GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2016 m. gegužės 12 d.[1]

Byla C-593/14

Masco Denmark ApS,
Damixa ApS
prieš
Skatteministeriet

(Vestre Landsret (Vakarų regiono apeliacinis teismas, Danija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisė — Įsisteigimo laisvė (EB 43 straipsnis) — Nacionalinis pelno mokestis — Pajamos iš palūkanų — Paskolos dukterinei bendrovei — Atleidimas nuo mokesčių, kai draudžiama atskaityti pakankamai kapitalo neturinčios dukterinės bendrovės palūkanas — Patronuojančiosios bendrovės, turinčios dukterinių bendrovių nerezidenčių — Kitos valstybės narės draudimas atskaityti palūkanas“

I – Įžanga

1. Tarptautinei bendruomenei kurį laiką daug rūpesčių kėlė tarptautinių grupių strategijos, susijusios su mokesčių vengimu. Klasikinė galimybė perkelti pelną iš vienos valstybės į kitą, siekiant sumažinti mokesčius, yra užsienyje esančių dukterinių bendrovių finansavimas teikiant joms paskolas vietoj nuosavo kapitalo. Taip tampa įmanoma iš dalies išvengti dukterinės bendrovės pelno apmokestinimo jos rezidavimo valstybėje, o mokesčius mokėti patronuojančiosios bendrovės rezidavimo valstybėje, pasinaudojant galimai palankesnėmis sąlygomis pajamų iš palūkanų forma.

2. Su šia galimybe perkelti pelną susijęs nagrinėjamas Danijos prašymas priimti prejudicinį sprendimą. Danija draudžia atskaityti palūkanas vadinamosioms pakankamai kapitalo neturinčioms dukterinėms bendrovėms, t. y. toms, kurių atveju laikoma, kad jų patronuojančioji bendrovė turėtų suteikti joms daugiau nuosavo kapitalo. Taikant draudimą atskaityti palūkanas, Danijoje reziduojančių dukterinių bendrovių pelnas, nesumažintas išmokėtomis pernelyg didelėmis palūkanomis, apmokestintinas Danijoje. Tačiau, siekiant išvengti dvigubo išmokamų palūkanų apmokestinimo Danijoje, tokiu atveju nuo mokesčių atleidžiamos Danijoje reziduojančios patronuojančiosios bendrovės atitinkamos pajamos iš palūkanų.

3. Vis dėlto Danijoje reziduojančios patronuojančiosios bendrovės negali pasinaudoti tokiu atleidimu nuo mokesčių, jeigu jų dukterinė bendrovė reziduoja kitoje valstybėje narėje, kurioje jai taip pat taikomas draudimas atskaityti palūkanas. Teisingumo Teismas dabar turės išaiškinti, ar toks teisinis reguliavimas, kuriuo siekiama užkirsti kelią pelno perkėlimui, yra suderinamas su įsisteigimo laisve. Šiuo klausimu pirmiausia bus kalbama apie Teisingumo Teismo praktikos, susijusios su tiesioginiais mokesčiais, nuoseklumo išsaugojimą.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

II – Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

4. Laikotarpiu, kuris susijęs su ginču pagrindinėje byloje, įsisteigimo laisvė EB 43 straipsnyje [2] (dabar – SESV 49 straipsnis [3]) buvo reglamentuojama taip:

„Vadovaujantis toliau išdėstytomis nuostatomis vienos valstybės narės nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvės kitos valstybės narės teritorijoje apribojimai uždraudžiami. Draudžiami ir apribojimai vienos valstybės narės nacionaliniams subjektams, įsisteigusiems kitos valstybės narės teritorijoje, steigti atstovybes, padalinius ar dukterines bendroves.

Įsisteigimo laisvė apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones, būtent bendroves ar firmas, apibūdintas 48 straipsnio antrojoje pastraipoje, tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, ir laikantis kapitalui skirto skyriaus nuostatų.“

5. EB 48 straipsnyje (dabar – SESV 54 straipsnis) įsisteigimo laisvės taikymo sritis išplečiama:

„Bendrovės arba firmos, įkurtos pagal valstybės narės teisę ir Sąjungoje turinčios savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, šiame skyriuje prilyginamos tos valstybės narės pilietybę turintiems fiziniams asmenims.

<…>“

Nacionalinė teisė

6. Danijoje reziduojančių bendrovių pajamos, į kurias įeina ir pajamos iš palūkanų, Danijos Karalystėje apmokestinamos pelno mokesčiu.

7. Danijoje reziduojančiai bendrovei, kuri yra grupės narė, pagal Danijos įstatymo dėl įmonių apmokestinimo (*Selskabsskattelov*, toliau – SEL) 11 straipsnio 1 dalį iš esmės neleidžiama traktuoti išmokamų palūkanų kaip veiklos išlaidų, kalbant apie įsipareigojimus grupės viduje, jeigu jai nepakanka kapitalo. Kapitalo nepakankamumas yra tuomet, jeigu bendrovės įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo santykis yra didesnis nei 4:1.

8. Jeigu taikomas SEL 11 straipsnio 1 dalyje numatytas draudimas atskaityti palūkanas, pagal šios nuostatos 6 dalį atitinkamos kreditoriaus gaunamos palūkanos neapmokestinamos.

III – Pagrindinė byla

9. Pagrindinė byla susijusi su Danijoje taikomo pelno mokesčio apskaičiavimu Danijoje reziduojančiai bendrovei *Damixa ApS* (toliau – *Damixa*) už 2005 ir 2006 metus, pirmiausia atsižvelgiant į tam tikras palūkanas. Tuo metu *Damixa* buvo *Masco Denmark ApS*, su kuria ji, kaip vienos grupės narės dukterinė bendrovė, buvo bendrai apmokestinama ir kuri dėl šios priežasties taip pat yra pareiškėja pagrindinėje byloje.

2 — Europos Bendrijos steigimo sutartis, iš dalies pakeista Amsterdamo sutartimi (OL C 340, 1997, p. 173).

3 — Sutartis dėl Europos Sąjungos veikimo (OL C 326, 2012, p. 47).

10. *Damixa* buvo suteikusi paskolą savo Vokietijoje reziduojančiai dukterinei bendrovei *Damixa Armaturen GmbH*, kurios 100 proc. akcijų ji valdė. 2005 ir 2006 m. ji iš to gavo iš viso 9 584 745 DKK palūkanų. Apmokestinant jos Vokietijoje reziduojančią dukterinę bendrovę, palūkanos nebuvo pripažintos veiklos išlaidomis, o buvo traktuojamos kaip išmokėti dividendai dėl to, kad pagal Vokietijos įstatymus jai nepakako kapitalo (įsipareigojimų ir nuosavo kapitalo santykis daugiau nei 1,5).

11. Danijos mokesčių administratorius šiuo atveju nemato galimybės pagal SEL 11 straipsnio 6 dalį atleisti nuo mokesčio gaunamas palūkanas. Jo teigimu, atleisti nuo mokesčio galima tik tuomet, jeigu skolininko išmokamas palūkanas pagal SEL 11 straipsnio 1 dalį yra draudžiama atskaityti. Tačiau šis draudimas atskaityti palūkanas taikomas tik bendrovėms, kurios moka mokesčius Danijoje, vadinasi, paprastai tik Danijoje reziduojančioms bendrovėms.

12. *Damixa* savo ruožtu mano, kad ši teisės norma pažeidžia jos įsisteigimo laisvę. Jos teigimu, atleisti ją nuo mokesčio iš esmės atsisakoma tik todėl, kad jos dukterinė bendrovė, iš kurios ji gavo palūkanų, reziduoja kitoje valstybėje narėje.

IV – Procesas Teisingumo Teisme

13. Bylą nagrinėjantis *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas, Danija), remdamasis SESV 267 straipsniu, 2014 m. gruodžio 19 d. pateikė Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar EB sutarties 43 straipsniu, siejamu su 48 straipsniu, draudžiama valstybei narei neleisti atleisti nuo mokesčio bendrovės rezidentės pajamų iš palūkanų tuo atveju, kai kitoje valstybėje narėje įsteigta tai pačiai grupei priklausanti susijusi bendrovė neturi teisės atskaityti atitinkamų palūkanų išlaidų pagal šios valstybės narės taisykles dėl apribojimo atskaityti palūkanas kapitalo nepakankamumo atvejais (kaip nagrinėjamuoju atveju), kai valstybė narė leidžia atleisti nuo mokesčio bendrovės rezidentės pajamas iš palūkanų tais atvejais, kai tai pačiai grupei priklausančiai susijusiai bendrovei toje pačioje valstybėje narėje neleidžiama atskaityti atitinkamų palūkanų išlaidų pagal nacionalines taisykles dėl apribojimo atskaityti palūkanas kapitalo nepakankamumo atvejais (kaip nagrinėjamuoju atveju)?“

14. Teisingumo Teisme šiuo klausimu pastabas raštu ir 2016 m. kovo 3 d. įvykusiame posėdyje pastabas žodžiu pateikė pareiškėjos pagrindinėje byloje, Danijos Karalystė ir Europos Komisija.

V – Teisinis vertinimas

15. Užduodamas prejudicinį klausimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar tai yra suderinama su įsisteigimo laisve, kai valstybė narė atleidžia nuo mokesčio palūkanas, kurias patronuojančioji bendrovė gavo iš savo dukterinės bendrovės, jeigu atitinkamos dukterinės bendrovės išmokamoms palūkanoms pagal šios valstybės narės mokesčių teisės aktus dėl kapitalo nepakankamumo taikomas draudimas palūkanas atskaityti, tačiau neatleidžia jų nuo mokesčio tuo atveju, jeigu dukterinė bendrovė reziduoja kitoje valstybėje narėje, kurioje kapitalo nepakankamumo atveju taip pat draudžiama iš mokesčių atskaityti išmokamas palūkanas.

A – *Įsisteigimo laisvės ribojimas*

16. Pagal EB 43 straipsnį, taikomą kartu su EB 48 straipsniu, vienos valstybės narės nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvės kitos valstybės narės teritorijoje apribojimai uždraudžiami. Toks draudimas taikomas ne tik priimančiajai valstybei, bet ir bendrovės kilmės valstybei [4]. Todėl laikoma, kad įsisteigimo laisvė ribojama neleistinu būdu, jeigu kilmės valstybė narė jos teritorijoje reziduojančiai patronuojančiajai bendrovei, kuri turi dukterinę bendrovę užsienyje, sukuria nepalankesnes sąlygas, palyginti su bendrove, kuri turi dukterinę bendrovę rezidentę [5].

17. Nagrinėjamu atveju iš pirmo žvilgsnio atrodo, kad *Damixa* taikomos tokios nepalankesnės sąlygos. Jos palūkanoms, gautoms iš užsienyje reziduojančios dukterinės bendrovės, netaikomas atleidimas nuo mokesčio, nors jos dukterinė bendrovė mokestiniais tikslais negali traktuoti palūkanų kaip veiklos išlaidų, bet jeigu tai būtų Danijoje reziduojanti dukterinė bendrovė, kuriai taip pat nebūtų leidžiama atskaityti palūkanų, jai būtų taikomas atleidimas nuo mokesčio.

18. Galiausiai vis dėlto tokia teisės norma, kaip Danijos teisės norma, neriboja *Damixa* įsisteigimo laisvės, nes dėl nepalankesnės padėties, kurioje ji atsiduria, kalta ne tik Danijos Karalystė. Toks požiūris išplaukia iš teismų praktikoje įtvirtinto autonomijos principo (žr. toliau 1 dalį) ir nekelia abejonių netgi atsižvelgiant į byloje *Manninen* pradėtą formuoti teismo praktiką (žr. toliau 2 dalį).

1. Autonomijos principas

19. Teisingumo Teismas yra ne kartą nusprendęs, kad pagrindinės laisvės nereiškia, jog valstybė narė, taikydama savo mokesčių teisės aktus, privalo atsižvelgti į neigiamas pasekmes, kurių gali atsirasti dėl kitos valstybės narės aktų [6]. Juk pagal nusistovėjusią teismų praktiką įsisteigimo laisvė negali būti traktuojama taip, kad valstybė narė savo mokesčių teisės nuostatas privalo sieti su kitos valstybės nuostatomis, kad visais atvejais būtų užtikrintas apmokestinimas, naikinantis skirtumus, išplaukiančius iš nacionalinės mokesčių teisės aktų [7].

20. Galiausiai šis „autonomijos principas“ [8] reiškia, kad valstybė narė nepažeidžia pagrindinių laisvių tokiu atveju, kai nepalankesnis tarpvalstybinių aplinkybių traktavimas atsiranda tik atsižvelgiant į kitos valstybės narės mokesčių teisės aktus. Atskirų valstybių narių mokesčių teisės aktai turi būti traktuojami autonomiškai [9].

4 — Be kitų, žr. sprendimus *Daily Mail ir General Trust* (81/87, EU:C:1988:456, 16 punktas), *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 35 punktas), *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 18 punktas) ir *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, 20 punktas).

5 — Be kitų, žr. sprendimus *X ir Y* (C-200/98, EU:C:1999:566, 27 ir 28 punktai), *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 31 ir 32 punktai), *SCA Group Holding ir kt.* (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 23–27 punktai), *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 19 punktas) ir *Groupe Steria* (C-386/14, EU:C:2015:524, 15 punktas).

6 — Žr. sprendimus *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 49 punktas) ir *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 79 punktas).

7 — Sprendimai *Deutsche Shell* (C-293/06, EU:C:2008:129, 43 punktas), *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 50 punktas) ir *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 62 punktas); šiuo klausimu žr. taip pat sprendimus *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 51 punktas) ir *X* (C-686/13, EU:C:2015:375, 33 punktas), priimtus dėl pasirinkimo iš skirtingų įsisteigimo valstybių narių; dėl dvigubo apmokestinimo žr. sprendimus *CIBA* (C-96/08, EU:C:2010:185, 28 punktas), *Komisija / Vengrija* (C-253/09, EU:C:2011:795, 83 punktas) ir *X* (C-302/12, EU:C:2013:756, 29 punktas); be to, dėl mokesčių ataskaitų reikalavimų žr. Sprendimą *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, 31 punktas); papildomai dėl laisvo kapitalo judėjimo žr. sprendimus *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, 31 punktas) ir *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813, 39 punktas).

8 — Kalbėdamas apie šiuos principus, Teisingumo Teismas daug kartų minėjo valstybių narių „tam tikrą autonomiją“ tiesioginių mokesčių teisės srityje; žr. sprendimus *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 51 punktas), *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, 31 punktas) ir *Komisija / Vengrija* (C-253/09, EU:C:2011:795, 83 punktas).

9 — Ir atvirkščiai – valstybės narės teisės norma pažeidžia pagrindines laisves ir tuo atveju, jeigu jos nulemtą nepalankesnį traktavimą kompensuoja kitos valstybės narės teisės norma; šiuo klausimu žr. mano išvadą sujungtose bylose *SCA Group Holding ir kt.* (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:104, 50 punktas ir jame nurodyta teismo praktika); šiuo klausimu žr. taip pat Sprendimą *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655, 78 punktas).

21. Pavyzdžiui, remdamasis šiuo principu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad valstybės narės neprivalo pritaikyti savo mokesčių sistemos pagal tai, ar kita valstybė narė taip pat apmokestina tą patį reiškinį [10].

22. Vertindamas vadinamąjį persikėlimo apmokestinimą (*exit taxation*), Teisingumo Teismas, taip pat remdamasis autonomijos principu, yra nusprendęs, kad valstybė narė neprivalo atsižvelgti į įmonės turto vertės sumažėjimą po buveinės perkėlimo į kitą valstybę narę, priklausomai nuo to, ar priimančioji valstybė savo mokesčių teisės aktuose yra numačiusi, kad į tokį vertės sumažėjimą reikia atsižvelgti [11].

23. Be to, pagal autonomijos principą atsižvelgimas į nuostolius tarpvalstybiniu lygmeniu negali priklausyti nuo to, ar kita valstybė narė savo mokesčių teisės aktuose yra numačiusi, kad dukterinė bendrovė nerezidentė neturi teisės perkelti nuostolių [12] ar kad į nuostolius, patirtus parduodant ten esantį nekilnojamąjį turtą, apskritai neatsižvelgiama [13].

24. Visais šiais atvejais dėl nevienodo požiūrio į tarpvalstybines aplinkybes mažų mažiausiai taip pat kalta ir kita valstybė narė, todėl toks požiūris yra apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių [14] arba lygiagretaus jos įgyvendinimo [15] padarinys. Tačiau vien dėl dviejų valstybių narių teisės nuostatų bendro veikimo negalima teigti, kad viena iš šių valstybių narių, sukurdama nepalankesnes sąlygas, riboja vieną iš pagrindinių laisvių [16].

25. Šiuo požiūriu tarpvalstybinių aplinkybių dvigubas apmokestinimas, taikomas dviejų valstybių narių, yra puikus pavyzdys, kuris pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką nėra pagrindinių laisvių pažeidimas [17], nors neigiamos pasekmės vidaus rinkai yra akivaizdžios. Tačiau tokį neigiamą poveikį vidaus rinkai, atsirandantį dėl dviejų valstybių narių autonomiškų veiksmų, galima pašalinti ne taikant pagrindines laisves, o tik priimant atitinkamus teisės aktus Sąjungos lygmeniu [18] arba (kaip šiuo metu taikomas kitas, ne toks geras, sprendimas) valstybėms narėms pasirašant dvišales arba daugiašales sutartis [19].

26. Nagrinėjamu atveju nepalankesnio požiūrio į *Damixa* tarpvalstybinį padalinį *conditio sine qua non* (būtinoji sąlyga) yra ta, kad užsienio (Vokietijos) mokesčių teisės aktuose, taikomuose jos dukterinei bendrovei, reglamentuojamas draudimas atskaityti palūkanas. Be šio reglamentavimo, už kurį atsakinga kita valstybė narė, nebūtų įmanoma konstatuoti nepalankesnio požiūrio į tarpvalstybines aplinkybes, palyginti su vidaus situacija. Juk, nesant kitos valstybės narės nustatyto draudimo atskaityti palūkanas, užsienyje esanti dukterinė bendrovė, mokėdama mokesčius, galėtų patronuojančiajai bendrovei

10 — Žr. sprendimus *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, 28–31 punktai) ir *CIBA* (C-96/08, EU:C:2010:185, 28 punktas).

11 — Žr. Sprendimą *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 61 ir 62 punktai).

12 — Žr. Sprendimą *Komisija / Jungtinė Karalystė* (C-172/13, EU:C:2015:50, 33 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

13 — Žr. Sprendimą *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 79–81 punktai).

14 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 51 ir 52 punktai).

15 — Šiuo klausimu žr. sprendimus *Kerckhaert ir Morres* (C-513/04, EU:C:2006:713, 20 punktas) ir *CIBA* (C-96/08, EU:C:2010:185, 25 punktas).

16 — Tai, kad autonomijos principo poveikis nereiškia vienos iš pagrindinių laisvių ribojimo, yra nustatyta sprendimuose *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 50–54 punktai), *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, 23–31 punktai), *X* (C-686/13, EU:C:2015:375, 33–35 punktai) ir *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, 24–32 punktai); tai, kad autonomijos principu galima pateisinti ribojimą, nustatyta sprendimuose *Deutsche Shell* (C-293/06, EU:C:2008:129, 41–44 punktai), *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 50–64 punktai), *Komisija / Vengrija* (C-253/09, EU:C:2011:795, 81–83 punktai) ir *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 74–82 punktai).

17 — Žr. sprendimus *Damseaux* (C-128/08, EU:C:2009:471, 34 punktas), *CIBA* (C-96/08, EU:C:2010:185, 28 punktas), *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* (C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 170 punktas) ir *X* (C-302/12, EU:C:2013:756, 29 punktas).

18 — Žr. sprendimus *Kerckhaert ir Morres* (C-513/04, EU:C:2006:713, 22 punktas), *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 45 punktas), *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, 30 punktas) ir *CIBA* (C-96/08, EU:C:2010:185, 27 punktas).

19 — Žr. sprendimus *Deutsche Shell* (C-293/06, EU:C:2008:129, 41 ir 42 punktai) ir *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 48 ir 49 punktai).

Damixa išmokėtas palūkanas nurodyti, kaip įprasta, kaip veiklos išlaidas. Tačiau patronuojančiosios bendrovės, kurių dukterinės bendrovės gali atskaityti išmokėtas palūkanas kaip veiklos išlaidas, pagal nagrinėjamą Danijos mokesčių teisės nuostatą neturi teisės pasinaudoti savo gautų palūkanų atleidimu nuo mokesčio.

27. Vis dėlto jei nagrinėjamu atveju darytume prielaidą, kad Danijos teisės nuostatos riboja įsisteigimo laisvę, tuomet Danijos Karalystė – jeigu šis ribojimas būtų pateisinamas – atleidimą nuo mokesčio tarpvalstybinių aplinkybių atveju turėtų susieti su tuo, ar kita valstybė narė savo apmokestinamiesiems asmenims draudžia atskaityti palūkanas. Tai aiškiai prieštarautų suformuotai teismo praktikai, susijusiai su autonomijos principu.

2. Sprendimas *Manninen*

28. Su šiuo autonomijos principu suderinamas ir Sprendimas *Manninen* [20], apie kurio reikšmę atsakant į prejudicinį klausimą bylos dalyviai intensyviai diskutavo, nors jis ir buvo priimtas dar 2004 m., *prieš* tai, kai Teisingumo Teismo praktikoje buvo suformuluotas autonomijos principas.

29. Sprendime *Manninen* Teisingumo Teismas, nagrinėdamas nacionalinių akcininkų pajamų iš dividendų apmokestinimą, nustatė laisvo kapitalo judėjimo pažeidimą. Nacionalinės mokesčių teisės aktuose iš esmės buvo numatyta galimybė suteikti akcininkams pajamų mokesčio, kurį bendrovė, kurioje jie turi akcijų, jau buvo sumokėjusi už išmokėtą pelną, dydžio mokesčio kreditą. Vis dėlto šia priemone, taikoma siekiant išvengti dvigubo bendrovės pelno apmokestinimo, negalėjo pasinaudoti užsienyje reziduojančių bendrovių akcininkai. Įskaityti užsienyje reziduojančių bendrovių kitoje valstybėje narėje sumokėto pelno mokesčio nebuvo galima. Teisingumo Teismas konstatavo, kad dėl to nepagrįstai ir nepateisinamai ribojamos tarpvalstybinės investicijos.

30. Kalbant apie nagrinėjamą atvejį, remiantis šiuo sprendimu būtų galima argumentuoti, kad ir padidintas dukterinės bendrovės apmokestinimas, atsirandantis dėl draudimo atskaityti palūkanas, yra mokestis, kurį, neapmokestinant akcininko iš palūkanų gautų pajamų, galima „įskaityti“ šalies viduje reziduojančiam akcininkui, t. y. patronuojančiajai bendrovei. Toks palyginimas reikštų, kad ir nagrinėjamu atveju, kaip ir Sprendime *Manninen*, reikėtų laikyti, jog ribojama įsisteigimo laisvė, nes užsienio bendrovių akcijų laikymo atveju „įskaitymas“ yra neįmanomas. Tai sukeltų abejonių dėl autonomijos principo galiojimo.

31. Tiesa, reikėtų pabrėžti, kad Teisingumo Teismas, grįsdamas savo tuometinį sprendimą, nacionalinės teisės nuostatą, dėl kurios vyko ginčas, aiškiai interpretavo taip, kad bendrovės pelno mokesčio įskaitymas į jos akcininko mokėtiną pajamų mokestį galiausiai reiškia, kad akcininkas yra atleidžiamas nuo mokesčio, mokamo nuo pajamų iš dividendų [21]. Vadinasi, atitinkama valstybė narė buvo viena atsakinga už nepalankesnį požiūrį į užsienio bendrovių akcijas, kurias valdant pajamos iš dividendų nebuvo atleidžiamos nuo mokesčių. Taip interpretuojant, Sprendimas *Manninen* gerokai skiriasi nuo nagrinėjamo atvejo. Juk Danijoje taikomas patronuojančiųjų bendrovių atleidimas nuo mokesčių galioja ne bendrai, o tik tuomet, kai jų dukterinėms bendrovėms taikomas draudimas atskaityti palūkanas, o tai dukterinių bendrovių nerezidenčių atveju priklauso nuo kitos valstybės narės mokesčių teisės aktų.

20 — Sprendimas *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484).

21 — Žr. Sprendimą *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 20 ir 44 punktai).

32. Vis dėlto taip interpretuoti Sprendimą *Manninen* galėtų trukdyti ta aplinkybė, kad Teisingumo Teismas nemano, jog atitinkama valstybė narė privalo ir bendrovės nerezidentės akcininkui išmokamus dividendus visiškai atleisti nuo mokesčio. Veikiau pagal nusistovėjusią teismo praktiką į akcininko mokėtiną mokestį galima įskaityti tik toje valstybėje narėje, kurioje yra bendrovės buveinė, faktiškai sumokėtą pelno mokestį [22]. Šiuo aspektu galima būtų įžvelgti prieštaravimą autonomijos principui, nes šio įskaitymo apimtis priklauso nuo užsienyje taikomo mokesčio dydžio, vadinasi, nuo kitos valstybės narės mokesčių teisės aktų.

33. Vis dėlto tariamas prieštaravimas išnyksta suvokus, kad Teisingumo Teismas tokiu būdu tik padėjo valstybei narei pasirinkti priemonę, padėsiančią pašalinti nustatytą pažeidimą. Atitinkama valstybė narė, siekdama išvengti laisvo kapitalo judėjimo pažeidimo, neprivalo numatyti, kad ir užsienio bendrovių akcijos yra neapmokestinamos, veikiau pakanka tik įskaityti konkretų užsienyje sumokėtą pelno mokestį [23]. Tai, kad pagal nuo Sprendimo *Manninen* priėmimo pradėtą formuoti teismo praktiką pagrindinės laisvės *nereiškia*, jog privaloma įskaityti užsienyje sumokėtą mokestį *per se* (atsižvelgiant į kitos valstybės mokesčių teisės aktus), yra akivaizdu pirmiausia dėl to, kad akcininkas tarpvalstybinių aplinkybių atveju privalo būti kiek įmanoma atleistas nuo pajamoms iš dividendų taikomo mokesčio, tačiau neturi teisės susigrąžinti užsienyje sumokėto pelno mokesčio permokos [24].

3. Išvados

34. Taigi tokia teisės nuostata, kaip Danijos teisės nuostata, pagal kurią pajamos iš palūkanų atleidžiamos nuo mokesčio, priklausomai nuo to, ar egzistuoja draudimas atskaityti palūkanas, nėra įsisteigimo laisvės ribojimas ir nepažeidžia EB 43 ir 48 straipsnių.

B – *Alternatyva: galimo ribojimo pateisinimas*

35. Jeigu Teisingumo Teismas nagrinėjamu atveju vis dėlto laikytų, kad *Damixa* įsisteigimo laisvė pažeidžiama, reikėtų dar patikrinti, ar šis nepalankesnis požiūris pateisinamas.

36. Nepalankesnį požiūrį į *Damixa* galima būtų pateisinti tuo, kad jos atveju draudimas atskaityti dukterinės bendrovės išmokėtas palūkanas taikomas apmokestinant gautą pelną *užsienyje*, o ne taikant Danijos pelno mokesčio sistemą.

1. Apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas tarp valstybių narių

37. Pirmiausia prisimintinas Teisingumo Teismo nusistovėjusioje praktikoje pripažintas pateisinamasis pagrindas – išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių [25]. Pagal jį valstybės narės turi teisę naudotis joms priskirta apmokestinimo kompetencija ir ją ginti [26]. Remiantis šiuo principu priimtos priemonės – tai daugiau nei vien tik valstybės narės interesas išvengti mokestinių pajamų sumažėjimo (šis interesas *per se* nėra privalomas bendrojo intereso pagrindas) [27], nes jomis siekiama užkirsti kelią nepagrįstam apmokestinamo objekto perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą.

22 — Žr. Sprendimą *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 54 punktas); taip pat, be kitų, žr. sprendimus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 70 punktas), *Meilicke ir kt.* (C-292/04, EU:C:2007:132, 15 punktas), *Haribo Lakritzen Hans Riegel ir Österreichische Salinen* (C-436/08 ir C-437/08, EU:C:2011:61, 61 punktas) ir *Meilicke ir kt.* (C-262/09, EU:C:2011:438).

23 — Žr. Sprendimą *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 46 punktas).

24 — Žr. Sprendimą *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 52 punktas).

25 — Be kitų, žr. sprendimus *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 45 punktas), *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 45 punktas) ir *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, 41 punktas).

26 — Konkrečiai žr. mano išvadą byloje *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:153, 38–41 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

27 — Be kitų, žr. sprendimus *ICI* (C-264/96, EU:C:1998:370, 28 punktas), *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 49 punktas) ir *Komisija / Austrija* (C-10/10, EU:C:2011:399, 40 punktas).

38. Nagrinėjamas atvejis ypatingas tuo, kad apmokestinimo kompetencija tarp valstybių narių, kaip įprasta, nustatyta ne sutartimi ar vienašališkai [28], bet Sąjungos teisės aktu. Juk palūkanos, kurias *Damixa* gavo iš savo Vokietijoje reziduojančios dukterinės bendrovės, akivaizdžiai patenka į Direktyvos 2003/49/EB [29] taikymo sritį. Pagal šios direktyvos 1 straipsnio 1 ir 2 dalis teisė apmokestinti tokias palūkanas suteikiama palūkanų gavėjo valstybei narei, o palūkanos šaltinio valstybėje neapmokestinamos.

39. Nors pagal Direktyvos 2003/49 4 straipsnio 1 dalies a punktą šaltinio valstybei nėra draudžiama išimties tvarka apmokestinti išmokėtas palūkanas kaip pelno paskirstymą, kaip tai galima padaryti uždraudžiant palūkanas atskaityti, ir nors dukterinės bendrovės apmokestinimas, kuris tiesiogiai susijęs su draudimu atskaityti palūkanas, nepatenka į 1 straipsnio 1 dalies taikymo sritį [30], direktyvoje aiškiai nustatyta, kad kompetencija apmokestinti tarpvalstybiniu lygmeniu išmokamas palūkanas turi priklausyti palūkanų gavėjo valstybei narei [31].

40. Vis dėlto šios nagrinėjamu atveju Danijos Karalystei tenkančios apmokestinimo kompetencijos nebūtų laikomasi, jeigu tai, kad šaltinio valstybė narė, kaip antai Vokietijos Federacinė Respublika, uždrausdama atskaityti palūkanas, apmokestina išmokamas palūkanas, reikštų, kad Danija privalo atsisakyti savo apmokestinimo kompetencijos numatydama atleidimą nuo mokesčių ir tokiais atvejais. Pagrindinės laisvės privalomai taikomos ir Sąjungos mokesčių teisės aktams, tokiems kaip Direktyva 2003/49 [32]. O jeigu jau pagrindinių teisių pažeidimas mokesčių teisėje turi būti pateisinamas valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu [33], šis pateisinimas juo labiau turi galioti kalbant apie pasidalijimą Sąjungos lygmeniu.

41. Kadangi nematyti, kad, siekiant išvengti apmokestinimo kompetencijos perkėlimo į šaltinio valstybę pažeidžiant Direktyvoje 2003/49 įtvirtintą pasidalijimą, egzistuotų švelnesnė priemonė nei nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčių taikymas tik dukterinių bendrovių rezidenčių išmokamoms palūkanoms, tai reiškia, kad šią priemonę galima pateisinti siekiu išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių.

2. Mokesčių darna

42. Be to, dukterinių bendrovių nerezidenčių neatleidimas nuo mokesčio gali būti pateisinamas ir mokesčių darnos [34] išsaugojimu.

28 — Be kitų, žr. sprendimus *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377, 25 punktas), *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 45 punktas) ir *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, 41 punktas).

29 — 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyva 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (OL L 157, 2003, p. 49; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 380).

30 — Žr. Sprendimą *Scheuten Solar Technology* (C-397/09, EU:C:2011:499, 30 ir 31 punktai).

31 — Žr. ir Direktyvos 2003/49 4 konstatuojamąją dalį.

32 — Šiuo klausimu dėl 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, 1990, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147) žr. Sprendimą *Groupe Steria* (C-386/14, EU:C:2015:524, 39 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

33 — Konkrečiai žr. mano išvadą byloje *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:153, 35–37 punktai ir juose nurodyta teismo praktika).

34 — Be kitų, žr. sprendimus *Bachmann* (C-204/90, EU:C:1992:35, 28 punktas), *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 42 punktas), *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 43 punktas), *SCA Group Holding ir kt.* (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758, 33 punktas) ir *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, 39 punktas).

43. Dėl to mokesčių lengvatą ir jos kompensavimą tam tikru apmokestinimu turi sieti tiesioginis ryšys [35]. Be to, turi būti įvertinamas lengvatos ir naštos ryšio tiesioginis pobūdis, atsižvelgiant į mokesčių teisės nuostata siekiamą tikslą [36]. Tokiomis aplinkybėmis turinčiajam teisę į pagrindinę laisvę lengvata gali būti nesuteikiama, jeigu jam netaikoma mokesčių našta, kuri tiesiogiai sieja valstybės narės apmokestinimo sistemą su siekiama mokesčių lengvata.

44. Toks tiesioginis ryšys nagrinėjamu atveju sieja Danijoje patronuojančiosios bendrovės gautoms pajamoms iš palūkanų taikomą atleidimą nuo mokesčio ir Danijoje dukterinei bendrovei taikomą draudimą atskaityti išmokėtas palūkanas. Tai reiškia, kad *Damixa* siekia, jog nuo mokesčių būtų atleistos jos pajamos iš palūkanų, nors jos dukterinei bendrovei nėra tiesiogiai taikoma mokesčių našta, t. y. draudimas Danijoje atskaityti palūkanas.

45. Netrukdo tokios išvados daryti ir tai, kad Teisingumo Teismas daug kartų yra konstatavęs, jog tiesioginio ryšio mokesčių darnos prasme nėra, be kita ko, tuomet, kai kalbama apie skirtingus apmokestinamuosius asmenis [37]. Juk, kaip jau esu minėjusi kitoje byloje [38], tokiais atvejais išimties tvarka toks tiesioginis ryšys vis dėlto gali egzistuoti, jeigu, kaip ir nagrinėjamu atveju, identiškas ekonominis procesas turi simetrišką poveikį dviem apmokestinamiesiems asmenims. Visų pirma Sprendime *Papillon* Teisingumo Teismas yra netiesiogiai pripažinęs tokį požiūrį, kuris yra aktualus ir nagrinėjamoje byloje. Tame sprendime jis konstatavo, kad mokesčių lengvatą, atsirandančią dėl grupės rezultatų konsolidavimo, ir mokesčių naštą, atsirandančią dėl tam tikrų procesų grupės viduje neutralizavimo, sieja tiesioginis ryšys [39]. Šioje byloje mokesčių lengvata ir našta buvo susijusios su skirtingomis vienos grupės bendrovėmis.

46. Atleidimo nuo mokesčio netaikymas dukterinėms bendrovėms nerezidentėms, kurioms užsienyje yra taikomas draudimas atskaityti palūkanas, pagal naujausią teismo praktiką taip pat yra proporcingas. Teisingumo Teismas šiuo aspektu yra nusprendęs, kad atsižvelgimas ir į užsienio aplinkybes, kurioms netaikomas nacionalinis apmokestinimas, prieštarautų teisės nuostatos tikslui – kaip ir nagrinėjamu atveju – užkirsti kelią dvigubam apmokestinimui pagal vienos valstybės narės mokesčių sistemą [40].

47. Taigi nagrinėjamo atleidimo nuo mokesčio taikymą tik iš dukterinių bendrovių rezidenčių, kurioms taikomas nacionalinis draudimas atskaityti palūkanas, gautoms pajamoms iš sumokėtų palūkanų taip pat galima pateisinti siekiu išsaugoti mokesčių darną.

VI – Išvada

48. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, siūlau į *Vestre Landsret* (Vakarų regiono apeliacinis teismas, Danija) klausimą atsakyti taip:

EB 43 straipsniui, taikomam kartu su EB 48 straipsniu, neprieštarauja valstybės narės teisės nuostata, pagal kurią bendrovė rezidentė neatleidžiama nuo mokesčio už pajamas iš palūkanų tuo atveju, kai kitoje valstybėje narėje reziduojanti susijusi bendrovė negali pasinaudoti mokesčio atskaita dėl atitinkamų palūkanų išlaidų pagal šios valstybės narės taisykles dėl apribojimo atskaityti palūkanas

35 — Žr. sprendimus *Svensson ir Gustavsson* (C-484/93, EU:C:1995:379, 18 punktas), *ICI* (C-264/96, EU:C:1998:370, 29 punktas), *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, EU:C:2007:194, 62 punktas), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 58 punktas) ir *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, 39 punktas).

36 — Žr. sprendimus *Deutsche Shell* (C-293/06, EU:C:2008:129, 39 punktas), *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709, 47 punktas) ir *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, 39 punktas); žr. ir Sprendimą *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 43 punktas).

37 — Žr. Sprendimą *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt* (C-589/13, EU:C:2015:612, 83 punktas ir jame nurodytą teismo praktika).

38 — Žr. mano išvadą byloje *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:164, 50–65 punktai).

39 — Žr. Sprendimą *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 45–50 punktai).

40 — Žr. Sprendimą *Komisija / Vengrija* (C-253/09, EU:C:2011:795, 81 ir 82 punktai).

kapitalo nepakankamumo atvejais, kai leidžiama atleisti nuo mokesčio bendrovės rezidentės pajamas iš palūkanų tais atvejais, kai susijusiai bendrovei, reziduojančiai toje pačioje valstybėje narėje, neleidžiama atskaityti atitinkamų palūkanų išlaidų pagal nacionalines taisykles dėl apribojimo atskaityti palūkanas kapitalo nepakankamumo atvejais.