II

(Ne teisėkūros procedūra priimami aktai)

SPRENDIMAI

KOMISIJOS SPRENDIMAS (ES) 2019/1352

2019 m. balandžio 2 d.

dėl valstybės pagalbos SA.44896, kurią Jungtinė Karalystė suteikė dėl kontroliuojamųjų užsienio bendrovių grupės finansavimo išimties

(pranešta dokumentu Nr. C(2019) 2526)

(Tekstas autentiškas tik anglų kalba)

(Tekstas svarbus EEE)

EUROPOS KOMISIJA,

atsižvelgdama į Sutartį dėl Europos Sąjungos veikimo, ypač į jos 108 straipsnio 2 dalies pirmą pastraipą,

atsižvelgdama į Europos ekonominės erdvės susitarimą, ypač į jo 62 straipsnio 1 dalies a punktą,

pagal pirmiau nurodytas nuostatą ([1]) paprašiusi suinteresuotąsias šalis pateikti pastabų ir atsižvelgdama į jų pastabas,

kadangi:

1. PROCEDŪRA

(1) 2013 m. balandžio 26 d. raštu Komisija paprašė Jungtinės Karalystės institucijų pateikti informacijos apie šalies Kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių, kurios įsigaliojo 2013 m. sausio 1 d., reformą. Jungtinės Karalystės institucijos pateikė informaciją 2013 m. birželio 14 d. ir, gavusios papildomų prašymų pateikti informaciją ([2]), pateikė papildomos informacijos 2014 m. balandžio 10 d., 2014 m. liepos 10 d., 2015 m. liepos 24 d. ir 2017 m. vasario 1 d.

(2) 2017 m. spalio 26 d. raštu Komisija pranešė Jungtinei Karalystei nusprendusi dėl kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklėse numatytos grupės finansavimo išimties pradėti Sutarties 108 straipsnio 2 dalyje nustatytą procedūrą (toliau – sprendimas pradėti procedūrą).

(3) 2017 m. lapkričio 24 d. sprendimas pradėti procedūrą paskelbtas *Europos Sąjungos oficialiajame leidinyje*. Sprendime pradėti procedūrą Komisija pakvietė suinteresuotąsias šalis pateikti savo pastabas dėl sprendimo pradėti procedūrą.

(4) Pratęsus pastabų pateikimo terminą, 2018 m. sausio 15 d. Jungtinės Karalystės institucijos pateikė savo pastabas dėl sprendimo pradėti procedūrą.

(5) Nuo 2017 m. gruodžio 19 d. iki 2018 m. sausio 2 d. aštuonios suinteresuotosios šalys pateikė pastabų dėl sprendimo pradėti procedūrą. Pastabos buvo perduotos Jungtinės Karalystės institucijoms. 2018 m. vasario 23 d. Jungtinės Karalystės institucijos pateikė pastabas dėl suinteresuotųjų šalių pastabų.

([1]) OL C 400, 2017 11 24, p. 10.
([2]) 2014 m. kovo 11 d., 2015 m. birželio 4 d. ir 2016 m. gruodžio 19 d. raštais Komisija paprašė pateikti papildomos informacijos.

(6) 2018 m. vasario 7 d. įvyko Komisijos tarnybų ir Jungtinės Karalystės institucijų atstovų susitikimas. Pasibaigus susitikimui, 2018 m. kovo 22 d. Jungtinė Karalystė pateikė papildomų pastabų. 2018 m. gegužės 31 d. įvyko dar vienas Komisijos tarnybų ir Jungtinės Karalystės institucijų atstovų susitikimas; vėliau Jungtinės Karalystės institucijos pateikė papildomų pastabų 2018 m. liepos 3 d., o dar vienas susitikimas įvyko 2018 m. liepos 13 d.

2. SCHEMOS APRAŠYMAS

2.1. Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistema ir Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės

2.1.1. *Įvadas ir aplinkybės*

(7) Pagal Jungtinės Karalystės pelno mokesčio teisę apmokestinamas tas įmonių pelnas, kurį jos gauna iš Jungtinėje Karalystėje vykdomos veiklos ir turimo turto. Pelno mokestis taikomas Jungtinės Karalystės bendrovėms rezidentėms ir nerezidentėms, kurios vykdo veiklą Jungtinėje Karalystėje per nuolatinę buveinę Jungtinėje Karalystėje.

(8) Jungtinėje Karalystėje buvo pertvarkyta šalies pelno mokesčio sistema, kad ji būtų labiau suderinta su teritorine pelno mokesčio sistema ([3]), daugiausia dėmesio skiriant pelno iš Jungtinėje Karalystėje vykdomos veiklos ir turimo turto, o ne pasaulinių mokesčių mokėtojo pajamų, apmokestinimui ([4]).

(9) Iš esmės teritorinis Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistemos pobūdis reiškia, kad įmonių pelnas, gaunamas už Jungtinės Karalystės ribų, paprastai nėra apmokestinamas Jungtinės Karalystės pelno mokesčiu. Atsižvelgiant į tai, pagal Jungtinės Karalystės paskirstomo pelno neapmokestinimo taisykles užsienio bendrovių pelnas, kuris paskirstant grąžinamas į Jungtinę Karalystę, nėra apmokestinamas. Analogiškai taikant užsienio filialų neapmokestinimo taisykles užtikrinamas užsienio nuolatinėms buveinėms priskiriamas pelnas neapmokestinamas Jungtinės Karalystės pelno mokesčiu. Dėl šių ypatybių Jungtinės Karalystės bendrovėms gali būti patrauklu steigti patronuojamąją bendrovę (kontroliuojamąją užsienio bendrovę) mažų mokesčių šalyje ir dirbtinai perkelti pelną iš Jungtinės Karalystės į kontroliuojamąją užsienio bendrovę. Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklėmis siekiama apsaugoti Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazę panaikinant mokesčių lengvatą, kuri atsiranda dėl šių priemonių, ir nustatant kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestį, mokėtiną kontroliuojamąją užsienio bendrovę kontroliuojančios Jungtinės Karalystės bendrovės rezidentės ([5]).

(10) Todėl, jeigu Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistemos tikslas yra apmokestinti pelną, gaunamą iš Jungtinėje Karalystėje vykdomos veiklos ir turimo turto, Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės skirtos Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazei apsaugoti. To pasiekiama ne nustatant bendrą Jungtinės Karalystės mokestį, taikomą tam tikrų rūšių mažai apmokestinamų Jungtinės Karalystės įmonių patronuojamųjų bendrovių užsienyje pelnui, o taikant kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestį, kurio tarifas atitinka Jungtinės Karalystės pelno mokesčio tarifą, tik tam kontroliuojamųjų užsienio bendrovių pelnui, kuris dirbtinai perkeliamas už Jungtinės Karalystės ribų. Šiuo atžvilgiu svarbu pažymėti, kad nurodytas dabartinės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarkos tikslas buvo nustatyti ir taikyti mokestį taip, kad Jungtinėje Karalystėje vykdoma veikla ir gaunamas pelnas būtų apmokestinami teisingai, o taip pat nebūtų apmokestinamas tikros kontroliuojamųjų užsienio bendrovių ekonominės veiklos pelnas ([6]). Atsižvelgdamos į šį tikslą, Jungtinės Karalystės institucijos pasirinko taikyti dabartines kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles vietoje tvarkos, pagal kurią būtų apmokestinamas visas mažai apmokestinamų kontroliuojamųjų užsienio bendrovių pelnas arba visas jų pajamų srautas, nes tai „neatitiktų tikslo“ apmokestinti Jungtinėje Karalystėje vykdomą veiklą ir gaunamą pelną ([7]).

([3]) Pelno paskirstymo išimties taisyklės buvo įtrauktos į 2009 m. Biudžeto įstatymą, o užsienio filialų atleidimas nuo pelno mokesčio – 2011 m. Biudžeto įstatymą.

([4]) Žr. https://www.gov.uk/government/publications/the-corporation-tax-road-map.

([5]) Pagal Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarką bet kuri bendrovė, kuri yra ne Jungtinės Karalystės rezidentė ir yra kontroliuojama vieno ar daugiau Jungtinės Karalystės asmenų, yra kontroliuojamoji užsienio bendrovė. Jungtinės Karalystės rezidentų kontrolę paprastai vykdo bendrovės, tačiau nustatant, ar užsienio patronuojamoji bendrovė yra kontroliuojamoji užsienio bendrovė, gali būti atsižvelgiama į fizinių asmenų ar patikėtinių turto dalį. Kontrolė gali būti teisinė, ekonominė arba apskaitos kontrolė. Ji gali būti tiesioginė arba netiesioginė; jeigu Jungtinės Karalystės bendrovė rezidentė kontroliuoja ne Jungtinės Karalystės bendrovę rezidentę A, kuri savo ruožtu kontroliuoja ne Jungtinės Karalystės bendrovę rezidentę B, tada tiek A, tiek B yra kontroliuojamosios užsienio bendrovės. Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 371RG skirsnyje buvo išplėsta kontrolės apibrėžtis, todėl vertinant, ar užsienio bendrovė yra kontroliuojamoji užsienio bendrovė, atsižvelgiama į asocijuotųjų įmonių nerezidenčių turto dalį.

([6]) Jos Didenybės iždas, „Konsultacijos dėl kontroliuojamųjų užsienio bendrovių reformos“ (angl. *Consultation on Controlled Foreign Companies (CFC) reform*), 2011 m. birželio mėn., 1.12 konstatuojamoji dalis.

([7]) Ten pat, 2.4 konstatuojamoji dalis.

(11) Dabartinė Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarka buvo priimta Jungtinės Karalystės parlamento tvirtinant 2012 m. Biudžeto įstatymą ([8]). Tvarka įtraukta į Mokesčių įstatymus ir nustatyta 2010 m. Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalyje (toliau – Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalis), kurią sudaro 22 skyriai. Dabartinė tvarka taikoma ataskaitiniams laikotarpiams, kurie prasidėjo 2013 m. sausio 1 d. arba vėliau ([9]). 2019 m. sausio mėn. buvo atlikti keli pakeitimai (2.3 skirsnis).

(12) Be kontroliuojamųjų užsienio bendrovių sistemos, nustatytos Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalyje, Jungtinėje Karalystėje buvo paskelbtos išsamios rekomendacijos dėl kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių. Jose supažindinama su taisyklėmis, pateikiama bendra apžvalga, rekomendacijos dėl kiekvieno skyriaus konkrečių taisyklių taikymo ir aiškinimo bei įvairių praktinių pavyzdžių ([10]).

2.1.2. *Dabartinė Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarka*

(13) Atsižvelgiant į 10 konstatuojamojoje dalyje nurodytą tikslą, dabartinėmis kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklėmis siekiama kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu apmokestinti dalį arba visą Jungtinės Karalystės bendrovės rezidentės kontroliuojamosios užsienio bendrovės pelną. Kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis mokamas nuo kontroliuojamosios užsienio bendrovės apmokestinamojo pelno atėmus kontroliuojamosios užsienio bendrovės išskaičiuojamą mokestį (t. y. mokestį, sumokėtą kontroliuojamosios užsienio bendrovės rezidavimo šalyje). Bet kuriuo ataskaitiniu laikotarpiu apmokestinamuoju kontroliuojamosios užsienio bendrovės pelnu laikomas jos tariamas apmokestinamasis bendras pelnas, atitinkantis kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo kriterijus (žr. 23–25 konstatuojamąsias dalis) ([11]). Jis paskirstomas visoms Jungtinės Karalystės bendrovėms rezidentėms, kurios valdo ne mažiau kaip 25 % kontroliuojamosios užsienio bendrovės kapitalo (toliau – apmokestinamieji subjektai). Kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčio tarifas atitinka Jungtinės Karalystės pelno mokesčio tarifą ir yra taikomas taip, tarsi būtų pelno mokesčio, kuriuo apmokestinamas apmokestinamasis subjektas, suma, mokėtina už atitinkamą pelno mokesčio ataskaitinį laikotarpį.

(14) Kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo kriterijais apibrėžiamos aplinkybės ir apimtis, kuria kontroliuojamosios užsienio bendrovės tariamas apmokestinamasis bendras pelnas yra laikomas apmokestinamuoju pelnu.

(15) Atsižvelgiant į kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių tikslą patikrinti, ar kontroliuojamoji užsienio bendrovė uždirba pelno iš Jungtinės Karalystės turto ar veiklos, gaunamų bendrovės, kuri nėra Jungtinės Karalystės rezidentė ir šalyje neturi nuolatinės buveinės, taikant kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarką apskritai vertinama, ar kontroliuojamosios užsienio bendrovės pelnas yra susijęs su turtu ir rizika, kurie yra valdomi ir kontroliuojami Jungtinėje Karalystėje, ir šiuo pagrindu laikoma, kad jis yra *dirbtinai perkeltas*. Tam reikia išnagrinėti, ar Jungtinėje Karalystėje yra faktiškai vykdoma kuri nors iš „vadovaujančių asmenų funkcijų“ (arba VAF) ([12]), susijusi su rizikos prisiėmimu arba turto, iš kurio uždirbamas kontroliuojamosios užsienio bendrovės turtas, ekonomine nuosavybe, todėl pelną *realizuojanti* bendrovė ir šį pelną *uždirbanti* bendrovė yra skirtingos ([13]).

(16) Remiantis konsultacijomis, kurias Britanijos institucijos surengė prieš priimdamos kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles, buvo taip pat siekiama, kad šios kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės atitiktų Sąjungos teisės reikalavimus nepažeidžiant mokesčių mokėtojų įsisteigimo laisvės ir atspindint pusiausvyrą, reikalingą norint užtikrinti tvarką, pagal kurią būtų apsaugota Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazė ir kurią būtų galima taikyti praktikoje, išlaikant kuo mažesnę administracinę ir reikalavimų laikymosi naštą.

([8]) Diskusijos dėl dabartinių kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių kilo dėl to, kad daugelis tarptautinių įmonių grupių savo būstines iškelia iš Jungtinės Karalystės: 2010 m. įmonių pelno mokesčio veiksmų gairėse buvo nurodyta, kad „metas keisti šią tendenciją“ pertvarkant Jungtinės Karalystės mokesčių sistemą, kad ji taptų vertybe. Jungtinės Karalystės Vyriausybė kontroliuojamųjų užsienio bendrovių reformą įvardijo visų pirma kaip „vieną mūsų tarptautinio verslo prioritetų ir vieną pagrindinių etapų įgyvendinant Vyriausybės planus atkurti konkurencingumą“.

([9]) Iki 2013 m. Jungtinėje Karalystėje jau buvo taikomos kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės, tačiau jos buvo grindžiamos visiškai kitokia koncepcija. Tarp senųjų kontroliuojamųjų užsienio bendrovių nuostatų nebuvo numatyta tarptautinių grupių finansavimo išimtis.

([10]) Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos Vidaus vadovas, Tarptautinis vadovas, INTM190000, https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/international-manual/intm190000.

([11]) Terminas „tariamas apmokestinamasis bendras pelnas“ yra apibrėžtas terminas, kuris iš esmės reiškia bendrą apmokestinamąjį Jungtinės Karalystės pelną pagal Jungtinės Karalystės pelno mokesčio taisykles, jeigu kontroliuojamoji užsienio bendrovė būtų Jungtinės Karalystės rezidentė.

([12]) Jeigu veikla vykdoma finansų sektoriuje, esminė šios analizės dalis yra pagrindinių verslo rizikos prisiėmimo funkcijų nustatymas.

([13]) Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 371DA skirsnio 3 dalies f punktas.

(17) Be to, Jungtinės Karalystės institucijos siekė didinti Jungtinės Karalystės mokesčių konkurencingumą ([14]). Toks tikslas buvo nurodytas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklėse, kurios, „kartu su 2014 m. iki 22 % sumažintu pelno mokesčio tarifu ir pradėtu taikyti lengvatiniu pajamų iš patentų apmokestinimu <…> yra dar vienas žingsnis, kurį [Jungtinės Karalystės Vyriausybė] žengė siekdama sukurti konkurencingiausią pelno mokesčio sistemą G 20“ ([15]).

(18) Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 2 skyriuje išdėstyti veiksmai, kaip nustatyti, ar užsienio bendrovės uždirbtas pelnas (jo dalis) turi būti apmokestintas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu, kai nustatoma, kad užsienio bendrovė yra kontroliuojamoji užsienio bendrovė. Atitinkamai kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis taikomas, jeigu:

— netaikoma nė viena iš kontroliuojamųjų užsienio bendrovių lygmens išimčių (žr. 19 konstatuojamąją dalį),

— yra Jungtinės Karalystės „dalininkas“, kitaip tariant Jungtinės Karalystės bendrovė rezidentė, kuri (kartu su susijusiomis įmonėmis) valdo ne mažiau kaip 25 % kontroliuojamosios užsienio bendrovės kapitalo, ir

— kontroliuojamoji užsienio bendrovė turi „apmokestinamojo pelno“, kaip nustatyta kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo kriterijus sudarančiose nuostatose.

(19) Siekį mažinti administracinę ir reikalavimų laikymosi naštą atspindi kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių struktūra, kurioje daugiausia dėmesio skiriama atvejams, keliantiems didžiausią riziką Jungtinės Karalystės iždui. Tai užtikrinama numačius tam tikras išankstines išimtis, kai dirbtinio pelno perkėlimo rizika laikoma maža, t. y. kai tikėtina, kad atlikus konkretaus atvejo vertinimą nebūtų nustatyta nei dirbtinumo, nei perkėlimo. Tai yra vadinamosios subjektų lygmens išimtys, nustatytos Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 10–14 skyriuose:

— Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 10 skyriuje numatyta *neapmokestinamojo laikotarpio išimtis* – kontroliuojamosios užsienio bendrovės, kurioms Jungtinės Karalystės kontrolė taikoma pirmą kartą, laikinai (paprastai 12 mėnesių) atleidžiamos nuo mokesčio,

— Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 11 skyriuje numatyta *neapmokestinamųjų teritorijų išimtis* – neapmokestinamos kontroliuojamosios užsienio bendrovės, kurios kelia iš anksto numatomą mažą dirbtinio perkėlimo riziką dėl savo rezidavimo teritorijos ir uždirbamo pelno rūšies,

— Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 12 skyriuje numatyta *mažo pelno išimtis, de minimis taisyklė*, – neapmokestinamos kontroliuojamosios užsienio bendrovės, kurių pelnas ataskaitiniu laikotarpiu yra mažas (paprastai ne daugiau kaip 500 000 GBP, iš kurių ne daugiau kaip 50 000 GBP yra ne prekybos pelnas),

— Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 13 skyriuje numatyta *mažos pelno maržos išimtis* – neapmokestinamos kontroliuojamosios užsienio bendrovės, kurių pelnas sudaro ne daugiau kaip 10 % veiklos išlaidų. Išimtis skirta kontroliuojamosioms užsienio bendrovėms, atliekančioms santykinai mažos pridėtinės vertės funkcijas,

— Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 14 skyriuje numatyta *apmokestinimo išimtis*, pagal kurią nuo mokesčio atleidžiamos kontroliuojamosios užsienio bendrovės, kurios savo rezidavimo teritorijoje moka mokestį, kurio tarifas – nuo įprasto iki didelio (ne mažiau kaip 75 % mokėtino mokesčio, jeigu bendrovės pelnas būtų apmokestinamas Jungtinės Karalystės mokesčiu ir vertinamas pagal Jungtinės Karalystės taisykles).

(20) Subjektų lygmens išimtys rodo, kad dauguma užsienio patronuojamųjų įmonių bus steigiama dėl tikrai komercinių priežasčių. Praktikoje tai reiškia, kad dauguma atvejų Jungtinės Karalystės bendrovėms nereikės taikyti kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių, nes jos atitiks vienos iš subjektų lygmens išimčių reikalavimus. Todėl išsamios apmokestinimo nuostatos, sudarančios kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo kriterijus, bus taikomos ir poreikis nustatyti kontroliuojamosios užsienio bendrovės apmokestinamąjį pelną atsiras tik tais atvejais, kai nebus taikoma nė viena iš subjektų lygmens išimčių.

(21) Jeigu netaikoma nė viena iš subjektų lygmens išimčių, pagal Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles kontroliuojamosios užsienio bendrovės „apmokestinamasis pelnas“ priskiriamas Jungtinės Karalystės „dalininkui“. Jis nustatomas taikant kriterijus ir sąlygas, kurie nustatyti Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 3–8 skyriuose ir kartu sudaro „kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo kriterijus“ ([16]).

(22) Šie skyriai yra esminiai taikant kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarką. Jie yra skirti naudoti kaip tiksliniai testai siekiant įvertinti, ar kontroliuojamosios užsienio bendrovės tariamas bendras pelnas atitinka kriterijus ir todėl tampa „apmokestinamuoju pelnu“.

([14]) Žr. Jos Didenybės iždo dokumentą „Konsultacijas dėl kontroliuojamųjų užsienio bendrovių reformos“ (angl. *Consultation on Controlled Foreign Companies (CFC) reform*), 2011 m. birželio mėn.

([15]) Bendruomenių Rūmai, Viešasis įstatymo projekto komitetas, debatai dėl Biudžeto įstatymo projekto, 2012 m. birželio 19 d., PBC (įstatymo projektas Nr. 001) 2012–2013 m., p. 466 (Iždo sekretoriaus pareiškimas).

([16]) Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9 skyriuje numatyta pasirenkama alternatyvi taisyklė, kuri gali būti taikoma tam tikram pelnui, kuris paprastai atitinka 5 skyriaus kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo kriterijų taisykles, tačiau oficialiai ji nepriskiriama kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo kriterijams.

(23) Kontroliuojamųjų užsienio bendrovių kriterijai pradedami taikyti nuo Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 3 skyriuje nustatyto pradinio filtro. Šiame skyriuje pateikti bendrieji testai, skirti nustatyti, ar apskritai reikia taikyti vieną iš išsamesnių Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 4–9 skyriuose nustatytų taisyklių ([17]).

(24) Kalbant apie konkrečius apmokestinimo skyrius, Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 4 skyrius (toliau – 4 skyrius) yra bendroji nuostata ir taikomas visoms kontroliuojamosioms užsienio bendrovėms, neatsižvelgiant į jų uždirbamo pelno rūšį, išskyrus kontroliuojamąsias užsienio bendroves, kurios uždirba tik nekilnojamojo turto verslo pelno ([18]) arba ne prekybos finansinės veiklos pelno (toliau – NPFVP). Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 5 skyrius (toliau – 5 skyrius) kartu su Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 9 skyriumi (toliau – 9 skyrius) skirti kontroliuojamosioms užsienio bendrovėms, kurios uždirba NPFVP. Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 6 skyrius (toliau – 6 skyrius) skirtas kontroliuojamosioms užsienio bendrovėms, kurios uždirba prekybos finansinės veiklos pelno ([19]).

(25) Kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo kriterijais siekiama nustatyti aplinkybes, kuriomis yra dirbtinai perkeliamas Jungtinės Karalystės pelnas, o tai paprastai reiškia, kad „yra didelis pagrindinės Jungtinėje Karalystėje vykdytos verslo veiklos ir iš šios veiklos gauto pelno, kuris paskirstomas už Jungtinės Karalystės ribų, neatitikimas“ ([20]). Tai geriausiai matoma 4 skyriuje ([21]). Pagal šį skyrių tariamas kontroliuojamosios užsienio bendrovės bendras pelnas iš turto, kuris nuosavybės teise teisėtai priklauso kontroliuojamajai užsienio bendrovei, ir rizikos, kuri pagal sutartį priskiriama kontroliuojamajai užsienio bendrovei, tampa apmokestinamuoju pelnu, jeigu ir tiek, kiek šio turto ir rizikos valdymas vykdomas iš Jungtinės Karalystės ([22]). Tam reikia išnagrinėti, ar Jungtinėje Karalystėje yra faktiškai vykdoma kuri nors iš vadovaujančių asmenų funkcijų, susijusi su rizikos prisiėmimu arba turto, iš kurio uždirbamas kontroliuojamosios užsienio bendrovės turtas, ekonomine nuosavybe ([23]). Todėl Jungtinės Karalystės ir ne Jungtinės Karalystės VAF santykis yra esminis kriterijus nustatant apmokestinamąjį pelną, kuris taikomas ne tik bendrosios apmokestinimo nuostatos skyriuje (4 skyrius), bet ir, pavyzdžiui, 5 skyriuje (NPFVP) ([24]).

([17]) Taip siekiama gana paprastu būdu atmesti kontroliuojamąsias užsienio bendroves, kurios, nors joms ir netaikoma nė viena iš subjektų lygmens išimčių, neturėtų uždirbti (didelio) dirbtinai perkelto pelno, kad kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarkos administravimo išlaidos būtų kuo mažesnės. Sąlygos yra santykinai paprastos – taikant rizika grindžiamą metodą padedama atlikti įsivertinimą, netaikant jokių specialių dokumentacijos reikalavimų. Čia akivaizdus pagrindinis dirbtinio perkėlimo, kuris atsiranda atskyrus turtą ir riziką nuo pagrindinės veiklos, kuriai vykdyti grupė naudoja šį turtą, principas. Pavyzdžiui, prekybos pelno atveju kontroliuojamajai užsienio bendrovei nereikia nustatyti, ar yra apmokestinamojo pelno, jeigu ji neturi turto ir neprisiima rizikos, kurie yra valdomi arba kontroliuojami iš Jungtinėje Karalystėje vykdomos veiklos. Analogiškai ne prekybos finansinės veiklos pelno atveju, pavyzdžiui, jeigu tokiai kategorijai priskiriama 5 % ar mažiau kontroliuojamosios užsienio bendrovės pelno (5 % apsaugos taisyklė), jis laikomas susijusiu su veiklos pelnu ir jam netaikomos Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 5 skyriaus nuostatos pagal 3 skyrių.

([18]) Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 371CA skirsnio 1–11 punktai. Nekilnojamojo turto verslo pelnui visiškai netaikomi kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo kriterijai ir jis neįtraukiamas į apskaitinio pelno apibrėžtį taikant subjektų lygmens išimtis, nustatytas 10–14 skyriuose, žr. Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos Vidaus vadovą, Tarptautinį vadovą, INTM248550.

([19]) Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 7 skyrius skirtas kontroliuojamosioms užsienio bendrovėms, kurios uždirba pelno vykdydamos priklausomų draudimo bendrovių veiklą. Galiausiai Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 8 skyrius skirtas kontroliuojamosioms užsienio bendrovėms, kurios uždirba pelno, sukaupto tam tikrų reguliuojamų finansų įmonių patronuojamųjų bendrovių. Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 15–22 skyriuose nustatytos įvairios veiklos ir administravimo taisyklės, pavyzdžiui, dvigubo tarptautinio apmokestinimo išvengimo taisyklės, kontrolės taisyklės, apibrėžtys ir įvairios kitos taisyklės, svarbios siekiant, kad Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius tinkamai taikytų kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles.

([20]) Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnyba, *Kontroliuojamųjų užsienio bendrovių reforma – atsakas į konsultacijas* (angl. *CFC reform: response to consultation*), 2011 m. gruodžio mėn., santrauka, pagrindiniai punktai.

([21]) Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 371DA skirsnis, taip pat žr. Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos Vidaus vadovą, Tarptautinį vadovą, INTM200100 „4 skyriuje numatytas mechanizmas, leidžiantis nustatyti, kokia bet kurio tariamo kontroliuojamosios užsienio bendrovės bendro pelno […] dalis atitinka kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo kriterijus (toliau – pelnas pagal 4 skyrių) ir todėl gali būti apmokestinta kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu dėl konkrečios veiklos Jungtinėje Karalystėje, kurią vykdydama kontroliuojamoji užsienio bendrovė gavo šį pelną“.

([22]) Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos Vidaus vadovas, Tarptautinis vadovas, INTM200100 ir INTM197200: „4 skyrius bus taikomas ir pagal jį užsienio prekybos pelnas įtraukiamas į kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčio taikymo sritį […], kai kontroliuojamoji užsienio bendrovė perkelia pelną iš Jungtinės Karalystės atskirdama turtą ir riziką nuo pagrindinės veiklos, kuriai vykdyti grupė naudoja šį turtą arba kurią vykdo tik prisiimdama tokią riziką“.

([23]) Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 371DA skirsnio 3 dalies f punktas. Taip pat žr. Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos Vidaus vadovą, Tarptautinį vadovą, INTM200300.

([24]) Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos Vidaus vadove, Tarptautiniame vadove, INTM203310, nurodyta, kad „kaip ir pagal 4 skyrių, pagal 5 skyrių nustatomas NPFVP iš turto, kuris nuosavybės teise priklauso kontroliuojamajai užsienio bendrovei, ir pelnas iš rizikos, priskiriamos kontroliuojamajai užsienio bendrovei, kai atitinkamos vadovaujančių asmenų funkcijos (VAF) yra vykdomos Jungtinėje Karalystėje“, o šiuo pagrindu į 5 skyrių perkelta daug etapais atliekamų testų iš 4 skyriaus.

(26) Tačiau taikant Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles pripažįstama, kad finansinės veiklos pelno atveju negalima remtis vien VAF testu, nes juo ne visada užtikrinama pakankama Jungtinės Karalystės apmokestinimo bazės apsauga. Todėl 5–9 skyriuose nustatyti papildomi testai, skirti NPFVP ir kitų rūšių pasyviam pelnui. Kontroliuojamosios užsienio bendrovės pelnas gali būti apmokestinamas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu daugiau nei vieno apmokestinimo skyriaus pagrindu, tačiau pelnas gali būti apmokestinamas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu tik vieną kartą ([25]).

2.1.3. *Kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis, taikomas ne prekybos finansinės veiklos pelnui*

(27) NPFVP priskiriamas visas finansinės veiklos pelnas, kuris nėra prekybos finansinės veiklos pelnas. Prekybos finansinės veiklos pelnas nagrinėjamas 6 skyriuje. NPFVP gali būti priskiriamas ir įmonių tarpusavio paskolų finansinės veiklos pelnas, ir išorės paskolų (įskaitant indėlius) finansinės veiklos pelnas, jeigu jis nėra gautas vykdant prekybos veiklą ([26]).

(28) Testas, pagal kurį nustatoma, ar NPFVP atitinka kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo kriterijus, yra nustatytas 5 skyriuje arba – esant pasirinkimui ir tam tikroms sąlygoms – 9 skyriuje ([27]). 5 skyriuje pateikti du bendrieji testai ir du testai, konkrečiai skirti tam tikroms piktnaudžiavimo aplinkybėms, kurių neapima minėti bendrieji testai. 5 skyriuje pateiktas VAF testas, kurį atliekant tikrinama, ar veikla vykdoma Jungtinėje Karalystėje, ir kuris iš esmės yra grindžiamas 4 skyriuje pateikti VAF testu. Tačiau 5 skyrius grindžiamas ne tik šiuo testu, nes finansinės veiklos pelno gavimas iš esmės yra daug kapitalo reikalaujanti veikla, kuriai ne visada reikalingas VAF buvimas.

(29) Taigi 5 skyriuje yra nustatyti šie testai, skirti apmokestinamajam NPFVP pelnui nustatyti:

— pirma, laikoma, kad kontroliuojamosios užsienio bendrovės NPFVP atitinka kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo kriterijus, jeigu jis yra gautas iš turto ir rizikos, kurių atžvilgiu Jungtinėje Karalystėje vykdoma bet kuri atitinkama VAF ([28]) (Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 371EB skirsnis). Remiantis bendra kontroliuojamųjų užsienio bendrovių logika, šiuo atveju kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis taikomas todėl, kad Jungtinė Karalystė turėtų turėti galimybę apmokestinti pelną, kuris gaunamas dėl Jungtinėje Karalystėje vykdomos veiklos ([29]),

— antra, atliekant alternatyvų testą nagrinėjama, kaip buvo finansuojamos paskolos arba indėliai, iš kurių gauta NPFVP. Atitinkamai ir neatsižvelgiant į VAF buvimo vietą, laikoma, kad NPFVP atitinka kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo kriterijus, jeigu jis finansuojamas iš atitinkamų Jungtinės Karalystės lėšų

([25]) Pavyzdžiui, taikant 4 skyriaus testą tam tikram kontroliuojamosios užsienio bendrovės prekybos finansinės veiklos pelnui gali būti prieita prie išvados, kad pelnas neatitinka kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo kriterijų remiantis 4 skyriumi. Tačiau tokia išvada nepaneigia galimybės, kad visas toks prekybos finansinės veiklos pelnas arba jo dalis gali atitikti kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo kriterijus – ir todėl tapti apmokestinamuoju pelnu – remiantis 6 skyriumi.

([26]) Užsienio patronuojamoji bendrovė, dalyvaujanti viename ar keliuose neesminiuose įmonių tarpusavio finansavimo sandoriuose, turės taikyti 5 skyriaus testus siekdama įvertinti, ar taikomas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis, o kontroliuojamoji užsienio bendrovė, dalyvaujanti aktyvioje grupės iždo veikloje, turės taikyti arba bendrąjį 4 skyrių, arba 6 skyrių, kuris skirtas būtent prekybos finansinės veiklos pelnui.

([27]) Kontroliuojamajai užsienio bendrovei, uždirbančiai tiek NPFVP, tiek kitų rūšių pelno, taip pat gali teikti taikyti kitus apmokestinimo skyrius, tačiau tik NPFVP uždirbančioms kontroliuojamosioms užsienio bendrovėms skirti tik 5 ir 9 skyriai.

([28]) Šis testas iš tikrųjų labai panašus į testą, kuris taikomas pagal 4 skyrių siekiant nustatyti, ar nėra dirbtinai perkeliamas kontroliuojamosios užsienio bendrovės „kitas pelnas“, kuris iš esmės yra įprastas verslo pelnas. Visų pirma, testas, pagal kurį nustatoma, ar NPFVP iš turto, kuris nuosavybės teise priklauso kontroliuojamajai užsienio bendrovei, ir rizikos, priskiriamos kontroliuojamajai užsienio bendrovei, yra susijęs su atitinkamomis VAF, kurios vykdomos Jungtinėje Karalystėje, grindžiamas patvirtinto EBPO metodo principais, išdėstytais 2010 m. Pelno priskyrimo nuolatinėms buveinėms ataskaitoje. Todėl apimama ir sąvoka pagrindinės verslo rizikos prisiėmimo funkcijos, kuri taikoma finansų įmonių sektoriaus veiklai.

([29]) Atitinkamai, jeigu kontroliuojamoji užsienio bendrovė gauna palūkanų pajamų iš paskolų, kai atitinkami sprendimai priimami ir priežiūros funkcijos, susijusios su paskolos suteikimu ir valdymu ir palūkanų mokėjimu, yra vykdomos iš Jungtinės Karalystės, palūkanų pajamoms bus taikomos kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės ir jos bus apmokestinamos Jungtinėje Karalystėje.

(Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 371EC skirsnis). Atitinkamos Jungtinės Karalystės lėšos yra bet kurios lėšos ar turtas, kurie atitinka arba yra gaunami (tiesiogiai arba netiesiogiai) iš „kapitalo, susijusio su Jungtine Karalyste“ ([30]). Šiuo atveju kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčio taikymo logika yra ta, kad neturi būti išvengta pasyvių pajamų iš kapitalo, susijusio su Jungtine Karalyste, apmokestinimo Jungtinėje Karalystėje po paprasto mokėjimo kontroliuojamajai užsienio bendrovei.

(30) Abu testai yra pakaitiniai, t. y. laikoma, kad NPFVP atitinka kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo kriterijus, jeigu tenkinamos pirmo arba antro testo sąlygos. Be to, 5 skyriuje nustatyti dar du pakaitiniai testai, skirti konkrečiai nustatytoms susitarimų, sudaromų siekiant išvengti apmokestinimo, rūšims. Jeigu NPFVP atitinka šių dviejų konkrečių testų sąlygas, kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis bus taikomas net ir tuo atveju, jeigu Jungtinėje Karalystėje nebus VAF arba kapitalo, susijusio su Jungtine Karalyste ([31]).

2.1.4. *Kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis, taikomas prekybos finansinės veiklos pelnui*

(31) Laikoma, kad kontroliuojamosios užsienio bendrovės prekybos finansinės veiklos pelnas, kuris paprastai yra aktyvios bankininkystės arba draudimo veiklos pelnas, atitinka kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo kriterijus ne tik tada, kai atitinka 4 skyriaus bendro VAF testo sąlygas, bet ir tada, kai atitinka 6 skyriaus specialaus testo sąlygas ([32]).

(32) Pagal 6 skyriaus testą prekybos finansinės veiklos pelnas, gautas iš įmonių tarpusavio finansinių sandorių, neskiriamas nuo pelno, gauto iš sandorių su nesusijusiomis sandorio šalimis. Tarptautinėse grupėse finansinės funkcijos dažnai centralizuojamos jas pavedant iždo įmonėms Tokių įmonių veikla gali būti laikoma finansine prekyba, todėl tokios prekybos pelnui būtų taikomi ne 5 ir 9 (NPFVP), o 4 ir 6 skyriai (prekybos finansinės veiklos pelnas) ([33]). Tačiau, jeigu kontroliuojamoji užsienio bendrovė yra iždo įmonė ([34]), ji gali nuspręsti, kad jos prekybos finansinės veiklos pelnas būtų prilygintas NPFVP (apie tai informuodama Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos atstovą) ([35]). Tokiu atveju nustatant, ar „tariamam“ NPFVP turėtų būti taikomas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis ir ar apmokestinamasis subjektas turi teisę reikalauti taikyti 9 skyriuje numatytą išimtį, taikomas 5 skyrius.

2.2. **Ginčijama priemonė. Grupės finansavimo išimtis**

(33) Ar kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis taikomas kontroliuojamosios užsienio bendrovės NPFVP ir kokiu dydžiu, nustatoma ne tik atliekant 5 skyriuje numatytus testus. Pagal 9 skyrių, jeigu kontroliuojamoji užsienio bendrovė sukaupia NPFVP, kuris atitinka 5 skyriaus kriterijus, nustatant kontroliuojamosios užsienio bendrovės mokestį, taikomą NPFVP, gautam iš paskolos grupės įmonei užsienyje, gali būti taikomas dalinis (75 %) arba visiškas (iki 100 %) atleidimas nuo mokesčio. Šiame sprendime ši nuostata vadinama „grupės finansavimo išimtimi“ arba „ginčijama priemone“.

([30]) Kapitalas, susijęs su Jungtine Karalyste, apibrėžiamas kaip bet koks tiesioginis arba netiesioginis, oficialus arba neoficialus kapitalo mokėjimas, kurį įmonė, susijusi su Jungtine Karalyste, atlieka kontroliuojamajai užsienio bendrovei, taip pat bet kuri kontroliuojamosios užsienio bendrovės pelno suma, kuri laikoma ankstesnio ataskaitinio laikotarpio „dirbtinai perkeltu pelnu“ ir dabar yra naudojama finansuoti vėlesnes kontroliuojamosios užsienio bendrovės paskolas.

([31]) Taikant šiuos du papildomus konkrečius testus vertinama, ar NPFVP atsiranda dėl susitarimų, sudarytų vietoje dividendų mokėjimo Jungtinės Karalystės bendrovėms rezidentėms, ar dėl susitarimo dėl Jungtinės Karalystės finansinės nuomos.

([32]) Pagal 6 skyriaus specialaus testo sąlygas, kontroliuojamosios užsienio bendrovės prekybos finansinės veiklos pelnas atitinka kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo kriterijus, kai yra finansuojamas iš perteklinio nuosavo kapitalo atliekant mokėjimus iš kapitalo, susijusio su Jungtine Karalyste. Jeigu pagal 5 skyriaus pakaitinį testą NPFVP vertinamas taikant platesnį kapitalo, susijusio su Jungtine Karalyste, kriterijų, tai 6 skyriaus specialus testas, skirtas prekybos finansinės veiklos pelnui, yra grindžiamas kontroliuojamosios užsienio bendrovės „perteklinio laisvu kapitalu“, t. y. kapitalu, kurio ji pagrįstai galėtų turėti, jeigu nebūtų kitos įmonės 51 % patronuojamoji bendrovė (Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 371FA skirsnis). Tik tuo atveju, jeigu yra perteklinis finansavimas iš nuosavo kapitalo, susijusio su Jungtine Karalyste, tariamas pelnas atitiks šiuos kriterijus ir bus apmokestinamas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu.

([33]) Iš esmės tokia įmonė veiktų kaip mažmeninis bankas: daug operacijų, daug įplaukų ir išmokų, apsidraudimo veikla. Struktūrinio skolinimo veikla bus daugiausia finansuojama iš grupės indėlių, o pelnas bus apskritai gaunamas iš skolinimo veiklos ir indėlių priėmimo skirtumų.

([34]) Norint nustatyti, ar kontroliuojamoji užsienio bendrovė yra „grupės iždo įmonė“, taikomi Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 316 skirsnio 5–11 punktai.

([35]) Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 371CE skirsnio 2 punktas.

(34) Grupės finansavimo išimtis taikoma tik pelnui, kuris atitinka 5 skyriaus kriterijus. Ją taikant, 5 skyriaus apmokestinimo nuostatos pakeičiamos mechanine taisykle, pagal kurią kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis sudaro 25 % NPFVP, gauto iš reikalavimus atitinkančių paskolos santykių ([36]) (dalinis (75 %) atleidimas), arba 0 % tam tikromis aplinkybėmis (visiškas atleidimas). Numatytoji taisyklė yra dalinis atleidimas nuo mokesčio. Tiek, kiek atitinkama paskola yra finansuojama iš vadinamųjų „reikalavimus atitinkančių išteklių“ ([37]), kontroliuojamosios užsienio bendrovės pelnui bus galima taikyti iki 100 % atitinkamo NPFVP dydžio išimtį. Be to, likusiai atitinkamo NPFVP daliai, kuri, priklausomai nuo to, ar atleidimas yra dalinis, ar visiškas, vis tiek atitiktų kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo kriterijus, būtų visiškai netaikomas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis pagal vadinamąją „suderintų palūkanų“ taisyklę ([38]).

(35) Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos ([39]) rekomendacijose pateiktose įžanginėse 9 skyriaus pastabose nurodyta, kad „9 skyriuje numatytomis NPFVP išimtimis siekiama spręsti sudėtingus klausimus, kurie kyla dėl pinigų pakeičiamumo tarptautinėje grupėje“ ([40]). Jungtinės Karalystės institucijos paaiškino, kad taikomas 25 % tarifas (75 % neapmokestinimas) yra grindžiamas prielaida, kad – nesant mokestinių sumetimų – iš nuosavo kapitalo visiškai finansuojama kontroliuojamas užsienio subjektas, kuri uždirba NPFVP, būtų finansuojama iš Jungtinės Karalystės išlaikant didesnę skolos dalį ir mažesnę nuosavo kapitalo dalį, todėl Jungtinės Karalystės patronuojančioji bendrovė gautų papildomo finansinės veiklos pelno ([41]). Neapmokestinimo dydis buvo aptartas su Jungtinės Karalystės verslo atstovais rengiant pertvarkytą kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarką. Iš konsultacijų protokolo matyti, kad iš pradžių buvo nagrinėjamas 50 % atleidimas nuo mokesčio (todėl efektyvusis mokesčio tarifas būtų 10 %). Verslo atstovai reikalavo didesnio atleidimo nuo mokesčio – 75 %, kurį taikant efektyvusis mokesčio tarifas būtų 2–6 % ([42]).

(36) Ginčijama priemonė taikoma NPFVP tik tada, kai kontroliuojamoji užsienio bendrovė jį gauna iš paskolų grupės bendrovėms užsienyje, kurias kontroliuoja ta pati Jungtinės Karalystės bendrovė rezidentė, kuri kontroliuoja kontroliuojamąją užsienio bendrovę. Šie paskolų santykiai vadinami „reikalavimus atitinkančiais paskolos santykiais“ ([43]). Grupės finansavimo išimtis parodo reikalavimus atitinkančio paskolos santykio finansavimo sąsają su Jungtine Karalyste, todėl tarptautinėms grupėms nereikia atsekti tikslaus grupės finansavimo susitarimų šaltinio ar istorijos bei kuri jų dalis tenka Jungtinei Karalystei ([44]).

(37) Pateikę prašymą pagal 9 skyrių, kai atliekamas pelno mokesčio apskaičiavimas, visi subjektai, turintys kontroliuojamąją užsienio bendrovę, uždirbančią NPFVP iš paskolos, kurie gali būti apmokestinti, gali pasirinkti taikyti specialias 9 skyriaus taisykles vietoje bendrųjų 5 skyriaus taisyklių, jeigu kontroliuojamoji užsienio bendrovė

([36]) Žr. 36 konstatuojamąją dalį.

([37]) Reikalavimus atitinkantys ištekliai yra tos kontroliuojamosios užsienio bendrovės paskolos, kurios nėra tiesiogiai ar netiesiogiai susijusios su platesnės grupės lėšomis, ir joms priskiriamas kontroliuojamosios užsienio bendrovės pelnas, gautas iš paskolų, suteiktų atitinkamoms kontroliuojamųjų užsienio bendrovių grupės narėms ir naudojamų tik kontroliuojamųjų užsienio bendrovių grupės veiklai vykdyti atitinkamoje teritorijoje, arba kitomis kontroliuojamosios užsienio bendrovės gautomis lėšomis ar kitu turtu, susijusiu su kontroliuojamosios užsienio bendrovės turimomis kontroliuojamųjų užsienio bendrovių grupės narių akcijomis arba kontroliuojamosios užsienio bendrovės akcijomis, išleistomis kontroliuojamųjų užsienio bendrovių grupės narėms (žr. Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 371IB skirsnį).

([38]) Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 371IE skirsnis. Pagal suderintų palūkanų taisyklę bet kuris kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis, kuris lieka pritaikius dalinį arba visišką neapmokestinimą, negali viršyti Jungtinės Karalystės grupės grynųjų Jungtinės Karalystės palūkanų sąnaudų dydžio. Ši viršutinė riba neleidžia taikyti kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčio, kai grupės Jungtinės Karalystės narės bendrai turi grynųjų finansinės veiklos pajamų, kurios yra lygios arba didesnės už grynuosius finansinės veiklos atskaitymus (Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos Vidaus vadovas, Tarptautinis vadovas, INTM216100).

([39]) Jungtinės Karalystės Vyriausybės departamentas, atsakingas už mokesčių surinkimą, yra *Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnyba*.

([40]) Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos Vidaus vadovas, Tarptautinis vadovas, INTM216100.

([41]) 2018 m. sausio 15 d. Jungtinės Karalystės rašto 58 punktas.

([42]) 2011 m. vasario 4 d. Kontroliuojamųjų užsienio bendrovių piniginio turto darbo grupės posėdžio protokolo 6 punktas.

([43]) Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 371IG skirsnyje nurodytos atsekimo taisyklės, padedančios nustatyti, kada kontroliuojamosios užsienio bendrovės suteikta paskola yra laikoma reikalavimus atitinkančiu paskolos santykiu, kai paskolą gaunanti šalis lėšas panaudoja pati suteikdama paskolą („galutinio skolininko“ taisyklė). Taip pat žr. Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos Vidaus vadovą, Tarptautinį vadovą, INTM217100.

([44]) Žr. Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos Vidaus vadovą, Tarptautinį vadovą, INTM216100. Be to, buvo nurodyta, kad ši išimtis buvo įtraukta siekiant užtikrinti, kad grupės tarpusavio finansavimui būtų taikomas nustatytas mažas mokesčio tarifas, nes daugeliu atveju tai „reikštų, kad faktinis Jungtinės Karalystės pelno mokesčio tarifas, taikomas užsienio grupės tarpusavio finansavimui sudarytų 5,75 % iki 2014 m.“ Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos konsultacijos dėl kontroliuojamųjų užsienio bendrovių reformos, 2011 m. birželio mėn., 1.10 punktas.

atitinka verslo patalpų testo sąlygas. Šios sąlygos vykdomos, jeigu kontroliuojamoji užsienio bendrovė teritorijoje, kurioje ji yra rezidentė mokesčių tikslais, disponuoja patalpomis, kurios yra užimtos (arba kurias ketinama užimti) ir naudojamos gana pastoviai ir iš kurių vykdoma visa kontroliuojamosios užsienio bendrovės veikla toje teritorijoje arba didžioji jos dalis ([45]).

2.3. **Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių pakeitimai**

(38) 2018 m. liepos 6 d. Jungtinėje Karalystėje paskelbta, kad į 2018–2019 m. Biudžeto įstatymo projektą bus įtraukti kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių pakeitimai, kad būtų įgyvendinama Tarybos direktyva (ES) 2016/1164 ([46]) (toliau – Kovos su mokesčių vengimu direktyva). Šie pakeitimai susiję, pirma, su kontrolės apibrėžtimi, kuri turi įtakos visam kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu apmokestinamam pelnui ir, antra, VAF buvimo Jungtinėje Karalystėje, kad ne prekybos finansinės veiklos pelnui būtų galima taikyti grupės finansavimo išimtį. Todėl pirmasis pakeitimas yra labiau bendro pobūdžio, o antrasis konkrečiai susijęs su ginčijamos priemonės taikymo sritimi.

(39) Antruoju pakeitimu ribojama galimybė taikyti grupės finansavimo išimtį – apmokestinamiesiems subjektams nebeleidžiama prašyti taikyti 9 skyriuje numatytą NPFVP išimtį dėl reikalavimus atitinkančių paskolos santykių vietoje 5 skyriaus tiek, kiek NPFVP gaunamas iš turto ir rizikos, kurių atžvilgiu atitinkamos VAF yra vykdomos Jungtinėje Karalystėje. Minėti pakeitimai buvo patvirtinti priimant 2019 m. Biudžeto įstatymą ir numatyti 20 skirsnio 2 dalyje (Kontroliuojamosios užsienio bendrovės – finansų bendrovių išimtis ir kontrolė) ir įsigaliojo 2019 m. sausio 1 d. ([47])

2.4. **Tarptautinės ir ES taisyklės**

(40) Daugelis šalių pradėjo taikyti kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles, kad mokesčių mokėtojai negalėtų išvengti arba perkelti mokesčių nukreipdami pelną į mažai apmokestinamas užsienio patronuojamąsias bendroves. Pagal visas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles tam tikromis aplinkybėmis tam tikrų subjektų nerezidentų pelnas apmokestinamas subjekto nerezidento akcininkų, kurie yra rezidentai mokesčių tikslais, lygmeniu. Tačiau tikslus taisyklių taikymas skirtingose šalyse gali gerokai skirtis ([48]), nes šiuos elementus nustatančios taisyklės ir kriterijai turės būti suderinti su nacionaline pelno mokesčio sistema, kurios dalis jie yra, ir kartu atspindėti atitinkamos šalies mokesčių politikos tikslus.

2.4.1. *EBPO rekomendacijos (projektas BEPS)*

(41) Savo Veiksmų plane dėl mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo ([49]) Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (toliau – EBPO) pažymi, kad kontroliuojamųjų užsienio valstybių taisyklės pradėtos taikyti daugelyje šalių siekiant išspręsti vieną iš su mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo (toliau – BEPS) šaltiniais susijusią problemą, visų pirma panaikinti galimybę kurti susijusius mokesčių mokėtojus nerezidentus ir nukreipti įmonės rezidentės pelną per susijusią įmonę nerezidentę. Galutinėje BEPS ataskaitoje dėl 3 veiksmo, susijusio su kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių taikymu, pateikiamos rekomendacijos EBPO ir ne EBPO valstybėms narėms, kaip parengti veiksmingas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles ([50]). Ataskaita buvo parengta siekiant užtikrinti, kad jurisdikcijos, kurios nusprendžia taikyti kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles, tai galėtų daryti veiksmingai užkirsdamos kelią mokesčių mokėtojams nukreipti pelną į užsienio patronuojamąsias bendroves, kad išvengtų apmokestinimo. Ataskaitoje Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės nurodomos kaip pavyzdys taisyklių, kuriose naudojamos EBPO parengtos sąvokos siekiant nustatyti grupės VAF, susijusias su kiekvienu turtu, siekiant nustatyti taisyklių taikymo sritį ([51]).

([45]) Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 371DG skirsnis. Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnyba paskelbė papildomų rekomendacijų dėl testo taikymo konkrečiomis 9 skyriaus aplinkybėmis ir NPFVP (Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos Vidaus vadovas, Tarptautinis vadovas, INTM216650).

([46]) 2016 m. liepos 12 d. Tarybos direktyva (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (OL L 193, 2016 m. liepos 19 d., p. 1).

([47]) http://www.legislation.gov.uk/ukpga/2019/1/pdfs/ukpga_20190001_en.pdf

([48]) Pavyzdžiui, gali skirtis ne tik kontrolės, mažų mokesčių ir perkelto pelno apibrėžtys, bet ir administracinės nuostatos dėl kontroliuojamųjų užsienio bendrovių pelno apskaičiavimo ir dvigubo tarptautinio apmokestinimo vengimo.

([49]) EBPO (2013), Veiksmų planas dėl mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en

([50]) EBPO (2015), *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report*, OECD Publishing, Paryžius. http://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en

([51]) EBPO (2015), „Kaip parengti veiksmingas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles, 3 veiksmas – 2015 m. galutinė ataskaita“ (angl. *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report*), 85 punktas, 12 išnaša. Ataskaitoje nėra nurodomos jokios specialios kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės išimtys, taikomos grupės finansavimo pajamoms.

2.4.2. *Kovos su mokesčių vengimu direktyva*

(42) Sąjungos lygmeniu 2016 m. liepos 12 d. Taryba priėmė Kovos su mokesčių vengimu direktyvą ([52]). Šios direktyvos konstatuojamosiose dalyse aiškiai nurodomos galutinės ataskaitos dėl 15 EBPO kovos su BEPS veiksmų punktų ir 2015 m. gruodžio 8 d. Tarybos išvados, pabrėžiant, kad reikia rasti bendrus, bet lanksčius Sąjungos lygmens sprendimus, suderinamus su EBPO BEPS išvadomis. Be to, konstatuojamosiose dalyse nustatyta:

> „taikant kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles, mažu tarifu apmokestinamos kontroliuojamos patronuojamosios bendrovės pajamos vėl priskiriamos patronuojančiajai bendrovei. Tuomet šios patronuojančiajai bendrovei priskirtos pajamos tampa apmokestinamomis valstybėje, kurioje yra jos rezidavimo vieta mokesčių tikslais. Priklausomai nuo tos valstybės politikos prioritetų, kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės gali būti taikomos visai mažu mokesčių tarifu apmokestinamai patronuojamajai bendrovei, konkrečių kategorijų pajamoms arba tik pajamoms, kurios buvo dirbtiniu būdu perkeltos į patronuojamąją bendrovę.“

(43) Faktinė kontroliuojamųjų užsienio bendrovių norma, kurią taikydamos valstybės narės gali rinktis vieną iš dviejų skirtingų kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių, yra nustatyta Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 7 straipsnyje. Standartinė taisyklė išvardijant pelno, kuris turėtų būti apmokestinamas pagal kontroliuojamosios užsienio bendrovės taisyklę, jeigu jam taikomas mažas mokestis, rūšis yra pateikta 7 straipsnio 1 dalyje, 2 dalies a punkte ir 3 dalyje. Alternatyvi VAF testu grindžiama taisyklė yra numatyta 7 straipsnio 1 dalyje, 2 dalies b punkte ir 4 dalyje – kontroliuojamosios užsienio bendrovės pelnas, gaunamas iš kontroliuojančioje valstybėje narėje vykdomos VAF, turi būti apmokestinamas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu ([53]).

(44) Svarbiausios 7 straipsnio nuostatos yra šios:

> *„7 straipsnis*
>
> **Kontroliuojamosios užsienio bendrovės taisyklė**
>
> 1. Mokesčių mokėtojo valstybė narė subjektą <…> laiko kontroliuojamąja užsienio bendrove, jei tenkinamos šios sąlygos: <…>
>
> 2. Kai subjektas <…> laikom[as] kontroliuojamąja užsienio bendrove pagal 1 dalį, mokesčių mokėtojo valstybė narė į mokesčio bazę įtraukia:
>
> a) subjekto nepaskirstytas pajamas arba nuolatinės buveinės pajamas, gautas iš šių kategorijų:
>
> i) palūkanų arba kitų iš finansinio turto gautų pajamų;
>
> <…>
>
> Šis punktas netaikomas, kai kontroliuojamoji užsienio bendrovė vykdo faktinę ekonominę veiklą, pasitelkdama darbuotojus ir naudodama įrangą, turtą ir patalpas, ir tą įrodo atitinkami faktai bei aplinkybės.
>
> <…>
>
> arba
>
> b) subjekto arba nuolatinės buveinės nepaskirstytas pajamas, gautas iš apsimestinių darinių, kurių sukūrimo esminis tikslas – gauti mokestinės naudos.
>
> Šio punkto tikslais darinys arba jų grupė laikomi apsimestiniais, jei tas subjektas arba nuolatinė buveinė neturėtų turto arba nebūtų prisiėmę rizikos, iš kurių gaunamos visos jų pajamos arba jų dalis, jeigu jie nebūtų kontroliuojami bendrovės, kurioje vykdomos su tuo turtu ir rizika susijusios vadovaujančių asmenų funkcijos, kurios atlieka svarbų vaidmenį generuojant kontroliuojamosios bendrovės pajamas.
>
> 3. Kai pagal valstybės narės taisykles mokesčių mokėtojo mokesčių bazė apskaičiuojama pagal 2 dalies a punktą, valstybė narė gali pasirinkti subjekto arba nuolatinės buveinės nelaikyti kontroliuojamąja užsienio bendrove pagal 1 dalį, jei viena trečioji ar mažesnė subjekto arba nuolatinės buveinės pajamų dalis priskiriama 2 dalies a punkte nurodytoms kategorijoms.

([52]) Direktyva (ES) 2016/1164. Direktyvos 11 straipsnyje nustatyta, kad valstybės narės direktyvos nuostatas įgyvendina ir taiko nuo 2019 m. sausio 1 d.

([53]) Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 8 straipsnyje išsamiau paaiškinta, kaip apskaičiuoti kontroliuojamųjų užsienio bendrovių pelną.

Kai pagal valstybės narės taisykles mokesčių mokėtojo mokesčių bazė apskaičiuojama pagal 2 dalies a punktą, valstybė narė gali pasirinkti finansų įmonių nelaikyti kontroliuojamomis užsienio bendrovėmis, jei viena trečioji ar mažesnė subjekto pajamų, priskiriamų 2 dalies a punkte nurodytoms kategorijoms, dalis gaunama iš sandorių su mokesčių mokėtoju arba jo susijusiomis įmonėmis.

<…>“

2.5. **Išimties taikymo sritis**

(45) Grupės finansavimo išimtis galioja nuo 2013 m. sausio 1 d. Mokesčių mokėtojai, kurie gali pasinaudoti grupės finansavimo išimtimi, yra Jungtinės Karalystės verslo mokesčių mokėtojai rezidentai, arba apmokestinamieji subjektai, kurie kontroliuoja NPFVP iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio uždirbančią kontroliuojamąją užsienio bendrovę ir savo pelno mokesčio deklaracijoje pateikia prašymą apskaičiuojant kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestį taikyti ne 5 skyriaus taisykles, o 9 skyrių, taikomą tokiam pelnui. Tokie mokesčių mokėtojai priklauso tarptautinei grupei, kurią sudaro bent jau apmokestinamasis subjektas, kuris yra Jungtinės Karalystės rezidentas, kontroliuojamoji užsienio bendrovė ir užsienio patronuojamoji bendrovė, finansuojama per reikalavimus atitinkantį paskolos santykį ir kontroliuojama minėto apmokestinamojo subjekto. Kaip nurodyta 38 konstatuojamojoje dalyje, nuo 2019 m. sausio 1 d. išimtis nebetaikoma NPFVP, kai atitinkamos VAF yra Jungtinėje Karalystėje.

(46) Nėra privalomo išankstinio patvirtinimo arba išankstinio leidimo procedūros. Jungtinės Karalystės ne teisės aktų nustatytų leidimų paslauga, susijusi su teisingu mokesčių teisės aktų aiškinimu, taip pat taikoma ir kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklėms. Komisija pateikė prašymą ir gavo ne teisės aktų numatytų leidimų, susijusių su pertvarkytomis kontroliuojamųjų užsienio bendrovių nuostatomis, kuriuos Jungtinės Karalystės institucijos išdavė nuo pertvarkytų kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių įsigaliojimo iki 2014 m. kovo 31 d., sąrašą. Į jį buvo įtraukti atvejai, kai apmokestinamasis subjektas prašė ne teisės aktų numatyto leidimo taikyti 9 skyrių ir jame numatytą visišką arba dalinį atleidimą nuo mokesčio, taip pat su aiškinimu susiję klausimai dėl kitų Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių aspektų, pavyzdžiui, subjektų lygmens išimties taikymo. Kadangi visus ne teisės aktų numatytus leidimus suteikė Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnyba, konsultacijos teikiamos tada, kai tikrai kyla neaiškumų dėl konkrečios teisės aktų nuostatos aiškinimo.

3. **PAGRINDAS PRADĖTI PROCEDŪRĄ**

(47) Komisija nusprendė pradėti oficialią tyrimo procedūrą, nes laikėsi preliminarios nuomonės, jog grupės finansavimo išimtis yra valstybės pagalba pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį, ir jai kilo abejonių, ar grupės finansavimo išimtis gali būti laikoma suderinama su vidaus rinka.

(48) Komisija išreiškė preliminarią nuomonę, kad grupės finansavimo išimtis yra pagalbos *schema* pagal Tarybos reglamento (ES) 2015/1589 ([54]) 1 straipsnio d punktą tiek, kiek ji buvo taikoma be papildomų įgyvendinimo priemonių poreikio atleidžiant tarptautinėms grupėms priklausančias Jungtinės Karalystės grupės bendroves nuo kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčio, kuriuo būtų apmokestinamas tam tikras NPFVP, uždirbtas jų valdomų kontroliuojamųjų užsienio bendrovių.

(49) Komisija laikėsi preliminarios nuomonės, kad ginčijama priemone buvo suteikiamas atrankusis pranašumas. Ji manė, kad grupės finansavimo išimtis yra nuostata, leidžianti nukrypti nuo Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių (kurias Komisija šioje byloje laikė atskaitos sistema), nes ją taikant kai kuris NPFVP buvo neapmokestinamas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu.

([54]) 2015 m. liepos 13 d. Tarybos reglamentu (ES) 2015/1589, nustatančiu išsamias Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 108 straipsnio taikymo taisykles (OL L 248, 2015 9 24, p. 9), kuris įsigaliojo 2015 m. spalio 14 d., panaikintas ir pakeistas 1999 m. kovo 22 d. Tarybos reglamentas (EB) Nr. 659/1999, nustatantis išsamias EB Sutarties 93 straipsnio taikymo taisykles (OL L 83, 1999 3 27, p. 1). Bet kuri nuoroda į Reglamentą (EB) Nr. 659/1999 gali būti laikoma nuoroda į Reglamentą (ES) 2015/1589 ir turėtų būti skaitoma atsižvelgiant į pastarojo reglamento II priede pateiktą atitikties lentelę.

(50) Komisija taip pat laikėsi preliminarios nuomonės, kad ginčijama priemone suteikiamas pranašumas buvo atrankusis, nes priemone galėjo pasinaudoti tik tie veiklos vykdytojai, kurie vykdė finansinius sandorius su susijusiais užsienio skolininkais, bet ne veiklos vykdytojai, vykdantys kitus finansinius sandorius su susijusiais Jungtinės Karalystės skolininkais arba trečiųjų šalių skolininkais, kurie gali būti iš Jungtinės Karalystės arba iš užsienio, nepaisant to, kad visų jų teisinė ir faktinė padėtis atrodė panaši atsižvelgiant į Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių tikslą.

(51) Be to, Komisija laikėsi preliminarios nuomonės, kad grupės finansavimo išimtis negali būti pagrindžiama Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių pobūdžiu ar bendrąja schema, nes nemanė, kad NPFVP iš reikalavimus atitinkančių paskolos santykių reiškė mažesnę dirbtinio pelno perkėlimo riziką, palyginti su kitomis NPFVP rūšimis, atsižvelgiant į Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių tikslą. Komisija manė, kad ginčijama priemonė nebuvo būtina siekiant loginio ar teisėto siekio ir, net jeigu taip būtų, Komisija ją laikė neproporcinga.

(52) Kadangi visos kitos Sutarties 107 straipsnio 1 dalies sąlygos buvo vykdomos, Komisija priėjo prie preliminarios išvados, kad grupės finansavimo išimtis yra valstybės pagalba. Kadangi Jungtinės Karalystės institucijos nepateikė jokių argumentų, rodančių, kad būtų galima taikyti kurią nors iš Sutarties 107 straipsnio 2 arba 3 dalyse numatytų išimčių, ir atsižvelgdama į tai, kad priemonė yra veiklos pagalbos pobūdžio, Komisijai turėjo abejonių, ar priemonę galima laikyti suderinama su vidaus rinka. Todėl Komisija nusprendė dėl ginčijamos priemonės pradėti Sutarties 108 straipsnio 2 dalyje nuodytą procedūrą.

4. **JUNGTINĖS KARALYSTĖS PASTABOS**

(53) Jungtinės Karalystės institucijos nesutinka su Komisijos abejonėmis, išreikštomis sprendime pradėti procedūrą. 2018 m. sausio 15 d. rašte, kuriuo atsakė į sprendimą pradėti procedūrą, jos pateikia keturis argumentus, pagrindžiančius jų poziciją, kad grupės finansavimo išimtis nereiškia pagalbos pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį:

a) grupės finansavimo išimtis nėra skirta kuriai nors įmonei ir nesuteikia pranašumo. Ji skirta nustatyti pelno mokesčio bazės ribas apibrėžiant dirbtinai perkeltą pelną, o ne numatant jau nustatytos mokesčio bazės išimtį;

b) atitinkama atskaitos sistema turėtų būti Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistema ([55]);

c) grupės finansavimo išimtis nėra nuostata, leidžianti nukrypti nuo atskaitos sistemos, nes nėra išskiriami ekonominės veiklos vykdytojai, kurie, atsižvelgiant į atskaitos sistemos tikslus, yra faktiškai ir teisiškai panašioje padėtyje;

d) jeigu grupės finansavimo išimtis nėra nuostata, leidžianti nukrypti nuo atskaitos sistemos, šią nukrypti leidžiančią nuostatą galima pagrįsti remiantis tokios atskaitos sistemos esminiais ir pagrindiniais principais.

Jungtinės Karalystės institucijos pateikė papildomų argumentų vėlesniu 2018 m. kovo 22 d. raštu, pastabų dėl suinteresuotųjų šalių pozicijos 2018 m. vasario 23 d. raštu ir papildomą paaiškinimą dėl šalies kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių taikymo finansinės veiklos pelnui 2018 m. liepos 3 d. raštu.

4.1. **Pastabos dėl pranašumo buvimo**

(54) Jungtinės Karalystės institucijos tvirtina, kad grupės finansavimo išimtis nepagerina įmonės finansinės padėties sumažindama mokesčius, kurie paprastai būtų įtraukti į jos biudžetą, arba sumažindama mokesčius, kurie paprastai būtų mokėtini, ir todėl nesuteikia įmonei atrankiojo pranašumo. Jos primena, kad įgyvendinus 2013 m. pelno mokesčio reformą mokesčių sistemai buvo suteiktas labiau teritorinis pobūdis, o tai reiškia, kad bendrovės nerezidentės pelnas paprastai nėra apmokestinamas Jungtinėje Karalystėje (nebent yra nuolatinė buveinė) ir kad Jungtinės Karalystės bendrovė rezidentė paprastai nėra apmokestinama dėl jos patronuojamųjų įmonių, kurios yra (nėra) Jungtinės Karalystės rezidentės, pelno. Kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarka yra šių bendrųjų principų išimtis. Ja siekiama apmokestinti Jungtinės Karalystės bendrovę rezidentę dėl jos patronuojamųjų bendrovių, kurios nėra rezidentės, pelno, jeigu šis pelnas buvo dirbtinai perkeltas iš Jungtinės Karalystės.

([55]) Vis dėlto Jungtinės Karalystės institucijos pažymi, kad net ir siauresnės atskaitos sistemos, t. y. Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarkos, atveju valstybės pagalbos vertinimo rezultatas bus toks pats, jeigu tikslai yra tinkamai apibrėžti.

(55) Jungtinės Karalystės institucijos tvirtina, kad, kadangi kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarkos tikslas yra apsaugoti Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazę, tai, kas laikoma dirbtiniu perkėlimu iš Jungtinės Karalystės, neišvengiamai priklauso nuo to, ką, Jungtinės Karalystės manymu, reikėtų įtraukta į tą bazę, jeigu apibrėžtis atitinka Sąjungos teisę.

(56) Jungtinės Karalystės institucijos teigia, kad 5 skyriuje kartu su 9 skyriumi apibrėžta kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarkos taikymo sritis nustatant, kuris NPFVP turi būti laikomas dirbtinai perkeltu. 5 skyriuje pateikiami pradiniai filtrai, skirti nustatyti NPFVP, kuris galėjo būti dirbtinai perkeltas, o 9 skyrius skirtas užtikrinti, kad nebūtų apmokestinamas joks pelnas, kai, taikant papildomus kriterijus, negalima objektyviai daryti išvados, kad jis buvo dirbtinai perkeltas.

(57) Todėl Jungtinės Karalystės institucijų teigimu, grupės finansavimo išimties taikymo sričiai priskiriamas pelnas nelaikomas dirbtinai perkeltu pelnu. Tai reiškia, kad taikomi bendrieji pelno mokesčio sistemos principai, o patronuojamosios bendrovės, kuri yra nerezidentė, pelnas neturėtų būti apmokestinamas. Todėl tokio pelno neapmokestinimas nelaikytinas pranašumu.

(58) Jungtinės Karalystės institucijos taip pat primena, kad Bendrasis Teismas byloje *Sanierungsklausel* ([56]) nusprendė, kad atleidimas nuo kovos su mokesčių vengimu nuostatos taikymo, kuris neatitinka tokios nuostatos tikslo, yra nukrypti leidžianti nuostata. Tačiau Jungtinės Karalystės institucijų teigimu, grupės finansavimo išimtis nėra tokia išimtis, nes ja tam tikri ekonominės veiklos vykdytojai nėra atleidžiami nuo kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarkos taikymo, o yra nustatoma, ar ir kiek pelnas, gautas iš grupės vidaus paskolų, gali būti laikomas dirbtinai perkeltu iš Jungtinės Karalystės. Taigi, Jungtinės Karalystės institucijų teigimu, ši išimtis atitinka kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarkos tikslą.

4.2. **Pastabos dėl atrankumo**

4.2.1. *Atskaitos sistema turėtų būti Jungtinės Karalystės pelno mokesčio tvarka*

(59) Jungtinės Karalystės institucijos nesutinka su Komisijos pozicija sprendime pradėti procedūrą, kad Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarka yra atskaitos sistema, ir nurodo, kad tinkama atskaitos sistema yra Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistema. Jungtinės Karalystės institucijos teigia, kad kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarkos paskirtis ir struktūra gali būti suprantama tik atsižvelgiant į bendrą Jungtinės Karalystės požiūrį į įmonių pelno apmokestinimą.

(60) Jungtinės Karalystės institucijos teigia, kad įmonių pelno apibrėžties, įskaitant skirtingų pajamų ir išlaidų straipsnių vertinimą ir jų pripažinimo pagal platesnę Jungtinės Karalystės pelno mokesčio tvarką laiką, supratimas yra itin svarbus norint suprasti konkrečias galimybes piktnaudžiauti, nuo kurių siekiama apsaugoti taikant kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarką.

(61) Jungtinės Karalystės institucijos nurodo, kad kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarka yra tik viena iš daugelio kovos su mokesčių vengimu priemonių, kuriomis siekiama apsaugoti Jungtinės Karalystės mokesčių bazę, ir kad Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistemoje taikomas požiūris į grupės vidaus sandorių kainodarą ir platesnės bazės apsaugos priemonės, pavyzdžiui, „perkelto pelno mokestis“ ir „mokestinės tvarkos neatitikimo“ taisyklės, labai padeda suprasti, kad kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarka yra viena iš Jungtinės Karalystės apsaugos nuo dirbtinio pelno perkėlimo priemonių.

(62) Jungtinės Karalystės institucijų teigimu, šių platesnių politikos aspektų, kuriais grindžiama Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistema, suvokimas padeda suprasti išsamią kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių struktūrą – būtent būtinybę taikyti administruojamą tvarką, kuri užtikrina proporcingus įvairių rūšių bendrovių rezultatus Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistema, o taip pat nepažeidžia Sąjungos pagrindinių laisvių teisės ([57]).

(63) Tuo atveju, jeigu kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarka įvardijama kaip atskaitos sistema, Jungtinės Karalystės institucijos tvirtina, kad kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarkos tikslas turi būti apibrėžtas atsižvelgiant į pelno mokesčio sistemą, kurios dalis ji yra. Šiuo atveju pačios kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarkos tikslą būtų galima apibūdinti kaip „Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazės apsaugą siekiant nustatyti ir Jungtinėje Karalystėje apmokestinti pelną, kurį pagrįstai galima laikyti dirbtinai perkeltu iš Jungtinės Karalystės, taikant administruojamas taisykles, kurios atitinka Europos teisę“ ([58]).

([56]) 2016 m. vasario 4 d. Sprendimas *Heitkamp BauHolding GmbH / Europos Komisija*, T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60, ir 2016 m. vasario 4 d. Sprendimas *GFKL Financial Services AG / Europos Komisija*, T-620/11, ECLI:EU:T:2016:59.

([57]) Jungtinės Karalystės institucijos apibūdina alternatyvius metodus, kurie buvo svarstomi vykdant kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių reformą, palyginti su dabartinėmis kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklėmis, kurios priimtos 2013 m. Jungtinės Karalystės institucijos taip pat paaiškina, kodėl nebuvo pasirinkta nė viena iš šių alternatyvų (Jungtinės Karalystės 2018 m. kovo 22 d. raštas, 4 skirsnis).

([58]) 2018 m. sausio 15 d. Jungtinės Karalystės raštas, atsakant į Europos Komisijos sprendimo pradėti procedūrą 106 konstatuojamąją dalį.

4.2.2. *Grupės finansavimo išimtis nėra nukrypti leidžianti nuostata*

(64) Jungtinės Karalystės institucijos nemano, kad 9 skyriuje numatyta grupės finansavimo išimtimi suteikiamas pranašumas, kuris yra *prima facie* atrankusis, nes nėra išskiriami ekonominės veiklos vykdytojai, kurių teisinė ir faktinė padėtis, atsižvelgiant į atskaitos sistemos tikslus, yra panaši.

(65) Jungtinės Karalystės institucijos lygina aplinkybes, kurioms taikoma grupės finansavimo išimtis – kontroliuojamoji užsienio bendrovė gauna NPFVP iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio, – su aplinkybėmis, kurioms netaikoma grupės finansavimo išimtis, t. y. kai kontroliuojamosios užsienio bendrovės gauna NPFVP skolindamos susijusioms šalims Jungtinėje Karalystėje arba trečiosioms šalims.

(66) Jungtinės Karalystės institucijos laikosi pozicijos, kad šios trys pasyvaus skolinimo rūšys – t. y. reikalavimus atitinkantys paskolų santykiai, paskolos su Jungtine Karalyste susijusioms šalims (kurias Jungtinės Karalystės institucijos įvardija kaip „paskolas patronuojančiosioms bendrovėms“) ir paskolos trečiosioms šalims (kurias Jungtinės Karalystės institucijos įvardija kaip „pinigų dėžes“) – yra iš esmės skirtingos situacijos, dėl kurių atsiranda skirtingos mokesčių vengimo galimybės ir skirtinga dirbtinio perkėlimo rizika, todėl jos nėra faktiškai ir teisiškai panašios.

(67) Jungtinės Karalystės institucijos mano, kad paskoloms patronuojančiosioms bendrovėms ir pinigų dėžėms aiškiai trūksta komercinio pagrindimo, o tai akivaizdžiai rodo dirbtinį perkėlimą ([59]). Jų pozicija yra ne tokia akivaizdi reikalavimus atitinkančio paskolos santykio atžvilgiu, kai finansuojant bendroves, kurios skolina grupės bendrovėms užsienyje, gali būti aiškesnis komercinis pagrindimas ir gali būti sunkiau objektyviai įrodyti, kad susitarimai sudaryti siekiant dirbtinai perkelti pelną. Tuo remdamosi, Jungtinės Karalystės institucijos tvirtina, kad trys paskolų rūšys nėra faktiškai ir teisiškai panašios ([60]).

(68) Be to, Jungtinės Karalystės institucijos primena, kad ankstesniuose sprendimuose dėl Nyderlandų *groepsrentebox* schemos ([61]) ir Vengrijos grupės vidaus palūkanų tvarkos ([62]) Komisija pripažino, kad susijusių grupės įmonių ir trečiųjų šalių įmonių palūkanos skiriasi ([63]).

(69) Jungtinės Karalystės institucijos nesutinka su Komisijos nuomone, kad didžiausia rizika, susijusi su mokesčių vengimui sukurtomis struktūromis, ypač tais atvejais, kai jos susijusios su finansiniais susitarimais, kuriais siekiama pasinaudoti skolos ir nuosavo kapitalo arbitražinėmis operacijomis, paprastai tenka įmonių tarpusavio santykiams. Jos teigia, kad grupės finansavimo išimtis atspindi Jungtinės Karalystės pasirinktą politiką neatsižvelgti į dirbtinį užsienio pelno perkėlimą. Todėl Komisijos nustatytas diferencijuotas požiūris būtų neatsiejamas nuo Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių tikslo. Jungtinės Karalystės institucijos primena, kad kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarka yra taikoma tik dirbtiniam pelno perkėlimui iš Jungtinės Karalystės, bet ne dirbtiniam užsienio grupės palūkanų perkėlimui, jeigu dėl to nukenčia ne Jungtinė Karalystė.

4.2.3. *Pagrindimas remiantis esminiais ir pagrindiniais atskaitos sistemos principais*

(70) Jungtinės Karalystės institucijos teigia, kad, jeigu grupės finansavimo išimtis yra nukrypti leidžianti nuostata, ją galima pagrįsti remiantis esminiais ir pagrindiniais pelno mokesčio sistemos ir kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarkos principais, t. y. apsisaugoti nuo dirbtinio pelno perkėlimo iš Jungtinės Karalystės taikant patikimą, administruojamą ir su Sąjungos teise suderinamą sistemą.

([59]) Skolinimo patronuojančiosioms bendrovėms atveju grupės bendrovė, kuri yra Jungtinės Karalystės rezidentė, gali išskaityti šios paskolos palūkanų sąnaudas iš savo pelno, o investicijų palūkanų pajamos nėra apmokestinamos (arba apmokestinamos mažu mokesčiu) kontroliuojamųjų užsienio bendrovių lygmeniu. Jungtinės Karalystės institucijos mano, kad tokiomis aplinkybėmis NPFVP neapmokestinimo kontroliuojamųjų užsienio bendrovių lygmeniu ir palūkanų atskaitymo Jungtinėje Karalystėje derinys kelia grėsmę Jungtinės Karalystės iždui. Jungtinės Karalystės institucijos mano, kad nėra jokios pagrįstos komercinės priežasties struktūrizuoti finansavimą taip, kad Jungtinės Karalystės bendrovė rezidentė finansavimą teiktų per kontroliuojamąją užsienio bendrovę, užuot pinigus skolinusi tiesiogiai kitai Jungtinės Karalystės bendrovei. Todėl tiek finansinio susitarimo tikslas, tiek poveikis būtų dirbtinai perkelti palūkanų pajamas iš Jungtinės Karalystės ir taip gauti mokestinės naudos Jungtinėje Karalystėje. Analogiškai, Jungtinės Karalystės institucijų teigimu, pinigų dėžių atveju tikimybė, kad pelnas iš tikrųjų bus dirbtinai perkeltas, ir poveikis Jungtinės Karalystės mokesčių bazei yra didelis.

([60]) 2018 m. liepos 3 d. Jungtinės Karalystės rašto priedo 3 punktas.

([61]) 2009 m. liepos 8 d. Komisijos sprendimas 2009/809/EB dėl *groepsrentebox* schemos, kurią planuoja taikyti Nyderlandai (C 4/2007 (ex N 465/06)) (OL L 288, 2009 11 4, p. 26).

([62]) 2009 m. spalio 28 d. Komisijos sprendimas 2010/95/EB dėl valstybės pagalbos C 10/07 (ex NN 13/07), kurią suteikė Vengrija dėl įmonių grupės viduje gaunamoms ir mokamoms palūkanoms taikomos mokesčių atskaitos (OL L 42, 2010 2 17, p. 3).

([63]) 2018 m. sausio 15 d. Jungtinės Karalystės rašto 119 konstatuojamoji dalis.

(71) Jungtinės Karalystės institucijos pabrėžia, kad 9 skyrius yra grindžiamas mechaniniu testu, kuriuo nustatoma tinkama pusiausvyra deramai nagrinėjant tik įvairių mokesčių mokėtojų didelės rizikos atvejus, kartu užtikrinant, kad pelnas nebūtų per daug apmokestintas, nes tai būtų nesuderinama su Sąjungos jurisprudencija pagrindinių laisvių srityje. Jungtinės Karalystės institucijos teigia, kad pagal Europos Teisingumo Teismo praktiką dėl įsisteigimo laisvės, visų pirma byloje *Cadbury Schweppes* ([64]), kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis negali būti taikomas užsienio patronuojamosioms bendrovėms, kurios vykdo tikrą komercinę veiklą. Jungtinės Karalystės institucijos teigia, kad mechaniniai testai ir nustatyti procentiniai dydžiai yra tokie, kad būtų užtikrintas ne pernelyg didelis pelno apmokestinimas. Jungtinės Karalystės institucijos mano, kad ši pusiausvyra aiškiai atitinka tarptautiniu mastu pripažintą praktiką, visų pirma ataskaitą dėl BEPS 3 veiksmo.

(72) Jungtinės Karalystės institucijos teigia, kad 5 ir 9 skyriuose šis metodas atspindėtas numačius konkrečius kriterijus, kuriuos taikant būtų galima atskirti skirtingų susitarimų riziką ir poveikį Jungtinės Karalystės mokesčių bazei ir taikant mechaninį požiūrį mažinti įvairių mokesčių mokėtojų keliamą mokesčių vengimo riziką. Taikant šį metodą galima pagrįstai įvertinti dirbtinai perkelto pelno dydį, kai tai sunku nustatyti dėl sudarytų susitarimų arba kai reikia priimti subjektyvius sprendimus dėl tinkamo priešingos padėties scenarijaus; Jungtinės Karalystės institucijų nuomone, šią tinkamą pusiausvyrą užtikrina 75 % atleidimas nuo mokesčio ir 25 % apmokestinimas pagal grupės finansavimo išimtį.

5. **SUINTERESUOTŲJŲ ŠALIŲ PASTABOS**

(73) Pastabų pateikė aštuonios suinteresuotosios šalys. Anglijos ir Velso teisininkų draugija pastabas pateikė 2017 m. gruodžio 19 d. Įmonė „Joseph Hage Aaronson LLP“ pastabas pateikė 2017 m. gruodžio 21 d. Keturios suinteresuotosios šalys, prašiusios neatskleisti jų tapatybės, pastabas pateikė 2017 m. gruodžio 22 d. Tą pačią dieną buvo gautos įmonės „Ernst & Young LLP“ pastabos. Galiausiai 2018 m. sausio 2 d. įmonė „Vodafone Group plc“ pateikė savo pastabas dėl sprendimo pradėti procedūrą. Suinteresuotosios šalys yra arba įmonės, kurios pastaraisiais metais taikė grupės finansavimo išimtį, arba mokesčių konsultacinės įmonės, konsultuojančios Jungtinės Karalystės klientus tarptautinių mokesčių klausimais, įskaitant ginčijamos priemonės taikymą, arba vienu atveju – nacionalinė Jungtinės Karalystės organizacija, atstovaujanti Jungtinės Karalystės teisės specialistus.

(74) Iš esmės dauguma suinteresuotųjų šalių pastabų atitinka Jungtinės Karalystės institucijų pateiktus argumentus. Jeigu suinteresuotosios šalys pateikė naujų argumentų, palyginti su Jungtinės Karalystės institucijų argumentais, jie yra apibendrinti šiame skirsnyje.

5.1. **Pastabos dėl atskaitos sistemos pasirinkimo**

(75) Keletas suinteresuotųjų šalių pritaria Jungtinės Karalystės institucijų nuomonei, kad atskaitos sistema yra visa Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistema, nes kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės yra neatsiejama ir būtina Jungtinės Karalystės pelno mokesčio teisės aktų dalis, kuri taikoma visoms įmonių grupėms, turinčioms patronuojamųjų bendrovių užsienyje.

(76) Įmonė „Joseph Hage Aaronson LLP“ teigia, kad Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės yra tinkama atskaitos sistema, tačiau tvirtina, kad ji grindžiama keliais tarpusavyje susijusiais tikslais – užkirsti kelią mokesčių vengimui, ją taikyti tik fiktyviai veiklai užsienyje ir užtikrinti veiksmingą tvarką. 5 skyrius ir 9 skyrius dera papildydami vienas kitą, kad būtų pasiekti šie tarpusavyje susiję tikslai. Kai kurios suinteresuotosios šalys teigia, kad, jeigu kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarka būtų tinkama atskaitos sistema, lyginamasis standartas arba įprasta taisyklė, pagal kurią būtų nustatomas dirbtinai perkeltas pelnas, būtų 4 skyrius. Tuomet ginčijama priemonė nebūtų laikoma nuo šios sistemos nukrypti leidžiančia nuostata, nes dalinis atleidimas nuo mokesčio yra sunkesnis už bendrąsias 4 skyriaus taisykles, nes dėl to atsiranda mokėtinas Jungtinės Karalystės mokestis keliais atvejais, kai kontroliuojamųjų užsienio bendrovių prekybos veiklos pelnas nebūtų apmokestinamas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu pagal 4 skyrių, visų pirma, kai Jungtinėje Karalystėje nėra VAF arba Jungtinėje Karalystėje esančių VAF procentinė dalis sudaro mažiau nei 50 % visų atitinkamų VAF.

(77) Viena suinteresuotoji šalis pažymi, kad Audito Rūmai nusprendė, kad reguliavimo būdas negali turėti įtakos atrankumo vertinimui ([65]). Vien tai, kad Jungtinės Karalystės teisinis metodas numato ne siauresnį, o platesnį teisės aktų aiškinimą remiantis konkrečiomis nuostatomis, kuriomis įvardijama, kas yra laikoma priimtina, nereiškia, kad plati taisyklė yra bendra arba įprasta tvarka.

([64]) 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Cadbury Schweppes plc ir Cadbury Schweppes Overseas Ltd. / Commissioners of Inland Revenue*, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544.

([65]) 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimas *Komisija / Gibraltaro Vyriausybė ir Jungtinė Karalystė*, sujungtos bylos C-106/09 P ir C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732.

(78) Kelios suinteresuotosios šalys nurodo, kad grupės finansavimo išimtimi nenukrypstama nuo kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarkos tikslų, o užtikrinama atitiktis Teisingumo Teismo praktikai dėl įsisteigimo laisvės, būtent bylai *Cadbury Schweppes*. Atsižvelgiant į Sprendimą *Cadbury Schweppes*, pagal kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarką kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis gali būti taikomas tik visiškai dirbtiniams susitarimams, kuriais siekiama apeiti Jungtinės Karalystės mokesčių teisės aktus, o ne susitarimams, kuriais siekiama apeiti užsienio mokesčių teisės aktus. Suinteresuotųjų šalių nuomone, grupės finansavimo išimtimi siekiama šio tikslo.

5.2. **Pastabos dėl nukrypti leidžiančios nuostatos**

(79) Kelių suinteresuotųjų šalių nuomone, tik Jungtinės Karalystės bendrovių, turinčių kontroliuojamųjų užsienio bendrovių, kurios uždirba tos pačios kategorijos NPFVP, teisinė ir faktinė padėtis yra tokia pati. Du atvejai, kuriems netaikoma grupės finansavimo išimtis, t. y. skolinimas susijusioms šalims Jungtinėje Karalystėje arba skolinimas trečiosioms šalims, akivaizdžiai skiriasi nuo atvejų, susijusių su reikalavimus atitinkančiais paskolų santykiais. Viena vertus, kontroliuojamosios užsienio bendrovės Jungtinės Karalystės grupei priklausančiai bendrovei rezidentei teikiamos paskolos yra aiškus Jungtinės Karalystės bazės erozijos pavyzdys; kita vertus, pasyviomis paskolomis arba indėliais trečiajai šaliai nefinansuojama tikra komercinė veikla.

(80) Priešingai, tuo atveju, kuriam gali būti taikoma grupės finansavimo išimtis, kai Jungtinės Karalystės bendrovių kontroliuojamosios užsienio bendrovės gauna NPFVP iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio, kontroliuojamoji užsienio bendrovė gali būti svarbi vietos rinkoje ir turėti aiškesnį komercinį pagrindimą, pavyzdžiui, ji gali finansuoti tikrą grupės įmonių užsienyje veiklą. Grupės finansavimo išimties testais siekiama nustatyti ir atmesti atvejus, kai kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis neturėtų būti taikomas pagal Sprendimą *Cadbury Schweppes*.

(81) Galiausiai suinteresuotosios šalys teigia, kad skolinimas trečiosioms šalims sukuria perteklinį visos grupės pelną, kuris dažniausia bus dirbtinai perkeltas, o skolinimas užsienio susijusioms šalims reiškia išteklių paskirstymą grupėje, siekiant finansuoti veiklą vykdančių įmonių tikrą veiklą užsienyje.

5.3. **Pastabos dėl pagrindimo**

(82) Suinteresuotosios šalys taip pat teigia, kad grupės finansavimo išimtis gali būti pagrindžiama administruojamų taisyklių poreikiu. Kai kurios jų pateikia argumentus dėl 1:3 skolos ir nuosavo kapitalo santykio proporcingumo, kuriuo grindžiamas dalinis atleidimas nuo mokesčio (75 %), teigdamos, kad jis negali būti lyginamas su pagrįstu kapitalo nepakankamumo santykiu. Kitos 25 % apmokestinimo / 75 % neapmokestinimo santykį įvardija kaip pragmatišką sprendimą tais atvejais, kai neįmanoma reikalauti, kad įmonės nustatytų ar tiksliai atsektų kiekvienos kapitalo sumos šaltinį. Tai reikštų didelę reikalavimų laikymosi naštą.

(83) Viena suinteresuotoji šalis nurodo, kad kai kurie mokesčių mokėtojai galėjo taikyti administraciniu požiūriu paprastesnes 9 skyriaus taisykles nepatikrinę, ar jos yra naudingesnės už 5 skyriuje nustatytų taisyklių taikymą, tad iš tikrųjų šiems mokesčių mokėtojams 9 skyriaus taikymas galėjo būti mažai naudingas arba visiškai nenaudingas.

6. **VALSTYBĖS PAGALBOS VERTINIMAS**

6.1. **Pagalbos buvimas**

(84) Sutarties 107 straipsnio 1 dalyje nustatyta, kad valstybės narės arba iš jos valstybinių išteklių bet kokia forma suteikta pagalba, kuri, palaikydama tam tikras įmones arba tam tikrų prekių gamybą, iškraipo konkurenciją arba gali ją iškraipyti, yra nesuderinama su vidaus rinka, kai ji daro įtaką valstybių narių tarpusavio prekybai.

(85) Pagal nusistovėjusią teismo praktiką norint priemonę pripažinti valstybės pagalba, kaip ji suprantama pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį, reikalaujama, kad būtų įgyvendintos visos šioje nuostatoje įtvirtintos sąlygos ([66]). Taigi nustatyta, kad siekiant priemonę pripažinti valstybės pagalba, pirma, ją įgyvendinant turi būti panaudoti valstybiniai ištekliai ir įsikišimas priskirtinas valstybei; antra, dėl įsikišimo turi būti daromas poveikis valstybių narių tarpusavio prekybai; trečia, priemone įmonei turi būti suteikiamas atrankusis pranašumas, o ketvirta – priemone turi arba gali būti iškraipoma konkurencija ([67]).

([66]) Žr. 2010 m. rugsėjo 2 d. Sprendimo *Komisija / Deutsche Post*, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, 38 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

([67]) Žr. 2010 m. rugsėjo 2 d. Sprendimo *Komisija / Deutsche Post*, C-399/08 P, ECLI:EU:C:2010:481, 39 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

(86) Dėl pirmosios valstybės pagalbos pripažinimo sąlygos pasakytina, kad grupės finansavimo išimties pagrindas nustatytas Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 9 skyriuje, t. y. teisėkūros procedūra priimtame akte, kuris neišvengiamai kildinamas iš valstybės. Todėl grupės finansavimo išimtis priskiriama Jungtinei Karalystei.

(87) Dėl priemonės finansavimo valstybiniais ištekliais pažymėtina, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką priemonė, pagal kurią valstybės institucijos leidžia neapmokestinti kai kurių įmonių, todėl, nors iš tikrųjų ir nepervedami valstybiniai ištekliai, šių įmonių finansinė padėtis tampa geresnė negu kitų mokesčių mokėtojų, yra valstybės pagalba ([68]). Kaip paaiškinta 2.2 skirsnyje ir toliau 6.3 skirsnyje, grupės finansavimo išimtimi sumažinamas įmonių, kurios taikė ginčijamą priemonę, pelno mokesčio įsipareigojimas, nes sumažėja kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis, kuris būtų taikomas įprastai taikant Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles. Todėl taikant grupės finansavimo išimtį prarandami valstybiniai ištekliai, nes sumažinus įmonių, pasinaudojusių ginčijama priemone, mokėtiną Jungtinės Karalystės pelno mokestį prarandamos mokestinės pajamos, kurias paprastai gautų Jungtinė Karalystė.

(88) Dėl antrosios valstybės pagalbos pripažinimo sąlygos pasakytina, kad ginčijamą priemonę taikančios įmonės yra Jungtinės Karalystės bendrovės rezidentės, kurios priklauso tarptautinei grupei, veikiančiai keliose jurisdikcijose, kurios gali apimti kitas valstybes nares, tad bet koks pranašumas, suteikiamas tokioms įmonėms, gali daryti poveikį Sąjungos vidaus prekybai. Be to, ginčijama priemone suteikiamas didesnis pranašumas Jungtinės Karalystės mokesčių mokėtojams, kurie priklauso Jungtinės Karalystės įmonių vadovaujamoms tarptautinėms grupėms, palyginti su Jungtinės Karalystės mokesčių mokėtojais, kurie yra tarptautinių grupių, turinčių pagrindinę būstinę yra kitose valstybėse narėse, dalis. Taip yra todėl, kad grupės finansavimo išimtis taikoma tik palūkanoms, gaunamoms iš grupės bendrovės užsienyje, jeigu tą užsienio grupės bendrovę kontroliuoja tos pačios Jungtinės Karalystės bendrovės rezidentės, kurios kontroliuoja kontroliuojamąją užsienio bendrovę. Ji netaikoma, jeigu palūkanos gaunamos iš grupės įmonės užsienyje, kurią kontroliuoja kitos valstybės narės bendrovės rezidentės. Kitaip tariant, neigiamas grupės finansavimo išimties poveikis Sąjungos vidaus prekybai yra dvejopas. Pirma, Jungtinės Karalystės įmonių vadovaujamos daugiašalės grupės gali perkelti grupės finansines funkcijas (daugiausia apimančias VAF) iš užsienio į Jungtinę Karalystę, kad galėtų taikyti sumažintą mokesčio tarifą pagal grupės finansavimo išimtį. Antra, užsienio tarptautinės grupės, kurių grupės finansinė veikla vykdoma Jungtinėje Karalystėje, gali būti paskatintos persitvarkyti į Jungtinės Karalystės įmonės vadovaujamą tarptautinę grupę, perkeldamos savo pagrindinę kontroliuojančiąją bendrovę į Jungtinę Karalystę, kad padidintų grupės finansavimo išimties suteikiamą pranašumą. Todėl ginčijama priemone gali būti daroma įtaka tarptautinių grupių pasirinkimui tiek grupės finansų funkcijų, tiek dėl pagrindinės buveinės, esančios Sąjungoje, buvimo vietos atžvilgiu ir taip paveikti Sąjungos vidaus prekybą.

(89) Be to, valstybės suteikta priemonė laikoma priemone, dėl kurios iškraipyta arba gali būti iškraipyta konkurencija, jeigu dėl jos pagalbos gavėjų konkurencinė padėtis gali pagerėti, palyginti su kitomis įmonėmis, konkuruojančiomis su pagalbos gavėjais ([69]). Jeigu ginčijama priemonė sumažina ja pasinaudojusių įmonių naštą, kuri joms būtų tekusi, dėl sumažėjusio pelno mokesčio įsipareigojimo, kurį joms būtų reikėję prisiimti pagal įprastą Jungtinės Karalystės įmonių pelno apmokestinimo sistemą, ja yra iškraipoma arba gali būti iškraipyta konkurencija, nes ja sustiprinama tokių įmonių finansinė padėtis. Todėl šioje byloje tenkinama ir ketvirtoji valstybės pagalbos sąlyga.

6.2. **Schema**

(90) Komisija mano, kad ginčijama priemonė yra pagalbos schema pagal Reglamento (ES) 2015/1589 1 straipsnio d dalį. Tame straipsnyje pagalbos schema apibrėžta kaip „bet kuris teisės aktas, pagal kurį bendrai ir abstrakčiai teisės aktuose apibrėžtoms įmonėms netaikant kitų įgyvendinimo priemonių galima teikti individualią pagalbą <…>“.

(91) Šioje apibrėžtyje nustatyti trys kriterijai, pagal kuriuos priemonė pripažįstama pagalbos schema: i) ji turi būti teisės aktas, kuriuo remiantis gali būti skiriama individuali pagalba; ii) jai neturi būti reikalingos papildomos įgyvendinimo priemonės, kad būtų galima skirti pagalbą, ir iii) ja potencialūs gavėjai turi būti apibrėžti bendrai ir abstrakčiai.

([68]) Žr. 2011 m. lapkričio 15 d. Sprendimo *Komisija / Gibraltaro Vyriausybė ir Jungtinė Karalystė*, sujungtos bylos C-106/09 P ir C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 72 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką.

([69]) Žr. 1980 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Philip Morris*, 730/79, ECLI:EU:C:1980:209, 11 punktą ir 2000 m. birželio 15 d. Sprendimo *Alzetta*, sujungtos bylos T-298/97, T-312/97 ir kt., ECLI:EU:T:2000:151, 80 punktą.

(92) Dėl pirmojo kriterijaus pasakytina, kad grupės finansavimo išimtis taikoma remiantis Užsienio apmokestinimo įstatymu – bendru teisės aktu, kurios sudėtinė dalis yra grupės finansavimo išimtis.

(93) Dėl antrojo kriterijaus pasakytina, kad grupės finansavimo išimtį gali taikyti visos tarptautinės grupės, kurios atitinka sąlygas, paprasčiausiai pasirinkdamos ją taikyti ir jos taikymui nereikia jokių papildomų Jungtinės Karalystės institucijų patvirtinimų ar kitų veiksmų, todėl Komisija daro išvadą, kad grupės finansavimo išimčiai nėra reikalingos jokios papildomos įgyvendinimo priemonės ([70]).

(94) Dėl trečiojo kriterijaus pažymėtina, kad teisės akte, pagal kurį leidžiama neapmokestinti grupių finansavimo, subjektai, kurie gali būti atleisti nuo mokesčio, nustatyti bendrai ir abstrakčiai. 9 skyriuje, kuris yra teisinis išimties taikymo pagrindas, bendrai ir abstrakčiai taikomas NPFVP, gautam iš paskolų, suteiktų ne Jungtinės Karalystės grupės bendrovėms, kurias kontroliuoja Jungtinė Karalystė.

(95) Galima daryti išvadą, kad grupės finansavimo išimtis atitinka Reglamento (ES) 2015/1589 1 straipsnio d punkte nustatytus kriterijus, pagal kuriuos priemonė laikoma pagalbos schema. Pagal Teisingumo Teismo praktiką Komisija pagalbos schemos atveju gali tik nagrinėti bendrus atitinkamos schemos ypatumus ir neprivalo nagrinėti kiekvieno konkretaus schemos taikymo atvejo ([71]).

6.3. **Pranašumas**

(96) Kai valstybės patvirtina priemone pagerinama įmonės grynoji finansinė padėtis, suteikiamas pranašumas, kaip nustatyta Sutarties 107 straipsnio 1 dalyje ([72]). Nustatant, ar esama pranašumo, reikia atsižvelgti į pačios priemonės poveikį ([73]). Kalbant apie mokesčių priemones, pranašumas gali būti suteikiamas įvairiais būdais sumažinus įmonės mokesčių naštą, ypač sumažinus mokesčio bazę arba mokėtino mokesčio sumą ([74]).

(97) Taikant ginčijamą priemonę, Jungtinės Karalystės bendrovė rezidentė, kuriai taikomas 5 skyriuje numatytas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis, gali prašyti, kad kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis sudarytų 25 % kontroliuojamosios užsienio bendrovės NPFVP (dalinis 75 % neapmokestinimas) ar net mažesnę procentinę dalį – iki 0 % (visiškas neapmokestinimas), tiek, kiek NPFVP yra finansuojamas iš „reikalavimus atitinkančių išteklių“ arba yra taikoma „suderintų palūkanų“ taisyklė. Prašymą taikyti grupės finansavimo išimtį galima pateikti tik tam tikros NPFVP kategorijos, t. y. pelno, gauto iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio, atžvilgiu.

(98) Todėl ginčijama priemone visada bus suteikiamas pranašumas, jeigu daugiau nei 25 % kontroliuojamosios užsienio bendrovės NPFVP, gauto iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių, būtų apmokestinta kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu pagal 5 skyrių, ir gali būti suteikiamas pranašumas, jeigu mažiau nei 25 % tokio NPFVP būtų apmokestinta kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu pagal 5 skyrių, atsižvelgiant į tai, ar galimas visiškas neapmokestinimas pagal „reikalavimus atitinkančių išteklių“ arba „suderintų palūkanų“ taisyklę.

(99) Tai, kad ginčijamos priemonės taikymas vietoje 5 skyriaus nuostatų taikymo suteikia pranašumą, taip pat pripažįstama Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos rekomendacijose paaiškinant, ar reikia teikti prašymą taikyti ginčijamą priemonę: „jeigu paskola yra reikalavimus atitinkančios paskolos santykis, 9 skyrius bus palankesnis bendrovei nei kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis pagal 5 skyrių, išskyrus atvejus, kai taikant Tarptautinio apmokestinimo įstatymo S371EB skirsnį kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu neapmokestinama ne mažiau kaip 75 % pelno iš paskolos. <…> Dėl didelių struktūrinių paskolų manome, kad dauguma, jeigu ne visos VAF, būtų vykdomos Jungtinėje Karalystėje“ ([75]).

([70]) Leidimą galima gauti ne teisės aktų numatyta leidimų suteikimo tvarka, pagal kurią Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnyba gali patvirtinti Jungtinės Karalystės bendrovei rezidentei, kad jos konkrečiu atveju yra taikomos kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės, ir išsklaidyti abejones anksčiau nei Jungtinės Karalystės bendrovė rezidentė užpildo įsivertinamąją mokesčių deklaraciją (taip pat žr. 46 konstatuojamąją dalį). Tokio leidimo prašoma savanoriškai. Tai nėra priemonės taikymo sąlyga ir nėra įgyvendinimo priemonė pagal Reglamento (ES) 2015/1589 1 straipsnio d punktą.

([71]) Žr. 2006 m. birželio 22 d. Sprendimo *Belgija ir Forum 187 ASBL / Komisija*, sujungtos bylos C-182/03 ir C-217/03, ECLI:EU:C:2006:416, 82 punktą; 1987 m. spalio 14 d. Sprendimo *Vokietija / Komisija*, 248/84, ECLI:EU:C:1987:437, 18 punktą ir 1999 m birželio 17 d. Sprendimo *Belgija / Komisija*, C-75/97, ECLI:EU:C:1999:311, 48 punktą.

([72]) 2001 m. lapkričio 8 d. Sprendimas *Adria-Wien Pipeline ir Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke*, C-143/99, ECLI:EU:C:2001:598, 41 punktas.

([73]) 1974 m. liepos 2 d. Sprendimas *Italija / Komisija*, 173/73, ECLI:EU:C:1974:71, 13 punktas.

([74]) Žr. 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Italija / Komisija*, C-66/02, ECLI:EU:C:2005:768, 78 punktą; 2006 m. sausio 10 d. Sprendimo *Cassa di Risparmio di Firenze ir kt.*, C-222/04, ECLI:EU:C:2006:8, 132 punktą; 2014 m. spalio 9 d. Sprendimo *Ministerio de Defensa ir Navantia*, C-522/13, ECLI:EU:C:2014:2262, 21–31 punktus.

([75]) Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos Vidaus vadovas, Tarptautinis vadovas, INTM203410. Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 371EB skirsnis, kuris nurodytas Rekomendacijose, yra 5 skyriaus nuostata, apimanti VAF testą, pagal kurį kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis taikomas tiek, kiek kontroliuojamosios užsienio bendrovės NPFVP gaunamas iš atitinkamų VAF, kurios vykdomos Jungtinėje Karalystėje.

(100) Be to, tai, kad teikti prašymą pagal 9 skyrių nėra neprivaloma, reiškia, kad apmokestinamasis subjektas visiškai savo nuožiūra sprendžia, ar taikyti kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčio nustatymo taisykles pagal 5 skyrių, ar teikti prašymą dėl dalinio (75 %) arba visiško neapmokestinimo. Jungtinės Karalystės bendrovės rezidentės teikia prašymą pagal 9 skyrių tik tuo atveju, jeigu tai yra palankiau nei vien 5 skyriaus taikymas. Nors negalima visiškai atmesti galimybės, kad šios įmonės atsižvelgia į administracinio supaprastinimo priežastis, Jungtinės Karalystės bendrovės rezidentės apskritai teiks prašymą pagal 9 skyrių, jeigu tai sumažins kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestį, mokėtiną pagal 5 skyrių.

(101) Todėl apskritai ginčijamos priemonės gavėjai įgys pranašumą, palyginti su situacija, kuri būtų netaikant priemonės.

6.4. **Atrankumas**

(102) Norint pripažinti, kad mokesčių priemone suteikiamas atrankusis pranašumas, pirmiausia reikia nustatyti „įprastą“ arba bendrą mokesčių tvarką, taikomą atitinkamoje valstybėje narėje, kuri vadinama (mokesčių) atskaitos sistema, ir tada ištirti, kaip ši sistema veikia atsižvelgiant į jos tikslą ([76]). Antra, reikia įvertinti, ar priemone nukrypstama nuo atskaitos sistemos tiek, kad pagal šią priemonę diferencijuojami ekonominės veiklos vykdytojai, kurie, atsižvelgiant į atskaitos sistemos tikslą, yra panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje. Jeigu tokia nukrypti leidžianti nuostata egzistuoja, priemonė bus laikoma *prima facie* atrankiąja. Trečia, jeigu priemonė laikoma nuostata, leidžiančia nukrypti nuo atskaitos sistemos, ji vis dėlto gali būti pateisinama atsižvelgiant į atskaitos sistemos pobūdį ir bendrą struktūrą. Šiuo atžvilgiu atitinkama valstybė narė turi įrodyti, kad ginčijama priemonė yra tiesiogiai susijusi su esminiais arba pagrindiniais atskaitos sistemos principais ir atsiranda dėl sistemai būdingų mechanizmų, kurie būtini jos veikimui ir veiksmingumui. Jeigu nuostata, leidžianti nukrypti nuo atskaitos sistemos, yra pateisinama dėl šių priežasčių, priemonė nelaikoma atrankiąja.

6.4.1. *Atskaitos sistema*

(103) Sprendime pradėti procedūrą Komisija laikėsi nuomonės, kad Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarka yra tinkama atskaitos sistema. Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarkos tikslas buvo užtikrinti pelno, kuris dirbtinai perkeliamas iš Jungtinės Karalystės į Jungtinės Karalystės kontroliuojamus susijusius subjektus nerezidentus, apmokestinimą ([77]). Remdamasi tuo, Komisija preliminariai padarė išvadą, kad nukrypti leidžianti nuostata, kuria būtų suteikiamas *prima facie* atrankusis pranašumas, egzistuotų, jeigu tam tikros Jungtinės Karalystės bendrovės rezidentės būtų atleistos nuo mokesčio, kai jos dirbtinai perkeltų (ne prekybos finansinės veiklos) pelną į kontroliuojamąją užsienio bendrovę, kurią jos kontroliuoja, o taikant bendrą taisyklę Jungtinės Karalystės bendrovės rezidentės būtų apmokestinamos, kai jos dirbtinai perkeltų (ne prekybos finansinės veiklos) pelną į kontroliuojamąją užsienio bendrovę, kurią jos kontroliuoja, nes tokių bendrovių teisinė ir faktinė padėtis yra panaši, atsižvelgiant į atskaitos sistemos tikslą (t. y. užtikrinti Jungtinės Karalystės pelno apmokestinimą, kai pelnas yra dirbtinai perkeltas į Jungtinės Karalystės kontroliuojamą subjektą nerezidentą).

(104) Jungtinės Karalystės institucijos ir kai kurios suinteresuotosios šalys nurodė, kad bendra Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistema yra tinkama atskaitos sistema, teigdamos, kad kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarkos paskirtis ir struktūra gali būti tinkamai suprantama tik atsižvelgiant į bendrą Jungtinės Karalystės požiūrį į įmonių pelno apmokestinimą. Nors Komisija sutinka su šiais argumentais ir pripažįsta Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistemos tikslo svarbą atsižvelgiant į Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių tikslą, ji laikosi nuomonės, kad atliekant analizę, ar ginčijama priemonė yra valstybės pagalba, atskaitos sistema yra Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės.

(105) Jungtinės Karalystės institucijos teigia, kad šalyje taikoma „iš esmės teritorinė pelno mokesčio sistema, kuria siekiama apmokestinti veiklai ir turtui Jungtinėje Karalystėje priskiriamą pelną“ ([78]). Atitinkamai ja siekiama apmokestinti Jungtinės Karalystės mokesčių mokėtojų rezidentų arba ne Jungtinės Karalystės mokesčių mokėtojų rezidentų, turinčių nuolatinę buveinę Jungtinėje Karalystėje, pelną, gautą iš Jungtinėje Karalystėje vykdomos veiklos ir turimo turto. Iš esmės ne Jungtinės Karalystės mokesčių mokėtojų rezidentų, neturinčių nuolatinės buveinės Jungtinėje Karalystėje, pelno apmokestinimas neatitinka bendros Jungtinės Karalystės pelno mokesčio

([76]) 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *Finanzamt B / A-Brauerei*, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, 35 ir 36 punktai.

([77]) Žr. sprendimo pradėti procedūrą 61 konstatuojamąją dalį. Sprendimo pradėti procedūrą 52 išnašoje Komisija nurodė alternatyvią siauresnę atskaitos sistemą, kurią sudaro Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 3, 5 ir 9 skyriai. Komisija nevertina šios siauresnės atskaitos sistemos.

([78]) 2018 m. kovo 22 d. Jungtinės Karalystės raštas.

sistemos tikslo. Tačiau tai nebūtinai gali būti taikoma užsienio pelnui, kuris buvo *dirbtinai perkeltas* iš Jungtinės Karalystės, tačiau yra priskirtinas Jungtinėje Karalystėje vykdomai veiklai ir turimam turtui. Iš tiesų būtų galima teikti, kad taisyklės, kuriomis siekiama pastarojo tikslo, yra būtina iš esmės teritorinės mokesčių sistemos, kokia yra Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistema, dalis, o Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarka yra būtent tokio pobūdžio taisyklė. Kaip teisingai nurodo Jungtinės Karalystės institucijos, Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarka kartu su kitomis kovos su piktnaudžiavimu taisyklėmis apsaugo Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistemą. Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklėmis siekiama apsaugoti Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazę ir taip užtikrinti, kad būtų pasiektas Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistemos tikslas. Šio tikslo pasiekiama apmokestinant pelną iš Jungtinėje Karalystėje vykdomos veiklos ir turimo turto, kuris yra laikomas *dirbtinai perkeltu* iš Jungtinės Karalystės į susijusius subjektus nerezidentus. Iš tiesų Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių tikslas kildinamas iš bendros Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistemos ir gali būti laikomas logišku ir būtinu jos tikslo pratęsimu.

(106) Jungtinės Karalystės institucijos pagrįstai nurodė šiuos veiksnius, tačiau tai nereiškia, kad ginčijamos priemonės, kuri susijusi su atleidimu nuo kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčio, vertinimui skirta atskaitos sistema turi būti išplėsta iki visos Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistemos. Komisija mano, kad kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės yra specialus taisyklių rinkinys. Jos yra bendros Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistemos dalis, tačiau turi ir savo tikslą. Tokio tikslo ištakos ir paskirtis kyla iš bendros Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistemos tikslo, tačiau jis yra pakankamai skirtingas, kad galėtų būti laikomas atskira atskaitos sistema.

(107) Atskaitos sistema, susijusi su mokesčių priemonėmis ar mokesčiais, susideda iš taisyklių, kurios kartu sudaro normalias ar įprastas apmokestinimo ar mokesčių atitinkamoje valstybėje narėje taisykles, ir apima visas įmones, kurioms gali būti taikomas mokestis ar rinkliava. Būtent kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės, kaip visuma, lemia kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčio dalyką ar apmokestinamąjį pagrindą, ir todėl palyginamumo tyrimas turi būti atliekamas šių taisyklių pagrindu ([79]).

(108) Dėl kitų Jungtinės Karalystės ir suinteresuotųjų šalių pateiktų argumentų pasakytina, kad bet kurių taikomų Sąjungos teisės aktų reikalavimų vykdymas iš esmės negali būti laikomas mokesčių sistemos tikslu. Tai tiesiog yra sąlyga, kuri taikoma visiems visų valstybių narių teisės aktams. Komisijos nuomone, poreikis, kad kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės būtų administruojamos, nėra atskaitos sistemos tikslas, tačiau galėtų paaiškinti būdingą mechanizmą, kuris būtinas atskaitos sistemos veikimui ir veiksmingumui.

6.4.1.1. Bendroji taisyklė pagal atskaitos sistemą; kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčio nustatymas

(109) Komisija iš pradžių pažymi, kad visų pirma Jungtinės Karalystės teisės aktų leidėjas turi nustatyti kovos su piktnaudžiavimu taisyklių, skirtų apsaugoti Jungtinės Karalystės mokesčių bazę, poreikį ir taikymo sritį ([80]). Tačiau tuo pat metu, Jungtinė Karalystė, nusprendusi įvesti kovos su piktnaudžiavimu taisyklę, turėtų taikyti šią taisyklę vienodai visiems ekonominės veiklos vykdytojams. Valstybės pagalbos teisės atžvilgiu tai reiškia, kad dvi situacijos, kurios yra teisiškai ir faktiškai panašios atsižvelgiant į kovos su piktnaudžiavimu taisyklės tikslą, neturėtų būti vertinamos skirtingai ([81]).

6.4.1.2. Pati reglamentavimo technika nelemia nukrypti leidžiančios nuostatos

(110) Jungtinė Karalystė ir kelios suinteresuotosios šalys nurodė, kad 9 skyrius ir 5 skyrius turi būti skaitomi kartu siekiant apibrėžti, ką Jungtinė Karalystė laiko dirbtinai perkeltu NPFVP. Jos pabrėžia, kad tai, jog 9 ir 5 skyriai yra atskiri skyriai ir 9 skyrius vadinamas „išimtimi“, savaime nereiškia, kad valstybės pagalbos tikslais 9 skyrius yra nuostata, leidžianti nukrypti nuo 5 skyriuje nustatyto „įprastu vertinimu“. Komisija iš dalies pritaria šiai nuomonei. Tačiau šioje byloje sprendimą dėl leidžiančios nukrypti nuostatos lemia atskira palyginamumo analizė

([79]) 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *Finanzamt B / A-Brauerei*, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, 37 punktas.
([80]) Tačiau Jungtinė Karalystė turi laikytis ESTT nustatytų ribų, kai kovos su piktnaudžiavimu taisyklė gali riboti ES įsisteigimo laisvę.
([81]) Palyginamumo testas pats savaime nėra testas. Jis visuomet turi būti atliekamas atsižvelgiant į atskaitos sistemos tikslą, kuris iš tikrųjų yra lyginamasis standartas, o todėl yra didžiausios svarbos, žr. 2018 m. birželio 28 d. Sprendimą *Dirk Andres / Europos Komisija*, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, visų pirma 86 ir 89 punktus.

nustatant, ar teisiniu ir faktiniu požiūriu panašios aplinkybės atsižvelgiant į atskaitos sistemos tikslą yra vertinamos skirtingai. Kaip Teisingumo Teismas pažymėjo Sprendime *A-Brauerei* ([82]), „[v]is dėlto, nors siekiant nustatyti, ar mokestinė priemonė yra atrankinė, panaudota reglamentavimo technika nėra lemiamas veiksnys, todėl ne visada būtina, kad ji būtų laikoma bendros mokesčių sistemos išimtimi; aplinkybė, kad ji laikoma tokia išimtimi, kaip ir pagrindinėje byloje aptariamos priemonės atveju, šiuo atveju turi reikšmės, jeigu ją taikant daromas skirtumas tarp dviejų ūkio subjektų kategorijų, kuriems a priori taikomas diferencijuotas požiūris, t. y. tarp ūkio subjektų, kuriems taikoma išimtimi laikoma priemonė, ir ūkio subjektų, kuriems toliau taikoma bendra mokesčių sistema, nors abiejų minėtų kategorijų padėtis yra panaši, atsižvelgiant į ta sistema siekiamą tikslą (šiuo klausimu žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Komisija / World Duty Free Group ir kt.*, C-20/15 P ir C-21/16 P, ECLI:EU:C:2016:981, 77 punktą ir 2018 m. birželio 28 d. Sprendimo *Andres (faillite Heitkamp BauHolding) / Komisija*, C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, 93 punktą)“.

(111) Šioje byloje tai reiškia, kad reikia įvertinti, ar dėl ginčijamos priemonės tam tikrų veiklos vykdytojų pelnui netaikomas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis, kuris kitu atveju būtų taikomas pagal Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklėse nustatytus bendruosius dirbtinio perkėlimo kriterijus, ir dėl to yra skirtingai vertinamos bendrovės, esančios panašioje faktinėje ir teisinėje padėtyje atsižvelgiant į kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių tikslą.

(112) Todėl būtina išnagrinėti bendruosius kriterijus, pagal kuriuos vertinama, kada kontroliuojamosios užsienio bendrovės pelnas pagal Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles yra laikomas dirbtinai perkeltu, atsižvelgiant į šiose taisyklėse numatytos rizikos rūšis ir dydį, šių taisyklių struktūrą ir logiką bei šiai rizikai šalinti taikomas priemones ([83]).

6.4.1.3. Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių metodika ir logika

(113) Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklėse numatyta įvairių testų, kurie bendrai taikomi visoms pelno rūšims arba skirti tam tikros rūšies pelnui, kurį uždirba kontroliuojamoji užsienio bendrovė, siekiant nustatyti ir kiekybiškai įvertinti kontroliuojamosios užsienio bendrovės tariamą bendrą pelną, kuris atitinka kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo kriterijus ir todėl tampa apmokestinamuoju pelnu. Jungtinės Karalystės teigimu, šie testai ir sąlygos diferencijuoja atsižvelgiant į veiklos rūšį, iš kurios gauta pelno, siekiant atspindėti riziką, kad dėl skirtingų pelną teikiančių susitarimų Jos Didenybės iždas gali netekti mokestinių pajamų. Jais siekiama užtikrinti galimybę administraciniu požiūriu tvarkyti kovos su piktnaudžiavimu testo taikymą įvairiausiems skirtingiems susitarimams, kuriuos sudarė daug skirtingų mokesčių mokėtojų, taip užtikrinant kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių veiksmingumą ir efektyvumą.

(114) Komisija pripažįsta, kad taisyklės, kuria siekiama apsaugoti pelno mokesčio sistemą nuo mokestinių pajamų praradimo dėl dirbtinio pelno perkėlimo, taikymo sritis gali būti skirta tokioms situacijoms, kurios objektyviai kelia didžiausią tokių mokestinių pajamų praradimo riziką, siekiant užtikrinti šios taisyklės efektyvumą, valdymą ir veiksmingumą.

(115) Iš tiesų ši logika atsispindi Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių struktūroje. Visų pirma jos taikomos labai plačiai – visam iš Jungtinės Karalystės kontroliuojamų užsienio patronuojamųjų bendrovių pelnui, o vėliau išskiriamos įvairios situacijos, kai Jungtinės Karalystės įstatymų leidėjas mano, kad mokestinių pajamų praradimo rizika yra objektyviai maža. Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos rekomendacijose dėl Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių šiuo klausimu teigiama, kad: „jeigu viena iš kontroliuojamųjų užsienio bendrovių išimčių taikoma kontroliuojamajai užsienio bendrovei, nebūtina svarstyti, ar ji turi bet kokio apmokestinamojo pelno“, ir kad praktikoje: „grupės galės lengvai nustatyti, kad beveik visos jų užsienio patronuojamosios bendrovės nepateks į naujosios kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarkos taikymo sritį arba bus atleistos nuo mokesčio“. Šis požiūris atsispindėtas 3 skyriuje nurodytose bendrosiose pradinio lygmens išimtyse, taip pat 10–14 skyriuose numatytuose subjektų lygmens išimtyse. Tik tada, jeigu nė viena iš šių išimčių netaikoma, būtina nustatyti ir apskaičiuoti kontroliuojamosios užsienio bendrovės apmokestinamąjį pelną.

([82]) 2018 m. gruodžio 19 d. Sprendimas *Finanzamt B / A-Brauerei*, C-374/17, ECLI:EU:C:2018:1024, 33 punktas.
([83]) Žr. sprendimo pradėti procedūrą 61 konstatuojamąją dalį.

(116) 3 skyrius sudaro pradinę kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo nuostatų dalį. Jame pateikta testų, kuriuos Jungtinės Karalystės bendrovės rezidentės taiko kontroliuojamajai užsienio bendrovei, kurią jos kontroliuoja, siekdamos nustatyti, ar reikia taikyti kurias nors iš detalesnių 4–8 skyriuose nustatytų apmokestinimo nuostatų. Pavyzdžiui, dėl NPFVP 3 skyriuje nustatyta, kad Jungtinės Karalystės bendrovės rezidentės gali neatsižvelgti į 5 skyriaus (taigi ir 9 skyriaus) taisykles, jeigu kontroliuojamosios užsienio bendrovės uždirbtas NPFVP yra nedidelis palyginti su kita veikla ir neviršija 5 % apsaugos taisyklės ribos ([84]).

(117) Analogiškai 10–14 skyriuose yra subjektų lygmens išimčių (žr. 19 ir 20 konstatuojamąsias dalis), pavyzdžiui, neapmokestinamųjų teritorijų išimtis, mažo pelno išimtis ir mažos pelno maržos išimtis, kurias taikant kontroliuojamosios užsienio bendrovės pelnui netaikomos Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės, jeigu pagrįstai galima daryti prielaidą, kad yra maža rizika, jog tokios kontroliuojamosios užsienio bendrovės pelnas buvo dirbtinai perkeltas, arba jeigu apskritai yra maža rizika Jungtinės Karalystės iždui prarasti mokestines pajamas. Iš tiesų tokia prielaida būtų pagrįsta dėl kontroliuojamųjų užsienio bendrovių, kurios uždirba nedidelį pelną, gauna mažą pelno maržą arba kurioms taikomas santykinai didelis efektyvusis mokesčio tarifas.

(118) Apibendrinant galima teigti, kad Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklėmis, įskaitant jų pradinio lygmens ir subjektų lygmens išimtis, siekiama užtikrinti, kad taisyklės būtų taikomos tik tada, kai kyla didelė rizika Jungtinės Karalystės iždui ir kai yra didelis dirbtinio perkėlimo potencialas.

6.4.1.4. Taikomos priemonės – apmokestinimo nuostatos

(119) Jeigu netaikoma nė viena iš 10–14 skyriuose numatytų subjektų lygmens išimčių ir nė viena iš 3 skyriuje nurodytų pradinio lygmens išimčių, reikia taikyti apmokestinimo skyrius, pradedant 4 skyriumi (pelnas, priskiriamas Jungtinėje Karalystėje vykdomai veiklai). Kaip jau minėta, 4 skyrius taikomas visam pelnui, išskyrus tuos atvejus, kai kontroliuojamoji užsienio bendrovė uždirba tik NPFVP arba nekilnojamojo turto verslo pelną ([85]). Bendras požiūris į 4 skyriuje aprašomą dirbtinai perkelto pelno nustatymą ir apskaičiavimą yra grindžiamas VAF sąvoka. Tai priskyrimo užduotis, kuri grindžiama ta pačia logika ir principais, kurie taikomi pagal patvirtintą EBPO metodą siekiant nustatyti pelno priskyrimą nuolatinei buveinei. Ją atliekant, nustatomos atitinkamos VAF, esančios Jungtinėje Karalystėje, ir tos, kurios yra kontroliuojamosios užsienio bendrovės buvimo vietoje arba kitur už Jungtinės Karalystės ribų. Po to būtina nustatyti, kuri atitinkamo kontroliuojamosios užsienio bendrovės pelno dalis yra priskirtina Jungtinėje Karalystėje esančioms VAF ([86]). Šią analizę (įvairiais

([84]) Žr. Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 371CC skirsnį.

([85]) Jeigu kontroliuojamoji užsienio bendrovė uždirba tik NPFVP, jam taikomi tik 5 ir 9 skyriai, kuriuose taip pat yra numatytas VAF testas, tačiau šiek tiek kitoks. Jeigu kontroliuojamoji užsienio bendrovė uždirba tik pelną iš nekilnojamojo turto verslo, jam netaikomos kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės, nes tokio pobūdžio pelnas negali būti perkeltas iš Jungtinės Karalystės.

([86]) Žr. Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 371DB skirsnį. Kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės, pagrįstos pelno priskyrimu vadovaujančiųjų asmenų funkcijoms, yra pripažįstamos tiek tarptautiniuose, tiek ES teisės aktuose, susijusiuose su kontroliuojamųjų užsienio bendrovių nuostatomis. Galutinėje EBPO BEPS ataskaitoje (EBPO, 2015 m. Galutinė ataskaita dėl 3 veiksmo) dėl veiksmingo kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių kūrimo, pavyzdžiui, pabrėžiama, kad daugelyje Europos jurisdikcijų remiamasi arba iš dalies remiamasi turinio analizės testais, jeigu kontroliuojamoji užsienio bendrovė vykdo didelio masto veiklą naudodamasi įvairiais įgaliotiniais, visų pirma tuo, ar kontroliuojamosios užsienio bendrovės pajamos buvo atskirtos nuo pagrindinio turinio, įskaitant darbuotojus, patalpas, turtą ir riziką. Ataskaitoje pabrėžiama, kad, neatsižvelgiant į testus, esminis klausimas, susijęs su turiniu, yra „ar kontroliuojamoji užsienio bendrovė galėjo pati uždirbti pajamų“, o tai atitinka VAF testo tikslą. Aptariant geriausią turinio analizės rengimo praktiką, ataskaitoje siūloma atlikti testą, kuris leistų išnagrinėti visas „vadovaujančių asmenų funkcijas, kurias vykdo grupei priklausantys subjektai“, siekiant nustatyti, ar kontroliuojamoji užsienio bendrovė yra subjektas, kuriam greičiausia priklauso tam tikras turtas arba kuris prisiima tam tikrą riziką, jeigu subjektai būtų nesusiję. Ataskaitoje nurodomos Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės kaip šio VAF testo pavyzdys ir teigiama, kad Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklėse „buvo vartojamos EBPO 7 straipsniui sukurtos sąvokos ir rekomendacijos, kaip nustatyti grupės vadovaujančių asmenų funkcijas, susijusias su kiekvienu turtu, kad būtų galima nustatyti, ar kontroliuojamoji užsienio bendrovė vykdo šias funkcijas“. Europiniu lygmeniu Direktyvos (ES) 2016/1164 preambulėje primenama, kad tai yra „proporcingas būdas spręsti BEPS problemas“ ir svarbu, kad valstybės narės, kurios savo „kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles taiko tik pajamoms, dirbtiniu būdu perkeltoms į patronuojamąją bendrovę, tiksliai nustatytų atvejus, kai dauguma sprendimų priėmimo funkcijų, nulėmusių dirbtiniu būdu perkeltas pajamas kontroliuojamos patronuojamosios bendrovės lygmeniu, yra vykdomos mokesčių mokėtojo valstybėje narėje“.

variantais) taip pat reikia atlikti pagal kitus apmokestinimo skyrius. Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos rekomendacijose, pateikiamose kartu su teisės aktais, pabrėžiamas svarbus VAF testo vaidmuo, apibūdinant jį kaip *„analizės esmę“* nustatant, ar pelnas yra priskirtinas Jungtinei Karalystei ([87]).

(120) Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių 5–8 skyriuose numatyta daugiau apmokestinimo nuostatų, kurios gali būti taikomos papildomai su 4 skyriaus nuostatomis. Šios nuostatos taikomos tik tam tikroms pelno rūšims, kurioms gali būti lygiagrečiai taikomas bendro pobūdžio 4 skyrius ir konkretus apmokestinimo skyrius. Pavyzdžiui, gali būti, kad tik dalis kontroliuojamosios užsienio bendrovės pelno yra apmokestinama pagal 4 skyrių, tačiau tai nereiškia, kad likusi dalis gali būti apmokestinama pagal 6 skyrių ([88]). Taip pat įmanoma, kad, nors pagal 4 skyrių kontroliuojamoji užsienio bendrovė neturėtų būti apmokestinama, kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis vis tiek gali būti taikomas pagal 5–8 skyrius. Todėl, taikant vėlesnius apmokestinimo skyrius, kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis gali būti didesnis, tačiau jis negali būti mažesnis už mokestį, kuris būtų taikomas pagal 4 skyrių ([89]).

(121) Viena iš konkrečių apmokestinimo nuostatų yra 5 skyrius, kuris skirtas NPFVP. Kaip ir 4 skyriuje, 5 skyriuje numatyta VAF analizė siekiant įvertinti, ar turėtų būti taikomas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis; nustatomas NPFVP iš kontroliuojamajai užsienio bendrovei priklausančio turto ir pelnas iš rizikos, priskirtos kontroliuojamajai užsienio bendrovei tais atvejais, kai Jungtinėje Karalystėje vykdomos atitinkamos VAF. Tačiau VAF analizė skiriasi nuo 4 skyriaus dviem esminiais aspektais.

(122) Pirma, 5 skyriuje numatytas VAF testas yra „lengvesnis“ nei nurodytas 4 skyriuje, nes jį paprasčiau įvykdyti, todėl taikant 5 skyriuje pateiktą VAF analizę gali būti nuspręsta, kad reikia taikyti kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestį, nors atlikus 4 skyriuje numatytą VAF analizę toks mokestis nebūtų taikomas tomis pačiomis aplinkybėmis. Taip yra todėl, kad 5 skyriuje daroma tiesioginė nuoroda į 4 skyrių dėl VAF analizės, skirtos dirbtinai perkeltam pelnui nustatyti ir apskaičiuoti, tik šiame skyriuje ją sudaro mažiau veiksmų ([90]).

(123) Be to, 5 skyriuje numatytas antras testas, kuriuo remiantis galima nustatyti kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestį, net jeigu Jungtinėje Karalystėje nėra VAF, o tai yra būdinga tik NPFVP. Atliekant antrą testą, kurį užbaigus pelnas gali būti apmokestintas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu, vertinama, kaip buvo finansuojamos paskolos, iš kurių kontroliuojamoji užsienio bendrovė gavo NPFVP, ir kontroliuojamosios užsienio bendrovės NPFVP apmokestinamas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu tiek, kiek šios paskolos buvo suteiktos iš kapitalo, susijusio su Jungtine Karalyste. Jungtinės Karalystės institucijos paaiškino, kad antras testas buvo įtrauktas į 5 skyrių dėl to, kad NPFVP ne visada reikalingas esminių VAF buvimas, todėl, jeigu būtų remiamasi tik VAF testu, Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazė nebūtų pakankamai apsaugota nuo dirbtinio NPFVP perkėlimo.

6.4.2. *Grupės finansavimo išimtis yra nukrypti leidžianti nuostata*

(124) Pagal nusistovėjusią teismo praktiką priemonė yra *prima facie* atrankioji, jeigu dėl to atsiranda skirtingas požiūris į įmones, kurios yra panašioje teisinėje ir faktinėje padėtyje, atsižvelgiant į atskaitos sistemos tikslą ([91]). Šioje byloje kyla klausimas, ar grupės finansavimo išimtimi kai kurios bendrovės atleidžiamos nuo kontroliuojamųjų užsienio

([87]) Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos Vidaus vadovas, Tarptautinis vadovas, INTM200200.

([88]) Žr., pavyzdžiui, Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos Vidaus vadovą, Tarptautinį vadovą, INTM210200.

([89]) Nors 4 skyrius netaikomas kontroliuojamajai užsienio bendrovei, kuri uždirba *tik* NPFVP, nes tokiu atveju taikomas tik 5 skyrius, tai neturi įtakos šiai išvadai, nes 5 skyriuje iš esmės atkartojamas 4 skyriaus VAF testas, kaip paaiškinta 121 ir 122 konstatuojamosiose dalyse.

([90]) 4 skyriuje numatytą VAF testą sudaro 8 veiksmų metodas (Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 371DB skirsnio 1 punktas). 5 skyriuje pateikiama nuoroda į 4 skyrių ir reikalaujama atlikti kai kuriuos 4 skyriuje nurodytus veiksmus; konkrečiai 1–5 ir 7 veiksmus siekiant nustatyti, kiek 5 skyrius taikomas NPFVP. 6 ir 8 veiksmai neatliekami, nes Jungtinės Karalystės įstatymų leidėjas manė, kad jie nėra svarbūs NPFVP.

([91]) 2011 m. lapkričio 15 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Komisija ir Ispanija / Gibraltaro Vyriausybė ir Jungtinė Karalystė*, sujungtos bylos C-106/09 P ir C-107/09 P, ECLI:EU:C:2011:732, 75 punktas. Taip pat žr. 2016 m. gruodžio 21 d. Teisingumo Teismo (didžiosios kolegijos) sprendimo *Europos Komisija / World Duty Free Group SA ir kt.*, sujungtos bylos C-20/15 P ir C-21/15 P, ECLI:EU:C:2016:981, 54 punktą.

bendrovių mokesčio, kurį turėtų mokėti kitos bendrovės pagal įprastą kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių sistemą, kai abi situacijos yra teisiškai ir faktiškai panašios atsižvelgiant į atskaitos sistemos, t. y. Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių, tikslą.

(125) Taikant grupės finansavimo išimtį, konkreti NPFVP kategorija nėra apmokestinama kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu ([92]). Pagal Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles, kriterijai, pagal kuriuos nustatoma, ar ir kokiu mastu turi būti mokamas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis, jeigu kontroliuojamoji užsienio bendrovė uždirba tokį pelną, yra įtraukti į 5 ir 9 skyrius. 5 skyriuje pateikiamos taisyklės ir kriterijai, taikytini visam NPFVP, nesvarbu, ar jis gautas iš susijusio skolininko (grupės paskola) ar nesusijusio skolininko (pvz., banko), ir neatsižvelgiant į tai, ar jis gautas iš Jungtinės Karalystės skolininko ar užsienio skolininko. Tada 9 skyriuje pateikiamos specialios taisyklės (grupės finansavimo išimtis) dėl NPFVP, gauto iš paskolų grupės įmonėms užsienyje, „reikalavimus atitinkančių paskolų santykių“ ([93]) ir (iš dalies) pelnas, kuris būtų apmokestinamas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu pagal 5 skyrių, atleidžiamas nuo šio mokesčio. Sprendime pradėti procedūrą Komisija preliminariai nusprendė, kad grupės finansavimo išimtimi tam tikroms bendrovėms, kurių kontroliuojamoji užsienio bendrovė uždirbo NPFVP iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio, buvo suteikiamas *prima facie* atrankusis pranašumas bendrovių, kurių kontroliuojamoji užsienio bendrovė uždirba kitų formų NPFVP, atžvilgiu, nors tokių bendrovių faktinė ir teisinė padėtis buvo panaši atsižvelgiant į atskaitos sistemą.

(126) Jungtinės Karalystės institucijos pateikė du argumentus, kodėl apmokestinamojo subjekto, kuris kontroliuoja kontroliuojamąją užsienio bendrovę, uždirbančią NPFVP iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio, padėtis nebūtų panaši į apmokestinamojo subjekto, kontroliuojančio kontroliuojamąją užsienio bendrovę, kuri uždirba kitą NPFVP, padėtį ([94]). Pirmasis Jungtinės Karalystės institucijų argumentas yra tas, kad kontroliuojamosios užsienio bendrovės NPFVP, kuris nėra NPFVP iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio, yra savaime dirbtinai perkeltas, nors to negalima pasakyti apie NPFVP iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio ([95]). Antrasis argumentas yra tas, kad pareiga gerbti Sutarties laisves turi skirtingų pasekmių abiem kategorijoms ([96]).

6.4.2.1. Pagal kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių 9 skyrių neapmokestinamos kontroliuojamosios užsienio bendrovės ir kitą NPFVP uždirbančios kontroliuojamosios užsienio bendrovės palyginamumas

(127) Dėl pirmojo argumento Jungtinės Karalystės institucijos teigia, kad kontroliuojamosios užsienio bendrovės, teikiančios paskolas susijusioms šalims, kurios yra Jungtinės Karalystės rezidentės (vadinamos *paskolomis patronuojančiosioms bendrovėms*), kelia tiesioginę ir akivaizdžią grėsmę Jungtinės Karalystės mokesčio bazei, kai toks pelnas uždirbamas per kontroliuojamąją užsienio bendrovę. Ši grėsmė būtų mažiau akivaizdi kontroliuojamųjų užsienio bendrovių, turinčių reikalavimus atitinkančių paskolų santykių (suteikusių paskolų grupės įmonėms užsienyje) atveju. Jungtinės Karalystės institucijos teigia, kad paskolos patronuojančiosioms bendrovėms iš esmės yra apykaitiniai sandoriai. Jungtinės Karalystės bendrovė investuoja nuosavas lėšas į kontroliuojamąją užsienio bendrovę, kuri grąžina lėšas kaip paskolą susijusiai Jungtinės Karalystės bendrovei. Jungtinės Karalystės institucijos taip pat teigia, kad tokiu atveju palūkanos išskaičiuojamos iš Jungtinės Karalystės mokesčių bazės grupės bendrovių, kurios yra Jungtinės Karalystės rezidentės, lygmeniu, todėl tiesiogiai sumažėja Jungtinės Karalystės mokesčio bazė. Kita vertus, NPFVP iš paskolų susijusiomis šalimis užsienyje iš tikrųjų yra susiję su lėšų iškėlimu iš Jungtinės Karalystės, todėl jo negalima vertinti kaip apykaitinio susitarimo. Be to, galimas palūkanų atskaitymas grupės bendrovės, gaunančios paskolą iš kontroliuojamosios užsienio bendrovės, lygmeniu nemažina Jungtinės Karalystės mokesčio bazės.

([92]) NPFVP – palūkanų pajamos, neuždirbtos iš finansinės prekybos ar verslo; jis apima palūkanų pajamas iš pasyviųjų portfelinių investicijų, palūkanas, gautas už banko indėlį, arba palūkanas, gautas už atsitiktines paskolas susijusioms ar nesusijusioms šalims.
([93]) Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 371IG skirsnio 1 punktas.
([94]) Kitas NPFVP šiuo atžvilgiu gali būti gautas iš paskolų Jungtinės Karalystės grupės įmonėms arba iš paskolų trečiosioms šalims.
([95]) Žr. 66 konstatuojamąją dalį.
([96]) Žr. 71 konstatuojamąją dalį.

(128) Jungtinės Karalystės institucijos taip pat teigia, kad kontroliuojamųjų užsienio bendrovių, gaunančių NPFVP iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių, ir kontroliuojamųjų užsienio bendrovių, skolinančių nesusijusiai šaliai, padėtis skiriasi iš esmės ir kelia skirtingą riziką Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazei. Jungtinės Karalystės institucijų teigimu, rizika Jungtinės Karalystės iždui yra aiškesnė, kai susitarimus sudaro kontroliuojamoji užsienio bendrovė ir iš jos besiskolinanti nesusijusi šalis (juos Jungtinės Karalystės institucijos vadina *pinigų dėžėmis*), todėl reikia vienos griežtos taisyklės, kuri būtų taikoma tokiems atvejams, nes toks susitarimas neturi jokios komercinės logikos ir sudaromas siekiant vienintelio tikslo – išvengti Jungtinės Karalystės mokesčių ([97]). Priešingai, kai yra reikalavimus atitinkantys paskolų santykiai, NPFVP yra susijęs su tikru grupės užsienyje vykdomos veiklos finansavimu. Jungtinės Karalystės institucijos teigia, kad tokio susitarimo atveju dirbtinio perkėlimo rizika yra mažiau akivaizdi, o pelnas gali būti dirbtinai neperkeliamas, perkeliamas iš dalies arba visiškai ([98]). Jungtinės Karalystės institucijų nuomone, skirtinga dirbtinio perkėlimo rizika reiškia, kad abiejų susitarimų aplinkybės nėra teisiškai ir faktiškai palyginamos atsižvelgiant į kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių tikslą.

(129) Komisija negali sutikti su Jungtinės Karalystės informacija, pateikta siekiant pagrįsti jos pirmą argumentą.

(130) Kaip nurodyta 111 konstatuojamojoje dalyje, reikia išsiaiškinti, ar NPFVP iš paskolų grupės įmonėms užsienyje yra faktiškai ir teisiškai palyginamas su NPFVP iš trečiųjų šalių paskolų arba paskolų Jungtinės Karalystės grupės bendrovėms, atsižvelgiant į kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių tikslą.

(131) Vis dėlto Komisija primena, kad Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklėmis pasiekiamas jų tikslas apsaugoti Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazę apmokestinant pelną iš Jungtinėje Karalystėje vykdomos veiklos ir turimo turto, kuris buvo *dirbtinai perkeltas* iš Jungtinės Karalystės į susijusius subjektus nerezidentus. Testai, skirti nustatyti ir apskaičiuoti dirbtinai perkeltą pelną konkrečiai NPFVP kategorijai, įtraukti į 5 skyrių. Atsižvelgiant į tai, kad Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklėmis siekiama apsaugoti Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazę, nestebina, kad testai, skirti nustatyti dirbtinį perkėlimą, yra tiesiogiai susieti su veiksniais, kuriais grindžiama Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazė, t. y. *Jungtinėje Karalystėje vykdoma veikla* (atspindi VAF Jungtinėje Karalystėje) arba *Jungtinėje Karalystėje turimu turtu* (atspindi su Jungtine Karalyste susijęs kapitalas). Todėl kriterijai, pagal kuriuos nustatomas dirbtinis NPFVP perkėlimas pagal Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles, yra neatsiejamai ir logiškai susieti su Jungtinės Karalystės pelno mokesčio baze, kurią siekiama apsaugoti Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklėmis. Komisija nesupranta, kodėl, atsižvelgiant į šį tikslą, šie kriterijai būtų tinkami nustatyti dirbtinį visų rūšių NPFVP perkėlimą, išskyrus pelną iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių.

(132) Dėl Jungtinės Karalystės institucijų argumentų, kad NPFVP rūšys, kurioms netaikoma ginčijama priemonė, akivaizdžiai neturi komercinio pagrindimo ir turi akivaizdžių dirbtinio perkėlimo požymių – kas būtų mažiau akivaizdu NPFVP, gauto iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių, nes tokios NPFVP rūšys nėra teisiškai ir faktiškai palyginamos atsižvelgiant į Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių tikslą, Komisija visų pirma nagrinės NPFVP iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių ir NPFVP iš paskolų grupės bendrovėms, kurios yra Jungtinės Karalystės rezidentės, palyginamumą, vėliau – NPFVP iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių ir NPFVP iš paskolų santykių su trečiosiomis šalimis palyginamumą.

(133) Dėl palyginamumo su NPFVP iš paskolų susijusioms Jungtinės Karalystės šalims Komisija, pirma, supranta, kad tokie susitarimai gali kelti susirūpinimą Jungtinės Karalystės įstatymų leidėjui, ypač dėl mokesčių bazės erozijos atskaitant palūkanas dėl perteklinio Jungtinėje Karalystėje vykdomos veiklos finansavimo skolos priemonėmis. Iš tiesų šie susirūpinimą keliantys klausimai nėra akivaizdūs NPFVP, uždirbto iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių, atveju, nes galima bazės erozija vyktų, jeigu ji apskritai būtų, užsienyje, o ne Jungtinėje Karalystėje. Visų pirma, Komisija šiuo atžvilgiu pažymi, kad Jungtinės Karalystės institucijos neturi nuoseklios pozicijos šiuo

([97]) 2018 m. sausio 15 d. Jungtinės Karalystės raštas, atsakant į sprendimo pradėti procedūrą 116 konstatuojamąją dalį.
([98]) 2018 m. sausio 15 d. Jungtinės Karalystės raštas, atsakant į sprendimo pradėti procedūrą 117 konstatuojamąją dalį.

klausimu. Pagal dabartines taisykles galima situacija, kai paskola Jungtinės Karalystės grupės įmonei gali būti laikoma reikalavimus atitinkančiu paskolos santykiu pagal 9 skyrių, jeigu galutinis skolininkas pagal tokį paskolos susitarimą yra grupės įmonė užsienyje (finansavimas nukreipiamas per Jungtinės Karalystės vadinamąją tarpinę bendrovę). Be to, tokiu atveju tarpininkas Jungtinėje Karalystėje prašys atskaityti palūkanas iš kontroliuojamajai užsienio bendrovei sumokėtų palūkanų, tačiau palūkanos vis tiek bus (iš dalies) neapmokestintos pagal ginčijamą priemonę ([99]).

(134) Tačiau bet kuriuo atveju bet koks nuoseklus diferencijavimas, grindžiamas Jungtinėje Karalystėje atliekamu atskaitymu, reikštų tik tai, kad abiejų susitarimų teisinė ir faktinė padėtis skiriasi, jeigu vertintume nacionalinę priemonę, kuria siekiama apsaugoti mokesčio bazę *nuo erozijos dėl palūkanų atskaitymų*. Jungtinės Karalystės pelno mokesčio įstatyme numatytos kelios kovos su mokesčių vengimu priemonės, kuriomis siekiama tokio tikslo. Tačiau Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių tikslas nėra mokesčio bazės apsauga nuo erozijos dėl perteklinio palūkanų atskaitymo Jungtinėje Karalystėje. Jomis siekiama apsaugoti Jungtinę Karalystę nuo dirbtinio finansinės ir kitos veiklos *pelno* perkėlimo apmokestinant tokį kontroliuojamųjų užsienio bendrovių pelną ([100]). Todėl Jungtinės Karalystės institucijų nurodytas skirtumas nereiškia, kad abiejų situacijų teisinė ir faktinė padėtis skiriasi atsižvelgiant į ginčijama priemone siekiamą tikslą, t. y. apsaugoti Jungtinės Karalystės mokesčio bazę nuo dirbtinio pelno perkėlimo, įskaitant pelną, uždirbtą iš finansinės veiklos.

(135) Antra, Komisija pažymi, kad NPFVP iš paskolų Jungtinės Karalystės susijusioms šalims gali atsirasti ir dėl pagrįstų komercinių priežasčių ir jos nebūtinai yra „apykaitiniai sandoriai“ visais atvejais, t. y. Jungtinės Karalystės lėšos buvo perkeltos į kontroliuojamąją užsienio bendrovę, o vėliau grąžintos į Jungtinę Karalystę. Jeigu NPFVP gaunamas iš paskolos Jungtinės Karalystės susijusiai šaliai, kai VAF yra vykdomos Jungtinėje Karalystėje, kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis turėtų būti taikomas laikantis 5 skyriuje nustatytų apmokestinimo kriterijų, net jeigu paskola nėra finansuojama iš kapitalo, susijusio su Jungtine Karalyste (t. y. neatsižvelgiant į „apykaitumą“).

(136) Trečia, Komisija nepritaria Jungtinės Karalystės institucijų nuomonei, kad būtų akivaizdi pagrįsta komercinė priežastis, dėl kurios būtų finansavimas būtų struktūrizuotas taip, kad Jungtinės Karalystės bendrovė rezidentė užsienio grupės įmonei jį teiktų per kontroliuojamąją užsienio bendrovę (užuot tiesiogiai skolinusi lėšas), tačiau taip nebūtų tuo atveju, jeigu finansavimas būtų Jungtinės Karalystės bendrovė rezidentė finansavimą grupės bendrovei, kuri yra Jungtinės Karalystės rezidentė, teiktų per kontroliuojamąją užsienio bendrovę (užuot tiesiogiai skolinusi lėšas). Tarpinis finansavimas ir kontroliuojamosios užsienio bendrovės vaidmuo vykdant abu susitarimus yra visiškai palyginami. Komisija nesutinka, kad galima daryti prielaidą, jog vienu atveju gali būti pagrįstų komercinių priežasčių, o kitu – ne, nes tai reikštų, kad abu atvejai nėra teisiškai ir faktiškai palyginami atsižvelgiant į kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių tikslą. Pagrįstos komercinės priežastys, dėl kurių abiejuose susitarimuose dalyvauja NPFVP uždirbanti kontroliuojamoji užsienio bendrovė, nustatomos remiantis faktais ir aplinkybėmis, susijusiais su kontroliuojamosios užsienio bendrovės funkcijų ir rizikos pobūdžiu ir kokybe, o ne remiantis NPFVP šaltiniu.

(137) Dėl 133–136 konstatuojamosiose dalyse išdėstytų priežasčių reikia atmesti Jungtinės Karalystės institucijų argumentą, kad NPFVP iš reikalavimus atitinkančių paskolų susitarimų ir NPFVP iš paskolų Jungtinės Karalystės grupės bendrovėms nėra palyginami.

(138) Dėl palyginamumo su NPFVP, gautu iš išorės paskolų, kurias Jungtinės Karalystės institucijos vadina *pinigų dėžėmis*, Komisija pažymi, kad Jungtinėje Karalystėje pinigų dėžė yra laikoma susitarimu, pagal kurį per mažai apmokestinamą kontroliuojamąją užsienio bendrovę lėšos dedamos į banką, kad gautas NPFVP atrodytų uždirbtas kontroliuojamosios užsienio bendrovės, o ne Jungtinės Karalystės, ir supranta, kad Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės buvo sukurtos siekiant apsisaugoti nuo tokių susitarimų. Šiuo atžvilgiu

([99]) Žr. Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos Tarptautinį vadovą, INTM217190: „Jeigu kontroliuojamoji užsienio bendrovė suteiks ilgalaikę paskolą iždo bendrovei, kuri yra Jungtinės Karalystės rezidentė, o ši savo ruožtu panaudos lėšas teikdama trumpalaikes paskolas kitoms grupės narėms, tada kontroliuojamųjų užsienio bendrovių NPFVP greičiausiai bus taikomas 5 skyrius ir, jeigu bus pateiktas 9 skyriuje numatytas prašymas, reikės apsvarstyti galutinio skolininko taisykles“.

([100]) Bazės eroziją galima atskirti nuo dirbtinio pelno perkėlimo (arba pelno nukreipimo), nes pirmuoju atveju vyksta *mokėtojo* mokesčio bazės erozija dėl perteklinių atskaitymų, o pastarasis susijęs su pajamų *gavėju*, kuris sumažina savo mokesčio bazę dirbtinai perkeldamas šias pajamas į užsienį. Pirmuoju atveju paprastai taikomos palūkanų ribojimo taisyklės (žr., pavyzdžiui, Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 4 straipsnį), o pastaruoju – kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės.

Komisija primena, kad paskolos trečiosioms šalims gali apimti banko indėlius, bet ne tik juos. Joms taip pat gali būti priskiriamos, pavyzdžiui, atsitiktinės paskolos tiekėjams, išorės paslaugų teikėjams, klientams ar kitoms nesusijusioms šalims. Be to, Komisija nesutinka, kad šie susitarimai savaime turi būti laikomi piktnaudžiavimu, nors tai nebūtų taikoma susitarimams, kai mažai apmokestinama kontroliuojamoji užsienio bendrovė naudojama kaip tarpininkė teikiant paskolą grupės įmonei užsienyje. Be to, šiuo atveju gautą NPFVP uždirba kontroliuojamoji užsienio bendrovė, o ne Jungtinės Karalystės bendrovė.

(139) Viena suinteresuotoji šalis teigė, kad reikalavimus atitinkančio paskolos susitarimo atveju grupės bendrovė užsienyje gautas lėšas panaudos tikrai komercinei veiklai finansuoti. Šiuo atžvilgiu Komisija pirmiausia primena, kad, kaip nurodyta 136 konstatuojamojoje dalyje, šalies, gaunančios paskolą iš kontroliuojamosios užsienio bendrovės, pobūdis ar kokybė neturi įtakos (rizikai) dirbtinai perkelti kontroliuojamosios užsienio bendrovės uždirbtą NPFVP. Antra, Komisija nesutinka, kad gali būti daroma prielaida, jog skolininkas lėšas, gautas pagal reikalavimus atitinkantį paskolų santykį, panaudos tikrai komercinei veiklai finansuoti, o trečiajai šaliai pagal paskolą suteiktos lėšos nebus naudojamos tokios trečiosios šalies tikrai komercinei veiklai finansuoti. Jeigu skolininkas pats užsiima komercine veikla, abiem atvejais jis panaudos lėšas savo verslui finansuoti, nesvarbu, ar tai būtų naujos investicijos, įsigijimai ar kiti komerciniai tikslai. Be to, atsižvelgiant į pinigų pakeičiamumą, tai, kaip skolininkas galiausiai panaudos lėšas, gali pasikeisti ilgainiui abiem atvejais ir gali būti labai sunku tai atsekti, kaip ir finansavimo šaltinį, kaip nurodė Jungtinės Karalystės institucijos kitomis aplinkybėmis (žr. 155 konstatuojamąją dalį).

(140) Apibendrinant, dėl priežasčių, nurodytų 138 ir 139 konstatuojamosiose dalyse, net jeigu būtų galima daryti prielaidą, kad reikalavimus atitinkančiais paskolų santykiais yra finansuojama tikra komercinė veikla, o paskolomis trečiosioms šalims – ne, kam Komisija prieštarauja, toks lėšų, kurias kontroliuojamoji užsienio bendrovė suteikė kaip paskolą, panaudojimo ir paskirties skirtumas neturi įtakos šių paskolų palyginamumui atsižvelgiant į Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių tikslą ([101]).

(141) Apskritai dėl Jungtinės Karalystės institucijų pirmojo argumento Komisija pažymi, kad NPFVP iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių yra pelno kategorija, kuri yra labiausiai imli dirbtiniam perkėlimui. Pirma, dėl to, kad ne prekybos veikla yra judesnė nei prekybos veikla, nes jai paprastai reikia mažiau funkcijų ir (arba) žmonių įsikišimo, todėl ją lengviau perkelti (finansinės veiklos pelnas visų pirma reikalauja daug kapitalo, o kapitalas yra gerokai judesnis nei, pavyzdžiui, darbo jėga, todėl jį galima lengvai perkelti). Antra, dėl to, kad grupės turi didelę laisvę nustatyti savo vidaus finansines operacijas, pasitelkdamos kapitalo ir skolų derinį, kuris užtikrina palankiausią rezultatą mokesčių požiūriu. Tai taip pat paaiškina, kodėl kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės tarptautiniu mastu paprastai taikomos NPFVP ([102]). Pavyzdžiui, Direktyvos dėl mokesčių vengimo 7 straipsnio 2 dalies a punkte išvardytos kelios kontroliuojamųjų užsienio bendrovių pajamų kategorijos, kurios turi būti apmokestinamos pagal kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles, pradedant palūkanomis. Tos direktyvos 7 straipsnio 3 dalyje taip pat nustatyta, kad valstybės narės gali nuspręsti netaikyti kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės, jeigu trečdalį ar mažiau kontroliuojamosios užsienio bendrovės pajamų sudaro palūkanos, o trečdalį ar mažiau palūkanų pajamų sudaro iš grupės įmonių gautos palūkanos (žr. 44 konstatuojamąją dalį). Tai rodo, kad palūkanų pajamos, gautos iš grupės įmonių, yra laikomos svarbiausia pajamų kategorija, kuriai turi būti taikomos kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės, pagal Kovos su mokesčių vengimu direktyvą.

([101]) Nuostatos, apibrėžiančios galutinio skolininko sąvoką (žr. 43 išnašą), neturi jokios įtakos šiai išvadai, nes jose nėra jokių sąlygų dėl (komercinės) paskirties, kuriai skolininkas turėtų naudoti lėšas pagal paskolos susitarimą, išskyrus nuostatas dėl perskolinimo.

([102]) G 20 ir EBPO BEPS ataskaitos dėl 3 veiksmo 78 punkte nurodyta: „Bendras susirūpinimą keliantis dalykas, susijęs su palūkanų ir finansinės veiklos pajamų apmokestinimu, yra tai, kad šias pajamas lengva perkelti, todėl patronuojančioji bendrovė galėjo jas perkelti į kontroliuojamąją užsienio bendrovę ir dėl to patronuojančioji bendrovė tapo per daug įsiskolinusi, o kontroliuojamosios užsienio bendrovės kapitalas galėjo per daug padidėti. Palūkanų ir finansinės veiklos pajamos dažniau kelia šį susirūpinimą, *kai jos uždirbamos iš susijusių šalių, kai kontroliuojamoji užsienio bendrovė turi per daug kapitalo*, kai veikla, padėjusi uždirbti palūkanas, buvo vykdoma už kontroliuojamosios užsienio bendrovės jurisdikcijos ribų arba *kai pajamos nebuvo uždirbtos iš aktyvios finansinės veiklos*“. Tokie atvejai, kurie pagal EBPO objektyviai kelia didžiausią susirūpinimą dėl pajamų perkėlimo, yra būtent tokios aplinkybės, kurioms Jungtinė Karalystė taiko ginčijamą priemonę.

(142) Apibendrindama, Komisija atmeta pirmąjį Jungtinės Karalystės institucijų argumentą, kad kontroliuojamosios užsienio bendrovės NPFVP, išskyrus NPFVP iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio, yra savaime laikomas dirbtinai perkeltu, tačiau to paties negalima pasakyti apie NPFVP iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio, o tai reiškia, kad remiantis šiuo argumentu negalima pripažinti, kad pelnas yra susijęs su situacijomis, kurios nėra teisiškai ir faktiškai palyginamos atsižvelgiant į Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių tikslą. Be to, Komisija nemano, kad ši išvada prieštarauja jos ankstesnei sprendimų praktikai dėl Nyderlandų groepsrentebox schemos ir Vengrijos grupės vidaus palūkanų tvarkos. Komisija pažymi, kad nė vienas šių sprendimas nepatvirtina, kaip teigia Jungtinės Karalystės institucijos, jog atskaitos sistema priemonės, skirtos bendrovėms, turinčioms santykių su susijusiomis šalimis, atžvilgiu nebūtinai turi būti sudaryta tik iš taisyklių, taikomų tos rūšies sandoriams.

6.4.2.2. Neapmokestinamų ir apmokestinamų kontroliuojamųjų užsienio bendrovių pareiga nepažeisti Sutarties laisvių

(143) Antruoju argumentu Jungtinės Karalystės institucijos teigia, kad apmokestinamiesiems subjektams, kurie kontroliuoja kontroliuojamąją užsienio bendrovę, uždirbančią NPFVP iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių, reikia taikyti švelnesnį požiūrį nei apmokestinamiesiems subjektams, kurie kontroliuoja kontroliuojamąją užsienio bendrovę, uždirbančią kitą NPFVP, kad būtų nepažeidžiamos Sutarties laisvės. Kitaip tariant, jeigu nebūtų 9 skyriuje numatytos išimties, kiltų grėsmė pažeisti Sutarties laisves apmokestinus pelną iš reikalavimus atitinkančių paskolų susitarimų. Ši grėsmė nekiltų apmokestinant kitą NPFVP. Vadinasi, šios dvi situacijos nebūtų panašios. Šiuo atžvilgiu Jungtinės Karalystės institucijos primena, kad kontroliuojamųjų užsienio bendrovių reformą, kurią įvykdžius pradėta taikyti ginčijama priemonė, didele dalimi paskatino Teisingumo Teismo išvados Sprendime *Cadbury Schweppes*. Jungtinės Karalystės institucijos visų pirma pabrėžia, kad yra sunku laikytis sprendimo *Cadbury Schweppes*, nes nėra teismų praktikos ar aiškių rekomendacijų, kaip skirtingomis aplinkybėmis reikėtų taikyti ir aiškinti sąvoką „išimtinai dirbtiniai dariniai“ ([103]). Pagal šį scenarijų, siekiant sukurti administruojamų taisyklių rinkinį, kuris taip pat būtų suderinamas su Sąjungos teise, 9 skyriuje nustatyti mechaniniai testai ir pastovūs procentiniai dydžiai, kurie turėjo užtikrinti, atitinkamu mokesčiu apmokestinamas pelnas būtų nustatomas tokiu būdu, kuris atitiktų tą jurisprudenciją. Jungtinės Karalystės institucijų teigimu, naujos taisyklės yra skirtos sumažinti per didelio apmokestinimo riziką, nes kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės gali būti apskųstos dėl neatitikimo Sąjungos teisei ([104]).

(144) Komisija taip pat nepritaria antrajam Jungtinės Karalystės institucijų pateiktam argumentui, nes jis grindžiamas klaidingomis ir nenuosekliomis išvadomis, padarytomis remiantis Teisingumo Teismo jurisprudencija.

(145) Kaip bus parodyta kitame šio sprendimo skirsnyje (6.4.3), pašalinus išimtį, nustatytą NPFVP iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių skirtame 9 skyriuje, kai VAF yra Jungtinėje Karalystėje, nekils Sutarties laisvių pažeidimo rizika. Tačiau šiame argumentavimo skirsnyje Komisija sutelks dėmesį į argumentą, kad Sutarties laisvių pažeidimo rizika būtų skirtinga apmokestinant skirtingų rūšių NPFVP.

(146) Komisija nesutinka, kad Sutarties laisvių pažeidimas (galima jo rizika) būtų vertinamas skirtingai, kai kontroliuojamoji užsienio bendrovė uždirba NPFVP iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio ir kontroliuojamoji užsienio bendrovė uždirba kitą NPFVP, nes tai reikštų, kad abi bendrovės nėra panašioje teisinėje ir faktinėje padėtyje atsižvelgiant į kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių tikslą.

(147) Sprendime *Cadbury Schweppes* ([105]) primenama ankstesnė Teisingumo Teismo praktika, kai buvo išaiškinta, kad įsisteigimo laisvės tikslas yra leisti valstybės narės piliečiui įsteigti antrinę įmonę kitoje valstybėje narėje, kad joje galėtų vykdyti savo veiklą ir taip prisidėtų prie ekonominės ir socialinės integracijos Bendrijoje. Kad kontroliuojamųjų užsienio bendrovių teisės aktai atitiktų Bendrijos teisę, Teisingumo Teismas nurodė, kad jie neturėtų būti

([103]) 2018 m. sausio 15 d. Jungtinės Karalystės raštas, atsakant į sprendimą pradėti procedūrą, 155 punktas.
([104]) Ten pat, 26 punktas.
([105]) 2006 m. rugsėjo 12 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Cadbury Schweppes plc ir Cadbury Schweppes Overseas Ltd. / Commissioners of Inland Revenue*, C-196/04, ECLI:EU:C:2006:544.

taikomi tada, kai, nepaisant mokestinių motyvų, kontroliuojamosios užsienio bendrovės įsteigimas atitinka ekonominę realybę ([106]). Tai reiškia, kad kontroliuojamosios užsienio bendrovės įsteigimas turi atitikti faktinį įsisteigimą, kuriuo siekiama vykdyti tikrą ekonominę veiklą priimančiojoje valstybėje narėje ([107]).

(148) Sprendime *Cadbury Schweppes* Komisija nemato nieko, kas pagrįstų nuomonę, jog pareiga nepažeisti Sutarties laisvių turėtų skirtingą poveikį apmokestinamiesiems subjektams, turintiems kontroliuojamųjų užsienio bendrovių, kurios uždirba NPFVP, atsižvelgiant į kontroliuojamosios užsienio bendrovės skolininko kokybę ir pobūdį. Svarbiausia yra tai, ar pati kontroliuojamoji užsienio bendrovė atitinka ekonominę realybę, o prielaida dėl atitikimo ar neatitikimo negali būti daroma remiantis vien pilietybe ar santykiu su skolininku, kuris moka pasyvias palūkanas.

(149) Tiek, kiek Jungtinės Karalystės institucijos, kaip ir tam tikros suinteresuotosios šalys, tvirtina, kad ginčijamos išimties taikymas priklauso nuo to, ar kontroliuojamoji užsienio bendrovė atitinka verslo patalpų testo sąlygas, kurios būtų svarbios Sutarties laisvių atžvilgiu, Komisija pažymi, kad toks reikalavimas jokiu būdu negali turėti įtakos palyginamumo analizei. Atliekant šią analizę reikia įvertinti, ar NPFVP iš paskolų grupės įmonėms užsienyje yra faktiškai ir teisiškai palyginamas su NPFVP iš trečiųjų šalių paskolų arba paskolų Jungtinės Karalystės grupės bendrovėms, atsižvelgiant į kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių tikslą, kai sąlygos kitais atžvilgiais yra vienodos. Pastarasis yra akivaizdus kiekvienos palyginamumo analizės reikalavimas, nes papildomų aspektų įtraukimas tik į vieną iš situacijų neišvengiamai paveiks dviejų situacijų palyginamumą, todėl vertinimas bus neveiksmingas. Kitaip tariant, ši sąlyga galėtų būti įtraukta į palyginamumo analizę, tačiau tik tada, jei ji būtų taikoma abiem šalims, t. y. lyginant kontroliuojamąją užsienio bendrovę, kuri atitinka verslo patalpų testo sąlygas ir uždirba NPFVP iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių ir kitą kontroliuojamąją užsienio bendrovę, kuri atitinka verslo patalpų testo sąlygas ir uždirba kitą NPFVP. Tokiu atveju pirmoji vis tiek būtų palankesnėje padėtyje taikant ginčijamą priemonę, nors jų teisinė ir faktinė padėtis yra panaši atsižvelgiant į kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių tikslą.

(150) Todėl Komisija daro išvadą, kad Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių apmokestinimo nuostatose, skirtose konkrečiai NPFVP, skiriami apmokestinamieji subjektai, turintys kontroliuojamąją užsienio bendrovę, kuri uždirba NPFVP iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių, kurie gali teikti prašymą pagal 9 skyrių, ir apmokestinamieji subjektai, turintys kontroliuojamąją užsienio bendrovę, kuri uždirba NPFVP iš kitų pasyvių paskolų. Iš tiesų abu atvejai yra teisiškai ir faktiškai panašūs atsižvelgiant į Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių tikslą apsaugoti Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazę apmokestinant pelną iš Jungtinėje Karalystėje vykdomos veiklos ir turimo turto, kuris buvo dirbtinai perkeltas iš Jungtinės Karalystės į susijusius subjektus, kurie yra nerezidentai.

(151) Dėl šių priežasčių ginčijama priemonė yra nuostata, leidžianti nukrypti nuo bendrosios taisyklės pagal Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių tvarką. Apmokestinamieji subjektai, turintys kontroliuojamąją užsienio bendrovę, kuri uždirba NPFVP iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio, ir pateikę prašymą pagal 9 skyrių, yra atleidžiami nuo kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčio, kurį paprastai moka apmokestinamieji subjektai, kurių kontroliuojamoji užsienio bendrovė uždirba NPFVP. Tai reiškia, kad visi apmokestinamieji subjektai, pateikę prašymą pagal 9 skyrių, įgijo *prima facie* atrankųjį pranašumą.

6.4.3. *Pagrindimas atsižvelgiant į mokesčių sistemos pobūdį ir bendrą struktūrą*

(152) Priemonė, kurią taikant leidžiama nukrypti nuo atskaitos sistemos, vis dėlto gali būti pagrįsta atsižvelgiant į tos sistemos pobūdį ir bendrą struktūrą. Taip yra tuo atveju, kai atitinkama valstybė narė gali įrodyti, kad priemonė tiesiogiai kyla iš atskaitos sistemos esminių ar pagrindinių principų arba ji atsiranda dėl būdingų mechanizmų, kurie yra būtini tos sistemos veikimui ir veiksmingumui ([108]).

([106]) Ten pat, 65 punktas.
([107]) Ten pat, 66 punktas.
([108]) 2011 m. rugsėjo 8 d. Teisingumo Teismo sprendimas *Paint Graphos ir kt.*, sujungtos bylos C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 69 punktas.

(153) Reikėtų priminti, kad Jungtinės Karalystės institucijoms tenka pareiga įrodyti tokį pagrindimą. Todėl Komisija toliau patikrins, ar Jungtinės Karalystės institucijos įrodė, jog šioje byloje esama tokio pagrindimo. Suinteresuotosios šalys nepateikė kitokio pagrindimo nei Jungtinė Karalystė.

(154) Šiuo atžvilgiu Jungtinės Karalystės institucijos iš esmės nurodė du pagrindus, kuriais pagrindė *a priori* atrankųjį ginčijamos priemonės pobūdį. Pirma, jos teigia, kad šia priemone siekiama užtikrinti, jog sistema būtų valdoma ir administruojama tiek Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos, tiek mokesčių mokėtojų atžvilgiu ir, antra, jos teigia, kad priemone užtikrinamas Teisingumo Teismo praktikos, susijusios su Sąjungos pagrindinėmis laisvėmis, laikymąsi.

6.4.3.1. Dėl tariamo pagrindimo, susijusio su sudėtingu lėšų kilmės atsekamumu

(155) Dėl pirmojo argumento Jungtinės Karalystės institucijos teigia, kad taikant numatytąjį 75 % neapmokestinimą siekiama išspręsti kontroliuojamosios užsienio bendrovės suteiktoms paskoloms naudotų lėšų atsekimo sudėtingumo ir sunkumo problemą. Tai ypač problemiška tarptautinių grupių atvejais, kai finansinės procedūros paprastai yra sudarytos iš sudėtingų finansavimo modelių. Jungtinės Karalystės institucijos šiuo atžvilgiu paaiškino, kad grupės finansavimo bendrovės dažnai steigiamos vykdant sudėtingą reorganizavimą ar įsigijimą, jų paskolos dažnai buvo ir toliau yra refinansuojamos, konsoliduojamos, keičiamos ir perleidžiamos ir jos dažnai yra užsienyje vykdomos grupės veiklos akcininkės, todėl gauna paskirstomo pelno dalį, kuria gali finansuoti arba refinansuoti paskolas. Jungtinės Karalystės institucijų teigimu, toks sudėtingas paskolų finansavimo atsekamumas yra būdingas tarptautinių grupių finansų bendrovėms.

(156) Dėl visų šių ypatybių, kaip teigia Jungtinės Karalystės institucijos, su Jungtine Karalyste susijusio kapitalo testas pagal 5 skyrių yra sudėtingas ir jį sunku atlikti Jungtinės Karalystės mokesčių mokėtojams įsivertinimo tvarka; be to, Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybai sunku užtikrinti, kad šis testas būtų atliekamas.

(157) Jungtinės Karalystės institucijos paaiškino, kad dėl šios priežasties Jungtinės Karalystės įstatymų leidėjas nustatė kitokią taisyklę, kad būtų galima nustatyti ir apskaičiuoti dirbtinai perkeltą pelną pasyvių palūkanų, gautų iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio, atveju, nes ją lengviau taikyti ir vykdyti, tuo pat metu užtikrinant pakankamą Jungtinės Karalystės pelno mokesčio bazės apsaugą atsižvelgiant į Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių tikslą. Šia kitokia taisykle, kaip teigia Jungtinės Karalystės institucijos, kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis taikomas ne jį susiejant su finansavimu iš kapitalo, susijusio su Jungtine Karalyste, kai yra faktiškai atsekamas pradinis finansavimo šaltinis, o apmokestinant nustatytą kontroliuojamosios užsienio bendrovės NPFVP iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio dalį.

(158) Šiuo atžvilgiu pasirinkta proporcija turėtų atspindėti, kad, nesant mokestinių motyvų, tokios grupės finansavimo kontroliuojamoji užsienio bendrovė būtų buvusi finansuojama skolų ir nuosavo kapitalo deriniu, o dėl kontroliuojamosios užsienio bendrovės skolos finansavimo Jungtinės Karalystės patronuojančioji bendrovė būtų gavusi palūkanų pajamas. Jungtinės Karalystės institucijos savo pastabose taip pat paaiškino, kad 25 % mokestis (75 % neapmokestinimas) buvo pasirinktas pasikonsultavus ir apsvarsčius įvairiausius finansavimo santykius, atsižvelgiant į rinkos duomenis, iš kurių buvo matyti prisiimti įsiskolinimai: kontroliuojamųjų užsienio bendrovių, kurios finansuojamos tik nuosavomis lėšomis, nuosavybės santykis sudarė 1:3. Atsižvelgiant į pasirinktą metodą ir siekiant išvengti per didelio apmokestinimo, pagal ginčijamą priemonę leidžiama padidinti 75 % atleidimą nuo mokesčio (sumažinant 25 % apmokestinimą) atitinkamomis aplinkybėmis, pavyzdžiui, kai kontroliuojamoji užsienio bendrovė gali įrodyti, remdamasi realiais faktais ir aplinkybėmis, kad jos paskolos yra daugiau nei 75 % finansuojamos ne Jungtinės Karalystės kilmės lėšomis.

(159) Komisija pažymi, kad Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos rekomendacijose pateiktos įžanginės 9 skyriaus pastabos patvirtina šį paaiškinimą, nes nurodoma, kad:

> „9 skyriuje numatytomis NPFVP išimtimis siekiama spręsti sudėtingus klausimus, kurie kyla dėl pinigų pakeičiamumo tarptautinėje grupėje. Taisyklės didžiąja dalimi suteikia galimybę nustatyti tikslų grupės finansavimo susitarimų šaltinį ir istoriją (atsekamumą) ir kuri jų dalis tenka Jungtinei Karalystei“ ([109]).

(160) Šiuo atžvilgiu ir dėl kovos su mokesčių vengimu taisyklių Komisija apskritai gali pripažinti, kad *a priori* atrankioji priemonė, taikoma konkrečiais atvejais siekiant užtikrinti, kad taisyklės, kuriomis siekiama užkirsti kelią mokesčių vengimui, yra pakankamai tvirtos ir kartu valdomos bei administruojamos, iš tiesų gali būti kildinama iš būdingo

([109]) Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos Vidaus vadovas, Tarptautinis vadovas, INTM216100.

mechanizmo, reikalingo kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių veikimui ir veiksmingumui, jei ji atitinka proporcingumo principą ([110]). Tokiu atveju *a priori* atrankioji priemonė būtų pateisinama ir todėl neatitiktų sąlygos, susijusios su nagrinėjamo pranašumo atrankumu, kaip reikalaujama pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį.

(161) Kaip jau minėta 2.1.2 skirsnyje, laikantis šių principų, kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklėse taikomos rizika grindžiamos išimtys, siekiant, kad kontroliuojamųjų užsienio bendrovių apmokestinimo nuostatos būtų taikomos tik tais atvejais, kai Jungtinės Karalystės iždui kyla didelė rizika prarasti mokestines pajamas arba yra didelis dirbtinumo potencialas. Komisija taip pat pažymi, kad tam tikromis aplinkybėmis gali būti leidžiama taikyti bendrus procentinius dydžius ir mechanines taisykles, grindžiamas standartiniais santykiais, vietoje atskiro kiekvieno atvejo vertinimo, jeigu nustatoma, kad atskiras kiekvieno konkretaus atvejo vertinimas reikštų sudėtingu, brangius ir apsunkinančius formalumus, taip pat su sąlyga, kad taikomi procentiniai dydžiai ir santykiai atitiktų proporcingumo principą. Šiuo atžvilgiu Komisija negalėjo įtikinamai paneigti, kad Jungtinės Karalystės pasirinktas santykis, pagal kurį apytiksliai apskaičiuojama Jungtinės Karalystės kilmės kontroliuojamosios užsienio bendrovės kapitalo dalis, nėra proporcingas ir jai taip pat nepavyko sėkmingai nustatyti kitokio, tinkamesnio santykio.

(162) Atsižvelgdama į šias aplinkybes ir Jungtinės Karalystės institucijų argumentus ir paaiškinimus, pateiktus atliekant oficialų tyrimą, Komisija, kiek tai susiję su testu, taikomu „kapitalui, susijusiam su Jungtine Karalyste“, ir *tik tokia apimtimi* pripažįsta, kad galima teigti, jog ginčijama priemone užtikrinama, jog kontroliuojamosioms užsienio bendrovėms, kurios uždirba NPFVP iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio, kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklės gali būti taikomos administruojamu būdu, nereikalaujant, kad įmonės ir Jungtinės Karalystės mokesčių administratorius atliktų neproporcingai apsunkinančius atsekimo veiksmus, ir užtikrinant, kad kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu bus apmokestinamas pelnas iš Jungtinėje Karalystėje turimo turto, kuris pagrįstai gali būti laikomas dirbtinai perkeltu iš Jungtinės Karalystės. Dėl šių priežasčių Komisija mano, kad ginčijamos priemonės *a priori* atrankusis pobūdis yra pagrįstas ir todėl ji nėra atrankioji tiek, kiek kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčio nustatymas ir apskaičiavimas pagal 5 skyrių būtų grindžiamas tik kapitalo, susijusio su Jungtine Karalyste, testu pagal Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 5 skyriaus 371EC skirsnį, kuriam būtų reikalingas neproporcingai sunkus atsekimas.

(163) Tačiau Komisija pažymi, kad testas, grindžiamas „kapitalu, susijusiu su Jungtine Karalyste“, siekiant nustatyti NPFVP taikytiną kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestį, yra tik vienas iš dviejų bendrųjų testų, numatytų 5 skyriuje, ir papildo testą, kuris grindžiamas metodu, paprastai įtrauktu į Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles, t. y. VAF testą. Komisija primena, kad šis papildomas testas buvo įtrauktas į 5 skyrių kartu su bendruoju VAF testu siekiant užtikrinti, kad NPFVP vis tiek būtų apmokestinamas atitinkamu kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu tais atvejais, kai NPFVP uždirbamas esant ribotoms VAF arba tuomet, kai yra sunku nustatyti atitinkamas VAF.

(164) Tais atvejais, kai kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis grindžiamas VAF testo taikymu, o VAF, susijusios su turtu ir rizika, dėl kurių uždirbamas NPFVP iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių, yra Jungtinėje Karalystėje, *a priori* atrankiosios mechaninės taisyklės, nustatytos ginčijamoje priemonėje, taikymas nėra pagrįstas. Tokiomis aplinkybėmis nėra jokių būdingų mechanizmų, dėl kurių reikėtų taikyti mechaninę taisyklę, būtiną kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių veikimui ir veiksmingumui.

(165) Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos rekomendacijose dėl kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių aptariama VAF buvimo vieta NPFVP atveju ir parodoma, kad tokia mechaninė taisyklė nėra būtina:

„Sprendimus dėl didelių grupės vidaus paskolų suteikimo gali planuoti ir priimti užsienyje esanti grupės iždo bendrovė, tačiau pradinis planavimas ir sprendimas struktūrizuoti investicijas suteikiant grupės vidaus paskolą išliks svarbus veiksnys. Pavyzdžiui, suteikiant dideles struktūrines paskolas, skirtas įsigijimui, Jungtinės

([110]) Žr., pavyzdžiui, 2011 m. rugsėjo 8 d. Sprendimo *Paint Graphos*, sujungtos bylos C-78/08–C-80/08, ECLI:EU:C:2011:550, 69 ir 73–75 punktus ir 2016 m. vasario 4 d. Sprendimo *Heitkamp BauHolding GmbH / Europos Komisija*, T-287/11, ECLI:EU:T:2016:60, 160 punktą.

Karalystės vadovaujamoje tarptautinėje grupėje, paprastai tikimės, kad pagrindinės VAF bus Jungtinėje Karalystėje, net jeigu iždo / grupės finansų funkcijos yra kitoje vietoje. Finansavimo prieinamumas ir forma bus svarbi investicijų vertinimo proceso dalis, kuriai reikalingas operacijų centro dalyvavimas, net jeigu regioniniai centrai ir skyriai turi didelę jiems suteiktą autonomiją.“ ([111])

(166) Bendra prielaida, kad su VAF susijęs NPFVP iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių paprastai bus priskiriamas grupės finansų funkcijai, kai įmonės viena kitai suteikia didesnes, vidutinio laikotarpio ir ilgalaikes paskolas, taip pat kyla iš kitos Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos rekomendacijos dalies, kurioje aptariama, ar tokie mokesčių mokėtojai turėtų teikti prašymą taikyti ginčijamą priemonę:

„Tikimės, kad didesnių, vidutinės trukmės ir ilgalaikių paskolų, kurios finansuojamos nuosavomis lėšomis, VAF, susijusios su paskolos suformavimu ir daugeliu atvejų nuolatiniu paskolos administravimu, teks grupės finansų funkcijai (t. y. funkcijai, apimančiai apskaitą, mokesčius, iždą, įmonių finansus, susijungimų ir įsigijimų grupes ar panašią svarbią veiklą), o ne grupės iždo grupei atskirai. Patirtis rodo, kad šios rūšies paskola yra planuojama ir administruojama iš „centro“. Galima manyti, kad sprendimą skolinti priėmė faktinis kreditorius, tačiau daugeliu atvejų jis nepradėjo ar neplanavo grupės vidaus finansavimo struktūrų.

Todėl tokiais atvejais turėtų būti kruopščiai tikrinami teiginiai, kad atitinkamas VAF vykdo kreditorius arba kiti organai, nepriklausantys grupės finansų funkcijai. Dėl didelių struktūrinių paskolų manome, kad dauguma, jeigu ne visos VAF, būtų vykdomos Jungtinėje Karalystėje.“ ([112])

(167) Taigi, vykdant įmonių tarpusavio finansavimo operacijas, finansuojant konkrečius projektus užsienyje ir administruojant kitų rūšių struktūrizuotas paskolas paprastai reikės veiklos sprendimų priėmimo ir stebėsenos funkcijų. Be to, galima pagrįstai daryti prielaidą, kad VAF, susijusios su šių rūšių reikalavimus atitinkančių paskolų santykiais, bus glaudžiai susijusios su finansų funkcijos vieta tarptautinėje grupėje.

(168) Taip pat reikėtų pabrėžti, kad nei Jungtinės Karalystės institucijos, nei suinteresuotosios šalys netvirtino, kad būtų sunku atsekti su NPFVP susijusias vadovaujančių asmenų funkcijas ir kad 9 skyriuje numatytos išimtys būtų pateisinamos būtinybe vengti sunkaus atsekamumo norint nustatyti VAF buvimo vietą.

(169) Apibendrindama Komisija sutinka su Jungtinės Karalystės institucijų pateiktu pagrindimu, kad ginčijama priemone išvengiama neproporcingai sunkaus atsekamumo, kuris gali būti kildinamas iš būdingo mechanizmo, būtino kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių veikimui ir veiksmingumui. Tačiau toks pagrindimas būtų taikomas tik tuo atveju, jeigu pagal 5 skyrių nustatytas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis būtų grindžiamas tik „kapitalo, susijusio su Jungtine Karalyste“ testu. Komisija atmeta šį pagrindimą, kai kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestį pagal 5 skyrių galima taikyti ir nustatyti be neproporcingos naštos taikant įprastas priskyrimo taisykles pagal VAF testą.

6.4.3.2. Dėl tariamo pagrindimo dėl būtinybės nepažeisti Sutarties laisvių

(170) Kadangi Komisija mano, kad ginčijama priemonė yra iš dalies pagrįsta ir todėl nėra atrankioji tokia dalimi, kaip apibendrinta ankstesnėje konstatuojamojoje dalyje, ji turi tik įvertinti, ar antrasis Jungtinės Karalystės institucijų pateiktas argumentas – Sutarties laisvių laikymasis – gali pagrįsti ginčijamos priemonės *a priori* atrankųjį pobūdį, kurio negalima pagrįsti remiantis pirmuoju argumentu. Todėl reikia atsakyti į klausimą, ar apmokestinamųjų subjektų, turinčių kontroliuojamąją užsienio bendrovę, kuri uždirba NPFVP iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio, atveju pareiga pagal Sąjungos teisę netaikyti priemonių, kuriomis būtų ribojama įmonių rezidenčių įsisteigimo laisvė, būtų galima pagrįsti ginčijamos priemonės taikymą siekiant nustatyti kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestį vietoje 5 skyriuje numatytų bendrųjų testų, jeigu taip yra tuo atveju, kai VAF, susijusios su NPFVP iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio, yra vykdomos Jungtinėje Karalystėje. Komisija nemano, kad taip yra.

(171) Jeigu užsienio patronuojamųjų bendrovių pelnas apmokestinamas tik atsižvelgiant į šalyje esantį turtą ir vykdomą veiklą, tai nelaikytina įsisteigimo laisvės apribojimu, nes yra laikomasi tų pačių principų, kuriais yra grindžiamas patvirtintas EBPO metodas, taikomas tuomet, kai užsienio subjekto pelną reikia priskirti šalyje esančiai nuolatinei buveinei. Toks metodas yra grindžiamas įprastų rinkos sąlygų principu. Būtent taip atliekama analizė pagal

([111]) Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos Vidaus vadovas, Tarptautinis vadovas, INTM203380.
([112]) Jos Didenybės mokesčių ir muitų tarnybos Vidaus vadovas, Tarptautinis vadovas, INTM203410.

Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles. Taip užtikrinama, kad kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis bus taikomas kontroliuojamosios užsienio bendrovės pelnui, tačiau tik tam pelnui, kuris buvo dirbtinai perkeltas iš Jungtinės Karalystės, kai tokio dirbtinai perkelto pelno nustatymas ir apskaičiavimas yra grindžiamas testu, pagal kurį pirmiausia nustatoma, kurios VAF, svarbios kontroliuojamosios užsienio bendrovės pelnui, yra vykdomos Jungtinėje Karalystėje, o vėliau kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu apmokestinama tik ta kontroliuojamosios užsienio bendrovės pelno dalis, kuri yra proporcinga atitinkamoms VAF, kurios yra vykdomos Jungtinėje Karalystėje. Atsižvelgiant į šį VAF testo poveikį, kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis, grindžiamas tokiu testu, iš esmės turėtų atitikti Sąjungos teisės nuostatas dėl įsisteigimo laisvės, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo pateiktą piktnaudžiavimo sąvokos apibrėžtį ir paaiškinimus.

(172) Iš tiesų ankstesnėje konstatuojamojoje dalyje pateikta išvada atitinka Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 7 straipsnio, pagal kurį valstybės narės įpareigojamos savo nacionalinės teisės aktuose nustatyti kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklę, struktūrą. Kaip paaiškinta 43 konstatuojamojoje dalyje, ta direktyva valstybėms narėms suteikia dvi galimybes parengti savo kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklę. Pirma galimybė yra nustatyti taisyklę, skirtą tam tikroms pelno rūšims, kurios turėtų būti apmokestinamos pagal kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklę, jeigu joms taikomas mažas mokestis. Ši taisyklė derinama su Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 7 straipsnio 2 dalies a punkte numatyta „išvengimo sąlyga“: „Šis punktas netaikomas, kai kontroliuojamoji užsienio bendrovė vykdo faktinę ekonominę veiklą, pasitelkdama darbuotojus ir naudodama įrangą, turtą ir patalpas, ir tą įrodo atitinkami faktai bei aplinkybės“. Tokia nuostata siekiama užtikrinti, kad būtų laikomasi Sąjungos laisvių, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo pateiktą piktnaudžiavimo sąvokos apibrėžtį ir paaiškinimus. Antra galimybė yra susijusi su taisykle, kuri grindžiama VAF testu ir kuri nurodo, kad kontroliuojamosios užsienio bendrovės pelnas, gautas iš VAF, vykdomų kontroliuojančioje valstybėje narėje, yra apmokestinamas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu, kaip numatyta Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklėse. Tai, kad šiai antrai galimybei netaikomas Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 7 straipsnio 2 dalies a punktas („išvengimo sąlyga“), nėra klaida. Taip yra todėl, kad ES teisės aktų leidėjas padarė išvadą, kad tokios išvengimo sąlygos nereikia siekiant užtikrinti, kad kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklė, grindžiama VAF, nepažeis Sąjungos laisvių dėl šių pačių priežasčių, kurios išdėstytos ankstesnėje konstatuojamojoje dalyje ([113]).

(173) Kadangi apmokestinimas kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu, grindžiamu bendruoju VAF testu, numatytu 5 skyriuje, neriboja Sąjungos įsisteigimo laisvės, antrasis Jungtinės Karalystės institucijų argumentas, kad ginčijama priemonė būtų reikalinga siekiant užtikrinti Sutarties laisvių laikymąsi, yra neteisingas ir juo negali būti pagrindžiamas *a priori* atrankusis vertinimas tokiais atvejais.

(174) Komisija daro išvadą, kad ginčijama priemone suteikiamas *a priori* atrankusis pranašumas Jungtinės Karalystės įmonėms mokesčių mokėtojoms, kontroliuojančioms kontroliuojamąją užsienio bendrovę, kuri uždirba NPFVP iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių, tais atvejais, kai su NPFVP susijusios VAF vykdomos Jungtinėje Karalystėje, ir kad *a priori* atrankusis pranašumas negali būti pateisinamas nei poreikiu turėti administruojamas ir valdomas kovos su mokesčių vengimu taisykles, nei būtinybe laikytis Sutarties laisvių. Kadangi Jungtinės Karalystės institucijos ir suinteresuotosios šalys nenurodė jokių kitų pagrindų, pateisinančių *a priori* atrankųjį pranašumą, o Komisija oficialaus tyrimo metu nerado jokių kitų pateisinimo pagrindų, Komisija daro išvadą, kad ginčijama priemonė – tiek, kiek ji aprašyta šioje konstatuojamojoje dalyje, – negali būti tiesiogiai kildinama iš esminių ar pagrindinių Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių principų arba atsirasti dėl būdingų mechanizmų, kurie yra būtini sistemos veikimui ir veiksmingumui. Todėl ginčijama priemonė negali būti pateisinama atskaitos sistemos pobūdžiu ir bendra struktūra.

6.4.4. *Išvada dėl atrankiojo pranašumo buvimo*

(175) Dėl šiame skirsnyje išdėstytų priežasčių Komisija daro išvadą, kad ginčijama priemone suteikiamas atrankusis pranašumas Jungtinės Karalystės įmonėms mokesčių mokėtojoms, dirbtinai perkeliančioms NPFVP, gautą iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio, kontroliuojamajai užsienio bendrovei, jeigu galima nustatyti su NPFVP susijusias VAF, kurios yra vykdomos Jungtinėje Karalystėje, atleidžiant jas nuo kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčio, kurį kitu atveju šios mokesčių mokėtojos turėtų mokėti pagal įprastą apmokestinimo kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčiu sistemą pagal Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles.

([113]) Direktyva (ES) 2016/1164.

6.4.5. *Subjektai, kuriems taikyta nagrinėjama schema*

(176) Ginčijamos schemos gavėjai yra Jungtinės Karalystės subjektai, kurie kontroliuoja kontroliuojamąją užsienio bendrovę, kuri uždirba NPFVP iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių, kiek tokia schema taikoma ne prekybos finansinės veiklos pelnui iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių, o tokiam pelnui taikomas Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 371EB skirsnis (Jungtinėje Karalystėje vykdoma veikla). Komisija pažymi, kad visi šie subjektai priklauso tarptautinei grupei, nes tiek kontroliuojamoji užsienio bendrovė, tiek grupės bendrovė arba bendrovės užsienyje, finansuojamos iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio, turi būti bendrai kontroliuojamos Jungtinės Karalystės bendrovės.

6.5. **Išvada dėl pagalbos buvimo**

(177) Atsižvelgdama į 6.1–6.4 skirsniuose pateiktą analizę, Komisija daro išvadą, kad ginčijama priemone suteikiamas atrankusis pranašumas 176 konstatuojamojoje dalyje aprašytos schemos gavėjams ir tarptautinėms grupėms, kurioms jie priklauso. Atrankusis pranašumas yra priskirtinas Jungtinei Karalystei ir yra finansuojamas iš valstybės išteklių, iškraipo arba gali iškraipyti konkurenciją ir gali turėti įtakos Sąjungos vidaus prekybai. Todėl ginčijama schema yra valstybės pagalba pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį.

(178) Kadangi taikant ginčijamą priemonę sumažinami mokesčiai, kuriuos pagalbos gavėjai paprastai turėtų mokėti už per metus vykdytą veiklą, turi būti laikoma, kad pagal ją subjektams, kuriems ji taikoma, ir tarptautinėms grupėms, kurioms šie subjektai priklauso, suteikiama veiklos pagalba.

(179) Be to, Komisija pažymi, kad schemos pakeitimais, padarytais atliekant 2.3 skirsnyje nurodytą oficialią tyrimo procedūrą, užtikrinama, jog nuo 2019 m. sausio 1 d. nebegalima teikti prašymo taikyti ginčijamos priemonės NPFVP iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių, atsirandančių dėl turto ir rizikos, kurių atžvilgiu atitinkamos VAF yra vykdomos Jungtinėje Karalystėje. Kadangi šie pakeitimai atitinka valstybės pagalbos taisykles, Komisija neprieštarauja pakeistai tvarkai, kuri taikoma nuo 2019 m. sausio 1 d.

6.6. **Pagalbos neteisėtumas**

(180) Kaip nurodyta Sutarties 108 straipsnio 3 dalyje, valstybės narės privalo informuoti Komisiją apie visus ketinimus suteikti pagalbą (pareiga pranešti) ir negali įgyvendinti numatytų pagalbos priemonių, kol Komisija nepriima galutinio sprendimo (neveikimo pareiga).

(181) Ginčijama priemonė įsigaliojo 2013 m. sausio 1 d., gerokai vėliau nei Sutartis įsigaliojo Jungtinėje Karalystėje, ir jokiais kitais pagrindais negali būti laikoma esama pagalba pagal Procedūrų reglamento (ES) 2015/1589 1 straipsnio b punktą. Todėl ji yra nauja pagalbos schema.

(182) Komisija pažymi, kad Jungtinė Karalystė nepranešė jai apie savo ketinimą suteikti pagalbą taikant ginčijamą priemonę ir juo labiau nesilaikė Sutarties 108 straipsnio 3 dalyje nustatytos pareigos neįgyvendinti pagalbos priemonės. Todėl ginčijama priemonė yra neteisėta pagalba pagal Reglamento (ES) 2015/1589 1 straipsnio f punktą.

6.7. **Pagalbos suderinamumas**

(183) Valstybės pagalba laikoma suderinama su vidaus rinka, jeigu ji patenka į bet kurią Sutarties 107 straipsnio 2 dalyje nurodytą kategoriją, ji taip pat gali būti laikoma suderinama su vidaus rinka, jeigu Komisija nustato, kad ji patenka į bet kurią Sutarties 107 straipsnio 3 dalyje nurodytą kategoriją. Tačiau pagalbos suderinamumą su vidaus rinka pagal Sutarties 107 straipsnio 2 ar 3 dalį arba 106 straipsnio 2 dalį turi įrodyti ją suteikusi valstybė narė.

(184) Nei Jungtinė Karalystė, nei bet kuri suinteresuotoji šalis nenurodė jokio pagrindo, kuriuo remiantis ginčijamą priemonę būtų galima laikyti suderinama.

(185) Šioje byloje Komisija nenustatė pagrindų, kuriais remiantis ginčijama priemonė būtų suderinama. Be to, kaip paaiškinta 178 konstatuojamojoje dalyje, ginčijamą schemą reikėtų laikyti priemone, pagal kurią teikiama veiklos pagalba. Paprastai tokia pagalba iš esmės negali būti laikoma suderinama su vidaus rinka pagal Sutarties 107 straipsnio 3 dalį, nes ja neskatinama tam tikros ekonominės veiklos rūšių arba tam tikrų ekonomikos sričių plėtra. Be to, pranašumas, suteikiamas taikant ginčijamą priemonę, nėra ribotos trukmės, nukrypstantis ar proporcingas tam, kas yra būtina konkrečiam ekonominiam rinkos nepakankamumui pašalinti arba bet kokiam bendro intereso tikslui įgyvendinti atitinkamose srityse.

(186) Todėl ginčijama schema, kiek ji yra valstybės pagalba, yra nesuderinama su vidaus rinka.

7. **VALSTYBĖS PAGALBOS SUSIGRĄŽINIMAS**

(187) Pagal Sutartį ir nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, Komisija, pripažinusi priemonę neteisėta ir nesuderinama valstybės pagalba, yra kompetentinga prašyti valstybės narės atkurti anksčiau rinkoje buvusią padėtį. Tai daroma išieškant valstybės pagalbą ([114]) ir panaikinant pagalbos priemonę ([115]).

(188) Atitinkamai Reglamento (ES) 2015/1589 16 straipsnio 1 dalyje nustatyta Komisijos pareiga reikalauti, kad neteisėta ir nesuderinama pagalba būtų susigrąžinta. Šiame straipsnyje taip pat nustatyta, kad atitinkama valstybė narė imasi visų būtinų priemonių neteisėtai pagalbai, kuri pripažinta nesuderinama su vidaus rinka, susigrąžinti. Reglamento (ES) 2015/1589 16 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad pagalba turi būti susigrąžinta, įskaitant palūkanas nuo neteisėtos pagalbos išmokėjimo gavėjui dienos iki jos faktinio susigrąžinimo dienos. Komisijos reglamente (EB) Nr. 794/2004 smulkiai paaiškinami metodai, naudotini apskaičiuojant susigrąžinimo palūkanas ([116]). Galiausiai Reglamento (ES) 2015/1589 16 straipsnio 3 dalyje nustatyta, kad „pagalba išieškoma nedelsiant ir pagal atitinkamos valstybės narės nacionalinę teisę nustatytas procedūras, jeigu jos leidžia nedelsiant ir veiksmingai įvykdyti Komisijos sprendimą“.

(189) Be to, Komisija pažymi, kad ginčijama priemonė nebetaikoma nuo 2019 m. sausio 1 d.

7.1. **Teisėtų lūkesčių nebuvimas**

(190) Reglamento (ES) 2015/1589 16 straipsnio 1 dalyje taip pat nurodyta, kad Komisija nereikalauja susigrąžinti pagalbos, jeigu tai prieštarautų bendrajam ES teisės principui.

(191) Nors nei Jungtinės Karalystės institucijos, nei kuri nors suinteresuotoji šalis nepateikė jokių aiškių argumentų, kad susigrąžinimui turėtų būti užkirstas kelias pagal teisėtų lūkesčių principą, Komisija vis tiek įvertins galimą jo taikymą. Šiuo atžvilgiu Komisija pažymi, kad 2009 ir 2010 m. Jungtinės Karalystės institucijos bendravo su Komisijos tarnybomis dėl kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių peržiūros ([117]). Buvo keičiamasi oficialiais raštais, susijusiais su klausimu, ar Jungtinės Karalystės padarytais senųjų (iki 2013 m. galiojusių) Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių pakeitimais buvo tinkamai įtvirtinta Jungtinės Karalystės pareiga laikytis Teisingumo Teismo Sprendimo *Cadbury Schweppes*, kaip nurodė viena iš suinteresuotųjų šalių.

(192) Teisėtų lūkesčių apsaugos principas yra susijęs su bet kuriuo asmeniu, galinčiu turėti pagrįstų ir tvirtų lūkesčių, gavus tikslių, nesąlyginių ir tikrovę atitinkančių kompetentingų Sąjungos institucijų garantijų. Tos garantijos turi būti suteiktos pagal taikytinas normas ([118]).

(193) Nagrinėjamoje byloje Komisijos tarnybų ir Jungtinės Karalystės institucijų apsikeitimas raštais, nurodytas 191 konstatuojamojoje dalyje, negali būti laikomas tiksliomis ir besąlygiškomis garantijomis, kad grupės finansavimo išimtis atitinka Sąjungos valstybės pagalbos nuostatas. Apsikeitimas nevyko aptariant ES valstybės pagalbos taisykles ir, žinoma, ne pagal Sutarties 108 straipsnio 2 dalį numatytą oficialią procedūrą. Diskusijos dėl kontroliuojamosios užsienio bendrovės buvo susijusios su Sprendimu *Cadbury Schweppes* dėl įsisteigimo laisvės pažeidimo, kurį galėjo padaryti kontroliuojamoji užsienio bendrovė. Todėl Jungtinei Karalystei ar schemos gavėjams nebuvo galima pateikti jokių garantijų dėl šių raštų dėl valstybės pagalbos nebuvimo, susijusio su 2013 m. įsigaliojusiomis kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklėmis, o konkrečiau – ginčijama priemone.

([114]) 1994 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Ispanija / Komisija*, C-278/92, ECLI:EU:C:1994:325, 75 punktas.
([115]) 2011 m. gruodžio 8 d. Sprendimas *Residex Capital IV CV*, C-275/10, ECLI:EU:C:2011:814, 45–47 punktai.
([116]) 2004 m. balandžio 21 d. Komisijos reglamentas (EB) Nr. 794/2004, įgyvendinantis Tarybos reglamentą (EB) Nr. 659/1999, nustatantį išsamias EB sutarties 93 straipsnio taikymo taisykles (OL L 140, 2004 4 30, p. 1).
([117]) 2010 m. kovo 22 d. oficialus pranešimas, C(2010) 1521; 2011 m. gegužės 20 d. pagrįsta nuomonė, C(2011) 3275 *final*.
([118]) Žr. 2011 m. kovo 24 d. Teisingumo Teismo sprendimo *ISD Polska ir kt. / Komisija*, C-369/09 P, ECLI:EU:C:2011:175, 123 punktą; 2010 m. gruodžio 16 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Kahla Thüringen Porzellan / Komisija*, C-537/08 P, ECLI:EU:C:2010:769, 63 punktą; 2008 m. gruodžio 16 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Masdar (UK) / Komisija*, C-47/07 P, ECLI:EU:C:2008:726, 34 ir 81 punktus.

7.2. **Kitų pagrindinių ES teisės principų nepažeidimas**

(194) Dėl kai kurių suinteresuotųjų šalių pareikšto susirūpinimo, kad dėl susigrąžinimo gali būti pažeistos Sutarties laisvės, Komisija primena, kad jos pareiga užtikrinti mokestinės priemonės atitiktį Sutartyje nustatytoms valstybės pagalbos taisyklėms niekada negali turėti rezultato, kuris prieštarautų kitoms konkrečioms Sutarties nuostatoms ([119]). Komisijos pareiga užtikrinti, kad ES valstybės pagalbos nuostatos būtų taikomos nuosekliai su kitomis Sutarties nuostatomis ypač svarbi tuo atveju, kai šiomis kitomis nuostatomis taip pat siekiama, kad konkurencija vidaus rinkoje nebūtų iškraipyta. Tai daroma Sutarties 49 straipsniu, kurio tikslas – apsaugoti vienos valstybės ekonominės veiklos vykdytojų, įsteigtų kitoje valstybėje narėje, ir šios kitos valstybės narės ekonominės veiklos vykdytojų įsisteigimo laisvę ir laisvą konkurenciją ([120]).

(195) Tačiau, kaip nurodyta 170–174 konstatuojamosiose dalyse, neteisėta pagalba, suteikta gavėjams juos atleidžiant nuo kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokesčio, nėra pateisinama įsisteigimo laisve, nes tokio mokesčio taikymas šios laisvės nepažeidžia. Taigi, kadangi mokesčio taikymas nepažeidžia nurodytos vidaus rinkos laisvės, prašymas susigrąžinti teisingą kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestį iš bendrovių, kurios pasinaudojo ginčijama priemone, negali būti laikomas šios laisvės pažeidimu. Norint atkurti vienodas konkurencijos sąlygas vidaus rinkoje, reikia susigrąžinti netaikytą kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestį iš bendrovių, kurios taikė grupės finansavimo išimtį. Kadangi grupės finansavimo išimties pripažinimas pagalba, kurią reikia susigrąžinti, visiškai atitinka Sutarties nuostatas, kuriomis siekiama apsaugoti pagrindines laisves, Komisija nemano, kad pagalbos susigrąžinimui galėtų trukdyti pagrindinis ES teisės principas ([121]).

(196) Jungtinės Karalystės institucijos ir suinteresuotosios šalys nenurodė jokio kito bendrojo principo ir šioje byloje nėra jokių tokio pažeidimo požymių.

(197) Apibendrinant, nėra jokių priežasčių ar argumentų, kurie galėtų užkirsti kelią ar apriboti pagalbos, suteiktos taikant ginčijamą schemą, susigrąžinimą.

7.3. **Susigrąžinamos pagalbos sumos nustatymo metodika**

(198) Susigrąžinimu siekiama atkurti padėtį vidaus rinkoje, buvusią iki pagalbos išmokėjimo pagalbos gavėjui ([122]). Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad šis tikslas laikomas pasiektu tada, kai gavėjas neteisėtą pagalbą grąžina ir taip praranda pranašumą, turėtą rinkoje konkurentų atžvilgiu, ir atkuriama prieš pagalbos suteikimą buvusi padėtis ([123]).

(199) Jokia Sąjungos teisės nuostata neįpareigoja, kad Komisija, nurodydama išieškoti pripažintą nesuderinama su vidaus rinka pagalbą, nustatytų tikslią susigrąžintinos pagalbos sumą. Priešingai, užtenka, kad Komisijos sprendime būtų pateikta informacija, pagal kurią jo adresatas be pernelyg didelių sunkumų galėtų pats nustatyti šią sumą ([124]).

(200) Mokesčių priemonėmis ar kitomis rinkliavomis suteikus neteisėtą valstybės pagalbą, susigrąžintina suma turėtų būti apskaičiuojama palyginus iš tiesų sumokėtų mokesčių sumą ir sumą, kuri turėjo būti sumokėta, jei būtų buvusi taikyta bendrai taikoma taisyklė. Norėdamos nustatyti mokesčių sumą, kuri būtų sumokėta, jeigu 176 konstatuojamojoje dalyje nurodyti gavėjai nebūtų taikę ginčijamos priemonės, Jungtinės Karalystės institucijos turėtų iš naujo įvertinti subjektų, kuriems taikoma ginčijama priemonė, mokestinę prievolę kiekvienais mokestiniais metais, kuriais jie pasinaudojo šia priemone. Minėti subjektai yra Jungtinės Karalystės rezidentai, kontroliuojantys kontroliuojamąją užsienio bendrovę, kuri uždirba NPFVP iš reikalavimus atitinkančio paskolos santykio, tiek, kiek VAF, susijusios su turtu ir rizika, dėl kurių uždirbamas NPFVP, yra Jungtinėje Karalystėje, tiek, kiek šie subjektai pateikė prašymą, nurodytą 9 skyriaus 371IJ skirsnyje.

([119]) 1980 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Komisija / Italija*, 73/79, ECR, ECLI:EU:C:1980:129, 11 punktas; 2000 m. rugsėjo 19 d. Sprendimas *Vokietija / Komisija*, C-156/98, ECR, ECLI:EU:C:2000:467, 78 punktas ir 2001 m. sausio 31 d. Sprendimas *Weyl Beef Products ir kt. / Komisija*, T-197/97 ir T-198/9731, ECR, ECLI:EU:T:2001:28, 75 punktas.

([120]) 2015 m. gegužės 13 d. Sprendimas *Niki Luftfahrt / Komisija*, T-511/09, ECLI:EU:T:2015:284, 215 punktas.

([121]) 2013 m. sausio 22 d. Sprendimas *Salzgitter / Komisija*, T-308/00, ECLI:EU:T:2013:30.

([122]) Žr. 2012 m. gruodžio 11 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Komisija / Ispanija (Magefesa II)*, C-610/10, ECLI:EU:C:2012:530, 105 punktą.

([123]) Žr. 1995 m. balandžio 4 d. Teisingumo Teismo sprendimo *Komisija / Italija (ALFA Romeo)*, C-348/93, ECLI:EU:C:1995:95, 27 punktą.

([124]) 2007 m. spalio 18 d. Sprendimas *Komisija / Prancūzija*, C-441/06, ECLI:EU:C:2007:616, 29 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.

(201) Apskaičiuojant iš kiekvieno pagalbos gavėjo susigrąžintiną pagalbą reikia atsižvelgti į:

— sutaupytą mokesčio sumą pateikus prašymą, kaip aprašyta 9 skyriaus 371IJ skirsnyje, ir

— tos sumos apskaičiuotas sudėtines palūkanas, skaičiuojamas nuo tos dienos, kai pagalba buvo suteikta gavėjams. Laikoma, kad kiekvienais mokestiniais metais gavėjas naudojasi pagalba nuo tos dienos, kurią nesumokėtas mokestis taptų mokėtinas, jeigu nebūtų pateiktas prašymas.

(202) Mokesčių, sutaupytų konkrečiais mokestiniais metais, suma turėtų būti apskaičiuojama taip:

— kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis už NPFVP iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių, kuris būtų įtrauktas į bendrovės mokesčių deklaraciją, jeigu nebūtų pateiktas 9 skyriaus 371IJ skirsnyje aprašytas prašymas, *atėmus*

— kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestį, faktiškai taikytą tam pačiam pelnui.

(203) Kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestis, kuris būtų taikomas gavėjui, jeigu gavėjas nebūtų pateikęs 9 skyriaus 371IJ skirsnyje aprašyto prašymo, turėtų būti apskaičiuojamas pagal bendrą Jungtinės Karalystės pelno mokesčio sistemą, įskaitant Jungtinės Karalystės kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles, taikomas Jungtinėje Karalystėje, tuo metu, kai pagalba laikoma suteikta, ir atsižvelgiant į realią faktinę ir teisinę gavėjo padėtį. Nereikėtų atsižvelgti į hipotetines alternatyvias situacijas, pagrįstas skirtingomis veiklos ir teisinėmis aplinkybėmis, kurias gavėjas galėjo pasirinkti, jeigu gavėjui nebūtų leista pateikti 9 skyriaus 371IJ skirsnyje aprašytą prašymą ([125]).

(204) Pareiga susigrąžinti neteisėtą ir nesuderinamą pagalba taikoma nuo 2013 finansinių metų iki paskutiniųjų finansinių metų, kuriais kiekvienas gavėjas pasinaudojo pagalbos priemone. Komisija laiko, kad schema galiojo iki 2018 m. gruodžio 31 d. Nuo pranešimo apie šį sprendimą dienos Jungtinės Karalystės institucijos, vertindamos apmokestinamųjų subjektų mokesčių deklaracijas, atmeta bet kokius prašymus, pateiktus pagal 9 skyriaus 371IJ skirsnį dėl visiško arba dalinio atleidimo nuo mokesčio, jeigu VAF, susijusios su turtu ir rizika, dėl kurių uždirbamas NPFVP, yra vykdomos Jungtinėje Karalystėje.

8. **IŠVADA**

(205) Komisija daro išvadą, kad Jungtinė Karalystė neteisėtai įgyvendino ginčijamą priemonę tam tikrų Jungtinės Karalystės bendrovių rezidentų naudai pažeisdama Sutarties 108 straipsnio 3 dalį. Komisija taip pat daro išvadą, kad grupės finansavimo išimtis yra valstybės pagalba, kuri yra nesuderinama su vidaus rinka pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį, kiek ji taikoma ne prekybos finansinės veiklos pelnui iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių, o tokiam pelnui taikomos Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 371EB skirsnio nuostatos (Jungtinėje Karalystėje vykdoma veikla). Pagal Reglamento (ES) 2015/1589 16 straipsnį Jungtinė Karalystė turi susigrąžinti visą pagalbą, skirtą pagalbos gavėjams pagal grupės finansavimo išimtį,

PRIĖMĖ ŠĮ SPRENDIMĄ:

1 straipsnis

Grupės finansavimo išimtis, numatyta 2010 m. Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 9 skyriuje „Mokesčių įstatymai“, yra valstybės pagalba pagal Sutarties 107 straipsnio 1 dalį, kiek ji taikoma ne prekybos finansinės veiklos pelnui iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių, o tokiam pelnui taikomos Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 371EB skirsnio nuostatos (Jungtinėje Karalystėje vykdoma veikla). Tai nėra pagalba, kai ji taikoma ne prekybos finansinės veiklos pelnui iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių, kuriam taikomas Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 371EC skirsnis (Jungtinės Karalystės kapitalo investicijos) ir kuriam netaikomas Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 371EB skirsnį (Jungtinėje Karalystėje vykdoma veikla). Tiek, kiek grupės finansavimo išimties schema yra pagalba, ji yra „pagalbos schema“ pagal Reglamento (ES) 2015/1589 1 straipsnio d punktą. Pagal pagalbos schemą suteikta pagalba yra nesuderinama su vidaus rinka ir Jungtinė Karalystė ją neteisėtai įgyvendino pažeisdama Sutarties 108 straipsnio 3 dalį.

2 straipsnis

1. Jungtinė Karalystė susigrąžina visą nesuderinamą pagalbą, suteiktą pagal pagalbos schemą, iš tokios pagalbos gavėjų.

([125]) 2005 m. gruodžio 15 d. Sprendimas *Unicredito Italiano*, C-148/04, ECLI:EU:C:2005:774.

2. Už susigrąžinamas sumas skaičiuojamos palūkanos nuo tos dienos, kurią tos sumos suteiktos atitinkamam pagalbos gavėjui, iki faktinio jų susigrąžinimo dienos. Taikant šį straipsnį laikoma, kad pagalba buvo teikiama gavėjui kiekvienais metais tą dieną, kurią dėl mokesčių schemos už tuos mokestinius metus nesumokėtas mokestis taptų mokėtinas, jeigu nebūtų pagalbos schemos.

3. Susigrąžintinų sumų palūkanos apskaičiuojamos pagrindinei sumai ir susikaupusioms palūkanoms pagal Reglamento (EB) Nr. 794/2004 V skyrių.

4. Jungtinė Karalystė panaikina visus pagal pagalbos schemą suteiktos pagalbos mokėjimus ir nutraukia pagalbos schemą nuo pranešimo apie šį sprendimą dienos.

5. 1 straipsnis netaikomas pagalbai, suteiktai ginčijamos priemonės pagrindu, jeigu pagalbos suteikimo metu ji atitiko Komisijos reglamente (ES) Nr. 1407/2013 ([126]) nustatytas sąlygas.

3 straipsnis

1. 2 straipsnyje nurodyta pagalba susigrąžinama nedelsiant ir veiksmingai.

2. Jungtinė Karalystė užtikrina, kad šis sprendimas būtų visiškai įgyvendintas per keturis mėnesius nuo pranešimo apie šį sprendimą dienos.

4 straipsnis

1. Per du mėnesius nuo pranešimo apie šį sprendimą dienos Jungtinė Karalystė Komisijai pateikia šią informaciją:

a) gavėjų, kurie gavo pagalbą pagal pagalbos schemą, sąrašą;

b) mokesčių mokėtojų, kurie taikė grupės finansavimo išimtį ne prekybos finansinės veiklos pelnui iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių, kuriems taikomas Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 371EC skirsnis (Jungtinės Karalystės kapitalo investicijos) ir netaikomas Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 371EB skirsnis (Jungtinėje Karalystėje vykdoma veikla), sąrašą;

c) kiekvieno gavėjo kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestį, kuris buvo faktiškai taikomas nustatant gavėjo atsakomybę pagal pelno mokesčio deklaraciją, už kiekvienus mokestinius metus, kuriais gavėjas taikė grupės finansavimo išimtį, ir atitinkamas pelno mokesčio deklaracijos formas ([127]);

d) kiekvieno gavėjo kontroliuojamųjų užsienio bendrovių mokestį, kuris būtų taikomas, jeigu gavėjas nebūtų taikęs grupės finansavimo išimties, įskaitant pagrindinius skaičiavimus, kiekvieniems mokestiniams metams, dėl kurių gavėjas teikė prašymą taikyti grupės finansavimo išimtį;

e) bendrą pagalbos sumą, išskaičiuotiną iš kiekvieno gavėjo, ir jos išsamų apskaičiavimą (pagrindinė pagalbos suma ir susigrąžinamos palūkanos);

f) dokumentus, kuriais įrodoma, kad pagalbos gavėjams nurodyta grąžinti pagalbą.

2. Jungtinė Karalystė pateikia Komisijai patvirtinamuosius įrodymus apie kiekvieną gavėją, iš kurių matyti, kaip buvo apskaičiuotas ne prekybos finansinės veiklos pelnas iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių, kuriam taikomas Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 371EB skirsnis.

3. Jungtinė Karalystė pateikia Komisijai patvirtinamuosius įrodymus apie kiekvieną šio straipsnio 1 dalies b punkte nurodytą mokesčių mokėtoją, iš kurių matyti, kad ne prekybos finansinės veiklos pelnui iš reikalavimus atitinkančių paskolų santykių yra taikomas Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 371EC skirsnis ir netaikomas Tarptautinio apmokestinimo įstatymo 9A dalies 371EB skirsnis.

4. Jungtinė Karalystė informuoja Komisiją apie pažangą, padarytą taikant nacionalines priemones šiam sprendimui įgyvendinti, kol bus visiškai susigrąžinta 2 straipsnyje nurodyta pagalba. Komisijos paprašyta, ji nedelsdama pateikia informaciją apie nacionalines priemones, kurių jau imtasi ir kurių planuojama imtis, kad būtų įvykdytas šis sprendimas, įskaitant išsamią informaciją apie pagalbos sumas ir palūkanas, kurias jau pavyko susigrąžinti iš gavėjų.

([126]) 2013 m. gruodžio 18 d. Komisijos reglamentas (ES) Nr. 1407/2013 dėl Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 107 ir 108 straipsnių taikymo *de minimis* pagalbai (OL L 352, 2013 12 24, p. 1).

([127]) Įskaitant parengiamąją medžiagą ir atitinkamus papildomus įmonės mokesčių deklaracijos lapus (pvz., formą CT600B).

5 straipsnis

Šis sprendimas skirtas Jungtinei Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystei.

Priimta Briuselyje 2019 m. balandžio 2 d.

Komisijos vardu
Margrethe VESTAGER
Komisijos narė