

Byla C-524/04

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation

prieš

Commissioners of Inland Revenue

(*High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„sisteigimo laisvė – Laisvas kapitalo judėjimas – Pelno mokestis – Kitoje valstybėje narėje ar trečiojoje valstybėje reziduojantys tos pačios grupės bendrovei sumokėtos palūkanos už paskolą – Palūkanų pripažinimas paskirstytoju pelnu – Mokesčių sistemos darnumas – Vengimas mokėti mokesčius“

Sprendimo santrauka

1. *Laisvas asmenų judėjimas – sisteigimo laisvė – Sutarties nuostatos – Taikymo sritis*

(EB 43, 49 ir 56 straipsniai)

2. *Laisvas asmenų judėjimas – sisteigimo laisvė*

(EB 43 straipsnis)

3. *Laisvas asmenų judėjimas – sisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai*

(EB 43 straipsnis)

4. *Laisvas asmenų judėjimas – sisteigimo laisvė – Sutarties nuostatos – Taikymo sritis*

(EB 43 ir 48 straipsniai)

5. *Bendrijos teisė – Privatiems asmenims suteiktos teisės – Valstybės narės padarytas pažeidimas – Pareiga atlyginti privatiems asmenims padarytą žalą*

(EB 43 straipsnis)

6. *Bendrijos teisė – Privatiems asmenims suteiktos teisės – Valstybės narės padarytas pažeidimas – Pareiga atlyginti privatiems asmenims padarytą žalą*

1. Teisės aktai, skirti tik bendrovei grupės vidaus santykiams, daugiausia daro įtaką sisteigimo laisvei, todėl jie turi būti išnagrinėti EB 43 straipsnio atžvilgiu. Darant prielaidą, kad šie teisės aktai turi ribojantį poveikį laisvam paslaugų teikimui ir laisvam kapitalo judėjimui, toks poveikis yra neišvengiama galimo sisteigimo laisvės apribojimo pasekmė ir nepateisina minėtų teisės aktų nagrinėjimo EB 49 ir 56 straipsnių atžvilgiu.

(žr. 33, 34 ir 101 punktus)

2. Vien tuo, jog bendrovė rezidentė gauna paskolą iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos tos pačios grupės bendrovės, negalima pagrįsti bendros piktnaudžiavimo prezumpcijos ir pateisinti

priemonės, trukdančios naudotis pagrindine Sutarties garantuojama laisve. Tačiau nacionalinė priemonė, apribojanti teisėtumo laisvę, gali būti pateisinama kovos su piktnaudžiavimu motyvais, kai ji skirta vien apsimestiniams ekonominio pagrindo neturintiems susitarimams, kurių tikslas yra išvengti atitinkamos valstybės narės teisės aktų taikymo, ir būtų išvengti mokesčių, kurį paprastai reikia sumokėti nuo pelno, gauto iš nacionalinėje teritorijoje vykdytos veiklos.

(žr. 72–74 punktus)

3. EB 43 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktus, kurie apriboja bendrovės rezidentų galimybę mokėti tikslais atskaityti palūkanas, mokamas už skolintą kapitalą tiesiogiai arba netiesiogiai patrunuojančiai bendrovei, kitos valstybės narės rezidentei, arba šios patrunuojančios bendrovės kontroliuojamai bendrovei, kitos valstybės narės rezidentei, ir šio apribojimo netaiko bendrovei rezidentei, pasiskolinusiai kapitalo iš bendrovės, taip pat rezidentės, nebent jeigu, pirma, šie teisės aktai grindžiami objektyviu ir patikrintu veiksmu vertinimu, leidžiančiu identifikuoti vien apsimestinio susitarimo, sudaryto mokesčių tikslais, buvimą, numatydami galimybę mokėti mokėtojiui, netaikant pernelyg sudėtingų administracinių suvaržymų, prireikus pateikti rodymus dėl nagrinėjamo sandorio sudarymo komerciniame priede, ir, antra, jei rodžius tokio susitarimo buvimą minėti teisės aktai šias palūkanas pripažįsta paskirstytuoju pelnu tik tiek, kiek jos viršija tai, kas būtų buvę sutarta prastos konkurencijos sąlygomis.

Iš tikrųjų toks skirtingas dukterinių bendrovių rezidentų vertinimas pagal jų patrunuojančios bendrovės buveinės vietą yra teisėtumo laisvės apribojimas, nes naudojimas teisėtumo laisve tampa mažiau patrauklus kitose valstybėse narėse steigtoms bendrovėms, kurios dėl to gali atsisakyti šių priemonių tvirtinančioje valstybėje narėje sigyti, kurti dukterinę bendrovę arba ją išlaikyti.

(žr. 61, 92 punktus ir rezoliucinės dalies 1 punktą)

4. Valstybės narės teisės aktai, kurie apriboja bendrovės rezidentų galimybę mokėti tikslais atskaityti palūkanas, mokamas bendrovei ne rezidentei už skolintą kapitalą, nepatenka į EB 43 straipsnio taikymo sritį, jei jie taikomi atvejui, kai bendrovė rezidentė gauna paskolą iš bendrovės, kitos valstybės narės arba trečiosios šalies rezidentės, kuri pati nekontroliuoja paskolą gaunančios bendrovės, ir jei abi šios bendrovės tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja bendrą patrunojančią bendrovę, kuri yra trečiosios šalies rezidentė.

Iš tikrųjų, kai tokiu atveju priimami šiuos teisės aktus valstybės narės paskolą gaunančios bendrovės mokamas palūkanas pripažįsta paskirstytuoju pelnu, ši priemonė paveikia ne skolinančios bendrovės, bet tik tos pačios grupės bendrovės, kuri kontroliuoja abi atitinkamas bendroves tam tikru lygiu, leidžiančiu daryti taktinį minėtų bendrovių finansavimo pasirinkimą, teisėtumo laisvę. Tačiau, kadangi minėta tos pačios grupės bendrovė nėra steigta valstybėje narėje EB 48 straipsnio prasme, EB 43 straipsnis netaikomas.

(žr. 99, 102 punktus ir rezoliucinės dalies 2 punktą)

5. Nesant Bendrijos teisės reglamentavimo, kiekviena valstybės narė savo nacionalinės teisės sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti ieškinių, skirtų iš Bendrijos teisės kylančių asmenų teisėms apsaugai užtikrinti, procesines taisykles, skaitant nukentėjusių asmenų nacionaliniuose teismuose pareiškiamų ieškinių kvalifikavimą. Tačiau šie teismai privalo užtikrinti, kad asmenims būtų suteikta veiksminga teisė gynimo priemonė, leidžianti jiems susigrąžinti neteisėtai surinktą mokestį ir šiai valstybei sumokėtas arba jos surinktas su šiuo mokesčiu tiesiogiai susijusias sumas.

Kalbant apie kitą žalą, kuri asmui patyrė dėl valstybei narei priskiriamo Bendrijos teisės

pažeidimo, ši valstybės narės privatiems asmenims padarytą žalą turi atlyginti esant Teisingumo Teismo praktikoje išdėstytiems sąlygoms, t. y. pažeista teisės norma siekiama suteikti privatiems asmenims teisi, pažeidimas yra pakankamai akivaizdus, yra tiesioginis priežastinis ryšys tarp valstybei tenkančios pareigos nesilaikymo ir nukentėjusio asmens patirtos žalos, tačiau tai nedraudžia, kad pagal nacionalinę teisę valstybės atsakomybė kiltų mažiau griežtomis sąlygomis.

Nepažeisdama teisės į žalos atlyginimą, kurios pagrindas tiesiogiai įtvirtintas Bendrijos teisėje, kai tik Teisingumo Teismo praktikoje įtvirtintos minėtos sąlygos yra patenkintos, valstybė privalo atlyginti padarytos žalos pasekmes, remdamasi nacionaline teise dėl atsakomybės ir atsižvelgdama į tai, kad nacionalinės teisės aktais nustatytos žalos atlyginimo sąlygos negali būti mažiau palankios už tas, kurios susijusios su panašiais nacionaline teise grindžiamais reikalavimais, ir negali būti tokios, kad dėl jų taptų beveik neįmanoma arba pernelyg sudėtinga gauti žalos atlyginimą.

Nustatęs, jog valstybės narės teisės aktai sudaro EB 43 straipsniu draudžiamą įsisteigimo laisvės kliūtį, nacionalinis teismas, siekdamas nustatyti atlygintiną žalą, gali patikrinti, ar nukentėjusis asmuo buvo pakankamai rūpestingai, kad išvengtų šios žalos arba apribotų jos dydį, ir visų pirma – ar jie laiku išnaudojo visas jiems prieinamas teisinės priemonės. Tačiau taptų neįmanoma arba pernelyg sudėtinga taikyti su įsisteigimo laisve susijusias nuostatas, jeigu prašymai dėl sumų grąžinimo arba atlyginimo, grindžiami šiuo nuostatų pažeidimu, turėtų būti atmesti arba sumažinti tik dėl to, kad atitinkamos bendrovės nepašalino mokesčių administratoriaus leisti už skolintą kapitalą patronuojančiai bendrovei ne rezidentei mokėti palūkanas, jeigu nepripažįstant paskirstytuoju pelnu, nors nagrinėjamos bylos aplinkybėmis nacionalinis įstatymas, prireikus taikomas kartu su atitinkamomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatomis, numatė tokį pripažinimą.

(žr. 115, 123, 126, 128 punktus ir rezoliucinės dalies 3 punktą)

6. Siekiant nustatyti, ar yra pakankamai akivaizdus Bendrijos teisės pažeidimas, dėl kurio gali kilti valstybės narės atsakomybė už privatiems asmenims padarytą žalą, reikia atsižvelgti į visus nacionaliniam teismui pateiktą nagrinėti situaciją apibūdinančius veiksnius. Šie veiksniai visų pirma yra: pažeistos normos aiškumas ir tikslumas, pažeidimo arba žalos padarymas tyčia ar neatsargiai, ar galbūt padaryta teisės klaida yra pateisinama, ar ne, faktas, kad Bendrijos institucijų veiksmai galėjo prisidėti prie Bendrijos teisei prieštaraujančių nacionalinių priemonių ar praktikos patvirtinimo ir palikimo.

Bet kuriuo atveju Bendrijos teisės pažeidimas yra tikrai akivaizdus, jei jis išlieka, nepaisant priimto sprendimo, kuriuo konstatuojamas inkriminuojamas pažeidimas, prejudicinio sprendimo arba nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos šiuo klausimu, iš kurio aišku, kad aptariamas elgesys yra pažeidimas.

Tokioje srityje, kaip antai tiesioginiams mokesčiams, nacionalinis teismas turi atsižvelgti į tai, kad iš Sutartimi garantuojamų judėjimo laisvių kylančios pasekmės išaiškėjo tik laipsniškai, būtent Teisingumo Teismo praktikoje nustatant principus.

(žr. 119–121 punktus)

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija)

SPRENDIMAS

2007 m. kovo 13 d.(*)

„?sisteigimo laisv? – Laisvas kapitalo jud?jimas – Pelno mokestis – Kitoje valstyb?je nar?je ar tre?iojoje valstyb?je reziduojan?iai tos pa?ios grup?s bendrovei sumok?tos pal?kanos u? paskol? – Pal?kan? pripa?inimas paskirstytuoju pelnu – Mokes?i? sistemos darnumas – Vengimas mok?ti mokes?ius“

Byloje C?524/04

d?l *High Court of Justice* (England & Wales), *Chancery Division* (Jungtin? Karalyst?) 2004 m. gruod?io 21 d. Sprendimu, kur? Teisingumo Teismas gavo 2004 m. gruod?io 31 d., pagal EB 234 straipsn? pateikto pra?ymo priimti prejudicin? sprendim? byloje

Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation

prieš

Commissioners of Inland Revenue

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kur? sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegij? pirmininkai P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, K. Lenaerts (praneš?jas), P. K?ris ir E. Juhász, teis?jai J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Schiemann, J. Makarczyk, G. Arestis ir A. Borg Barthet,

generalinis advokatas L. A. Geelhoed,

pos?džio sekretor? L. Hewlett, vyriausioji administrator?,

atsi?velg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2006 m. sausio 31 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, atstovaujam? QC G. Aaronson bei *barristers* P. Farmer ir D. Cavender,
- Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s, atstovaujamos C. Jackson ir C. Gibbs, padedam? QC D. Anderson bei *barristers* D. Ewart ir S. Stevens,
- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Lumma ir U. Forsthoff,
- Nyderland? vyriausyb?s, atstovaujamos D. J. M. de Grave,
- Europos Bendrij? Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

susipa?in?s su 2006 m. birželio 29 d. pos?dyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB 43 ir 49 straipsniais, taip pat su EB 56–58 straipsniais išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp bendrovių grupių (toliau – ieškovų pagrindinėje byloje) ir Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus (*Commissioners of Inland Revenue*) dėl bendrovių, Jungtinės Karalystės rezidentų, išmokėtų palūkanų už tai pačiai grupei priklausančių bendrovės (toliau – tos pačios grupės bendrovės), nereziduojančių šioje valstybėje narėje, paskolintą kapitalą mokestinio vertinimo.

Nacionalinės teisės aktai

3 Šiai bylai svarbios Jungtinėje Karalystėje galiojančių teisės aktų nuostatos yra numatytos, pirma, 1988 m. Pajamų ir pelno mokesčio įstatymo (*Income and Corporation Taxes Act 1988*, toliau – ICTA) iki 1995 m. taikytoje redakcijoje ir, antra, 1995 m. Mokesčių įstatymu (*Finance Act 1995*) bei 1998 m. Mokesčių įstatymu (*Finance Act 1998*) iš dalies pakeistoje jo redakcijoje.

Nacionalinės nuostatos, galiojusios iki 1995 m. padarytų pakeitimų

4 Pagal ICTA 209 straipsnio 2 dalies d punktą bendrovės, Jungtinės Karalystės rezidentės, išmokėtos palūkanos už paskolą laikomos šios bendrovės paskirstytoju pelnu tiek, kiek šios palūkanos viršija ekonomiškai pagrįstą užmokestį už minėtą paskolą. Ši taisyklė taikoma tiek tuo atveju, kai ši paskola suteikia Jungtinėje Karalystėje reziduojanti bendrovė, tiek tada, kai ji suteikia bendrovė ne rezidentė. Palūkanų dalis, kuri viršija ekonomiškai pagrįstą užmokestį, daugiau nebeatskaitoma iš paskolą gaunančios bendrovės apmokestinamojo pelno ir yra laikoma paskirstytoju pelnu (dividendu). Todėl paskolą gaunantiai bendrovei atsiranda prievolė mokėti avansinį pelno mokestį (*advance corporation tax* – ACT) pagal ICTA 14 straipsnį.

5 Be to, pagal ICTA 209 straipsnio 2 dalies e punkto iv ir v papunkčius „paskirstytoju pelnu“ pripažįstamos bet kokios kitos nei šios nuostatos d punkte numatytos palūkanos, kurias bendrovė, Jungtinės Karalystės rezidentė, išmoka tai pačiai bendrovei grupei priklausančiai bendrovei ne rezidentei, net jeigu šios palūkanos atitinka ekonomiškai pagrįstą užmokestį už paskolą. Ši taisyklė taikoma paskoloms, kurias bendrovės ne rezidentės suteikia dukterinei bendrovei rezidentei, kurios 75 % kapitalo priklauso pirmajai bendrovei, arba kai šios abi bendrovės yra dukterinės ir jį 75 % kapitalo priklauso trečiajai bendrovei ne rezidentei.

6 Tačiau pagal ICTA 788 straipsnio 3 dalį minėtos nacionalinės nuostatos netaikomos, jeigu dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis (toliau – CDI) numato, kad jos netaikomos, kartu užtikrinant, jog tam tikromis sąlygomis palūkanos galėtų būti atskaitytos mokesčių tikslais. Pagal sąlygas, kuriomis palūkanos yra atskaitomos, Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės sudarytos CDI gali būti priskirtos dviem kategorijoms.

7 Pagal pirmosios kategorijos CDI, kaip antai sudarytas su Vokietijos Federacine Respublika, Ispanijos Karalyste, Liuksemburgo Didžioji Hercogyste, Austrijos Respublika ir Japonija, palūkanos yra atskaitomos, jeigu, atsižvelgiant į nagrinjamą paskolos sumą, palūkanų suma atitinka tai, kas būtų buvę sutarta nesant specialių santykių (angl. k. *at arm's length* (ištiestosios rankos principas)) tarp šalių arba tarp šalių ir trečiojo asmens.

8 Antrosios kategorijos CDI, kaip antai sudarytose su Prancūzijos Respublika, Airija, Italijos Respublika, Nyderlandų Respublika, Jungtinės Amerikos Valstijomis ir Šveicarijos konfederacija, iškeliamas bendresnis klausimas: ar palūkanų suma, nesvarbu, dėl kokios priežasties, viršija tai, kas būtų buvę sutarta nesant specialių santykių tarp šalių arba tarp šalių ir trečiojo asmens, t. y. klausimas, kuris apima tai, ar pati paskolos suma viršija tą, kuri būtų paskolinta nesant minėtų

speciali? santyki?.

9 Pagal ICTA 808a straipsn?, ?traukt? 1992 m. Mokes?i? ?statymo Nr. 2 (Finance (No 2) Act 1992) 52 straipsniu ir taikom? po 1992 m. geguž?s 14 dienos išmok?toms pal?kanoms, kalbant apie antrosios kategorijos CDI, reikia atsižvelgti ? visum? atitinkam? veiksm?, ?skaitant klausim?, ar, nesant speciali? santyki? tarp pal?kan? mok?tojo ir j? gav?jo, paskola vis tiek b?t? buvusi suteikta, ir, jeigu taip b?t? buv?, – ? sum?, kuri b?t? paskolinta, bei ? pal?kan? norm?, d?l kurios b?t? susitarta.

1995 m. padaryti teis?s akt? pakeitimai

10 1995 m. Mokes?i? ?statymas, kuris iš esm?s taikomas po 1994 m. lapkri?io 28 d. išmok?toms pal?kanoms, nepakeit? ICTA 209 straipsnio 2 dalies d punkto. Ta?iau šio straipsnio 2 dalies e punkto iv ir v papunk?ius pakeit? 209 straipsnio 2 dalies da punktas, pagal kur? tos pa?ios bendrovi? grup?s nari? tarpusavyje išmok?tos pal?kanos tiek, kiek jos viršija sum?, kuri b?t? buvusi išmok?ta nesant speciali? santyki? tarp pal?kan? mok?tojo ir gav?jo, laikomos „paskirstytuoju pelnu“. Ši taisykl? taikoma paskoloms, vienos bendrov?s suteiktoms kitai bendrovei, kurios 75 % kapitalo priklauso pirmajai bendrovei, arba kai šios abi bendrov?s yra dukterin?s bendrov?s, kuri? 75 % kapitalo priklauso tre?iajai bendrovei.

11 Ta?iau pagal ICTA 212 straipsnio 1 ir 3 dali? pakeist? redakcij? 209 straipsnio 2 dalies da punktas netaikomas, kai pal?kan? mok?tojas ir j? gav?jas Jungtin?je Karalyst?je apmokestinami pelno mokes?iu.

12 ICTA 209 straipsnio 8A–8F dalys papild? 209 straipsnio 2 dalies da punkt?. ICTA 209 straipsnio 8B dalis nurodo kriterijus, kuriais remiantis išmok?tos pal?kanos turi b?ti laikomos paskirstytuoju pelnu. Bendros ICTA 209 straipsnio 8A dalies ir 8D–8F dali? nuostatos nustato apimt?, kuria bendrov?s gali b?ti sugrupuotos siekiant nustatyti j? gaut? paskol? lyg? pagal konsoliduot? pagrind?.

1998 m. padaryti teis?s akt? pakeitimai

13 1998 m. Mokes?i? ?statymas ? ICTA ?trauk? 28AA pried?, apimant? su perleidimo kainomis susijusias taisykles, kurios taip pat taikomos pal?kan? mok?jimams tarp bendrovi?. Šios taisykl?s taikomos sandoriams tarp bendrai kontroliuojam? dviej? bendrovi?, jeigu s?lygos, kuriomis šie buvo sudaryti, skiriasi nuo t?, kurios b?t? buvusios, jeigu šios bendrov?s neb?t? bendrai kontroliuojamos ir jeigu šios s?lygos vienai iš atitinkam? šali? suteikia potenciali? naud? Jungtin?s Karalyst?s mokes?i? teis?s akt? atžvilgiu. Bendros kontrol?s s?voka apima tiesiogin? arba netiesiogin? bendrov?s dalyvavim? kitos atitinkamos bendrov?s valdyme, kontrol?je arba kapitale arba tre?iojo asmens tiesiogin? ar netiesiogin? dalyvavim? kit? dviej? atitinkam? bendrovi? valdyme, kontrol?je arba kapitale.

14 Iki ši? taisykli? pakeitimo 2004 m. buvo daroma prielaida, kad viena iš atitinkam? šali? negaudavo potencialios naudos ši? teis?s akt? prasme, jeigu kita sandorio šalis taip pat buvo apmokestinama Jungtin?je Karalyst?je ir jeigu buvo ?vykdomos tam tikros kitos s?lygos.

15 2004 m. šios taisykl?s buvo pakeistos taip, kad jos taikomos netgi tuo atveju, jeigu abi sandorio šalys apmokestinamos Jungtin?je Karalyst?je.

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

16 Gin?as pagrindin?je byloje yra „group litigation“ (grupin? byla) tipo byla d?l „plonosios kapitalizacijos“ taisykli? (angl. k. *rules on thin capitalisation*) (Thin Cap Group Litigation), kuri

apima keletą prašymų dėl sumų grąžinimo ir (arba) kompensavimo, kuriuos pateikė bendrovių grupės prieš *Commissioners of Inland Revenue High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* po to, kai 2002 m. gruodžio 12 d. buvo priimtas sprendimas *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00, Rink. p. I-11779).

17 Kiekviena iš bylų, kurias prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikė teismas atrinko kaip „bandomasias bylas“ (test cases), susijusi su Jungtinės Karalystės bendrove rezidente, kurios ne mažiau kaip 75 % kapitalo tiesiogiai arba netiesiogiai priklauso patronuojančiai bendrovei ir kuriai ši patronuojanti bendrovė arba kita bendrovė ne rezidentė, kurios ne mažiau kaip 75 % kapitalo tiesiogiai arba netiesiogiai priklauso tai pačiai patronuojančiai bendrovei, suteikė paskolą.

18 Kalbama, pirma, apie paskolas, kurias Jungtinėje Karalystėje reziduojančiai bendrovei suteikia kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė; šios dvi bendrovės priklauso tai pačiai bendrovei grupei, kurios patronuojanti bendrovė įsteigta antrojoje valstybėje. Analogiška situacija susiklostė kai kuriose, būtent su grupėmis *Lafarge* ir *Volvo* susijusiose „bandomosiose bylose“, kuriose paskolą suteikianti bendrovė ir patronuojanti bendrovė yra įsteigtos toje pačioje valstybėje narėje, šiuo atveju – atitinkamai Prancūzijoje ir Švedijoje.

19 Antra, tam tikros iš šių „bandomųjų bylų“ susijusios su Jungtinės Karalystės bendrove rezidente, priklausančia bendrovei grupei, kurios patronuojanti bendrovė įsteigta trečiojoje šalyje, t. y. Jungtinės Amerikos Valstijose, ir kuriai paskolą suteikė tos pačios grupės bendrovė, savo ruožtu reziduojanti kitoje valstybėje narėje (pirmojo tipo *Caterpillar* grupės prašymų, susijusių su paskola, kurią suteikė Airijoje įsteigta bendrovė, atvejis) arba trečiojoje šalyje (antrojo tipo *Caterpillar* grupės prašymų, susijusių su paskola, kurią suteikė Šveicarijoje įsteigta bendrovė, atvejis), arba kitoje valstybėje narėje, tačiau veikianti per trečiojoje šalyje reziduojantį filialą (grupės *PepsiCo* atvejis, kai paskolą suteikianti bendrovė yra Liuksemburge, bet veikia per Šveicarijoje įsteigtą filialą).

20 Pagal sprendimą dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą kai kurios ieškovės bendrovės dalį šių paskolų konvertavo į nuosavą kapitalą, kad išvengtų, jog pagal Jungtinėje Karalystėje galiojančius teisės aktus už minėtą paskolą likutį sumokėtose palūkanos būtų pripažintos paskirstytuoju pelnu. Kai kurios ieškovės pagrindinėje byloje su Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriumi sudarė susitarimą dėl to, kaip šie teisės aktai turėtų būti taikomi, numatius sulygą, pagal kurias šis mokesčių administratorius įvertins paskolas, kurios bus suteiktos bendrovei grupės viduje per ateinančius metus.

21 Priėmus minėtą sprendimą *Lankhorst-Hohorst*, ieškovės pagrindinėje byloje, pateikė prašymus dėl sumų grąžinimo ir (arba) kompensavimo, susijusių su nepalankia mokesetine padėtimi, kuri susidarė dėl Jungtinės Karalystės teisės aktų taikymo į atžvilgiu, kaip antai pelno mokesčio permoka dėl Jungtinės Karalystės mokesčių administratoriaus sprendimo neleisti iš į apmokestinamojo pelno atskaityti sumokėtas palūkanas ir (arba) apriboti tokią atskaitą, taip pat mokesčio permoka, susidariusia dėl to, kad šios bendrovės skolintą kapitalą konvertavo į nuosavą.

22 Tokiomis aplinkybėmis *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* nusprendė sustabdyti bylą nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius 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 (toliau – nacionalinės nuostatos), kurias apriboja bendrovės, tos valstybės narės rezidentės (toliau – paskolą gaunanti bendrovė), galimybė mokesčių tikslais atskaityti palūkanas, mokamas už skolintą kapitalą tiesiogiai arba netiesiogiai

patronuojantys bendrovei, kitos valstybės narės rezidentei, kai paskolą gaunantys bendrovei tokie apribojimai nebūtų būvę taikomi, jei patronuojanti bendrovė būtų paskolą gaunantis bendrovės valstybės rezidentas?

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

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

b) Jeigu skolinanti bendrovė yra kitos nei paskolą gaunantis bendrovės valstybės narės rezidentė, o visos bendros paskolą gaunančios bendrovės ir skolinančios bendrovės tiesiogiai arba netiesiogiai patronuojantys bendrovės yra trečiosios šalies rezidentės?

c) Jeigu visos bendros skolinančios bendrovės ir paskolą gaunančios bendrovės tiesiogiai arba netiesiogiai patronuojantys bendrovės yra trečiojoje šalyje rezidentės, o skolinanti bendrovė yra kitos nei paskolą gaunantis bendrovės valstybės narės rezidentė, tačiau skolinanti bendrovė finansuoja paskolą gaunančios bendrovės suteikdama paskolą per savo filialą, įsteigtą trečiojoje šalyje?

d) Jeigu skolinanti bendrovė ir visos bendros skolinančios bendrovės ir paskolą gaunančios bendrovės tiesiogiai arba netiesiogiai patronuojantys bendrovės yra trečiojoje šalyje 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 gaunantis 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 trečiojoje šalyje 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 gaunantis bendrovės sumokėto pelno mokesčio permokos grąžinimo, kuri susidarė dėl to, kad nebuvo leista iš pelno mokesčiu apmokestinamo paskolą gaunantis bendrovės pelno atskaityti skolinančiai bendrovei mokamą palūkaną, kuri mokėjimais būtų būvę laikomi atskaitytiniais iš paskolą gaunantis bendrovės pelno, jeigu skolinanti bendrovė taip pat būtų būvusi paskolą gaunantis bendrovės valstybės narės rezidentė;

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

c) ieškinį dėl paskolą gaunantis bendrovės sumokėto pelno mokesčio permokos grąžinimo, kai palūkanų už skolinantis bendrovės paskolas suma, atskaitytina iš paskolą gaunantis 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 paskolų gaunančios bendrovės sumokėto pelno mokesčio permokos grąžinimo, kai palūkanos už skolinančios bendrovės paskolas, atskaitytinos iš paskolų gaunančios bendrovės pelno, buvo sumažintos mažinant už paskolų mokamą 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 paskolų gaunančios bendrovės nuostolių, kitų mokesčių lengvatų arba mokesčių kreditų (arba tų, kurių perleisdamos juos paskolų gaunančiai bendrovei atsisakė kitos paskolų gaunančios bendrovės grupės bendrovės, kurios taip pat yra paskolų gaunančios bendrovės valstybės rezidentės), paskolų 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 paskolų gaunanti bendrovė skolinančiai bendrovei sumokėjo už palūkanų mokėjimus, perkvalifikuotus į paskirstytąjį pelną, grąžinimo;

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

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

i) ieškinį dėl negautų pajamų iš skolino kapitalo, investuoto kaip nuosavas kapitalas (arba konvertuotų 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 paskolų gaunančios bendrovės sumokėto palūkanų, kurios buvo perkvalifikuotos į paskirstytąjį pelną pagal pirmajame klausime paminėtas nacionalines nuostatas, grąžinimo arba kompensacijos;

ar šie ieškiniai pagal Bendrijos teisę būtų laikomi:

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

– ieškiniiais dėl kompensacijos arba žalos atlyginimo,

– ieškiniiais dėl sumos, atitinkančios neteisėtai atsisakytą suteikti lengvatą, išmokėjimo?

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

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 sąlygos, išdėstytos (1996 m. kovo 5 d. Sprendime *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* (C-46/93 ir C-48/93, Rink. p. I-1029)); arba

c) ar turi būti vykdytos kokios nors kitos sąlygos?

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?

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

9. Ar iš principo gali būti tiesioginis priežastinis ryšys (minuto sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* prasme) tarp bet kokio EB 43, 49 ir 56 straipsnių pažeidimo ir iš jo išplaukiančių 5 klausimo a–h punktuose nurodytų rėšių nuostolių, kaip tai tvirtina ieškovas? Jeigu jis yra, kokiomis gairėmis, jei tokios egzistuoja, Teisingumo Teismo manymu, reikia vadovautis aplinkybių, 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 nukentėjęs asmenys buvo pakankamai rėpestingi, kad patirtų kuo mažesnius nuostolius arba jų išvengtų, visų pirma – ar jie pasinaudojo teisinėmis gynybos priemonėmis, kuriomis būtų buvę galima parodyti, kad nacionalinės nuostatos (dėl susitarimų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo taikymo) nenustatė pirmajame klausime nurodytų suvaržymų? Ar atsakymui šis klausimas turi reikšmės šalių įsitikinimai atitinkamu metu, susijusiu su susitarimų dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo galiojimu?

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo ir trečiojo klausimų

23 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 43, 49 arba 56 straipsniai draudžia valstybės narės teisės aktus, kurie apriboja bendrovės rezidentų galimybes mokesčių tikslais atskaityti palūkanas, mokamas už skolintą kapitalą tiesiogiai arba netiesiogiai patronuojančiai bendrovei, kitos valstybės narės rezidentei, kai bendrovei rezidentei toks apribojimas nebūtų buvęs taikomas, jei palūkanos už skolintą kapitalą būtų sumokėtos patronuojančiai bendrovei, pirmosios valstybės narės rezidentei.

24 Šis klausimas reikia nagrinėti kartu su trečiuoju, kuriuo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar atsakymas į pirmąjį klausimą būtų kitoks, jeigu būtų galima parodyti, kad skolinimasis yra piktnaudžiavimas teise arba yra dalis apsimestinio susitarimo, skirto apeiti paskolą gaunančios bendrovės rezidavimo valstybės mokesčių teisės aktus.

25 Visų pirma reikėtų priminti, kad nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, pastarosios turi jų gyvendinti laikydamosi Bendrijos teisės (būtent žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.*, C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 37 punktų; 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837, 29 punktų ir 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-0000, 36 punktas).

Dėl taikomų judėjimo laisvių

26 Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia tiek dėl EB 43 straipsnio, susijusio su sisteigimo laisve, ir EB 49 straipsnio, susijusio su

laisvu paslaugų teikimu, tiek dėl EB straipsnio, susijusio su laisvu kapitalo judėjimu, reikia nustatyti, ar tokie nacionalinės teisės aktai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, gali patekti į šią laisvą taikymo sritį.

27 Pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką Sutarties nuostatų, susijusių su įsisteigimo laisve, dalykinę taikymo sritį patenka nacionalinės nuostatos, kurios taikomos atitinkamos valstybės narės nacionalinio subjekto dalyvavimui kitoje valstybėje narėje steigtos bendrovės kapitale, leidžiančiam daryti aiškią ir taką šios bendrovės sprendimams bei nulemti jos veiklą (šiuo klausimu žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars*, C-251/98, Rink. p. I-2787, 22 punktą; 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C-436/00, Rink. p. I-10829, 37 punktą bei 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes et Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rink. p. I-0000, 31 punktą).

28 Šioje byloje, kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 33 ir 34 punktuose, nagrinėjamos nacionalinės nuostatos, numatančios bendrovės rezidentės (toliau – paskolą gaunanti bendrovė) išmokėtą palikaną už bendrovės ne rezidentės (toliau – skolinanti bendrovė) suteiktą paskolą perkvalifikavimą į paskirstytąjį pelną, taikomas tik tais atvejais, kai skolinanti bendrovė daro aiškią ir taką paskolą gaunančiai bendrovei arba ją pačią kontroliuoja tokią ir taką daranti bendrovė.

29 Viena vertus, kalbant apie iki 1998 m. padarytus pakeitimus galiojusius teisės aktus, atitinkamos ICTA nuostatos buvo taikomos paskoloms, bendrovės ne rezidentės suteiktoms dukterinei bendrovei rezidentei, kurios 75 % kapitalo priklausė pirmajai, arba kai abiejų bendrovių 75 % kapitalo priklausė trečiajai bendrovei.

30 Antra vertus, kalbant apie 1998 m. padarytus pakeitimus, aptariami teisės aktai taikomi, tik kai abi atitinkamos bendrovės yra bendrai kontroliuojamos taip, kad viena iš jų tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja kitos atitinkamos bendrovės valdyme, kontrolėje arba kapitale, arba trečiasis asmuo tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja kitų dviejų atitinkamų bendrovių valdyme, kontrolėje arba kapitale.

31 Iš tikrųjų, kaip pažymėjo Europos Bendrijų Komisija, tokie teisės aktai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, kuriais siekiama kovoti su tos pačios grupės bendrovės ne rezidentės taikoma „plonąja kapitalizacija“ (*thin capitalisation*) bendrovių rezidentų atžvilgiu, yra susiję tik su atvejais, kai ši tos pačios grupės bendrovė ne rezidentė kontroliuoja kitas tai pačią grupę priklausančias bendroves tokiu lygiu, kuris jai leidžia daryti ir taką šią kitų bendrovių sprendimams dėl finansavimo, ypač sprendžiant klausimą, ar šios bendrovės turi būti finansuojamos suteikiant paskolą, ar kapitalo našu.

32 Beje, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad šis prašymas pateiktas teismui nagrinėjant ginčą, kaip „bandomosios bylos“ (test cases) atrinktos bylos yra susijusios su dukterinėmis bendrovėmis, Jungtinės Karalystės rezidentėmis, kurių ne mažiau kaip 75 % kapitalo tiesiogiai arba netiesiogiai priklauso patronuojančiai bendrovei ne rezidentei arba kitai bendrovei ne rezidentei, kurios ne mažiau kaip 75 % kapitalo tiesiogiai arba netiesiogiai priklauso šiai patronuojančiai bendrovei.

33 Tokie teisės aktai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, skirti tik bendrovių grupės vidaus santykiams, daugiausia daro ir taką įsisteigimo laisvei, todėl jie turi būti išnagrinėti EB 43 straipsnio atžvilgiu (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, 32 punktą ir 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. p. I-0000, 118 punktą).

34 Darant prielaidą, kad šie teisės aktai, kaip teigia ieškovs pagrindinėje byloje, turi ribojantį

poveik? laisvam paslaug? teikimui ir laisvam kapitalo jud?jimui, toks poveikis yra neišvengiama galimo ?sisteigimo laisv?s apribojimo pasekm? ir jis nepateisina atskiro min?t? teis?s akt? nagrin?jimo EB 49 ir 56 straipsni? atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2004 m. spalio 14 d. Sprendimo *Omega*, C?36/02, Rink. p. I?9609, 27 punkt?; min?to sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, 33 punkt? ir 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Fidium Finanz*, C?452/04, Rink. p. I?0000, 48 ir 49 punktus).

35 Taigi ? užduotus klausimus reikia atsakyti tik atsižvelgiant ? EB 43 straipsn?.

D?l ?sisteigimo laisv?s apribojimo buvimo

36 ?sisteigimo laisv?, kuri? EB 43 straipsnis pripaž?sta Bendrijos nacionaliniams subjektams ir kuri apima ir j? teis? imtis savarankiškai dirban?i? asmen? veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti ?mones tomis pa?iomis s?lygomis, kurios ?sisteigimo valstyb?s nar?s teis?s aktuose yra nustatytos jos pa?ios subjektams, pagal EB 48 straipsn? apima bendrov?, ?steigt? vadovaujantis valstyb?s nar?s teis?s aktais ir Bendrijoje turin?i? savo pagrindines buveines, centrin? administracij? ar pagrindin? verslo viet?, teis? vykdyti savo veikl? atitinkamoje valstyb?je nar?je per dukterin? bendrov?, filial? ar atstovyb? (žr., be kita ko, 1999 m. rugs?jo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C?307/97, Rink. p. I?6161, 35 punkt?; 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C?446/03, Rink. p. I?10837, 30 punkt? ir min?to sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 41 punkt?).

37 Bendrov? buvein? EB 48 straipsnio prasme, kaip ir fizini? asmen? pilietyb?, naudojama nustatant j? s?saj? su valstyb?s teis?s sistema. Pripažinus, kad dukterin? bendrov?s ?sisteigimo valstyb? nar? gali laisvai taikyti skirting? šios dukterin?s bendrov?s vertinim? d?l to, kad jos patronuojan?ios bendrov?s buvein? yra kitoje valstyb?je nar?je, EB 43 straipsnis tapt? beprasmis (šiuo klausimu žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, 270/83, Rink. p. 273, 18 punkt?; 1993 m. liepos 13 d. Sprendimo *Commerzbank*, C?330/91, Rink. p. I?4017, 13 punkt?; min?to sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 42 punkt? ir min?to sprendimo *Marks & Spencer* 37 punkt?). Taigi ?sisteigimo laisv? skirta užtikrinti, kad priiman?iojoje valstyb?je nar?je b?t? taikomas nacionalinis vertinimas, ir kartu draudžia bet koki? diskriminacij? d?l bendrov? buvein?s vietos (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?* 14 punkt? ir min?to sprendimo *Saint-Gobain ZN* 35 punkt?).

38 Nagrin?jamoje byloje su „plon?ja kapitalizacija“ susijusios nacionalin?s nuostatos numato, kad tam tikromis aplinkyb?mis bendrov?s kitai tai pa?iai grupei priklausan?iai bendrovei sumok?tos pal?kanos už pastarosios suteikt? paskol? pripaž?stamos paskirstytuoju pelnu, tod?l taip jos paskol? gaunan?iai bendrovei draudžia sumok?tas pal?kanas atskaityti iš apmokestinamojo pelno.

39 Iš bylos medžiagos matyti, kad tai, jog tos pa?ios grup?s bendrovei išmok?tos pal?kanos pripaž?stamos paskirstytuoju pelnu, gali apsunkinti paskol? gaunan?ios bendrov?s mokestin? našt? ne tik d?l to, kad apmokestinamasis pelnas negali b?ti sumažintas išmok?t? pal?kan? suma, bet ir d?l to, kad šias pal?kanas pripaž?stant paskirstytuoju pelnu šiai bendrovei atliekant t? operacij? gali tekti mok?ti avansin? pelno mokest?.

40 Taigi reikia konstatuoti, kad su „plon?ja kapitalizacija“ susijusios nuostatos ?tvirtina skirting? paskol? gaunan?i? bendrov? reziden?i? vertinim? pagal tai, ar skolinanti tos pa?ios grup?s bendrov? ?steigta Jungtin?je Karalyst?je, ar ne.

41 Vis? pirma kalbant apie iki 1995 m. galiojusius nacionalin?s teis?s aktus, reik?t? pažym?ti, kad bendrov?s rezident?s išmok?tos pal?kanos iš principo buvo pripaž?stamos paskirstytuoju pelnu tiek, kiek jos viršijo ekonomiškai pagr?sto užmokes?io už nagrin?jam? paskol? sum?,

nesvarbu, ar skolinanti bendrovė buvo rezidentė, ar ne. Tačiau, kai bendrovė rezidentė mokėjo palūkanas tos pačios grupės bendrovei ne rezidentei, šios palūkanos visuomet buvo vertinamos kaip paskirstytasis pelnas, net jei jos atitiko ekonomiškai pagrįstą užmokestį už tokį paskolą, išskyrus atvejus, kuriems buvo taikoma CDI, numatanti, jog nacionalinė teisė netaikoma.

42 Kalbant, antra, apie nacionalinės teisės aktus, taikytus 1995–1998 metais, reikėtų pažymėti, kad nuostata, kuri bendrovės išmokėtas palūkanas kitai tai pačiai bendrovei grupei priklausančiai bendrovei prilygino paskirstytajam pelnui, kai šios palūkanos viršijo tai, kas būtų buvę sutarta nesant specialių santykių tarp šių palūkanų mokėtojo ir jo gavėjo arba tarp šių šalių ir trečiojo asmens, buvo taikoma tik tuomet, kai tiek paskolą gaunanti bendrovė, tiek skolinanti bendrovė buvo apmokestinamos Jungtinėje Karalystėje.

43 Taip pat pagal 1998–2004 metais taikomus teisės aktus tos pačios grupės bendrovei tarpusavyje išmokėtoms palūkanoms taikytos su perleidimo kainomis susijusios taisyklės, kai šios palūkanos buvo susijusios su sandoriu, sudarytu skirtingomis šalimis nei būtų buvusios, jeigu šios bendrovės nebūtų priklausiusios tai pačiai grupei ir jeigu šios šalys, dėl kurių buvo susitarta sudarant šį sandorį, vienai iš atitinkamų šalių suteiktų potenciali naudą Jungtinės Karalystės mokesčių teisės akto atžvilgiu. Iš šių teisės aktų išplaukia, kad tokia nauda laikyta neegzistuojančia, jeigu buvo vykdytos tam tikros šalys, būtų tai, kad kita sandorio šalis taip pat buvo apmokestinama Jungtinėje Karalystėje.

44 Kadangi bendrovė buvo apmokestinama Jungtinėje Karalystėje, jeigu ji buvo šios valstybės rezidentė arba ten vykdė ekonominę veiklą per filialą ar atstovybę, 1998–2004 metais taikomos nuostatos nustatė apribojimus, ypač patronuojančiai bendrovei ne rezidentei suteiktoms paskoloms.

45 Iš to išplaukia, kad netgi iki 1995 m. ir bet kuriuo atveju nuo 1995 iki 2004 m., kai bendrovė rezidentė išmokėjo palūkanas už tos pačios grupės bendrovės ne rezidentės suteiktą paskolą, mokestinę šios pirmosios bendrovės padėtis buvo mažiau palanki nei paskolą gaunančios bendrovės rezidentės, kuri paskolą gavo iš tos pačios grupės bendrovės rezidentės.

46 Kalbėdamos apie šio skirtingo vertinimo suderinamumą su Sutarties nuostatomis dėl sistėigimo laisvės, Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės pirmiausia teigia, kad šios nuostatos netaikomos nacionalinės teisės aktams, skirtiems tik gyvendinti kompetencijų mokesčių srityje, kuri buvo paskirstyta Jungtinės Karalystės sudarytose CDI pagal tarptautinių lygių pripažintus principus.

47 Šiuo atžvilgiu šios vyriausybės remiasi principu, pagal kurį valstybės gali paskirstyti tai pačiai grupei priklausančiai bendrovei pelną, remdamosi „prastos konkurencijos“ (angl. k. *arm's-length principle*) arba „palyginimo su trečiuoju asmeniu“ (ang. k. *arm's-length comparison*) taisykle, numatyta Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) pavyzdinės sutarties dėl pajamų ir kapitalo 9 straipsnyje. Vokietijos vyriausybė priduria, kad pagal šią taisyklę skolinančios bendrovės rezidavimo valstybė turi kompetenciją apmokestinti gautas palūkanas, jeigu nagrinjamas sandoris yra panašus į tarp trečiųjų asmenų sudarytą sandorį, o priešingu atveju, ši kompetencija priklauso paskolą gaunančios bendrovės rezidavimo valstybei.

48 Kalbėdama apie šio principo gyvendinimą, Jungtinės Karalystės vyriausybė nurodo, kad daugelyje šios valstybės sudarytų CDI yra nuostata, leidžianti atitinkamoms kompetentingoms institucijoms atlikti kompensacinį patikslinimą, pagal kurį kiekvieną kartą padidinus paskolą gaunančios bendrovės valstybėje apmokestinamąjį pelną bus atitinkamai sumažintas apmokestinamasis pelnas valstybėje, kurioje steigta skolinanti bendrovė.

49 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad nesant Bendrijos suvienodinimo ar derinimo priemonių

valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo įgaliojimų mokesčių srityje paskirstymą, visų pirma siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo (1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gilly*, C-336/96, Rink. p. I-2793, 24 ir 30 punktai; 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *N*, C-470/04, Rink. p. I-0000, 44 punktas ir 2006 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Kerckhaert ir Morres*, C-513/04, Rink. p. I-0000, 22 ir 23 punktai). Šiomis aplinkybėmis valstybės narės turi imtis reikalingų priemonių dvigubam apmokestinimui išvengti, naudodamos visų pirma paskirstymo kriterijus, kurie laikomasi tarptautiniuose mokesčių praktikoje, įskaitant EBPO parengtas pavyzdines sutartis (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Gilly* 31 punktą; *N* 45 punktą ir *Kerckhaert ir Morres* 23 punktą).

50 Tačiau pagrindiniuose byloje nagrinėjamos nacionalinės nuostatos ne tik paskirsto Jungtinių Karalystės ir šalį, su kuriomis ji sudarė CDI, kompetenciją.

51 Iš tikrųjų, nors iki 1995 m. padarytų teisės aktų pakeitimų šios nacionalinės nuostatos numatė, jog bendrovės rezidentų išmokėtos palūkanos, išskyrus, kai CDI nustatyta priešinga sąlyga, už tos pačios grupės bendrovės ne rezidentų suteiktą paskolą turi būti pripažįstamos paskirstytuoju pelnu, šios nuostatos išreiškė Jungtinių Karalystės teisės aktų leidėjo vienašališką pasirinkimą. Tas pats buvo ir iki 1998 m. padarytų teisės aktų pakeitimų tokiomis aplinkybėmis išmokėtą palūkaną atžvilgiu, kai šios palūkanos viršijo tai, kas būtų sumokėta prastos konkurencijos sąlygomis, bei po 1998 m. padarytų teisės aktų pakeitimų sandorį atžvilgiu, kai šie buvo sudaryti tarp bendrai kontroliuojamų dviejų bendrovių tokiomis sąlygomis, kurios skiriasi nuo tų, kurios būtų buvusios, jeigu šios bendrovės nebūtų bendrai kontroliuojamos, ypač kai šios sąlygos vienai iš sandorio šalį suteikia potencialią naudą Jungtinių Karalystės mokesčių teisės aktų atžvilgiu.

52 Šiomis nuostatomis nebuvo siekiama išvengti Jungtinėje Karalystėje gauto pelno dvigubo apmokestinimo; jos atspindėjo šios valstybės pasirinkimą nustatyti savo mokesčių sistemą taip, kad būtų išvengta, jog šis pelnas nebūtų apmokestintas minimoje valstybėje tos pačios grupės bendrovės ne rezidentams naudojant dukterinių bendrovių rezidentų „plonosios kapitalizacijos“ sistemą. Kaip pažymėjo generalinis advokatas savo išvados 55 ir 56 punktuose, nuostatą, kurios tam tikras bendrovės ne rezidentams išmokėtas palūkanas pripažįsta paskirstytuoju pelnu, vienašališko pobūdžio nepaneigia nei tai, kad taikydama tokį pripažinimą valstybės narė vadovavosi tarptautiniu lygiu pripažintais principais, nei tai, kad tam tikrose kitose šalyse reziduojanti skolinanti bendrovė atžvilgiu minėta valstybė siekė savo nacionalinės teisės aktų taikymą susieti su CDI, numatančiomis sąlygas, skirtas išvengti arba sušvelninti dėl tokio kvalifikavimo galintą atsirasti dvigubą apmokestinimą.

53 Be to, nors tam tikrais atvejais pagrindiniuose byloje nagrinėjamose nuostatose taikymas tik įgyvendina CDI nustatytus kriterijus, vis dėlto, naudodamasi savo taip paskirstyta kompetencija mokesčių srityje, valstybės narės privalo laikytis Bendrijos teisės normų (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Saint-Gobain ZN* 58 ir 59 punktus; 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *De Groot*, C-385/00, Rink. p. I-11819, 94 punktą) ir, konkrečiau kalbant, nepažeisti EB 43 straipsniu garantuojamos sistėigos laisvės.

54 Galiausiai, kalbant apie tai, kad pagal CDI nuostatas dėl palūkanų perkvalifikavimo padidėjus apmokestinamasis pelnas gali būti kompensuotas atitinkamai sumažinant skolinančios bendrovės valstybėje apmokestinamą pelną, reikėtų pažymėti: kadangi apmokestinimo tvarka pagal CDI sudaro pagrindiniuose byloje taikomo teisinio pagrindo dalį ir kadangi ji taip apibūdino prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateiktą teismą, Teisingumo Teismas turi į jį atsižvelgti, kad pateiktą nacionaliniam teismui naudingą Bendrijos teisės išaiškinimą (šiuo klausimu žr. 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 21 punktą; minėtų sprendimų *Bouanich* 51 punktą ir *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 71 punktą, taip pat

2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France*, C-170/05, Rink. p. I-0000, 45 punkt?).

55 Tačiau iš bylos medžiagos nematyti, kad kai pagal Jungtinėje Karalystėje galiojančius teisės aktus bendrovės rezidentės išmokėtos palėkanos už tos pačios grupės bendrovės ne rezidentės suteiktą paskolą pripažįstamos paskirstytuoju pelnu, bendras šių nacionalinių teisės aktų ir CDI taikytinų nuostatų taikymas leidžia, bendrai kalbant, neutralizuoti dėl paskolų gaunančios bendrovės apmokestinamojo pelno patikslinimo pasunkėjusi mokesčių našta. Šiuo atžvilgiu ieškovės pagrindinėje byloje nepitaria Jungtinės Karalystės vyriausybės teiginiui, kad pagal CDI, kurias Jungtinė Karalystė sudarė su kitomis valstybėmis narėmis, bei taikant 1990 m. liepos 23 d. Konvenciją 90/436/CEE dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotą moni pelną (OL L 225, p. 10) nepalanki mokestinė padėtis, susidariusi bendrovei grupei dėl nacionalinių nuostatų „plonosios kapitalizacijos“ srityje taikymo, visuomet buvo kompensuojama atitinkama lengvata.

56 Netgi darant prielaidą, kad skolinančios bendrovės rezidavimo valstybės suteikta mokesčių lengvata gali neutralizuoti paskolą gaunančiai bendrovei dėl jos rezidavimo valstybės teisės aktų taikymo susidariusi mokesčių našta, iš bylos medžiagos nematyti, kad pagal bendrą Jungtinėje Karalystėje galiojančių teisės aktų ir šios valstybės narės sudarytą CDI taikymą kiekvienas patikslinimas, kuris lemia paskolą gaunančios bendrovės apmokestinamojo pelno padidinimą perkvalifikavus tos pačios grupės bendrovės ne rezidentės išmokėtas palėkanas, yra neutralizuojamas pastarajai bendrovei jos rezidavimo valstybėje suteikiant mokesčių lengvatą.

57 Antra, Jungtinės Karalystės vyriausybė tvirtina, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinjamus teisės aktus taikomas skirtingas vertinimas nesudaro tiesioginės ir aiškos sistėigos laisvės naudojimo kliūtis, nes jį tikslas ar poveikis nėra padaryti naudojimui sistėigos laisvę Jungtinėje Karalystėje mažiau patraukti kitose valstybėse narėse steigtoms bendrovėms.

58 Minėtos vyriausybės ir Vokietijos vyriausybės nuomone, Jungtinėje Karalystėje galiojantys teisės aktai nenustato diskriminacijos; jie tik atskiria situacijas, kurios nėra panašios. Šios vyriausybės iš tikrųjų patikslina, kad bendrovei grupę Jungtinėje Karalystėje reziduojančių dukterinių bendrovė finansuodama skolintu, o ne nuosavu kapitalu, tik tarptautiniame kontekste gali vykdyti „pelno pervedimą“ kitų valstybė, kurioje šis pelnas bus apmokestinamas mažesniu tarifu, todėl taip būtų išvengta dukterinės bendrovės rezidentės gauto pelno apmokestinimo Jungtinėje Karalystėje. Be to, tik užsienio patronuojanti bendrovė galėtų pasirinkti steigti valstybėje, kur palėkanos apmokestinamos ypač mažu tarifu arba visai neapmokestinamos.

59 Šuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad, viena vertus, skirtingas vertinimas, kuris pagal pagrindinėje byloje nagrinjamus teisės aktus taikomas patronuojančiai bendrovei ne rezidentės dukterinėms bendrovėms, palyginti su patronuojančiai bendrovei rezidentės dukterinėmis bendrovėmis, gali apriboti sistėigos laisvę, jeigu mokestiniu požiūriu tarptautinės bendrovės grupės padėtis nėra panaši visų toje pačioje valstybėje narėje reziduojančių bendrovė grupės padėtis.

60 Iš tiesų bendrovei grupės viduje praktiškai nėra pavojaus, kad dukterinė bendrovė bus finansuojama siekiant organizuoti pelno pervedimą kitų valstybė, kur šis pelnas bus apmokestinamas mažesniu mokesčiu, jeigu visos aptariamos bendrovės toje pačioje valstybėje narėje yra apmokestinamos tuo pačiu mokesčio tarifu. Tačiau tai nepašalina galimybės, kad valstybės narės priimtos taisyklės, skirtos konkrečiai sureglamentuoti tarptautinių grupių padėtį, tam tikrais atvejais gali riboti atitinkamą bendrovei sistėigos laisvę.

61 Antra vertus, reikia pažymėti, kad skirtingas dukterinių bendrovė rezidentės vertinimas pagal jį patronuojančios bendrovės buveinės vietą yra sistėigos laisvės apribojimas, nes

naudojimas šios sistemos laisvės iš tikrųjų? tampa mažiau patrauklus kitose valstybėse narėse šioms bendrovėms, kurios dėl to gali atsisakyti šių priemonių tvirtinančioje valstybėje narėje? sigyti, kurti dukterinę bendrovę arba pratęsti jos veiklą (žr. minėto sprendimo *Lankhorst-Hohorst* 32 punktą).

62 Priešingai nei teigia Jungtinės Karalystės vyriausybė, tam, kad šie teisės aktai būtų laikomi šios sistemos laisvės apribojimu, pakanka, jog jie galėtų apriboti kitoje valstybėje narėje steigtą bendrovę naudojimąsi šia laisve valstybėje narėje, nesant būtinybės rodyti, kad dėl nagrinėjamo teisės akto tam tikros minėtos bendrovės iš tikrųjų atsisakė pirmojoje valstybėje narėje sigyti, kurti dukterinę bendrovę arba pratęsti jos veiklą.

63 Iš to išplaukia, kad pagal pagrindinį byloje nagrinėjamas su „plonąja kapitalizacija“ susijusias nacionalines nuostatas taikomas paskolų gaunanti bendrovė rezidentinė skirtingas vertinimas pagal skolinančios tos pačios grupės bendrovės buveinės vietą yra šios sistemos laisvės apribojimas.

Dėl šios sistemos laisvės apribojimo pateisinimo

64 Toks apribojimas leidžiamas tik tuo atveju, jeigu jis pateisinamas imperatyviaisiais bendrojo intereso pagrindais. Tačiau net tokiu atveju jis turi būti tinkamas užtikrinti atitinkamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (minėto sprendimo *Marks & Spencer* 35 punktą bei minėto sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 47 punktą).

65 Jungtinės Karalystės vyriausybė, palaikoma Vokietijos vyriausybės, tvirtina, kad pagrindinį byloje nagrinėjamos nacionalinės nuostatos pateisinamos būtinybe užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darnumą bei būtinybe kovoti su vengimu mokėti mokesčius. Jungtinės Karalystės vyriausybės teigimu, iš tikrųjų tai yra du to paties tikslo užtikrinti teisingą ir darnią mokesčių sistemą aspektai.

– Dėl būtinybės užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darnumą

66 Kalbėdama visų pirma apie būtinybę užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darnumą, Jungtinės Karalystės vyriausybė teigia, kad garantuodami, jog „paslėpti“ dividendų paskirstymai būtų apmokestinami vieną kartą ir tinkamoje mokesčių teritorijoje, nacionalinės teisės aktai užtikrina, kad remiantis sudarytomis CDI galimas Jungtinėje Karalystėje apmokestinamojo pelno padidėjimas būtų kompensuotas atitinkamai sumažinant skolinčio apmokestinamąjį pelną jo rezidavimo valstybėje. Tačiau byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Lankhorst-Hohorst*, tarp Vokietijos Federacinės Respublikos ir Nyderlandų Karalystės sudarytoje CDI nebuvo jokios ekvivalentiškos nuostatos.

67 Vokietijos vyriausybė priduria, kad kai paskolą gaunanti bendrovė ir skolinanti bendrovė yra tos pačios valstybės narės rezidentės, dėl palūkanų išmokėjimo atsirandanti mokesčių lengvata, t. y. palūkanų atskaitymas iš paskolą gaunančios bendrovės apmokestinamojo pelno, visuomet kompensuojama atitinkama nepalankia skolinančios bendrovės mokesčine padėtimi, t. y. apmokestinant gautas palūkanas. Faktas, kad tokia kompensacija negalėtų būti užtikrinama tuo atveju, jei skolinanti bendrovė reziduotų kitoje valstybėje narėje, lemia tai, jog valstybės narės paskirsto savo kompetenciją apmokestinimo srityje pagal tai, ar nagrinėjamas sandoris buvo sudarytas slygomis, analogiškoms toms, kurios būtų taikomos tarp nepriklausomų bendrovių.

68 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad 1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Bachmann* (C-204/90, Rink. p. I-249) ir *Komisijaprieš Belgiją* (C-300/90, Rink. p. I-305) atitinkamai 28 ir 21 punktuose Teisingumo Teismas pripažino, jog būtinybė apsaugoti mokesčių sistemos darnumą gali pateisinti

naudojimosi Sutartimi garantuojamomis pagrindinėmis laisvėms apribojimais. Tačiau, kad tokiu pateisinimu grindžiamam argumentui galėtų būti pritarta, turi būti nustatytas tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečia mokestine rinkliava (šiuo klausimu žr. 1995 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Svensson ir Gustavsson*, C-484/93, Rink. p. I-3955, 18 punktų; minėto sprendimo *Manninen* 42 punktų ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C-471/04, Rink. p. I-2107, 40 punktų).

69 Kaip buvo pažymėta šio sprendimo 55–56 punktuose, darant prielaidą, kad skolinančios bendrovės rezidavimo valstybės suteikta mokesčių lengvata gali neutralizuoti paskolą gaunančią bendrovę dėl jos rezidavimo valstybės teisės aktų taikymo susidariusių mokesčių naštos, pastabas pateikusios vyriausybės neįrodė, jog pagal bendrą Jungtinėje Karalystėje galiojančių teisės aktų ir šios valstybės narės sudarytą CDI taikymą kiekvienas patikslinimas, lemiantis paskolą gaunančios bendrovės apmokestinamojo pelno padidinimą perkvalifikavus tos pačios grupės bendrovei ne rezidentei išmokėtas palūkanas, yra neutralizuojamas pastarajai bendrovei jos rezidavimo valstybėje suteikiant mokesčių lengvatą.

70 Taigi šiomis aplinkybėmis dėl pagrindinėje byloje nagrinjamų teisės aktų atsiradęs sisteminis laisvės apribojimas negali būti pateisinamas būtinybe užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darnumą.

– Dėl kova su piktnaudžiavimu grindžiamų motyvų

71 Antra, kalbėdama apie motyvus dėl kovos su vengimu mokėti mokesčius, Jungtinės Karalystės vyriausybė pažymi, kad, priešingai nei byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Lankhorst-Hohorst*, nagrinėti teisės aktai, nacionalinės teisės nuostatos, susijusios su „plonąja kapitalizacija“, yra skirtos ypač vengimo mokėti mokesčius formai, apimančiai apsimestinius susitarimus, skirtus apeiti paskolą gaunančios bendrovės rezidavimo valstybės mokesčių teisės aktus. Jungtinėje Karalystėje galiojančios nuostatos neviršija tai, kas yra būtina pasiekti šio tikslą, t. y. jie grindžiami tarptautiniu lygiu pripažintu prastos konkurencijos principu, paskirstytuoju pelnu pripažęsta tik tai palūkanų dalis, kuri viršija tai, kas būtų buvę sumokėta prastos konkurencijos sąlygomis sudaryto sandorio atveju, ir yra taikomi lanksčiai, konkrečiai kalbant, numatydami išankstinio patikrinimo procedūrą.

72 Reikia priminti, kad pagal nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką nacionalinė priemonė, apribojanti sisteminis laisvės, gali būti pateisinama, kai ji skirta vien apsimestiniams susitarimams, kurių tikslas yra išvengti atitinkamos valstybės narės teisės aktų taikymo (šiuo klausimu žr. 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C-264/96, Rink. p. I-4695, 26 punktų; minėto sprendimo *Lankhorst-Hohorst* 37 punktų; *Marks & Spencer* 57 punktų bei *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 51 punktų).

73 Vien tuo, jog bendrovė rezidentė gauna paskolą iš kitoje valstybėje narėje steigtos susijusios bendrovės, negalima pagrįsti bendros piktnaudžiavimo prezumpcijos ir pateisinti priemonės, trukdančios naudotis pagrindine Sutarties garantuojama laisve (šiuo klausimu žr. 2000 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, C-478/98, Rink. p. I-7587, 45 punktų; minėto sprendimo *X ir Y* 62 punktų ir 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 27 punktų; taip pat minėto sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 50 punktų).

74 Siekiant pateisinti ?sisteigimo laisv?s apribojim? kovos su piktnaudžiavimu motyvais, tokiu apribojimu turi b?ti konkre?iai siekiama sudaryti kli?tis tokiam elgesiui, kuriam b?dingas apsimestini?, ekonominio pagrindo neturin?i? susitarim? sudarymas, turint tiksl? išvengti mokes?io, kur? paprastai reikia sumok?ti nuo pelno, gauto iš nacionalin?je teritorijoje vykdytos veiklos (min?to sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 55 punktas).

75 Kaip ir min?to sprendimo *Marks & Spencer* 49 punkte nurodyta praktika, kurios esm? buvo organizuoti nuostoli? perk?lim? bendrovi? grup?s viduje bendrov?ms, kurios yra ?steigtos valstyb?se nar?se, taikan?iose didžiausius mokes?ius, ir kuriose ši? nuostoli? mokestin? vert? d?l to yra didžiausia, pirmesniame punkte aprašytas elgesys trukdyt? valstybi? nari? teisei vykdyti savo kompetencij? mokes?i? srityje, susijusi? su j? teritorijoje vykdoma veikla, ir taip kelt? pavoj? apmokestinimo ?galiojim? pusiausvyros paskirstymui tarp valstybi? nari? (min?to sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 56 punktas).

76 Kaip pažymi Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?, tokie nacionalin?s teis?s aktai, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, skirti „plonosios kapitalizacijos“ praktikai, pagal kuri? bendrovi? grup? siekia sumažinti vienos iš savo dukterini? bendrovi? gauto pelno apmokestinim?, pasirinkdama finansuoti ši? bendrov? paskolomis, o ne nuosavu kapitalu, taip sudarant galimyb? šiai dukterinei bendrovei perleisti peln? patronuojan?iai bendrovei pal?kan?, kurios atskaitytin?s apskai?iuojant jos apmokestinam?j? peln?, o ne neatskaitytin? dividend? forma. Kai patronuojanti bendrov? yra valstyb?s, kurioje apmokestinimo tarifas mažesnis nei taikomas dukterin?s bendrov?s rezidavimo valstyb?je, rezident?, mokestin? skola gali b?ti perleista ? valstyb?, kurioje taikomas mažesnis mokestis.

77 Numatydami, kad šios pal?kanos pripaž?stamos paskirstytuoju pelnu, šie teis?s aktai gali užkirsti keli? praktikai, kurios vienintelis tikslas – išvengti nuo nacionalin?je teritorijoje vykdam? veikl? gauto pelno ?prastai mok?tino mokes?io. Iš to matyti, kad tokie teis?s aktai yra tinkami pasiekti tiksl?, kuriuo vadovaujantis jie buvo priimti.

78 Taip pat reikia patikrinti, ar min?ti teis?s aktai neviršija to, kas b?tina šiam tikslui pasiekti.

79 Kaip Teisingumo Teismas nusprend? min?to sprendimo *Lankhorst-Hohorst* 37 punkte, šio reikalavimo netenkina nacionalin?s teis?s aktai, kurie neturi konkretaus tikslo mokes?io lengvatos netaikyti vien apsimestiniams susitarimams, kuriais siekiama išvengti ši? teis?s akt? taikymo, bet kurie bendrai taikomi bet kuriai situacijai, kai dukterin?s bendrov?s buvein?, nesvarbu, d?l kokios priežasties, yra kitoje valstyb?je nar?je.

80 Ta?iau valstyb?s nar?s teis?s aktai gali b?ti pateisinami kovos su piktnaudžiavimu motyvais, kai jie numato, jog pal?kanos, kurias dukterin? bendrov? rezident? sumoka patronuojan?iai bendrovei ne rezidentei, pripaž?stamos paskirstytuoju pelnu, tik jeigu ir tiek, kiek jos viršija tai, k? bendrov?s b?t? sutarusios ?prastos konkurencijos s?lygomis, t. y. komercin?mis s?lygomis, d?l kuri? tokios bendrov?s b?t? gal?jusios susitarti, jeigu jos nepriklausyt? tai pa?iai bendrovi? grupei.

81 Iš tikr?j? aplinkyb?, kad bendrov? rezident? gavo paskol? iš bendrov?s ne rezident?s tokiomis s?lygomis, kurios neatitinka to, k? bendrov?s b?t? sutarusios ?prastos konkurencijos s?lygomis, skol? gaunan?ios bendrov?s rezidavimo valstybei narei sudaro objektyv? veiksni?, kur? galim? nepriklausomai patikrinti, siekiant nustatyti, ar nagrin?jamas sandoris, visas ar iš dalies, yra vien apsimestinis susitarimas, kuriuo iš esm?s siekiama išvengti šios valstyb?s nar?s mokes?i? teis?s akt? taikymo. Šiuo atžvilgiu reikia sužinoti, ar, nesant speciali? santyki? tarp atitinkam? bendrovi?, paskola neb?t? suteikta arba ji b?t? buvusi suteikta skirtingo dydžio arba taikant skirting? pal?kan? norm?.

82 Kaip pažym?jo generalinis advokatas savo išvados 67 punkte, nacionalin?s teis?s aktai, grindžiami objektyvi? ir patikrintin? veiksnio vertinimu, skirtu nustatyti, ar sandoris yra vien apsimestinis susitarimas, sudarytas tik mokes?io tikslais, turi b?ti laikomi neviršijan?iais to, kas b?tina piktnaudžiavimui išvengti, jeigu, pirma, kiekvienu konkre?iu atveju, kai negali b?ti atmesta tikimyb?, jog egzistuoja šis susitarimas, mokes?io mok?tojai suteikiama galimyb?, netaikant pernelyg sud?ting? administracinio suvaržymo, pateikti ?rodymus d?l galimo komercinio priežasties, d?l kurio šis sandoris buvo sudarytas.

83 Kad tokie teis?s aktai likt? suderinami su proporcingumo principu, svarbu, antra, kad kai patikrinus šiuos veiksmus padaroma išvada, jog nagrin?jamas sandoris yra vien apsimestinis susitarimas, nepagr?stas realiomis komercinomis priežastimis, sumok?tos pal?kanos perkvalifikuojamos paskirstytuoju pelnu tiek, kiek šios pal?kanos viršija tai, kas b?t? buv? sutarta nesant speciali? santyki? tarp šali? arba tarp pastar?j? ir tre?iojo asmens.

84 Šiuo atveju iš bylos medžiagos matyti, kad iki 1995 m. padaryt? pakeitim? Jungtin?je Karalyst?je galiojusieji teis?s aktai numat?, jog visos dukterin?s bendrov?s rezident?s išmok?tos pal?kanos už patrunuojan?ios bendrov?s ne rezident?s suteikt? paskol? buvo pripaž?stamos paskirstytuoju pelnu, ne?vertinus paskolos atitikties tinkamam kriterijui, kaip antai ?prastos konkurencijos kriterijui, ir nesant jokios galimybės šiai dukterinei bendrovei pateikti ?rodym? d?l realio komercinio priežasties, kuriomis ši paskola buvo grindžiama.

85 Ta?iau iš bylos medžiagos taip pat matyti, kad šie teis?s aktai nebuvo taikomi atvejams, kai CDI numat?, jog jie netaikomi, ir užtikrino, jog nagrin?jamos pal?kanos gal?jo b?ti atskaitytos mokes?io tikslais tiek, kiek pal?kan? norma neviršijo to, kas b?t? buv? sutarta ?prastos konkurencijos s?lygomis. Pagal toki? CDI tik pal?kan? dalis, viršijusi tai, kas b?t? išmok?ta ?prastos konkurencijos s?lygomis, buvo pripaž?stama paskirstytuoju pelnu.

86 Nors iš pirmo žvilgsnio atrodo, jog mokestin? tvarka, išplaukianti iš Jungtin?s Karalyst?s sudaryt? CDI ir taikoma jose numatytiems atvejams, grindžiama objektyvi? ir patikrintin? veiksnio vertinimu, leidžian?iu identifikuoti vien apsimestinio susitarimo mokes?io tikslais buvim?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas, paaišk?jus, jog ieškov?s pagrindin?je byloje iš tokios tvarkos gauna naud?, turi nustatyti, ar tais atvejais, kai j? sandoriai neatitinka CDI nustatyt? s?lyg? j? atitikties ?prastos konkurencijos kriterijui ?vertinti, ši tvarka joms leidžia pateikti ?rodymus d?l galimo komercinio priežasties, kuriomis buvo grindžiami šie sandoriai, netaikant pernelyg sud?ting? administracinio suvaržymo.

87 Tas pats taikoma ir nacionalin?ms taisykl?ms, kurios galiojo po 1995 m. ir 1998 m. padaryt? pakeitim?. Negin?ijama, jog pagal šias nuostatas ? paskirstyt?j? peln? perkvalifikuojama tik ta pal?kan? dalis, kuri viršija tai, kas b?t? buv? sutarta ?prastos konkurencijos s?lygomis. Taigi, nors iš pirmo žvilgsnio, atrodo, jog min?tomis nuostatomis nustatyti kriterijai reikalauja atlikti objektyvi? ir patikrintin? veiksnio vertinim?, kad b?t? padaryta išvad?, jog egzistuoja vien apsimestinis susitarimas, sudarytas mokes?io tikslais, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas turi nustatyti, ar šios nuostatos suteikia mokes?io mok?tojui galimyb? pirmesniame punkte nurodytomis s?lygomis prireikus pateikti ?rodymus d?l komercinio priežasties, kuriomis grindžiamas šis sandoris, jeigu sandoris neatitinka ?prastos konkurencijos kriterijaus.

88 Priešingai nei teigia Komisija, kai valstyb? nar? visas ar dal? bendrov?s rezident?s tai pa?iai bendrovei grupei priklausan?iai bendrovei ne rezidentei išmok?t? pal?kan? pripaž?sta paskirstytuoju pelnu, nusta?iusi, jog egzistuoja vien apsimestinis susitarimas, kuriuo siekiama išvengti šios valstyb?s nar?s mokes?io teis?s akt? taikymo, šiomis aplinkybomis negali b?ti reikalaujama šios valstyb?s nar?s užtikrinti, jog šios antrosios bendrov?s rezidavimo valstyb? padaryt? tai, kas b?tina išvengti, jog min?tos grup?s viduje pats dividendu pripaž?stamas

mokėjimas būtų apmokestinamas tiek pirmosios, tiek antrosios bendrovės rezidavimo valstybėje narėje.

89 Iš tikrųjų, kadangi tokiu atveju pirmosios bendrovės rezidavimo valstybė gali teisėtai šios bendrovės išmoketas palėkanas laikyti paskirstytuoju pelnu, ši valstybė iš principo neprivalo užtikrinti, kad bendrovei akcininkei ne rezidentei paskirstytas pelnas nebūtų apmokestintas kelis kartus (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 59 ir 60 punktus).

90 Tik tuo atveju, jei valstybė narė nusprendžia pasinaudoti savo kompetencija apmokestinti ne tik dukterinės bendrovės rezidentės joje gautą pelną, bet ir bendrovės ne rezidentės gaunamas pajamas iš šios dukterinės bendrovės, minėta valstybė narė tam, kad paskirstytų pelną gaunančiai bendrovei ne rezidentei nesusidarytų apribojimas, kurį iš esmės draudžia EB 43 straipsnis, turi užtikrinti, kad pagal jos nacionalinės teisės numatytą apmokestinimo kelis kartus išvengimo arba sušvelninimo mechanizmą paskirstytų pelną gaunančios bendrovės ne rezidentės vertinimas būtų lygiavertis paskirstytų pelną gaunančios bendrovės rezidentės vertinimui (šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 70 punktą bei *Denkavit Internationaal* ir *Denkavit France* 37 punktą).

91 Be to, kaip buvo priminta šio sprendimo 49 punkte, nesant Bendrijos suvienodinimo ar derinimo priemonių valstybės narės yra kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo galiojimą mokesčių srityje paskirstymui, visų pirma siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo.

92 Taigi pirmąjį ir trečiąjį klausimus reikia atsakyti taip: EB 43 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktus, apribojančius bendrovės rezidentės galimybes mokesčių tikslais atskaityti palėkanas, mokamas už skolintą kapitalą tiesiogiai arba netiesiogiai patronuojančiai bendrovei, kitos valstybės narės rezidentei, arba šios patronuojančios bendrovės kontroliuojamai bendrovei, kitos valstybės narės rezidentei, ir šio apribojimo netaiko bendrovei rezidentei, pasiskolinusiai kapitalo iš bendrovės, taip pat rezidentės, nebent jeigu, pirma, šie teisės aktai grindžiami objektyviu ir patikrintu veiksmu vertinimu, leidžiančiu identifikuoti vien apsimestinio susitarimo, sudaryto mokesčių tikslais, buvimą, numatydami galimybes mokesčių mokėtojai, netaikant pernelyg sudėtingų administracinių suvaržymų, prireikus pateikti rodymus dėl nagrinėjamo sandorio sudarymo komerciniame priede, ir, antra, kai rodžius tokio susitarimo buvimą minėti teisės aktai šias palėkanas pripažįsta paskirstytuoju pelnu tik tiek, kiek jos viršija tai, kas būtų buvę sutarta prastos konkurencijos sąlygomis.

Dėl antrojo klausimo

93 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar atsakymas pirmąjį klausimą pasikeistų, jeigu bendrovei rezidentei paskolą suteiktų ne kitoje valstybėje narėje reziduojanti patronuojanti bendrovė, bet:

- kita bendrovė, priklausanti tai pačiai bendrovei grupei, kuri reziduoja kaip ir minėtos grupės patronuojanti bendrovė kitoje valstybėje narėje,
- kita tai pačiai bendrovei grupei priklausanti bendrovė, kuri reziduoja kitoje valstybėje narėje, o bendros paskolą gaunančios ir skolinančios bendrovei patronuojančios bendrovės yra trečiosios šalies rezidentės, arba
- kita tai pačiai bendrovei grupei priklausanti bendrovė, kuri reziduoja kitoje valstybėje narėje, tačiau paskolą suteikia per savo filialą, steigtą trečiojoje šalyje, o bendros paskolą gaunančios ir skolinančios bendrovei patronuojančios bendrovės yra trečiosios šalies rezidentės, arba

– kita tai pa?iai bendrovi? grupei priklausanti bendrov?, kuri, kaip ir bendros paskol? gaunan?ios ir skolinan?ios bendrovi? patronuojan?ios bendrov?s, yra tre?iosios šalies rezident?.

94 Šiuo atžvilgiu pirmiausia reikia priminti, kad, kaip buvo pažym?ta šio sprendimo 61 punkte, nacionalin?s teis?s aktai, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, kurie dukterin?s bendrov?s rezident?s patronuojan?iai bendrovei išmok?tas pal?kanas pripaž?stant paskirstytuju pelnu dukterin?ms bendrov?ms rezident?ms taiko skirting? vertinim? pagal j? patronuojan?ios bendrov?s buvein?, riboja ?sisteigimo laisv?, nes naudojimasis ?sisteigimo laisve d?l j? tampa mažiau patrauklus kitose valstyb?se nar?se ?steigtoms bendrov?ms, kurios d?l to gali atsisakyti ši? priemon? priiman?ioje valstyb?je nar?je ?sigyti, ?kurti dukterin? bendrov? arba prat?sti jos veikl?.

95 Iš to išplaukia, kad tokie teis?s aktai yra iš principo EB 43 straipsniu draudžiamas ?sisteigimo laisv?s apribojimas tiek tada, kai bendrov? rezident? paskol? gauna iš kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s, kuri tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja paskol? gaunan?ios bendrov?s kapitale ir šis dalyvavimas leidžia daryti aiški? ?tak? šios bendrov?s sprendimams bei nulemti jos veikl?, tiek tada, kai bendrov? paskol? gauna iš bendrov?s ne rezident?s, kuri? pa?i?, neatsižvelgiant ? jos rezidavimo viet?, kontroliuoja bendrov?, reziduojanti kitoje valstyb?je nar?je ir taip tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvaujanti paskol? gaunan?ios bendrov?s kapitale.

96 Taigi ? pirm?j? prejudicin? klausim? pateiktas atsakymas taip pat galioja ir pirmoje antrojo prejudicinio klausimo ?traukoje nurodytam atvejui.

97 Kalbant apie antroje, tre?ioje ir ketvirtoje antrojo klausimo ?traukose nurodytus atvejus, reikia priminti, kad, kaip buvo pažym?ta šio sprendimo 36 punkte, EB 43 straipsnis, skaitomas kartu su EB 48 straipsniu, apima bendrovi?, ?steigt? vadovaujantis valstyb?s nar?s teis?s aktais ir Bendrijoje turin?i? savo pagrindines buveines, centrin? administracij? ar pagrindin? verslo viet?, teis? vykdyti savo veikl? atitinkamoje valstyb?je nar?je per dukterin? bendrov?, filial? ar atstovyb?.

98 Taigi EB 43 straipsnis neapima pagrindin?je byloje nagrin?jam? teis?s akt? taikymo atvejui, kai bendrov? rezident? gauna paskol? iš bendrov?s, kitos valstyb?s nar?s rezident?s, kuri pati nedalyvauja paskol? gaunan?ios bendrov?s kontrol?je, ir kai abi šias bendroves tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja bendra patronuojanti bendrov?, kuri savo ruožtu yra tre?iosios šalies rezident?.

99 Iš tikr?j?, kai tokiu atveju pri?musi šiuos teis?s aktus valstyb? nar? paskol? gaunan?ios bendrov?s mokamas pal?kanas pripaž?sta paskirstytuju pelnu, ši priemon? paveikia ne skolinan?ios bendrov?s, bet tik tos pa?ios grup?s bendrov?s, kuri kontroliuoja abi atitinkamas bendroves tam tikru lygiu, leidžian?iu daryti ?tak? min?t? bendrovi? finansavimo pasirinkimui, ?sisteigimo laisv?. Taigi, kadangi min?ta tos pa?ios grup?s bendrov? n?ra ?steigta valstyb?je nar?je EB 48 straipsnio prasme, EB 43 straipsnis netaikomas.

100 D?l t? pa?i? priežas?i? EB 43 straipsnis neapima ši? teis?s akt? taikymo atvejui, kai tiek skolinanti bendrov?, tiek bendra patronuojanti bendrov? reziduoja tre?iojoje šalyje, nei atvejui, kai skolinanti bendrov?, reziduojanti kitoje valstyb?je nar?je ir pati nekontroliuojanti skol? gaunan?ios bendrov?s, suteikia paskol? per tre?iojoje šalyje ?steigt? filial?, o bendra patronuojanti bendrov? taip pat yra tre?iosios šalies rezident?.

101 Kalbant apie kitas ieškovi? pagrindin?je byloje nurodytas Sutarties nuostatas, reikia pasteb?ti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jami teis?s aktai, kaip buvo pažym?ta šio sprendimo 33 ir 34 punktuose, skirti tik bendrovi? grup?s vidaus santykiams, pirmiausia daro ?tak? ?sisteigimo laisvei. Darant prielaid?, kad tokie teis?s aktai turi ribojant? poveik? laisvam paslaug? teikimui ir

laisvam kapitalo judėjimui, toks poveikis yra neišvengiama galimo įsisteigimo laisvės apribojimo pasekmė ir jis nepateisina atskiro minėto teisės akto nagrinėjimo EB 49 ir 56 straipsnių atžvilgiu.

102 Taigi antrąjį prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: pirmajame klausime nurodyti valstybės narės teisės aktai nepatenka į EB 43 straipsnio taikymo sritį, jei jie taikomi atvejui, kai bendrovė rezidentė gauna paskolą iš bendrovės, kitos valstybės narės arba trečiosios šalies rezidentės, kuri pati nekontroliuoja paskolą gaunančios bendrovės, ir jei abi šios bendrovės tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja bendra patronuojanti bendrovė, kuri savo ruožtu yra trečiosios šalies rezidentė.

Dėl ketvirtąjo klausimo

103 Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tuo atveju, kai pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai yra EB 56 straipsnyje numatytas kapitalo judėjimo tarp valstybių narių ir trečiųjų šalių apribojimas, ar šis apribojimas turi būti laikomas egzistuojančiu 1993 m. gruodžio 31 d. EB 57 straipsnio prasme.

104 Pirmiausia reikia pažymėti, kad, kaip matyti iš šio sprendimo 33, 34 ir 101 punktų, pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai turi būti nagrinėjami EB 43 straipsnio, o ne EB 56 straipsnio atžvilgiu.

105 Todėl ketvirtąjį klausimą atsakyti nereikia.

Dėl penktojo – dešimtojo klausimų

106 Penktuoju–dešimtuju klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar tuo atveju, jeigu pirmesniuose klausimuose nurodyti nacionalinės teisės aktai būtų nesuderinami su Bendrijos teise, ieškiniai, ieškovių pagrindinėje byloje pareikšti siekiant ištaisyti šį nesuderinamumą, turi būti laikomi ieškiniais dėl neteisėtai surinktų sumų grąžinimo arba neteisėtai nesuteiktų lengvatų suteikimo ar, atvirkščiai, – ieškiniais dėl patirtos žalos atlyginimo. Pastaruoju atveju jis klausia, ar turi būti vykdytos minėtame sprendime *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* išvardytos sąlygos ir ar šiuo atžvilgiu reikia atsižvelgti į formą, kuria šie ieškiniai turi būti pareikšti pagal nacionalinę teisę.

107 Dėl sąlygų, pagal kurias valstybės narė privalo atlyginti Bendrijos teisės pažeidimu privatiems asmenims padarytą žalą, taikymo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar Teisingumo Teismas gali suteikti gaires dėl reikalavimo, susijusio su pakankamai akivaizdžiu minėtos teisės pažeidimu, ir reikalavimo dėl priežastinio ryšio tarp valstybei narei tenkančios pareigos nesilaikymo ir nukentėjusių asmenų patirtos žalos.

108 Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar siekiant nustatyti nuostolius, kuriuos reikia atlyginti arba kompensuoti, reikia atsižvelgti į tai, ar nukentėjęs asmenys buvo pakankamai rūpestingi, kad išvengtų savo nuostolių, visų pirma – ar jie pareiškė ieškinius teisme.

109 Šiuo atžvilgiu reikia pažymėti, kad Teisingumo Teismas neturi teisiškai kvalifikuoti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme ieškovių pagrindinėje byloje pareiktą ieškinį. Šiuo atveju pastarosios turi nurodyti šio ieškinių pobūdį ir pagrindą (ar tai prašymas grąžinti sumas, ar prašymas atlyginti žalą), kontroliuojant prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui (žr. minėtą sprendimą *Metallgesellschaft ir kt.* 81 punktą ir *Test Claimants in the FII Group Litigation* 201 punktą).

110 Pagal jau nusistovėjusį Teisingumo Teismo praktiką teisė susigrąžinti pažeidžiant

Bendrijos teis? valstyb?je nar?je surinktus mokes?ius yra Bendrijos nuostatomis, kaip jas išaiškino Teisingumo Teismas, asmenims suteikiam? teisi? pasekm? ir papildymas. Taigi valstyb? nar? iš principo privalo sugr?žinti pažeidžiant Bendrijos teis? surinktus mokes?ius (min?to sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 202 punktą ir nurodyta Teisingumo Teismo praktika).

111 Nesant Bendrijos teis?s reglamentavimo neteis?tai surinkt? nacionalini? mokes?i? gr?žinimo srityje, kiekviena valstyb? nar? savo nacionalin?s teis?s sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti ieškini?, skirt? užtikrinti iš Bendrijos teis?s kylan?i? asmen? teisi? apsaug?, procesines taisykles su s?lyga, kad, pirma, tokios taisykl?s nebus mažiau palankios nei taikomos panašioms nacionaline teise grindžiamiems ieškiniams (lygiavertiškumo principas), ir, antra, kad d?l j? naudojimasis Bendrijos teis?je nustatytais teis?mis netaps praktiškai ne?manomas arba pernelyg sud?tingas (veiksmingumo principas) (min?to sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 203 punktą ir nurodyta Teisingumo Teismo praktika).

112 Be to, jei valstyb? nar? surinko mokes?ius pažeisdama Bendrijos teis?, asmenys turi teis? ne tik ? tai, kad b?t? sugr?žintas neteis?tai surinktas mokestis, bet ir šiai valstybei sumok?tos arba jos surinktos su šiuo mokes?iu tiesiogiai susijusios sumos. Kaip Teisingumo Teismas nusprend? min?to sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 87 ir 88 punktuose, tai taip pat apima nuostolius, patirtus d?l negal?jimo naudotis pinig? sumomis, kur? l?m? per anksti atsiradusi prievol? sumok?ti mokest? (min?to sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 205 punktą ir nurodyta Teisingumo Teismo praktika).

113 Ta?iau, priešingai nei teigia ieškov?s pagrindin?je byloje, nei sumažinimai ar kitos mokestin?s lengvatos, kuri? bendrov? rezident? atsisak? tam, kad vis? neteis?tai surinkt? mokest? gal?t? atskaityti iš mok?tinios kito mokes?io sumos, nei žala, kuri? patyr? ši bendrov? d?l to, kad grup?, kuriai ji priklauso man? esant reikalinga finansavim? nuosavu kapitalu pakeisti finansavimu skolintu kapitalu tam, kad sumažint? savo bendr? mokes?i? naš?, nei šios grup?s bendrovi? patirtos išlaidos tam, kad veikt? laikydamosi nagrin?jam? teis?s akt?, negali b?ti kompensuotos pareiškiant Bendrijos teise grindžiam? ieškin? d?l neteis?tai surinkto mokes?io arba atitinkamai valstybei narei sumok?t? ar jos surinkt? su šiuo mokes?iu tiesiogiai susijusi? sum? gr?žinimo. Iš tikr?j? tokios s?naudos yra šios grup?s bendrovi? priimam? sprendim? pasekm? ir tod?l j? atžvilgiu jos n?ra neišvengiama Jungtin?s Karalyst?s sprendimo tam tikras bendrov?ms rezident?ms mokamas pal?kanas pripažinti paskirstytuoju pelnu pasekm?.

114 Šiomis aplinkyb?mis nacionalinis teismas turi nustatyti, ar pirmesniame punkte išvardytos s?naudos yra aptariam? bendrovi? finansiniai nuostoliai, patirti d?l aptariamai valstybei narei priskiriamo Bendrijos teis?s pažeidimo.

115 Neatmesdamas galimyb?s, kad valstyb?s atsakomyb? pagal nacionalin? teis? gal?t? atsirasti mažiau griežtomis s?lygomis, Teisingumo Teismas nusprend?, kad s?lygos, kuriomis valstyb? nar? privalo atlyginti jai priskiriamais Bendrijos teis?s pažeidimais privatiems asmenims padaryt? žal?, yra trys: pažeista teis?s norma siekiama suteikti privatiems asmenims teisi?, pažeidimas yra pakankamai akivaizdus, yra tiesioginis priežastinis ryšys tarp valstybei tenkan?ios pareigos nesilaikymo ir nukent?jusi? asmen? patirtos žalos (žr. min?to sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* 51 ir 66 punktus; 2003 m. rugs?jo 30 d. Sprendimo *Köbler*, C?224/01, Rink. p. I?10239, 51 ir 57 punktus; taip pat min?to sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 209 punkt?).

116 S?lygas, leidžian?ias nustatyti valstybi? nari? atsakomyb? už Bendrijos teis?s pažeidimais privatiems asmenims padaryt? žal?, iš esm?s turi taikyti nacionaliniai teismai, laikydamiesi Teisingumo Teismo pateikt? šio taikymo gairi? (min?to sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 210 punktą ir nurodyta Teisingumo Teismo praktika).

117 Pagrindinėje byloje pirmoji sąlyga yra akivaizdžiai vykdyta EB 43 straipsnio atžvilgiu. Iš tikrųjų šios nuostatos suteikia privatiems asmenims teisę (žr. minėto sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* 23 ir 54 punktus ir minėto sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 211 punktą).

118 Kalbant apie antrąją sąlygą, pirmiausia reikia priminti, kad Bendrijos teisės pažeidimas yra pakankamai akivaizdus, kai, gyvendindama savo statymų leidybos kompetenciją, valstybė narė aiškiai ir šurkščiau pažeidžia nustatytas savo diskrecijos ribas. Antra, pakankamai akivaizdaus pažeidimo buvimui rodyti gali pakakti paprasto Bendrijos teisės pažeidimo, jeigu aptariama valstybė narė darydama pažeidimą turėjo tik labai mažą diskreciją ar netgi jos visai neturėjo (minėto sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 212 punktas ir nurodyta Teisingumo Teismo praktika).

119 Siekiant nustatyti, ar Bendrijos teisės pažeidimas yra pakankamai akivaizdus, reikia atsižvelgti į visus nacionaliniam teismui pateiktą nagrinėti situaciją apibūdinančius veiksnius. Šie veiksniai visų pirma yra: pažeistos normos aiškumas ir tikslumas, pažeidimo arba žalos padarymas tyčia ar neatsargiai, ar galbūt padaryta teisės klaida yra pateisinama, ar ne, faktas, kad Bendrijos institucijų veiksmai galėjo prisidėti prie Bendrijos teisei prieštaraujančių nacionalinių priemonių ar veiklos mimos arba nenutraukimo (minėto sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 213 punktas ir nurodyta Teisingumo Teismo praktika).

120 Bet kuriuo atveju Bendrijos teisės pažeidimas yra tikrai akivaizdus, jei jis išlieka, nepaisant priimto sprendimo, kuriuo konstatuojamas inkriminuojamas pažeidimas, prejudicinio sprendimo arba nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos šiuo klausimu, iš kurio aišku, kad aptariamas elgesys yra pažeidimas (minėto sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 214 punktas ir nurodyta Teisingumo Teismo praktika).

121 Šiuo atveju nacionalinis teismas, siekdamas vertinti, ar aptariamos valstybės narės padarytas EB 43 straipsnio pažeidimas yra pakankamai akivaizdus, turi atsižvelgti į tai, kad tokioje srityje, kaip antai tiesioginių mokesčių sritis, iš Sutartimi garantuojamą judėjimo laisvę kylančios pasekmės išaiškėjo tik laipsniškai, būtent Teisingumo Teismo praktikoje nustatant principus, pirmą kartą – 1986 m. sausio 28 d. Sprendimu *Komisija prieš Prancūziją*. Iš tikrųjų iki minėto sprendimo *Lankhorst-Hohorst* prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikto teismo iškelta problema dar nebuvo nagrinėta Teisingumo Teismo praktikoje.

122 Kalbant apie trečiąją sąlygą, t. y. reikalavimą, kad būtų tiesioginis priežastinis ryšys tarp valstybei tenkančios pareigos nesilaikymo ir nukentėjusių asmenų patirtos žalos, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar nurodyta žala pakankamai tiesiogiai kyla iš Bendrijos teisės pažeidimo, kad valstybė privalėtų jį atlyginti (minėto sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 218 punktas ir nurodyta Teisingumo Teismo praktika).

123 Nepažeisdama teisės į žalos atlyginimą, kurios pagrindas tiesiogiai tvirtintas Bendrijos teisėje, kai tik šios sąlygos yra patenkintos, valstybė privalo atlyginti padarytos žalos pasekmes, remdamasi nacionaline teise dėl atsakomybės ir atsižvelgdama į tai, kad nacionalinės teisės aktais nustatytos žalos atlyginimo sąlygos negali būti mažiau palankios už tas, kurios susijusios su panašiais nacionaline teise grindžiamais reikalavimais, ir negali būti tokios, kad dėl jų būtų tapti beveik neįmanoma arba pernelyg sudėtinga gauti žalos atlyginimą (minėto sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 219 punktas ir nurodyta Teisingumo Teismo praktika).

124 Reikia nurodyti, kad siekdamas nustatyti atlygintiną žalą nacionalinis teismas gali tikrinti, ar nukentėjusių asmuo buvo pakankamai rūpestingas, kad išvengtų žalos arba apribotų jos dydį, ir visų pirma – ar jis laiku išnaudojo visas jam prieinamas teisinės priemonės (minėto sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame*

84 punktas).

125 Šiuo atžvilgiu Teisingumo Teismas min?to sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 106 punkte kalb?damas apie mokes?i? teis?s aktus, kurie patronuojan?i? bendrovi? ne reziden?i? dukterin?ms bendrov?ms rezident?ms neleido taikyti grup?s apmokestinimo tvarkos, nusprend?, kad b?t? ne?manoma arba pernelyg sud?tinga naudotis teis?mis, kurias privatiems asmenims suteikia tiesiogiai taikomos Bendrijos teis?s nuostatos, jeigu j? prašymai d?l sum? gr?žinimo arba atlyginimo, grindžiami Bendrijos teis?s pažeidimu, tur?t? b?ti atmesti arba sumažinti tik d?l to, jog privat?s asmenys nepraš? leisti taikyti nacionaliniu ?statymu neleidžiam? taikyti apmokestinimo tvark?, kad šiuo tikslu numatytomis teis?s priemon?mis užgin?yt? mokes?i? administratoriaus atsisakym?, remdamiesi Bendrijos teis?s viršenybe ir tiesioginiu poveikiu.

126 Be to, tapt? ne?manoma arba pernelyg sud?tinga taikyti su ?sisteigimo laisve susijusias nuostatas, jeigu prašymai d?l sum? gr?žinimo arba atlyginimo, grindžiami ši? nuostat? pažeidimu, tur?t? b?ti atmesti arba sumažinti tik d?l to, kad atitinkamos bendrov?s nepraš? mokes?i? administratoriaus leisti už skolint? kapital? patronuojan?iai bendrovei ne rezidentei mok?ti pal?kanas, j? nepripaž?stant paskirstytuoju pelnu, nors nagrin?jamos bylos aplinkyb?mis nacionalinis ?statymas, prireikus taikomas kartu su atitinkamomis CDI nuostatomis, numat? tok? pripažinim?.

127 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi išsiaiškinti, ar nusta?ius, jog pagrindin?je byloje nagrin?jami nacionalin?s teis?s aktai, prireikus taikomi kartu su atitinkamomis CDI nuostatomis, neatitinka šio sprendimo 92 punkte nurodyt? s?lyg? ir tod?l sudaro EB 43 straipsniu draudžiam? ?sisteigimo laisv?s kli?t?, taikant šiuos teis?s aktus Jungtin?s Karalyst?s mokes?i? administratorius bet kuriuo atveju b?t? nepatenkin?s ieškovi? pagrindin?je byloje reikalavim?.

128 Taigi ? penkt?j?–dešimt?j? klausimus reikia atsakyti taip:

– Nesant Bendrijos teis?s reglamentavimo, kiekviena valstyb? nar? savo nacionalin?s teis?s sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti ieškini?, skirt? iš Bendrijos teis?s kylan?i? asmen? teisi? apsaugai užtikrinti, procesines taisykles, ?skaitant nukent?jusi? asmen? nacionaliniuose teismuose pareiškiam? ieškini? kvalifikavim?. Ta?iau šie teismai privalo užtikrinti, kad asmenims b?t? suteikta veiksminga teisi? gynimo priemon?, leidžianti jiems susigr?žinti neteis?tai surinkt? mokest? ir šiai valstybei sumok?tas arba jos surinktas su šiuo mokes?iu tiesiogiai susijusias sumas. Kalbant apie kit? žal?, kuri? asmuo patyr? d?l valstybei narei priskiriamo Bendrijos teis?s pažeidimo, reikia konstatuoti, kad ši valstyb? nar? privatiems asmenims padaryt? žal? turi atlyginti esant min?to sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* 51 punkte išd?stytoms s?lygoms, ta?iau tai nedraudžia, kad pagal nacionalin? teis? valstyb?s atsakomyb? kilt? mažiau griežtomis s?lygomis.

– Nustat?s, jog valstyb?s nar?s teis?s aktai sudaro EB 43 straipsniu draudžiam? ?sisteigimo laisv?s kli?t?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, siekdamas nustatyti atlygintin? žal?, gali patikrinti, ar nukent?j? asmenys buvo pakankamai r?pestingi, kad išvengt? šios žalos arba apribot? jos dyd?, ir vis? pirma – ar jie laiku išnaudojo visas jiems prieinamas teisinės priemonės. Ta?iau, siekiant išvengti, kad netapt? ne?manoma arba pernelyg sud?tinga naudotis teis?mis, kurias privatiems asmenims suteikia EB 43 straipsnis, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas gali nustatyti, ar taikant šiuos teis?s aktus, prireikus kartu su atitinkamomis CDI nuostatomis, atitinkamos valstyb?s nar?s mokes?i? administratorius bet kuriuo atveju b?t? nepatenkin?s ieškovi? pagrindin?je byloje reikalavim?.

D?l prašymo apriboti šio sprendimo veikim? laiko atžvilgiu

129 Per posėdį Jungtinės Karalystės vyriausybė paprašė Teisingumo Teismo, kad jis apribotų savo sprendimo veikimą laiko atžvilgiu netgi iki šio sprendimo priėmimo dienos pareikštiems ieškiniams, jeigu Bendrijos teisė jis aiškintų kaip draudžiančią pagrindinėje byloje nagrinjamus nacionalinės teisės aktus. Ši vyriausybė mano, kad dėl jai nepalankaus Bendrijos teisės išaiškinimo susidarytų 300 milijonų eurų sąnaudų.

130 Konstatuotina, kad šiuo atveju Jungtinės Karalystės vyriausybė nenurodė, nei kuo remdamasi ji įvertino šio sprendimo pasekmių sąnaudas, nei to, ar ši suma susijusi tik su finansinėmis pasekmėmis pagrindinėje byloje ar taip pat su tomis, kurios atsirastų dėl šio sprendimo kitais atvejais.

131 Be to, šios vyriausybės nurodyta suma grindžiama atveju, jeigu Teisingumo Teismo pateikti atsakymai lemtų tai, kad ieškovių pagrindinėje byloje visi reikalavimai būtų patenkinti, tačiau tai turi patikrinti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

132 Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas neturi pakankamai informacijos, kad išnagrinėtų Jungtinės Karalystės vyriausybės prašymą.

133 Todėl šio sprendimo galiojimo nereikia apriboti laiko atžvilgiu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

134 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų dėl prejudicinio sprendimo pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (didžioji kolegija) nusprendžia:

1. **EB 43 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktus, kurie apriboja bendrovės rezidentų galimybę mokesčių tikslais atskaityti palūkanas, mokamas už skolintą kapitalą tiesiogiai arba netiesiogiai patronuojančiai bendrovei, kitos valstybės narės rezidentei, arba šios patronuojančios bendrovės kontroliuojamai bendrovei, kitos valstybės narės rezidentei, ir šio apribojimo netaiko bendrovei rezidentei, pasiskolinusiai kapitalo iš bendrovės, taip pat rezidentams, nebent jeigu, pirma, šie teisės aktai grindžiami objektyviu patikrintinu veiksmu, leidžiančiu identifikuoti vien apsimestinio susitarimo, sudaryto mokesčių tikslais buvimą, numatydami galimybę mokesčių mokėtojui, netaikant pernelyg sudėtingų administracinių suvaržymų, prireikus pateikti rodymus dėl nagrinjamo sandorio sudarymo komercinio priežasties, ir, antra, jei rodžius tokio susitarimo buvimą minėti teisės aktai šias palūkanas pripažįsta paskirstytuoju pelnu tik tiek, kiek jos viršija tai, kas būtų buvę sutarta prastos konkurencijos sąlygomis.**

2. **Pirmajame klausime nurodyti valstybės narės teisės aktai nepatenka į EB 43 straipsnio taikymo sritį, jei jie taikomi atvejui, kai bendrovė rezidentė gauna paskolą iš bendrovės, kitos valstybės narės arba trečiosios šalies rezidentės, kuri pati nekontroliuoja paskolą gaunančios bendrovės, ir jei abi šios bendrovės tiesiogiai arba netiesiogiai kontroliuoja bendra patronuojanti bendrovė, kuri savo ruožtu yra trečiosios šalies rezidentė.**

3. **Nesant Bendrijos teisės reglamentavimo, kiekviena valstybė narė savo nacionalinės teisės sistemoje turi paskirti kompetentingus teismus ir nustatyti ieškinį, skirtą iš Bendrijos teisės kylančią asmenų teisę apsaugai užtikrinti, procesines taisykles, skaitant nukentėjusių asmenų nacionaliniuose teismuose pareiškiamą ieškinį kvalifikavimą. Tačiau šie teismai privalo užtikrinti, kad asmenims būtų suteikta veiksminga teisė gynimo**

priemon?, leidžianti jiems susigrąžinti neteisėtai surinktą mokestį ir šiai valstybei sumokėtas arba jos surinktas su šiuo mokestiu tiesiogiai susijusias sumas. Kalbant apie kitą žalą, kurią asmuo patyrė dėl valstybei narei priskiriamo Bendrijos teisės pažeidimo, reikia konstatuoti, kad ši valstybė narė privatiems asmenims padarytą žalą turi atlyginti esant 1996 m. kovo 5 d. Sprendimo *Brasserie du Pêcheur ir Factortame* (C-46/93 ir C-48/93) 51 punkte išdėstytomis sąlygoms, tačiau tai nedraudžia, kad pagal nacionalinę teisę valstybės atsakomybė kiltų mažiau griežtomis sąlygomis.

Nustatęs, jog valstybės narės teisės aktai sudaro EB 43 straipsniu draudžiamą sistėigimo laisvės kliūtį, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, siekdamas nustatyti atlygintiną žalą, gali patikrinti, ar nukentėję asmenys buvo pakankamai rūpestingi, kad išvengtų šios žalos arba apribotų jos dydį, ir visų pirma – ar jie laiku išnaudojo visas jiems prieinamas teisinės priemonės. Tačiau, siekiant išvengti, kad netaptų neįmanoma arba pernelyg sudėtinga naudotis teisėmis, kurias privatiems asmenims suteikia EB 43 straipsnis, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas gali nustatyti, ar taikant šiuos teisės aktus, prireikus kartu su atitinkamomis dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarčių nuostatomis, atitinkamos valstybės narės mokesčių administratorius bet kuriuo atveju būtų nepatenkinęs ieškovių pagrindinėje byloje reikalavimų.

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.