



Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2014 m. spalio 23 d.¹

Byla C-172/13

**Europos Komisija
prieš**

**Jungtinę Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystę,
palaikomą
Vokietijos Federacinės Respublikos,
Ispanijos Karalystės,
Nyderlandų Karalystės,**

Suomijos Respublikos

„Mokesčių teisės aktai — Įsisteigimo laisvė — SESV 49 straipsnis ir EEE susitarimo 31 straipsnis — Nacionalinis pelno mokestis — Grupių apmokestinimas — Nuostolių užskaita grupėje („group relief“) — Užsienyje esančių grupės bendrovių nuostolių užskaita — „Marks & Spencer išimtis“ — Kitos galimybės atsižvelgti į nuostolius ateityje nebuvimo nustatymo momentas“

I – Įžanga

1. Šiame prejudiciniame procese dar kartą iškyla Sprendimo *Marks & Spencer*² interpretavimo klausimas. Šiame Sprendime Teisingumo Teismas, kaip pavyzdį pasitelkdamas Didžiosios Britanijos teisę, išdėstė sąlygas, kuriomis valstybių narių pelno mokesčius reglamentuojančiuose teisės aktuose grupėms turi būti sudarytos galimybės užskaityti nuostolius ir tarpvalstybiniu lygmeniu; šios sąlygos yra vadinamos „*Marks & Spencer* išimtimi“.

2. Deja, šios sąlygos gana neaiškios. Tai rodo ne tik bylų, kuriose Teisingumo Teismas turėjo nagrinėti jų taikymą konkrečiais atvejais, skaičius³. Be to, generalinis advokatas L. A. Geelhoed ir generalinis advokatas P. Mengozzi yra pareiškę, kad ir „*Marks & Spencer* išimties“ taikymo sritį, ir prasmę jie laiko neaiškiomis⁴. Šiam požiūriui pritariu ne tik aš⁵, bet ir nemažai juristų, kurie siūlo įvairiausias „*Marks & Spencer* išimties“ interpretacijas.⁶

3. Todėl nestebina, kad ir Europos Komisija, ir Jungtinė Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystė nesutaria, kaip tinkamai įgyvendinti Sprendimą *Marks & Spencer*, nors nuo to laiko, kai jis buvo priimtas, praėjo jau beveik devyneri metai.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — Sprendimas *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763).

3 — Pirmiausia žr. sprendimus *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278), *A* (C-123/11, EU:C:2013:84) ir *K* (C-322/11, EU:C:2013:716).

4 — Žr. generalinio advokato L. A. Geelhoed išvadą byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:139, 65 punktą) ir generalinio advokato P. Mengozzi išvadą byloje *K* (C-322/11, EU:C:2013:183, 87–88 punktai).

5 — Žr. mano išvadą byloje *A* (C-123/11, EU:C:2012:488, 47–60 punktai).

6 — Iki šiol Teisingumo Teismas užregistravo 142 mokslines nuomones, tiesiogiai susijusias su šiuo sprendimu. Žr. teismo praktikos duomenų banką adresu curia.europa.eu.

II – Teisinis pagrindas

4. Jungtinėje Karalystėje juridinių asmenų pajamos apmokestinamos. Europos ekonominės erdvės grupės turi galimybę nuostolius, kuriuos viena grupės bendrovė patyrė per mokestinį laikotarpį, perkelti kitai grupės bendrovei, kad pastaroji galėtų svetimiems nuostoliams ir savo pajamoms pritaikyti užskaitą (angl. „group relief“, toliau – grupės lengvata).

5. Tačiau jei nuostolių patyrė grupės bendrovė, kurios buveinė yra kitoje Europos Sąjungos valstybėje narėje arba ELPA konvenciją pasirašiusioje valstybėje, priklausančioje Europos ekonominei erdvei, grupės lengvata pasinaudoti galima tik esant ypatingoms sąlygoms, kurios šioje byloje reikšmingu laiko momentu buvo reglamentuotos 2010 m. Bendrovių pelno mokesčio įstatymo (*Corporation Tax Act*, toliau – 2010 m. CTA) 111 ir paskesniuose straipsniuose. Pagal 2010 m. CTA 119 straipsnio 2 dalį viena iš šių sąlygų yra tai, kad nei užsienyje esanti grupės bendrovė, nei kitas apmokestinamasis asmuo, mokantis mokesčius užsienio valstybėje, neturi turėti galimybės vėlesniais mokestiniais laikotarpiais po tų metų, kai patyrė nuostolių, tokiems nuostoliams pritaikyti tarpusavio užskaitos su bet kokiomis būsimomis pajamomis. Ar tokia galimybė egzistuoja, pagal CTA 119 straipsnio 4 dalį nustatoma iš karto pasibaigus tiems metams, kuriais atsirado nuostolių.

III – Bylos aplinkybės ir procesas Teisingumo Teisme

6. Užsienyje esančių grupės bendrovių grupės lengvatą Jungtinė Karalystė, siekdama įvykdyti Sąjungos teisėje įsisteigimo laisvei keliamus reikalavimus, patvirtino iš naujo, pirmiausia nuo 2006 m. balandžio 1 d. pakeisdama 1988 m. Įstatymą dėl fizinių asmenų pajamų ir bendrovių pelno mokesčių (*Income and Corporation Taxes Act*). Šiuos reikalavimus Jungtinė Karalystė išvelgė 2005 m. gruodžio 13 d. priimtame Sprendime *Marks & Spencer*. Jame Teisingumo Teismas nusprendė⁷:

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

7. Komisija suabejojo, ar Didžiosios Britanijos naujosios nuostatos suderinamos su Sprendimu *Marks & Spencer*. 2007 m. liepos 19 d. raštu ji paprašė Jungtinės Karalystės pareikšti savo poziciją. 2008 m. rugsėjo 23 d. pagrįstoje nuomonėje Komisija apkaltino Jungtinę Karalystę pažeidus įsisteigimo laisvę. Komisijos manymu, didžiausias pažeidimas yra tai, kad įvertinti, ar ateityje bus galima kitaip panaudoti nuostolius, reikia jau atitinkamo mokestinio laikotarpio pabaigoje, ir tai, kad naujosios nuostatos bus taikomos tik nuo 2006 m. balandžio 1 d. Komisija 2010 m. lapkričio 25 d. išsiuntė papildomą pagrįstą nuomonę dėl naujai priimto 2010 m. CTA, į kurią buvo įtrauktos iš esmės beveik nepakeistos 1988 m. Įstatymo dėl fizinių asmenų pajamų ir bendrovių pelno mokesčių nuostatos, dėl kurių ir vyko ginčas.

⁷ — Sprendimas *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, rezoliucinė dalis).

8. Po to, kai Jungtinė Karalystė neįvykdė Komisijos reikalavimo per nustatytą dviejų mėnesių terminą pakeisti teisės aktus, Komisija, remdamasi SESV 258 straipsnio antra pastraipa, 2013 m. balandžio 5 d. kreipėsi į Teisingumo Teismą su ieškiniu, prašydama:

- pripažinti, kad Jungtinė Karalystė, nustačiusi grupių nuostolių užskaitos tarpvalstybiniu lygmeniu sąlygas, kurios tokią užskaitą daro praktiškai neįmanomą, ir leidusi taikyti šią užskaitą tik laikotarpiams po 2006 m. balandžio 1 d., neįvykdė savo įsipareigojimų pagal SESV 49 straipsnį ir EEE susitarimo 31 straipsnį, taip pat
- priteisti iš Jungtinės Karalystės bylinėjimosi išlaidas.

9. Jungtinė Karalystė prašo:

- atmesti Komisijos ieškinį ir
- priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

10. Vokietijos Federacinei Respublikai, Ispanijos Karalystei, Nyderlandų Karalystei ir Suomijos Respublikai buvo leista įstoti į bylą. Jos palaiko atsakovės prašymus.

11. Byla, dalyvaujant šalims ir į bylą įstojusioms šalims, iš pradžių buvo nagrinėjama rašytinio proceso tvarka; 2014 m. liepos 15 d. buvo surengtas ir teismo posėdis.

IV – Vertinimas

12. Komisija kaltina Jungtinę Karalystę pažeidus įsisteigimo laisvę, įtvirtintą ir SESV, ir EEE susitarime. Tą darydama ji remiasi dviem ieškinio pagrindais.

13. Įsisteigimo laisves pagal SESV 49 straipsnį, skaitomą kartu su SESV 54 straipsniu, ir pagal EEE susitarimo 31 straipsnį, skaitomą kartu su EEE susitarimo 34 straipsniu, iš esmės identiškai draudžiama riboti⁸. Todėl nagrinėdama ieškinio pagrindus, nedarysiu skirtumo tarp šių nuostatų.

A – Dėl pirmojo ieškinio pagrindo: negalėjimas praktiškai užskaityti grupės nuostolių tarpvalstybiniu lygmeniu

14. Pirmajame ieškinio pagrinde Komisija teigia, kad pažeidžiama įsisteigimo laisvė, nes pagal Jungtinės Karalystės teisę praktiškai neįmanoma pasinaudoti grupės lengvata tarpvalstybiniu lygmeniu.

15. Kaip teigia Komisija, iš Sprendimo *Marks & Spencer* matyti, kad Sąjungos teisėje iš esmės nėra nustatytas reikalavimas, jog grupės privalo turėti galimybę pasinaudoti grupės lengvata tarpvalstybiniu lygmeniu. Bet išimtis esą galioja tuo atveju, kai, apmokestinant užsienio dukterinę bendrovę užsienyje, į jos patirtus nuostolius negalima atsižvelgti nei ankstesniais, nei vėlesniais mokestiniais laikotarpiais. Tiesa, CTA 119 straipsnio 4 dalyje esą numatyta, kad dar to mokestinio laikotarpio, per kurį atsirado nuostolių, pabaigoje turi būti nustatyta, ar egzistuoja kokia nors kita galimybė atsižvelgti į nuostolius ateityje. Tačiau, kaip mano Komisija, šiuo momentu tai nustatyti įmanoma tik tuomet, jei toje valstybėje, kurioje yra dukterinės bendrovės buveinė, apskritai neleidžiama perkelti nuostolių arba jei tais metais, kai atsirado nuostolių, pradedamas dukterinės bendrovės likvidavimas. Bet, Komisijos manymu, pirmiausia taip užkertamas kelias užskaityti nuostolius tuo atveju, jei dukterinės bendrovės

⁸ — Žr. Sprendimą *A* (C-48/11, EU:C:2012:485, 21 punktą ir jame nurodyta teismo praktiką).

veikla nutraukiama *jau praėjus* tiems metams, kuriais atsirado nuostolių. Todėl, kaip tvirtina Komisija, šios nuostatos leidžia pasinaudoti tik per vieną mokestinį laikotarpį patirtais nuostoliais. Tačiau, kaip matyti iš Sprendimo *Marks & Spencer*, galimybė kitokiu būdu atsižvelgti į nuostolius vėlesniais mokestiniais laikotarpiais esą turi būti įvertinta tik pateikus prašymą pritaikyti grupės lengvatą.

16. Jungtinė Karalystė prieštarauja teigdama, kad pasinaudoti grupės lengvata tarpvalstybiniu lygmeniu nėra praktiškai neįmanoma. Ji pripažįsta, kad atitinkamos sąlygos gana griežtos, tačiau mano, kad taip yra tik dėl Teisingumo Teismo praktikos. Jos manymu, pagal šią praktiką galimybę kitokiu būdu atsižvelgti į nuostolius reikia įvertinti kaip tik mokestinio laikotarpio pabaigoje. Tačiau tai esą nereiškia, kad vertinant negalima atsižvelgti ir į veiklos nutraukimą arba į mokestinio laikotarpio pabaigoje numatytus planus greitai bendrovę likviduoti. Be to, jei minėtoji galimybė būtų vertinama tik pateikus prašymą pasinaudoti grupės lengvata, apmokestinamasis asmuo, priešingai, nei yra teismo praktikoje, esą galėtų rinktis, kurioje valstybėje narėje į jo nuostolius bus atsižvelgta. Tokiu atveju jis, prieš pateikdamas šį prašymą, esą galėtų sukurti tokią situaciją, kad prašymo padavimo momentu nebeturėtų galimybės atsižvelgti į nuostolius kitokiu būdu.

17. Pirmasis ieškinio pagrindas, mano manymu, visų pirma neaiškiai suformuluotas. Juk Komisija kaltina Jungtinę Karalystę tuo, kad pagal CTA 119 straipsnio 4 dalį užskaityti nuostolius įmanoma tik tuomet, kai toje valstybėje, kurioje yra dukterinės bendrovės buveinė, apskritai neleidžiama perkelti nuostolių arba kai tais metais, kai atsirado nuostolių, pradedamas dukterinės bendrovės likvidavimas. Tačiau kaip tik pastarasis atvejis neabejotinai dažnai pasitaiko praktikoje, vadinasi, Komisija galiausiai siekia ne to, kad būtų pripažinta, jog pagal Jungtinės Karalystės teisę praktiškai neįmanoma užskaityti nuostolių tarpvalstybiniu lygmeniu, bet kad yra reglamentuoti ne visi atvejai, kurie, jos nuomone, turėtų būti reglamentuoti atsižvelgiant į įsisteigimo laisvę.

18. Todėl, nagrinėjant pirmąjį ieškinio pagrindą, reikia įvertinti, ar CTA 119 straipsnio 4 dalis pažeidžia įsisteigimo laisvę tuo, kad joje nustačius laiko momentą, kada turi būti įvertinta, ar įmanoma kitokiu būdu atsižvelgti į nuostolius, leidžiama užskaityti ne visus nuostolius tarpvalstybiniu lygmeniu. Be to, reikia aiškiai konstatuoti, kad, sprendžiant iš Komisijos argumentų, ieškinio dalykas yra tik galimybė perkelti *dukterinės* bendrovės nerezidentės, bet ne kitų grupės bendrovių nuostolius ir kad, antra, ieškinys susijęs tik su nuostoliais, patirtais vykdant veiklą *užsienyje*, bet ne su nuostoliais, kuriuos Jungtinėje Karalystėje patiria dukterinė bendrovė nerezidentė, vykdanči veiklą per nuolatinį padalinį⁹.

1. Įsisteigimo laisvės ribojimas

19. Ginčijamos teisės nuostatos riboja įsisteigimo laisvę, nes patronuojančiajai bendrovei, kuri siekia pasinaudoti grupės lengvatos teikiamais privalumais, nustato didesnes kliūtis tuo atveju, jei ji įsteigia dukterinę bendrovę užsienyje, nei tuo atveju, jei ji įsteigia dukterinę bendrovę šalies viduje¹⁰.

20. Šis ribojimas susijęs su dviem grupės lengvatos teikiamais privalumais, kuriuos reikia atskirti vieną nuo kito. Viena vertus, tai finansinė nauda, nes grupės lengvata pagreitina nuostolių likvidavimą grupės viduje¹¹. Kol grupės bendrovės kartais uždirba ir pelno, grupės lengvata besinaudojanti grupė Jungtinėje Karalystėje *ceteris paribus* sumoka ne mažiau mokesčių, bet jie sumokami vėliau. Juk perkėlus dukterinės bendrovės nuostolius patronuojančiajai bendrovei, dukterinė bendrovė nebeteri nuostolių, kuriuos galėtų perkelti į vėlesnį laikotarpį ir atimti iš savo pelno, nuo kurio mokesčiai mokami vėliau. Vadinasi, tam tikru mokestiniu laikotarpiu sumažėjusį mokestį, kurį moka patronuojančioji bendrovė, kompensuoja vėlesniu mokestiniu laikotarpiu padidėjęs mokestis, kurį moka dukterinė bendrovė.

9 — Dėl nuolatinio padalinio nuostolių žr. Sprendimą *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:532).

10 — Žr. sprendimus *ICI* (C-264/96, EU:C:1998:370, 20–23 punktai), *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 28–34 punktai) ir *Felixstowe Dock and Railway Company ir kt.* (C-80/12, EU:C:2014:200, 17–21 punktai).

11 — Žr. sprendimus *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 32 punktas) ir *Felixstowe Dock and Railway Company ir kt.* (C-80/12, EU:C:2014:200, 19 punktas).

21. Tačiau egzistuoja ir dar vienas, svarbesnis grupės lengvatos privalumas. Jei visais mokestiniais laikotarpiais dukterinės bendrovės veiklos rezultatai yra neigiami, t. y. ji dirba nuostolingai (toliau – bendri nuostoliai), grupės lengvata suteikia daugiau nei vien tik finansinę naudą. Tokiu atveju patronuojančioji bendrovė, bendriems savo dukterinės bendrovės nuostoliams ir savo pajamoms taikydama tarpusavio užskaitą, nemoka visiškai jokių mokesčių – galutinai. Tokia pati situacija susiklosto, kai dukterinė bendrovė finansiškai nežlunga, bet nuostolių, kuriuos ji gali perkelti į vėlesnį laikotarpį, dydis teisės aktuose yra ribojamas ir dėl šios priežasties atsiradusiais nuostoliais mokestiniais tikslais ji pasinaudoti negali.

22. Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad įsisteigimo laisvės apribojimas, nustatytas CTA 119 straipsnio 4 dalyje, gali būti pateisinamas tik tuo atveju, jei jis taikomas objektyviai nepanašioms situacijoms (žr. toliau 2 skirsnį) arba yra pagrįstas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu¹² (žr. toliau 3 skirsnį).

2. Objektyvus situacijų panašumas

23. Taigi pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar patronuojančiosios bendrovės, turinčios dukterinę bendrovę rezidentę, kurios nuostolius planuojama perkelti pasinaudojant grupės lengvata, situacija yra objektyviai panaši į patronuojančiosios bendrovės, turinčios dukterinę bendrovę nerezidentę, kurios nuostolius taip pat planuojama perkelti tokiu pat būdu, situaciją. Tai kelia abejonių, nes Jungtinėje Karalystėje iš principo apmokestinama tik dukterinės bendrovės rezidentės, bet ne nerezidentės veikla.

24. Sprendime *Marks & Spencer* Teisingumo Teismas yra konstatavęs, kad ta aplinkybė, jog valstybė narė neapmokestina savo teritorijoje įsteigtų dukterinių bendrovių nerezidentčių veiklos, dar nepateisina grupės lengvatos taikymo atsižvelgiant tik į bendrovių rezidentčių patirtus nuostolius¹³.

25. Tiesa, ši išvada kvestionuojama neseniai priimtame Sprendime *Nordea Bank Danmark*, susijusiame su tarpvalstybiniu atsižvelgimu į nuolatinių padalinių nerezidentų nuostolius. Šiame sprendime Teisingumo Teismas pirmą kartą suformulavo principą, kad nuolatinių padalinių nerezidentų padėtis nėra panaši į nuolatinių padalinių rezidentų padėtį, kai kalbama apie valstybės narės numatytas priemones siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo. Teisingumo Teismas galiausiai patvirtino objektyvų situacijų panašumą, tačiau tik todėl, kad atitinkama valstybė narė buvo nusprendusi apmokestinti ir nuolatinius padalinius nerezidentus¹⁴.

26. Turint galvoje šias su nuolatinių padaliniais susijusias išvadas, yra visiškai pagrįsta *argumentum a fortiori* būdu daryti prielaidą, kad, kalbant apie tai, kaip apmokestinimo kompetencija pasidalijama tarp valstybių narių, dukterinės bendrovės rezidentės ir dukterinės bendrovės nerezidentės tikrai nėra panašioje situacijoje. Juk jei pagal tarptautinį „pajamų, gaunamų visame pasaulyje“, principą¹⁵ nuolatinis padalinys nerezidentas priklauso valstybės, kurioje yra įsisteigusi atitinkama bendrovė, mokestinei kompetencijai ir gali būti joje apmokestintas, kalbant apie šios bendrovės dukterines bendroves nerezidentes paprastai taip nėra. Patronuojančiosios bendrovės įsisteigimo valstybėje apmokestinama tik jos dukterinių bendrovių veikla valstybės viduje ir išimties tvarka, jei to reikia kovojant su piktnaudžiavimu, ir jos užsienio dukterinių bendrovių pajamos¹⁶. Tačiau šiomis išimtimis nesiremiama šiame ieškinyje.

12 – Žr., pavyzdžiui, Sprendimą *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 23 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

13 – Žr. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 40 punktą); šiuo sprendimu remiamasi ir Sprendime *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 34–35 punktai).

14 – Žr. Sprendimą *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24 punktą).

15 – Žr. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 39 punktą).

16 – Žr. Sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544).

27. Sprendime *Nordea Bank Danmark* suformuluotas principas ypač svarbus dar ir todėl, kad buvau pasiūliusi Teisingumo Teismui visiškai atsisakyti objektyvaus situacijų panašumo vertinimo¹⁷. Šis principas reiškia, kad atsižvelgti į užsienyje vykdomos veiklos nuostolius valstybė narė privalo tik tuomet, jei ji šią veiklą apmokestina. Tai dera su atsižvelgimu į nuostolius pagal Sprendimą *Marks & Spencer* ir su teismo praktika kitose mokesčių srityse. Viena vertus, Teisingumo Teismas dar 1997 m. Sprendime *Futura Participations ir Singer* konstatavo, kad tai, jog apmokestinant atsižvelgiama tik į tuos užsienio bendrovės nuolatinio padalinio nuostolius, kurių jis patyrė šalies viduje, atitinka mokesčių teritorialumo principą ir todėl nėra diskriminavimas¹⁸. Kita vertus, neseniai priimtame Sprendime *Kronos International*, nagrinėdamas dividendų apmokestinimą, jis išaiškino, kad, kalbant apie atsižvelgimą į išmokėtiems dividendams taikomą mokesčių, dukterinės bendrovės rezidentės ir dukterinės bendrovės nerezidentės situacijos nėra panašios, jei valstybė narė dukterinių bendrovių nerezidenčių išmokamų dividendų neapmokestina¹⁹.

28. Be to, pagal nusistovėjusią teismo praktiką objektyvų situacijų panašumą reikia vertinti atsižvelgiant į atitinkamomis teisės nuostatomis siekiamą tikslą²⁰. Grupių apmokestinimą reglamentuojančiomis nuostatomis siekiama sudaryti vienoms grupės bendrovėms (skirtingo lygio) galimybes mokėti mokesčius taip, tarsi tai būtų vienas vienintelis apmokestinamasis asmuo²¹. Taip pat ir turint galvoje šį tikslą, man atrodo, abejotina, ar dukterinių bendrovių rezidenčių ir dukterinių bendrovių nerezidenčių nuostoliai yra objektyviai panašūs. Juk traktuoti patronuojančiąją bendrovę rezidentę ir dukterinę bendrovę nerezidentę kaip vieną vienintelį apmokestinamąjį asmenį atrodo visiškai netinkama, nes dukterinė bendrovė nerezidentė neįeina į šalies mokesčines jurisdikciją ir todėl nėra apmokestinamasis asmuo.

29. Tiesa, nagrinėjamu atveju nesiūlau daryti išvados, kad situacijos yra objektyviai nepanašios. Juk vertinant, ar situacijos objektyviai panašios, siekiama tik išskirti nevienodą požiūrį, kuris akivaizdžiai ir neabejotinai taikomas turint tam pagrindą. Vertinant, ar buvo pažeista įsisteigimo laisvė, minėtasis dukterinę bendrovę rezidentę turinčios patronuojančiosios bendrovės situacijos ir dukterinę bendrovę nerezidentę turinčios patronuojančiosios bendrovės situacijos skirtumas, žinoma, yra nemažas, gal netgi turi lemiamą reikšmę. Tačiau nėra akivaizdu, kad vien tik jis rodo tokį pažeidimą, – tai liudija ir kitoks Teisingumo Teismo požiūris Sprendime *Marks & Spencer*. Todėl šį skirtumą reikia įvertinti kaip galimą nevienodo požiūrio pateisinimo pagrindą, o tai darant reikia įvertinti ir nacionalinės teisės nuostatų proporcingumą.

3. Pateisinimas

30. Taigi reikia išnagrinėti, ar ribojanti dukterinių bendrovių nerezidenčių patirtų nuostolių užskaitos sąlyga yra pateisinama privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

31. Aplinkybė, kad Jungtinėje Karalystėje nėra apmokestinama dukterinių bendrovių nerezidenčių veikla užsienyje, yra toks pateisinimas. Juk pagal šiuo metu jau nusistovėjusią teismo praktiką į veiklos užsienyje nuostolius valstybė narė iš esmės privalo atsižvelgti tik tuomet, jei ji šią veiklą taip pat ir apmokestina: Teisingumo Teismas tai vadina „mokesčių sistemos darnos užtikrinimu“²², „apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimu“²³, „pusiausvyros

17 — Žr. mano išvadą byloje *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:153, 21–28 punktai).

18 — Sprendimas *Futura Participations ir Singer* (C-250/95, EU:C:1997:239, 21–22 punktai).

19 — Žr. Sprendimą *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, 81 punktas).

20 — Žr., pavyzdžiui, sprendimus *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 22 punktas) ir *SCA Group Holding ir kt.* (C-39/13, C-40/13 ir C-41/13, EU:C:2014:1758, 28 punktas).

21 — Dėl Nyderlandų „fiscale eenheid“ žr. Sprendimą *SCA Group Holding ir kt.* (C-39/13, C-40/13 ir C-41/13, EU:C:2014:1758, 51 punktas).

22 — Žr. Sprendimą *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 64–71 punktai).

23 — Žr. sprendimus *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 45 punktas), *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 31 punktas), *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 28 punktas), *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 42 punktas), *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 55 punktas) ir *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 32 punktas).

išsaugojimu“ tarp pelno apmokestinimo ir nuostolių atskaitymo²⁴, „dvigubo nuostolių panaudojimo“ prevencijai²⁵ arba „mokesčių slėpimo“²⁶ išvengimu²⁷. Šią Teisingumo Teismo praktiką patvirtina ir jo išsakoma nuomonė objektyvaus situacijų panašumo klausimu; kaip jau minėta²⁸, Teisingumo Teismas ypač reikšminga aplinkybe laiko tai, ar valstybė narė apmokestina veiklą užsienyje, ar ne.

32. Taigi Jungtinė Karalystė iš esmės turi teisę ne tik nustatyti griežtesnius reikalavimus grupėms, kurios siekia pasinaudoti grupės lengvata atsižvelgdamos į užsienio dukterinių bendrovių veiklos užsienyje nuostolius, bet ir apskritai joms to neleisti.

33. Tiesa, Jungtinė Karalystė privalo laikytis proporcingumo principo. Pagal šį principą valstybės narės privalo remtis priemonėmis, kurios, leisdamos veiksmingai pasiekti vidaus teisės tikslus, kuo mažiau prieštarautų nagrinėjamiems Sąjungos teisės aktais nustatytiems tikslams ir principams²⁹.

34. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas Sprendime *Marks & Spencer* konstatavo, kad visiškas uždraudimas atsižvelgti į dukterinių bendrovių nerezidenčių nuostolius naudojantis grupės lengvata peržengia ribas, būtinas „pagrindiniams“ tikslams pasiekti, ir sukūrė „*Marks & Spencer* išimtį“³⁰. Trumpai tariant, pagal šią išimtį dukterinės bendrovės nerezidentės nuostolius galima perkelti patronuojančiajai bendrovei tuomet, kai į šiuos nuostolius neįmanoma atsižvelgti jokių kitu būdu nei per dabartinį, nei per praėjusį, nei per būsimą mokesčinį laikotarpį; tai įrodyti turi apmokestinamasis asmuo, o valstybės narės gali imtis priemonių užkirsti kelią piktnaudžiavimui šia išimtimi³¹.

35. Taigi pirmasis ieškinio pagrindas susijęs su klausimu, ar šiuos proporcingumui keliamus reikalavimus atitinka ginčijama Jungtinės Karalystės išimtis, taikoma dukterinių bendrovių nerezidenčių nuostolių perkėlimui, pagal kurią, kaip nustatyta CTA 119 straipsnio 4 dalyje, vertinant galimybę atsižvelgti į nuostolius ateityje, lemiamą reikšmę turi padėtis atitinkamo laikotarpio, kuriuo atsirado nuostolių, pabaigoje.

Teismo praktika, susijusi su „Marks & Spencer“ išimtimi

36. Remiantis ligšioline Teisingumo Teismo praktika, į šį klausimą atsakyti neįmanoma.

37. Pačiame Sprendime *Marks & Spencer* šiuo klausimu nepasakyta nieko: nei apie tai, kokiais atvejais galimybės atsižvelgti į nuostolius ateityje nėra, nei kuriuo laiko momentu tai reikia nustatyti. Viena vertus, sprendimą, ko gero, galėjo lemti siekis suteikti grupės lengvata besinaudojančiai patronuojančiajai bendrovei ne finansinę naudą, o privalumą galutinai atsižvelgti į nuostolius bendrų dukterinės bendrovės nuostolių atveju³². Taip interpretuojant, šioje byloje nagrinėjama nuostata prieštarautų Sprendimui *Marks & Spencer*. Juk ja remiantis nebūtų įmanoma identifikuoti bendrų

24 — Žr. sprendimus *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 58 punktą) ir *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 32 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

25 — Žr. sprendimus *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 47–48 punktai), *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 35–36 punktai), *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 44 punktą).

26 — Žr. sprendimus *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 49 punktą) ir *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 45 punktą).

27 — Žr. ir sprendimus *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 80 punktą) ir *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 72 punktą), kuriuose postuluojamas bent jau dalinis mokesčių sistemos darnumo ir apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo pateisinamųjų pagrindų tapatumas.

28 — Žr. šios išvados 25–28 punktus.

29 — Žr., be kita ko, Sprendimą *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854, 30 punktą ir jame nurodyta teismo praktika).

30 — Žr. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 55 punktą).

31 — Žr. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 56 ir 57 punktai).

32 — Žr. šios išvados 20–21 punktus.

dukterinės bendrovės nuostolių, nes juos nustatyti galima tik jai baigus veiklą, atsižvelgiant į visus mokestinius laikotarpius. Antra vertus, sprendime nieko nepasakyta apie tai, kad reikia atsižvelgti į bendrus nuostolius. Priešingai, Teisingumo Teismas nustatė, kad įsisteigimo laisvę riboja jau vien tik atsisakymas suteikti finansinę naudą³³.

38. Vėlesnėje savo praktikoje Teisingumo Teismas taip smarkiai apribojo „*Marks & Spencer* išimties“ taikymo sritį, kad man labai sunku apskritai įžvelgti atvejus, kada ją galima taikyti. Tai liudija ir pirmasis Komisijos kaltinimas. Komisija teigia, kad Didžiosios Britanijos nuostata pernelyg griežta, nes pagal ją užskaityti nuostolius tarpvalstybiniu lygmeniu įmanoma tik tuomet, kai toje valstybėje, kurioje yra dukterinės bendrovės buveinė, apskritai neleidžiama perkelti nuostolių arba kai tais metais, kai atsirado nuostolių, pradedamas dukterinės bendrovės likvidavimas. Atrodo, kad abi šios bylos šalys sutaria, jog bent jau šiais dviem atvejais „*Marks & Spencer* išimties“ sąlygos yra įvykdytos. Tačiau pagal naujausią Teisingumo Teismo praktiką taip nėra.

39. Viena vertus, iš Sprendimo *K* išplaukia, kad valstybė narė neprivalo atsižvelgti į nuostolius, patirtus vykdant veiklą užsienyje, jei veiklos vykdymo vietos teisės aktuose nėra numatyta galimybės atsižvelgti į nuostolius³⁴. Taigi, jei dukterinei bendrovei nerezidentei pagal tos valstybės, kurioje yra jos buveinė, teisės aktus neleidžiama nuostolių perkelti, tai, nors ten nebėra galimybės atsižvelgti į nuostolius ateityje, pagal pagrindines laisves nėra reikalaujama perkelti nuostolių patronuojančiai bendrovei. Čia akivaizdi Teisingumo Teismo praktika, kuri susiformavo jau po Sprendimo *Marks & Spencer*, įtaka. Pirmą kartą Sprendime *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* Teisingumo Teismas šią praktiką apibendrino taip, kad valstybė narė savo mokesčių teisės aktų taikymo tikslais neprivalo kompensuoti neigiamų pasekmių, galinčių atsirasti dėl kitos valstybės jos teritorijoje taikomų teisės aktų „ypatybių“³⁵. Kol kas dar nėra galutinai išaiškinta, kas reglamentuojant valstybės narės mokesčius laikytina ypatybėmis šia prasme – pavyzdžiui, tai, kad ji nukrypsta nuo dar iki galo neapibrėžtų Sąjungos standartų, reglamentuojančių, kaip perkelti nuostolius į kitą mokestinį laikotarpį. Tačiau Vokietijos *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansinių bylų teismas), pavyzdžiui, šią teismo praktiką jau yra interpretavęs taip, kad teisiniai nuostolių perkėlimo į kitą mokestinį laikotarpį apribojimai dar nereiškia, kad neįmanoma atsižvelgti į nuostolius kitokiu būdu, kaip tai suprantama pagal „*Marks & Spencer* išimtį“³⁶.

40. Kita vertus, Sprendime *A* Teisingumo Teismas laikėsi nuomonės, kad vien tik savo veiklą iš esmės nutraukusios dukterinės bendrovės likvidavimo nepakanka norint laikyti, jog ji toje valstybėje, kurioje yra jos buveinė, nebeturi galimybės atsižvelgti į nuostolius. Tai neva galioja netgi jungimosi atveju, kai dukterinė bendrovė netenka juridinio asmens statuso. O laikyti, kad vis dar egzistuoja galimybė atsižvelgti į nuostolius valstybėje, kur yra dukterinės bendrovės buveinė, rodos, galima jau tuomet, kai nelikviduota dukterinė bendrovė turi – nors ir minimalių – įplaukų³⁷. Veiklos nutraukimo *per se* nepakanka *Marks & Spencer* išimties sąlygoms įvykdyti, jei gaunama įplaukų apskritai. Tačiau kaip tik tokia situacija ir yra ir likviduojant dukterinę bendrovę savo iniciatyva, ir iškelus jai bankroto bylą, nes realizuojant bendrovės turtą paprastai gaunama įplaukų. Taigi iš Sprendimo *A* taip pat matyti, kad ir dukterinės bendrovės likvidavimo pradžia nėra aiškus atvejis, kai galima taikyti *Marks & Spencer* išimtį; toks atvejis nėra netgi vėlesnis juridinio asmens statuso praradimas.

41. Taigi įvertinti pirmąjį ieškinio pagrindą galima bus tik tuomet, jei Teisingumo Teismas, remdamasis proporcingumo principu, šioje byloje išaiškins, ar *Marks & Spencer* išimtis dar tebegalioja ir, jei taip, koks yra jos turinys.

33 — Žr. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 32 punktas).

34 — Žr. Sprendimą *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 76–81 punktai).

35 — Žr. Sprendimą *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 49 punktas), kuriame remiamasi sprendimais *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 51 punktas) ir *Deutsche Shell* (C-293/06, EU:C:2008:129, 42 punktas); žr. ir vėlesnį Sprendimą *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 79 punktas).

36 — Žr. 2010 m. birželio 9 d. *Bundesfinanzhof* sprendimo byloje Nr. I R 100/09, 11 punktą ir 2010 m. birželio 9 d. jo sprendimo byloje Nr. I R 107/09 17punktą.

37 — Žr. Sprendimą *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 51–53 punktai).

„Marks & Spencer“ išimties įvertinimas

42. Remiantis bendrosios teisės principais *stare decisis* ir *non quia movere* iš esmės reikia remtis ankstesne teismo praktika. Sprendimas *Marks & Spencer* turi *quieta*, bet nebuvo įgyvendintas, nes jo pasekmės visada buvo neaiškios³⁸. Todėl manau, kad peržvelgti *Marks & Spencer* išimties tinkamumą galima ir būtina³⁹.

43. Sprendime *Marks & Spencer* sukurdamas šią išimtį Teisingumo Teismas siekė užpildyti spragą. Jis manė, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas užduotis yra reglamentuoti tarpvalstybinę nuostolių užskaitą taip, kad būtų užtikrintos pagrindinės laisvės⁴⁰. Iki to laiko grupės lengvatos teikiamais privalumais tarpvalstybiniu lygmeniu veikiančios grupės esą turėjo galėti pasinaudoti bent iš dalies – pirmiausia tuo atveju, jei neturėjo jokių kitų galimybių atsižvelgti į nuostolius.

44. Pasirodė, kad praktikoje šių taisyklių pritaikyti neįmanoma. Todėl jos negina vidaus rinkos interesų ir nėra švelnesnė priemonė užtikrinti valstybių narių suverenitetą mokesčių srityje. Juk jos galiausiai ne palengvina tarpvalstybiniu lygmeniu veikiančių grupių veiklą, o yra nesibaigiančių teisminių ginčų tarp apmokestinamųjų asmenų ir valstybių narių mokesčių administratorių šaltinis. Taip yra iš esmės dėl keturių motyvų.

45. Pirma, galimybės kitokiu būdu realiai atsižvelgti į nuostolius tikrai nėra tik tuomet, jei dukterinė bendrovė nustoja egzistuoti kaip teisės subjektas. Tik kai ji nebeturi turto ir nebeturi galimybių jo įgyti, yra garantuota, kad ji nebegaus pelno, iš kurio būtų galima nuostolius atskaityti. Tačiau gali praeiti nemažai laiko, kol dukterinė bendrovė bus galutinai likviduota. Tuo galima paaiškinti bandymus paankstinti šį laiko momentą ir sutapatinti jį su veiklos nutraukimu arba likvidavimo pradžia, tačiau tuomet konstatuoti, kad nėra kitokios galimybės atsižvelgti į nuostolius, galima tik *laikinai*. Tai ypač išryškėja prisiminus Komisijos šioje byloje pateiktą pasiūlymą dukterinės bendrovės neplanuotai po to gautą pelną patikslinimo tikslais priskaičiuoti prie patronuojančiosios bendrovės pelno ir atskirti „realias“ ir „teorines“ galimybes atsižvelgti į nuostolius kitokiu būdu. Sprendime *Marks & Spencer* Teisingumo Teismas atmetė Komisijos pasiūlytą patikslinimo tvarką⁴¹ ir nurodė, kad „realių“ ir „teorinių“ galimybių atskyrimas reiškia tik tikimybės nustatymą, kuris iš principo negali suteikti jokio teisinio saugumo.

46. Antra, tuo atveju, jei atsižvelgti į nuostolius dukterinės bendrovės buveinės valstybėje teisiškai neleistina, *Marks & Spencer* išimtis prieštarauja kitai teismo praktikos pakraipai. Nors, pavyzdžiui, teisinis draudimas perkelti nuostolius dukterinės bendrovės buveinės valstybėje būtų aiškus *Marks & Spencer* išimties taikymo atvejis, tai, kaip matyti iš Teisingumo Teismo praktikos, prieštarauja principui, nustatytam teismo praktikoje, pagrįstoje Sprendimu *Marks & Spencer*⁴².

47. Trečia, apmokestinamasis asmuo gali tyčia sukurti tokią situaciją, kad negalėtų jokių kitu būdu atsižvelgti į nuostolius. Tačiau ši galimybė prieštarauja, be kita ko, ir Jungtinės Karalystės nurodytai teismo praktikai, pagal kurią apmokestinamasis asmuo negali rinktis, kokias mokesčių sistemas priklausyti⁴³. Todėl dar Sprendime *Marks & Spencer* Teisingumo Teismas pripažino, kad valstybės narės gali imtis priemonių užkirsti kelią veiksams, kuriais siekiama išvengti mokesčių⁴⁴. Tačiau konkrečiu atveju labai sunku, pavyzdžiui, išsiaiškinti, kada dukterinė bendrovė likviduojama dėl susijusių su mokesčiais priežasčių, o kada ne.

38 — Žr. šios išvados 2 ir 37–40 punktus.

39 — Dėl tokio savo praktikos peržvelgimo žr. Sprendimą *Keck ir Mithouard* (C-267/91 ir C-268/91, EU:C:1993:905, 14–16 punktai).

40 — Žr. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 58 punktas).

41 — Žr. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 54–58 punktai).

42 — Žr. šios išvados 39 punktą.

43 — Žr. Sprendimą *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 29–32 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

44 — Žr. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 57 punktas).

48. Ketvirta, valstybė narė, kurioje patronuojančioji bendrovė yra įsisteigusi, remdamasi įsisteigimo laisve privalo tik taikyti vienodą požiūrį. Vadinasi, kiekvienu tarpvalstybinės nuostolių užskaitos atveju *a posteriori* reikėtų nustatyti, kiek mokesčių dukterinė bendrovė nerezidentė būtų turėjusi mokėti, jei būtų rezidentė. Gali būti, kad tektų *ex post* aiškintis fiktyvią mokestinę situaciją dešimtmečius trunkantį laikotarpį.

„*Marks & Spencer*“ išimties atsisakymas

49. Vidaus rinkoje praktiškai atsižvelgti į dukterinių bendrovių nerezidenčių nuostolius būtų įmanoma tik nuolat atsižvelgiant ir į nuostolius, ir į vėliau gautą pelną; šis variantas jau buvo kartą aptartas Sprendime *Marks & Spencer*⁴⁵. Toks sprendinys suteiktų patronuojančiajai bendrovei ir finansinės naudos, ir leistų pasinaudoti atsižvelgimo į bendrus nuostolius privalumu⁴⁶. Tačiau taikant šį sprendinį tektų iš esmės vienodai žiūrėti į dukterinių bendrovių nerezidenčių ir dukterinių bendrovių rezidenčių nuostolius. O tai prieštarautų nusistovėjusioje teismo praktikoje įtvirtintam principui, kad į veiklos užsienyje nuostolius valstybė narė privalo atsižvelgti tik tuomet, jei ji šią veiklą taip pat ir apmokestina⁴⁷.

50. Turint visa tai galvoje, atsisakyti *Marks & Spencer* išimties būtų geriausias sprendinys, nes taip atsižvelgiama į minėtąjį teismo praktikos principą ir į *Marks & Spencer* išimties trūkumus, tai yra pati švelniausia įmanoma priemonė. Be to, atsisakyti *Marks & Spencer* išimties reikėtų ir dėl dar trijų priežasčių.

51. Pirma, jos atsisakymas panaikintų prieštaravimus kitai Teisingumo Teismo praktikai, nustatančiai mokesčių dydžio valstybėse narėse ribojimą. Pavyzdžiui, Sprendime *National Grid Indus* Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad valstybė narė perkeliama bendrovės buveinę į kitą valstybę narę gali rinkti mokesťi nuo negauto kapitalo prieaugio ir neprivalo atsižvelgti į nuostolius, kurių atsirado dėl to, kad sumažėjo jos turto vertė. Tai taikytina ir tada, kai kita valstybė narė neatsižvelgia į šiuos nuostolius tam, kad išlaikytų teisės apmokestinti pelną ir galimybės atskaityti nuostolius simetriją⁴⁸. Lygiai taip pat aiškiai Sprendime *X Holding* Teisingumo Teismas leido Nyderlandų Karalystei grupių apmokestinimo sistemos, kurioje atsižvelgiama ir į dukterinių bendrovių nuostolius, visiškai ir be jokių išimčių netaikyti dukterinėms bendrovėms nerezidentėms⁴⁹.

52. Antra, šis sprendinys atitinka ir teisinio saugumo reikalavimą, kuris yra bendrasis Sąjungos teisės principas. Pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, kad teisės normos būtų aiškios ir tikslios ir kad teisės subjektai galėtų numatyti jų taikymą⁵⁰. Tai turi galioti ir teisės nuostatoms, išplaukiančioms iš Teisingumo Teismo atliekamo pagrindinių laisvių aiškinimo. Kaip matyti iš pastarųjų metų įvykių, *Marks & Spencer* išimtis neatitinka teisinio saugumo reikalavimo, nes sukuria neprognozuojamas investavimo sąlygas, kurios gali baigtis teisminiais ginčiais.

53. Trečia, priešingai, nei per teismo posėdį tvirtino Komisija, atsisakius *Marks & Spencer* išimties efektyvumo principas nebūtų pažeistas. Juk nagrinėjamu atveju kalbama apie tariamą įvairių apmokestinamųjų asmenų kaip vieno vienintelio apmokestinamojo asmens traktavimą. Tačiau patronuojančioji ir dukterinė bendrovės iš principo nėra apmokestinamos bendrai, nes jos yra skirtingi teisės subjektai, turintys savo galimybes mokėti. Be to, bent jau dukterinė bendrovė neturi dar ir priegios prie patronuojančiosios bendrovės turto. Todėl *a priori* manau, kad visai grupei taikomo mokesčio sistema nedera su efektyvumo principu.

45 — Žr. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 54 punktas).

46 — Žr. šios išvados 20–21 punktus.

47 — Žr. šios išvados 31 punktą.

48 — Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 58 ir 61 punktai).

49 — Sprendimas *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89).

50 — Žr., pavyzdžiui, Sprendimą *Ålands Vindkraft* (C-573/12, EU:C:2014:2037, 127 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

Išvada

54. Taigi visiškas dukterinės bendrovės nerezidentės nuostolių užskaitos uždraudimas atitinka proporcingumo principą. Vadinasi, dukterinės bendrovės nuostolių užskaitos tarpvalstybiniu lygmeniu apribojimą galima pateisinti mokesčių sistemos darnos užtikrinimu ir apmokestinimo kompetencijos, kurią pasidalija valstybės narės⁵¹, išsaugojimu.

4. Išvada dėl pirmojo ieškinio pagrindo

55. Kadangi, kaip matyti, grupės lengvatą reglamentuojančios Jungtinės Karalystės teisės nuostatos, dėl kurių vyksta ginčas, netgi viršija Sąjungos teisės reikalavimus, nes kai kuriais atvejais numato tarpvalstybinę nuostolių užskaitą, įsisteigimo laisvės jos nepažeidžia. Todėl pirmąjį ieškinio pagrindą reikia atmesti.

B – Dėl antrojo ieškinio pagrindo: tarpvalstybinės nuostolių užskaitos grupėje apribojimas laiko atžvilgiu

56. Antrajame ieškinio pagrinde Komisija nurodo, kad įsisteigimo laisvę pažeidžia ir grupės galimybės, pasinaudojant grupės lengvata, tarpvalstybiniu lygmeniu užskaityti po 2006 m. balandžio 1 d. atsiradusius nuostolius apribojimas laiko atžvilgiu.

57. Atmesti reikia ir antrąjį ieškinio pagrindą, nes Jungtinė Karalystė pagal Sąjungos teisę apskritai neprivalėjo keisti savo teisės dėl grupės lengvatos.

C – Išvada ir bylinėjimosi išlaidos

58. Kadangi nė vienas iš dviejų ieškinio pagrindų nėra pagrįstas, visą ieškinį reikia atmesti.

59. Sprendimą dėl šalių bylinėjimosi išlaidų reikia priimti remiantis Procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalimi, o dėl į bylą įstojusių šalių išlaidų – 140 straipsnio 1 dalimi.

V – Išvada

60. Siūlau Teisingumo Teismui dėl Komisijos Jungtinei Karalystei pareikšto ieškinio priimti tokį sprendimą:

1. Atmesti ieškinį.
2. Priteisti iš Europos Komisijos bylinėjimosi išlaidas.
3. Nurodyti Vokietijos Federacinei Respublikai, Ispanijos Karalystei, Nyderlandų Karalystei ir Suomijos Respublikai pačioms apmokėti savo bylinėjimosi išlaidas.

51 — Žr. šios išvados 31 punktą.