GENERALINIO ADVOKATO L. A. GEELHOED IŠVADA,

pateikta 2006 m. birželio 29 d. [1]

I — Įvadas

1. Nagrinėjama byla, t. y. *High Court of Justice of England and Wales* prašymas priimti prejudicinį sprendimą, yra susijusi su Jungtinės Karalystės vadinamųjų plonos kapitalizacijos (angl. k. „thin capitalisation" arba „thin cap") taisyklių, daug kartų pakeistų, kuriomis Jungtinė Karalystė riboja galimybę atskaityti Jungtinėje Karalystėje įsteigtų dukterinių bendrovių patronuojančioms ar kitoms įmonių grupės bendrovėms nerezidentėms sumokėtas palūkanas, suderinamumu su Sutarties nuostatoms dėl laisvo judėjimo.

2. Ši byla dar kartą iškelia kovai su piktnaudžiavimu skirtų nacionalinės teisės aktų suderinamumo su laisvo judėjimo nuostatomis klausimą, kuris buvo iškilęs 2002 m. Sprendime *Lankhorst-Hohorst* (dėl Vokietijos plonos kapitalizacijos taisyklių) ir šiuo metu dar nagrinėjamoje *Cadbury Schweppes* byloje (dėl su kontroliuojamomis užsienio bendrovėmis susijusių Jungtinės Karalystės taisyklių) [2]. Tačiau, priėmus *Lankhorst-Hohorst* sprendimą, leistini plonos kapitalizacijos apribojimai nebuvo visiškai aiškūs, todėl kai kurios valstybės narės, įskaitant Jungtinę Karalystę ir Vokietiją, išplėtė savo teisės aktų, reglamentuojančių ploną kapitalizaciją, taikymą nacionaliniams mokėjimams įmonių grupėje nepaisydamos to, kad visiškai nacionalinėse situacijose nekyla jokios piktnaudžiavimo rizikos. Dėl tos priežasties ir kadangi šios Jungtinės Karalystės taisyklės labai skiriasi nuo *Lankhorst-Hohorst* byloje ginčytų Vokietijos taisyklių, nagrinėjama byla reikalauja iš naujo išnagrinėti šią problemą.

1 — Originalo kalba: anglų.

2 — Byla *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00, Rink. p. I-11779); byla *Cadbury Schweppes* (C-196/04, nagrinėjama; žr. šioje byloje 2006 m. gegužės 2 d. pateiktą generalinio advokato P. Léger išvadą).

II — Teisinis pagrindas

Taikytina Jungtinės Karalystės teisė

1. Plonos kapitalizacijos taisyklių kontekstas ir tikslas

3. Egzistuoja du pagrindinai bendrovių finansavimo būdai: paskolos suteikimas ir investavimas į nuosavą kapitalą. Daugelis valstybių narių skirtingai apmokestina šias dvi finansavimo formas tiesioginiais mokesčiais. Paskolos suteikimo atveju apskaičiuodamos apmokestinamąjį (t. y. ikimokestinį) pelną bendrovės paprastai gali atskaityti palūkanas už paskolas, nes jos sudaro einamąsias ūkinės veiklos išlaidas. Tačiau nuosavo kapitalo finansavimo atveju bendrovėms neleidžiama iš ikimokestinio pelno atskaityti akcininkams išmokamų sumų, atvirkščiai, dividendai mokami iš jau apmokestintų lėšų.

4. Toks skirtingas apmokestinimas įmonių grupės atveju reiškia, kad patronuojančiai bendrovei gali būti naudingiau suteikti įmonių grupės bendrovei paskolas nei investuoti į jos nuosavą kapitalą. Mokestinė tokio elgesio paskata yra ypač akivaizdi, kai dukterinė bendrovė įsteigta valstybėje, kurioje taikomi palyginti dideli mokesčiai, o patronuojanti bendrovė (arba tos pačios įmonių grupės bendrovė paskolos davėja) įsteigta valstybėje, kurioje taikomi mažesni mokesčiai. Esant tokioms aplinkybėms, investicijos į nuosavą kapitalą iš esmės gali būti įformintos kaip paskola tam, kad būtų taikomas palankesnis apmokestinimas. Šis reiškinys įvardinamas „plona kapitalizacija“ (angl. k. „thin capitalisation“). Šitaip manipuliuojant nuosavo kapitalo suteikimo forma, patronuojanti bendrovė gali realiai pasirinkti jos pageidaujamą pelno apmokestinimo vietą.

5. Daugelis valstybių, laikydamos ploną kapitalizaciją piktnaudžiavimu, priėmė kovos su juo priemones. Šiomis priemonėmis paprastai siekiama, kad apmokestinant tam tikrus kriterijus atitinkančias paskolas jos būtų laikomos neatskleistu nuosavu kapitalu. Kitaip tariant, sumokėtos palūkanos perkvalifikuojamos į paskirstytąjį pelną, todėl dukterinė bendrovė negali atskaityti visų ar dalies sumokėtų palūkanų iš savo apmokestinamųjų pajamų ir jų mokėjimui taikomos visos dividendų apmokestinimo taisyklės [3].

3 — Bendrijoje 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva Nr. 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, 1990, p. 6), draudžia apmokestinti prie pajamų šaltinio dukterinės bendrovės patronuojančiai bendrovei mokamus dividendus.

2. Iki 1995 m. taikytos Jungtinės Karalystės taisyklės

6. Pagal 1988 m. Pajamų ir pelno mokesčių įstatymo (*Income and Corporation Taxes Act 1988*, toliau – MĮ) 209 straipsnio 2 dalies d punktą bendrovės už paskolą mokamų palūkanų dalis, viršijanti įprastą komercinį užmokestį už naudojimąsi paskola, laikomos paskirstytuoju pelnu [4]. Ši taisyklė buvo taikoma neatsižvelgiant į tai, ar būtų mokama paskolos davėjui rezidentui, ar nerezidentui. Tai reiškė, kad įprastą komercinį užmokestį viršijančios sumos nebuvo galima atskaityti iš apmokestinamųjų pajamų kaip palūkanų, ir ji buvo laikoma jau apmokestintu paskirstytuoju pelnu. Be to, palūkanų laikymas paskirstytuoju pelnu reiškė, kad jį mokanti bendrovė buvo apmokestinama avansiniu pelno mokesčiu (*Advance corportaion tax*, toliau – ACT) [5].

7. Pagal MĮ 209 straipsnio 2 dalies e punkto iv ir v dalis bet kokios palūkanos, išskyrus paskirstytąjį pelną 209 straipsnio 2 dalies d punkto prasme, mokamos tos pačios įmonių grupės (pirmiau pateikto apibrėžimo prasme) paskolos davėjai ne Jungtinės Karalystės rezidentei, buvo laikomos paskirstytuoju pelnu. Šis straipsnis buvo konkrečiai taikomas paskoloms, kurias bendrovė ne Jungtinės Karalystės rezidentė suteikė bendrovei Jungtinės Karalystės rezidentei, kurios 75 % kapitalo priklausė paskolos davėjai, arba kai abiejų šių bendrovių 75 % kapitalo priklausė trečiajai bendrovei nerezidentei. Todėl pagal iki 1995 m. taikytas Jungtinės Karalystės taisykles, neatsižvelgiant į taikytinų dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių (DAIS), kurias aš aptarsiu vėliau, poveikį, bendrovės Jungtinės Karalystės rezidentės kitai įmonių grupės (pirmiau pateikto apibrėžimo prasme) bendrovei nerezidentei mokamos palūkanos visada buvo laikomos paskirstytuoju pelnu, net jei šios palūkanos buvo protingas komercinis užmokestis už naudojimąsi paskola.

8. Kai kurių Jungtinės Karalystės sudarytų DAIS nuostatos leido išvengti pirmiau minėtų MĮ 209 straipsnio nuostatų taikymo ir užtikrino galimybę apmokestinant tam tikromis aplinkybėmis atskaityti palūkanas iš pelno. Šios nuostatos buvo taikomos nepaisant priešingai nustatančių Jungtinės Karalystės nacionalinės teisės nuostatų [6]. Nors šių DAIS nuostatų formuluotės skiriasi, prašyme priimti prejudicinį sprendimą nacionalinis teismas teigia, kad jos iš esmės gali būti suskirstytos į dvi kategorijas.

4 — Nors MĮ ir jo pakeitimuose tai vadinama skolos gavėjo vertybinių popierių suteikimu paskolos davėjui, o ne paskolos suteikimu, kad būtų paprasčiau, savo išvadoje tai vadinsiu paskolos davėjo suteikiama paskola paskolos gavėjui.

5 — MĮ 14 straipsnis.

6 — MĮ 788 straipsnio 3 dalis.

9. Pirmos kategorijos nuostatose kreipiamas dėmesys į tai, ar palūkanų dydis, atsižvelgiant į paskolos sumą, atitinka rinkos situaciją. Jose neatsižvelgiama į tai, ar pati paskolos suma atitinka rinkos situaciją. Būtent tokios nuostatos įtvirtintos DAIS su Liuksemburgu, Japonija, Vokietija, Ispanija ir Austrija. Pavyzdžiui, Jungtinės Karalystės ir Liuksemburgo DAIS 11 straipsnio 7 dalis numato, kad „kai dėl ypatingo paskolą suteikusio ir ją gavusio subjekto ar šių abiejų subjektų ir trečiojo asmens santykio mokamų palūkanų suma, atsižvelgiant į paskolą, už kurią jos mokamos, viršija sumą, dėl kurios būtų susitarta, jei tokio ypatingo santykio nebūtų, <...> šią sumą viršijanti dalis apmokestinama pagal kiekvienos Susitariančiosios Valstybės teisės aktus ir atsižvelgiant į kitas šios sutarties nuostatas".

10. Antros kategorijos nuostatos kelia bendresnio pobūdžio klausimą, ar palūkanų suma dėl kokios nors priežasties viršija sumą, kuri būtų mokama remiantis ištiestosios rankos principu. Ji apima ir tai, ar pati paskolos suma viršija tą, kuri būtų paskolinta remiantis ištiestosios rankos principu. Būtent tokios nuostatos įtvirtintos DAIS su Jungtinėmis Valstijomis, Airija, Šveicarija, Nyderlandais, Prancūzija ir Italija. Pavyzdžiui, Jungtinės Karalystės ir JAV DAIS 11 straipsnio 5 dalis numato, kad „kai dėl ypatingo palūkanų mokėtojo ir jų gavėjo arba šių abiejų subjektų ir trečiojo asmens santykio palūkanų suma, atsižvelgiant į paskolą, už kurią jos mokamos, dėl bet kokios priežasties viršija sumą, kuri būtų mokama, jei tokio ypatingo santykio nebūtų, <...> šią suma viršijanti dalis apmokestinama pagal kiekvienos Susitariančiosios Valstybės teisės aktus ir atsižvelgiant į kitas šios sutarties nuostatas".

11. Platesnę antrosios kategorijos DAIS nuostatų apimtį patvirtina MĮ 808A straipsnio 2 dalis [7], kuri numato, kad nustatant tokį „ypatingą santykį" reikia atsižvelgti į visus veiksnius, įskaitant tai, ar paskola būtų buvusi suteikta, kokia būtų jos suma ir palūkanų dydis tuo atveju, jei šio santykio nebūtų. Abiejų kategorijų DAIS nuostatų atžvilgiu 808A straipsnio 3 dalis numato, kad ypatingo santykio nuostata turėtų būti suprantama kaip reikalaujanti iš mokesčių mokėtojo įrodyti nesant ypatingo santykio arba (atitinkamais atvejais) įrodyti palūkanų dydį, kuris būtų mokamas, jei tokio santykio nebūtų. Šios nuostatos taikomos po 1992 m. gegužės 14 d. mokamoms palūkanoms.

7 — Įrašyta 1992 m. Finansų įstatymo (Nr. 2) 52 straipsniu.

3. 1995 m. pakeitimai

12. 1995 m. Finansų įstatymas (*Finance Act 1995*) panaikino MĮ 209 straipsnio 2 dalies e punkto iv ir v papunkčius bei pakeitė jį 209 straipsnio 2 dalies da punktu, kuris iš esmės numatė, kad įmonių grupėje (pirmiau pateikto apibrėžimo prasme) mokamos palūkanos, viršijančios sumą, kuri būtų mokama pagal ištiestosios rankos principą [8], laikomos paskirstytuoju pelnu. Šis straipsnis taikomas, kai 75 % paskolos gavėjo kapitalo priklauso paskolos davėjui arba kai 75 % šių abiejų bendrovių kapitalo priklauso trečiajai bendrovei.

13. Vadovaujantis MĮ 212 straipsnio 1 ir 3 dalimis su pakeitimais, MĮ 209 straipsnio 2 dalies da punktas netaikomas, jei palūkanų mokėtojas ir jų gavėjas apmokestinami pelno mokesčiu Jungtinėje Karalystėje.

4. 1998 m. pakeitimai

14. 209 straipsnio 8B dalis detalizuoja kriterijus, kuriais turi būti vadovaujamasi nustatant, ar mokamos palūkanos yra paskirstytasis pelnas. Tai: paskolos gavėjo bendras įsiskolinimas; tikimybė, kad paskolos gavėjas ir atitinkamas subjektas būtų tapę sandorio dėl bendrovės emitentės akcijų išleidimo, dėl paskolos šiai bendrovei suteikimo arba dėl konkretaus dydžio paskolos šiai bendrovei suteikimo šalimis; palūkanų tarifas ir kitos sąlygos. 209 straipsnio 8A dalis kartu su 209 straipsnio 8D–8F dalimis nustato kriterijus, pagal kurios bendrovės gali būti priskiriamos įmonių grupei konsoliduotai vertinant jų įsiskolinimo lygį. Iš esmės šios taisyklės neleidžia tokios konsolidacijos, kai Jungtinėje Karalystėje įsteigtų bendrovių pogrupiai sudaro didesnės tarptautinės įmonių grupės dalį ir kiekvienos Jungtinėje Karalystėje įsteigtų bendrovių pogrupio skolinimosi galimybės vertinamos atskirai [9].

15. 1998 m. Finansų įstatymo pridėtas MĮ priedas 28AA nustato detalias sandorių

8 — Straipsnis taikomas, jei visa paskola arba jos dalis „nebūtų buvusi mokama kitai bendrovei, jei tarp šių bendrovių (nesant santykių dėl nagrinėjamų akcijų) nebūtų jokių santykių, susitarimų arba kitokio ryšio (tiek formalaus, tiek neformalaus), išskyrus šios nemokėtinos sumos, paskirstytojo pelno pirmiau minėto d punkto prasme arba turimų akcijų garantuojamos išmokos nesudarančią dalį“ (209 straipsnio 2 dalies da punkto ii papunktis).

9 — 209 straipsnio 8A straipsnio b dalis numato, kad nustatant, ar taikomi 209 straipsnio 8B straipsnyje įtvirtinti priskyrimo paskirstytam pelnui kriterijai, nereikia atsižvelgti į (kitus nei paskolos davėjo ir gavėjo) santykius, susitarimus ar ryšius tarp paskolos gavėjo ir kito asmens, išskyrus kai šis asmuo i) neturi atitinkamo (209 straipsnio 8C straipsnyje minėto) ryšio su paskolos gavėju ir ii) yra tai pačiai Jungtinės Karalystės įmonių grupei (209 straipsnio 8D straipsnio prasme) kaip ir paskolos gavėjas priklausanti bendrovė.

kainodaros taisykles, kurios taikomos ir palūkanoms. Sandorių kainodaros taisyklės taikomos, kai 1) „sąlygos nustatytos sandoriu" arba keliais sandoriais tarp dviejų bendrai kontroliuojamų bendrovių, kontrolę suprantant kaip tiesioginį ar netiesioginį dalyvavimą kiekvienos atitinkamos bendrovės valdyme, kontroliavime ar kapitale [10]; 2) sąlygos skiriasi nuo tų, kurios būtų buvusios, jei bendrovės nebūtų bendrai kontroliuojamos; 3) pagal sąlygas vienam iš susijusių asmenų suteikiama potenciali nauda Jungtinės Karalystės mokesčio atžvilgiu. Tokiu atveju potencialaus naudos gavėjo pelnas ir nuostoliai „apmokestinant skaičiuojami vietoj esamos nuostatos vadovaujantis ištiestosios rankos principu grindžiama nuostata" [11].

16. Buvo laikoma, kad sąlygos nesuteikia potencialios naudos atitinkamiems asmenims, kai, be kita ko, kita sandorio šalis buvo apmokestinama Jungtinės Karalystės pajamų arba pelno mokesčiu ir įvykdytos tam tikros kitos sąlygos. Šios kitos sąlygos reikalavo, kad 1) Jungtinės Karalystės teritorijoje asmens gautos pajamos arba uždirbtas pelnas arba jų dalis būtų neatleisti nuo pajamų arba pelno mokesčio [12]; 2) jei iš šio asmens veiklos uždirbtas pelnas apmokestinamas pajamų mokesčiu, šis asmuo gyventų Jungtinėje Karalystėje atitinkamais mokestiniais laikotarpiais [13]; 3) nė vienu apmokestinamuoju laikotarpiu asmuo nebūtų turėjęs teisės [14] į mokesčio, sumokėto užsienyje už iš atitinkamos veiklos uždirbtą pelną, kreditą ir dėl šio asmens padėties ši teisė neatsiras vėliau uždirbus tokio pelno arba pelnui viršijus tam tikrą ribą [15]; 4) sumos, į kurias atsižvelgiama apskaičiuojant iš nagrinėjamos asmens veiklos uždirbtą pelną ar patirtus nuostolius tam tikru mokestiniu laikotarpiu, neapimtų pajamų, kurių suma sumažinta pagal MĮ 811 straipsnio 1 dalį (užsienyje sumokėto mokesčio atskaita, kai nėra galimybės pasinaudoti mokesčių kreditu).

17. 2004 m. Finansų įstatymas pakeitė šią taisyklę taip, kad ji taikoma, kai abi sandorio šalys apmokestinamos Jungtinėje Karalystėje.

10 — MĮ 28AA priedo 1 straipsnio 1 dalies b punktas.

11 — 28AA priedo 1 straipsnio 2 dalis. Pagal MĮ 28AA priedo 5 straipsnį šis reikalavimas buvo įvykdytas konkretaus asmens atveju, kai sąlygos nustatymas ar įgyvendinimas atitinkamu mokestiniu laikotarpiu sumažintų šio asmens apmokestinamojo pelno sumą ir (arba) padidintų jo nuostolius.

12 — MĮ 28AA priedo 5 straipsnio 3 dalies b punktas.

13 — MĮ 28AA priedo 5 straipsnio 3 dalies c punktas.

14 — Pagal bet kurią dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį arba pagal MĮ 790 straipsnio 1 dalies nuostatas.

15 — MĮ 28AA priedo 5 straipsnio 4 dalis.

III — Prašyme priimti prejudicinį sprendimą nurodytos faktinės aplinkybės

A — Lafarge Group: *reikšmingos faktinės aplinkybės*

18. *Thin Cap group* byla susijusi su ieškiniais dėl mokesčių grąžinimo ir (arba) dėl kompensavimo už blogesnę mokestinę padėtį ir kitas nepalankias mokestines pasekmes, atsiradusias dėl pirmiau apibūdintos Jungtinės Karalystės plonos kapitalizacijos tvarkos. Šie ieškiniai buvo pareikšti *High Court of Justice of England and Wales* po to, kai Teisingumo Teismas priėmė sprendimą *Lankhorst-Hohorst* byloje, kurioje Vokietijos plonos kapitalizacijos taisykles jis pripažino pažeidžiančias EB 43 straipsnį [16]. Šio prašymo priimti prejudicinį sprendimą nagrinėjimui buvo atrinktos skirtingas įmonių struktūras atitinkančios pavyzdinės bylos, kuriose šalys susitarė dėl faktinių aplinkybių. Visos pavyzdinės bylos susijusios su dukterine bendrove Jungtinės Karalystės rezidente, kurios mažiausiai 75 % kapitalo tiesiogiai arba netiesiogiai priklauso patronuojančiai bendrovei ne Jungtinės Karalystės rezidentei, ir visose bylose paskolos gavėjai paskolą suteikė arba patronuojanti bendrovė, arba kita bendrovė ne Jungtinės Karalystės rezidentė, kurios 75 % kapitalo tiesiogiai arba netiesiogiai taip pat priklauso patronuojančiai bendrovei. Todėl pateikiami klausimai suformuluoti remiantis vienoje iš bylų nagrinėjamo sandorio, t. y. *Lafarge Group*, faktinėmis aplinkybėmis ir jų skirtumais tarp šios ir kitų pavyzdinių bylų.

19. Prancūzijoje įsteigta akcinė bendrovė *Lafarge SA* yra statybos reikmenis gaminančių įmonių tarptautinės grupės viršiausia patronuojanti bendrovė. Šiai bylai svarbu tai, kad *Lafarge* grupę, be kitų bendrovių, sudaro: 1) *Financière Lafarge SA* (bendrovė paskolos davėja), įsteigta Prancūzijoje ir netiesiogiai visiškai priklausanti patronuojančiai bendrovei *Lafarge SA*; 2) *Lafarge Building Materials Limited*, Jungtinės Karalystės rezidentė, kuriai priklauso dauguma tų *Lafarge* įmonių grupės bendrovių, kurios yra Jungtinės Karalystės rezidentės, ir kuri pati yra tiesioginė *Financière Lafarge* dukterinė bendrovė [17]. Ieškinys susijęs su dar 9 ieškinį pareiškusiomis *Lafarge* įmonių grupės bendrovėmis, kurios visos yra Jungtinės Karalystės rezidentės ir kurios yra tiesioginės arba netiesioginės *Lafarge Building Materials* (kuriai priklauso daugiau nei 50 % šių bendrovių akcijų) dukterinės bendrovės.

20. 1997 m. gruodžio mėn. *Lafarge* įmonių grupė įsigijo Jungtinės Karalystės rezidentės bendrovės *Redland plc* akcijas. Šiam įsigijimui finansuoti *Financière Lafarge* turėjo įvairių kreditavimo priemonių – galiausiai garantuojamų *Lafarge SA* – iš *Lafarge* įmonių grupei nepriklausančių bankų, kurie jai sudarė galimybes suteikti paskolas įmonių

16 — 2 išnašoje minėtas sprendimas *Lankhorst-Hohorst*.

17 — Per visą atitinkamą laikotarpį *Financière Lafarge* priklausė daugiau nei 75 % *Lafarge Building Materials* akcijų.

grupės bendrovėms ir kurie sudarė galimybę specialiai įgaliotoms dukterinėms bendrovėms gauti tiesioginį finansavimą. Būtent *Redland* įsigijimui finansuoti *Financière Lafarge* suteikė trumpalaikę paskolą *Lafarge Building Materials*, kuri panašią paskolą savo ruožtu suteikė kitai *Lafarge* įmonių grupės bendrovei *Minerals UK*. Iš viso šia paskola (t. y. suteikta *Financière Lafarge* ir *Lafarge Building Materials*) buvo finansuota 50 % *Redland* akcijų įsigijimo kainos, o likusią sumą *Mineral UK* finansavo tiesioginėmis išmokomis, pasinaudodama *Lafarge* įmonių grupės turimomis kredito linijomis iš įmonių grupei nepriklausančių bankų. Dauguma šių tiesioginių išmokų buvo grąžintos 1998 m. iš paskolų, kurias *Lafarge SA* suteikė *Minerals UK* po to, kai *Lafarge SA* ir *Financière Lafarge* pasinaudojo išorinių kreditų perfinansavimu išleisdama obligacijas tam, kad gautų geresnes finansavimo sąlygas.

21. Užbaigus *Redland* įsigijimo procesą, remdamasi Jungtinės Karalystės mokesčių konsultantų patarimu, kad šios valstybės mokesčių institucijos bent dalį už šias paskolas *Lafarge Building Materials* mokamų palūkanų laikys paskirstytuoju pelnu MĮ 209 straipsnio 2 dalies da punkto prasme, *Lafarge* įmonių grupė sumažino *Lafarge Building Materials* įsiskolinimą *Financière Lafarge*, 1998 m. kovo mėn. konvertuodama apie 75 % paskolintos sumos į nuosavą kapitalą. Tai atlikta didinant įstatinį *Lafarge Building Materials* kapitalą išleidžiant akcijas, kurias pasirašė *Lafarge* įmonių grupės bendrovės, daugiausia – *Financière Lafarge*. Šių bendrovių už akcijas apmokėta suma sumažinta *Lafarge Building Materials* skola *Financière Lafarge*.

22. 1999 m. kovo mėn. *UK Inland Revenue* pradėjo *Redland* įsigijimo tyrimą. *Inland Revenue* atmetė *Lafarge* teiginius, kad įmonių grupei nepriklausantis bankas būtų suteikęs paskolą sąlygomis, panašiomis į paskolos tarp *Financière Lafarge* ir *Lafarge Building Materials* bei tarp *Minerals UK* ir *Lafarge SA* sąlygas, ir tvirtino, kad dalis sumokėtų palūkanų turėtų būti laikomos paskirstytuoju pelnu pagal MĮ 209 straipsnio 2 dalies da punktą. *Inland Revenue* ir *Lafarge* konsultantų susitikimuose pasiektas susitarimas, pagal kurį *Lafarge Building Materials* tam tikros palūkanos, sumokėtos *Financière Lafarge* ir *Minerals UK* sumokėtos *Lafarge SA*, buvo perkvalifikuotos į paskirstytąjį pelną, t. y. kai bendra paskolos ir ikimokestinių apyvartinių pajamų proporcija viršijo tam tikrą ribą.

B — *Kitos* Test Claimants *bylos: reikšmingos faktinės aplinkybės*

23. Kitos pavyzdinės bylos, atrinktos šiai prejudicinio sprendimo priėmimo procedūrai, yra susijusios su toliau nurodytomis įmonių grupėmis.

24. Pirma papildoma pavyzdinė byla susijusi su *Volvo* įmonių grupe, kurios nariai, kiek tai svarbu nagrinėjamai bylai, yra 1) *AB Volvo*, patronuojanti akcinė bendrovė, kurios akcijomis prekiaujama viešai, Švedijos rezidentė; 2) *Volvo Treasury AB*, bendrovė Švedijos rezidentė, kurios visas kapitalas tiesiogiai priklauso *AB Volvo*; 3) *Volvo Truck and Bus Limited*, bendrovė Jungtinės Karalystės rezidentė, kurios visas kapitalas priklauso *AB Volvo* netiesiogiai, per tarpines bendroves Švedijos ir Nyderlandų rezidentes; 4) *VFS Financial Services (UK) Limited*, bendrovė Jungtinės Karalystės rezidentė, kurios visas kapitalas priklauso *AB Volvo* netiesiogiai, per tarpines bendroves Švedijos rezidentes. Pavyzdinė byla susijusi būtent su 1999 m. spalio mėn. pagal paskolos sutartį *Volvo Treasury* suteiktu finansavimu *Volvo Truck and Bus*. Į pirmiau minėtą *Lafarge* įmonių grupės atvejį panašiomis aplinkybėmis 1999 m. gruodžio mėn. dalis skolos buvo konvertuota į *Volvo Truck and Bus* nuosavą kapitalą. *Volvo* įmonių grupė sudarė susitarimą su *Inland Revenue* dėl sąlygų, kuriomis jos vykdant minėtą sandorį sumokėtos palūkanos nebus perkvalifikuotos į 2000 m. paskirstytąjį pelną.

25. Antra papildoma pavyzdinė byla susijusi su *PepsiCo* įmonių grupe, kurios nariai, kiek tai svarbu nagrinėjamai bylai, yra: 1) *PepsiCo Inc*, patronuojanti bendrovė JAV rezidentė; 2) *PepsiCo Finance Europe Limited*, Jungtinėje Karalystėje įsteigta bendrovė Liuksemburgo rezidentė, kuri vykdo veiklą Šveicarijoje per filialą ir kurios visas kapitalas priklauso *PepsiCo Inc* netiesiogiai, per tarpines bendroves Airijos ir kitų trečiųjų šalių rezidentes; 3) *PepsiCo Holdings*, bendrovė Jungtinės Karalystės rezidentė, kurios visas kapitalas priklauso *PepsiCo Inc* netiesiogiai, per tarpines bendroves valstybių narių ir kitų trečiųjų šalių rezidentes. Nuo 1999 m. per savo filialą Šveicarijoje *PepsiCo Finance Europe* suteikė paskolų *PepsiCo Holdings*, už kurias mokamos palūkanos buvo apmokestinamos pagal 1968 m. Jungtinės Karalystės ir Liuksemburgo DAIS.

26. Trečia ir ketvirta papildomos pavyzdinės bylos susijusios su *Caterpillar* įmonių grupe, kuri pareiškė du ieškinius, laikytinus atskiromis pavyzdinėmis bylomis.

27. *Caterpillar* įmonių grupės nariai, kiek tai svarbu nagrinėjamai trečiai bylai, yra: 1) *Caterpillar Inc.*, patronuojanti bendrovė

JAV rezidentė; 2) *Caterpillar International Finance plc*, bendrovė Airijos rezidentė, kurios visas kapitalas visiškai priklauso *Caterpillar Inc.* netiesiogiai, per tarpines bendroves Jungtinės Karalystės ir JAV rezidentes (kurių kontroliuojanti bendrovė, be kitų, yra ir JAV rezidentė *Caterpillar Financial Services Corporation*); 3) *Caterpillar Financial Services (UK) Ltd*, bendrovė Jungtinės Karalystės rezidentė, kurios visas kapitalas priklauso *Caterpillar Inc.* netiesiogiai, per tarpines bendroves Jungtinės Karalystės ir JAV rezidentes, kurių kontroliuojanti bendrovė, be kitų, yra *Caterpillar Financial Services Corporation*. *Caterpillar International Finance* suteikė paskolą *Caterpillar Financial Services (UK)*, už kurią mokamos palūkanos buvo apmokestinamos 1976 m. Jungtinės Karalystės ir Airijos DAIS.

28. *Caterpillar* įmonių grupės nariai, kiek tai svarbu nagrinėjamai trečiai bylai, yra: 1) *Caterpillar Inc*; 2) *Caterpillar Overseas SA*, bendrovė Šveicarijos rezidentė, kurios visas kapitalas tam tikrais nagrinėjamo laikotarpio momentais tiesiogiai, o tam tikrais – netiesiogiai priklausė *Caterpillar Inc.* Laikotarpiais, kai ji buvo netiesioginė dukterinė bendrovė, tarpinės bendrovės buvo JAV rezidentės; 3) *Caterpillar Peterlee Limited*, bendrovė Jungtinės Karalystės rezidentė, kurios visas kapitalas priklausė *Caterpillar Inc* netiesiogiai, per tarpines bendroves Jungtinės Karalystės rezidentes. *Caterpillar Overseas* suteikė paskolą *Caterpillar Peterlee*, už kurią mokamos palūkanos buvo apmokestinamos 1977 m. Jungtinės Karalystės ir Šveicarijos DAIS.

IV — Prejudiciniai klausimai ir procesas Teisingumo Teisme

29. Po to, kai šalys susitarė dėl pavyzdinių bylų faktinių aplinkybių, nacionalinis teismas 2004 m. gruodžio 21 d. nusprendė sustabdyti pagrindinę bylą ir pateikti Teisingumo Teismui dėl šiuos klausimus:

„1. Ar EB 43, 49 arba 56 straipsniai draudžia valstybei narei (paskolą gaunančios bendrovės valstybė) palikti galioti ir taikyti nuostatas, kokios numatytos 1988 m. Pajamų ir pelno mokesčių įstatymo 209 ir 212 straipsniuose bei 28AA priede, kurios apriboja bendrovės, tos valstybės narės rezidentės (toliau – paskolą gaunanti bendrovė), galimybę mokesčių tikslais atskaityti palūkanas, mokamas už skolintą kapitalą tiesiogiai arba netiesiogiai patronuojančiai bendrovei, kitos valstybės narės rezidentei, kai paskolą gaunančiai bendrovei tokie apribojimai nebūtų buvę taikomi, jei patronuojanti bendrovė būtų paskolą gaunančios bendrovės valstybės rezidentė?

2. Kaip pasikeistų, jei pasikeistų, atsakymas į pirmąjį klausimą:

a) Jeigu paskolą suteikia ne paskolą gaunančios bendrovės patronuojanti bendrovė, o kita bendrovė (toliau – skolinanti bendrovė), priklausanti tai pačiai bendrovių grupei ir tiesiogiai arba netiesiogiai patronuojama tos pačios bendrovės kaip ir paskolą gaunanti bendrovė, ir tiek bendra patronuojanti bendrovė, tiek skolinanti bendrovė yra kitų, nei paskolą gaunančios bendrovės valstybių narių narės rezidentės?

b) Jeigu skolinanti bendrovė yra kitos nei paskolą gaunančios bendrovės valstybės narės rezidentė, o visos bendros paskolą gaunančią bendrovę ir skolinančią bendrovę tiesiogiai arba netiesiogiai patronuojančios bendrovės yra trečiosios šalies rezidentės?

c) Jeigu visos bendros skolinančią bendrovę ir paskolą gaunančią bendrovę tiesiogiai arba netiesiogiai patronuojančios bendrovės yra trečiųjų šalių rezidentės, o skolinanti bendrovė yra kitos nei paskolą gaunančios bendrovės valstybės narės rezidentė, tačiau skolinanti bendrovė finansuoja paskolą gaunančią bendrovę suteikdama paskolą per savo filialą, įsteigtą trečiojoje šalyje?

d) Jeigu skolinanti bendrovė ir visos bendros skolinančią bendrovę ir paskolą gaunančią bendrovę tiesiogiai arba netiesiogiai patronuojančios bendrovės yra trečiųjų šalių rezidentės?

3. Ar atsakymai į pirmąjį ir antrąjį klausimus būtų kitokie, jeigu būtų galima įrodyti, kad skolinimasis yra piktnaudžiavimas teise arba dalis apsimestinio susitarimo, skirto apeiti paskolą gaunančios bendrovės valstybės mokesčių teisės aktus? Jei taip, kokios gairės, Teisingumo Teismo manymu, yra tinkamos nustatyti, kas sudaro tokį piktnaudžiavimą arba apsimestinį susitarimą tokiais atvejais kaip nagrinėjamasis?

4. Jei yra EB 56 straipsnyje numatytas kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių apribojimas, ar šis

apribojimas buvo 1993 m. gruodžio 31 d. EB 57 straipsnio prasme?

5. Darant prielaidą, kad kuri nors iš pirmame arba antrame klausime nurodytų priemonių prieštarauja EB 43, 49 arba 56 straipsniams, jei paskolą gaunanti bendrovė arba kitos šios bendrovės grupei priklausančios bendrovės (toliau – ieškovės) pareiškia:

a) ieškinį dėl paskolą gaunančios bendrovės sumokėto pelno mokesčio permokos grąžinimo, kuri susidarė dėl to, kad nebuvo leista iš pelno mokesčiu apmokestinamo paskolą gaunančios bendrovės pelno atskaityti skolinančiai bendrovei mokamų palūkanų, kurių mokėjimai būtų buvę laikomi atskaitytinais iš paskolą gaunančios bendrovės pelno, jeigu skolinanti bendrovė taip pat būtų buvusi paskolą gaunančios bendrovės valstybės narės rezidentė;

b) ieškinį dėl paskolą gaunančios bendrovės sumokėto pelno mokesčio permokos grąžinimo, kai skolinančiai bendrovei buvo realiai sumokėta visa palūkanų už paskolą suma, tačiau prašymas dėl šių palūkanų atskaitos buvo sumažintas pagal nacionalines nuostatas arba dėl to, kaip jas taiko mokesčių administratorius;

c) ieškinį dėl paskolą gaunančios bendrovės sumokėto pelno mokesčio permokos grąžinimo, kai palūkanų už skolinančios bendrovės paskolas suma, atskaitytina iš paskolą gaunančios bendrovės pelno, buvo sumažinta dėl to, kad buvo užregistruota kaip nuosavas kapitalas, o ne skolintas, arba esantis skolintas kapitalas buvo paverstas nuosavu kapitalu pagal nacionalines nuostatas arba dėl to, kaip jas taiko mokesčių administratorius;

d) ieškinį dėl paskolą gaunančios bendrovės sumokėto pelno mokesčio permokos grąžinimo, kai palūkanos už skolinančios bendrovės paskolas, atskaitytinos iš paskolą gaunančios bendrovės pelno, buvo sumažintos mažinant už paskolą mokamų palūkanų normą (arba dėl to, kad paskolai nebuvo taikomos palūkanos) pagal nacionalines nuostatas arba dėl to, kaip jas taiko mokesčių administravimo institucija;

e) ieškinį dėl sumų grąžinimo arba paskolą gaunančios bendrovės nuostolių, kitų mokesčių lengvatų arba mokesčių kreditų (arba tų, kurių

perleisdamos juos paskolą gaunančiai bendrovei atsisakė kitos paskolą gaunančios bendrovės grupės bendrovės, kurios taip pat yra paskolą gaunančios bendrovės valstybės rezidentės), paskolą gaunančios bendrovės naudotų atskaitai iš a, b ir c punktuose aptartos pelno mokesčio permokos, kompensacijos, kai priešingu atveju šiuos nuostolius, lengvatas arba mokesčio kreditus būtų buvę galima panaudoti skirtingiems arba perkėlimo tikslams;

f) ieškinį dėl nepanaudoto avansinio pelno mokesčio, kurį paskolą gaunanti bendrovė skolinančiai bendrovei sumokėjo už palūkanų mokėjimus, perkvalifikuotus į paskirstytąjį pelną, grąžinimo;

g) ieškinį dėl f punkte nurodytomis aplinkybėmis sumokėtų avansinio pelno mokesčio sumų, kurios vis dėlto vėliau buvo atskaitytos iš paskolą gaunančios bendrovės pelno mokesčio, grąžinimo arba kompensacijos;

h) ieškinį dėl sąnaudų ir išlaidų, kurias ieškovės patyrė laikydamosi nacionalinių nuostatų arba dėl to, kaip jas taikė mokesčių administratorius, kompensavimo;

i) ieškinį dėl negautų pajamų iš skolinto kapitalo, investuoto kaip nuosavas kapitalas (arba konvertuotą į nuosavą kapitalą) c punkte aprašytomis aplinkybėmis, grąžinimo arba kompensacijos; arba

j) ieškinį dėl bet kurio skolinančios bendrovės savo rezidavimo valstybėje sumokėto mokesčio nuo nurodytų ar jai priskirtų pajamų iš paskolą gaunančios bendrovės sumokėtų palūkanų, kurios buvo perkvalifikuotos į paskirstytąjį pelną pagal pirmajame klausime paminėtas nacionalines nuostatas, grąžinimo arba kompensacijos;

ar šie ieškiniai pagal Bendrijos teisę būtų laikomi:

ieškiniais dėl neteisėtai surinktų sumų grąžinimo ar išmokėjimo, kai tai yra minėtų Bendrijos nuostatų pažeidimo pasekmė ar papildomas elementas,

ieškiniais dėl kompensacijos arba žalos atlyginimo,

c) ar turi būti įvykdytos kokios nors kitos sąlygos?

ieškiniais dėl sumos, atitinkančios neteisėtai atsisakytą suteikti lengvatą, išmokėjimo?

7. Ar atsakymas būtų kitoks, jei pagal nacionalinę teisę šeštajame klausime nurodyti pareikšti ieškiniai yra ieškiniai dėl sumų grąžinimo arba yra pareikšti ar turėtų būti pareikšti kaip ieškiniai dėl žalos atlyginimo?

6. Jeigu į kurią nors penktojo klausimo dalį būtų atsakyta, kad tai ieškiniai dėl sumos, atitinkančios neteisėtai atsisakytą suteikti lengvatą, išmokėjimo:

8. Kokiomis gairėmis, jei tokios yra, Teisingumo Teismo manymu, reikia vadovautis šiose bylose ir į kokias aplinkybes turėtų atsižvelgti nacionalinis teismas, kai jam reikia nustatyti, ar yra pakankamai akivaizdus pažeidimas (minėto) sprendimo (*Brasserie du Pecheur ir Factortame*) prasme, ir ypač – ar pagal dabartinę Teisingumo Teismo praktiką dėl atitinkamų Bendrijos teisės nuostatų aiškinimo šis pažeidimas buvo pateisinamas?

a) ar tokie ieškiniai yra minėtomis Bendrijos teisės nuostatomis suteiktos teisės pasekmė arba papildymas; arba

b) ar turi būti patenkintos visos, ar dalis žalos atlyginimo sąlygų, išdėstytų (1996 m. kovo 5 d. Sprendime *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* (C-46/93 ir C-48/93, Rink. p. I 1029)); arba

9. Ar iš principo gali būti tiesioginis priežastinis ryšys (minėto sprendimo *Brasserie du Pecheur ir Factortame* prasme) tarp bet kokio EB 43, 49 ir 56

straipsnių pažeidimo ir iš jo išplaukiančių 5 klausimo a–h punktuose nurodytų rūšių nuostolių, kaip tai tvirtina ieškovės? Jeigu jis yra, kokiomis gairėmis, jei tokios egzistuoja, Teisingumo Teismo manymu, reikia vadovautis aplinkybių, į kurias nacionalinis teismas turėtų atsižvelgti, nustatydamas, ar toks priežastinis ryšys yra, atžvilgiu?

10. Ar nustatydamas nuostolius arba žalą, kurie gali būti atlyginti, nacionalinis teismas turi teisę atsižvelgti į tai, ar nukentėję asmenys buvo pakankamai rūpestingi, kad patirtų kuo mažesnių nuostolių arba jų išvengtų, visų pirma – ar jie pasinaudojo teisinėmis gynybos priemonėmis, kuriomis būtų buvę galima įrodyti, kad nacionalinės nuostatos (dėl susitarimų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo taikymo) nenustatė pirmajame klausime nurodytų suvaržymų? Ar atsakymui į šį klausimą turi reikšmės šalių įsitikinimai atitinkamu metu, susijusiu su susitarimų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo galiojimu?“

30. Pagal Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnį *Test Claimants*, Jungtinės Karalystės ir Vokietijos vyriausybės bei Komisija pateikė rašytines pastabas. 2006 m. sausio 31 d. įvyko žodinis bylos nagrinėjimas, kuriame minėtos šalys bei Nyderlandų vyriausybė pateikė pastabas.

V — Analizė

A — *Taikytinos Sutarties nuostatos*

31. Kadangi nacionalinis teismas iškėlė atitinkamų Jungtinės Karalystės teisės aktų atitikties Sutarties nuostatoms dėl įsisteigimo laisvės, paslaugų judėjimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo (EB 43, 49 ir 56 straipsniai) klausimą, pirmiausia reikia nustatyti, kurių Sutarties nuostatų atžvilgiu šie teisės aktai turėtų būti vertinami. Tai yra svarbu dėl dviejų priežasčių. Pirma, EB 43 ir 49 straipsniai taikomi tik įsisteigimo laisvės ir laisvės teikti paslaugas tarp valstybių narių apribojimams, o EB 56 straipsnis draudžia ir kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių apribojimus. Antra, skiriasi EB

56 straipsnio ir 43 bei 49 straipsnių galiojimas laiko atžvilgiu: tiesiogiai veikiantis EB 56 straipsnis įsigaliojo 1994 m. sausio 1 d., išskyrus trečiųjų šalių atžvilgiu taikomos „standstill" nuostatą (EB 57 straipsnis) (nors laisvo kapitalo judėjimo principas buvo įtvirtintas jau Tarybos direktyva Nr. 88/361) [18].

32. Su EB 43 straipsniu susijusiose bylose Teisingumo Teismas nuolat sprendė, kad vienoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė, turinti kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės kapitalo, leidžiančio jai „daryti tam tikrą įtaką šios bendrovės sprendimams" ir „nulemti jos vykdomą veiklą", įgyvendina įsisteigimo teisę [19].

33. Manau, kad nagrinėjamoje byloje dėl Teisingumo Teismui pateiktų pakeistų Jungtinės Karalystės teisės aktų formuluočių jie taikomi tik tokiems atvejams, kai viena bendrovė turi (ar atitinkamu laiku turėjo) tam tikros įtakos kitos bendrovės sprendimams Teisingumo Teismo praktikos prasme. Taigi, iki 1995 m. pakeitimų galiojusios redakcijos 209 straipsnio 2 dalies e punktas buvo taikomas paskoloms, kurias ne bendrovė Jungtinės Karalystės rezidentė suteikė bendrovei Jungtinės Karalystės rezidentei, kurios 75 % kapitalo priklausė paskolą suteikiančiai bendrovei arba kai 75 % abiejų bendrovių kapitalo priklausė trečiajai bendrovei ne Jungtinės Karalystės rezidentei (t. y. kai paskola buvo suteikta per kitą patronuojančios bendrovės dukterinę bendrovę). Ši taikymo sąlyga buvo išlaikyta 1995 m. pakeitus Finansų įstatymą [20].

34. Situacija pasikeitė priėmus Jungtinės Karalystės 1998 m. Finansų įstatymą, kuriuo Jungtinės Karalystės sandorių kainodaros bendrosios taisyklės imtos taikyti sandoriams, kuriems anksčiau buvo taikomos plonos kapitalizacijos taisyklės. Tačiau kainodaros taisyklės taikomos tik tada, kai sąlygos numatytos tarp dviejų bendrai kontroliuojamų bendrovių sudarytame arba joms priskirtame sandoryje, t. y. kai viena iš šių bendrovių tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja kitos sandorio šalies valdyme, kontroliavime ar kapitale arba kai vienas ir tas pats asmuo tiesiogiai ar netiesiogiai dalyvauja abiejų šių bendrovių valdyme, kontroliavime ar kapitale [21]. Manau, jog pakanka įrodyti šią sąlygą, kad nagrinėjamu atveju būtų tenkinamas „tam tikros įtakos" kriterijus. Bet kuriuo atveju kiekviena pavyzdinė byla yra susijusi su bendrove Jungtinės Karalystės rezidente, kurios mažiausiai 75 % kapitalo tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso patronuojančiai bendrovei ne Jungtinės Karalystės rezidentei, arba su kita bendrove ne Jungtinės Karalystės rezidente, kurios 75 % kapitalo

18 — 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyva 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio įgyvendinimo (OL L 178, 1988, p. 5).

19 — Sprendimas *Baars* (C-251/98, Rink. p. I-2787, 22 punktas). Nors ši byla buvo susijusi su situacija, kai bendrovės dalyvis buvo valstybės narės pilietis, o ne bendrovė, šis principas taikomas ir toje valstybėje narėje įsteigtoms bendrovėms. Taip pat žr. EB 58 straipsnio 2 dalį, kuri numato, kad laisvo kapitalo judėjimo nuostatos „nekliudo taikyti su šia Sutartimi suderinamų įsisteigimo teisės apribojimų".

20 — Žr. MĮ 209 straipsnio 2 dalies da punktą.

21 — Žr. MĮ 28AA priedo 1 straipsnio 1 dalies b punktą.

taip pat tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso patronuojančiai bendrovei. Iš tiesų būtų galima sakyti, kad vadovaujantis aiškia Jungtinės Karalystės teisės aktų formuluote padarytą išvadą apie EB 43 straipsnio taikymą patvirtina pats nacionalinių plonos kapitalizacijos taisyklių ir sandorių kainodaros taisyklių tikslas, kuris, kaip minėjau pirmiau, grindžiamas idėja, kad tam tikromis aplinkybėmis tarptautinėms įmonių grupėms gali būti naudinga mokesčių atžvilgiu siekti susitarti dėl kitokių sandorio sąlygų ar kitokio sandorio pobūdžio nei toks, dėl kurio būtų susitarta remiantis ištiestosios rankos principu. Ši idėja yra svarbi tik įmonių grupės atveju, t. y. kai įmonių grupės patronuojančios (ir (arba) tarpinės) bendrovės turi aiškią įtaką dukterinėms bendrovėms [22].

35. Todėl Jungtinės Karalystės teisės aktai turi būti nagrinėjami atitikties Sutarties nuostatoms dėl įsisteigimo laisvės atžvilgiu.

Be abejo, tai reiškia, kad laikiną, o ne nuolatinį įsisteigimą preziumuojantis EB 49 straipsnis netaikomas [23]. Kita vertus, iš principo įmanoma, kad Sutarties nuostatos dėl laisvo kapitalo judėjimo būtų taikomos tuo pačiu metu, kaip ir įsisteigimo laisvės nuostatos [24]. Šiuo klausimu aš norėčiau nurodyti generalinio advokato S. Alber išvadą byloje *Baars*, kurioje jis išreiškė nuomonę, kad tuo atveju, kai gali būti taikomos tiek laisvo kapitalo judėjimo, tiek įsisteigimo laisvės nuostatos, Teisingumo Teismas turėtų nagrinėti, kurią iš šių laisvių atitinkamos nacionalinės taisyklės apriboja tiesiogiai. Taigi, kai daromas poveikis abiem laisvėms, turi būti nagrinėjama nacionalinių taisyklių atitiktis EB 43 ir 56 straipsniams. Kita vertus, kai įsisteigimo laisvė tiesiogiai ribojama ir tai netiesiogiai lemia kapitalo tarp valstybių narių judėjimo sumažėjimą, taikomos tik įsisteigimo teisės taisyklės [25]. Pagarbiai sutinku su šiais argumentais.

36. Taikant šį kriterijų nagrinėjamoje byloje reikia pažymėti, kad net jei bendrovės ne Jungtinės Karalystės rezidentės naudojasi įsisteigimo laisve steigdamos dukterines

22 — Taip pat žr. Arbitražo konvencijos 4 straipsnio 1 dalį, kuri numato, kad joje numatytų sandorių kainodaros taisyklių taikymo sąlyga yra vienos valstybės narės įmonės dalyvavimas kitos valstybės narės įmonės valdyme, kontroliavime ar kapitale ir tiesioginis arba netiesioginis vieno ir to paties asmens dalyvavimas vienos valstybės įmonės ir kitos valstybės įmonės valdyme, kontroliavime ar kapitale. Žr. taip pat Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (OECD) pavyzdinę konvenciją dėl pajamų ir turto apmokestinimo, su straipsnių komentarais, 1977 m., Paryžius, OECD, su vėlesniais pakeitimais.

23 — Žr., pavyzdžiui, sprendimą *Komisija prieš Vokietiją* (C-205/84, Rink. p. 3755).

24 — Byla *Svensson ir Gustavsson* (C-484/93, Rink. p. I-3955).

25 — Byla *Baars* (minėta 19 išnašoje), išvados 26 punktas. Taip pat žr. mano išvados, pateiktos sujungtose bylose C-515/99 ir C-527/99–C-540/99, *Reisch*, Rink. p. I-2157, 59 punktą.

bendroves Jungtinėje Karalystėje, tai neišvengiamai lemia šios dukterinės bendrovės įsteigimui reikalingo kapitalo judėjimą į Jungtinę Karalystę, tačiau, mano nuomone, toks judėjimas yra visiškai netiesioginė tokio įsisteigimo pasekmė. Iš to matyti, kad nagrinėjami Jungtinės Karalystės teisės aktai turėtų būti vertinami tik jų atitikties EB 43 straipsniui atžvilgiu.

B — *Pirmasis klausimas*

37. Pirmuoju klausimu nacionalinis teismas klausia, ar EB 43, 49 arba 56 straipsniai draudžia valstybei narei palikti galiojančias ir taikyti tokias nuostatas kaip 1988 m. MĮ 209, 212 straipsniai ir 28AA priedas, kurios apriboja bendrovės šios valstybės narės galimybę apmokestinant atskaityti palūkanas už tiesiogiai arba netiesiogiai patronuojančios bendrovės, kitos valstybės narės rezidentės, paskolą, jei paskolą gavusiai bendrovei šie apribojimai nebūtų taikomi, jei patronuojanti bendrovė būtų paskolą gavusios bendrovės valstybės rezidentė.

38. Pavyzdinė byla, kurioje iškeltas šis klausimas, yra *Lafarge* įmonių grupės byla. Dėl ką tik nurodytų priežasčių aš nagrinėsiu tik teisės aktų atitikties EB 43 straipsniui klausimą.

39. Pagal nusistovėjusią praktiką, nors tiesioginių mokesčių reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, šia teise jos privalo naudotis laikydamosi Bendrijos teisės, įskaitant EB 43 straipsnį, draudžiantį apribojimą bet kurios valstybės narės nacionaliniams subjektams, įsisteigusiems kitos valstybės narės teritorijoje steigti atstovybes, filialus ar dukterines bendroves [26]. EB 43 straipsnio 2 dalis detalizuoja, kad įsisteigimo laisvė apima teisę steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams.

40. Kaip nurodžiau savo išvadose bylose *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, *Kerckhaert ir Morres* bei *Denkavit* [27], EB 43 straipsnis taikomas, kai skirtingas užsienio elementą turinčių ir visiškai nacionalinių situacijų vertinimas nėra tiesio-

26 — Žr., pavyzdžiui, 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, Rink. p. I-10837, 29 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

27 — Žr. mano 2006 m. vasario 23 d. Išvadą byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (nagrinėjama Teisme, 32 ir paskesni punktai); mano 2006 m. balandžio 6 d. Išvadą byloje *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, nagrinėjama Teisme, 37 ir paskesni punktai); mano 2006 m. balandžio 6 d. Išvadą byloje *Kerckhaert ir Morres* (C-513/04, nagrinėjama Teisme, 18 ir 19 punktai) ir mano 2006 m. balandžio 27 d. Išvadą byloje *Denkavit* (C-170/05, nagrinėjama Teisme, 20 punktas).

giné ir logiška pasekmė to, kad dabartiniame Bendrijos teisės raidos etape subjektų mokestinės prievolės gali būti skirtingos užsienio elementą turinčiose ir visiškai nacionalinėse situacijose [28]. Tai būtent reiškia, jog tam, kad nepalankiam mokestiniam vertinimui būtų taikomas EB 43 straipsnis, šis vertinimas turėtų būti iš vienos mokestinės sistemos taisyklių kylantis tiesioginio arba paslėpto diskriminavimo padarinys, o ne išimtinai dėl skirtumų arba kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimo tarp dviejų ar daugiau valstybių narių mokesčių sistemų ar dėl kelių nacionalinių mokesčių institucijų koegzistavimo (kuriuos aš vadinu „kvazi-apribojimais“) padarinys [29].

41. Taikant šį kriterijų nagrinėjamai bylai, pirmiausia kyla klausimas, ar mažiau palankų dukterinių bendrovių Jungtinės Karalystės rezidenčių vertinimą, atsižvelgiant į jų tiesiogiai arba netiesiogiai patronuojančių bendrovių įsteigimo vietą, kaip teigia *Test Claimants*, lemia Jungtinės Karalystės taisyklės. Jei atsakymas į šį klausimą būtų teigiamas, kyla kitas klausimas, ar toks mažiau palankus vertinimas yra išimtinai kvazi-apribojimo pasekmė, todėl nepatenka į EB 43 straipsnio taikymo sritį. Jei atsakymas į pirmąjį klausimą būtų neigiamas, galiausiai keltinas klausimas, ar toks mažiau palankus vertinimas yra diskriminavimas ir ar šis diskriminavimas yra pateisinamas.

28 — Žr. išsamesnius argumentus šiuo klausimu mano išvadoje byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (minėta 27 išnašoje, 31–54 punktai).

29 — Ten pat, 55 punktas. Taip pat žr. mano išvadą byloje *Denkavit* (minėta 27 išnašoje, 20 punktas).

1. Mažiau palankus dukterinių bendrovių Jungtinės Karalystės rezidenčių vertinimas atsižvelgiant į jų tiesioginių ar netiesioginių patronuojančių bendrovių įsteigimo vietą?

42. Man atrodo aišku, kad dėl iki 2004 m. galiojusių Jungtinės Karalystės taisyklių redakcijose įtvirtinto skirtingo mokestinio vertinimo mažiau palankiai buvo vertinamos dukterinės bendrovės Jungtinės Karalystės rezidentės, kurių patronuojančios bendrovės buvo ne Jungtinės Karalystės rezidentės, nei dukterinės bendrovės Jungtinės Karalystės rezidentės, kurių patronuojančios bendrovės buvo išimtinai Jungtinės Karalystės rezidentės.

43. Pirma, Jungtinės Karalystės taisyklėse įtvirtintas skirtingas mokestinis dukterinių bendrovių Jungtinės Karalystės rezidenčių vertinimas atsižvelgiant į jų patronuojančių bendrovių įsteigimo vietą. Taigi:

— pagal iki 1995 m. taikytas taisykles, nors iš esmės bendrovės bet kokia už paskolą mokamos palūkanų – paskolą suteikusiai bendrovei rezidentei arba nerezidentei – dalis, viršijanti įprastą komercinį užmokestį, turėjo būti laikoma paskirstytuoju pelnu [30], mokant palūkanas tai pačiai įmonių grupei priklausančiai bendrovei paskolos suteikėjai ne Jungtinės Karalystės rezidentei,

30 — MĮ 209 straipsnio 2 dalies d punktas.

jos visos buvo laikomos paskirstytuoju pelnu [31]. Kitaip tariant, buvo visiškai neįmanoma, kad palūkanos, mokamos paskolos gavėjai ne Jungtinės Karalystės rezidentei, Jungtinėje Karalystėje būtų apmokestinamos kaip palūkanos,

— pagal 1995–1998 m. taikytas taisykles nebuvo taikoma nuostata, kad tarp įmonių grupės narių mokamos palūkanos, kurios viršija pagal ištiestosios rankos principą mokamą sumą, yra laikomos paskirstytuoju pelnu [32], jei jas mokantis ir jas gaunantis subjektai apmokestinami pelno mokesčiu Jungtinėje Karalystėje [33] (akivaizdu, kad vertinimas atsižvelgiant į tai, ar palūkanas gaunantis subjektas apmokestinamas pelno mokesčiu Jungtinėje Karalystėje, yra ypač reikšmingas tais atvejais, kai palūkanas gaunantis subjektas yra teisiškai įsteigtas arba jo pagrindinė verslo vieta yra kitoje valstybėje narėje nei Jungtinė Karalystė),

— pagal 1988–2004 m. taikytas taisykles įmonių grupėje mokamoms palūkanoms buvo taikomos Jungtinės Karalystės sandorių kainodaros bendrosios taisyklės [34]. Tačiau sandorio sąlyga buvo laikoma nesuteikiančia vienai iš sandorio šalių potencialios naudos tuo atveju, kai, *inter alia*, kita sandorio šalis buvo apmokestinama pajamų ar pelno mokesčiu Jungtinėje Karalystėje (ir tenkinamos tam tikros sąlygos) [35].

44. Kita vertus, Jungtinės Karalystės 2004 m. Finansų įstatymas pakeitė šį atskyrimą taip, kad Jungtinės Karalystės sandorių kainodaros taisyklės taikomos ir tais atvejais, kai abi sandorio šalys apmokestinamos Jungtinėje Karalystėje. Akivaizdu, kad tuo buvo siekiama panaikinti pirmiau aprašytą skirtingą vertinimą (nors, kaip aptarsiu vėliau, tai galėjo reikšti Jungtinės Karalystės teisės aktų taikymo išplėtimą ir atvejams, neatitinkantiems šių aktų *raison d'être*) ir toks buvo šio pakeitimo poveikis. Taigi nuo 2004 m. Jungtinės Karalystės teisės aktams nebetaikomas EB 43 straipsnis, todėl toliau išdėstyti argumentai taikomi tik tiems teisės aktams, kurie galiojo iki šios datos.

45. Antra, dukterinių bendrovių, susijusių su tos pačios įmonių grupės bendrovėmis ne Jungtinės Karalystės rezidentėmis, mokestinis vertinimas buvo akivaizdžiai nepalankesnis. Dukterinės bendrovės atžvilgiu toks

31 — MĮ 209 straipsnio 2 dalies e punkto iv papunktis.

32 — MĮ 209 straipsnio 2 dalies da punktas

33 — MĮ 212 straipsnio 1 ir 3 dalys, su pakeitimais.

34 — MĮ 28AA priedas.

35 — MĮ 28AA priedo 5 straipsnio 2 dalis.

palūkanų (arba jų dalies) perkvalifikavimas į paskirstytąjį pelną reiškė, kad jos nebegalėjo būti atskaitytos iš dukterinės bendrovės apmokestinamojo pelno, t. y. tokiomis pačiomis aplinkybėmis jos Jungtinėje Karalystėje mokami mokesčiai būtų didesni nei neatlikus perkvalifikavimo. Be to, dėl iki 1999 m. Jungtinėje Karalystėje galiojusio avansinio pelno mokesčio (APM) šis perkvalifikavimas reiškė, kad dukterinė bendrovė privalėjo mokėti APM už tokį paskirstymą.

46. Šiuo atžvilgiu Jungtinė Karalystė teigia, kad diferencijavimo kriterijus yra ne Jungtinėje Karalystėje įsteigtos dukterinės bendrovės, o patronuojančios bendrovės nacionalinė priklausomybė arba įsteigimo vieta, tai nėra atskyrimas nacionalinės priklausomybės pagrindu EB 43 straipsnio prasme. Be to, jei nagrinėjami teisės aktai gali atgrasyti patronuojančias bendroves nuo dukterinių bendrovių steigimo Jungtinėje Karalystėje, Jungtinės Karalystės nuomone, ši galimybė nėra pakankamai tiesioginė ir aiški jos taisyklių pasekmė, kad jai, pagal analogiją su *Keck* Teisingumo Teismo praktika laisvo prekių judėjimo srityje, būtų taikomas EB 43 straipsnis. Jungtinės Karalystės nuomone, - nėra jokių praktinių kliūčių patronuojančioms bendrovėms ne Jungtinės Karalystės rezidentėms steigti savo padalinius Jungtinėje Karalystėje arba įrodymų, kad ieškovės iš tikrųjų buvo atgrasintos nuo tokių padalinių steigimo. Iš tikrųjų Jungtinė Karalystė siekė paskatinti tokias investicijas savo teritorijoje. Jungtinės Karalystės teisės aktų tikslas veikiau buvo užtikrinti vienodą dukterinių bendrovių Jungtinės Karalystės rezidenčių vertinimą panaikinant „spragą", kuria galėjo pasinaudoti tarptautinės įmonių grupės, bet negalėjo pasinaudoti vien Jungtinės Karalystės įmonių grupės.

47. Manęs neįtikino nė vienas iš šių argumentų. Pirma, aplinkybė, kad diferencijuojama ne pagal pačios dukterinės bendrovės įsteigimo vietą, bet pagal jos patronuojančios bendrovės įsteigimo vietą, nereiškia, jog tai ne skirtingas vertinimas EB 43 straipsnio prasme. Kaip Teisingumo Teismas nusprendė sprendimuose *Metallgesellschaft* ir *Lankhorst-Hohorst*, teisės aktai, kurie skirtingai vertina dukterines bendroves Jungtinės Karalystės rezidentes pagal tai, ar jų patronuojanti bendrovė įsteigta Jungtinėje Karalystėje, dukterinėms bendrovėms, kurių patronuojančios bendrovės yra Jungtinės Karalystės rezidentės, suteikdami mokestinės naudos, patenka į EB 43 straipsnio reguliavimo sritį [36]. Antra, kiek tai susiję su tariamai netiesioginiu Jungtinės Karalystės taisyklių poveikiu patronuojančių bendrovių ne Jungtinės Karalystės rezidenčių sprendimams steigti dukterines bendroves Jungtinėje Karalystėje, norėčiau pažymėti, kad siekiant taikyti EB 43 straipsnį, pakanka įrodyti atitinkamą vertinimo skirtumą ir mokestinį pranašumą. Nereikalaujama įrodyti, kad šios

36 — Žr., pavyzdžiui, sprendimą *Metallgesellschaft* (sujungtos bylos C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 43 ir 44 punktai) ir sprendimą *Lankhorst-Hohorst* (minėtas 2 išnašoje, 27–32 punktai).

taisyklės atgrasė konkrečias bendroves ne Jungtinės Karalystės rezidentes nuo įsisteigimo teisės įgyvendinimo.

48. Papildomai norėčiau pažymėti, kad nemanau, jog pati *Keck* teismo praktika laisvo prekių judėjimo srityje gali būti taikoma nagrinėjant nacionalinių tiesioginių mokesčių priemonių atitiktį EB 43 straipsniui [37]. Kaip paaiškinau savo išvadoje *ACT* byloje, vienodai taikomų laisvo judėjimo apribojimų samprata pagrindinėse Teisingumo Teismo bylose dėl laisvo judėjimo negali būti *per se* perkelta į tiesioginių mokesčių sričiai. Kadangi kompetencijos mokesčių srityje nustatymo kriterijai daugiausia susiję su nacionaline priklausomybe arba įsteigimo vieta, nagrinėtinas klausimas veikiau yra tai, ar nacionalinė tiesioginio mokesčio priemonė yra tiesiogiai arba netiesiogiai diskriminuojanti, ar yra „kvazi-apribojimas" pirmiau nurodyta prasme [38].

49. Tai visiškai nereiškia, kad kuriame nors vertinimo dėl atitikties EB 43 straipsniui etape negali būti atsižvelgiama į poveikio laisvo judėjimo įgyvendinimui dydį. Jis gali būti svarbus kriterijus apribojimo pateisinimo etape ir ypač vertinant priemonės proporcingumą.

2. Ar nepalankus mokestinis vertinimas kyla dėl kvazi-apribojimo?

50. Kitas klausimas yra tai, ar dukterinių bendrovių Jungtinės Karalystės rezidenčių, kurių tiesiogiai arba netiesiogiai patronuojančios bendrovės yra ne Jungtinės Karalystės rezidentės, nepalankų mokestinį vertinimą lemia vien kvazi-apribojimai, t. y. apribojimai, kuriuos sąlygoja nacionalinių mokesčių sistemų skirtumai arba kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimas tarp dviejų arba daugiau valstybių narių mokesčių sistemų (o tokiu atveju EB 43 straipsnis netaikomas), ir vienos mokesčių sistemos taisyklės nelemia diskriminacijos.

51. Šiuo klausimu Jungtinė Karalystė teigia, kad ginčijamos taisyklės tik paskirsto kompetenciją mokesčių srityje tarp jos ir valstybių, su kuriomis ji sudarė DAIS. Jungtinės Karalystės nuomone, iš Teisingumo Teismo pagrindimo *Gilly* [39] byloje matyti, kad EB 43 straipsnis visiškai netaikomas nagrinėjamoje byloje: šis straipsnis taikomas tik įgyvendinant nacionalinę kompetenciją mokesčių srityje, bet ne šios kompetencijos priskyrimui. Jungtinė Karalystė būtent teigia, kad nagrinėjamos taisyklės įgyvendina dery-

37 — Sprendimas *Keck ir Mithouard* (sujungtos bylos C-267/91 ir C-268/91, Rink. p. I-6097).

38 — Išvada byloje *ACT* (minėta 27 išnašoje, 32 ir paskesni punktai).

39 — Sprendimas *Gilly* (C-336/96, Rink. p. I-2793).

bose dėl DAIS sutartą atitinkamos galios pusiausvyrą, nes visose jos su kitomis valstybėmis sudarytose DAIS yra nuostata, leidžianti atitinkamoms kompetentingoms institucijoms pripažinti kompensuojamąsias korekcijas, kuriomis, padidinus Jungtinėje Karalystėje apmokestinamą pelną atitinkamu dydžiu, sumažinamas paskolos davėjo apmokestinamasis pelnas jo įsteigimo valstybėje.

52. Manęs šis argumentas neįtikino.

53. Tiesa, kaip nurodžiau savo išvadoje *ACT* byloje [40], dabartiniame Bendrijos teisės raidos etape kompetencija pasirinkti kriterijus ir suteikti kompetenciją (jos pirmenybę) mokesčių srityje išimtinai priklauso valstybėms narėms (pagal tarptautinę mokesčių teisę). Teisingumo Teismas tai pripažino daugelį kartų, būtent *Gilly* ir *D* bylose [41]. Šiuo metu Bendrijos teisė nenustato nei alternatyvių kriterijų, nei pagrindo jiems nustatyti. Be to, būtinybė padalyti kompetenciją tarptautinių ūkio subjektų pajamų apmokestinimo srityje tarp valstybių narių (mokesčio bazės padalijimas) yra neišvengiama pasekmė to, kad tiesioginių mokesčių sistemos yra nacionalinės, todėl dėl tokio padalijimo atsirandantys apribojimai iš tikrųjų turėtų būti laikomi kvazi-apribojimais, kuriems EB 43 straipsnis netaikomas.

54. Tačiau, mano nuomone, nagrinėjamos Jungtinės Karalystės taisyklės neapsiriboja kompetencijos paskirstymu tarp Jungtinės Karalystės ir valstybių, su kuriomis ji sudarė DAIS. Iki 1998 m. jos iš esmės reikalavo perkvalifikuoti patronuojančių bendrovių ne Jungtinės Karalystės rezidenčių paskolas jų dukterinėms bendrovėms Jungtinės Karalystės rezidentėms į paskirstytąjį pelną (iki 1995 m. perkvalifikuojama buvo visais atvejais, jei kitaip nenumatė DAIS; po 1995 m. – tik kai mokamų palūkanų suma viršijo pagal ištiestosios rankos principą mokėtiną sumą). Aš manau, kad tai išreiškia aiškiai vienašališką Jungtinės Karalystės sandorių klasifikavimo juos apmokestinant pasirinkimą, siekiant organizuoti savo mokestinę sistemą ir užkirsti kelią piktnaudžiavimui, kitaip tariant, savo kompetencijos mokesčių srityje įgyvendinimo būdą. Pagrindinis šių taisyklių tikslas yra aiškus, neatsižvelgiant į tai, ar jis išreikštas nacionalinės teisės aktuose, ar, kaip kai kuriais atvejais buvo iki 1995 m., DAIS nuostatose. Be to, šis vienašališkas pasirinkimas buvo padarytas prieš tai Jungtinei Karalystei vienašališkai nusprendus apmokestinant atskirti palūkanų mokėjimus (pagal Jungtinės Karalystės teisę laikomus atskaitytinais ikimokestiniais mokėjimais) nuo pelno

40 — Išvada byloje *ACT* (minėta 27 išnašoje, 48–54 punktai).

41 — Sprendimas *Gilly* (minėtas 39 išnašoje) ir sprendimas *D* (C-376/03, Rink. p. I-5821).

paskirstymo (Jungtinės Karalystės teisėje laikomo po apmokestinimo atliekamu neatskaitytinu mokėjimu). Nors nuo 1998 m. Jungtinė Karalystė reglamentavo plonos kapitalizacijos atvejus sandorių kainodaros bendrosioms taisyklėmis, o ne specialiaisiais plonos kapitalizacijos teisės aktais, ji vienašališkai pasirinko tam tikrus ne pagal ištiestosios rankos principą sudarytus sandorius laikyti sudarytais pagal ištiestosios rankos principą, kad išvengtų piktnaudžiavimo Jungtinės Karalystės mokesčių sistema atvejų.

55. Aš papildyčiau, kad aplinkybė, jog tokia praktika gali būti pripažįstama tarptautinėje mokesčių teisėje, nebūtinai reiškia, kad ji prilygs kompetencijos mokesčių srityje priskyrimo taisyklei; taip pat tai nereiškia, kad ji atitinka EB 43 straipsnį [42].

56. Jungtinės Karalystės argumentas, kad jos su valstybėmis narėmis sudarytose DAIS įtvirtintos nuostatos, iš kitos Susitariančiosios Šalies reikalaujančios atlyginti nuostolius dėl bet kokio Jungtinės Karalystės institucijų atlikto perklasifikavimo, taip pat nekeičia šio vertinimo. Man atrodo, kad šių nuostatų tikslas – dvišalėmis DAIS sumažinti galimą dvigubą apmokestinimą, atsiradusį dėl vienašališkų Jungtinės Karalystės perklasifikavimo taisyklių (pavyzdžiui, išvengti atvejų, kai Jungtinė Karalystė perkvalifikuoja mokamas palūkanas į paskirstytąjį pelną, nors patronuojančios bendrovės įsteigimo valstybė tai ir toliau laiko mokamomis palūkanomis). Šios nuostatos nepaneigia pradinės nacionalinės taisyklės, dėl kurios priimtos DAIS nuostatos, vienašališkumo. Tačiau, kaip nurodžiau savo išvadose *ACT* ir *Denkavit* [43] bylose ir kaip nurodysiu vėliau, į šių DAIS nuostatų poveikį konkretaus mokesčio mokėtojo situacijai iš tikrųjų turi būti atsižvelgiama vertinant, ar valstybės narės teisės aktai iš tikrųjų yra diskriminaciniai – būtent, ar iš tikrųjų rezidentai ir nerezidentai vertinami skirtingai, ir dėl to atsiranda nepalankus mokestinis vertinimas.

57. Todėl Jungtinės Karalystės taisyklėse įtvirtintas nepalankus dukterinių bendrovių Jungtinės Karalystės rezidenčių, kurių patronuojančios bendrovės yra ne Jungtinės Karalystės rezidentės, mokestinis vertinimas, palyginti su bendrovėmis, kurių patronuojančios bendrovės yra Jungtinės Karalystės rezidentės, negali būti laikomas tik kvazi-

42 — Žr., pavyzdžiui, mano išvadas byloje *Kerkhaert ir Morres* (minėta 27 išnašoje, 37 punktas) ir byloje *Denkavit* (minėta 27 išnašoje, 43 punktas).

43 — Išvados byloje *ACT* (minėta 27 išnašoje, 70 ir paskesni punktai) ir byloje *Denkavit* (minėta 27 išnašoje, 33 ir paskesni punktai).

apribojimu, bet veikiau skirtingu vertinimu, kylančiu tik iš vienos kompetencijos mokesčių srityje taisyklių.

3. Ar nepalankus mokestinis vertinimas yra diskriminavimo pasekmė?

58. Paskutinis klausimas yra tai, ar šis nepalankus mokestinis vertinimas gali būti laikomas diskriminacijos pasekme. Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad diskriminacija yra skirtingų taisyklių taikymas panašiose situacijose arba tų pačių taisyklių taikymas skirtingose situacijose, nebent tokia diferenciacija būtų pateisinama [44].

59. Kaip jau minėjau, iki 2004 m. pakeitimų Jungtinė Karalystė taikė skirtingas taisykles dukterinėms bendrovėms Jungtinės Karalystės rezidentėms, kurių patronuojančios bendrovės yra ne Jungtinės Karalystės rezidentės, ir tai lėmė šių dukterinių bendrovių nepalankų mokestinį vertinimą. Atsižvelgiant į tai, atrodo aišku, kad tai yra skirtingas panašiose situacijose atsidūrusių bendrovių vertinimas. Pagal pobūdį ir apimtį Jungtinės Karalystės turima kompetencija mokesčių srityje dukterinių bendrovių Jungtinės Karalystės rezidenčių, kurių patronuojančias bendrovės yra ne Jungtinės Karalystės rezidentės, atžvilgiu iš esmės yra tokia pati kaip ir dukterinių bendrovių Jungtinės Karalystės rezidenčių, kurių patronuojančios bendrovės yra Jungtinės Karalystės rezidentės, atžvilgiu. Todėl EB 43 straipsnis įpareigojo Jungtinę Karalystę įgyvendinant šią kompetenciją nediferencijuoti dukterinių bendrovių Jungtinės Karalystės rezidenčių mokestinio vertinimo pagal jų patronuojančios bendrovės įsteigimo vietą. *Prima facie* Jungtinė Karalystė neįvykdė šio įpareigojimo.

60. Tačiau Jungtinė Karalystė gali įrodyti, kad toks skirtingas vertinimas buvo pateisinamas. To siekdama ji turi įrodyti, kad 1) jos teisės aktais siekiama Sutartį atitinkančio teisėto tikslo ir jie yra pateisinami privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais; 2) jos teisės aktai yra tinkami užtikrinti atitinkamo tikslo įgyvendinimą ir 3) jie neviršija to, kas yra būtina šiam tikslui pasiekti [45].

61. Šiuo atžvilgiu Jungtinė Karalystė teigia, kad jos taisyklės buvo proporcingos siekiamam teisėtam tikslui, kuris gali būti priskiriamas prie mokesčių sistemos darnos tikslų (kaip sprendime *Bachmann*) [46], mokesčių vengimo prevencijos (kaip sprendime *ICI*) [47] arba poreikio užkirsti kelią vien

44 — Žr., pavyzdžiui, sprendimą *Royal Bank of Scotland* (C-311/97, Rink. p. I-2651 ir jame nurodyta teismo praktika).

45 — Žr. sprendimą *Marks & Spencer* (minėtas 26 išnašoje, 35 punktas).

46 — Sprendimas *Bachmann* (C-204/90, Rink. p. I-249).

47 — Sprendimas *ICI* (C-264/96, Rink. p. I-4695).

apsimestiniams susitarimams, kurias siekiama apeiti mokesčių teisės aktus. Jungtinės Karalystės nuomone, šie tikslai iš esmės sudaro teisėtą tikslą užtikrinti teisingą ir darnų apmokestinimą, ypač nustatant, kad paskolą gavusios bendrovės ekonominė veikla būtų apmokestinama toje valstybėje, kur ji buvo vykdoma. Šiuos pateisinimus nagrinėsiu paeiliui.

a) Pateisinimas, grindžiamas kova su piktnaudžiavimu

62. Teisingumo Teismas daugelį kartų pripažino, kad valstybės narės gali priimti tiesioginio apmokestinimo priemones, kurios būtų laikomos diskriminacinėmis, jei jos yra pateisinamos ketinimu kovoti su piktnaudžiavimu (nors iki šiol Teisingumo Teismas nė karto nenustatė, kad nacionalinė priemonė būtų pateisinama šiuo pagrindu). Tai aiškiausiai matyti sprendime *Marks & Spencer*, kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad užsienyje patirtų nuostolių atskaitą apribojanti nacionalinė taisyklė galėtų būti pateisinama mokesčių vengimo rizika ir ypač rizika, kad nuostoliai įmonių grupėje bus perkelti bendrovėms, įsteigtoms didžiausius mokesčius taikančiose valstybėse narėse, kuriose šių nuostolių mokestinė vertė didžiausia [48]. Tokio pateisinimo pripažinimas matyti ir Teisingumo Teismo sprendimuose *Lankhorst-Hohorst*, *X & Y*, *ICI* [49], *Leur-Bloem* (dėl Įmonių jungimo direktyvos), *Halifax* (dėl netiesioginio mokesčio) ir daugelyje kitų sprendimų su mokesčiais nesusijusioje srityse [50].

63. Tokio pateisinimo pripažinimo esmė pateikiama toliau. Tai, kad mokesčių mokėtojai siekia vykdyti savo (tarptautinę) apmokestinamąją veiklą jiems palankiausiu būdu, iš esmės yra visiškai teisėta ir turi fundamentalios reikšmės vidaus rinkos idėjai [51]. Tačiau tai leidžiama tik tiek, kiek tokia veikla yra tikra ir nėra visiškai apsimestinis susitarimas siekiant piktnaudžiauti arba apeiti nacionalinės mokesčių teisės aktus [52]. Pavyzdžiui, vien dėl to, kad bendrovė rezidentė

48 — Sprendimas *Marks & Spencer* (minėtas 26 išnašoje, 49 ir 50 punktai).

49 — Sprendimas *Lankhorst-Hohorst* (minėtas 2 išnašoje); sprendimas *X ir Y* (C-436/00, Rink. p. I-10829) ir sprendimas *ICI* (minėtas 47 išnašoje).

50 — Sprendimas *Leur-Bloem* (C-28/95, Rink. p. I-4161); sprendimas *Halifax* (C-255/02, Rink. p. I-1609). Taip pat žr. sprendimą *Kefalas* (C-367/96, Rink. p. I-2843) ir sprendimą *Emsland-Stärke* (C-110/99, Rink. p. I-11569).

51 — Žr., pavyzdžiui, Teisingumo Teismo sprendimą *Halifax* (minėtas 50 išnašoje, 73 punktas). Taip pat žr. Teisingumo Teismo sprendimą *Eurowings* (C-294/97, Rink. p. I-7447): „Bet kokia mokestinė nauda paslaugų teikėjams, atsiradusi dėl nedidelių mokesčių toje valstybėje narėje, kurioje jie įsteigti, kitos valstybės narės negali būti naudojama pateisinti mažiau palankų pastarojoje valstybėje įsisteigusių paslaugų gavėjų mokestinį vertinimą <...> Kaip teisingai pažymėjo Komisija, tokie kompensaciniai mokesčiai paneigia bendros rinkos pagrindus" (44 ir 45 punktai).

52 — Žr. ypač Teisingumo Teismo formuluotes 2 išnašoje minėtame sprendime *Lankhorst-Hohorst* ir 47 išnašoje minėtame sprendime *ICI*.

įsteigia dukterinę bendrovę kitoje valstybėje narėje, negalima daryti prielaidos apie mokesčių slėpimą arba mokesčių vengimą [53], net jei šioje kitoje valstybėje narėje taikomi nedideli mokesčiai (arba net jei joje taikoma tvarka patenka į „žalingų mokestinių priemonių" apibrėžimą verslo apmokestinimo elgesio kodekso prasme) [54].

64. Kitas klausimas yra tai, ar Jungtinės Karalystės teisės aktai yra tinkami pasiekti šį tikslą. Akivaizdu, kad atsakymas teigiamas: jei Jungtinės Karalystės tikslas yra išvengti to, kad piktnaudžiaudamos tarptautinės įmonių grupės paskirstytą pelną dirbtinai įformintų kaip palūkanas už paskolą, šių palūkanų perkvalifikavimas į paskirstytąjį pelną būtų pakankamai veiksmingas kovojant su tokiu piktnaudžiavimu.

65. Galiausiai reikia išnagrinėti, ar Jungtinės Karalystės kovai su piktnaudžiavimu skirti teisės aktai yra proporcingi ir ar jie taikomi proporcingai siekiamam tikslui.

66. Šiuo klausimu manau, kad iš teisės aktų, kuriais siekiama išvengti plonos kapitalizacijos, formuluočių ir iš to, kaip jie taikomi, matyti, jog iš principo jie gali būti proporcinga kovos su piktnaudžiavimu priemonė. Tiesa, kadangi bendrovės turi teisę organizuoti savo veiklą jų pageidaujamu būdu, joms turėtų būti leista investuoti į dukterinių bendrovių nuosavą kapitalą arba joms teikti paskolas. Tačiau ši galimybė ribojama, jei pasirinkdama bendrovė piktnaudžiauja teise. Mano nuomone, ištiestosios rankos principas, tarptautinėje mokesčių teisėje pripažįstamas kaip tinkama priemonė išvengti dirbtinių manipuliacijų užsienio elementų turinčiais sandoriais, iš principo yra teisėtas pradinis atskaitos taškas nustatant, ar piktnaudžiaujama sandoriu. Kaip netiesioginių mokesčių ir kitose su mokesčiais nesusijusiose srityse nurodė Teisingumo Teismas, tokiomis aplinkybėmis ištiestosios rankos kriterijus yra objektyvus veiksnys, kuriuo remiantis galima nustatyti, ar pagrindinis konkretaus sandorio tikslas yra gauti mokestinės naudos [55]. Be to, mano nuomone, yra teisėta ir skatintina, kad valstybės narės nustatytų konkrečius protingus kriterijus, pagal kuriuos jos vertins sandorio atitiktį ištiestosios rankos principui ir kurių neįvykdžius, galėtų preziumuoti, kad sandoris

53 — Žr. generalinio advokato P. Léger išvadą byloje *Cadbury Schweppes* (minėta 2 išnašoje, 53 ir 56 punktai). Taip pat žr. 49 išnašoje minėtą sprendimą *X ir Y* (C-436/00, 62 punktas).

54 — Žr. generalinio advokato P. Léger išvadą byloje *Cadbury Schweppes* (minėta 2 išnašoje, 54 punktas).

55 — Žr. Teisingumo Teismo sprendimą *Halifax* (minėtas 50 išnašoje, 86 punktas).

sudarytas piktnaudžiaujant, kol neįrodyta kitaip[56]. Manau, kad tokių kriterijų nustatymo tikslas yra užtikrinti mokesčių mokėtojams teisinį saugumą bei sudaryti mokesčių institucijoms sąlygas taikyti teisės aktus. Tokio požiūrio ypač neatitinka vienintelio kriterijaus, pavyzdžiui, tam tikro skolos ir nuosavo kapitalo santykio, taikymas visiems atvejams, neleidžiant atsižvelgti į kitas aplinkybes.

67. Tačiau tokio kriterijaus formuluotė ir praktinis taikymas taip pat turi atitikti proporcingumo reikalavimus. Tai, mano nuomone, reiškia, kad:

— mokesčių mokėtojas turi turėti galimybę įrodyti, kad nors šio sandorio sąlygos ir neatitiko ištiestosios rankos principo, jį lėmė kitos tikrosios komercinės priežastys, ne tik siekis įgyti mokestinės naudos. Kitaip tariant, kaip Teisingumo Teismas pažymėjo sprendime *Halifax*, „draudimas piktnaudžiauti nebeturi reikšmės, jei įvykdyta ekonominė veikla gali būti pateisinama kitaip, ne tik mokestinės naudos įgijimu“[57]. Tai galėčiau pailiustruoti *Lankhorst-Hohorst* bylos aplinkybėmis, kai Teisingumo Teismo pripažintas paskolos tikslas buvo bandymas išgelbėti dukterinę bendrovę sumažinant jos išlaidas ir sutaupant bankui mokamas palūkanas. Kita vertus, neabejotina, kad panašūs atvejai (t. y., kai sandoris, nors ir neatitinka ištiestosios rankos principo, bet vis dėlto sudarytas nepiktnaudžiaujant bei nesiekiant tik gauti mokestinės naudos) yra gana reti[58],

— jei mokesčių mokėtojas nurodo tokias komercines priežastis, jų teisėtumas kiekvienu atveju turėtų būti vertinamas atskirai, kad būtų nustatyta, ar sandoris yra visiškai apsimestinis ir juo siekiama tik mokestinės naudos,

— prezumpcijai paneigti iš mokesčių mokėtojo reikalaujama pateikti informacija turėtų būti proporcinga ir neturėtų reikšti, kad šis paneigimas yra pernelyg sunkus arba neįmanomas,

56 — Šią situaciją galima atskirti nuo nurodytosios 50 išnašoje minėtame sprendime *Kefalas*, kuriame Teisingumo Teismas pripažino, kad piktnaudžiavimo prezumpcijos taikymas, mokesčio mokėtojui neatlikus tam tikro veiksmo, pažeidė Bendrijos teisę (toje byloje – neįgyvendinus pirmenybės teisės pagal 1976 m. gruodžio 13 d. Antrosios Tarybos direktyvos Nr. 77/91/EEB dėl apsaugos priemonių, kurių valstybės narės, siekdamos tokias priemones suvienodinti, reikalauja iš Sutarties 58 straipsnio antroje pastraipoje apibrėžtų akcinių bendrovių, jų narių ir kitų interesų apsaugai, bendroves steigiant, palaikant ir keičiant jų kapitalą, koordinavimo (OL L 26, 1977, p. 1) 29 straipsnio 1 dalį). Tokiais atvejais prezumpcijos taikymą lemiantis faktorius, priešingai nei ištiestosios rankos principo kriterijus, negali būti laikomas objektyviu faktoriumi, kuriuo remiantis būtų galima nustatyti, ar pagrindinis atitinkamo sandorio tikslas buvo įgyti mokestinės naudos.

57 — Sprendimas *Halifax* (minėtas 50 išnašoje, 74 ir 75 punktai).

58 — Sprendimas *Lankhorst-Hohorst* (minėtas 2 išnašoje).

— kai mokėjimai atlikti piktnaudžiaujant (neatskleistas paskirstytasis pelnas) pirmiau minėta prasme, dukterinės bendrovės įsteigimo valstybėje turėtų būti perkvalifikuojama į paskirstytąjį pelną ir apmokestinama tik šių mokėjimų dalis, viršijanti pagal ištiestosios rankos principą mokėtiną sumą, ir

— turėtų egzistuoti galimybė peržiūrėti tokio nagrinėjimo rezultatą teismine tvarka [59].

68. Aš nemanau, kad laikydamosi EB 43 straipsnio, valstybės narės būtinai privalo taikyti plonos kapitalizacijos teisės aktus visiškai nacionalinėms situacijoms, kurios nekelia jokios piktnaudžiavimo rizikos. Lieka apgailestauti, kad trūkstant aiškumo dėl kova su piktnaudžiavimu grindžiamo pateisinimo pagal EB 43 straipsnį apimties, nežinodamos, kiek galima taikyti *prima facie* „diskriminuojančius" kovos su piktnaudžiavimu teisės aktus, valstybės narės jautėsi turinčios „elgtis saugiai" ir taikyti plonos kapitalizacijos teisės aktus visiškai nacionalinėse situacijose, kurios nekelia jokios piktnaudžiavimo rizikos [60]. Toks teisės aktų taikymas visiškai jų tikslų neatitinkančiose situacijose remiantis vien formaliais tikslais ir didelės papildomos administracinės naštos nacionalinėms bendrovėms bei mokesčio institucijoms sąskaita, yra visiškai betikslis ir prieštaraujantis ekonominiam veiksmingumui. Todėl jis nesuderinamas su vidaus rinka.

69. Norėčiau papildyti, kad pritariu Komisijai, jog tam, kad plonos kapitalizacijos taisyklių taikymas būtų proporcingas jų tikslui, šias taisykles taikanti valstybė narė turi užtikrinti, kad DAIS būtų numatyta, jog sandorio perkvalifikavimą jos mokestinėje teritorijoje atitiktų atitinkamas perkvalifikavimas (t. y. gaunamų palūkanų į paskirstytuosius dividendus) patronuojančios bendrovės valstybėje narėje. To nepadarius, mano nuomone, būtų viršijama tai, kas būtina pasiekti plonos kapitalizacijos taisyklių tikslą, ir tai būtų neproporcinga (dvigubo apmokestinimo) našta visai įmonių grupei. Jau minėjau, kad į DAIS poveikį mokesčio mokėtojo padėčiai turi būti atsižvelgiama vertinant valstybės narės teisės aktų atitiktį EB 43 straipsniui [61]. Tačiau tai nereiškia, kad

59 — Žr. sprendimą *Leur-Bloem* (minėtas 50 išnašoje, 41 punktas).

60 — Kaip pavyzdį galima paminėti Vokietijos plonos kapitalizacijos taisyklių taikymo srities išplėtimą visiškai nacionalinėmis situacijoms po 2 išnašoje minėto sprendimo *Lankhorst-Hohorst* priėmimo.

61 — Žr. mano išvadas byloje *ACT* (minėta 27 išnašoje, 71 punktas) ir byloje *Denkavit* (minėta 27 išnašoje, 33 punktas).

į ieškinį dėl EB 43 straipsnio pažeidimo galima atsikirsti remiantis tuo, jog kita DAIS Susitariančioji Šalis pažeidė DAIS įsipareigojimus, nes patronuojančios bendrovės gaunamus mokėjimus vertino neatsižvelgdama į jų perkvalifikavimą Jungtinėje Karalystėje [62].

70. Iš to, kas išdėstyta pirmiau, aišku, kad konkrečių plonos kapitalizacijos teisės aktų formuluotė ir jų praktinis taikymas yra esminis veiksnys nustatant, ar šie teisės aktai atitinka proporcingumo kriterijų.

neigti tais atvejais, kai nebuvo piktnaudžiaujama, tačiau paskola vis tiek netenkino teisės aktais įtvirtinto kriterijaus (kaip antai byloje, kurioje Teisingumo Teismas nusprendė, kad paskola buvo skirta padėti nuostolingai veikiančiai dukterinei bendrovei sumažinant šios bankui mokamas palūkanas aplinkybėmis, kai nuostoliai reikšmingai viršijo patronuojančiai bendrovei mokamas palūkanas). Be to, atrodo, kad Vokietijos teisės aktai numatė ne vien komercinėmis sąlygomis gautiną sumą viršijančios dalies, bet visų dukterinės bendrovės mokėjimų patronuojančiai bendrovei perkvalifikavimą. Galiausiai iš sprendimo matyti, jog taikytinos DAIS nenumatė tvarkos, kuri užtikrintų, kad Vokietijos palūkanų perkvalifikavimai būtų „kompensuojami“ kitoje Susitariančiojoje Valstybėje narėje išvengiant dvigubo apmokestinimo.

71. Pavyzdžiui, *Lankhorst-Hohorst* byloje, iki šiol vienintelėje, kurioje Teisingumo Teismas nagrinėjo ploną kapitalizaciją reglamentuojančius nacionalinės teisės aktus, ginčijamuose Vokietijos teisės aktuose buvo numatyta, kad mokėjimai perkvalifikuojami, jei akcininko paskola daugiau nei tris kartus viršija jam priklausantį akcinį kapitalą (t. y. nustatytas kriterijus), ir ši prezumpcija gali būti paneigta, tik jei dukterinė bendrovė „panašiomis aplinkybėmis būtų galėjusi gauti paskolą iš trečiosios šalies arba paskola yra skirta įprastinėms bankinėms operacijoms finansuoti“ [63]. Kaip jau minėjau, tai reiškė, kad šios prezumpcijos nebuvo galima pa-

72. Šioje byloje nagrinėjama Jungtinės Karalystės teisės aktais įtvirtinta tvarka, kaip savo pastabose pastebi Jungtinė Karalystė, daugeliu atžvilgiu buvo (ir yra) skirtinga.

73. Pirmiausia pagal Jungtinės Karalystės teisės aktus, taikytus iki 1995 m., bet kokios už paskolą bendrovės mokamos palūkanos paskolos davėjui rezidentui arba nerezidentui, viršijančios įprastą komercinį užmokestį už tokias paskolas, laikytinos paskirstytuoju pelnu (MĮ 209 straipsnio 2 dalies d punktas). Tačiau bet kokios palūkanos, sumokėtos tos pačios įmonių grupės paskolos davėjai ne

62 — Žr., pavyzdžiui, išvadą byloje *Denkavit* (minėta 27 išnašoje, 43 punktas).

63 — Sprendimas *Lankhorst-Hohorst* (minėtas 2 išnašoje, 3 punktas).

Jungtinės Karalystės rezidentei (išskyrus palūkanas, kurios jau priskirtos paskirstytajam pelnui pagal 209 straipsnio 2 dalies d punktą), buvo laikomos paskirstytuoju pelnu visais atvejais [64]. Ši nuostata aiškiai neproporcinga pirmiau minėta prasme dėl dviejų priežasčių. Pirma, Jungtinėje Karalystėje įsteigtai dukterinei bendrovei jos patronuojančios bendrovės kitos valstybės narės rezidentės suteikta paskola buvo visais atvejais perkvalifikuojama į paskirstytąjį pelną, nenustatant, ar ji atitinka ištiestosios rankos principą. Antra, tokiai dukterinei bendrovei nebuvo numatyta galimybė įrodyti, kad paskola buvo suteikta dėl teisėtų komercinių priežasčių, ne tik siekiant mokestinės naudos piktnaudžiaujant. Nenumatydama išimčių ši taisyklė viršijo tai, kas buvo pagrįstai būtina Jungtinės Karalystės teisės aktų tikslams pasiekti.

74. Tačiau Jungtinė Karalystė teigia, kad dėl jos su kitomis valstybėmis narėmis sudarytų DAIS palūkanos iš tikrųjų buvo atskaitytinos, išskyrus atvejus, kai (ir tiek, kiek) palūkanų tarifas buvo per didelis. Pagal 1963 m. pavyzdinių sutarčių [65] pagrindu parengtų senesnių DAIS sutartis palūkanos buvo laikomos per didelėmis, jei jų tarifas buvo didesnis už tokiai skolos sumai taikomą komercinį tarifą, o naujesnių DAIS, parengtų vėlesnių OECD pavyzdinių sutarčių [66] pagrindu, atveju – jei palūkanų suma dėl kokios nors priežasties viršijo pagal ištiestosios rankos principą mokėtiną sumą dėl tarifo arba pačios paskolos nekomercinio pobūdžio. Be to, vėlesnių DAIS atžvilgiu MĮ 808A straipsnyje nuo 1992 m. buvo įtvirtintos gairės dėl aplinkybių, kuriomis paskolos suma ar palūkanų tarifas turėtų būti laikomi per dideliais ištiestosios rankos principo atžvilgiu. Nustatant atitiktį ištiestosios rankos principui šios gairės reikalavo atsižvelgti į visus faktorius, įskaitant tai, ar paskola būtų buvusi suteikta nesant ypatingų ryšių (tarp paskolos davėjo ir paskolos gavėjo); kokia būtų paskolos suma, jei šio santykio nebūtų; koks būtų palūkanų tarifas ir kitos sąlygos, jei šio santykio nebūtų [67].

75. Visų kategorijų DAIS formuluotės man atrodo iš esmės proporcingos Jungtinės Karalystės teisės aktuose nurodytam kovos su piktnaudžiavimu tikslui. Kiekvienu atveju vertinimas atliekamas iš esmės remiantis ištiestosios rankos principu. Nė vienu atveju leidimai nėra išreikšti absoliučiais kriterijais (kaip antai nustatytas paskolos ir kapitalo santykis): bet kurios kategorijos DAIS vartojamos formuluotės leidžia atsižvelgti į kiekvieno konkretaus atvejo aplinkybes nusta-

64 — MĮ 209 straipsnio 2 dalies e punkto iv ir v papunkčiai.

65 — Pavyzdžiui, DAIS su Liuksemburgu, Vokietija, Ispanija ir Austrija.

66 — Pavyzdžiui, DAIS su Nyderlandais, Prancūzija, Airija ir Italija.

67 — MĮ 808A straipsnio 2 dalis.

tant, kas laikytina komerciniu pobūdžiu. Be to, kiekvienu atveju tik viršijanti tarptautinių mokėjimų dalis (viršijanti tai, kas būtų mokama komercinėmis sąlygomis) perkvalifikuojama į paskirstytąjį pelną. Todėl iš principo manau, kad tokios nuostatos yra pateisinamos pagal EB 43 straipsnį. Tačiau ši išvada priklauso nuo toliau pateikiamų svarbių išlygų, kurių kiekvieną patikrinti priklauso nacionaliniam teismui.

76. Pirma, mokesčių mokėtojas turi turėti nepagrįstai neapsunkintą galimybę įrodyti, kad sandorį iš tikrųjų lėmė tikros komercinės priežastys, ne tik siekiant įgyti mokestinės naudos. Nors, kaip jau minėjau, nesunku įsivaizduoti aplinkybes, kuriomis šis įrodinėjimas bus pakankamai ribotas (pavyzdžiui, patronuojančiai bendrovei gelbstint savo dukterinę bendrovę), iš Teisingumo Teismui pateiktos pavyzdinės DAIS man neaišku, ar Jungtinės Karalystės sistemoje tokia galimybė egzistavo. Tai išsiaiškinti remiantis nagrinėjamos bylos faktinėmis aplinkybėmis priklauso nacionaliniam teismui.

77. Antra, ši analizė paremta tik Teisingumo Teismui pateiktos DAIS formuluote. Tačiau jei, pavyzdžiui, Jungtinės Karalystės institucijos šias nuostatas praktiškai taikė kaip visiškai nelanksčias taisykles, neatsižvelgdamos į konkrečias atitinkamos bylos aplinkybes ir nesuteikdamos mokesčio mokėtojui realios galimybės pareikšti savo pastabų bei pasiekti, kad į jas būtų atsižvelgta (arba netgi visiškai netaikydamos DAIS nuostatų, t. y. taikant 209 straipsnio 2 dalies e punkto iv ir v papunkčius), tai būtų neproporcinga. Šiuo atžvilgiu, nors „išankstinio patvirtinimo procedūra", pagal kurią mokesčių mokėtojai gali įvertinti savo poziciją iki plonos kapitalizacijos taisyklių pritaikymo jų atžvilgiu, didina valstybių narių mokesčių sistemų skaidrumą ir saugumą, o tai gero administravimo požiūriu yra sveikintina, manau, kad tai nėra lemiamas kriterijus sprendžiant, ar proporcingos nacionalinės taisyklės atitinka EB 43 straipsnį. Norėčiau pažymėti, kad šioje byloje *Test Claimants* ginčija išankstinės patvirtinimo procedūros, kuria Jungtinė Karalystė grindžia savo argumentus, veiksmingumą ir patikimumą.

78. Trečia, aišku, kad ši analizė taikoma tik tuo atveju, jei Jungtinė Karalystė iš tikrųjų į su atitinkama valstybe nare sudaromą DAIS įtraukė taip suformuluotas nuostatas. Iš nutarties pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą nėra aišku, į kelias DAIS su kitomis valstybėmis narėmis Jungtinė Karalystė įtraukė panašias nuostatas.

79. Galiausiai net ir DAIS reglamentuojamais atvejais taisyklių atitiktis EB 43 straipsniui, kaip minėjau, priklauso nuo to, ar kita valstybė narė DAIS šalis pripažįsta Jungtinės Karalystės atliekamą perkvalifikavimą (būtent užtikrinti, kad toks perkvalifikavimas nesukeltų dvigubo apmokestinimo). Kaip minėjau pirmiau, Jungtinė Karalystė negali remtis tuo, kad kita DAIS Susitariančioji Šalis pažeidė įsipareigojimus pagal DAIS, nes patronuojančios bendrovės gautus mokėjimus vertino neatsižvelgdama į jų perkvalifikavimą Jungtinėje Karalystėje. Nors ir matyti, kad nagrinėjamoje byloje Jungtinė Karalystė teigia, jog toks patikslinimas faktiškai visada buvo atliekamas, nustatyti, ar konkrečioje nagrinėjamoje byloje taip buvo iš tikrųjų, priklauso nacionaliniam teismui.

80. Norėčiau pridurti, kad, priešingai nei teigia *Test Claimants*, aplinkybė, jog nacionalinis ištiestosios rankos principo perkvalifikavimo kriterijus, įtvirtintas 209 straipsnio 2 dalies d punkte, gali skirtis nuo (ar būti platesnis nei) DAIS nurodytas kriterijus, savaime nereiškia, kad Jungtinės Karalystės taisyklės pažeidė EB 43 straipsnį: kaip jau minėjau, nepagrįsta iš valstybių narių reikalauti vienodai vertinti nacionalines paskolas tarp įmonių grupės narių ir tarptautines paskolas tarp įmonių grupės narių. Be to, vertinimo apimties išplėtimas įtraukiant ne tik nagrinėjimą, ar palūkanų tarifas buvo komercinis, bet ir į tai, ar paskolos suma buvo komercinė, visiškai atitinka Jungtinės Karalystės teisės aktų tikslą kovoti su piktnaudžiavimu, nes teoriškai vertinant nekomercinis paskolos didinimas taip pat gali būti veiksmingas apmokestinamojo pelno „perkėlimas“ į kitą valstybę.

81. Dabar pereinu prie 1995 m. priimtų pakeitimų proporcingumo nagrinėjimo. Kaip pastebi Jungtinė Karalystė, šie pakeitimai iš esmės įtraukė į teisės aktus ištiestosios rankos principą, kuris anksčiau buvo numatytas DAIS. Šie pakeitimai numatė, kad tarp įmonių grupės narių mokamos palūkanos, viršijančios pagal ištiestosios rankos principą mokėtiną sumą, turi būti laikomos paskirstytuoju pelnu [68]. Paskola buvo laikoma suteikta ne pagal ištiestosios rankos principą, jei visa paskola arba jos dalis „nebūtų buvusi mokama kitai bendrovei, jei tarp šių bendrovių (nesant santykių dėl nagrinėjamų akcijų) nebūtų jokių santykių, susitarimų arba kitokio ryšio (tiek formalaus, tiek neformalaus), išskyrus šios nemokėtinos sumos <...> nesudarančią dalį“ [69]. Be to, teisės aktai numatė sąrašą kriterijų, kurie turėjo būti naudojami nustatant, ar mokamos palūkanos laikytinos paskirstytuoju pel-

68 — MĮ 209 straipsnio 2 dalies da punktas.

69 — MĮ 209 straipsnio 2 dalies da punkto ii papunktis.

nu. Šie kriterijai buvo tokie: paskolos gavėjo bendras įsiskolinimas; tikimybė, kad paskolos gavėjas ir atitinkamas subjektas būtų tapę sandorio dėl bendrovės emitentės akcijų išleidimo, dėl paskolos šiai bendrovei suteikimo arba dėl konkretaus dydžio paskolos šiai bendrovei suteikimo šalimis; palūkanų tarifas ir kitos tokiam sandoriui galbūt taikytinos sąlygos.

82. Atsižvelgdamas į tai, kas pasakyta, ir vadovaudamasis motyvais, panašiais į išdėstytuosius dėl iki 1995 m. galiojusio įstatymo, manau, kad šių teisės aktų sąlygos yra proporcingos jų siekiamam tikslui, jei tenkinami pirmiau minėti keturi reikalavimai. Perkvalifikavimo kriterijai aiškiai grindžiami ištiestosios rankos principu, kaip nurodyta pateikiamame kriterijų sąraše. Nagrinėjamoje byloje neginčijama, kad šie kriterijai ir teisės aktų formuluotės netinkamai išreiškia ištiestosios rankos principą. Todėl reikia pakartoti, kad šių nuostatų netaikymas, jei palūkanų mokėtojas ir gavėjas apmokestinami pelno mokesčiu Jungtinėje Karalystėje [70], savaime dar nereiškia, kad jos yra neproporcingos.

83. Tie patys motyvai taikytini ir nagrinėjant 1998 m. pakeitimų proporcingumą, kurie ploną kapitalizaciją priskiria prie sandorių kainodaros bendrųjų taisyklių. Vėlgi kriterijai grindžiami ištiestosios rankos principo standartu, kuris šiuo atveju išreikštas kaip sąlygos, kurios „skiriasi nuo tų, kurios būtų buvusios, jei bendrovės nebūtų bendrai kontroliuojamos“. Šiam atvejui taip pat taikomi pirmiau minėti vertinimai.

84. Nors 2004 m. Jungtinė Karalystė pakeitė savo sandorių kainodaros taisykles taip, kad jos būtų taikomos ir tais atvejais, kai abi sandorio šalys apmokestinamos Jungtinėje Karalystėje, iš to, kas išdėstyta, matyti, jog tai nėra būtina tam, kad taisyklės atitiktų EB 43 straipsnį.

b) Pateisinimas mokesčių sistemos darnos pagrindu?

85. Kitas Jungtinės Karalystės pateiktas pateisinimas yra tas, kad nagrinėjami teisės aktai buvo būtini užtikrinti mokesčių sistemos darną. Jungtinės Karalystės teigimu, jos teisės aktų tikslas – užtikrinti, kad iškreiptai įformintas paskirstytasis pelnas būtų apmokestinamas vieną kartą ir tinkamoje mokesčių teritorijoje (toje, kurioje uždirbtas pel-

70 — MĮ 212 straipsnio 1 ir 3 dalys.

nas). Be to, Jungtinė Karalystė ginčija, kad įmonių grupės ir Bendrijos atžvilgiu jos taisyklių dėl plonos kapitalizacijos taikymas užtikrino darną, nes užkirstas kelias dirbtinomis priemonėmis „eksportuoti" pelną siekiant, kad jis būtų apmokestintas ten, kur nebuvo uždirbtas.

86. Į šį argumentą galima atsakyti trumpai, nes nagrinėjamomis aplinkybėmis jis, mano nuomone, susijęs su tais pačiais klausimais ir tais pačiais apribojimais kaip ir jau minėtieji nagrinėjant pateisinimą, grindžiamą kova su piktnaudžiavimu.

87. Tačiau reikėtų pateikti keletą bendro pobūdžio pastabų dėl pakankamai beformio „mokestinės darnos" argumento pobūdžio ir funkcijų. Šį argumentą Teisingumo Teismas aiškiai pripažino tik viename sprendime *Bachmann*[71] ir nuo to laiko jis buvo nesėkmingai keliamas daugelyje bylų. Sprendime *Bachmann* Teisingumo Teismas vartojo šią sąvoką išreikšdamas idėją, kad Belgija galėjo pagrįstai išlaikyti „ryšį" tarp galimybės atskaityti įmokas pagal pensijos bei gyvybės draudimų sutartis ir pagal šias sutartis išmokamų sumų apmokestinimo Belgijoje. Belgija galėjo pateisinti galimybės atskaityti įmokas numatymą tik tais atvejais, kai ji galėjo apmokestinti vėliau išmokamas sumas. Vėliau Teisingumo Teismas nusprendė, jog tam, kad būtų galima remtis šiuo pateisinimu, turi egzistuoti „tiesioginis ryšys" tarp mokestinės naudos ir šios naudos išlyginimo nustatytu mokesčiu. Tokiose bylose kaip *Verkooijen* Teisingumo Teismas pabrėžė, kad *Bachmann* byloje mokestinė nauda ir nenauda buvo susijusi su tuo pačiu mokesčiu ir tuo pačiu mokesčio mokėtoju, atmesdamas šio pateisinimo taikymą tuo metu nagrinėjamos bylos aplinkybėms dėl to, kad ji buvo susijusi su dviem skirtingais mokesčiais, taikomais skirtingiems mokesčių mokėtojams[72]. Šio požiūrio buvo laikomasi ir bylose *Baars* bei *Bosal*[73].

88. Šio pateisinimo apribojimą formaliu „vienas mokestis, vienas mokesčio mokėtojas" atveju kritikavo, *inter alia*, generalinė advokatė J. Kokott išvadoje *Manninen* byloje ir generalinis advokatas P. Maduro *Marks & Spencer* byloje[74]. Šiose bylose iš tikrųjų atrodė, kad savo sprendimuose Teisingumo Teismas laikysis platesnio požiūrio. *Manninen* byloje šio pateisinimo netaikymą bylos aplinkybėmis jis argumentavo tuo, kad Suomijos mokesčių sistemos darna buvo užtikrinama per ryšį tarp akcininkui suteikiamos mokestinės naudos (mokesčio kredito) ir pelno mokesčio už pagal šias akcijas gau-

71 — 46 išnašoje minėtas sprendimas *Bachmann* (taip pat žr. tuo pačiu metu nagrinėtą bylą C-300/90, *Komisija prieš Belgiją*, Rink. p. I-305, susijusią su panašiais klausimais).

72 — Sprendimas *Verkooijen* (C-35/98, Rink. p. I-4071, 58 punktas).

73 — Sprendimas *Baars* (minėtas 19 išnašoje); sprendimas *Bosal* (C-168/01, Rink. p. I-9409).

74 — Sprendimas *Manninen* (C-319/02, Rink. p. I-7477); sprendimas *Marks & Spencer* (minėtas 26 išnašoje).

namą pelną. Aplinkybė, kad toks pelno mokestis buvo mokamas ne Suomijoje, o Švedijoje, nepaneigė šio ryšio [75]. Sprendimą *Marks & Spencer* Teisingumo Teismas grindė šiek tiek kitais motyvais vartodamas „apmokestinimo galios pusiausvyros tarp valstybių narių" sąvoką [76]. Nors iš principo nacionalinės teisės aktais, kuriais įmonių grupės mokesčių naštos sumažinimas galimas, tik jei dukterinės bendrovės rezidentės patronuojanti bendrovė yra rezidentė, siekiama teisėto tikslo apsaugoti šią apmokestinimo galios pusiausvyrą, – nes galimybės pasirinkti deklaruoti nuostolius jų rezidavimo arba kitoje valstybėje suteikimas dukterinėms bendrovėms pažeistų šią pusiausvyrą, – toje byloje Teisingumo Teismas nusprendė, kad šiam tikslui pasiekti Jungtinės Karalystės teisės aktuose numatytos priemonės buvo neproporcingos.

89. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta pirmiau, suprantama, kodėl abejojama šio pateisinimo apimtimi ir tikslu. Tačiau, mano nuomone, daugumoje bylų, kuriose Teisingumo Teismas atmetė šį pateisinimą (atsakydamas į konkrečiai šiuo klausimu šalių pateiktas pastabas), jis iš tikrųjų paprasčiausiai išreiškė pagrindinius nediskriminavimo principus, kuriuos aš aptariau savo išvadose *ACT, FII, Kerkhaert ir Morres* bei *Denkavit* bylose, t. y.: 1) apmokestindamos pajamas iš užsienio šaltinio įsisteigimo valstybės narės privalo nediskriminuojančiai vertinti pajamas iš užsienio šaltinio ir iš nacionalinio šaltinio; ir 2) apmokestindamos nerezidentų pajamas įsisteigimo valstybės narės privalo nediskriminuojančiai vertinti nerezidentų ir rezidentų pajamas [77]. Aiškūs to pavyzdžiai yra sprendimai *Verkooijen* ir *Manninen*, kuriuose Teisingumo Teismas iš esmės patvirtino įsisteigimo valstybės nediskriminavimo pareigą, atmesdamas Nyderlandų ir Suomijos vyriausybių argumentus, kad nebuvo pakankamo ryšio tarp mokestinės naudos (vienu atveju – atleidimo nuo mokesčių, o kitu – mokesčių kredito) ir sumokėto mokesčio (kuris kaip pajamos iš užsienio šaltinio buvo sumokėtas kitoje valstybėje narėje) [78]. Sprendime *Marks & Spencer* Teisingumo Teismas iš esmės apibrėžė (įsisteigimo valstybės) nediskriminavimo pareigos ribas, nes nors Jungtinė Karalystė neturėjo kompetencijos apmokestinti patronuojančių bendrovių Jungtinės Karalystės rezidenčių dukterines bendroves ne Jungtinės Karalystės rezidentes, iš esmės buvo suprantama, kad ji neleido patronuojančiai bendrovei Jungtinės Karalystės rezidentei atskaityti savo dukterinių bendrovių patirtų nuostolių [79]. Bet kokie

75 — Sprendimas *Manninen* (minėtas 74 išnašoje, 46 punktas).

76 — Sprendimas *Marks & Spencer* (minėtas 26 išnašoje, 46 punktas).

77 — Žr. 27 išnašą.

78 — Sprendimas *Verkooijen* (minėtas 72 išnašoje); sprendimas *Manninen* (minėtas 74 išnašoje).

79 — Sprendimas *Marks & Spencer* (minėtas 26 išnašoje).

užsienio elementą turinčios veiklos „apribojimai“ dėl ribotos nuostolių atskaitos yra ne diskriminavimo, o kvazi-apribojimų rezultatas.

90. Tokiais atvejais galimybės taikyti „mokesčių sistemos darnos pateisinimą“ vertinimas iš tikrųjų sutapo su nustatymu, ar nacionalinės teisės aktai yra diskriminaciniai. Todėl daugumoje bylų buvo galima kelti klausimą, ar „mokestinės sistemos darnos“ argumentas iš tikrųjų turi kokią nors atskirą naudingą funkciją.

91. Nagrinėjamoje byloje iš mokestinės sistemos darna grindžiamo argumento analizės, mano nuomone, darytina tokia pati išvada kaip ir iš kova su piktnaudžiavimu grindžiamo pateisinimo analizės. Todėl, nors Jungtinė Karalystė iš principo gali teisėtai taikyti mokesčių teisės aktus jai priklausančioje teritorijoje (t. y. skirtingai vertinti palūkanas ir paskirstytąjį pelną) ir užkirsti kelią bet kokiam piktnaudžiavimui šiomis taisyklėmis remdamasi pripažintu ištiestosios rankos principu iš naujo apibūdindama pajamas ir išmokas, ji tai gali daryti tik proporcingai.

4. Išvada dėl pirmojo klausimo

92. Dėl minėtų priežasčių manau, kad į pirmąjį nacionalinio teismo klausimą reikėtų atsakyti, kad EB 43 straipsnis nedraudžia palikti galioti ir taikyti tokių nacionalinių mokestinių nuostatų kaip šioje byloje nagrinėjamos Jungtinės Karalystės nuostatos, kurios ištiestosios rankos principo kriterijų pagrindu nustato apribojimus dukterinei bendrovei Jungtinės Karalystės rezidentei apmokestinant atskaityti palūkanas už paskolą, kurią jai suteikė tiesioginė arba netiesioginė patronuojanti bendrovė ne Jungtinės Karalystės rezidentė, jei šiai dukterinei bendrovei tokie apribojimai nebūtų taikomi, jei jos patronuojanti bendrovė būtų Jungtinės Karalystės rezidentė, tuo atveju, kai 1) dukterinė bendrovė turi turėti nepagrįstai neapsunkintą galimybę įrodyti, kad sandorį iš tikrųjų lėmė tikros komercinės priežastys, ne tik siekis įgyti mokestinės naudos; ir 2) Jungtinė Karalystė turi užtikrinti, kad kita patronuojančios bendrovės įsteigimo valstybė narė pripažintų Jungtinės Karalystės atliekamą dukterinės bendrovės mokamų palūkanų perkvalifikavimą.

C — *Antrasis klausimas*

93. Antruoju klausimu nacionalinis teismas iš esmės klausia, ar atsakymas į jo pirmąjį klausimą būtų kitoks, jeigu paskolą suteiktų

ne dukterinės bendrovės paskolos gavėjos Jungtinės Karalystės rezidentės patronuojanti bendrovė, o kita tarpinė bendrovė, priklausanti tai pačiai įmonių grupei, ir jeigu ši bendrovė paskolos davėja ir (arba) patronuojanti bendrovė būtų ne kitos valstybės narės, bet trečiosios šalies rezidentės.

94. Kaip minėjau pirmiau, kadangi nagrinėjami Jungtinės Karalystės teisės aktai taikomi tik tais atvejais, kai viena bendrovė turi aiškią įtaką kitos bendrovės sprendimams Teisingumo Teismo praktikos prasme, jie turi būti nagrinėjami tik dėl atitikties EB 43 straipsniui. Šiai bylai svarbus šio straipsnio draudimas yra apribojimų bendrovėms, įkurtoms pagal valstybės narės teisę ir Bendrijoje turinčioms savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, steigti dukterines bendroves draudimas [80].

95. Manau, kad tai reiškia, jog EB 43 straipsnis (ir pirmiau išdėstyta analizė) taikomas tiek, kiek tiesiogiai ar netiesiogiai patronuojanti bendrovė, kurios įsisteigimo teisė tariamai apribota, yra valstybės narės (ne Jungtinės Karalystės) rezidentė. Galimybė, kad tarpinė bendrovė paskolos teikėja gali būti trečiosios šalies rezidentė, neturi jokios reikšmės šiai išvadai. Todėl antrojo klausimo a dalies išdėstytų aplinkybių analizė yra lygiai tokia pati, kaip ir pirmajame klausime išdėstytų aplinkybių (kai tiek patronuojanti bendrovė, tiek bendrovė paskolos davėja yra kitos valstybės narės rezidentės).

96. Tačiau jei tiesioginė arba netiesioginė patronuojanti bendrovė yra trečiosios šalies rezidentė, iš principo EB 43 straipsnis netaikomas, net jei paskola faktiškai suteikiama per kitą įmonių grupės narę, kuri yra kitos valstybės narės rezidentė. Todėl antrojo klausimo d dalyje nurodytomis aplinkybėmis (kai patronuojanti bendrovė ir bendrovė paskolos davėja yra trečiųjų valstybių rezidentės), EB 43 straipsnis netaikomas (kaip ir bet kokia kita Sutarties nuostata dėl laisvo judėjimo).

97. Išimtis galėtų būti tada, kai bendrovė paskolos davėja pati turi aiškią įtaką Jungtinės Karalystės dukterinės bendrovės sprendimams (t. y., kai Jungtinės Karalystės bendrovė yra bendrovės paskolos teikėjos dukterinė bendrovė) ir kai Jungtinės Karalystės taisyklės diskriminuoja Jungtinės Karalystės dukterinę bendrovę dėl jos patronuojančios bendrovės įsteigimo vietos. Tokiu atveju nagrinėtina, ar neapribota bendrovės paskolos davėjos, o ne trečiojoje šalyje įsteigtos patronuojančios bendrovės įsisteigimo teisė. Todėl antrojo klausimo b ir c dalyse išdėstytomis aplinkybėmis (kai bendrovė paskolos davėja yra kitos valstybės narės rezidentė, o patronuojanti bendrovė yra

80 — Žr. EB 48 straipsnį.

trečiosios šalies rezidentė) minėta EB 43 straipsnio analizė taikoma tik tada, kai Jungtinėje Karalystėje įsteigta paskolos gavėja yra bendrovės paskolos teikėjos dukterinė bendrovė. Taip yra nepaisant antrojo klausimo c dalyje nurodyto skirtumo (kai paskolą suteikia bendrovės paskolos davėjos valstybės narės rezidentės trečiojoje šalyje įsteigtas filialas), jei bendrovė paskolos teikėja tenkina EB 48 straipsnyje išdėstytas EB 43 straipsnio taikymo sąlygas (t. y. yra įkurta pagal valstybės narės teisę ir Bendrijoje turi savo registruotą buveinę, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą).

98. Dėl šių priežasčių į antrąjį nacionalinio teismo klausimą reikėtų atsakyti, kad EB 43 straipsnis ir atsakant į pirmąjį klausimą pateikta analizė taikomi, kai a) paskolą suteikia bendrovė paskolos davėja, o ne pati patronuojanti bendrovė, jei abi šios bendrovės yra ne Jungtinės Karalystės, o kitos valstybės narės rezidentės; arba b) bendrovė paskolos teikėja yra ne Jungtinės Karalystės, o kitos valstybės narės rezidentė, o bendrovė paskolos gavėja yra bendrovės paskolos teikėjos dukterinė bendrovė, net jei jų bendra patronuojanti bendrovė yra trečiosios valstybės rezidentė arba bendrovė paskolos davėja teikia paskolą per trečiojoje šalyje įsteigtą filialą. Tačiau EB 43 straipsnis netaikomas, kai a) bendrovė paskolos teikėja yra ne Jungtinės Karalystės, o kitos valstybės narės rezidentė, bendrovė paskolos gavėja nėra bendrovės paskolos teikėjos dukterinė bendrovė, o jų bendra patronuojanti bendrovė yra trečiosios šalies rezidentė; arba b) bendrovė paskolos teikėja bei visos tiesioginės ir netiesioginės bendrovės paskolos teikėjos ir bendrovės paskolos gavėjos bendros patronuojančios bendrovės yra trečiųjų valstybių rezidentės.

D — *Trečiasis klausimas*

99. Trečiuoju klausimu nacionalinis teismas klausia, ar atsakymai į pirmąjį ir antrąjį klausimus būtų kitokie įrodžius, kad skolinantis buvo piktnaudžiaujama teisėmis arba vykdomas apsimestinis susitarimas siekiant apeiti bendrovės paskolos gavėjos valstybės mokesčių įstatymą. Kadangi į šį klausimą atsakiau toje atsakymo į pirmąjį klausimą dalyje, kuri susijusi su Jungtinės Karalystės nurodytu kova su piktnaudžiavimu grindžiamo pateisinimo taikymu, aš į jį atskirai neatsakysiu.

E — *Ketvirtasis klausimas*

100. Ketvirtuoju klausimu nacionalinis teismas klausia, jei ribojamas kapitalo judėjimas

tarp valstybių narių ir trečiųjų valstybių EB sutarties 56 straipsnio prasme, ar šis apribojimas galiojo 1993 m. gruodžio 31 d., kad būtų galima taikyti EB 57 straipsnį. Kadangi į šį klausimą atsakiau V skyriaus A dalyje padarydamas išvadą, kad Jungtinės Karalystės teisės aktai turėtų būti vertinami tik dėl atitikties EB 43 straipsniui, o ne EB 49 ir 56 straipsniams, aš į jį atskirai neatsakysiu.

F — *Penktasis–dešimtasis klausimai*

101. Prašymo priimti prejudicinį sprendimą penktasis–dešimtasis klausimai susiję su teisių gynimo priemonėmis, kurias turėtų turėti dukterinės bendrovės Jungtinės Karalystės rezidentės arba kitos tos pačios įmonių grupės bendrovės tuo atveju, kai kuris nors Jungtinės Karalystės teisės aktas pažeidžia bet kurią iš šiuose klausimuose nurodytų Bendrijos nuostatų.

102. Iš mano atsakymo į pirmąjį klausimą aišku, kad klausimas dėl teisių gynimo priemonių turėtų kilti tik retais atvejais, nes Jungtinės Karalystės taisyklės, mano nuomone, iš esmės atitinka EB 43 straipsnį. Todėl gynimo priemonių klausimas kils tik tais atvejais, kai 1) mokesčių mokėtojas gali įrodyti, kad Jungtinės Karalystės pagal šias taisykles perkvalifikuotus mokėjimus iš tikrųjų lėmė tikros komercinės priežastys, ne tik siekis įgyti mokestinės naudos; 2) situacijose, kurioms taikomos iki 1995 m. galiojusios taisyklės ir kurioms netaikomos ištiestosios rankos principo kriterijų numatančios DAIS, mokesčių mokėtojas gali įrodyti, kad mokėjimai, kuriuos Jungtinė Karalystė perkvalifikavo pagal šias taisykles, atitinka ištiestosios rankos principo kriterijų arba kad juos iš tikrųjų lėmė tikros komercinės priežastys, ne tik siekis įgyti mokestinės naudos; 3) kita patronuojančios bendrovės įsteigimo valstybė narė nepripažino Jungtinės Karalystės atlikto dukterinės bendrovės mokamų palūkanų perkvalifikavimo ir tai lėmė dvigubą apmokestinimą, nors priešingu atveju taip nebūtų.

103. Kadangi šios aplinkybės yra labai specifinės ir kadangi labai panašius klausimus nagrinėjau išvadoje *Test Claimants in the FII Group Litigation* byloje [81], į šiuos klausimus atsakysiu trumpai.

104. Kaip nurodžiau savo išvadoje *FII* byloje [82], Teisingumo Teismas nuosekliai sprendė, kad teisė susigrąžinti kitoje valstybėje

81 — Išvada byloje *FII* (minėta 27 išnašoje, 125 ir paskesni punktai).

82 — Ten pat, 126 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.

narėje pažeidžiant Bendrijos teisę sumokėtus mokesčius yra Bendrijos teisės nuostatų asmenims suteiktų teisių, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas, pasekmė ir jų papildymas. Todėl iš principo valstybė narė turi sugrąžinti pažeidžiant Bendrijos teisę surinktus mokesčius [83]. Bendrijos teisei nereglamentuojant neteisėtai surinktų nacionalinių mokesčių grąžinimo, kiekviena valstybė narė savo nacionalinės teisės sistemoje privalo paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti ieškinių, skirtų užtikrinti subjektų teisių, kylančių iš Bendrijos teisės, apsaugą, nagrinėjimo proceso taisykles su sąlyga, pirma, kad šios taisyklės nebus mažiau palankios nei panašiems nacionaline teise grindžiamiems ieškiniams taikomos taisyklės (lygiavertiškumo principas) ir, antra, kad dėl jų Bendrijos teisėje nustatytų teisių įgyvendinimas netaps praktiškai neįmanomas arba pernelyg sudėtingas (veiksmingumo principas) [84].

106. Toje byloje minėjau (nurodydamas sprendimą *Metallgesellschaft*), kad nuspręsti, kaip pagal nacionalinę teisę turi būti vertinami įvairūs ieškiniai, iš principo priklauso nacionaliniam teismui. Tačiau ši kompetencija suteikta su sąlyga, kad šis vertinimas suteiktų *Test Claimants* veiksmingų teisių gynimo priemonių pasiekti jų patirtų finansinių nuostolių, iš kurių atitinkamos valstybės narės institucijos turėjo naudos dėl neteisėtai surinkto mokesčio, atlyginimą arba grąžinimą [85]. Ši pareiga iš nacionalinio teismo reikalauja pagal nacionalinę teisę vertinant reikalavimus atsižvelgti į tai, kad sprendime *Brasserie du Pêcheur* įtvirtintos nuostolių atlyginimo sąlygos gali būti neįvykdytos nagrinėjamu atveju, ir tokiu atveju užtikrinti veiksmingą teisių gynimo priemonę.

105. Nagrinėjamoje byloje iškeltas klausimas yra toks pats, kaip ir *FII* byloje, tai yra, ar ieškovų reikalavimai turėtų būti laikomi ieškiniu dėl restitucijos, ieškiniu dėl nuostolių atlyginimo ar ieškiniu dėl negautų pajamų atlyginimo?

107. Manau, kad pritaikant tai nagrinėjamai bylai *Test Claimants* reikalavimai turėtų būti vertinami vadovaujantis Teisingumo Teismo praktikos dėl neteisėtai surinktų sumų grąžinimo įtvirtintais principais, t. y. Jungtinė Karalystė neturėtų įgyti naudos, o bendrovės (ar įmonių grupės), iš kurių pareikalauta sumokėti neteisėtą mokestį, neturėtų patirti nuostolių dėl šio mokesčio sumokėjimo [86]. Todėl tam, kad *Test Claimants* suteikta teisių gynimo priemonė padėtų veiksmingai padengti ar kompensuoti finansinius nuosto-

83 — Ten pat ir nurodyta teismo praktika.

84 — Išvada byloje *FII* (minėta 27 išnašoje, 127 punktas ir nurodyta teismų praktika).

85 — Sprendimas *Metallgesellschaft* (minėtas 36 išnašoje, 96 punktas).

86 — Žr. generalinio advokato N. Fennelly išvadą byloje *Metallgesellschaft* (minėta 36 išnašoje, 45 punktas).

lius, kuriuos jos patyrė ir dėl kurių atitinkamos valstybės narės institucijos gavo naudos, mano nuomone, turėtų būti atlyginta visa neteisėto mokesčio surinkimo tiesioginių pasekmių žala. *Prima facie* manau, kad tai turėtų apimti: 1) neteisėtai surinkto pelno mokesčio grąžinimą (penktojo klausimo a, b, c, d dalys); 2) mokesčių lengvatų, skirtų kompensuoti neteisėtai surinktą pelno mokestį, atstatymą (penktojo klausimo e dalis); ir 3) nepanaudoto avansinio pelno mokesčio, sumokėto netinkamai perkvalifikavus išmokas, grąžinimą (penktojo klausimo f dalis). Tačiau norėčiau pabrėžti, kad pats nacionalinis teismas turi nustatyti, ar žala, kurios atlyginimo reikalaujama, tiesiogiai atsirado dėl neteisėtai surinkto mokesčio.

108. Norėčiau pridurti, kad *FII* byloje, kuri buvo susijusi su tuo, kaip Jungtinė Karalystė apmokestina iš užsienio gaunamus dividendus, išreiškiau rimtų abejonių, ar *Brasserie du Pêcheur*[87] sąlygas ir būtent pakankamai rimto pažeidimo reikalavimą tenkino Bendrijos teisę pažeidžiančios Jungtinės Karalystės nuostatos. Nagrinėjamoje byloje turiu dar didesnių abejonių šiuo klausimu. EB 43 straipsnio taikymą nacionalinėms plonos kapitalizacijos taisyklėms Teisingumo Teismo patvirtino tik 2002 m. Sprendime *Lankhorst-Hohorst*[88] ir netgi po šio sprendimo šio taikymo apimtis nebuvo visiškai aiški. Be to, Jungtinė Karalystė keitė savo teisės aktus daug kartų, padarydama šių taisyklių taikymą skaidresnį ir, atrodo, 2004 m. pakeitimais netgi galbūt atsižvelgdama į suderinamumą su Bendrijos teise. Mano nuomone, to nepakanka konstatuoti akivaizdų ir rimtą jai nustatytos diskrecijos pažeidimą Teisingumo Teismo praktikos prasme.

109. Galiausiai, atsakydamas į nacionalinio teismo dešimtąjį klausimą dėl žalą patyrusių asmenų pakankamo apdairumo ir nuostolių mažinimo, norėčiau pažymėti, kad, kaip Teisingumo Teismas nusprendė *Metallgesellschaft* byloje atsižvelgdamas į bendrąjį nacionalinio proceso autonomiškumo principą, tokiems ieškiniams kaip nagrinėjamoje byloje taikomos nacionalinės proceso taisyklės, kurios ypač gali iš ieškovų reikalauti elgtis apdairiai, kad būtų išvengta nuostolių ar žalos arba kad jie būtų kuo mažesni[89]. Tačiau tai vėlgi turi būti paremta principu, kad proceso taisyklės turi būti lygiavertės taisyklėms, kurios taikomos panašiems ieškiniams dėl nacionalinės teisės, ir naudojimosi Bendrijos teisės suteikiamomis teisėmis negali daryti ypač sudėtingo arba praktiškai neįmanomo. Pavyzdžiui, sprendime *Metallgesellschaft* Teisingumo Teismas nurodė, kad veiksmingumo principas nebūtų tenkinamas, jei nacionalinis teismas netenkintų reikalavimo arba sumažintų padengtinus ar kompensuotinus finansinius nuostolius vien dėl to,

87 — Sprendimas *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* (sujungtos bylos C-46/93 ir C-48/93, Rink. p. I-1029).

88 — Sprendimas *Lankhorst-Hohorst* (minėtas 2 išnašoje).

89 — Sprendimas *Metallgesellschaft* (minėtas 36 išnašoje, 102 punktas).

kad siekdami atitinkamos mokestinės naudos ieškovai nesikreipė į mokesčių institucijas tiesiogiai remdamiesi Bendrijos teisės jiems suteiktomis teisėmis, neatsižvelgiant į tai, kad nacionalinė teisė „bet kuriuo atveju" jiems nesuteikė tokios mokestinės naudos. Šiuo atžvilgiu norėčiau pažymėti, kad iš nutarties pateikti prašymą priimti prejudicinį sprendimą nėra aišku, ar šiuo atveju nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos kartu su taikytinomis DAIS bet kuriuo atveju būtų lėmusios išvadą, jog pirmajame klausime nurodyti apribojimai buvo taikomi. Ar nagrinėjama procesinė taisyklė atitinka veiksmingumo ir lygiavertiškumo principus, privalo nustatyti nacionalinis teismas.

kompetenciją, nacionaliniai teismai privalo užtikrinti, kad ieškovai turėtų veiksmingą teisių gynimo priemonę pasiekti, kad būtų padengti arba kompensuoti finansiniai nuostoliai, kuriuos jie tiesiogiai patyrė dėl Bendrijos teisę pažeidžiančio apmokestinimo.

G — *Apribojimas laiko atžvilgiu*

111. Žodinio bylos nagrinėjimo metu pareikštose pastabose Jungtinė Karalystė prašė, kad Teisingumo Teismas, jei nagrinėjamoje byloje nustatytų Bendrijos teisės pažeidimą, išnagrinėtų galimybę apriboti sprendimo veikimą laike. Jungtinė Karalystė teigia, kad, atsižvelgiant į didelį ieškovių skaičių byloje, potenciali neigiamo sprendimo kaina jai gali sudaryti 300 milijonų eurų. Be to, ji prašo šioje byloje neatleisti *Test Claimants* nuo bet kokio sprendimo veikimo laiko atžvilgiu apribojimo.

110. Todėl manau, kad į penktąjį–dešimtąjį klausimus reikia atsakyti, jog Bendrijos teisei nereglamentuojant nepagrįstai surinktų nacionalinių mokesčių grąžinimo, kiekviena valstybė narė savo nacionalinės teisės sistemoje privalo paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti ieškinių, skirtų užtikrinti subjektų teisių, kylančių iš Bendrijos teisės, apsaugą, nagrinėjimo taisykles, kad apsaugotų teises, kurias mokesčio mokėtojams suteikia Bendrijos teisė, įskaitant nagrinėjimą ieškinių, kuriuos ieškovės pateikė nacionaliniame teisme. Tačiau įgyvendindami šią

112. Šiuo atžvilgiu pakanka nurodyti, kad aplinkybių, kuriomis Jungtinės Karalystės taisyklės pažeidė EB 43 straipsnį, specifiškumas, kaip minėjau pirmiau, reiškia, jog su sprendimo įvykdymu susijusi suma greičiausiai bus gerokai mažesnė už Jungtinės Karalystės apskaičiuotąją. Bet kuriuo atveju,

kaip minėjau savo išvadoje *FII* byloje, Jungtinė Karalystė, prašydama apriboti veikimą laiko atžvilgiu, turi pateikti Teisingumo Teismui pakankamai informacijos, kad jis galėtų priimti sprendimą nagrinėjamu klausimu. Dėl panašių priežasčių, kaip nurodžiau toje byloje, kurioje Jungtinė Karalystė iškėlė veikimo apribojimo laiko atžvilgiu klausimą taip pat tik žodinio bylos nagrinėjimo etape, nenurodydama, kaip apskaičiavo galimą su sprendimo įvykdymu susijusią sumą, ir nepasiūlydama datos, nuo kurios apriboti sprendimo veikimą, Teisingumo Teismas turėtų atmesti šį reikalavimą.

VI — Išvada

113. Dėl šių priežasčių manau, kad į *High Court of Justice of England and Wales, Chancery Division* pateiktus klausimus Teisingumo Teismas turėtų atsakyti taip:

— EB 43 straipsnis nedraudžia palikti galioti ir taikyti tokių nacionalinių mokestinių nuostatų, kaip antai šioje byloje nagrinėjamos Jungtinės Karalystės nuostatos, kurios ištiestosios rankos principo kriterijų pagrindu nustato apribojimus dukterinei bendrovei Jungtinės Karalystės rezidentei apmokestinant atskaityti palūkanas už paskolą, kurią jai suteikė tiesioginė arba netiesioginė patronuojanti bendrovė ne Jungtinės Karalystės rezidentė, jei šiai dukterinei bendrovei tokie apribojimai nebūtų taikomi, jei jos patronuojanti bendrovė būtų Jungtinės Karalystės rezidentė, tuo atveju, kai 1) dukterinė bendrovė turi nepagrįstai neapsunkintą galimybę įrodyti, kad sandorį iš tikrųjų lėmė tikros komercinės priežastys, ne tik siekis įgyti mokestinės naudos; ir

2) Jungtinė Karalystė turi užtikrinti, kad kita patronuojančios bendrovės įsteigimo valstybė narė pripažintų Jungtinės Karalystės atliekamą dukterinės bendrovės mokamų palūkanų perkvalifikavimą.

— EB 43 straipsnis ir atsakant į pirmąjį klausimą pateikta analizė taikomi, kai a) paskolą suteikia bendrovė paskolos davėja, o ne pati patronuojanti bendrovė, jei abi šios bendrovės yra ne Jungtinės Karalystės, o kitos valstybės narės rezidentės; arba b) bendrovė paskolos davėja yra ne Jungtinės Karalystės, o kitos valstybės narės rezidentė, o bendrovė paskolos gavėja yra bendrovės paskolos davėjos dukterinė bendrovė, net jei jų bendra patronuojanti bendrovė yra trečiosios valstybės rezidentė arba bendrovė paskolos davėja teikia paskolą per trečiojoje šalyje įsteigtą filialą. Tačiau EB 43 straipsnis netaikomas, kai a) bendrovė paskolos davėja yra ne Jungtinės Karalystės, o kitos valstybės narės rezidentė, bendrovė paskolos gavėja nėra bendrovės paskolos davėjos dukterinė bendrovė, o jų bendra patronuojanti bendrovė yra trečiosios šalies rezidentė; arba b) bendrovė paskolos davėja bei visos tiesioginės ir netiesioginės bendrovės paskolos davėjos ir bendrovės paskolos gavėjos bendros patronuojančios bendrovės yra trečiųjų valstybių rezidentės.

— Bendrijos teisei nereglamentuojant nepagrįstai surinktų nacionalinių mokesčių grąžinimo, kiekviena valstybė narė savo nacionalinės teisės sistemoje privalo paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti ieškinių, skirtų užtikrinti subjektų teisių, kylančių iš Bendrijos teisės, apsaugą, nagrinėjimo taisykles, kad apsaugotų teises, kurias mokesčio mokėtojams suteikia Bendrijos teisė, įskaitant nagrinėjimą ieškinių, kuriuos ieškovės pateikė nacionaliniame teisme. Tačiau įgyvendindami šią kompetenciją, nacionaliniai teismai privalo užtikrinti, kad ieškovai turėtų veiksmingą teisių gynimo priemonę pasiekti, jog būtų padengti arba kompensuoti finansiniai nuostoliai, kuriuos jie tiesiogiai patyrė dėl Bendrijos teisę pažeidžiančio apmokestinimo.