nukreipiami vien į tas grupės bendroves, kurios įsisteigusios valstybėse narėse, kur nustatyti didžiausi mokesčių tarifai. To priežastis yra tai, kad šiose valstybėse perkelti nuostoliai turėtų didžiausią vertę. Taigi galima tikėtis, kad Bendrijos lygmeniu atsiras tikra „nuostolių kontrabanda“⁸⁰. Tokia išvada galiausiai sukeltų pavojų ne tik šių grupės lengvatų sistemų patikimumui, bet ir atitinkamų valstybių biudžeto pusiausvyrai. Ji sugriautų jų ekonominių ir socialinių sistemų pagrindus.

79. Žinoma, šio pavojaus negalima paneigti. Tačiau nereikėtų ir jo pervertinti. Galimas paprastas atsakymas būtų reikalavimas, kad lengvata būtų teikiama tuomet, kai užsienio dukterinių bendrovių nuostoliams valstybėje, kurios rezidentės jos yra, *negalėtų* būti taikoma lengvatinė apmokestinimo sistema. Jeigu užsienio dukterinių bendrovių įsisteigimo valstybė leidžia joms įskaityti savo nuostolius kitam subjektui arba perkelti juos į kitus mokesčius metus, Jungtinė Karalystė turi teisę netenkinti prašymo atlikti tarptautinį šių nuostolių perkėlimą. Tokiu atveju

lengvatos turi būti prašoma įsisteigimo valstybėje. Dėl to bendrovės neturėtų galimybės laisvai pasirinkti savo nuostolių įskaitymo vietas.

80. Tokia sąlyga gali būti pateisinta EB 43 straipsniu. Iš tikrųjų yra teisėta teikti pirmenybę įsisteigimo valstybės taisyklėms, jeigu jos siūlo grupei lygiavertį nuostolių traktavimą. Pirma, aišku, kad verslo vieta, kuri reiškia galimybę „nuolat ir nenutrūkstamai dalyvauti valstybės narės ekonominiame gyvenime“⁸¹, nustato tam tikrus apribojimus, kurių ūkio subjektas iš esmės turi laikytis⁸². Jei nuostolių traktavimas visoje grupėje yra lygiavertis, šie apribojimai nedaro įtakos įsisteigimo laisvei. Šiomis sąlygomis vienintelis traktavimo skirtumų, kurie dėl to galėtų kilti grupei, pagrindas yra skirtumai tarp nacionalinės mokesčių teisės aktų. Antra, tokia sąlyga galėtų leisti išsaugoti grupės lengvatas teikiančių nacionalinių mokesčių sistemų vientisumą.

81. Gali būti prieštaraujama, kad Jungtinei Karalystei bus pernelyg sunku tikrinti, ar kitoje valstybėje narėje egzistuoja galimybė gauti lengvatą. Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos

80 — Formuliuotė vartojama J.-C. Goldsmith „Intégration et consolidation des résultats en droit fiscal comparé (à propos de la fiscalité des groupes de sociétés et des sociétés à vocation internationale)“, *La Semaine juridique (édition commerce et industrie)*, 1971, p. 456.

81 — 1995 m. lapkričio 30 d. Sprendimas *Gebhard* (C-55/94, Rink. p. I-4165, 25 punktas).

82 — Šiuo klausimu žr. 18 išnašoje minėto sprendimo *Peralta* 52 punktą.

direktyvą 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo tam tikrų akcizo mokesčių ir draudimo įmokų apmokestinimo srityje⁸³ valstybės narės turi sustiprinto bendradarbiavimo priemonių. Taikydamos šias nuostatas, vienos valstybės narės kompetentingos valdžios institucijos turi teisę paprašyti kitos valstybės narės kompetentingų valdžios institucijų suteikti joms visą informaciją, kuri joms leistų nustatyti teisingą bendrovių pelno mokesčio sumą. Beje, ši administracinio bendradarbiavimo priemonė „suteikia galimybę, panašią į tą, kuri egzistuoja tarp mokesčių tarnybų valstybės viduje gauti reikiamą informaciją“⁸⁴. Be to, mano nuomone, negalima paneigti, kad atitinkama valstybė narė gali nustatyti prašymą suteikti grupės lengvatą pateikusiai bendrovei pareigą informuoti apie grupės, kuriai ji priklauso, mokesstinę padėtį, ypač galimybę perkelti dukterinių bendrovių nuostolius jų įsisteigimo valstybėje. Tokiu atveju vis dėlto reikėtų įsitikinti, kad šie reikalavimai neperžengtų ribų, būtinų norimam informacijos tikslui pasiekti⁸⁵.

pagrindinėje byloje nagrinėjamų valstybės narės teisės aktų, kurie draudžia patronuojančiai bendrovei, turinčiai dukterinių bendrovių kitose valstybėse narėse, pasinaudoti sistema, taikoma bendrovėms, turinčioms filialų užsienyje. Tačiau šios nuostatos draudžia valstybės narės mokesčių teisės aktus, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, jeigu jie atima iš šioje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės teisę pasinaudoti grupės lengvata dėl to, kad jos dukterinės įmonės yra kitų valstybių narių rezidentės, nors ši teisė nebūtų atimta, jei minėtos dukterinės bendrovės būtų šios valstybės rezidentės ar vykdytų joje ūkinę veiklą. Vis dėlto šios nuostatos nedraudžia nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos teisė į tokią lengvatą būtų suteikta tuomet, jei būtų nustatyta, kad dukterinių bendrovių, kurios yra kitų valstybių narių rezidentės, nuostoliams šiose kitose valstybėse narėse negalėtų būti taikomas lygiavertis mokesstinis traktavimas. Pažymėtina, kad šis traktavimas gali pasireikšti kaip nuostolių perkėlimas tretiesiems asmenims arba kaip nuostolių perkėlimas į kitus to paties apmokestinamojo asmens mokesčius metus.

IV — Analizės rezultatai

82. Iš šios analizės darytina išvada, kad EB 43 ir EB 48 straipsniai nedraudžia

83. Be abejonės, tokia išvada atrodo sudėtinga. Ji įpareigoja atitinkamos valstybės narės valdžios institucijas atsižvelgti į bendrovių nerezidenčių mokesstinę situaciją jų teritorijoje. Bet, mano nuomone, nesant suderinimo Bendrijos lygmeniu, tik tokia išvada leistų išsaugoti pusiausvyrą tarp valstybių narių mokesstinės jurisdikcijos ir dėl vidaus rinkos atsirandančių laisvės reikalavi-

83 — OL L 336, p. 15. Ši direktyva neseniai buvo iš dalies pakeista 2004 m. balandžio 21 d. Tarybos direktyva 2004/56/EB (OL L 127, p. 70).

84 — 13 išnašoje minėto sprendimo *Schumacker* 45 punktas.

85 — 8 išnašoje minėto sprendimo *Futura Participations ir Singer* 36 punktas.

mų. Tokiomis sąlygomis Teisingumo Teismas neturi nustatyti vienodos sistemos visoms valstybėms narėms, kuri būtų paremta kuria nors nacionaline mokesčių sistema

arba galimu Bendrijos institucijų priimtu pasiūlymu. Jis turi tik nustatyti atitinkamos valstybės narės pareigų, susijusių su jos įsipareigojimais Bendrijai, ribas.

V — Išvada

84. Atsižvelgdamas į šiuos argumentus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į šioje byloje *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Jungtinė Karalystė) pateiktus klausimus:

- „1. EB 43 ir EB 48 straipsniai draudžia pagrindinėje byloje nagrinėjamus valstybės narės mokesčių teisės aktus, kurie draudžia vienoje valstybėje narėje įsteigtai patronuojančiai bendrovei pasinaudoti teise į grupės lengvatą dėl to, kad jos dukterinės įmonės yra įsteigtos kitose valstybėse narėse, nors ši lengvata būtų suteikta, jei minėtos dukterinės bendrovės būtų tos pačios valstybės rezidentės.
2. Šios nuostatos nedraudžia nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos teisė į grupės lengvatą, kokia yra pagrindinėje byloje nagrinėjamoje valstybėje narėje numatyta lengvata, gali būti suteikta tik nustačius, kad dukterinių bendrovių, kurios yra kitų valstybių narių rezidentės, nuostoliams šiose valstybėse narėse negalėtų būti taikomas lygiavertis mokestinis traktavimas.“