

GENERALINIO ADVOKATO
PHILIPPE LÉGER IŠVADA,

pateikta 2006 m. gegužės 2 d.¹

1. Šiuo prejudicinio sprendimo priėmimo procesu siekiama įvertinti tokių nacionalinės teisės aktų kaip Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės teisės nuostatos, susijusios su „kontroliuojamomis užsienio bendrovėmis“², atitikimą Bendrijos teisei.

2. Šiomis teisės nuostatomis siekiama kovoti su mokesčių vengimu. Iš esmės jos skirtos kovoti su tokia praktika, kai Jungtinėje Karalystėje įsikūrusi bendrovė perveda savo apmokestinamąjį pelną savo kontroliuojamai bendrovei, įsteigta kitoje valstybėje narėje, kuri taiko daug mažesnę mokesčių nei Jungtinė Karalystė.

3. Taigi nagrinėjamos teisės nuostatos turi būti taikomos tuomet, kai Jungtinėje Karalystėje mokesčių teisės aktų prasme įsikūrusios bendrovės KUB gautas pelnas yra apmokestinamas gerokai mažesniu mokesčiu nei taikomas šioje valstybėje narėje. Šios teisės nuostatos numato, kad, nukrypstant nuo bendrosios tvarkos, išskyrus atvejus, kai

tenkinama viena iš nurodytų išimčių, šis pelnas jo gavimo momentu yra įtraukiamas į patronuojančios bendrovės apmokestinimo pagrindą.

4. Kaip pažymėjo nemaža dalis valstybių narių, įstojusių į bylą šiame procese, kelios iš jų yra priėmusios tokio pobūdžio teisės nuostatas. Siekdama visų pirma kovoti su žalinga mokesčių konkurencija³, EBPO (Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija) rekomendavo priimti tokias teisės nuostatas. Pagal šios organizacijos 1996 m. paskelbtą tyrimą, nors valstybėse, kurios yra šios organizacijos narės, galiojančios KUB reglamentuojančios teisės nuostatos savo turiniu skiriasi, visoms joms būdinga tai, kad jose numatyta, jog akcininkų rezidentų lygmeniu apmokestinamas visas neišmokėtas KUB pelnas ar jo dalis⁴.

5. Tai – pirmas kartas, kai Teisingumo Teismo buvo paprašyta išnagrinėti tokių teisės nuostatų atitikimą Bendrijos teisei.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — Toliau – KUB.

3 — *Harmful Tax Competition — An Emerging Global Issue*, OECD, Paryžius, 1998, p. 44.

4 — *Controlled Foreign Company Legislation*, OECD, Paryžius, 1996, p. 19.

6. Mano nuomone, antrinėje teisėje nėra šiam tyrimui svarbių nuostatų. Pirma, kalbant apie kovą su mokesčių vengimu, šioje srityje veiksmai Bendrijos lygmeniu vis dar yra labai riboti. Kadangi tiesioginiai mokesčiai ir toliau išlieka valstybių narių kompetencijos srityje, ir dėl to apmokestinimo tvarka Europos Sąjungoje skiriasi, atrodo logiška, kad kiekviena valstybė imasi skirtingų priemonių kovai su sukčiavimu mokesčių srityje ar mokesčių vengimu. Nors 1975 m. vasario 10 d. rezoliucijoje⁵ Europos Sąjungos Taryba patvirtino savo tikslą kovoti su mokesčių vengimu ir sukčiavimu mokesčių srityje, Bendrijos lygiu planuojamus veiksmus ji apribojo įvairių valstybių narių administracijų bendradarbiavimo gerinimu siekiant teisingai nustatyti mokestį⁶.

jančiose Jungtinės Karalystės nuostatose, pagal kurias patronuojančiai bendrovei priskiriamas jos užsienio dukterinės įmonės pelnas jo gavimo momentu.

8. Taigi *Special Commissioners* (Jungtinė Karalystė) prašo Teisingumo Teismo ištirti nagrinėjamų teisės nuostatų atitiktį EB sutarties taisyklėms, reglamentuojančioms judėjimo laisves. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar šios teisės nuostatos yra diskriminuojančios, ar apribojančios naudojimąsi šiomis judėjimo laisvėmis ir prireikus ar jas galima pateisinti kovos su mokesčių vengimu sumetimais.

9. Prieš pradėdant šią analizę, reikia pristatyti nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų turinį ir faktines aplinkybes pagrindinėje byloje.

7. Antra, kalbant apie 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms⁷, nuostatas, jos nėra aktualios nagrinėjamai bylai, nes jomis siekiama nustatyti tik bendrąją dukterinės įmonės išmokamo pelno apmokestinimo sistemą. Šios nuostatos netaikomos tokiai sistemai, kokia numatyta KUB reglamentuo-

I – Nacionalinės teisės aktai

10. Pagal Jungtinės Karalystės mokesčių teisės aktus įmonių pelno mokestis šioje valstybėje narėje šių teisės aktų prasme įsikūrusiai bendrovei, t. y. bendrovei, kuriai taikoma Jungtinės Karalystės teisė arba kurios centriniai valdymo ar kontrolės organai yra šioje valstybėje, taikomas jos visame pasaulyje gautoms pajamoms. Taigi apmo-

5 — Rezoliucija dėl priemonių, kurių Bendrija turi imtis kovoje su tarptautiniu sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu (OL C 35, p. 1).

6 — Šis bendradarbiavimas buvo nustatytas 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetenčių institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15).

7 — OL L 225, p. 6.

kestinamas ir už Jungtinės Karalystės ribų per nuolatinę atstovybę, pavyzdžiui, filialą ar agentūrą, jos gautas pelnas. Taip pat apmokestinami dividendai, kuriuos jai perveda užsienio bendrovė, kurioje ji turi kapitalo dalį.

11. Siekiant išvengti iš užsienio gauto pelno dvigubo apmokestinimo, Jungtinės Karalystės mokesčių teisės aktuose numatyta, kad bendrovei rezidentei įskaitomas užsienyje sumokėtas mokestis.

12. Jungtinėje Karalystėje įsikūrusios patronuojančios bendrovės atveju jos dukterinių įmonių pelnas jo gavimo momentu neapmokestinamas. Jungtinėje Karalystėje įsteigtos dukterinės įmonės gautas pelnas taip pat neapmokestinamas, jei jis kaip dividendai išmokamas šioje valstybėje įsikūrusiai patronuojančiai bendrovei.

13. Jungtinės Karalystės teisės nuostatos, susijusios su KUB, nustato išimtį iš taisyklės, pagal kurią šioje valstybėje narėje įsikūrusios patronuojančios bendrovės atveju jos užsienyje įsteigtos dukterinės įmonės gautas pelnas jo gavimo momentu neapmokestinamas.

14. Šios nuostatos išdėstytos 1988 m. Pajamų ir įmonių pelno mokesčių įstatymo (Income and Corporation Taxes Act 1988)

747–756 straipsniuose ir 24–26 prieduose. Pagal šias nuostatas užsienio dukterinė įmonė, kurios – pagal bylos aplinkybėmis taikytiną redakciją – daugiau kaip 50% kapitalo priklauso patronuojančiai bendrovei, laikoma skaidria įmone. Taigi šios užsienio dukterinės įmonės gautas pelnas priskiriamas Jungtinėje Karalystėje esančiai patronuojančiai bendrovei ir įtraukiamas į jos apmokestinimo pagrindą, nors pastaroji šio pelno ir negavo. Jis yra apmokestinamas įskaitant dukterinės įmonės sumokėtą mokestį įsisteigimo valstybėje. Jeigu šis pelnas patronuojančiai bendrovei išmokamas kaip dividendai, jos Jungtinėje Karalystėje nuo savo dukterinės įmonės pelno sumokėtas mokestis laikomas papildomu dukterinės įmonės įsisteigimo valstybėje sumokėtu mokesčiu ir suteikia teisę įskaičiuoti jį į už dividendus mokėtiną mokestį.

15. KUB reglamentuojančios nuostatos turi būti taikomos tuomet, kai kitoje valstybėje nei Jungtinė Karalystė įsteigta dukterinei įmonei toje kitoje valstybėje taikomas „žemesnis apmokestinimo lygis“. „Žemesnis apmokestinimo lygis“ yra bet kuriais finansiniais metais, kai užsienio dukterinės įmonės sumokėtas mokestis yra mažesnis nei trys ketvirtadaliai mokesčio sumos, kuri būtų buvusi sumokėta Jungtinėje Karalystėje, jei dukterinės įmonės pelnas būtų apmokestinamas šioje valstybėje narėje.

16. Tačiau KUB reglamentuojančiose nuostatose numatyta tam tikrų išimčių, kurios laikui bėgant kito. Pagal faktinėms aplinkybėms pagrindinėje byloje taikytiną šių nuo-

statų redakciją, jos neturėjo būti taikomos, jei buvo įvykdyta viena iš šių sąlygų:

1. Užsienio dukterinė įmonė laikosi „priimtinos mokėjimo politikos“. Tai reiškia, kad tam tikra apibrėžta procentinė dukterinės įmonės pelno dalis (90 % 1996 m.) išmokama per 18 mėnesių ir apmokestinama bendrovės rezidentės vardu Jungtinėje Karalystėje.
2. Užsienio dukterinė įmonė vykdo „veiklą, atleistą nuo mokesčio“. Tai – šiose nuostatose numatyta veikla, pavyzdžiui, tam tikra komercinė veikla, kurią vykdo filialai.
3. Užsienio dukterinė įmonė laikosi „kotiavimo biržoje sąlygos“. Tai reiškia, kad 35 % balsų suteikiančio kapitalo yra laisvoje apyvartoje, kad dukterinė įmonė įrašyta į pripažintos biržos prekybos akcijomis sąrašus ir kad šiomis akcijomis ten yra prekiaujama.
4. Bendrovės apmokestinamasis pelnas neviršija 50 000 GBP (Didžiosios Britanijos svarų sterlingų).
5. Užsienio dukterinės įmonės įsteigimas ir veikla atitinka „motyvų“ testo sąlygas. Ši testą sudaro dvi sąlygos, ir apmokestinamasis asmuo turi įrodyti, kad jis atitinka jas abi.
 - Pirmoji sąlyga yra susijusi su tarp KUB ir jos patronuojančios bendrovės sudarytais sandoriais. Taigi jei sandoriai, dėl kurių dukterinė įmonė gavo pelno atitinkamais finansiniais metais, lemia apmokestinimo Jungtinėje Karalystėje sumažėjimą (sumažėjimas yra lyginamas su mokesčiu, kurį būtų reikėję sumokėti Jungtinėje Karalystėje, jei šie sandoriai nebūtų buvę sudaryti) ir jei šis sumažėjimas viršija minimalią sumą, apmokestinamasis asmuo turi įrodyti, kad mokesčio sumažėjimas Jungtinėje Karalystėje nebuvo pagrindinis arba vienas iš pagrindinių šių sandorių tikslų.
 - Antroji sąlyga yra susijusi su KUB įsteigimu. Apmokestinamasis asmuo turi įrodyti, kad pagrindinė dukterinės įmonės egzistavimo priežastis arba viena iš pagrindinių to priežasčių atitinkamais finansiniais metais nėra mokesčio sumažinimo Jungtinėje Karalystėje pasiekimas pervedant pelną į kitą valstybę, kad būtų mokami mažesni mokesčiai ar jų išvis būtų išvengta. Pagal įstatymą pelno pervedimas į kitą valstybę, kad būtų mokami mažesni mokesčiai ar jų išvis būtų išvengta, yra tuomet, kai pagrįstai galima daryti prielaidą, jog jeigu nebūtų buvę dukterinės įmonės arba bet kokios

susijusios bendrovės, įsteigtos ne Jungtinėje Karalystėje, pajamas būtų gavęs ir nuo jų savo vardu sumokėjęs mokesčius būtų šioje valstybėje narėje įsikūręs asmuo.

*Cadbury Schweppes Overseas Ltd*⁹, iš vienos pusės, ir *Commissioners of Inland Revenue*, iš kitos pusės, dėl Jungtinės Karalystės mokesčių tarnybų nustatyto CSO apmokestinimo už vienos iš *Cadbury* grupės dukterinių įmonių Airijoje gautą pelną.

17. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad jei nė viena iš keturių pirmųjų sąlygų negali būti taikoma, motyvų testas leidžia mokesčių tarnyboms atsizvelgti į ypatingą apmokestinamojo asmens padėtį KUB reglamentuojančių nuostatų, kuriomis siekiama apmokestinti užsienyje gautą arba iš Jungtinės Karalystės į užsienį pervestą pelną, tikslo požiūriu.

18. Jis taip pat paaiškina, kad šiam tikslui mokesčių tarnybos 1996 m. paskelbė sąrašą valstybių, kuriose tam tikromis sąlygomis dukterinė įmonė galėtų būti įsteigta ir būti laikoma atitinkančia sąlygas, leidžiančias išvengti KUB reglamentuojančių nuostatų taikymo.

20. *Cadbury* yra Jungtinėje Karalystėje įsikūrusi bendrovė. Ji yra bendrovių grupės, kurią sudaro šioje valstybėje, kitose valstybėse narėse ir trečiojoje šalyse įsteigtos dukterinės įmonės, kurių svarbiausia yra CSO, patronuojanti bendrovė. Grupei taip pat priklauso dvi dukterinės įmonės, kurių 100 % kapitalo *Cadbury* valdo netiesiogiai – *Cadbury Schweppes Treasury Services*¹⁰ ir *Cadbury Schweppes Treasury International*¹¹, kurios buvo įsteigtos Dubline (Airija), *International Financial Services Center* (tarptautinių finansinių paslaugų centre).

21. Faktinių aplinkybių metu šios dvi dukterinės įmonės buvo apmokestinamos 10 % dydžio mokesčiu.

II – Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės

19. Šis procesas prasidėjo dėl ginčo tarp bendrovių *Cadbury Schweppes plc*⁸ bei

22. *CSTS* ir *CSTI* veiklą sudaro piniginių lėšų gavimas ir jų perdavimas *Cadbury* grupės dukterinėms įmonėms.

8 – Toliau – *Cadbury*.

9 – Toliau – CSO.

10 – Toliau – *CSTS*.

11 – Toliau – *CSTI*.

23. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad *Cadbury* įsteigė *CSTS*, kuri pakeitė ankstesnę struktūrą, kuriai priklausė Džersyje įsteigta bendrovė, siekdama trijų tikslų. Pirma, reikėjo išspręsti Kanados mokesčio pobūdžio problemą, su kuria buvo susidūrę Kanados rezidentai, turintys privilegijuotųjų *Cadbury* akcijų, antra, išvengti pareigos gauti Jungtinės Karalystės finansų ministerijos leidimą vykdyti su paskolomis susijusias operacijas užsienyje ir, trečia, sumažinti mokesčių prie šaltinio už grupės viduje išmokėtus dividendus pagal Direktyvą 90/435. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad visi šie tikslai galėjo būti pasiekti, jeigu *CSTS* būtų buvusi įsteigta Jungtinėje Karalystėje.

24. Jis taip pat pažymi, kad *Cadbury* įsteigė *CSTS* ir *CSTI* kaip netiesiogines dukterines įmones, rezidentės mokesčių tikslais Airijoje, tik tam, kad grupės viduje vykdomai finansinių paskolų veiklai galėtų būti taikomas Tarptautinių finansinių paslaugų centro režimas, Airijoje taikomas grupės finansavimo bendrovėms, ir ši veikla nebūtų apmokestinama Jungtinėje Karalystėje.

25. Atsižvelgiant į mokesčio dydį, taikomą šiame centre įsteigtoms bendrovėms, *CSTS* ir *CSTI* pelnui buvo taikomas žemesnis apmokestinimo lygis KUB reglamentuojančių nuostatų prasme. Dėl 1996 finansinių metų Jungtinės Karalystės mokesčių tarnybos taip pat nustatė, kad negali būti taikoma nė viena sąlyga, leidžianti išvengti šių nuostatų taikymo. Jos pareikalavo, kad *CSO*, artimiausia

Jungtinėje Karalystėje įsikūrusi grupės įmonė, sumokėtų 8 638 633,54 GBP pelno mokesčio už pelną, kurį *CSTI* gavo 1996 m. gruodžio 28 d. pasibaigusiais finansiniais metais. Pranešimas apie mokėtiną mokesčių susijęs tik su *CSTI* gautu pelnu, nes *CSTS* tuos metus baigė nuostolingai.

26. *Cadbury* ir *CSO* dėl šio pranešimo apie mokėtiną mokesčių pareiškė ieškinį *Special Commissioners*, teisme, kuriame galima pareikšti ieškinius dėl mokesčių administratoriaus sprendimų. Šiam teismui jos teigė, kad KUB reglamentuojančios nuostatos prieštarauja EB 43 straipsnyje numatyta įsisteigimo laisvei, EB 49 straipsnyje įtvirtintam laisvam paslaugų teikimui ir EB 56 straipsnyje numatytam laisvam kapitalo judėjimui.

III — Prejudicinis klausimas

27. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad jam kilo šios abejonės:

„Ar įsteigdama kitose valstybėse narėse bendroves ir suteikdama joms kapitalo tik dėl to, kad šioje valstybėje narėje yra palankesnis mokesčių režimas (palyginti su

Jungtinės Karalystės mokesčių režimu) (*Cadbury*) pasinaudojo pagrindinėmis laisvėmis ar piktnaudžiavo jomis?

Jungtinėje Karalystėje įsteigtų dukterinių įmonių pelno (nors tokią nuostolių atskaitą būtų buvę leista atlikti, jeigu *CSTS* ir *CSTI* būtų buvusios įsteigtos ne Airijoje, o Jungtinėje Karalystėje)?

Jei (*Cadbury*) šiuo atveju naudojasi pagrindinėmis laisvėmis, ar galima teigti, kad esamomis aplinkybėmis (KUB) reglamentuojančios Jungtinės Karalystės nuostatos turi būti laikomos apribojančiomis naudojimąsi šiomis laisvėmis, ar reikia manyti, kad šiuos nuostatos yra diskriminuojančios?

Jei nagrinėjamos nuostatos turėtų būti laikomos diskriminuojančiomis, kokį palyginimą reiktų atlikti ir ar palyginimas apskritai įmanomas? Konkrečiau kalbant, ar reiktų lyginti aplinkybes situacijoje, kai (*Cadbury*) steigia dukterines įmones Jungtinėje Karalystėje (pripažįstant, kad ji (*Cadbury*) pelną negali būti įtrauktas jos dukterinių įmonių Jungtinėje Karalystėje pelnas) arba valstybėje narėje, kuri netaiko žemesnio apmokestinimo tarifo?

Jeigu nagrinėjamos nuostatos turėtų būti laikomos apribojančiomis, ar galima aplinkybė, kad (*Cadbury*) nemoka didesnio mokesčio nei tas, kurį *CSTS* ir *CSTI* būtų sumokėjusios, jeigu jos būtų buvusios įsteigtos Jungtinėje Karalystėje, reiškia, kad tokio apribojimo nėra, ir ar svarbios šios aplinkybės:

- a) mokestinės skolos, susijusios su *CSTS* ir *CSTI* pajamomis, apskaičiavimo taisyklės tam tikrais aspektais skiriasi nuo Jungtinėje Karalystėje įsteigtoms (*Cadbury*) dukterinėms įmonėms paprastai taikomų taisyklių ir
- b) vienos dukterinės įmonės nuostoliai negali būti atimti iš kitos dukterinės įmonės pelno arba iš (*Cadbury*) ir jos

Jeigu nagrinėjamos nuostatos apriboja įsisteigimo laisvę arba įtvirtina diskriminaciją, ar jos gali būti pateisinamos mokesčių vengimo prevencija, nes jomis siekiama užkirsti kelią Jungtinėje Karalystėje apmokestinamo pelno sumažinimui arba pervedimui į kitą valstybę, kad būtų mokami mažesni mokesčiai ar jų išvis būtų išvengta? Ir jei šios nuostatos gali būti pateisinamos šiais sumetimais, ar jos iš tiesų yra pateisinamos kaip proporcinga priemonė siekiant teisėto tikslo, atsižvelgiant į nuostatų tikslą ir atleidimą nuo mokesčio, ypač atsižvelgiant į (*Cadbury*) suteiktą galimybę atliekant motyvų testą įrodyti, kad ji nesiekia išvengti mokesčio, įvykdydama abi motyvų testo (sąlygas), o to (*Cadbury*) padaryti negali?‘‘

28. Atsižvelgdamas į šiuos svarstymus, *Special Commissioners* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar nacionalinės mokesčių teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, kurie tam tikromis aplinkybėmis numato valstybėje narėje esančios bendrovės apmokestinimą atsižvelgiant į kitoje valstybėje narėje esančios dukterinės įmonės pelną, apmokestinamą mažesniu mokesčiu, neprieštaruja EB 43, 49 ir 56 straipsniams?“

IV — Analizė

29. Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, nors tiesioginiai mokesčiai savaimė nepatenka į Bendrijos kompetencijos sritį, vis dėlto valstybės narės, įgyvendindamos savo turimą kompetenciją, turi atsižvelgti į Bendrijos teisę¹². Šis valstybių narių įgyvendinamos jų turimos kompetencijos apribojimas taikomas ir priemonėms, kuriomis siekiama užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje ir mokesčių vengimui. Nors valstybių narių

kompetencija imtis tokių priemonių yra tiesiogiai paminėta ir Sutartyje¹³, ir antrinės teisės aktuose¹⁴, vis dėlto šios priemonės turi nepažeisti įsipareigojimų, kuriuos jos prisiėmė pagal šią Sutartį, ypač joje įtvirtintų judėjimo laisvių.

30. Nagrinėjamoje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nori sužinoti, ar KUB reglamentuojančios Jungtinės Karalystės nuostatos yra suderinamos su įsisteigimo laisve, laisvu paslaugų teikimu ir laisvu kapitalo judėjimu.

31. Kaip ir daugelis į bylą įstojuusių šalių, aš manau, kad reikia nagrinėti nagrinėjamų teisės nuostatų atitiktį įsisteigimo laisvės požiūriu.

12 — 1991 m. spalio 4 d. Sprendimas *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (C-246/89, Rink. p. I-4585, 12 punktas) ir 2004 m. kovo 11 d. Sprendimas *De Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rink. p. I-2409, 44 punktas ir minėta teismų praktika).

13 — EB 58 straipsnio 1 dalies b punkte nustatyta, kad EB 56 straipsnis, susijęs laisvu kapitalo judėjimu, nepažeidžia valstybių narių teisės imtis visų reikalingų priemonių, kad būtų užkirstas kelias nacionalinių įstatymų ir kitų teisės aktų pažeidimams, ypač apmokestinimo srityje.

14 — 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (OL L 225, p. 1), 11 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad valstybė narė gali atsisakyti taikyti visas direktyvos nuostatas ar dalį jų, jei nagrinėjamos operacijos tikslas yra mokesčių vengimas arba slėpimas. Taip pat žr. Direktyvos 90/435 1 straipsnio 2 dalį, pagal kurią ši direktyva neklaido taikyti nacionalinių arba susitarimais paremtų nuostatų dėl apgaulės ar piktnaudžiavimo prevencijos, ir 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvos 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (OL L 157, p. 49), 5 straipsnio 2 dalį, pagal kurią, jei pagrindinis arba vienas iš pagrindinių sandorio motyvų yra mokesčių vengimas, jų nemokėjimas ar piktnaudžiavimas, valstybės narės gali panaikinti šios direktyvos suteiktas privilegijas arba atsisakyti ją taikyti.

32. Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad jei vienos valstybės narės pilietis dalyvauja kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės kapitale ir toks dalyvavimas jam leidžia daryti aiškią įtaką šios bendrovės sprendimams bei nulemti jos veiklą, turi būti taikomos Sutarties nuostatos, susijusios su įsisteigimo laisve, o ne nuostatos, susijusios su laisvu kapitalo judėjimu¹⁵. Be to, EB 48 straipsnis EB 43 straipsniu nustatytas teises suteikia ir bendrovėms, įkurtooms pagal valstybės narės teisę ir Bendrijoje turinčioms savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą.

33. Iš to galima daryti išvadą, kad KUB reglamentuojančios Jungtinės Karalystės nuostatos, nustatančios užsienio dukterinės įmonės, kurios ryšys su patronuojančia bendrove rezidente neapsiriboja paprastu dalyvavimu, o pasireiškia šios kontrole, pelno apmokestinimui taikomas taisyklės, yra susijusios ne su laisvu kapitalo judėjimu, o su įsisteigimo laisve.

34. Ieškovės teigia, kad nagrinėjamoje byloje taip pat turi būti taikomos Sutarties nuostatos, susijusios su laisvu paslaugų teikimu. Jos tvirtina, kad dėl ginčijamų teisės nuostatų *CSTS* ir *CSTI* tapo sunkiau teikti finansines

paslaugas Jungtinėje Karalystėje įsikūrusiai jų patronuojančiai bendrovei. Kaip pavyzdžius jos nurodo sprendimus *Safir*¹⁶ ir *Eurowings Luftverkehr*¹⁷.

35. Ieškovių argumentai manęs neįtikino. Šis procesas yra susijęs su valstybės narės teisės nuostatų, kuriose numatyta, kad patronuojančiai bendrovei rezidentei priskiriamas kitoje valstybėje narėje įsteigtos jos dukterinės įmonės pelnas, jei šioje valstybėje šiai dukterinei įmonei taikomas gerokai žemesnis apmokestinimo lygis, atitiktimi Bendrijos teisei. Šiose teisės nuostatose nėra konkrečiai nurodytas *CSTS* ir *CSTI* vykdomos veiklos pobūdis. Taigi ši situacija skiriasi nuo tos, kuri buvo bylose, kuriose buvo priimti minėti sprendimai *Safir* ir *Eurowings Luftverkehr*¹⁸.

36. Iš tiesų, jei ginčijamų teisės nuostatų poveikis yra toks, kad bendrovė rezidentė atgrasoma steigti dukterinę įmonę kitoje valstybėje narėje, jos taip pat kliudo tokiai dukterinei įmonei teikti paslaugas iš šios valstybės narės. Tačiau šis apribojimas yra kliūtis įsisteigti pasekmė. Nagrinėjamoje

16 — 1998 m. balandžio 28 d. Sprendimas (C-118/96, Rink. p. I-1897).

17 — 1999 m. spalio 26 d. Sprendimas (C-294/97, Rink. p. I-7447).

18 — Minėtame sprendime *Safir* buvo nagrinėjama mokesčių sistema, kapitalo gyvybės draudimui taikoma skirtingai atsižvelgiant į tai, ar sutartis dėl jo sudarytos bendrovėse, įsteigtose valstybėje narėje, ar bendrovėse, įsteigtose ne valstybėje narėje. Minėtame sprendime *Eurowings Luftverkehr* nagrinėti nacionalinės teisės aktai įmonėms, nuomonančioms turta iš nacionalinėje teritorijoje įsteigtų nuomotų, suteikė mokesčio lengvatą, pagal kurią joms buvo leista į apmokestinimo pagrindą neįtraukti turto nuomos kainos.

15 — 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *X ir Y* (C-436/00, Rink. p. I-10829, 37 punktą ir minėta teismo praktika).

byloje ginčo esmė yra laisvė įsteigti dukterinę įmonę šioje valstybėje narėje¹⁹. Todėl aš nematau, kodėl taip pat reikėtų remtis taisyklėmis, susijusiomis su laisvu paslaugų teikimu. Bet kuriuo atveju nemanau, kad nagrinėjamų teisės nuostatų tyrimas šios laisvės požiūriu greta tyrimo įsisteigimo laisvės požiūriu galėtų pakeisti mano analizės rezultata.

savaime yra piktnaudžiavimas įsisteigimo laisve. Tuomet prireikus analizuosiu, ar KUB reglamentuojančios Jungtinės Karalystės nuostatos apsunkina galimybę pasinaudoti šia laisve. Galiausiai išnagrinėsiu, ar šis apribojimas gali būti pateisinamas.

A — Dėl piktnaudžiavimo įsisteigimo laisve buvimo

37. Todėl siūlau prejudicinio klausimo analizę apriboti klausimu, ar nacionalinės mokesčių teisės aktai, kurie numato, kad į patronuojančios bendrovės rezidentės apmokestinimo pagrindą įtraukiamas kitoje valstybėje narėje įsteigtos KUB gautas pelnas, jei šioje kitoje valstybėje narėje šiam pelnui taikomas gerokai žemesnis apmokestinimo lygis nei patronuojančios bendrovės įsikūrimo valstybėje, neprieštaruja EB 43 ir 48 straipsniams.

39. Visų pirma reikia nustatyti, ar tai, kad patronuojanti bendrovė steigia dukterinę įmonę kitoje valstybėje narėje, siekdama pasinaudoti palankesniu mokesčių režimu nei šioje kitoje valstybėje, savaiame yra piktnaudžiavimas įsisteigimo laisve. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo iškėlęs šį klausimą todėl, kad *Cadbury* įsteigė *CSTS* ir *CSTI* kaip netiesiogines dukterines įmones, mokesčių teisės aktų prasme įsikūrusias Airijoje, tik tam, kad grupės viduje vykdomai finansinių paslaugų veiklai galėtų būti taikomas *International Financial Services Center* režimas.

38. Analizė, kuri turi leisti atsakyti į šį klausimą, apims trijų pagrindinių klausimų, su kuriais susidūrė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nagrinėjimą. Visų pirma nagrinėsiu, ar tai, kad patronuojanti bendrovė steigia dukterinę įmonę kitoje valstybėje narėje, siekdama pasinaudoti palankesniu mokesčių režimu nei esantis valstybėje, kurioje ji yra įsisteigusi,

40. Aš nemanau, kad tai, jog patronuojanti bendrovė steigia kitoje valstybėje narėje dukterinę įmonę, siekdama pasinaudoti joje taikomu palankesniu mokesčių režimu, savaiame yra piktnaudžiavimas įsisteigimo laisve, kuris atimtų iš šios bendrovės galimybę remtis EB 43 ir 48 straipsniais suteiktomis teisėmis. Šią analizę noriu pagrįsti šių nuostatų taikymo sritimi, kaip ji yra išaiškinta Teisingumo Teismo praktikoje.

¹⁹ — Šia prasme žr. 2004 m. spalio 14 d. Sprendimą *Omega* (C-36/02, Rink. p. I-9609, 26 punktas).

41. Visų pirma reikia priminti, kad EB 43 ir 48 straipsniai bendrovei, kuri tenkina pastarajame straipsnyje nustatytus reikalavimus, aiškiai suteikia teisę kitoje valstybėje narėje steigti agentūras, filialus ar dukterines įmones tokiomis sąlygomis, kokias jos teisės aktai nustato jos pačios piliečiams. Taip šia pagrindine laisve, įtvirtinta šiose nuostatose, kurios, pereinamajam laikotarpiui pasibaigus, turi tiesioginį poveikį²⁰, siekiama sudaryti galimybes tokiai bendrovei įsteigti papildomą verslo vietą bet kurioje kitoje valstybėje narėje. Taigi bet kuri pagal valstybės narės teisę įkurta bendrovė gali įsteigti dukterinę įmonę bet kurioje pasirinktoje Bendrijos vietoje.

42. Antra, šios bylos kontekste svarbu pažymėti, kad įsisteigimo sąvoka reiškia galimybę Bendrijos piliečiui stabiliai ir nuolatos dalyvauti bet kurios kitos valstybės narės nei jo kilmės valstybė narė ekonominiame gyvenime bei gauti iš to naudos²¹. Taip įsisteigimo laisve siekiama leisti priimančiojoje valstybėje faktiškai ir veiksmingai vykdyti ekonominę veiklą²². Kaip generalinis advokatas M. Darmon pažymėjo savo išvados byloje

*Daily Mail and General Trust*²³ 3 punkte, „įsisteigimas reiškia integraciją į nacionalinę ekonomiką“. Taigi įsisteigimo laisvės *raison d'être* yra ekonominės veiklos vykdymas priimančiojoje valstybėje narėje.

43. Galiausiai iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad jei įsisteigimo laisve siekiamas tikslas yra patenkintas, priešastys, dėl kurių nagrinėjamas Bendrijos pilietis ar bendrovė nusprendė pasinaudoti šia laisve, negali kelti abejonių dėl apsaugos, kurią jiems suteikia Sutartis.

44. Antai sprendime *Centros*²⁴ reikėjo išspręsti klausimą, ar kompetentingos Danijos valdžios institucijos galėjo atsisakyti įregistruoti ribotos atsakomybės bendrovės, teisėtai įsteigtos Jungtinėje Karalystėje, filialą dėl to, kad ji nevykdė šioje valstybėje narėje jokios veiklos ir tik norėjo išvengti Danijos taisyklių dėl ribotos atsakomybės bendrovių įsisteigimo²⁵.

45. Taigi reikėjo nustatyti, ar priimančioji valstybė galėjo neleisti bendrovei, atitinkančiai EB 48 straipsnyje nustatytas sąlygas,

20 — 1974 m. birželio 21 d. Sprendimas *Reyners* (2/74, Rink. p. 631, 25 punktas) ir 2002 m. lapkričio 5 d. Sprendimas *Überseering* (C-208/00, Rink. p. I-9919, 60 punktas).

21 — Šia prasme žr. minėtą sprendimą *Reyners* (21 punktas) ir 1995 m. lapkričio 30 d. Sprendimą *Gebhard* (C-55/94, Rink. p. I-4165, 25 punktas).

22 — 1991 m. liepos 25 d. Sprendimas *Factortame ir kt.* (C-221/89, Rink. p. I-3905, 20 punktas) ir minėtas sprendimas *Komisija prieš Jungtinę Karalystę* (21 punktas).

23 — 1988 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas (81/87, Rink. p. 5483).

24 — 1999 m. kovo 9 d. Sprendimas (C-212/97, Rink. p. I-1459).

25 — Pagal Danijos taisykles ribotos atsakomybės bendrovės įsisteigimas buvo siejamas su minimalaus 200 000 DKR kapitalo apmokėjimu, o Jungtinėje Karalystėje taikomi teisės aktai šios rūšies bendrovei įsteigti nenumatė jokio su minimalaus kapitalo apmokėjimu susijusio reikalavimo.

įsteigti papildomos verslo vietos jos teritorijoje dėl priešasčių, paskatinusių įmonės savininkus įsteigti savo bendrovę kitoje valstybėje narėje. Kitaip tariant, ar įmonės savininkus paskatinusios priešastys galėjo jiems sutrukdyti remtis EB 43 straipsniu suteiktomis teisėmis, nors šia nuostata buvo remtasi laikantis jos tikslo, t. y. leisti pagal vienos valstybės narės taisyklės teisėtai įsteigti bendrovei vykdyti papildomą veiklą kitoje valstybėje narėje?

46. Teisingumo Teismas pirmenybę teikia Sutartyje įtvirtintos įsisteigimo teisės tikslui. Taip pat minėtame sprendime *Centros* jis pažymėjo, kad teisė įsteigti bendrovę laikantis valstybės narės teisės aktų ir steigti dukterines įmones kitose valstybėse narėse yra neatsiejama nuo naudojimosi Sutarties garantuojama įsisteigimo laisve vieningoje rinkoje. Jis konstatavo, kad tai, jog vienos valstybės narės pilietis, norintis įsteigti bendrovę, nusprendžia ją įsteigti toje valstybėje narėje, kurios bendrovių teisės taisyklės jam atrodo mažiau ribojančios, ir įsteigti filialus kitose valstybėse narėse, savaime nėra piktnaudžiavimas įsisteigimo teise²⁶.

47. Šis požiūris, kuris buvo priimtas plenarinėje sesijoje, nėra vienintelis. Jis buvo

patvirtintas sprendime *Inspire Art*²⁷, kuriame jis buvo pritaikytas Nyderlandų teisės aktams, kurie aplinkybėmis, panašiomis į minėto sprendimo *Centros* aplinkybes, nedraudė įregistruoti filialo, tačiau šiai papildomai verslo vietai įsteigti nustatė tam tikras sąlygas, numatytas bendrovių steigimą reglamentuojančioje vidaus teisėje.

48. Minėtame sprendime *Inspire Art* Teisingumo Teismas aiškiai pažymėjo, kad priešastys, dėl kurių bendrovė nusprendė įsteigti valstybėje narėje, išskyrus sukčiavimą, neturi reikšmės su įsisteigimo laisve susijusių taisyklių taikymo požiūriu²⁸. Jis patvirtino, kad aplinkybė, jog remiantis EB 43 ir 48 straipsniais bendrovė valstybėje narėje buvo įsteigta turint tikslą tik pasinaudoti palankesniais teisės aktais, nėra piktnaudžiavimas, net jei ši bendrovė pagrindinę arba visą savo veiklą vykdo toje valstybėje, kurioje yra įsteigta papildoma verslo vieta²⁹.

49. Remiantis šia Teisingumo Teismo praktika, šioje byloje galima daryti išvadą, kad jei kontroliuojama dukterinė įmonė faktiškai ir veiksmingai vykdo veiklą valstybėje narėje, kurioje ji yra įsteigta, priešastys, dėl kurių

27 — 2003 m. rugėjo 30 d. Sprendimas (C-167/01, Rink. p. I-10155).

28 — Minėto sprendimo *Inspire Art* 95 punktas.

29 — Ten pat, 96 punktas.

26 — Minėtas sprendimas *Centros* (27 punktas).

patronuojanti bendrovė nusprendė įsteigti šią dukterinę įmonę šioje priimančiojoje valstybėje, negali kelti abejonių dėl teisių, kurias šiai bendrovei suteikė Sutartis³⁰.

50. Taigi nagrinėjamoje byloje *Cadbury* teisė remtis EB 43 ir 48 straipsniais suteikta apsauga priklauso nuo to, ar *CSTS* ir *CSTI* faktiškai ir veiksmingai vykdo veiklą Airijoje. Šį klausimą, dėl kurio karštai ginčijasi ieškovės ir Jungtinė Karalystė, turi išspręsti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Tačiau šiame etape, manau, galima patvirtinti, kad tai, jog *Cadbury* nusprendė įsteigti savo dukterines įmones Airijoje siekdama vienintelio tikslo – kad joms būtų taikomas labai palankus mokesčių režimas, taikomas Tarptautinių finansinių paslaugų centre, – savaime nėra piktnaudžiavimas įsisteigimo laisve.

30 — Atvirkščiai, jei įsisteigimo laisvės tikslai nebuvo pasiekti, bendrovė negali remtis EB 43 straipsnio nuostatomis. Žr. minėtą sprendimą *Daily Mail and General Trust*. Šioje byloje pagal Jungtinės Karalystės teisės aktus įsteigta bendrovė *Daily Mail* norėjo iškelti savo valdymo centrą ir centrinę administraciją iš šios valstybės narės neįrašydama teisinio subjektiškumo arba savo kaip bendrovės, kuriai taikoma Jungtinės Karalystės teisė, statuso, kaip tai numatė šios valstybės narės teisė. Tačiau ji ginčijo pareigą laikytis šiuose teisės aktuose numatytos sąlygos – gauti Finansų ministerijos leidimą. Iš tiesų bendrovė *Daily Mail* norėjo perkelti savo valdymo centrą į Nyderlandus, kad, įsikūrusi šioje valstybėje narėje mokesčių tikslais, galėtų parduoti didelę dalį vertybinių popierių, sudarančių jos apyvartinius aktyvus, ir už gautas lėšas įsigyti dalį savo pačios akcijų, nemokėdama mokesčių, kuriuos už šias operacijas ji turėtų sumokėti pagal Jungtinės Karalystės mokesčių teisės aktus. Teisingumo Teismas nusprendė, kad tuometinė Bendrijos teisė nedraudžia tokių teisės aktų, kokie buvo nagrinėjami toje byloje, nes bendrovėms, kurioms taikoma nacionalinė teisė, ji nesuteikia teisės perkelti savo valdymo centro ar centrinės administracijos į kitą valstybę narę išlaikant savo kaip valstybės narės, pagal kurios teisės aktus jos buvo įsteigtos, bendrovių statusą.

51. Apmokestinimo lygis yra veiksnys, į kurį bendrovė gali teisėtai atsižvelgti rinkdamasi priimančiąją valstybę, kurioje ketina įsteigti dukterinę įmonę. Bendrovė, nepažeisdama EB 43 straipsnio taikymo srities ir tikslo, gali nuspręsti vykdyti papildomą veiklą kitoje valstybėje narėje, kad pasinaudotų šios kitos valstybės palankesniu mokesčių režimu, taikomu joje apmokestinamos veiklos apmokestinimui.

52. Šią analizę patvirtina nusistovėjusi Teisingumo Teismo praktika, pagal kurią valstybė narė negali trukdyti bendrovei naudotis savo teise įsisteigti kitoje valstybėje narėje dėl to, kad dėl tokios operacijos ji neteks mokesčių įplaukų – mokesčių, kurie būtų sumokėti už būsimą veiklą, jei bendrovė būtų vykdžiusi šią veiklą savo kilmės valstybėje³¹.

53. Lygiai taip pat iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad vien tik tuo, jog bendrovė rezidentė įsteigia papildomą verslo vietą kitoje valstybėje narėje, negalima pagrįsti bendros sukčiavimo mokesčių srityje arba mokesčių vengimo prežumpcijos ir dėl to pateisinti priemonių, pabloginančių sąlygas naudotis pagrindine

31 — Ypač žr. 1998 m. liepos 16 d. Sprendimą *ICI* (C-264/96, Rink. p. I-4695, 28 punktą), minėtą sprendimą *De Lasteyrie du Saillant* (60 punktą) ir 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, Rink. p. I-10837, 44 punktą).

Sutarties garantuojama laisvė³². Teisingumo Teismas ne kartą konstatavo, kad bendrovės įsteigimas kitoje valstybėje narėje savaime nereiškia mokesčių vengimo, nes bet kuriuo atveju aptariamai bendrovei yra taikomi šios valstybės teisės aktai³³.

54. Galiausiai iš Teisingumo Teismo praktikos taip pat galima daryti išvadą, kad valstybė narė negali kliudyti naudotis judėjimo laisvėmis kitoje valstybėje narėje kaip pretekstą nurodydama joje taikomą žemesnį apmokestinimo lygį³⁴.

55. Atsižvelgiant į šiuos argumentus ir nesant suderinimo Bendrijos lygiu, reikia pripažinti, kad įvairių valstybių narių mokesčių režimai gali konkuruoti tarpusavyje. Ši konkurencija, kuri pirmiausia atsiranda dėl didelių bendrovių pelno apmokestinimo tarifo skirtumų tarp valstybių narių, gali padaryti didelį poveikį bendrovėms renkantis

savo veiklos vietą Europos Sąjungoje³⁵. Tenka apgailestauti, kad valstybių narių konkurencija šioje srityje gali vykti be jokių apribojimų. Tačiau tai yra politinio pobūdžio klausimas.

56. Šiuo požiūriu reikia priminti, kad Ekonomikos ir finansų taryba (ECOFIN) patvirtino Elgesio kodeksą verslo apmokestinimo klausimais³⁶, kuris yra susijęs su „priemonėmis, turinčiomis arba galinčiomis turėti didelę įtaką ekonominės veiklos vietai Bendrijoje“ ir kuriuo valstybės narės įsipareigojo tokias priemones įšaldyti ir atšaukti. Čia reikia pažymėti, kad Airijos mokesčių režimas, taikomas Tarptautinių finansinių paslaugų centre įsteigtoms bendrovėms, buvo paminėtas „Elgesio kodekso“ grupės, kuriai buvo pavesta įvertinti nacionalines priemones, kurioms gali būti taikomas minėtas kodeksas, t. y. ar jos yra žalingos priemonės, pranešime. Taigi šis mokesčių režimas turėjo būti laipsniškai panaikintas³⁷.

32 — Šia prasme žr. 2000 m. rugsėjo 26 d. Sprendimą *Komisija prieš Belgiją* (C-478/98, Rink. p. I-7587, 45 punktas). Taip pat žr. minėtą sprendimą *X ir Y* (62 punktas).

33 — Minėtas sprendimas *ICI* (26 punktas); 2001 m. kovo 8 d. Sprendimas *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 57 punktas) ir 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00, Rink. p. I-11779, 37 punktas).

34 — Minėtas sprendimas *Eurowings Luftverkehr* (44 punktas). Šia prasme taip pat žr. 2003 m. birželio 26 d. Sprendimą *Skandia ir Ramstedt* (C-422/01, Rink. p. I-6817, 52 punktas) ir 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimą *Barbier* (C-364/01, Rink. p. I-15013, 71 punktas).

35 — Šiuo požiūriu žr. Europos Bendrijų Komisijos dokumentus dėl verslo apmokestinimo Europos Sąjungoje, pirmiausia Komisijos komunikatą Tarybai, Europos Parlamentui ir Europos ekonominių ir socialinių reikalų komitetui – Vidaus rinkos be mokesčių apribojimų link (KOM(2001) 582 galutinis) ir Komisijos tarnybų pranešimą dėl verslo apmokestinimo vidaus rinkoje (SEC (2001) 1681 galutinis).

36 — 1997 m. gruodžio 1 d. Tarybos ir Taryboje posėdžiavusių valstybių narių vyriausybės atstovų rezoliucija dėl Elgesio kodekso verslo apmokestinimo klausimais (OL C 2, 1998, p. 2).

37 — Šį pranešimą galima rasti interneto svetainėje: http://ue.eu.int/ueDocs/cms_Data/docs/pressdata/fin/misc/04901.f9.html.

57. Tačiau šie veiksniai negali daryti įtakos ūkio subjektams EB 43 ir EB 48 straipsniais suteiktų teisių taikymo srityje. Kaip matyti iš Elgesio kodekso preambulės, jis yra politinio pobūdžio išpareigojimas ir nedaro įtakos valstybių narių teisėms bei pareigoms ar Sutartyje numatyta atitinkamai valstybių narių ir Bendrijos kompetencijai. Taigi Elgesio kodekso priėmimas ir nagrinėjamas Airijos mokesčių režimo paminėjimas tarp vieningai rinkai žalingų nacionalinių mokesčių priemonių negali nei apriboti, nei *a fortiori* atgal apriboti kiekvienai EB 48 straipsnį atitinkamai bendrovei Sutartimi suteiktos teisės įsteigti papildomą verslo vietą jos pasirinktoje valstybėje narėje, įskaitant valstybę, kurioje taikomas mokesčių režimas laikomas žalingu vieningai rinkai.

58. Aplinkybė, kad šis mokesčių režimas taip pat gali būti laikomas su bendrąja rinka nesuderinama valstybės pagalba³⁸, šios analizės nepakeičia. Kaip Komisija pažymėjo savo pastabose, Sutartyje yra ypatingų nuostatų, įtvirtintų EB 87 ir EB 88 straipsniuose, kuriomis siekiama užtikrinti tokios priemonės suderinamumą su bendrąja rinka kontrolę ir panaikinti žalingą jos poveikį. Taigi

aplinkybė, kad toks mokesčių režimas gali neatitikti Sutarties taisyklių, negali leisti valstybei narėi imtis vienašališkų priemonių, skirtų kovoti su jo poveikiu, apribojant judėjimo laisves.

59. Šiai analizei taip pat gali būti paprieštara dėl to, kad lieka visiškai neišspręsta problema dėl valstybių narių visuotinai taikomuose teisės aktuose įtvirtintų mokesčių tarifų skirtumų. Pirma, žalingomis laikomų mokesčių priemonių, kurias planuota panaikinti, įvertinime, atliktame „Elgesio kodekso“ grupės, buvo apsiribota tik ypatingais arba specialiais režimais. Antra, pagal EB 94 straipsnį nacionalinės teisės aktų, reglamentuojančių taikytinus mokesčių tarifus, suderinimui vis dar taikoma vienbalsiškumo Taryboje taisyklė. Iki šiol šiuo klausimu nebuvo priimta jokia priemonė ir neplanuojama jų priimti artimoje ateityje, kaip posėdyje pažymėjo valstybės narės.

60. Tačiau dėl visiško bendrovių pelno mokesčio tarifų suderinimo nebuvimo žalingo poveikio, kaip minėta, reikia politinio pobūdžio sprendimo, ir, mano nuomone, šis poveikis negali pateisinti abejonių dėl EB 43 ir 48 straipsniais suteiktų teisių taikymo srities, kaip ji apibrėžta Teisingumo Teismo praktikoje. Todėl aš manau, kad tai, jog valstybėje narėje mokesčių teisės aktų pras-

38 — Iš „Elgesio kodekso“ grupės pranešimo matyti, kad 1987 m. Komisija leido įsteigti Tarptautinių finansinių paslaugų centrą; vėliau ji nusprendė, kad šiame centre nustatyti preferenciniai mokesčių tarifai yra pagalba veiklai, prieštaraujanti Sutarties taisyklėms; galiausiai ji sudarė su Airijos valdžios institucijomis susitarimą, numatantį laipsniškai panaikinti šį režimą.

me įsikūrusi bendrovė Tarptautinių finansinių paslaugų centre įsteigia dukterinę įmonę, siekdama pasinaudoti jam taikomu palankesniu mokesčių režimu, savaime nėra piktnaudžiavimas įsisteigimo laisve.

61. Dabar nagrinėsiu, ar KUB reglamentuojančios Jungtinės Karalystės nuostatos riboja įsisteigimo laisvę.

B — Dėl įsisteigimo laisvės ribojimo buvimo

62. Visų pirma reikia priminti, kad EB 43 straipsnis draudžia ne tik apribojimus steigti dukterinę įmonę kitoje valstybėje narėje, kuriuos nustato priimančioji valstybė, bet ir tuos apribojimus, kuriuos nustato kilmės valstybė. Taigi, atsižvelgiant į nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, nors Sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės, remiantis jų tekstu, pirmiausia yra skirtos užtikrinti naudojamąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis teisėmis kaip ir nacionalinių subjektų, jos taip pat draudžia, kad kilmės valstybė savo piliečiams ar pagal jos teisės aktus įsteigtoms bendrovėms ribotų įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje³⁹.

39 — Minėti sprendimai *Daily Mail and General Trust* (16 punktas) ir *Marks & Spencer* (31 punktas).

Šis „išėjimo“ ribojimo draudimas taip pat taikomas mokestinėms priemonėms⁴⁰.

63. Iš Teisingumo Teismo praktikos taip pat matyti, kad EB 43 straipsniu draudžiami apribojimai gali būti įvairių formų. Tai gali būti atvira diskriminacija dėl pilietybės arba, bendrovių atveju, dėl jų buveinės vietos. Jie gali būti ir „netiesioginė diskriminacija“, t. y. priemonės, kurios taikomos neatsižvelgiant į buveinės vietą ir yra paremtos vienodai taikomomis sąlygomis, dėl kurių kitų valstybių narių piliečiai atsiduria iš esmės nepalankesnėje padėtyje, pavyzdžiui, įsikūrimo mokesčių teisės aktų prasme vietos kriterijus⁴¹. Galiausiai savo naujausioje praktikoje Teisingumo Teismas netiria, ar nagrinėjama priemonė turi būti laikoma tiesiogine, ar netiesiogine diskriminacija. Jis tik konstatuoja, kad taikomas skirtingas požiūris mokesčių atžvilgiu, dėl kurio ūkio subjektas, pasinaudojęs EB 43 straipsniu suteiktomis teisėmis, atsiduria nepalankesnėje padėtyje ir kuris gali atgrasyti jį pasinaudoti tokiomis teisėmis⁴².

40 — Išėjimo ribojimo mokestine priemone draudimas pirmą kartą buvo pritaikytas minėtame sprendime *ICI* Jungtinės Karalystės teisės nuostatomis, pagal kurias mokestinė lengvata buvo taikoma tik toms bendrovėms rezidentėms, kurios tik ar daugiausia kontroliavo dukterines įmones, turinčias savo buveines nacionalinėje teritorijoje. Po šio sprendimo jis buvo taikomas ne kartą (pirmiausia žr. 1999 m. lapkričio 18 d. Sprendimą *X ir Y* (C-200/98, Rink. p. I-8261); minėtą sprendimą *De Lasteyrie du Saillant* ir, iš paskutiniųjų pavyzdžių, 2006 m. vasario 23 d. Sprendimą *Keller Holding* (C-471/04, Rink. p. I-2107)).

41 — 1993 m. liepos 13 d. Sprendimas *Commerzbank* (C-330/91, Rink. p. I-4017, 14 ir 15 punktai).

42 — Žr. visų pirma 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *AMID* (C-141/99, Rink. p. I-11619, 22 ir 23 punktai); minėtą 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *X ir Y* (36–39 punktai); minėtą sprendimą *Lankhorst-Hohorst* (27–32 punktai); 2003 m. rugsejo 18 d. Sprendimą *Bosal* (C-168/01, Rink. p. I-9409, 27 punktas); minėtus sprendimus *Marks & Spencer* (32–34 punktai) ir *Keller Holding* (31–35 punktai).

64. Paskutinis veiksnys, į kurį reikia atkreipti dėmesį Teisingumo Teismo praktikoje, susijusioje su nacionalinių mokesčių režimų tyrimu judėjimo laisvių požiūriu, yra susijęs su galimu apribojimo pateisinimu. Iš principo atvira diskriminacija dėl pilietybės gali būti pateisinama tik EB 46 straipsnio 1 dalyje numatytais sumetimais, susijusiais su viešąja tvarka, visuomenės saugumu ir jos sveikata. Tik vienodai taikomos priemonės taip pat gali būti pateisinamos privalomuoju bendro intereso pagrindu, t. y. pagrindu, kuris šioje nuostatoje nenumatytas, bet dėl kurio Teisingumo Teismas savo praktikoje pripažįsta, kad juo siekiama teisėto intereso. Beje, EB 43 ir 48 straipsnių kontekste bendrovių buveinė, lygiai kaip fizinių asmenų pilietybė, yra naudojama siekiant nustatyti jų ryšį su valstybės narės teisine sistema⁴³. Tačiau mokesčių srityje konstatavimas, kad yra taikomas skirtingas požiūris dėl bendrovių buveinės, nereiškia, jog šis nevienodas požiūris negali būti pateisinamas privalomuoju bendro intereso pagrindu⁴⁴.

65. Būtent atsižvelgdamas į šiuos argumentus nagrinėsiu, ar aptariamose teisės nuostatos riboja įsisteigimo laisvę. Šiuo požiūriu pra-

43 – Minėtas sprendimas *ICI* (20 punktas ir minėta teismų praktika).

44 – Pirmiausia žr. minėtus sprendimus *ICI* dėl Jungtinės Karalystės teisės nuostatų, pagal kurias mokesstinė lengvata buvo taikoma tik toms konsorciumo bendrovėms rezidentams, kurios tik ar daugiausia kontroliavo dukterines įmones, kurių buveinė buvo nacionalinėje teritorijoje (23 ir 24 punktai), ir *Lankhorst-Hohorst* dėl Vokietijos režimo, taikomo dukterinių įmonių savo patronuojančiai bendrovei pervedamų palūkanų apmokestinimui, kuris numatė skirtingą požiūrį atsižvelgiant į jos buveinę, t. y. ar ji yra nacionalinėje teritorijoje, ar ne.

šymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar šios teisės nuostatos turi būti laikomos apsunkinančiomis galimybę pasinaudoti įsisteigimo laisve arba diskriminuojančiomis.

66. Visų pirma jis klausia, ar galima aplinkybė, kad *Cadbury* nemoka didesnio mokesčio nei tas, kurį *CSTS* ir *CSTI* būtų sumokėjusios, jeigu būtų buvusios įsteigtos Jungtinėje Karalystėje, arba tai, kad šių užsienio dukterinių įmonių patirti nuostoliai negali būti atimti iš Jungtinėje Karalystėje apmokestinamo pelno, nors tokią nuostolių atskaitą būtų buvę leista atlikti, jeigu šios dukterinės įmonės būtų buvusios įsteigtos šioje valstybėje narėje, turi reikšmės apribojimo buvimui.

67. Antra, jis klausia dėl palyginimo, kurį reikia atlikti norint nustatyti, ar yra diskriminacija. Taigi jis klausia, ar *Cadbury* situacija turi būti lyginama su bendrovės rezidentės, kuri būtų įsteigusi dukterinę įmonę Jungtinėje Karalystėje, situacija, ar su bendrovės rezidentės, kuri būtų įsteigusi tokią papildomą verslo vietą kitoje valstybėje narėje, kurioje mokesčio tarifas nėra toks palankus, kad būtų galima taikyti KUB reglamentuojančias nuostatas, situacija.

68. Jungtinė Karalystė teigia, kad ginčijamos nuostatos nėra diskriminuojantis įsisteigimo laisvės apribojimas. Visų pirma ji tvirtina,

kad *Cadbury* situacija turi būti lyginama tik su bendrovės rezidentės, kurios dukterinė įmonė būtų buvusi įsteigta nacionalinėje teritorijoje, situacija. Toliau ji tvirtina, ir ją palaiko Danijos, Vokietijos, Prancūzijos, Portugalijos, Suomijos ir Švedijos vyriausybės, kad šios nuostatos nėra diskriminuojančios, nes iš *Cadbury* pareikalautas sumokėti mokestis nebūtų didesnis už tą, kurį ši bendrovė ir jos dukterinės įmonės būtų turėjusios sumokėti iš viso, jei šios dukterinės įmonės būtų buvusios įsteigtos Jungtinėje Karalystėje. Taigi abiem atvejais ekonominis poveikis *Cadbury* turtui būtų toks pats.

69. Šių valstybių narių teigimu, taip KUB reglamentuojančiomis nuostatomis siekiama mokestinio neutralumo tikslo, užtikrinant, kad bendra mokestinė našta, tenkanti ūkio vienetui, kurį sudaro Jungtinės Karalystės patronuojanti bendrovė ir jos dukterinės įmonės, būtų tokia pat, kai dukterinės įmonės įsteigiamos Jungtinėje Karalystėje arba kai jos įsteigiamos kitoje valstybėje narėje.

70. Galiausiai Vokietijos ir Prancūzijos vyriausybės teigia, kad nagrinėjamos nuostatos numatyta skirtingą požiūrį atsižvelgiant į dukterinių įmonių įsteigimo vietą galima objektyviai pateisinti mokesčių tarifų, kurie šioms dukterinėms įmonėms būtų taikomi atitinkamoje jų įsisteigimo valstybėje, skirtumu.

71. Šiai analizei aš nepritariu dėl šių priežasčių.

72. Kaip minėta, nagrinėjamos teisės nuostatos įtvirtina ypatingą režimą, kuris turi būti taikomas tik bendrovėms rezidentėms, įsteigusioms dukterinę įmonę valstybėje narėje, kuri numato gerokai mažesnę bendrovių pelno mokesčio tarifą nei taikomas Jungtinėje Karalystėje. Priminsiu, kad KUB reglamentuojančios nuostatos netaikomos, jei dukterinė įmonė yra įsteigta Jungtinėje Karalystėje arba kitoje valstybėje narėje, pagal kurios mokesčių režimą šios dukterinės įmonės pelnas neapmokestinamas daugiau nei trim ketvirtadaliais mažesniu mokesčiu už tą, kuris už tą patį pelną būtų mokėtinas Jungtinėje Karalystėje.

73. Nagrinėjamos teisės nuostatos numato, kad kontroliuojamos dukterinės įmonės pelnas gali būti įtraukiamas į patronuojančios bendrovės apmokestinimo pagrindą jo gavimo momentu.

74. Taigi dėl jų patronuojanti bendrovė, kuriai jos yra taikomos, atsiduria nepalankesnėje padėtyje, palyginti, pirma, su bendrove rezidente, įsteigusia dukterinę įmonę Jungtinėje Karalystėje, ir, antra, su bendrove rezidente, įsteigusia tokią dukterinę įmonę valstybėje narėje, kurios mokesčių režimas nėra toks palankus, kad šios nuostatos būtų jam taikomos. Pirmuoju atveju bendrovė rezidentė niekada neapmokestinama už savo nacionalinės dukterinės įmonės pelną. Antroju atveju bendrovė rezidentė neapmokestinama už savo užsienio dukterinės įmonės pelną jo gavimo momentu. Ji gali būti apmokestinta tik tuomet, kai šis pelnas jai pervedamas kaip dividendai.

75. Taigi susiduriame su skirtingu požiūriu mokesčių srityje, dėl kurio bendrovės, kurios, kaip *Cadbury*, įsteigė dukterinę įmonę Airijoje, Tarptautinių finansinių paslaugų centre, atsiduria nepalankesnėje padėtyje, ir toks požiūris gali atgrasyti bendrovę rezidentę pasinaudoti joje savo įsisteigimo teise.

76. Šia analize neleidžia suabejoti aplinkybė, kad iš *Cadbury* pareikalautas sumokėti mokesčiai nebūtų didesnis už tą, kurį ūkio vienetas, kurį sudaro patronuojanti bendrovė ir jos dukterinės įmonės, būtų turėjęs sumokėti iš viso, jei šios dukterinės įmonės būtų įsikūrusios Jungtinėje Karalystėje. Iš tiesų ši aplinkybė nepanaikina požiūrio nevienodumo patronuojančių bendrovių lygiu.

77. Tačiau net ir darant prielaidą, kad ginčijamos teisės nuostatos mokesčių požiūriu yra neutralios palyginti su vidaus situacija, tai nekeltų abejonių dėl nevienodo požiūrio buvimo ir nepalankesnės *Cadbury* padėties, palyginti su bendrovės rezidentės, įsteigusios dukterinę įmonę kitoje valstybėje narėje, kurioje mokesčiai yra ne tokie palankūs kaip Tarptautinių finansinių paslaugų centre, situacija.

78. Priešingai nei Jungtinė Karalystė, aš nematau, kodėl *Cadbury* situacija neturėtų būti lyginama su tokios bendrovės situacija. Mano nuomone, vertinant nagrinėjamų teisės nuostatų atitiktį Bendrijos teisei reikia

išnagrinėti visus jų poveikio aspektus. Kaip žinome, „diskriminacijos“ sąvoka yra apibrėžiama kaip skirtingų taisyklių taikymas vienodoms situacijoms arba kaip tos pačios taisyklės taikymas skirtingoms situacijoms⁴⁵. Taigi vienintelis klausimas, kuris kyla norint nustatyti, ar skirtingas požiūris į dvi situacijas yra diskriminacija, yra tai, ar šios dvi situacijos yra vienodos. Aš manau, kad taip yra *Cadbury* situacijos ir bendrovės rezidentės, įsteigusios dukterinę įmonę kitoje valstybėje narėje, kurios mokesčiai yra ne tokie palankūs kaip Tarptautinių finansinių paslaugų centre, situacijos atveju, nes abiem šiais atvejais Jungtinėje Karalystėje įsikūrusi bendrovė įsteigė dukterinę įmonę kitoje valstybėje narėje.

79. Priešingai mano analizei, yra teigiama, kad bendrovių pelno mokesčių tarifų skirtumai Europos Sąjungoje yra objektyvūs situacijų skirtumai, pateisinantys nagrinėjamose teisės nuostatose numatytą skirtingą požiūrį.

80. Jei šiam argumentui būtų pritarta, tai reikštų pripažinimą, kad valstybė narė turi teisę, nepažeisdama Sutarties taisyklių, pasirinkti kitas valstybes nares, kuriose jos nacionalinės bendrovės gali steigti dukterines

45 — 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Royal Bank of Scotland* (C-311/97, Rink. p. I-2651, 26 punktas ir minėta teismų praktika).

įmones, pasinaudodamos priimančiojoje valstybėje taikomu mokesčių režimu. Tačiau, kaip teigė ieškovės ir Airija, toks sprendimas akivaizdžiai lemtų pačiai „vieningos rinkos“ sąvokai priešingą rezultatą.

81. Kaip minėta, bendrovių pelno mokesčio tarifo nustatymas priklauso kiekvienos valstybės narės savarankiškai kompetencijai, o EB 43 ir 48 straipsniai suteikia kiekvienai pastarąjį straipsnį atitinkančiai bendrovei teisę įsteigti dukterinę įmonę jos pasirinktoje Europos Sąjungos vietoje. Tačiau valstybė narė negali skirtingai vertinti savo bendrovių rezidenčių, kurios steigia dukterines įmones kitose valstybėse narėse, atsižvelgdama į tai, koks mokesčio tarifas yra taikomas priimančiojoje valstybėje.

82. Toks sprendimas taip pat prieštarautų Teisingumo Teismo pozicijai, pareikštai minėtuose sprendimuose *Eurowings Luftverkehr* ir *Barbier*, kuriuose jis konstatavo, kad valstybėje narėje taikomi nedideli mokesčiai negali pateisinti kitos valstybės narės taikomo nepalankaus požiūrio mokesčių atžvilgiu⁴⁶ ir kad iš Bendrijos piliečio negali būti atimta galimybė remtis Sutarties nuostatomis dėl to, kad jis naudojasi mokesčių lengvatomis, kurias teisėtai suteikia normos, galiojančios kitoje valstybėje narėje nei jis yra įsikūręs⁴⁷.

46 — Minėtas sprendimas *Eurowings Luftverkehr* (44 punktas).

47 — Minėtas sprendimas *Barbier* (71 punktas).

83. Mano nuomone, KUB reglamentuojančiose Jungtinės Karalystės nuostatose numatytas skirtingas požiūris atsižvelgiant į įsisteigimo valstybėje narėje taikomą mokesčio tarifą yra pakankamas, kad šį režimą būtų galima laikyti ribojančiu įsisteigimo laisvę ir kad Teisingumo Teismui būtina būtų pavesta patikrinti jo suderinamumą su Sutarties taisyklėmis.

84. Dabar nagrinėsiu, ar šis apribojimas gali būti pateisinamas.

C — Dėl pateisinimo kovos su mokesčių vengimu sumetimais

85. Iš bylos medžiagos matyti, kad KUB reglamentuojančios Jungtinės Karalystės nuostatos buvo priimtos siekiant kovoti su ypatinga mokesčių vengimo forma, įgyvendinama dirbtinai pervedant Jungtinėje Karalystėje gautą pelną į kitą valstybę, kad būtų mokami mažesni mokesčiai ar jų išvis būtų išvengta. Šios valstybės narės teigimu, taip siekiama kovoti su pelno pervedimu į kitą valstybę, kad būtų mokami mažesni mokesčiai ar jų išvis būtų išvengta, kurį bendrovė rezidentė vykdo įsteigdama dukterinę įmonę šalyje, kurioje yra žemas apmokestinimo lygis, ir grupės viduje sudarydama sandorius, kurių pagrindinis tikslas yra pervesti šį pelną šiai dukterinei įmonei. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar nagrinėjami nacionalinės teisės aktai gali būti pateisinami šiuo tikslu.

86. Kova su mokesčių vengimu yra viena iš privalomųjų bendro intereso pagrindų, kurie gali pateisinti naudojimosi judėjimo laisvėmis apribojimą. Teisingumo Teismas tai ne kartą pripažino, sutikdamas nagrinėti, ar atitinkamais nacionalinės teisės aktais nustatytas įsisteigimo laisvės apribojimas gali būti pateisinamas tokia priežastimi⁴⁸. Taip pat buvo pažymėta, kad minėtame sprendime *ICI* Teisingumo Teismas atliko tokį tyrimą dėl Jungtinės Karalystės teisės nuostatų, kuriose kontroliuojamų dukterinių įmonių buveinės kriterijus buvo naudojamas nustatant skirtingą požiūrį mokesčių atžvilgiu į šioje valstybėje narėje įsteigtas konsorciumo bendroves.

87. Tačiau galimybei pasinaudoti tokiu pateisinimu yra taikomos gana griežtos ribos. Antai pagal Teisingumo Teismo praktikoje nuolat vartojamą formuluotę Sutartimi garantuojamos judėjimo laisvės apribojimas gali būti pateisinamas kovos su mokesčių vengimu sumetimais tik tuomet, jei nagrinėjamų teisės aktų specialus tikslas yra nesuteikti mokestinės lengvatos išimtinai dirbtiniams dariniams, skirtiems apeiti nacionalinę teisę⁴⁹.

88. Šios formuluotės, kurios terminai pakartoja „piktinaudžiavimo teisę“⁵⁰ sąvokos terminus, vartojimas gali būti suprantamas kaip noras išvengti to, kad kova su mokesčių

vengimu taptų pretekstu imtis protekcionistinio požiūrio. Bendrijos teisė gali būti netaikoma, tik jei nagrinėjama bendrovė ja remiasi piktnaudžiaudama, nes, norėdama išvengti mokesčio, sukuria dirbtinį darinį.

89. Taigi Teisingumo Teismas nusprendė, kad ribojanti nacionalinė priemonė negali būti pateisinama kovos su mokesčių vengimu sumetimais, jei šios teisės nuostatos yra taikomos pernelyg bendrai apibrėžtai situacijai. Teisingumo Teismas konstatavo, kad, norint taikyti šį pateisinimą, ginčijami nacionalinės teisės aktai „neturi būti bendrai taikomi visoms situacijoms, kurioms esant už Jungtinės Karalystės ribų yra įsteigta dauguma grupės dukterinių bendrovių, nesvarbu, dėl kokių priežasčių tai padaryta“⁵¹, nei „bendrai taikomi visoms situacijoms, kurioms esant, nesvarbu, dėl kokios priežasties, nuostoliai yra perkeliami pagal kitos valstybės narės teisės aktus įsteigtai bendrovei, kurios kapitalo dalį turi perkeliantysis asmuo, arba tokios bendrovės Švedijos Karalystėje įsteigta dukterinei įmonei“⁵².

90. Jie taip pat neturi būti „bendrai taikomi visoms situacijoms, kurioms esant patronuojančios bendrovės buveinė, nesvarbu, dėl kokių priežasčių, yra ne Vokietijos Federacijoje Respublikoje“⁵³, nei „bendrai taikomi

48 — Minėti sprendimai *ICI* (26 punktas); 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *X ir Y* (60 ir 61 punktai); *Lankhorst-Hohorst* (37 punktas) ir *De Lasteyrie du Saillant* (50 punktas).

49 — Ten pat.

50 — Pirmiausia žr. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimą *Emsland-Stärke* (C-110/99, Rink. p. I-11569, 56 punktas).

51 — Minėtas sprendimas *ICI* (26 punktas).

52 — Minėtas 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *X ir Y* (61 punktas).

53 — Minėtas sprendimas *Lankhorst-Hohorst* (37 punktas).

visoms situacijoms, kurioms esant apmokestinamasis asmuo, turintis didelę įmonės, apmokestinamos bendrovių mokesčiu, kapitalo dalį, nesvarbu, dėl kokių priežasčių, perkelia savo gyvenamąją vietą iš Prancūzijos“⁵⁴.

91. Tačiau tam tikrais atvejais nacionaliniai teismai, remdamiesi objektyviomis aplinkybėmis, gali atsižvelgti į atitinkamų asmenų piktnaudžiavimą ar sukčiavimą, kad neleistų jiems pasinaudoti Bendrijos teisės nuostatomis, kuriomis jie remiasi⁵⁵.

92. Darytina išvada, kad, norint pateisinti nacionalinės teisės aktus kovos su mokesčių vengimu sumetimais, nepakanka, kad šie teisės aktai būtų taikomi bendrai apibrėžtai situacijai, tačiau jie turi leisti nacionaliniam teismui tam tikrais atvejais uždrausti pasinaudoti Bendrijos teise apmokestinamiesiems asmenims arba tam tikroms bendrovėms, kurie, norėdami išvengti mokesčio, sukūrė dirbtinį darinį.

93. Minėtame sprendime *Marks & Spencer* Teisingumo Teismas, mano žiniomis, pirmą kartą plačiau pritaikė pateisinimą, susijusį su kova su mokesčių vengimu. Jis buvo pritaikytas ypatingame kontekste, Jungtinės Karalystės teisės aktams, susijusiems su

„grupės lengvata“. Pagal šiuos teisės aktus tos pačios grupės bendrovės, įsikūrusios Jungtinėje Karalystėje, gali kompensuoti viena kitos pelną ir nuostolius. Tačiau patronuojančiai bendrovei rezidentei ši galimybė nesuteikiama nuostolių, kuriuos patyrė kitoje valstybėje narėje įsteigtos jos dukterinės įmonės, atžvilgiu. Šis skirtingas požiūris į dukterinės įmonės atsižvelgiant į jų įsikūrimo vietą buvo analizuojamas, kaip buvo galima numanyti, kaip įsisteigimo laisvės apribojimas.

94. Siekiant pateisinti nagrinėjamą skirtingą požiūrį, buvo nurodyti trys argumentai. Pirma, buvo teigiama, kad toje pačioje mokesčių sistemoje pelnas ir nuostoliai turi būti vertinami simetriškai, kad būtų išsaugota apmokestinimo galios pusiausvyra tarp valstybių narių. Antra, reikėjo išvengti, kad į nuostolius būtų atsižvelgiama du kartus. Trečiasis nurodytas argumentas buvo užkirsti kelią mokesčių vengimo rizikai.

95. Teisingumo Teismo atliktame nurodytu pateisinimų tyrime yra veiksnų, kurie, mano nuomone, yra reikšmingi nagrinėjamai bylai. Todėl tikslinga čia priminti jo turinį.

54 — Minėtas sprendimas *De Lasteyrie du Saillant* (50 punktas).

55 — Minėtas sprendimas *Centros* (25 punktas) ir 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *X ir Y* (42 punktas).

96. Dėl pirmo pateisinančio veiksnio Teisingumo Teismas priminė nusistovėjusią savo praktiką, pagal kurią mokesčių įplaukų sumažėjimas negali būti laikomas privalomuoju bendro intereso pagrindu, kuriuo galima pagrįsti pagrindinei laisvei prieštaraujančią priemonę⁵⁶.

97. Tačiau jis pateikė tokį patikslinimą. Jis pridūrė, kad vis dėlto apmokestinimo galios pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimas gali lemti privalomai vienoje iš šių valstybių įsteigtų bendrovių ūkinei veiklai tik pastarosios valstybės fiskalinių taisyklių taikymą tiek pelnui, tiek nuostoliams. Teisingumo Teismo teigimu, iš tikrųjų „bendrovėms suteikta galimybė pasirinkti, kur turėtų būti atsižvelgta į jų nuostolius – ar valstybėje narėje, kurioje jos yra įsteigtos, ar kitoje valstybėje narėje, – sukeltų didelį pavojų apmokestinimo galios pusiausvrai tarp valstybių narių, nes apmokestinimo bazė perkeltų nuostolių dydžiu padidėtų pirmoje valstybėje ir sumažėtų antroje“⁵⁷.

98. Dėl dvigubo nuostolių įskaitymo rizikos Teisingumo Teismas pažymėjo, kad valstybės narės turi galėti užkirsti tam kelią⁵⁸.

99. Pagaliau dėl mokesčių slėpimo rizikos Teisingumo Teismas pripažino, kad dėl galimybės perkelti dukterinės bendrovės nerezidentės nuostolius bendrovei rezidentei atsiranda rizika, kad nuostolių perkélimas bendrovių grupės viduje bus organizuojamas taip, kad visi nuostoliai būtų perkeltami bendrovėms, įsteigtoms valstybėse narėse, kurios taiko didžiausią mokesčio tarifą ir kuriose nuostolių vertė mokesčiniu požiūriu yra didžiausia. Jis pažymėjo, kad atsisakymas leisti pasinaudoti grupės lengvata dėl dukterinių bendrovių nerezidentų patirtų nuostolių užkerta kelią tokiems veiksams, kurie gali būti paveikti didelio skirtingose valstybėse narėse taikomo mokesčio tarifo skirtumo⁵⁹.

100. Atsižvelgdamas į visus šiuos argumentus kartu, Teisingumo Teismas konstatavo, kad nagrinėjamu apribojimu buvo siekiama teisėtų tikslų ir kad jis buvo tinkamas jiems pasiekti. Tuomet jis atliko jo proporcingumo tyrimą ir nustatė, kokiomis sąlygomis jis gali būti pateisinamas.

101. Iš šių argumentų galiu išskirti du motyvus, kurie yra reikšmingi nagrinėjamai bylai.

56 — Minėtas sprendimas *Marks & Spencer* (44 punktas).

57 — Ten pat, 45 ir 46 punktai.

58 — Ten pat, 47 ir 48 punktai.

59 — Ten pat, 49 ir 50 punktai.

102. Pirmasis yra susijęs su tuo, kad Sutartimi nustatytomis judėjimo laisvėmis nesiekama leisti bendrovėms perkelti savo nuostolius arba pelną iš vienos valstybės narės į kitą atsižvelgiant į tai, kaip joms yra patogiau. Kitaip tariant, Teisingumo Teismas patvirtino, kad šiomis taisyklėmis nesiekama sukelti abejonių dėl apmokestinimo galios pasidalijimo tarp valstybių narių ar kiekvienos valstybės teisės apmokestinti jos teritorijoje vykdomą ūkinę veiklą. Taigi valstybės narės gali neleisti tokių pervedimų, kuriais siekiama pasinaudoti mokesčio tarifų, taikomų apmokestinant jau gautą pelną, skirtumais.

103. Antrasis motyvas, kurį galima išskirti iš minėto sprendimo *Marks & Spencer*, yra susijęs su tuo, kad pirmasis motyvas neturi kelti abejonių dėl EB 43 ir 48 straipsnių taikymo srities, kuri buvo aprašyta pirmojoje mano analizės dalyje. Šio sprendimo 44 punkte Teisingumo Teismas patvirtino nusistovėjusią savo praktiką, pagal kurią mokesčių įplaukų sumažėjimas negali būti laikomas privalomuoju bendro intereso pagrindu, kuriuo galima pagrįsti naudojimosi Sutartimi garantuojamomis laisvėmis apribojimą. Taigi valstybė narė, kurioje yra įsteigta patronuojanti bendrovė, negali trukdyti jai steigti dukterinę įmonę kitoje valstybėje narėje, kaip pretekstą nurodydama tai, kad, pavyzdžiui, šios bendrovės toje valstybėje vykdoma veikla galėtų būti vykdoma ir jos teritorijoje bei jai galėtų būti taikomas jos mokesstinis suverenitetas.

104. Į klausimą, ar ir kiek sandoriai tarp KUB ir jos patronuojančios bendrovės, dėl kurių sumažėja pastarosios bendrovės apmokestinamasis pelnas, yra mokesčių vengimas, reikia atsakyti ieškant teisingos pusiausvyros tarp šių dviejų principų.

105. Tokį tyrimą, mano nuomone, reikia pradėti nuo kriterijaus, į kurį buvo atsižvelgta vertinant, ar buvo piktnaudžiavimo praktika, t. y. ar buvo patenkintas Bendrijos teisės nuostata, kuria buvo remiamasi, siekiamas tikslas⁶⁰. Taigi reikia įvertinti, ar KUB įsteigimas valstybėje, kurioje yra žemas apmokestinimo lygis, ir jos sandoriai su patronuojančia bendrove, dėl kurių sumažėjo pastarosios bendrovės kilmės valstybėje mokėtinas mokestis, yra operacijos, kurias apima įsisteigimo laisvės tikslas.

106. Minėta, kad „įsisteigimo“ sąvoka EB 43 ir kitų Sutarties straipsnių prasme reiškia veiksmingą ūkinės veiklos vykdymą priimančiojoje valstybėje. Jei dukterinė įmonė veiksmingai vykdo tokią veiklą šioje valstybėje ir šiame kontekste faktiškai bei veiksmingai teikia savo patronuojančiai bendrovei paslau-

60 — 1996 m. gegužės 2 d. Sprendimas *Paletta* (C-206/94, Rink. p. I-2357, 25 punktas); 2000 m. kovo 23 d. Sprendimas *Diamantis* (C-373/97, Rink. p. I-1705, 34 punktas) ir minėtas sprendimas *Emsland-Stärke* (52 punktas).

gas, nemanau, kad ši situacija galėtų būti savaime vertinama kaip sukčiavimas mokesčių srityje ar mokesčių vengimas, net jei dėl apmokėjimo už šias paslaugas sumažėja patronuojančios bendrovės apmokestinamasis pelnas kilmės valstybėje.

rezidentei, kaip buvo minėtoje byloje *Marks & Spencer*, nes toks nuostolių perkėlimas būtų vykdomas paprasčiausiai sužaidžiant sąskaitų įrašais. Todėl sandoriai tarp KUB ir jos patronuojančios bendrovės, dėl kurių sumažėja pastarosios bendrovės apmokestinamasis pelnas, negali būti laikomi mokesčių vengimu, išskyrus atvejus, kai šios dukterinės įmonės įsteigimas ir šie sandoriai, vadovaujantis pirmiau minėta Teisingumo Teismo praktika, yra išimtinai dirbtinis darinys, skirtas apeiti nacionalinę teisę.

107. Įsisteigimo laisvės tikslo požiūriu, jei dukterinė įmonė faktiškai vykdo ūkinę veiklą priimančiojoje valstybėje, nėra skirtumo, ar paslaugos teikiamos tretiesiems asmenims, ar tos pačios paslaugos teikiamos bendrovėms, priklausančioms tai pačiai grupei kaip ir dukterinė įmonė.

108. Beje, dukterinės įmonės jos patronuojančiai bendrovei teikiamos paslaugos yra ūkinė veikla, kurią sudaro sandoriai tarp skirtingų juridinių asmenų. Tai, kad šios bendrovės yra susijusios, netrukdo, kad šių sandorių kaina būtų nustatyta esant įprastinėms konkurencijos sąlygoms⁶¹. Taigi mokesčių vengimo rizikos tokių sandorių kontekste negalima sulyginti su ta rizika, kuri kyla užsienio dukterinėms įmonėms perkeliant nuostolius patronuojančiai bendrovei

109. Lygiai taip pat tai, kad bendrovė sutelkia tam tikros veiklos, kuri yra naudinga visai grupei, vykdymą kitoje valstybėje narėje, kurioje taikomas žemas mokesčio tarifas, ir tai, kad tokiu būdu ji nori sumažinti visai grupei tenkančią bendrą mokestinę naštą, mano nuomone, savaime taip pat nėra piktnaudžiavimas. Tokiu atveju, jei už šių paslaugų teikimą grupės viduje atsakinga dukterinė įmonė faktiškai vykdo priimančiojoje valstybėje, kurios mokestinis suverenitetas jai yra taikomas, ūkinę veiklą, *a priori* tai nekelia grėsmės apmokestinimo galios teritoriniam pasidalijimui tarp valstybių narių. Iš tiesų apmokestinamojo pelno praradimas, patiriamas kilmės valstybėje, yra priimančiojoje valstybėje vykdomos ir joje apmokestinamos ūkinės veiklos rezultatas.

61 — Dėl šios rūšies sandorių grupių viduje EBPO nustatė sandorių kainodaros srityje taikytinus principus, kurie numato, kaip nacionalinės administracijos turi apskaičiuoti tokių sandorių kainas, kad galėtų teisingai nustatyti kiekvienoje šalyje mokėtiną mokestį ir išvengti dvigubo apmokestinimo (pirmiausia žr. EBPO projektą dėl žalingos mokestinės praktikos – Pranešimas apie konsoliduotą taikymą – 1998 m. pranešimo taikymo preferenciniam mokesčių režimams gairės, p. 30 ir paskesni, galima rasti interneto puslapyje: <http://www.oecd.org/dataoecd/60/31/30901141.pdf>).

110. Taigi iš to galima daryti išvadą, kad vertinant, ar buvo sukurtas išimtinai dirbtinis darinys, skirtas apeiti nacionalinę mokesčių teisę patronuojančios bendrovės ir KUB santykių kontekste, kiekvienu konkrečiu atveju būtina ištirti, ar dukterinė įmonė iš tiesų buvo įsteigta priimančiojoje valstybėje ir koks yra jos veiklos šioje valstybėje turinys patronuojančiai bendrovei teikiamų paslaugų, už kurias apmokant sumažėjo pastarosios bendrovės kilmės valstybėje mokėtinas mokesčiai, kontekste.

111. Šiuo požiūriu Jungtinė Karalystė ir Komisija paminėjo tris kriterijus, kurie, mano nuomone, yra reikšmingi. Visų pirma, tai fizinio dukterinės įmonės egzistavimo priimančiojoje valstybėje lygis, antra, dukterinės įmonės vykdomos veiklos tikras turinys ir, trečia, šios veiklos ekonominė vertė patronuojančiai bendrovei ir visai grupei.

112. Pirmasis iš šių kriterijų yra susijęs su dukterinės įmonės įsteigimo priimančiojoje valstybėje tikrumu. Reikia išnagrinėti, ar dukterinė įmonė turi patalpas, personalą ir įrangą, būtinus užtikrinti patronuojančiai bendrovei teikiamas paslaugas, dėl kurių sumažėjo kilmės valstybėje mokėtinas mokesčiai. Jei taip nėra, šių paslaugų priskyrimas šios valstybės mokestiniam suverenitetui yra

išimtinai dirbtinis darinys, skirtas išvengti mokesčio.

113. Antrasis iš šių kriterijų yra susijęs su dukterinės įmonės teikiamų paslaugų veiksmingu pobūdžiu. Šiame kontekste reikia išnagrinėti dukterinės įmonės personalo kompetenciją teikiamų paslaugų kontekste ir sprendimų priėmimo lygį teikiant šias paslaugas. Jei, pavyzdžiui, paaiškėja, kad dukterinė įmonė yra tik paprasta vykdomo priemonė, nes sprendimai, būtini paslaugoms, už kurias jai yra mokama, įgyvendinti yra priimami kitu lygiu, taip pat galima pagrįstai manyti, kad šių paslaugų priskyrimas priimančiosios valstybės mokestiniam suverenitetui yra išimtinai dirbtinis darinys.

114. Trečiąjį kriterijų, susijusį su dukterinės įmonės veiklos pridėtine verte, be jokios abejonės, įgyvendinti sudėtingiausia, jei jos teikiamos paslaugos faktiškai atitinka priimančiojoje valstybėje faktiškai vykdomą veiklą. Tačiau, mano nuomone, šis kriterijus vis dėlto yra reikšmingas ta prasme, kad jis leidžia atsižvelgti į objektyvią situaciją, kuriai esant dukterinės įmonės teikiamos paslaugos neturi jokios ekonominės reikšmės patronuojančios bendrovės veiklai. Jei taip yra, mano nuomone, galima pripažinti, kad sukurtas išimtinai dirbtinis darinys, nes patronuojanti bendrovė apmoka nagrinėjamas paslaugas tam tikra prasme nieko už tai negaudama. Taigi apmokėjimas už tokias

paslaugas gali būti laikomas paprasčiausiu patronuojančios bendrovės pelno pervedimu dukterinei įmonei.

115. Tačiau aš, kaip ir Komisija bei priešingai Jungtinei Karalystei, nemanau, kad motyvai, dėl kurių buvo įsteigta dukterinė įmonė ir pasirinkta jos įsteigimo šalis, galėtų būti svarbus kriterijus. Kitaip tariant, atsižvelgiant į patronuojančios bendrovės siekiamą tikslą sumažinti savo apmokestinimo našta kilmės valstybėje, negalima daryti išvados, kad egzistuoja išimtinai dirbtinis darinys.

116. Kaip minėta, subjektyvios priežastys, dėl kurių ūkio subjektas pasinaudojo Sutartimi jam suteiktomis judėjimo laisvėmis, negali kelti abejonių dėl apsaugos, kurią jam šios teisės suteikia, jei yra patenkinamas jomis siekiamas tikslas. Jei taip yra, tai, kad patronuojanti bendrovė nusprendė perkelti tam tikras savo veiklas vykdyti būtinas paslaugas į valstybę, kurioje taikomas žemesnis apmokestinimo lygis, kad sumažintų savo mokesstinę našta, nėra reikšmingas veiksnys siekiant nustatyti, ar vengiama mokesčių.

117. Taigi išimtinai dirbtinio darinio, skirto išvengti nacionalinės mokesčių teisės aktų taikymo, buvimą galima nustatyti tik remiantis objektyviais veiksniais.

118. Tokią pačią išvadą turėčiau padaryti, jei vėl pasiremčiau Teisingumo Teismo praktika dėl „piktnaudžiavimo teise“ sąvokos. Pagal šią praktiką, piktnaudžiavimo buvimas turi būti nustatytas remiantis objektyviais elementais⁶². Minėtame sprendime *Halifax ir kt.* Teisingumo Teismas neseniai konstatavo, kad norint įrodyti tokios praktikos buvimą, reikia, atsižvelgiant į „objektyvių elementų visumą“, konstatuoti, kad nagrinėjamų operacijų pagrindinis tikslas yra gauti mokesčių lengvatą, kurios suteikimas prieštarautų šiais teisės aktais siekiamam tikslui⁶³.

119. Taigi kompetentingos nacionalinės valdžios institucijos, kurios turi tai konstatuoti, neturi nagrinėti, koks buvo subjektyvus šalių siekis, kurį būtų labai sunku įrodyti ir kuris sukeltų teisinį nesaugumą. Jos turi remtis tokiais veiksniais kaip eksportuotojo ir importuotojo veikimas išvien⁶⁴, išimtinai dirbtinis operacijų pobūdis arba subjektų, daly-

62 — Žr. minėtą sprendimą *Emsland-Stärke* (52 ir 53 punktai) ir šiame sprendime išdėstytą kriterijų analizę, kurią generalinis advokatas M. Poiares Maduro atliko savo išvadoje byloje *Halifax ir kt.* (2006 m. vasario 21 d. Sprendimas, C-255/02, Rink. p. I-1609).

63 — Minėtas sprendimas *Halifax ir kt.* (74 ir 75 punktai).

64 — Minėtas sprendimas *Emsland-Stärke* (53 punktas). *Emsland-Stärke* eksportavo prekes į trečiąją šalį ir beveik iš karto parvežė jas į Bendriją, sumokėdama atitinkamus importo muitus, kurių suma buvo mažesnė už eksportuotojui skirtas eksporto grąžinamąsias išmokas. Reikėjo išsiaiškinti, ar tokiu atveju eksportuotojas galėjo reikalauti eksporto grąžinamųjų išmokų.

vaujančių mokestinės naštos sumažinimo plane, teisiniai, ekonominiai ir (arba) asmeniniai ryšiai⁶⁵.

120. Jei šią analizę pritaikytume nagrinėjami bylai, vėl susidurtume su Jungtinės Karalystės ir Komisijos pasiūlytais objektyviais kriterijais. Taigi susiduriame su situacija, kai bendrovė rezidentė įsteigia savo kontroliuojamą dukterinę įmonę valstybėje narėje, kurioje taikomi palankesni mokesčiai nei kilmės valstybėje, ir su šia dukterine įmone sudaro sandorius, dėl kurių sumažėja jos apmokestinimas šioje valstybėje.

121. Tokiu atveju įrodymą, kad ši dukterinė įmonė negalėjo būti įsteigta ir kad nagrinėjami sandoriai negalėjo būti sudaromi kitu tikslu nei siekiant sumažinti mokesčių, o tai prieštarautų įsisteigimo laisvės tikslui, kaip minėta, reikia patikrinti išnagrinėjant, ar

65 — Minėtas sprendimas *Halifax ir kt.* (81 punktas). Šioje byloje buvo nagrinėjama apmokestinamųjų asmenų, vykdančių nuo mokesčio atleistą veiklą, praktika, kai jie negalėjo atskaityti arba galėjo atskaityti tik dalį pridėtinės vertės mokesčio (PVM), sumokėto už pastatų statybos darbus. Pagal šią praktiką pastatyto pastato nuomos teisės buvo perduodamos jų kontroliuojamam subjektui, kuris turėjo teisę pasirinkti šio pastato nuomos apmokestinimą ir taip atskaityti visą PVM sumą, sumokėtą nuo išlaidų statybooms.

dukterinė įmonė iš tiesų buvo įsteigta priimančiojoje valstybėje ir ar šie sandori buvo tikri, o ne atsižvelgiant į susijusių asmenų subjektyvius motyvus ar ketinimus.

122. Būtent atsižvelgdamas į šiuos argumentus nagrinėsiu, ar KUB reglamentuojančios Jungtinės Karalystės nuostatos yra tinkamos kovai su mokesčių vengimu ir ar jos neviršija to, kas būtina šiam tikslui pasiekti⁶⁶.

123. Kaip minėta, nagrinėjamomis teisės nuostatomis siekiama kovoti su pelno pervedimu į kitą valstybę, kad būtų mokami mažesni mokesčiai ar jų išvis būtų išvengta, kurį vykdo Jungtinėje Karalystėje mokesčių teisės aktų prasme įsikūrusi bendrovė, įsteigdama dukterinę įmonę šalyje, kurioje taikomas žemas apmokestinimo lygis, ir sudarydama sandorius grupės viduje, kurių pagrindinis tikslas yra perversi šį pelną šiai dukterinei įmonei.

124. Taigi netinkamą elgesį sudaro tai, kad patronuojanti bendrovė sumažina savo apmokestinamąjį pelną mokėdama už paslaugas savo dukterinei įmonei, atsižvelgdama į tai, kad jos pelnas priimančiojoje valstybėje bus apmokestintas gerokai mažesniu mokesčiu nei taikomas kilmės valstybėje.

66 — 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Futura Participations ir Singer* (C-250/95, Rink. p. I-2471, 26 punktas ir minėta teismų praktika), taip pat minėti 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimas *X ir Y* (49 punktas) ir sprendimas *De Lasteyrie du Saillant* (49 punktas).

125. Įtraukdamos KUB gautą pelną į patronuojančios bendrovės apmokestinimo pagrindą, nagrinėjamos teisės nuostatos, be jokios abejonės, panaikina tokios praktikos pasekmes. Taigi šios teisės nuostatos yra tinkamos užtikrinti, kad bus įgyvendintas tikslas, kuriam jos buvo priimtos.

126. Lieka išnagrinėti, ar jos neviršija to, kas būtina šiam tikslui pasiekti.

127. Minėta, kad KUB reglamentuojančios Jungtinės Karalystės nuostatos taikomos tuomet, kai bendrovės rezidentės kontroliuojama dukterinė įmonė yra įsteigta valstybėje, kurioje jos pelnas apmokestinamas daugiau nei trimis ketvirtadaliais mažesniu mokesčiu už tą, kuris būtų sumokėtas, jei šis pelnas būtų apmokestintas Jungtinėje Karalystėje.

128. Šios nuostatos numato penkias išimtis, kurioms esant jos yra netaikomos. Priminsiu, kad šios išimtys taikomos tuomet, jei dukterinė įmonė didelę dalį savo pelno išmoka patronuojančiai bendrovei, jei ji vykdo tam tikrą veiklą, pavyzdžiui, komercinę veiklą, jei ji laikosi „kotiravimo biržoje sąlygos“ arba jei KUB apmokestinamasis pelnas neviršija tam

tikros sumos. Jei nė viena iš keturių pirmųjų sąlygų nėra tenkinama, KUB reglamentuojančios nuostatos gali būti netaikomos, tik jei bendrovė rezidentė atitinka „motyvų testo“ sąlygas.

129. Ši testą sudaro dvi kumuliacinės sąlygos, kurių pirmoji yra susijusi su sandoriais, sudarytais tarp KUB ir patronuojančios bendrovės, o antroji – su dukterinės įmonės įsteigimu.

130. Visų pirma, jei dėl nagrinėjamais finansiniais metais sudarytų sandorių, kurie daro įtaką dukterinės įmonės pelnui, sumažėja mokestis, kuris būtų buvęs mokėtinas Jungtinėje Karalystėje, jei šie sandoriai nebūtų buvę sudaryti, ir jei šis sumažėjimas viršija tam tikrą sumą, apmokestinamasis asmuo turi įrodyti, kad mokesčio sumažinimas Jungtinėje Karalystėje nebuvo pagrindinė ar viena iš pagrindinių šių sandorių priežasčių.

131. Antra, apmokestinamasis asmuo turi įrodyti, kad pagrindinė ar viena iš pagrindinių dukterinės įmonės buvimo priežasčių atitinkamais finansiniais metais nebuvo siekis sumažinti mokestį Jungtinėje Karalystėje perkeltiant pelną iš šios valstybės narės.

132. Be to, yra sąrašas valstybių, kuriose, atsižvelgiant į tam tikras sąlygas, KUB reglamentuojančios nuostatos taip pat netaikomos.

133. Pagaliau taip pat reikia priminti, kad KUB reglamentuojančios Jungtinės Karalystės nuostatos numato dukterinės įmonės priimančiojoje valstybėje sumokėto mokesčio įskaitymo sistemą, kad būtų užkirstas kelias šio pelno dvigubam apmokestinimui, kai jis priskiriamas patronuojančiai bendrovei.

134. Airija teigia, kad šiomis teisės nuostatomis siekiamą tikslą galima būtų pasiekti ir mažiau ribojančiomis priemonėmis, pavyzdžiui, keitimusi informacija pagal Direktyvą 77/799. Ji taip pat tvirtina, kad toks keitimasis gali vykti ir pagal 1976 m. birželio 2 d. Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės ir Airijos sudarytą sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių vengimo prevencijos pajamų ir kapitalo prieaugio apmokestinimo srityje. Pagaliau ji teigia, kad nagrinėjamų teisės nuostatų taikymas sukelia didelę ir neproporcingą našta Jungtinėje Karalystėje įsikūrusioms patronuojančioms bendrovėms, turinčioms dukterines įmones Airijoje.

135. Iš tiesų šis Airijos vertinimas manęs neįtikina. Iš tikrųjų keitimasis informacija pagal Direktyvą 77/799 gali leisti kovoti su

mokesčių vengimu, ir Teisingumo Teismas dažnai mini šią direktyvą kaip suteikiančią valstybėms narėms pakankamai galimybių spręsti administracines problemas, susijusias su apmokestinamųjų asmenų nerezidentų situacijos žinojimu⁶⁷. Tiesa ir tai, kad KUB reglamentuojančios Jungtinės Karalystės nuostatos įtvirtina prezumpciją. Tai yra, jei nėra taikoma, o dėl tarp dukterinės įmonės ir jos patronuojančios bendrovės sudarytų sandorių sumažėja, viršydama minimalią sumą, mokestis, kurį ji būtų turėjusi sumokėti, jei šie sandoriai nebūtų buvę sudaryti, būtent apmokestinamajam asmeniui tenka pareiga įrodyti, kad nebuvo vengiama mokesčių.

136. Vis dėlto, atsižvelgdamas į ypatingą nagrinėjamose teisės nuostatose numatytą situaciją, aš nemanau, kad keitimasis informacija pagal Direktyvą 77/799 galėtų būti toks pats veiksmingas kaip minėtos teisės nuostatos. Lygiai taip pat aš nepritariu nuomonei, kad dėl šiose teisės nuostatose įtvirtintos prezumpcijos jos turėtų būti laikomos nustatančiomis nepagrįstą našta bendrovėms, kurioms jos taikomos.

67 — Pirmiausia žr. 1995 m. vasario 14 d. Sprendimą *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225, 45 punktas) ir 1999 m. spalio 28 d. Sprendimą *Vestergaard* (C-55/98, Rink. p. I-7641, 26 punktas). Iš paskutinių pavyzdžių žr. 2004 m. kovo 4 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-334/02, Rink. p. I-2229, 31 punktas).

137. Pirma, KUB reglamentuojančios Jungtinės Karalystės nuostatos, atsižvelgiant į visas jų taikymo sąlygas ir išimtis, turi būti taikomos tik aiškiai apibrėžtomis aplinkybėmis, kurios atitinka toki atvejį, kai yra ypač didelė mokesčių vengimo rizikos tikimybė.

138. Taigi, kaip posėdyje pažymėjo Komisija, dirbtinė KUB daug lengviau įsteigti tuomet, kai ja siekiama teikti paslaugas, nei kai ji turi vykdyti vartojimo prekių gamybos veiklą. Todėl, kai nagrinėjamas paslaugas, kaip yra nagrinėjamoje byloje, sudaro piniginių lėšų gavimas ir jų perdavimas *Cadbury* pasaulinės grupės dukterinėms įmonėms, dėl šiuolaikinių ryšio priemonių KUB vardu jas gali suteikti personalas, naudodamasis informacinėmis priemonėmis, fiziškai ir materialiai nebūdamas Airijoje. Tokių paslaugų atveju Dubline formaliai įsteigta bendrovė gali ten neturėti jokios materialios formos ir būti tik tai, ką įprasta vadinti „pašto dėžute“.

139. Be to, tikėtina, kad tokių darinių reikia dar labiau bijoti, kai KUB įsteigiama valstybėje, kurioje taikomas labai žemas apmokestinimo lygis. Pagaliau konstatavimas, kad dėl sandorių, sudarytų tarp KUB ir patronuojan-

čios bendrovės, daugiau nei leidžiama minimalia suma sumažėjo Jungtinėje Karalystėje mokėtinas mokesčiai, ir apmokestinamų dividendų neišmokėjimas kilmės valstybėje yra objektyvūs elementai, kurie gali patvirtinti prielaidą dėl mokesčių vengimo.

140. Tokiu atveju, atsižvelgiant į tai, kaip lengvai tokias paslaugas galima perkelti į kitą vietą, nemanau, kad valstybė narė, nustatydamą mokesčių vengimo prezumpciją, o ne pasitikėdama *a posteriori* gauta informacija, viršija tai, kas būtina.

141. Antra, tokių teisės nuostatų buvimas prisideda prie ūkio subjektų teisinio saugumo. Jos leidžia jiems iš anksto žinoti, kad minėtu atveju yra taikoma mokesčių vengimo prezumpcija. Šie subjektai taip pat žino, kad jie turi sugebėti pagrįsti savo dukterinės įmonės įsteigimo priimančiojoje valstybėje ir su ja sudarytų sandorių tikrumą.

142. Tuo labiau aš nemanau, kad šių pateisinimų parengimas yra nepagrįsta darbo našta. Galima manyti, kad tokie pateisinimai taip pat turi būti pateikti kontekste „įprastinio“ mokesčių patikrinimo, atliekamo remiantis bendromis nacionalinėmis taisyklė-

mis, kuriomis siekiama kovoti su mokesčių vengimu⁶⁸. Mano nuomone, nagrinėjamos teisės nuostatos, iš anksto numatydamos atvejus, kada reikia pateikti tokius pateisinimus, ūkio subjektams veikiau yra naudingos.

prezumpciją būtų galima atmesti ir kad šios teisės nuostatos būtų taikomos tik išimtinai dirbtiniams dariniams, skirtiems apeiti nacionalinės mokesčių teisės nuostatas.

143. Tačiau svarbu ir tai, kad nagrinėjami teisės aktais nustatyta prezumpciją faktiškai būtų galima paneigti. Daugelis valstybių narių ir Komisija teisingai pažymėjo, kad to, jog nė viena iš keturių pirmųjų išimčių negali būti taikoma, ir aplinkybės, kad dėl tarp dukterinės įmonės ir jos patronuojančios bendrovės sudarytų sandorių gerokai sumažėjo Jungtinėje Karalystėje mokėtinas mokestis, nepakanka norint įrodyti, jog yra sukurtas išimtinai dirbtinis darinys.

145. Atsižvelgiant į Teisingumo Teismo praktiką, tai turi įrodyti apmokestinamasis asmuo, remdamasis nacionalinės teisės įrodymų taisyklėmis ir nepažeisdamas Bendrijos teisės veiksmingumo⁶⁹.

146. Ginčijamų teisės nuostatų sistemoje būtent motyvų testas turi sudaryti galimybes nacionalinei administracijai atsižvelgti į ypatingą kiekvieno apmokestinamojo asmens padėtį.

144. Negalima atmesti to, kad paslaugos, dėl kurių buvo sudaryti nagrinėjami sandoriai, atitinka dukterinės įmonės priimančiojoje valstybėje faktiškai vykdomą veiklą. Lygiai taip pat dukterinė įmonė gali turėti teisėtų priežasčių, dėl kurių ji neišmokėjo pelno sumos, atitinkančios nagrinėjamos teisės nuostatose numatytą sumą. Taigi svarbu, kad ginčijamos teisės nuostatose numatytą

147. Komisija, kuriai šiuo požiūriu pritarė Belgijos ir Kipro vyriausybės, tvirtina, kad šis testas nėra visiškai patenkinantis, nes, pirma, nėra informacijos, ar Jungtinės Karalystės mokesčių tarnybos atlieka kokią nors dukterinės įmonės faktinės veiklos analizę, ir, antra, dėl šio testo KUB reglamentuojančios nuostatos taikomos bendrovėms, norėju-

68 — Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas šiuo požiūriu informacijos nepateikė. Tačiau galima daryti prielaidą, kad dirbtinės KUB įsteigimui siekiant išvengti nacionalinio mokesčio galėtų būti taikomas byloje *W. T. Ramsay Ltd v. Inland Revenue Commissioners* (1982) A.C. 300, *House of Lords* išdėstytas principas, pagal kurį, jei mokestinę operaciją sudaro daug dirbtinių operacijų, kuriomis siekiama vienintelio tikslo – sumažinti mokesčius, reikia taikyti tokį metodą – apmokestinti visą operacijos rezultata (Šimon's *Direct Tax Service*, Butterworths, Londonas, 2005, 7 t., 12.203–12.211 punktai).

69 — Šia prasme žr. minėtą sprendimą *Emsland-Stärke* (52–54 punktai ir minėta teismų praktika).

sioms priimančiojoje valstybėje pasinaudoti žemesniu apmokestinimo tarifu. Komisija primena, kad toks pasirinkimas nėra išimtinai dirbtinis darinys.

148. Jei Komisijos pateiktas motyvų testo aiškinimas būtų pagrįstas, aš taip pat pritarčiau, kad KUB reglamentuojančios Jungtinės Karalystės nuostatos viršija tai, kas būtina kovai su mokesčių vengimu. Kaip minėta, aplinkybė, kad bendrovė nusprendė centralizuoti paslaugų teikimą valstybėje narėje, kurioje taikomi labai palankūs mokesčiai, siekdama sumažinti savo mokesstinę našta, neįrodo išimtinai dirbtinio darinio buvimo.

149. Vis dėlto, atsižvelgiant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pateiktą teisinio pagrindo aprašymą, neaišku, ar motyvų testas turi būti aiškinamas būtent taip. Taigi mes tiksliai nežinome, ar pirmoji šio testo sąlyga, susijusi su paslaugomis, dėl kurių gerokai sumažėjo Jungtinėje Karalystėje mokėtinas mokestis, leidžia jo netaikyti apmokestinamajam asmeniui, įrodžiusiam šių paslaugų tikrumą. Lygiai taip pat neaišku, ar antroji sąlyga yra susijusi su įmonės savininkų subjektyviais motyvais, ar ji gali būti patenkinta, kai apmokestinamasis asmuo įrodo dukterinės įmonės įsteigimo priimančiojoje valstybėje tikrumą.

150. Aš manau, kad šiame etape būtent prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris turi patikrinti KUB reglamentuojančių nacionalinės teisės nuostatų atitiktį Bendrijos teisei, turi įvertinti, ar motyvų testas gali būti aiškinamas taip, kad šios teisės nuostatos turi būti taikomos tik dirbtiniams dariniams, skirtiems apeiti nacionalinės mokesčių teisės nuostatas.

151. Atsižvelgdamas į visus pirmiau išdėstytus argumentus, aš manau, kad į prejudicinį klausimą reikia atsakyti taip: EB 43 ir 48 straipsniai nedraudžia nacionalinės mokesčių teisės nuostatų, kurios numato, kad į patronuojančios bendrovės rezidentės apmokestinimo pagrindą įtraukiamas kitoje valstybėje narėje įsteigtos KUB gautas pelnas, kai šiam pelnui šioje valstybėje taikomas gerokai žemesnis apmokestinimo lygis nei patronuojančios bendrovės įsikūrimo valstybėje, jei šios nuostatos taikomos tik išimtinai dirbtiniams dariniams, skirtiems apeiti nacionalinę teisę. Taigi tokiose teisės nuostatose turi būti numatyta galimybė jų netaikyti apmokestinamajam asmeniui, įrodžiusiam, kad kontroliuojama dukterinė įmonė yra iš tiesų įsteigta įsteigimo valstybėje ir kad sandoriai, dėl kurių sumažėjo patronuojančios bendrovės apmokestinimas, atitinka šioje valstybėje faktiškai suteiktas paslaugas, kurių atžvilgiu, atsižvelgiant į šios bendrovės veiklą, egzistuoja ekonominis interesas.

V — Išvada

152. Atsižvelgdamas į visus šiuos argumentus, siūlau taip atsakyti į *Special Commissioners* pateiktą klausimą:

„EB 43 ir 48 straipsniai turi būti aiškinami taip: jie nedraudžia nacionalinės mokesčių teisės nuostatų, kurios numato, kad į patronuojančios bendrovės rezidentės apmokestinimo pagrindą įtraukiamas kitoje valstybėje narėje įsteigtos kontroliuojamos užsienio bendrovės gautas pelnas, kai šiam pelnui šioje valstybėje taikomas gerokai žemesnis apmokestinimo lygis nei patronuojančios bendrovės įsikūrimo valstybėje, jei šios nuostatos taikomos tik išimtinai dirbtiniams dariniams, skirtiems apeiti nacionalinę teisę. Taigi tokiose teisės nuostatose turi būti numatyta galimybė jų netaikyti apmokestinamajam asmeniui, įrodžiusiam, kad kontroliuojama dukterinė įmonė yra iš tiesų įsteigta įsisteigimo valstybėje ir kad sandoriai, dėl kurių sumažėjo patronuojančios bendrovės apmokestinimas, atitinka šioje valstybėje faktiškai suteiktas paslaugas, kurių atžvilgiu, atsižvelgiant į šios bendrovės veiklą, egzistuoja ekonominis interesas.“