



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINIO ADVOKATO
NILO JÄÄSKINEN IŠVADA,
pateikta 2013 m. spalio 24 d.¹

Byla C-80/12

**Felixstowe Dock and Railway Company Ltd,
Savers Health and Beauty Ltd,
Walton Container Terminal Ltd,
WPCS (UK) Finance Ltd,
AS Watson Card Services (UK) Ltd,
Hutchison Whamboa (Europe) Ltd,
Kruidvat UK Ltd,
Superdrug Stores plc**

prieš

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(First-Tier Tribunal (Tax Chamber) (Jungtinė Karalystė) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„EB 43 ir 48 straipsnių išaiškinimas — Įsisteigimo laisvė — Mokesčius reglamentuojantys teisės aktai — Pelno mokestis — Mokesčio lengvata — Konsorciumo prašymas suteikti grupės lengvatą (konsorciumo lengvatą) — Nacionaliniai teisės aktai, kuriais remiantis viena konsorciumo bendrovė negali nacionalinėje teritorijoje perleisti nuostolių kitai bendrovei, priklausančiai bendrovių grupei, į kurios sudėtį taip pat įeina konsorciumui priklausanti „jungiančioji bendrovė“ — Jungiančiajai bendrovei taikomas reikalavimas būti rezidente — Diskriminacija dėl buveinės buvimo vietos — Pagrindinė patronuojanti bendrovė trečiojoje valstybėje — Korporaciniai ryšiai per trečiąsias valstybes“

I – Įvadas

1. Jungtinėje Karalystėje bendrovė gali mokesčių tikslais perleisti nuostolius kitai bendrovei, su kuria ji susijusi tam tikrais korporaciniais ryšiais. Šis *First-Tier Tribunal (Tax Chamber)* prašymas priimti prejudicinį sprendimą pirmiausia susijęs tu klausimu, ar pagal Europos Sąjungos (ES) teisę įsisteigimo laisvė pažeidžiama, jei toks nuostolių perleidimas negalimas, kai bendrovė, veikianti kaip jungiamasis ryšys tarp i) nuostolius perleidžiančios bendrovės ir ii) juos perimančios bendrovės, yra kitos valstybės narės rezidentė. Nacionalinis teismas taip pat klausia, ar pagal ES teisę situacija pakistų, jei jungiamasis bendrovių ryšys būtų sudarytas iš bendrovių, esančių trečiojoje valstybėje.

¹ — Originalo kalba: anglų.

2. Pagal Jungtinėje Karalystėje galiojančią grupės mokesčio lengvatos sistemą nuostolius galima perkelti iš vienos bendrovių grupės² ir (ar) konsorciumo³ bendrovės į kitą, ir taip sudaroma galimybė optimaliai panaudoti nuostolius mokesčių tikslais, tačiau grupė ar konsorciumas dėl to netampa vienu ūkio subjektu mokesčių tikslais⁴.

3. Teisingumo Teismui vėl pateikiamas klausimas, ar Jungtinės Karalystės grupės lengvatos sistemos netaikymas tam tikriems mokesčių mokėtojams suderinamas su įsisteigimo laisve. Byloje *ICI* nagrinėta situacija, kai grupės lengvatų sistemą atsisakyta taikyti vietos kontroliuojančiajai bendrovei, kuri daugiausia valdė dukterines bendroves užsienyje, byloje *Marks & Spencer* tai susiję su situacija, kai tokia sistema negalėjo pasinaudoti užsienyje įsisteigusios dukterinės bendrovės, o byloje *Philips Electronics UK* – situacija, kai ja negalėjo pasinaudoti kitoje valstybėje reziduojančios bendrovės nuolatinis padalinys Jungtinėje Karalystėje⁵.

4. Iš pirmo žvilgsnio atrodo, jog ši byla išsiskiria tuo, kad korporaciniai ryšiai eina per trečiąsias valstybes ir kad pagrindinė patronuojančioji bendrovė⁶ yra trečiosios valstybės rezidentė. Tačiau atliekant galutinę analizę, kad būtų galima įvertinti Jungtinės Karalystės teisės aktų atitiktį ES teisei šioje byloje, minėtas klausimas gali neturėti lemiamos reikšmės.

5. Be to, tai, ar kyla ES teisės klausimas, iš dalies priklauso nuo faktinių prielaidų, kad pagal Jungtinėje Karalystėje taikomą įprastą praktiką perleidžiant nuostolius bendrovėms paprastai mokamas atlygis. Taip yra dėl to, kad ši byla remiasi prielaida, jog bendrovė perleidėja nukentės, jei negalės prašančiajai bendrovei perleisti nuostolių už atlygį. Tokia ekonominė žala atsirastų tik tuo atveju, jei bendrovė perleidėja praras apyvartinių lėšų dėl to, kad negalės kapitalizuoti nuostolių iš karto, nelaukdama kitų finansinių metų. Tačiau, jei nuostoliai būtų perleidžiami be atlygio, bet koks su Jungtinės Karalystės teisės aktais sietinas nepalankus rezultatas būtų jaučiamas tik grupės, o ne bendrovės perleidėjos lygmeniu.

II – Nacionalinė teisė, faktai, procedūra ir prejudiciniai klausimai

A – Jungtinės Karalystės teisės aktai

6. Pagrindinėje byloje taikomas nacionalinis teisės aktas yra Įstatymas dėl gyventojų pajamų ir pelno mokesčių (*Income and Corporation Taxes Act 1988 (ICTA)*) (toliau – ICTA).

7. ICTA 413 straipsnio 3 dalyje „bendrovių grupė“ apibrėžta taip: dvi bendrovės laikomos bendrovių grupės narėmis, jei 75 % vienos akcijų priklauso kitai arba abiejų 75 % akcijų priklauso trečiajai bendrovei.

8. ICTA numatytos dvi grupės lengvatos rūšys: grupių prašymai dėl grupės lengvatos (nagrinėti byloje *Marks & Spencer*) ir konsorciumų prašymai dėl grupės lengvatos (toliau – konsorciumo lengvata) (nagrinėti bylose *ICI* ir *Philips Electronics UK* ir nagrinėjami šioje byloje)

2 – Nagrinėjamu atveju bendrovių grupė – tai patronuojančių ir dukterinių bendrovių darinys, kuris veikia kaip ūkio subjektas, turintis bendrą kontrolės šaltinį.

3 – Bendrais bruožais konsorciumą galima apibūdinti kaip dviejų ar daugiau bendrovių, ketinančių užsiimti bendra veikla ar naudotis bendrais ištekliais, kad pasiektų bendrus tikslus, susivienijimą. Tačiau pagal Jungtinės Karalystės mokesčių teisę konsorciumo egzistavimas priklauso nuo atitikties nustatytiems reikalavimams dėl valdomos dalies dydžio, o bendrų tikslų siekti nėra būtina.

4 – 2005 m. balandžio 7 d. generalinio advokato M. Poiaras Maduro išvados byloje *Marks & Spencer* (C-446/03, Rink. p. I-10837) 17 punktas.

5 – 1998 m. liepos 16 d. Sprendimas *ICI* (C-264/96, Rink. p. I-4695), Sprendimas *Marks & Spencer* ir 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Philips Electronics UK* (C-18/11).

6 – Šioje byloje reikia atskirti sąvokas „žemiausios grandies bendra patronuojančioji bendrovė“ ir „pagrindinė patronuojančioji bendrovė“. Pirmąją galima apibūdinti taip: Bendrovė C, palyginti su bendrovėmis A ir B, yra žemiausios grandies bendra patronuojančioji bendrovė, jei A ir B yra jos tiesioginės ar netiesioginės dukterinės bendrovės ir bendrovė C neturi dukterinės bendrovės D, kuri būtų bendrovių A ir B patronuojančioji bendrovė. Bendrovių grupės pagrindinė patronuojančioji bendrovė – tai bendrovė, kuri tiesiogiai ar netiesiogiai yra visų grupės bendrovių patronuojančioji bendrovė, tačiau pati nėra kokios nors kitos bendrovės dukterinė bendrovė.

9. Remiantis ICTA 402 straipsniu veiklos nuostolių ir kitų iš pelno mokesčio atskaitomų sumų lengvatą bendrovė (toliau – bendrovė perleidėja) kitos bendrovės prašymu (toliau – prašančioji bendrovė) gali perleisti pastarajai kaip teisę į pelno mokesčio lengvatą, vadinamą „grupės lengvata“. Minėto straipsnio 3 dalyje nurodyta, kad teikiant vadinamąjį konsorciumo prašymą grupės lengvata taip pat galima pasinaudoti bendrovei perleidėjai ir prašančiajai bendrovei tuo atveju, *inter alia*, kai viena iš jų yra bendrovių grupės narė, kita priklauso konsorciui, o trečia bendrovė yra ir grupės, ir konsorciumo narė.

10. Remiantis ICTA 402 straipsnio 3A dalimi, grupės lengvata nesuteikiama, jei bendrovė perleidėja ir prašančioji bendrovė netenkina 3B dalyje nurodytos sąlygos, t. y. kad bendrovė būtų Jungtinės Karalystės rezidentė arba ekonominę veiklą Jungtinėje Karalystėje per nuolatinį padalinį vykdanči nerezydentė.

11. ICTA 406 straipsnio 1 dalyje pateiktos trys apibrėžtys: „jungiančioji bendrovė“ reiškia bendrovę, kuri yra ir konsorciumo, ir bendrovių grupės narė; „konsorciumo bendrovė“ jungiančiosios bendrovės atžvilgiu reiškia konsorciui, kurio narė yra jungiančioji bendrovė, priklausančią bendrovę; „grupės narė“ jungiančiosios bendrovės atžvilgiu reiškia bendrovę, priklausančią grupei, kurios narė yra ir jungiančioji bendrovė, tačiau nepriklausančią konsorciui, kurios narė yra jungiančioji bendrovė.“

12. Remiantis ICTA 406 straipsnio 2 dalimi, „jei jungiančioji bendrovė gali <...> paduoti konsorciumo prašymą dėl nuostolio ar kitos sumos, kurioms gali būti taikoma konsorciumo bendrovės lengvata tam tikru mokestiniu laikotarpiu, grupės narė gali paduoti bet koki konsorciumo prašymą, kurį gali paduoti jungiančioji bendrovė“, dėl tokios pačios perleistų nuostolių dalies, tarsi jungiančioji bendrovė būtų prašančioji bendrovė.

13. Pagal kartu taikomas 402 straipsnio 3A ir 3B dalis ir 406 straipsnio 2 dalį, jungiančioji bendrovė, norėdama paduoti prašymą dėl konsorciumo lengvatos, turi būti Jungtinės Karalystės rezidentė arba Jungtinėje Karalystėje per nuolatinį padalinį ekonominę veiklą vykdanči nerezydentė. Kitaip tariant, jungiančioji bendrovė, kaip ir bendrovė perleidėja bei prašančioji bendrovė, privalo būti Jungtinės Karalystės pelno mokesčio mokėtoja.

B – Bendrovių grupė ir konsorciumas

14. Šioje byloje *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd ir kiti* yra prašančiosios bendrovės⁷. Jos visos priklauso *Hutchison Whampoa Group*, kurios pagrindinė patronuojančioji bendrovė yra *Hutchison Whampoa Ltd* – Honkonge įsteigta ir reziduojanti bendrovė, kuriai netiesiogiai priklauso 100 proc. prašančiųjų bendrovių akcijų⁸.

15. *Hutchison 3G UK Ltd* yra bendrovė perleidėja. 100 proc. jos akcijų priklausė bendrovei *Hutchison 3G UK Holdings Ltd*.

16. *Hutchison 3G UK Holdings Ltd* buvo konsorciumo bendrovė. Nagrinėjamu laikotarpiu bendrovę *Hutchison 3G UK Holdings Ltd* nuosavybės teise valdė konsorciumas, sudarytas iš *Hutchison 3G UK Investments Sàrl* – grupės *Hutchison Whampoa Group* bendrovės, įsteigtos ir reziduojančios Liuksemburge (50,1 proc.), dar trijų grupės *Hutchison Whampoa Group* bendrovių, įsteigtų ir reziduojančių Didžiosios Britanijos Mergelių Salose (iš viso 14,9 proc.), ir dviejų kitų bendrovių, nesusijusių su *Hutchison Whampoa Group* (atitinkamai 20 proc. ir 15 proc.).

7 — Prašančiosios bendrovės: *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd*, *Savers Health and Beauty Ltd*, *Walton Container Terminal Ltd*, *WPCS (UK) Finance Ltd*, *AS Watson Card Services (UK) Ltd*, *Hutchison Whampoa (Europe) Ltd*, *Kruidvat UK Ltd* ir *Superdrug Stores plc*.

8 — Atitinkami subjektai, jungę *Hutchison Whampoa Ltd* su prašančiosiomis bendrovėmis, buvo įvairios tarpinės kontroliuojančiosios bendrovės, įsteigtos už ES (EEE) ribų (Honkonge arba Didžiosios Britanijos Mergelių Salose) ir ES (Jungtinėje Karalystėje ar Nyderlanduose).

17. *Hutchison 3G UK Investments Sàrl* buvo jungiančioji bendrovė, siejanti grupę ir konsorciumą. Visas jos akcijas valdė Liuksemburge įsteigta ir reziduojanti bendrovė *Hutchison Europe Telecommunications Sàrl*⁹. 100 proc. šių abiejų bendrovių akcijų netiesiogiai priklauso *Hutchison Whampoa Ltd*. Kitos jungiančiąją bendrovę ir *Hutchison Whampoa Ltd* siejančios grandys – tai įvairios tarpinės kontroliuojančiosios bendrovės, įsteigtos Liuksemburge ir už ES (EEE) ribų (Honkonge, Didžiosios Britanijos Mergelių Salose ir Kaimanų Salose).

C – Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

18. Bendrovė perleidėja vykdė mobiliojo ryšio operatoriaus veiklą. Jos sistemos diegimo išlaidos buvo didelės, taigi per pirmuosius veiklos metus ji patyrė nemažai nuostolių. ICTA 406 straipsnio 1 dalies b punkto požiūriu nagrinėjamu laikotarpiu bendrovė perleidėja priklausė konsorciumo bendrovei, kaip jau buvo paaiškinta.

19. Prašančiosios bendrovės, per minėtą laikotarpį gavusios veiklos pelno, norėjo pasinaudoti bendrovės perleidėjos patirtais nuostoliais. Pagal prašymą priimti prejudicinį sprendimą, bendrovė perleidėja pagal susitarimą su *Hutchison Whampoa Group* turėjo teisę gauti po 30 pensų už 1 GBP perleistų nuostolių. Prašančiosios bendrovės buvo grupės narės, kaip apibrėžta ICTA 406 straipsnio 1 dalies c punkte, nes jos netiesiogiai priklausė *Hutchison Whampoa Ltd*, kuri valdė ne mažiau kaip 75 proc. jų akcijų¹⁰.

20. Prašančiosios bendrovės pateikė prašymus dėl konsorciumo lengvatos pagal ICTA 402 straipsnio 3 dalį ir 406 straipsnį. Jų prašymai buvo atmesti remiantis tuo, kad jungiančioji bendrovė (kuri tiesiogiai šioje byloje nedalyvavo) buvo ne Jungtinės Karalystės, o Liuksemburgo rezidentė. Ji negalėjo perleisti teisės pateikti prašymą dėl konsorciumo lengvatos kitai grupės narei pagal ICTA 406 straipsnio 1 dalį, nes, remiantis 402 straipsnio 3B dalyje įtvirtintu draudimu, ji pati negalėjo pateikti tokio prašymo.

21. Bylą perdavus *First-Tier Tribunal (Tax Chamber)*, šis nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokius prejudicinius klausimus:

„1. Kai:

- 1) pagal valstybės narės (pavyzdžiui, Jungtinės Karalystės) teisę bendrovė (prašančioji bendrovė) gali reikalauti grupės lengvatos dėl bendrovės, kuri priklauso konsorciumui (konsorciumo bendrovė), patirtų nuostolių su sąlyga, kad bendrovė, kuri yra tos pačios kaip ir prašančioji bendrovė bendrovių grupės narė, kartu yra ir konsorciumo narė (jungiančioji bendrovė) ir
- 2) bendrovių grupės patronuojanti bendrovė (kuri pati nėra nei prašančioji bendrovė, nei konsorciumo bendrovė, nei jungiančioji bendrovė) nėra Jungtinės Karalystės ar kitos valstybės narės bendrovė,

ar pagal SESV 49 ir 54 straipsnius [anksčiau – EB 43 ir 48 straipsniai] negalima taikyti reikalavimo, kad jungiančioji bendrovė būtų Jungtinės Karalystės rezidentė arba vykdytų ekonominę veiklą Jungtinėje Karalystėje per joje įsteigtą nuolatinį padalinį?

9 — *Hutchison Whampoa* grupės narė vėliau (2005 m. birželio 23 d.) įsigijo minėtas dvi bendroves, kad pati *Hutchison 3G UK Holdings Ltd* taptų grupės nare, kaip apibrėžta ICTA 413 straipsnio 3 dalies a punkte.

10 — Pagal ICTA 413 straipsnio 3 punktą.

2. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą teigiamas, ar Jungtinė Karalystė privalo suteikti prašančiajai bendrovei teisių gynimo priemonę (pavyzdžiui, teisę reikalauti lengvatos dėl konsorciumo bendrovės patirtų nuostolių), kai:
- 1) jungiančioji bendrovė įgyvendino savo įsisteigimo laisvę, bet konsorciumo bendrovė ir prašančioji bendrovė neįgyvendino nė vienos Europos Sąjungos teisėje ginamos laisvės,
 - 2) ryšį (ryšius) tarp bendrovės perleidėjos ir prašančiosios bendrovės sudaro ne vien ES ([Europos ekonominėje erdvėje (EEE)]) įsteigtos bendrovės?“

22. Rašytines pastabas pateikė *Felixstowe Dock and Railway Company ir kiti*, Vokietijos, Prancūzijos, Nyderlandų ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, taip pat Europos Komisija. 2013 m. rugsėjo 3 d surengtas posėdis, per kurį visos šalys, išskyrus Prancūzijos vyriausybę, pateikė žodines pastabas.

III – Analizė

A – Pirminės pastabos

23. Du prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo klausimai susiję su įsisteigimo laisve. Analizę atliksiu remdamasis EB 43 ir 48 straipsniais, nes SESV 49 ir 54 straipsniai pagrindinėje byloje nagrinėjamos aplinkybėmis nėra taikytini *ratione temporis*.

24. Atlikdamas šią analizę, abu klausimus nagrinėsiu kartu. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės pirmiausia klausia, ar pagal EB 43 ir 48 straipsnius pagrindinėje byloje nagrinėjamos aplinkybėmis, taikant konsorciumo lengvatos sistemą, negalima reikalauti, kad jungiančioji bendrovė būtų arba Jungtinės Karalystės rezidentė, arba Jungtinėje Karalystėje per savo nuolatinį padalinį vykdytų ekonominę veiklą. Antra, jis klausia, ar remdamasi minėtais straipsniais valstybė narė negali reikalauti, kad bendrovių grupės, kuriai priklauso jungiančioji bendrovė ir nuostolius mokesčių tikslais perimančios bendrovės, žemiausios grandies patronuojanti bendrovė būtų valstybės narės ar EEE valstybės rezidentė arba kad ryšį tarp jungiančiosios bendrovės ir nuostolius mokesčių tikslais perimančių bendrovių sudarytų tik tokios bendrovės. Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar tokia teisių gynimo priemonė, kuri sudarytų galimybę prašančiosioms bendrovėms gauti konsorciumo lengvatą, turi būti suteikta, jei Jungtinės Karalystės teisės norma pažeidžiama įsisteigimo laisvė.

25. Iškart reikia aiškiai pasakyti, kad ši byla nesusijusi su apmokestinimo galių paskirstymu valstybėms narėms, nors, kaip matyti iš Vokietijos ir Prancūzijos vyriausybių pastabų, nuogaustaujama, kad šios bylos rezultatas gali sukelti pavojų jų galioms apmokestinti tarptautines bendrovių grupes, kontroliuojamas trečiųjų valstybių patronuojančiųjų bendrovių.

26. Ši byla išties susijusi su nuostolių perkėlimu iš Jungtinės Karalystės bendrovės, kuriai taikomas Jungtinės Karalystės pelno mokestis, taip siekiant sumažinti pelną, kurį uždirbo kita Jungtinės Karalystės bendrovė, kuriai taip pat taikomas Jungtinės Karalystės pelno mokestis toje valstybėje narėje. Taigi nekeliamas klausimas dėl nuostolių perkėlimo į užsienį skirtingose valstybėse narėse reziduojančioms bendrovėms, dėl šios priežasties galėtų iškilti apmokestinimo galių paskirstymo

klausimas, nagrinėtas bylose *National Grid Indus*¹¹ ir *Philips Electronics UK*¹². Šioje byloje tik bandoma išsiaiškinti, ar konsorciumo lengvatos sistemoje gali būti reikalaujama, kad nuostolius perkeltant iš vienos Jungtinės Karalystės bendrovės į kitą konsorciumui priklausančią bendrovę *jungiančioji bendrovė* būtų Jungtinės Karalystės bendrovė arba šioje šalyje turėtų nuolatinę buveinę.

27. Šiuo atveju vertėtų paminėti tris Jungtinės Karalystės teisės aktų grupių lengvatų srityje raidos etapus. Iki 2000 m. balandžio 1 d. (t. y. iki šiai bylai svarbaus laikotarpio) buvo negalima kreiptis dėl grupės lengvatos dviem seserinėms bendrovėms, jei jų patronuojančioji bendrovė nebuvo Jungtinės Karalystės rezidentė. Tačiau nuo 2000 m. balandžio 1 d. (šiai bylai svarbiu laikotarpiu) tai pačiai grupei priklausančios bendrovės galėjo viena kitai perleisti nuostolius, neatsižvelgdamos į tai, kur reziduoja jų patronuojanti bendrovė. Darytina išvada, kad jei *Hutchison Whampoa Group* atitinkamu laikotarpiu būtų (netiesiogiai) valdžiusi bent 75 proc. bendrovės perleidėjos akcijų (iš tikro valdė 65 proc.), prašančiosioms bendrovėms nebūtų buvę jokių kliūčių pasinaudoti bendrovės perleidėjos nuostoliais, nes ji būtų grupės narė pagal ICTA 402 straipsnio 1 ir 2 dalis. 2010 m., pasibaigus laikotarpiui, su kuriuo susijusi pagrindinė byla, Jungtinės Karalystės lengvatų taisyklės buvo iš dalies pakeistos 2010 m. Bendrovių pelno mokesčio įstatymu (*Corporation Tax Act*), pagal kurį ES (EEE) įsteigta bendrovė galėjo būti jungiančiąja bendrove. Tačiau pagal naujas taisykles jungiančioji bendrovė ir prašančiosios bendrovės turi priklausyti tai pačiai grupei ir tarp jų negali būti ne ES (EEE) bendrovių.

28. Taigi jei Teisingumo Teismas konstatuotų draudžiamą pagrindinių teisių pažeidimą, nagrinėjamo Jungtinės Karalystės teisės akto nebūtų galima pateisinti remiantis poreikiu išsaugoti apmokestinimo galių padalijimą valstybėms narėms. Negalima būtų teisintis ir mokesčių sistemos nuoseklumo siekiu, atsižvelgiant į aprašytus teisės aktų pokyčius, kurie sudarė galimybę pasinaudoti grupės lengvatomis, koks bebūtų patronuojančiosios bendrovės ar grupės bendrovių, išskyrus bendrovę perleidėją ir prašančiąją bendrovę, nacionalinis subjektiškumas. Tiesą sakant, Jungtinė Karalystė niekaip nebando pagrįsti iš dalies pakeistos nacionalinės nuostatos, nes ji laikosi nuomonės, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama padėtis nepatenka į ES teisės taikymo sritį¹³.

29. Reikia prisiminti, kad remiantis teismo praktika, nors tiesioginis apmokestinimas yra valstybių narių kompetencija, ji negali būti įgyvendinama pažeidžiant ES teisę, visų pirma, Sutartimis suteiktas pagrindines laisves. Kaip pažymėjo generalinė advokatė J. Kokott, pagal ES teisę valstybės narės, reglamentuodamos pelno mokesčių, iš esmės nėra įpareigosotos taikyti grupės mokesčių lengvatos nuostolių atveju, nes savo mokesčių sistemas nustato jos pačios. Tačiau, jei tokia teisė yra suteikiama, tai turi būti padaryta nepažeidžiant ES teisėje numatytų pagrindinių laisvų, ypač įsisteigimo laisvės¹⁴.

B – Grupės lengvatų sistemos veikimas

30. Ekonominiu požiūriu tokia grupės lengvata, kokia taikoma Jungtinėje Karalystėje bendrovei perleidėjai, suteikia galimybę perleisti nuostolius prašančiajai bendrovei, kuri juos gali išskaičiuoti iš savo apmokestinamojo pelno. Tai reiškia, kad bendrovė perleidėja netenka galimybės panaudoti šiuos nuostolius mokesčių tikslais, ypač perkelti juos į vėlesnius finansinius metus¹⁵.

11 — 2011 m. lapkričio 29 d. sprendimo (C-371/10, Rink. p. I-12273) 45 punktas.

12 — 23 punktas. Apmokestinimo galių paskirstymo klausimas taip pat nagrinėtas, pavyzdžiui, Sprendime *Marks & Spencer*, 45 punktas; 2008 m. gegužės 15 d. Sprendime *Lidl Belgium* (C-414/06, Rink. p. I-3601), 31 punktas; 2010 m. vasario 25 d. Sprendime *X Holding* (C-337/08, Rink. p. I-1215), 28 punktas; ir 2013 m. vasario 21 d. Sprendime *A Oy* (C-123/11), 23 punktas.

13 — Nyderlandų vyriausybė įsitikinusi, kad tai yra pagrįstas įsisteigimo laisvės suvaržymas.

14 — Žr. 2012 m. balandžio 19 d. generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *Philips Electronics UK* 22 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

15 — Žr. 2005 m. balandžio 7 d. generalinio advokato M. Poiares Maduro išvados byloje *Marks & Spencer* 15 punktą.

31. Atrodo, kad Jungtinėje Karalystėje įprasta perleidimą atlikti už atlygį¹⁶, kuris dažnai sutampa su pelno mokesčio, sutaupyto dėl nuostolių, suma, nors teisinės prievolės mokėti atlygį nėra, galbūt išskyrus atvejus, kai toks reikalavimas kyla iš bendrovės perleidėjos vadovų pasitikėjimo santykiais grįstų pareigų pagal bendrovių teisę. Pavyzdžiui, nagrinėjamu atveju prašančiosios bendrovės sutiko sumokėti po 30 pensų už 1 GBP perleistų nuostolių.

32. Kadangi Jungtinės Karalystės grupės lengvatų sistema nėra pagrįsta pelno ir nuostolių konsolidavimu mokesčių tikslais bendrovių grupės lygmeniu, akivaizdu, kad bendrovė perleidėja, kaip nepriklausomas pelno siekiantis juridinis asmuo, paprastai nesutiktų be kompensacijos perleisti nuostolių, kuriuos ji vėliau galėtų panaudoti savo būsimiems mokesčiams sumažinti. Perleisdama nuostolius už atlygį, atspindintį taikytiną pelno mokesčio dydį, bendrovė perleidėja greičiau (ir su didesne garantija) nuostolius paverčia pinigais ir taip gauna papildomų apyvartinių lėšų.

33. Jei Jungtinėje Karalystėje būtų įtvirtinta kitokia praktika, būtų sunku suprasti, kaip bendrovė perleidėja galėtų patirti kokių nors faktinių nuostolių dėl teisinės normos, kuria jai draudžiama nuostolius perleisti kitai bendrovei, kitaip tariant, perleisti potencialios ekonominės vertės turintį turtą kaip priešpriešinį reikalavimą dėl būsimų mokesčių prievolių išoriniam subjektui už atlygį, neatspindintį jų vertės bendrovei perleidėjai. Taip pat būtų sudėtinga tvirtinti, kad teisės norma, kuria pelno siekiančiai bendrovei draudžiama perleisti savo turtą be atlygio, suvaržoma įsisteigimo laisvė. Todėl, jei tokių faktinių aplinkybių nėra, Jungtinės Karalystės teisės aktais sukurta neigiamą poveikį patirtų ne bendrovė perleidėja, o tik tos grupės ir konsorciumo bendrovės, kurios yra aukštesnėje grandyje nei bendrovė perleidėja ir prašančiosios bendrovės, kitaip tariant, grupės lygmeniu būtų jaučiamas visos grupės mokesčio sumos padidėjimas.

34. Šios papildomos apyvartinės lėšos arba galimybė jų gauti tikriausiai padidintų bendrovės perleidėjos vertę, taigi ir akcininkų valdomų akcijų vertę. Vadinasi, galimybė gauti grupės lengvatą naudinga bendrovės perleidėjos savininkams, nesvarbu, ar tai tiesiogiai, ar netiesiogiai ją valdanti patronuojanti bendrovė, ar konsorciumo smulkieji akcininkai¹⁷.

35. Prašančiajai bendrovei toks sprendimas yra finansiškai neutralus: bendrovei perleidėjai ji sumoka sumą, atitinkančią perleidus išvengtų mokesčių sumą, užuot sumokėjusi tą pačią sumą į biudžetą. Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad Jungtinės Karalystės teisės aktuose, reglamentuojančiuose konsorciumo lengvatas, reikalaujama, kad prašančioji bendrovė ir jungiančioji bendrovė priklausytų tai pačiai grupei, susitarimus tarp prašančiųjų bendrovių ir bendrovių perleidėjų galima paaiškinti ta nauda, kurią grupė gauna iš grupei taikomų lengvatų, nes grupės lygmeniu tai reiškia mažesnę mokesčių sumą¹⁸.

C – Kuri pagrindinė laisvė svarbi *ratione materiae*?

36. Atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktikoje nustatytus kriterijus, gali kilti abejonių, ar Jungtinės Karalystės teisės aktai susiję su įsisteigimo laisve. Nagrinėdamas, ar įsisteigimo laisvė taikytina, Teisingumo Teismas atsižvelgia į tai, koks yra konkrečios bendrovės kontrolės lygmuo. Nagrinėjamu atveju pagal nacionalinę teisę reikalaujamas kontrolės lygmuo gal svyruoti nuo 5 proc. iki 74,99 proc. (o tai vargu ar galima laikyti „kontrolė“). Tačiau, kaip bus paaiškinta vėliau, atrodo, šį klausimą išsprendžia faktinės bylos aplinkybės; be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas savo klausimus uždavė būtent atsižvelgdamas į įsisteigimo laisvę.

16 — Žr. generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *Philips Electronics UK* 14 ir 29 punktus.

17 — Tai, kad neigiami pinigų srautai grupės lygmeniu prilygsta įsisteigimo laisvės suvaržymui, pabrėžė generalinė advokatė E. Sharpston savo 2008 m. vasario 14 d. išvados byloje *Lidl Belgium* 29–30 punktuose.

18 — Tokią naudą grupės lygmeniu Teisingumo Teismas pripažino Sprendimo *Marks & Spencer* 32 punkte (citata pateikta toliau).

37. Dėl su trečiosiomis valstybėmis susijusių sudėtingos *Hutchison Whampoa Group* valdymo struktūros aspektų kyla klausimas, ar atitinkami Jungtinės Karalystės teisės aktai vertintini įsisteigimo laisvės, kuri trečiosioms valstybėms netaikytina, požiūriu ir (arba) kapitalo judėjimo laisvės, taikytinos ir trečiosioms valstybėms, požiūriu.

38. Sprendime *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11) Teisingumo Teismas nurodė, kad iš nusistovėjusios teismo praktikos aiškiai matyti, kad svarstant klausimą, ar nacionaliniai teisės aktai patenka į vienos ar kitos judėjimo laisvės taikymo sritį, būtina atsižvelgti į nagrinėjamų teisės aktų paskirtį. Nacionalinės teisės aktai, kuriais siekiama reglamentuoti tik tokį dalyvavimą valdant kapitalą, kuris leidžia daryti aiškia įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, patenka į įsisteigimo laisvės taikymo sritį. Kita vertus, nacionalinės nuostatos, taikomos dalyvavimui valdant kapitalą turint vienintelį tikslą – investuoti pinigus neketinant daryti įtakos įmonės valdymui ir kontrolei, turi būti nagrinėjamos tik laisvo kapitalo judėjimo požiūriu¹⁹.

39. Jei pagal nacionalinių teisės aktų paskirtį neįmanoma nustatyti, ar jie iš esmės patenka į SESV 49 straipsnio ar 63 straipsnio taikymo sritį, Teisingumo Teismas atsižvelgia į nagrinėjamos bylos *faktines aplinkybes*, kad nustatytų, kuri iš minėtų nuostatų taikytina *pagrindinėje byloje nagrinėjamam atvejui* (išskirta mano)²⁰.

40. Pagal Jungtinės Karalystės teisę reikia atskirti dvi grupės lengvatos rūšis. Atsižvelgiant į jų paskirtį, Jungtinės Karalystės taisyklės, *reglamentuojančios grupių prašymus skirti grupių lengvatas*, akivaizdžiai susijusios su akcijų paketais, kurie suteikia jų savininkui galimybę daryti aiškia įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą. Jos galioja dukterinėms bendrovėms, jei bent 75 proc. jų akcijų priklauso patronuojančiosioms bendrovėms. Todėl taisyklės patenka į įsisteigimo laisvės taikymo sritį.

41. Kalbant apie *konsorciumo teikiamus prašymus dėl grupės lengvatų*, padėtis nėra tokia aiški. Nuostatos dėl konsorciumo lengvatų taikomos tuomet, kai bent 75 proc. konsorciumo bendrovės kapitalo priklauso konsorciumo nariams, kurių kiekvienas valdo ne mažiau nei 5 proc. ir ne daugiau nei 75 proc. kapitalo²¹. Tai apima ne tik atvejus, kai yra vienas pagrindinis savininkas, bet ir atvejus, kai yra daug vienas nuo kito nepriklausančių akcininkų. Teoriškai gali egzistuoti konsorciumo bendrovė, turinti 20 akcininkų, kurie visi valdo po 5 proc. akcijų. Tokiu atveju gali susiklostyti padėtis, kai yra 20 jungiančiųjų bendrovių, ir konsorciumo bendrovė galėtų perleisti po 5 proc. savo nuostolių 20-iai įvairių bendrovių grupių.

19 — 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11) 90–92 punktai.

20 — Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11) 93, 94 punktai.

21 — Žr. ICTA 402 straipsnio 3 dalį, 406 straipsnio 1 dalį ir 413 straipsnio 6 dalį.

42. Mano nuomone, Jungtinės Karalystės nuostatomis dėl konsorciumo lengvatų nėra siekiama reglamentuoti tik tuos akcijų paketus, kurie sudaro galimybę jų savininkui daryti aiškią įtaką bendrovės sprendimams. Kaip per posėdį pareiškė prašančiųjų bendrovių atstovas, Jungtinės Karalystės mokesčių srities teisės aktuose nereikalaujama, kad konsorciumo nariai vykdytų kokią nors teisiškai apibrėžtą kolektyvinę konsorciumo bendrovės kontrolę²². Todėl, manau, kad akcijų paketai, kuriems taikytina konsorciumo lengvata, galėtų būti laikomi tiesioginėmis investicijomis, o galimi jų suvaržymai – laisvo kapitalo judėjimo suvaržymais²³.

43. Tačiau Jungtinės Karalystės nuostatose taip pat numatyti atvejai, kada konsorciumo bendrovė kontroliuoja viena bendrovių grupė. Būtent į tokią padėtį yra patekusi bendrovė perleidėja nagrinėjamu atveju: 65 proc. bendrovės netiesiogiai valdo grupę *Hutchison Whampoa Group* (50,1 proc. per jungiančiąją bendrovę ir 14,9 proc. per tris grupės *British Virgin Islands* bendroves). Todėl svarstomos nuostatos iš esmės gali suvaržyti įsisteigimo laisvę, ir laikytina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama padėtis patenka į minėtos pagrindinės laisvės taikymo sritį.

44. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, laikausi nuomonės, kad faktinės bylos aplinkybės patenka į EB 43 straipsnio taikymo sritį, o tai leidžia Jungtinės Karalystės konsorciumo lengvatos sistemą pirmiausia įvertinti įsisteigimo laisvės požiūriu.

D – Dėl įsisteigimo laisvės suvaržymo egzistavimo

45. Įsisteigimo laisvė, kurią EB 43 straipsnis pripažįsta Sąjungos nacionaliniams subjektams ir kuri apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos, ir ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo valstybės narės teisės aktuose yra nustatytos jos pačios nacionaliniams subjektams, pagal EB 48 straipsnį apima įkurtų pagal valstybės narės teisę ir Europos Sąjungoje turinčių savo registruotas būstines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą bendrovių teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterines bendroves, filialus ar atstovybes. Kadangi EB 43 straipsnio 1 dalies antrame sakinyje ūkio subjektams palikta laisvė pasirinkti tinkamą teisinę formą savo veiklai kitoje valstybėje narėje plėtoti, ši pasirinkimo laisvė negali būti ribojama diskriminacinėmis nuostatomis mokesčių srityje.²⁴

46. Jungtinės Karalystės teisės aktuose reikalaujama, kad jungiančioji bendrovė būtų Jungtinės Karalystės rezidentė arba ekonominę veiklą Jungtinėje Karalystėje per nuolatinį padalinį vykdanči nerezydentė. Ši nuostata akivaizdžiai varžo Liuksemburge įsteigtos jungiančiosios bendrovės, taip pat Liuksemburge įsteigtos jos tiesioginės patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo laisvę.

22 — Kitokia padėtis nagrinėta 2007 m. gegužės 24 d. Sprendime *Holböck* (C-157/05, Rink. p. I-4051), kur bendrovę bendrai valdė kontrolinio akcijų paketo nevaldantys akcininkai.

23 — Reikėtų prisiminti, kad kontrolę suteikiančios investicijos visada yra *tiesioginės investicijos*, tačiau taip pat esama investicijų, kurios kontrolės nesuteikia, bet nėra ir grynai *finansinio* pobūdžio, t. y. portfelinės investicijos, kuriomis siekiama įtvirtinti ryšį su pasirinkta bendrove. Dėl tiesioginių investicijų pagal ES teisę Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad SESV 63 straipsnis dėl laisvo kapitalo judėjimo iš esmės apima kapitalo judėjimą įsisteigimo ar tiesioginių investicijų būdu. Tiesioginės investicijos susijusios su tokia dalyvavimo įmonės veikloje forma, kai valdomos akcijos suteikia galimybę veiksmingai dalyvauti valdant ir kontroliuojant įmonę (žr. 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome* (C-182/08, Rink. p. I-8591) 40 punktą, 2010 m. spalio 21 d. Sprendimo *Idrima Tipou* (C-81/09, Rink. p. I-10161) 48 punktą ir Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11) 102 punktą). Remiantis EBPO terminologija, tiesioginėmis užsienio investicijomis siekiama įtvirtinti ilgalaikius interesus. Tai reiškia ilgalaikių santykių egzistavimą, taip pat nemenką įtaką įmonės valdymui. Tokių santykių įrodymas yra tiesioginis arba netiesioginis bent 10 proc. balsavimo teisių valdymas. Žr. *OECD Benchmark Definition of Foreign Direct Investment*, 2008, 4-asis leidimas, p. 48, 117 punktas, ir *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2010* (anglų k. galima rasti interneto adresu www.oecd.org). Taip pat žr. D. Smit „EU Freedoms, Non-EU Countries and Company Taxation“, *Kluwer Law International*, 2012, p. 64 ir 68.

24 — Sprendimo *Philips Electronics UK* 12–13 punktai.

47. Sprendime *Marks & Spencer* Teisingumo Teismas konstatavo, kad „[g]rupės lengvata, pavyzdžiui, kaip nagrinėjamoji pagrindinėje byloje, yra mokesčių lengvata taikoma atitinkamoms bendrovėms. Pagreitinant nuostolingai veikiančių bendrovių nuostolių likvidavimą, įskaičiuojant juos į kitos grupės bendrovės pelną, pastarajai [grupei] suteikiama finansinė nauda.“²⁵ Ar tai reiškia, kad neigiamą poveikį patiria tik visa grupė arba tik pagrindinė patronuojančioji bendrovė, kuri šiuo atveju yra trečiosios valstybės įmonė? Aš taip nemanau.

48. Kaip jau buvo paaiškinta, faktiniu lygmeniu pagal Jungtinės Karalystės grupės lengvatų sistemą pelno ir nuostolių tarpusavio įskaitymo grupėje ir (arba) konsorciame daroma ne konsoliduojant mokesčių apskaitą ar perkeltiant grupės apmokestinamąjį pelną, o nustatant tvarką, pagal kurią nuostoliai perkeltiami už atlygį, taip bendrovei perleidėjai suteikiant papildomų apyvartinių lėšų. Jeigu nuostolių perleidimas, taigi ir konsorciumo lengvata negalimi dėl jungiančiosios bendrovės nacionalinio subjektiškumo, būtent bendrovė perleidėja visų pirma patiria finansinę žalą dėl apyvartinių lėšų praradimo. Teisingumo Teismo praktikoje toks neigiamas poveikis apyvartinėms lėšoms laikomas nepalankių sąlygų sudarymu ir prilyginamas suvaržymui²⁶. Sprendime *Metallgesellschaft ir kt.* konstatuota, kad neigiamas poveikis, kurį bendrovė patiria dėl to, kad jos patronuojančioji bendrovė nėra rezidentė, laikytinas įsisteigimo laisvės suvaržymu²⁷.

49. Šį neigiamą poveikį taip pat jaučia bendrovės perleidėjos savininkai, nes sumažėja jų turimų akcijų vertė, neatsižvelgiant į tai, ar jie valdo kontrolinį paketą, smulkiųjų akcininkų stabilios gražos investicijas ar portfelines investicijas. Žinoma, tik kontrolinio paketo valdytojai yra svarbūs įsisteigimo laisvės požiūriu.

50. Todėl nagrinėjamu atveju Liuksemburgo jungiančioji bendrovė, netiesiogiai valdanti 50,1 proc. Jungtinės Karalystės bendrovės perleidėjos akcijų, atsiduria nepalankesnėje padėtyje, palyginti su panašioje padėtyje esančia bendrove Jungtinės Karalystės rezidente, kiek tai susiję su jos gebėjimu būti jungiančiąja bendrove tarp dviejų Jungtinės Karalystės bendrovių, apmokestinamų Jungtinės Karalystės pelno mokesčiu. To nepakeičia tai, kad neigiamas poveikis matyti ir iš Liuksemburgo jungiančiosios bendrovės vertės ir dėl to jį jaučia jos savininkai, kurių dalis yra trečiųjų valstybių bendrovės, ir galiausiai pagrindinė kontroliuojančioji bendrovė iš trečiosios valstybės, valdanti sudėtingą organizacinę struktūrą.

51. Taigi konstatuotina tiesioginė diskriminacija, pagrįsta jungiančiosios bendrovės nacionaliniu subjektiškumu. Dėl Jungtinės Karalystės nuostatų jungiančiosios bendrovės patronuojančiajai bendrovei naudingiau dukterinę bendrovę steigti Jungtinėje Karalystėje, o ne kur nors kitur.

52. Kaip jau minėjau, Jungtinės Karalystės vyriausybė nenurodė jokių priežasčių, kurios galėtų pagrįsti nacionaliniais teisės aktais nustatytą apribojimą. Todėl šio klausimo negaliu čia svarstyti.

53. Šiuo metu taip pat reikėtų išsiaiškinti, ar prašančiosios bendrovės ištis turi teisę remtis įsisteigimo laisve. Iš sprendimo byloje *Philips Electronics UK*²⁸ paaiškėja, kad bendrovė mokesčių srityje gali remtis įsisteigimo laisvės apribojimais, taikomais kitai su ja susijusiai bendrovei, jei šie apribojimai turi įtakos jos pačios apmokestinimui. Taigi šiuo požiūriu nesvarbu, kad nei bendrovė perleidėja, nei prašančiosios bendrovės pačios neįgyvendino savo įsisteigimo laisvės.

54. Todėl prašančiosios bendrovės mokesčių tikslais gali remtis jungiančiajai bendrovei taikomais įsisteigimo laisvės apribojimais, jei Jungtinės Karalystės taisyklės, išaiškintos nacionalinio teismo, prieštarauja EB 43 ir 48 straipsniams.

25 — Sprendimo *Marks & Spencer* 32 punktas.

26 — 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rink. p. I-11753) 84 punktas.

27 — 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727) 43 punktas.

28 — 39 punktas.

55. Darau tarpinę išvadą, kad reikalavimas dėl rezidavimo ar nuolatinės buveinės Jungtinėje Karalystėje, taikomas jungiančiajai bendrovei, kai teikiamas konsorciumo prašymas dėl grupės lengvatos, yra nepagrįstas įsisteigimo laisvės suvaržymas, uždraustas EB 43 ir 48 straipsniuose.

E – Trečiosios valstybės ir įsisteigimo laisvė

56. Įsisteigimo laisvės santykis su trečiosiomis valstybėmis šioje byloje yra svarbus, nes prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas antruoju klausimu teiraujasi, ar Jungtinė Karalystė privalo prašančiajai bendrovei nustatyti teisių gynimo priemonę, pavyzdžiui, leisti jai reikalauti taikyti lengvatą konsorciumo bendrovės patiriams nuostoliams tais atvejais, kai jungiančioji bendrovė įgyvendino savo įsisteigimo laisvę, bet konsorciumo bendrovė ir prašančiosios bendrovės nepasinaudojo jokiais ES teisės saugomomis laisvėmis ir ryšį (-ius) tarp bendrovės perleidėjos ir prašančiosios bendrovės sudaro ne vien ES (EEE) įsisteigtos bendrovės.

57. Šis klausimas, mano nuomone, turi būti išanalizuotas atsižvelgiant į pirmąjį klausimą, nes jis iš esmės susijęs su materialiuoju įsisteigimo laisvės turiniu, o ne su numatytomis teisių gynimo priemonėmis kokia nors procesine šios sąvokos vartojimo prasme²⁹. Kitaip tariant, net jei Sutartimi būtų uždrausta reikalauti, kad jungiančioji bendrovė būtų Jungtinės Karalystės bendrovė arba šioje šalyje turėtų nuolatinę buveinę, ar būtų galima vis tiek nustatyti reikalavimą, kad jungiančioji bendrovė būtų ES (EEE) bendrovė arba kad grandinėje, jungiančioje bendrovę perleidėją ir prašančiąsias bendroves, nebūtų trečiųjų valstybių bendrovių?

58. Priešingai nei kapitalo judėjimo laisvė, įsisteigimo laisvė netaikytina trečiosioms valstybėms. Ar tai reiškia, kad ES bendrovėms, kurias faktiškai kontroliuoja trečiųjų valstybių bendrovės arba fiziniai asmenys, netaikoma įsisteigimo laisvė? Kitaip tariant, ar Liuksemburgo jungiančiosios bendrovės įsisteigimo laisvei daro poveikį tai, kad ją kontroliuoja trečiosios valstybės patronuojančioji bendrovė?

59. Šiuo atveju reikia prisiminti, kad dėl EB 48 straipsnio bendrovės ir firmos, įsteigtos pagal valstybės narės teisę, kurių registruotoji buveinė, centrinė administracija ar pagrindinė veiklos vieta yra Europos Sąjungoje, įsisteigimo laisvės požiūriu atsiduria tokioje pat padėtyje, kaip ir valstybių narių nacionaliniai subjektai. Kaip Teisingumo Teismas nurodė Sprendime *ICI*³⁰, būtent bendrovės buveinė, kaip ji suprantama pagal EB 48 straipsnį, yra veiksnys, siejantis su konkrečios valstybės teisine sistema, kaip pilietybė fizinių asmenų atveju.

60. Jokia Sutarčių nuostata ar Teisingumo Teismo praktika negali pagrįsti požiūrio, kad įsisteigimo laisvę, kuri pagal ES teisę suteikiama EB 48 straipsnyje nurodytoms bendrovėms ar firmoms, kaip nors apriboja ar paveikia tai, kad jas valdo trečiųjų valstybių juridiniai ar fiziniai asmenys. ES bendrovės statusas pagrįstas bendrovės buveinės vieta ir bendrovės įsisteigimo vietoje galiojančia teisine sistema, o ne akcininkų nacionaliniu subjektiškumu. Jei tokioms ES bendrovėms negalėtų minėta laisvė, daugelis juridinių asmenų, kurių buveinės yra Europos Sąjungoje, negalėtų pasinaudoti įsisteigimo laisve, ir valstybės narės galėtų jas diskriminuoti ir kitais būdais, ne tik mokesčių srityje.

61. Sprendimas *Halliburton Services*³¹ parodė, kad valstybių narių bendrovių teisėms, kylančioms iš ES teisės, jokie poveikio neturi tai, kad jų patronuojančioji bendrovė *Halliburton Inc.* buvo įsteigta Jungtinėse Amerikos Valstijose. Tačiau iš minėto sprendimo negalima daryti platesnių išvadų dėl atvejų, kai ES bendrovės, neturinčios ES bendros patronuojančiosios bendrovės, priklauso ne ES

29 — Žr. generalinės advokatės J. Kokott išvados byloje *Philips Electronics UK* 81 punktą.

30 — 20 punktas.

31 — 1994 m. balandžio 12 d. Sprendimas *Halliburton Services* (C-1/93, Rink. p. I-1137).

bendrovių grupei. Byloje *Halliburton Services* nacionalinis teismas jau buvo patvirtinęs, kad pagal dvišalę Nyderlandų ir Jungtinių Amerikos Valstijų sutartį Nyderlandų dukterinė bendrovė, įsigijusi Vokietijos dukterinės bendrovės nuolatinį padalinį Nyderlanduose, negalėjo būti diskriminuojama dėl to, kad grupės patronuojančioji bendrovė buvo įsteigta Jungtinėse Amerikos Valstijose³².

62. Todėl šioje byloje Liuksemburge registruota jungiančioji bendrovė ir ten pat registruota jos tiesioginė patronuojančioji bendrovė gali naudotis įsisteigimo laisve, nors jas abi kontroliuoja pagrindinė patronuojančioji bendrovė, įsteigta Honkonge.

F – *Leistini suvaržymai*

63. Ar tai reiškia, kad Jungtinė Karalystė negali reikalauti, kad ES (EEE) teritorijoje bendrovę perleidėją ir prašančiąsias bendroves jungtų nepertraukiama grandinė. Komisija savo pastabose teigia, kad Jungtinė Karalystė galėtų nustatyti tokį reikalavimą, bet ji to nepadarė pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu.

64. Mano nuomone, dėl tokių aplinkybių prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimai netampa hipotetiniai ir trečiųjų valstybių klausimas nepraranda svarbos ta prasme, kad Teisingumo Teismas negalėtų jų svarstyti. Tiesą sakant, tais atvejais, kai nacionaline nuostata diskriminuojami „užsienio“ juridiniai ar fiziniai asmenys ir dėl to ji yra nesuderinama su ES teise, negalima atmesti galimybės, kad nacionalinis teismas galėtų ištaisyti šią padėtį pateikdamas išaiškinimą, pagal kurį tokia ES (EEE) nacionalinių subjektų ar bendrovių diskriminacija panaikinama, bet dėl integracijos atsirandanti nauda nesuteikiama trečiųjų valstybių juridiniams ar fiziniams asmenims. Ar tai įmanoma teisiškai, sprendžiama remiantis nacionaline teise; ES teisė nereikalauja trečiųjų valstybių subjektams suteikti pagrindinių laisvių, išskyrus kapitalo judėjimo laisvę³³.

65. Sprendime *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*³⁴ Teisingumo Teismas iš įsisteigimo laisvės taikymo srities pašalino atvejus, kai patronuojančioji bendrovė, valdanti ES paskolas teikiančias ir gaunančias bendroves, yra ne ES valstybės narės rezidentė. Teisingumo Teismas konstatavo, jog tai, kad paskolą gaunančios bendrovės mokamos palūkanos laikomos paskirstytuoju pelnu, turėjo poveikį įsisteigimo laisvei, bet tik dėl to, kad trečiosios valstybės patronuojančioji bendrovė, tam tikru lygmeniu kontroliuodama visas likusias bendroves, galėjo daryti įtaką šių bendrovių finansavimo sprendimams. Tokiomis aplinkybėmis EB 43 ir 48 straipsniai nebuvo taikytini.

66. Kadangi įsisteigimo laisvė netaikytina trečiosioms valstybėms, ES teisė neužkerta kelio Jungtinės Karalystės teisės aktuose reikalauti, kad jungiančioji bendrovė būtų įsteigta ES (EEE). Kitaip tariant, jei konsorciumo lengvatos atveju bendrovė perleidėja negali perleisti nuostolių, kai atitinkama jungiančioji bendrovė yra iš trečiosios valstybės, tokia padėtis nepatenka į EB 43 straipsnio taikymo sritį. Pavyzdžiui, jei pagrindinėje byloje jungiančioji bendrovė, kuri priklauso ir konsorciumui, ir grupei, būtų įsteigta ne Liuksemburge, o Didžiosios Britanijos Mergelių Salose, įsisteigimo laisve ji negalėtų remtis pagrįsdama prašymą suteikti konsorciumo lengvatą. Taip būtų net tuo atveju, jei Didžiosios Britanijos Mergelių Salų bendrovės patronuojančioji bendrovė taip pat būtų ES (EEE) bendrovė.

32 — Žr. sprendimo 6 punktą.

33 — Šiuo atveju nagrinėjama padėtis skiriasi nuo atvejų, kai neteisėtai suteikiama valstybės pagalba, kurios, remiantis teismų praktika, negalima „legalizuoti“ atgaline data: čia nagrinėjamos valstybės narės įsipareigojimų pagal ES teisę ribos, o ne jų pažeidimo pasekmės. Žr. 2003 m. spalio 21 d. Sprendimą *Van Calster ir kt* (C-261/01 ir 262/01, Rink. p. I-12249).

34 — 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, Rink. p. I-2107) 98–100 punktai.

67. Pirmiau pateikiau išaiškinimą, kuriuo remiantis įsisteigimo laisvė pažeidžiama, jei nuostolius perleisti draudžiama, kai jungiančioji bendrovė yra ES (EEE) bendrovė; kita vertus, pažeidimo nėra, jei jungiančioji bendrovė yra trečiosios valstybės bendrovė. Konsorciumo lengvatų sistemą ten nagrinėjau *bendrovės perleidėjos požiūriu*, atsižvelgdamas į galimą žalą bendrovei, kuri įsisteigimo laisvės požiūriu paveiktų jos savininkus. Būtina problemą išanalizuoti ir *prašančiųjų bendrovių požiūriu*.

68. Jungtinės Karalystės teisės aktuose įtvirtintas reikalavimas, kad prašančiosios bendrovės priklausytų tai pačiai grupei kaip ir jungiančioji bendrovė, kitaip tariant, 75 proc. prašančiosios bendrovės akcijų turi priklausyti jungiančiajai bendrovei arba, *atvirkščiai*, 75 proc. abiejų bendrovių akcijų turi priklausyti trečiajai bendrovei. Šiuo nagrinėjamu atveju 100 proc. ir jungiančiosios, ir prašančiųjų bendrovių akcijų priklauso *Hutchison International Limited* – Honkongo bendrovei, kurios visas akcijas valdo pagrindinė patronuojančioji grupės bendrovė *Hutchison Whampoa Ltd.* Grandinę, kuri sieja jungiančiąją bendrovę ir prašančiąsias bendroves su bendra patronuojančiąja bendrove, sudaro ir ES (EEE), ir trečiųjų valstybių bendrovės; jos neturi bendros ES (EEE) patronuojančiosios bendrovės.

69. Tokioje sistemoje, kaip Jungtinės Karalystės konsorciumo lengvatų sistema, nacionalinės taisyklės, kuriomis reglamentuojamas būtinas ryšys tarp jungiančiosios bendrovės ir prašančiosios bendrovės, gali turėti poveikį žemiausios grandies bendros patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo laisvei, kai ji naudojasi palankiomis finansinėmis sąlygomis, atsiradusiomis dėl galimybės vienos bendrovės nuostolių sumą atskaityti iš kitos bendrovės apmokestinamojo pelno ir taip sumažinti bendrą jos valdomos grupės (pogrupo) mokėtiną mokesčių sumą. Jei minėta žemiausios grandies bendra patronuojančioji bendrovė yra ES (EEE) bendrovė, dėl jungtį reguliuojančių nacionalinių normų gali atsirasti draudžiami įsisteigimo laisvės suvaržymai. Jeigu minėta žemiausios grandies patronuojančioji bendrovė yra trečiosios valstybės įmonė, tokia padėtis, remiantis Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* logika, nepatenka į įsisteigimo laisvės taikymo sritį.

70. Be to, jei grandinė, jungianti žemiausios grandies ES (EEE) patronuojančiąją bendrovę su jungiančiąją bendrove ir (arba) prašančiosiomis bendrovėmis, eina per trečiąsias valstybes, tokia padėtis nepateks į EB 43 ir 48 straipsnių taikymo sritį. Įsisteigimo laisvė nesuteikia trečiojoje valstybėje įsteigtiems asmenims teisės valstybėje narėse steigti dukterines bendroves ar filialus. Kadangi kontrolinį paketą turinčių akcininkų nacionalinis subjektiškumas neturi reikšmės įsisteigimo laisvės egzistavimui ES (EEE) bendrovių atveju, jis lygiai taip pat nesvarbus ir jos neegzistavimui, kai kalbama apie trečiųjų valstybių bendroves.

G – Laisvas kapitalo judėjimas

71. Kaip jau paaiškinau pirmiau, neatmestina, kad atitinkamas Jungtinės Karalystės taisyklės dėl konsorciumo lengvatų galima ar reikėtų laikyti darančiomis poveikį laisvam kapitalo judėjimui – konkrečiai, tiesioginėms investicijoms į jungiančiosios bendrovės kapitalą. Mano galva, tai neturėtų įtakos pirmiau atliktos analizės rezultatui tiek, kiek jis susijęs su ES (EEE) vidaus santykiais, nes galimybės perleisti nuostolius nebuvimas nenaudingas ir jungiančiosios bendrovės akcininkams, nesvarbu, ar jie valdo kontrolinį ar mažesnę akcijų paketą.

72. Jei daromas poveikis laisvam kapitalo judėjimui, Jungtinės Karalystės konsorciumo lengvatos taikymo sritis turės būti išplėsta apimant trečiųjų valstybių bendroves. Tačiau, atsižvelgiant į tai, kad pagal Jungtinės Karalystės teisės aktą trečiųjų valstybių jungiančiosios bendrovės į konsorciumo lengvatos taikymo sritį nepateko ir iki 1993 m. gruodžio 31 d., atitinkamoms nuostatoms nebūtų taikomas laisvo kapitalo judėjimo suvaržymų draudimas, remiantis EB 57 straipsnio 1 dalyje (dabar – SESV 64 straipsnio 1 dalis) įtvirtinta ankstesnių normų galiojimo sąlyga³⁵.

35 — Pažymėtina, kad iki 2000 m., kai buvo priimtos ICTA 403 straipsnio 3A ir 3B dalys, galiojo nuostata, pagal kurią „bendrovė“ reiškė tik Jungtinės Karalystės bendrovę. Žr. 1970 m. ICTA 258 straipsnio 7 dalį (cituojuama Sprendimo *ICI* 6 punkte).

H – Siūlomi atsakymai

73. Taigi į pirmąją klausimą siūlau atsakyti taip: prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamos aplinkybėmis, remiantis EB 43 ir 48 straipsniais, taikant konsorciumo lengvatos sistemą negalima reikalauti, kad jungiančioji bendrovė būtų arba atitinkamos valstybės narės rezidentė, arba toje valstybėje narėje per savo nuolatinį padalinį vykdytų ekonominę veiklą. Tačiau šiuose straipsniuose valstybėms narėms *nedraudžiama* nustatyti reikalavimą, kad bendrovių grupės, kuriai priklauso jungiančioji bendrovė ir nuostolius mokesčių tikslais perimančios bendrovės, žemiausios grandies patronuojančioji bendrovė būtų ES (EEE) bendrovė ir kad ryšį tarp jungiančiosios bendrovės ir nuostolius mokesčių tikslais perimančių bendrovių sudarytų tik ES (EEE) bendrovės. Į antrąją klausimą pakanka atsakyti panašiai, kaip buvo atsakyta į ketvirtąją klausimą byloje *Philips Electronics UK*.

IV – Išvada

74. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui į *First-Tier Tribunal (Tax Chamber)* pateiktus klausimus atsakyti taip:

1. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo nagrinėjamos aplinkybėmis, remiantis EB 43 ir 48 straipsniais (dabar SESV 49 ir 54 straipsniai), taikant konsorciumo lengvatos sistemą negalima reikalauti, kad jungiančioji bendrovė būtų arba atitinkamos valstybės narės rezidentė, arba toje valstybėje narėje per savo nuolatinį padalinį vykdytų ekonominę veiklą. Tačiau šiuose straipsniuose valstybėms narėms *nedraudžiama* nustatyti reikalavimą, kad bendrovių grupės, kuriai priklauso jungiančioji bendrovė ir nuostolius mokesčių tikslais perimančios bendrovės, žemiausios grandies patronuojančioji bendrovė būtų vienos iš valstybių narių ar Europos ekonominės erdvės valstybių bendrovė ir kad ryšį tarp jungiančiosios bendrovės ir nuostolius mokesčių tikslais perimančių bendrovių sudarytų tik tokios bendrovės.
2. Nacionalinis teismas privalo netaikytinomis pripažinti visas nacionalinių teisės aktų nuostatas, kurios prieštarauja EB 43 ir 48 straipsniams.