TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2024 m. spalio 4 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Įsisteigimo laisvė – SESV 49 straipsnis – Pelno mokestis – Tarpvalstybinė paskola grupės viduje, skirta su atitinkama grupe nesusijusios bendrovės dalims įsigyti ar jų papildomai nusipirkti, kai po tokio sandorio ši bendrovė tampa susijusia su šia grupe – Palūkanų, sumokėtų už šią paskolą, atskaitymas – Paskola, sudaryta įprastomis rinkos sąlygomis – Sąvoka „išimtinai dirbtinis darinys“ – Proporcingumo principas“

Byloje C-585/22

dėl *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) 2022 m. rugsėjo 2 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2022 m. rugsėjo 7 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

X BV

prieš

Staatssecretaris van Financiën

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Arabadjiev, teisėjai T. von Danwitz, P. G. Xuereb, A. Kumin ir I. Ziemele (pranešėja),

generalinis advokatas N. Emiliou,

posėdžio sekretorė A. Lamote, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2023 m. lapkričio 15 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– X BV, atstovaujamos *conseillers fiscaux* S. C. W. Douma ir R. van Scharrenburg,

– Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. K. Bulterman ir M. H. S. Gijzen,

– Belgijos vyriausybės, atstovaujamos S. Baeyens ir J.-C. Halleux,

– Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos L. Aguilera Ruiz,

* Proceso kalba: nyderlandų.

– Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels,

susipažinęs su 2024 m. kovo 14 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49, 56 ir 63 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant pagal Nyderlandų teisę įsteigtos bendrovės X BV ir *Staatssecretaris van Financiën* (valstybės finansų sekretorius, Nyderlandai; toliau – mokesčių administratorius) ginčą dėl galimybės mokesčių tikslais atskaityti palūkanas, sumokėtas už paskolą grupės viduje, paimtą finansuoti su atitinkama grupe nesusijusios bendrovės įsigijimą.

Nyderlandų teisės aktai

3 *Wet op de vennootschapsbelasting 1969* (1969 m. Pelno mokesčio įstatymas), galiojusio 2007 m. (*Stb*. Nr. 631, 2006; toliau – Pelno mokesčio įstatymas), 10a straipsnyje numatyta:

„1. Apskaičiuojant pelną neatskaitomos palūkanos, įskaitant sąnaudas ir valiutų kurso svyravimo išlaidas, susijusios su teisiškai arba faktiškai, tiesiogiai arba netiesiogiai mokėtinais skoliniais įsipareigojimais įmonei arba fiziniam asmeniui, kai toks skolinis įsipareigojimas tiesiogiai ar netiesiogiai, teisiškai ar faktiškai susijęs su šiais teisiniais santykiais:

<…>

c) mokesčių mokėtojo, su mokesčių mokėtoju susijusios įmonės, kuriai taikomas pelno mokestis, arba su mokesčių mokėtoju susijusio fizinio asmens, kuris yra Nyderlandų rezidentas, įsigijimas arba papildomas pirkimas įmonės dalių, kai po šio įsigijimo arba papildomo pirkimo ji tampa su mokesčių mokėtoju susijusia įmone.

<…>

3. 1 dalis netaikoma, jei mokesčio mokėtojas įrodo, kad:

a) paskola ir su ja susijęs teisinis sandoris yra daugiausia pagrįsti ekonominiais motyvais arba

b) galiausiai nuo šio mokesčio mokėtojo, kuriam mokėtinos palūkanos faktiškai arba teisiškai, tiesiogiai arba netiesiogiai, gautų palūkanų sumokėtas pelno arba pajamų mokestis, kuris pagal Nyderlandų kriterijus yra pagrįstas, ir nėra nuostolių arba kitų teisių kompensavimo ankstesniais metais nei tais, kuriais sudaryta paskolos sutartis, todėl galiausiai nėra jokio mokėtino mokesčio už palūkanas remiantis numatytais pagrįstais kriterijais, išskyrus, kai įrodoma, jog paskolos sutartis buvo sudaryta siekiant kompensuoti nuostolius arba kitas teises, kurios atsirado tais pačiais metais arba atsiras netolimoje ateityje. Pagal Nyderlandų teisės normas pelno mokestis yra pagrįstas, jei apmokestinamasis pelnas, nustatytas pagal tas pačias normas, apmokestinamas ne mažesniu kaip 10 % tarifu <…>

4. Šiame straipsnyje <…> su mokesčių mokėtoju susijusia įmone laikoma:

a) įmonė, kurios bent trečdalis priklauso mokesčių mokėtojui;

b) įmonė, kuriai priklauso ne mažiau kaip trečdalis mokesčių mokėtojo;

c) įmonė, kurios ne mažiau kaip trečdalis priklauso trečiajai šaliai, kai šiai trečiajai šaliai taip pat priklauso ne mažiau kaip trečdalis mokesčių mokėtojo.

<…>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

4 X priklauso tarptautinei bendrovių grupei. Vienintelis X akcininkas yra pagal Belgijos teisę įsteigta bendrovė A, kurios akcijos priklausė kitai pagal Belgijos teisę įsteigtai bendrovei B: nuo 2000 m. iki 2002 m. gruodžio 22 d. – 39 % šios bendrovės kapitalo, o nuo šios datos – 44,47 % šios bendrovės kapitalo. Kitos A akcijos buvo kotiruojamos Briuselio vertybinių popierių biržoje (Belgija), todėl priklausė visuomenei.

5 B ir A grupę sudaro Belgijoje įsteigta bendrovė C. 1999–2010 m. C mokesčių tikslais turėjo „koordinavimo centro“ statusą, kaip tai suprantama pagal Belgijos mokesčių teisės aktus. Šiuo pagrindu C buvo taikoma speciali apmokestinimo tvarka, pagal kurią, be kita ko, jos apmokestinamasis pelnas buvo nustatytas kaip fiksuota suma ir ji neturėjo taikyti jokio mokesčio prie šaltinio nuo palūkanų. 2000 m. A priklausė 53,05 % C akcijų ar kapitalo dalių, o B priklausė 46,95 % C akcijų ar kapitalo dalių. 2002 m. gruodžio 22 d. A ir B priklausė atitinkamai 64,3 % ir 27,8 % C akcijų ar kapitalo dalių, o likę 7,9 % priklausė tretiesiems asmenims.

6 2000 m. X iš trečiųjų asmenų įsigijo 72 % pagal Nyderlandų teisę įsteigtos bendrovės F akcijų, o A iš šių trečiųjų asmenų įsigijo likusius 28 % šių akcijų. X finansavo minėtų akcijų įsigijimą paskolomis iš C, kuri šiam tikslui panaudojo nuosavas lėšas, gautas iš A atlikto kapitalo įnašo.

7 Pranešime apie mokėtiną pelno mokestį, skirtame X už 2007 mokestinius metus, mokesčių administratorius atsisakė leisti atskaityti palūkanas, kurias ši bendrovė sumokėjo C. X apskundė šį sprendimą, pirma, *rechtbank Gelderland* (Gelderlando apylinkės teismas, Nyderlandai), paskui *Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden* (Arnhemo ir Leuvardeno apeliacinis teismas, Nyderlandai). Šis teismas 2020 m. spalio 20 d. sprendime, be kita ko, nusprendė, kad pagal SESV 49, 56 ir 63 straipsnius nedraudžiama riboti palūkanų atskaitymo, numatyto Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnyje, pagal kurį neatskaitomos palūkanos už skolas, susidariusias dėl santykių su susijusia įmone, jeigu šios skolos susijusios su įmonės akcijų įsigijimu ar papildomu pirkimu, jei po šio įsigijimo ar papildomo pirkimo ji tampa su mokesčių mokėtoju susijusia įmone, nebent mokesčių mokėtojas įrodo, kad tenkinama viena iš šio 10a straipsnio 3 dalyje nurodytų dviejų sąlygų.

8 X dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas), kuris yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas. Šis teismas mano, kad dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų gali būti sudarytos nepalankesnės sąlygos tarpvalstybinėms situacijoms. Iš tiesų su mokesčių mokėtoju susijusi įmonė rezidentė paprastai atitinka Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies b punkte numatytą sąlygą, o su šiuo mokesčių mokėtoju susijusi įmonė nerezidentė faktiškai

rečiau tenkina šį reikalavimą; palūkanos, susijusios su paskola, paimta iš pastarosios įmonės, gali būti atskaitomos tik tuo atveju, jei tenkinama šio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies a punkte numatyta sąlyga.

9 Vis dėlto, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, toks apribojimas pateisinamas būtinybe kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu, nes pagrindinėje byloje nagrinėjamais teisės aktais konkrečiai siekiama sudaryti kliūtis dviejų ar kelių susijusių įmonių elgesiui, kuriam būdingas apsimestinių, ekonominio pagrindo neturinčių darinių sukūrimas, turint tikslą išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo pelno, gauto iš nacionalinėje teritorijoje vykdytos veiklos, taikant dirbtinai gautas palūkanas, t. y. mokėtinas už savavališkai ir be ekonominių priežasčių prisiimtą skolinį įsipareigojimą.

10 Šis teismas patikslina, kad skolos iš paskolos susidarė savavališkai ir be ekonominių priežasčių, be kita ko, kai susijusių įmonių grupėje operacijos finansavimo būdas, kuris pats ekonomiškai pagrįstas, yra nulemtas mokestinių motyvų tiek, kiek jis yra vienas iš teisinių veiksmų, kurie nėra būtini ekonomiškai pagrįstiems tikslams pasiekti ir, nesant šių mokestinių motyvų, nebūtų buvę atlikti, net jei už šias skolas mokėtinos palūkanos identiškos toms, dėl kurių susitarė nepriklausomos įmonės. Taigi pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai susiję su mokesčio bazės sumažėjimu ne dėl pernelyg didelių, o dėl dirbtinai padidintų palūkanų.

11 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad visiškas atsisakymas atskaityti taip dirbtinai sukauptas palūkanas yra proporcingas kovos su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu tikslui, nes, viena vertus, jis taikomas tik tais atvejais, kai paskolos teikimas susijusių bendrovių grupės viduje yra nulemtas mokestinių priežasčių tiek, kad ši paskola nėra būtina siekiant ekonomiškai pagrįstų tikslų ir ji nebuvo sudaryta tarp įmonių, tarp kurių nėra jokio specialaus ryšio, ir, kita vertus, sąlygos, kurios turi būti įvykdytos siekiant įrodyti ir atskaityti palūkanas, nėra tokios griežtos, kad šis atskaitymas taptų neveiksmingas.

12 Vis dėlto šiam teismui kyla klausimas, ar jo analizė išlieka pagrįsta atsižvelgiant, be kita ko, į 2021 m. sausio 20 d. Sprendimą *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34, 51 ir 56 punktai). Pirma, jam kyla klausimas, ar remiantis tuo sprendimu galima daryti išvadą, kad sandoriai, sudaryti įprastomis rinkos sąlygomis, vien dėl šios priežasties nėra išimtinai dirbtiniai dariniai. Iš tiesų minėto sprendimo 56 punkte Teisingumo Teismas iš esmės nusprendė, kad į toje byloje nagrinėtų nacionalinės teisės aktų taikymo sritį galėjo patekti įprastomis rinkos sąlygomis sudaryti sandoriai, kurie dėl to nėra išimtinai dirbtiniai ar fiktyvūs, sudaryti siekiant išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo pelno, gauto iš nacionalinėje teritorijoje vykdytos veiklos. Antra, jam kyla klausimas, ar reikia suteikti reikšmę aplinkybei, kad, skirtingai nuo byloje, kurioje priimtas tas sprendimas, nagrinėtų teisės aktų, pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai susiję ne tik su akcijų grupės viduje pervedimu, bet ir su išorės įmonės, kuri po šio įsigijimo tampa su grupe susijusia įmone, įsigijimu.

13 Šiomis aplinkybėmis *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar SESV 49, 56 ir (arba) 63 straipsniai aiškintini kaip draudžiantys tokius nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos palūkanos už paskolą, paimtą iš su mokesčių mokėtoju susijusios įmonės siekiant įsigyti arba papildomai nusipirkti įmonės, kuri po šio įsigijimo arba papildomo pirkimo sandorio tampa susijusia įmone, dalių, nėra atskaitomos nustatant mokesčių mokėtojo pelną, nes ta skola kvalifikuotina kaip išimtinai dirbtinis darinys (arba jo dalis), neatsižvelgiant į tai, ar pats skolinis įsipareigojimas prisiimtas įprastinėmis rinkos sąlygomis?

2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar SESV 49, 56 ir (arba) 63 straipsniai aiškinti kaip draudžiantys tokius nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos apskaičiuojant mokesčių mokėtojo pelną visiškai neleidžiama atskaityti palūkanų už paskolą, kvalifikuojamą kaip išimtinai dirbtinis darinys (arba jo dalis) ir paimtą iš su mokesčių mokėtoju susijusios įmonės siekiant įsigyti ir (arba) papildomai nusipirkti įmonės, kuri po įsigijimo arba papildomo pirkimo sandorio tampa susijusia įmone, dalių, net jeigu pačios palūkanos neviršija dydžio, dėl kurio būtų sutarusios viena nuo kitos nepriklausomos įmonės?

3. Ar atsakymui į pirmąjį ir (arba) antrąjį klausimą svarbu tai, ar toks dalių įsigijimas arba papildomas pirkimas yra susietas su: a) įmone, kuri iki šio įsigijimo ar papildomo pirkimo sandorio buvo su mokesčių mokėtoju susijusi įmonė; ar su b) įmone, kuri tik po šio įsigijimo arba papildomo pirkimo sandorio tampa su mokesčių mokėtoju susijusia įmone?“

Dėl prašymo atnaujinti žodinę proceso dalį

14 Generaliniam advokatui pateikus išvadą, 2024 m. balandžio 10 d. Teisingumo Teismo kanceliarija gavo X prašymą atnaujinti žodinę proceso dalį pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 83 straipsnį.

15 Grįsdama šį prašymą X iš esmės mano, kad ragindamas Teisingumo Teismą persvarstyti poziciją, kurios jis laikėsi 2021 m. sausio 20 d. Sprendime *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34), generalinis advokatas savo išvados 71 punkte rėmėsi argumentu, dėl kurio šalys nepateikė nuomonės. Taigi X norėtų pateikti argumentus, susijusius su teisinio saugumo principo paisymu, teigdama, kad, jeigu Teisingumo Teismas pritartų generalinio advokato siūlomam požiūriui, būtų reikalingas pereinamasis laikotarpis ir kad šis požiūris jai sukeltų potencialiai diskriminacinį poveikį, nes ji įsisteigusi Nyderlanduose, o ne Švedijoje. X taip pat norėtų aptarti šio požiūrio poveikį Europos laisvosios prekybos asociacijos (ELPA) teismo praktikai.

16 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal SESV 252 straipsnio antrą pastraipą generalinio advokato pareiga – viešame posėdyje visiškai nešališkai ir nepriklausomai teikti motyvuotą išvadą dėl bylų, kuriose pagal Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statutą jis turi dalyvauti. Teisingumo Teismo nesaisto nei ši išvada, nei ją pagrindžiantys generalinio advokato motyvai (2023 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Chief Appeals Officer ir kt.*, C-488/21, EU:C:2023:1013, 34 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

17 Be to, Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 straipsnyje numatyto suinteresuotojo asmens nesutikimas su generalinio advokato išvada, kad ir kokie būtų klausimai, kuriuos jis nagrinėja savo išvadoje, savaime negali būti motyvas, pateisinantis žodinės proceso dalies atnaujinimą (2023 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Chief Appeals Officer ir kt.*, C-488/21, EU:C:2023:1013, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

18 Pagal Procedūros reglamento 83 straipsnį Teisingumo Teismas, išklausęs generalinį advokatą, gali bet kada nutarti atnaujinti žodinę proceso dalį, ypač jeigu mano, kad jam nepateikta pakankamai informacijos, arba jeigu baigus tą proceso dalį šalis pateikė naują faktą, kuris gali būti lemiamas Teisingumo Teismui priimant sprendimą, arba jeigu nagrinėjant bylą reikia remtis argumentu, dėl kurio šalys ar Europos Sąjungos Teisingumo Teismo statuto 23 punkte nurodyti suinteresuotieji asmenys nepateikė nuomonės (2023 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Chief Appeals Officer ir kt.*, C-488/21, EU:C:2023:1013, 36 punktas).

19 Taip nėra šiuo atveju. Iš tiesų, pirma, reikia pažymėti, kad klausimas dėl 2021 m. sausio 20 d. Sprendimo *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34) apimties buvo aptartas per rašytinę ir žodinę proceso dalis. Prašyme atnaujinti žodinę proceso dalį nenurodyta jokio naujo fakto, galinčio daryti lemiamą įtaką Teisingumo Teismo sprendimui, kurį jis turi priimti šioje byloje.

20 Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas, išklausęs generalinį advokatą, mano, kad pakankamai susipažino su įvairiais jam pateiktais argumentais, todėl nereikia atnaujinti žodinės proceso dalies.

Dėl prejudicinių klausimų

21 Savo trimis klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 49, 56 ir 63 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad pagal juos draudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos, nustatant mokesčių mokėtojo pelną, visiškai draudžiama atskaityti palūkanas, sumokėtas už pagal paskolos sutartį, sudarytą su susijusia įmone, susidariusią skolą siekiant įsigyti arba papildomai nusipirkti įmonės, kuri po šio įsigijimo arba papildomo pirkimo sandorio tampa susijusia įmone, dalių, kai ši skola laikoma išimtinai dirbtiniu dariniu arba tokio darinio dalimi, net jei minėta skola susidarė įprastomis rinkos sąlygomis ir šių palūkanų suma neviršija sumos, dėl kurios būtų susitarusios nepriklausomos įmonės.

22 Iš pradžių reikia pažymėti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas ginčas susijęs su mokestiniu pranešimu už 2007 mokestinius metus, todėl EB sutartis šiam mokestiniam pranešimui taikoma *ratione temporis*. Kadangi SESV nuostatų, susijusių su įsisteigimo laisve, laisve teikti paslaugas ir laisvu kapitalo judėjimu, aiškinimas bet kuriuo atveju taikytinas ir atitinkamoms EB sutarties nuostatoms, bus daroma nuoroda į SESV 49, 56 ir 63 straipsnius, kuriais remiasi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

Dėl taikomos pagrindinės laisvės

23 Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad siekiant nustatyti, ar nacionalinės teisės aktai patenka į vienos arba kitos SESV garantuojamos pagrindinės laisvės sritį, reikia atsižvelgti į atitinkamo teisės akto tikslą (2023 m. vasario 16 d. Sprendimo *Gallaher*, C-707/20, EU:C:2023:101, 55 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

24 Taigi nacionalinės teisės aktai, kurie taikomi tik tokioms turimoms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti aiškią įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, patenka į SESV 49 straipsnio dėl įsisteigimo laisvės taikymo sritį (2023 m. vasario 16 d. Sprendimo *Gallaher*, C-707/20, EU:C:2023:101, 56 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

25 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad jeigu nacionalinės teisės aktai taikomi tik bendrovių grupės vidaus santykiams, jie pirmiausia paveikia įsisteigimo laisvę (2023 m. vasario 16 d. Sprendimo *Gallaher*, C-707/20, EU:C:2023:101, 58 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

26 Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjami nacionalinės teisės aktai susiję su palūkanų, sumokėtų už pagal paskolos sutartį, sudarytą su susijusia įmone, susidariusią skolą, mokestiniu vertinimu tiek, kiek ši skola susijusi su įmonės dalių įsigijimu arba papildomu pirkimu, kai po šio įsigijimo arba papildomo pirkimo sandorio ji tampa susijusia įmone.

27 Pagal Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 4 dalį įmonės yra susijusios, kai vienai įmonei tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso 33,3 % kitos įmonės kapitalo arba kai trečiajai įmonei tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso 33,3 % kitų dviejų įmonių dalių.

28 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tokia procentinė dalis gali leisti dalyvaujančiai bendrovei daryti aiškią įtaką bendrovės, su kuria ji susijusi, sprendimams (šiuo klausimu žr. 2018 m. gegužės 31 d. Sprendimo *Hornbach-Baumarkt*, C-382/16, EU:C:2018:366, 29 punktą).

29 Vadinasi, kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų dalykas susijęs su palūkanų, sumokėtų už skolas bendrovių grupėje tarp įmonių, galinčių tiesiogiai ar netiesiogiai daryti aiškią įtaką kitoms, mokestiniu vertinimu, šie teisės aktai patenka į įsisteigimo laisvės taikymo sritį.

30 Darant prielaidą, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama mokesčių sistema riboja laisvę teikti paslaugas arba laisvą kapitalo judėjimą, toks poveikis yra neišvengiama galimo įsisteigimo laisvės apribojimo pasekmė ir jis nepateisina atskiro prejudicinių klausimų nagrinėjimo atsižvelgiant į SESV 56 ir 63 straipsnius (pagal analogiją žr. 2022 m. kovo 17 d. Sprendimo *AllianzGI-Fonds AEVN*, C-545/19, EU:C:2022:193, 34 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

31 Vadinasi, į pateiktą klausimą reikia atsakyti atsižvelgiant į SESV 49 straipsnį.

32 Reikia priminti, kad šiame straipsnyje reikalaujama panaikinti vienos valstybės narės nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvės apribojimus kitos valstybės narės teritorijoje. Ši laisvė apima pagal valstybės narės teisės aktus įsteigtų bendrovių, Europos Sąjungoje turinčių registruotą buveinę, centrinę administraciją arbą pagrindinę verslo vietą, teisę vykdyti veiklą kitose valstybėse narėse per patronuojamąją bendrovę, padalinį ar atstovybę (2021 m. sausio 20 d. Sprendimo *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, 33 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

33 Iš valstybės narės teisės aktų kylantis skirtingas bendrovių, kurios naudojasi įsisteigimo laisve, vertinimas leistinas, tik jeigu jis susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais ir yra proporcingas šiam tikslui, o tai reiškia, kad jis yra tinkamas nuosekliai ir sistemiškai užtikrinti siekiamo tikslo įgyvendinimą ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti (šiuo klausimu žr. 2022 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Cilevičs ir kt.*, C-391/20, EU:C:2022:638, 65 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir 2022 m. rugsėjo 22 d. Sprendimo *W (Galutinių nuolatinės buveinės nerezidentės nuostolių atskaitymas)*, C-538/20, EU:C:2022:717, 18 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

Dėl skirtingo vertinimo buvimo

34 Svarbu pažymėti: kadangi vienoje valstybėje narėje įsteigta patronuojančioji bendrovė vykdo savo veiklą kitoje valstybėje narėje per patronuojamąją bendrovę, jos įsisteigimo laisvei gali turėti įtakos bet koks jai taikomas apribojimas (šiuo klausimu žr. 2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Vodafone Magyarország*, C-75/18, EU:C:2020:139, 41 punktą).

35 Be to, susiklosčius situacijai, kai dalyvauja bendrovių grupė, susijusi su valstybės narės mokesčių administratoriaus atsisakymu leisti šioje valstybėje narėje įsteigtai bendrovei, kurios patronuojančioji bendrovė įsteigta kitoje valstybėje narėje, atskaityti tam tikras palūkanų išlaidas, sumokėtas kitai toje kitoje valstybėje narėje įsteigtai tos pačios grupės bendrovei, nors toks atskaitymas būtų galimas, jei šias palūkanas gaunanti bendrovė būtų buvusi įsteigta pirmojoje valstybėje narėje, Teisingumo Teismas nusprendė, kad toks skirtingas vertinimas turėjo neigiamą poveikį įsisteigimo laisvei (šiuo klausimu žr. 2021 m. sausio 20 d. Sprendimo *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, 40 ir 41 punktus).

36 Taigi reikia išnagrinėti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai lemia skirtingą vertinimą, darantį neigiamą poveikį įsisteigimo laisvei.

37 Šiuo atveju draudžiama ne tik atvira diskriminacija dėl bendrovių buveinės vietos, bet ir visos paslėptos diskriminacijos formos, kurios, taikant kitus kriterijus, sukelia tokių pačių pasekmių (2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, 62 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

38 Konkrečiai kalbant, mokesčių sistema, kuri taikoma nustačius iš pirmo žvilgsnio objektyvų diferencijavimo kriterijų, tačiau daugeliu atvejų, atsižvelgiant į jos savybes, sukuria nepalankią padėtį bendrovėms, kurių buveinė kitoje valstybėje narėje ir kurių padėtis panaši į bendrovių, turinčių buveinę apmokestinimo valstybėje narėje, yra netiesioginė diskriminacija dėl bendrovių buveinės vietos, draudžiama pagal SESV 49 ir 54 straipsnius (šiuo klausimu žr. 2023 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Cofidis*, C-340/22, EU:C:2023:1019, 42 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

39 Nagrinėjamu atveju reikia pažymėti, kad Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punkte, kuriame numatytas atsisakymas leisti atskaityti palūkanas, sumokėtas už pagal paskolos sutartį, sudarytą su susijusia įmone, susidariusią skolą šioje nuostatoje numatytomis sąlygomis, nedaroma jokio skirtumo pagal tai, ar atitinkama bendrovių grupė yra tarpvalstybinė (pagal analogiją žr. 2018 m. vasario 22 d. Sprendimo *X ir X*, C-398/16 ir C-399/16, EU:C:2018:110, 35 punktą).

40 Šio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies a ir b punktai, numatantys sąlygas, kurioms esant toks atskaitymas vis dėlto įmanomas, taip pat vienodai taikomi vidaus ir tarpvalstybinėms situacijoms.

41 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad, kaip minėta šio sprendimo 8 punkte, Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies b punktas, pagal kurį reikalaujama nustatyti, pirma, kad galiausiai surenkamas mokestis nuo atitinkamų palūkanų ir, antra, šis mokestis yra pagrįstas pagal Nyderlandų teisės kriterijus, t. y. pagal šiuos kriterijus nustatytas apmokestinamasis pelnas apmokestinamas ne mažiau kaip 10 %, vis dėlto sudaro nepalankias sąlygas tarpvalstybinėms situacijoms.

42 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kuris vienintelis turi kompetenciją vertinti pagrindinės bylos faktines aplinkybes ir aiškinti atitinkamus nacionalinės teisės aktus, turės nustatyti, ar apmokestinimas taikant mažesnį nei 10 % tarifą nuo apmokestinamojo pelno, nustatyto pagal šiuos kriterijus, gali būti taikomas palūkanas gaunančioms susijusioms įmonėms, kurių buveinė yra Nyderlanduose.

43 Jei taip nebūtų arba jeigu toks apmokestinimas, nors teoriškai įmanomas, nebūtų taikomas praktiškai, reikėtų manyti, kad Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies b punkte, numatančiame akivaizdžiai objektyvią sąlygą, įtvirtinta ir tokia sąlyga, kuri iš tiesų gali būti įvykdyta Nyderlanduose įsteigtos bendrovės, mokančios palūkanas šioje valstybėje narėje įsteigtai susijusiai įmonei, atveju. Iš to taip pat matyti, kad tik Nyderlanduose įsteigtos bendrovės, kurios moka palūkanas kitoje valstybėje narėje įsteigtai susijusiai įmonei, gali atsidurti situacijoje, kai ši sąlyga netenkinama, jei ta kita valstybė narė, kaip šiuo atveju Belgijos Karalystė, apmokestina šią įmonę mažesniu mokesčiu.

44 Vadinasi, jei Nyderlandų mokesčių sistemoje nebūtų taikomas mažesnis nei 10 % mokesčio tarifas, neišvengiama, o ne atsitiktinė, pasekmė (žr., priešingai, 2020 m. kovo 3 d. Sprendimo *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, 72 punktą) būtų tai, kad tokia sąlyga, kokia numatyta Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies b punkte, būtų taikoma tik tarpvalstybinėms situacijoms.

45 Dėl to nepalankus bendrovės, kitoje valstybėje narėje patronuojančiosios bendrovės įsteigtos patronuojamosios bendrovės, vertinimas, grindžiamas susijusios bendrovės, kuri gauna šios patronuojamosios bendrovės mokamas palūkanas, buveinės vieta, gali atgrasyti šią patronuojančiąją bendrovę nuo veiklos Nyderlanduose per minėtą patronuojamąją bendrovę, kartu išlaikant šią susijusią įmonę kitoje valstybėje narėje, kurioje jai taikoma palanki apmokestinimo tvarka. Kaip savo išvados 44 punkte iš esmės pažymėjo generalinis advokatas, toks nepalankus vertinimas taip pat gali atgrasyti Nyderlanduose įsteigtą patronuojančiąją bendrovę nuo naudojimosi įsisteigimo laisve įsteigiant susijusią įmonę kitoje valstybėje narėje, kurioje jai būtų taikoma palanki apmokestinimo tvarka.

46 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, reikia konstatuoti, kad nors pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai taikomi vienodai, juose įtvirtintas skirtingas požiūris, galintis turėti įtakos naudojimuisi įsisteigimo laisve.

47 Taigi, remiantis šio sprendimo 33 punkte nurodyta jurisprudencija, reikia patikrinti, ar šis skirtingas vertinimas susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis.

Dėl situacijų panašumo

48 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, pirma, kad klausimas, ar tarpvalstybinė situacija yra panaši į vidaus situaciją, turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į tikslą, kurio siekiama atitinkamomis nacionalinės teisės nuostatomis, jų dalyką ir turinį ir, antra, kad, siekiant nustatyti, ar skirtingas vertinimas, atsirandantis taikant šiuos teisės aktus, atspindi objektyvų situacijos skirtumą, turi būti atsižvelgiama tik į minėtuose teisės aktuose įtvirtintus atskyrimo kriterijus (2023 m. balandžio 27 d. Sprendimo *L Fund*, C-537/20, EU:C:2023:339, 54 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

49 Kaip nurodyta šio sprendimo 29 punkte, pagrindinėje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės aktų tikslas yra bendrovių grupės viduje tarp įmonių, galinčių tiesiogiai ar netiesiogiai daryti tiesioginę ar netiesioginę įtaką viena kitai, už skolas sumokėtų palūkanų mokestinis vertinimas. Šiais teisės aktais siekiama suteikti galimybę apskaičiuojant pelną atskaityti palūkanas už susijusiai įmonei mokėtinas skolas, tik jei šios palūkanos nėra dirbtinai apskaičiuotos.

50 Reikia pažymėti, kad mokesčių lengvatos, kaip antai galimybės nustatant pelną atskaityti palūkanas už susijusiai įmonei mokėtinas skolas, atžvilgiu mokesčių mokėtojo padėtis nėra skirtinga, vertinant tai, ar šias palūkanas gaunanti įmonė įsisteigusi toje pačioje valstybėje narėje, ar jai kitoje valstybėje narėje taikomas labiau, ar mažiau palankus mokestinis vertinimas (pagal analogiją žr. 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 31 punktą). Visais šiais atvejais paskola, už kurią mokamos minėtos palūkanos, ir su ja susijęs teisinis sandoris gali būti grindžiami ekonominiais sumetimais.

51 Šiomis aplinkybėmis ir, nedarant poveikio tyrimui, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai gali būti pateisinami privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, darytina išvada, kad bendrovės padėtis nesiskiria vien dėl to, kad susijusi įmonė, atitinkamų palūkanų gavėja, yra įsteigta kitoje valstybėje narėje, kurioje šioms palūkanoms taikomas ne didesnis kaip 10 % nuo pagal Nyderlandų teisės kriterijus nustatyto apmokestinamojo pelno tarifas.

52 Be to, Teisingumo Teismas nusprendė, kad situacija, kai valstybėje narėje įsteigta bendrovė moka palūkanas už paskolą, paimtą iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos tai pačiai grupei priklausančios susijusios bendrovės, nesiskiria, kiek tai susiję su šių palūkanų mokėjimu, nuo situacijos, kai šių palūkanų gavėja yra toje pačioje valstybėje narėje įsteigta grupės bendrovė (2021 m. sausio 20 d. Sprendimo *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, 44 punktas).

Dėl pateisinimo

53 Atsižvelgiant į šio sprendimo 32 punkte nurodytą jurisprudenciją, reikia išnagrinėti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas skirtingas požiūris gali būti pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu ir ar jis yra proporcingas šiam tikslui.

Dėl privalomojo bendrojo intereso pagrindo buvimo

54 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pastabas pateikusios vyriausybės ir Europos Komisija tvirtina, kad apribojimas, kurį lemia pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai, yra pateisinamas būtinybe užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje ir mokesčių vengimui. Konkrečiai kalbant, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas patikslina, kad, kaip nurodyta šio sprendimo 9 punkte, šiais teisės aktais siekiama užkirsti kelią mokesčio bazės mažėjimui Nyderlanduose dėl dirbtinai susikaupusių skolų, t. y. mokėtinų kaip savavališkai ir be ekonominių priežasčių susidariusios paskolos skolos, be kita ko, kai ekonomiškai pagrįsto sandorio finansavimo būdas grupėje yra nulemtas mokestinių motyvų tiek, kad apima teisinius veiksmus, kurie nėra būtini ekonomiškai pagrįstiems tikslams pasiekti ir, nesant šių mokestinių motyvų, nebūtų atlikti.

55 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad kova su mokesčių vengimu ir sukčiavimu mokesčių srityje yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas, kuriuo galima pateisinti naudojimosi SESV garantuojamomis judėjimo laisvėmis apribojimą (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 36 punktą ir 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 63 punktą).

56 Nacionalinė priemonė, ribojanti įsisteigimo laisvę, taip pat gali būti pateisinama, kai ja siekiama kovoti su išimtinai dirbtiniais dariniais, kurių tikslas – išvengti atitinkamos valstybės narės teisės aktų taikymo (2014 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Felixstowe Dock and Railway Company ir kt.*, C-80/12, EU:C:2014:200, 31 punktas).

57 Pagal suformuotą jurisprudenciją tam, kad SESV 49 straipsnyje numatytą įsisteigimo laisvės apribojimą būtų galima pateisinti šio sprendimo 55 ir 56 punktuose nurodytais pagrindais, specifinis tokio apribojimo tikslas turi sudaryti kliūtis tokiam elgesiui, kuriam būdingas dirbtinių, neturinčių ekonominio pagrindo darinių kūrimas, turint tikslą išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo gauto pelno už nacionalinėje teritorijoje vykdytą veiklą (žr., be kita ko, 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 51 ir 55 punktus; 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, 72 ir 74 punktus; 2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *X (Tarpinės bendrovės, įsteigtos trečiosiose šalyse)*, C-135/17, EU:C:2019:136, 73 punktą ir 2021 m. sausio 20 d. Sprendimo *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, 49 punktą).

58 Teisingumo Teismas taip pat patikslino, kad draudimo piktnaudžiauti principas mokesčių srityje taikomas, kai mokestinio pranašumo siekimas yra pagrindinis atitinkamų sandorių tikslas (2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *N Luxembourg 1 ir kt.*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 107 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

59 Iš tiesų, nors tai, kad mokesčių mokėtojas siekia jam palankiausios apmokestinimo tvarkos, savaime negali pagrįsti bendros sukčiavimo ar piktnaudžiavimo prezumpcijos, vis dėlto šis mokesčių mokėtojas negali pasinaudoti iš Sąjungos teisės kylančia teise ar lengvata, kai atitinkamas sandoris ekonominiu požiūriu yra išimtinai dirbtinis ir juo siekiama išvengti atitinkamos valstybės narės teisės aktų taikymo (2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *N Luxembourg 1 ir kt.*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 109 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

60 Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad Teisingumo Teismas bylose, kuriose priimtas 2018 m. vasario 22 d. Sprendimas *X ir X* (C-398/16 ir C-399/16, EU:C:2018:110, 46 ir 48 punktai) ir kuriose buvo nagrinėjamas 2004 m. galiojusios redakcijos Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 2 dalies b punktas, iš esmės atitinkantis 10a straipsnio 3 dalies b punktą, kaip patvirtino prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pagrindinėje byloje, pabrėžė, kad šia nuostata neabejotinai siekiama kovoti su mokesčių vengimu ir sukčiavimu mokesčių srityje, taip pat ja siekiama užkirsti kelią tam, kad grupės nuosavos lėšos nebūtų apgaulingai pateikiamos kaip šios grupės Nyderlanduose veikiančios įmonės pasiskolintos lėšos, o palūkanos už šią paskolą nebūtų atskaitomos iš Nyderlanduose apmokestinamo pelno.

61 Aplinkybė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai susiję ne tik su situacijomis, kai mokesčių mokėtojas turi skolą dėl paskolos iš susijusios įmonės, kad finansuotų su šiuo mokesčių mokėtoju jau susijusios įmonės kapitalo dalių įsigijimą ar papildomą pirkimą, kaip tai buvo padaryta bylose, kuriose priimtas 2018 m. vasario 22 d. Sprendimas *X ir X* (C-398/16 ir C-399/16, EU:C:2018:110), bet ir su situacijomis, kai įmonė tampa su tuo pačiu mokesčių mokėtoju susijusia

įmone tik po šio įsigijimo ar papildomo pirkimo, kaip šiuo atveju, nepaneigia šio vertinimo. Iš tiesų visais šiais atvejais, kaip savo išvados 58 punkte pažymėjo generalinis advokatas, šiais teisės aktais siekiama užkirsti kelią atitinkamų sandorių, atsirandančių dėl nuosavų lėšų nukreipimo ir konvertavimo į skolinį kapitalą, dirbtiniam pobūdžiui.

Dėl proporcingumo

62 Kaip matyti iš šio sprendimo 33 punkto, dar reikia įvertinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai yra tinkami nuosekliai ir sistemiškai užtikrinti siekiamo tikslo įgyvendinimą.

63 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus mokesčių mokėtojas gali iš savo apmokestinamojo pelno atskaityti palūkanas, sumokėtas už pagal paskolos sutartį, sudarytą su susijusia įmone, susidariusią skolą siekiant įsigyti arba papildomai nusipirkti įmonės, kuri po šio įsigijimo arba papildomo pirkimo sandorio tampa susijusia įmone, dalių, tik jeigu įrodo, kad įvykdytos Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies a arba b punktuose numatytos sąlygos.

64 Taigi šie teisės aktai yra tinkami nuosekliai ir sistemiškai užtikrinti siekiamo tikslo įgyvendinimą, nes leidžia neutralizuoti dviejų ar kelių susijusių įmonių elgesį, kurį sudaro išimtinai dirbtinių, ekonominio pagrindo neturinčių darinių sudarymas, siekiant išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo pelno, gauto iš nacionalinėje teritorijoje vykdytos veiklos, neleidžiant atskaityti dirbtinai sukauptų palūkanų arba bent jau užtikrinant, kad šios palūkanos bus apmokestintos pagrįstu tarifu gavėjo valstybėje narėje ir kad nebus visiškai išvengta pelno mokesčio.

65 Reikia patikrinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamas apribojimas neviršija to, kas būtina šiam tikslui pasiekti.

66 Šiuo klausimu tam, kad būtų konstatuota, jog egzistuoja išimtinai dirbtinis darinys, be subjektyvaus elemento, kurį sudaro siekis gauti mokesčių lengvatą, reikia, kad iš visų objektyvių aplinkybių išplauktų, jog, nepaisant formalaus Sąjungos teisėje numatytų sąlygų laikymosi, įsisteigimo laisve siekiamas tikslas nebuvo pasiektas (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 64 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją ir pagal analogiją 2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *N Luxembourg 1 ir kt.*, C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 124 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

67 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad neviršijančiais to, kas būtina siekiant išvengti piktnaudžiavimo, gali būti laikomi teisės aktai, kurie pagrįsti objektyvių ir patikrinamų įrodymų analize, kad būtų galima nustatyti, ar sandoris yra išimtinai dirbtinis, sudarytas tik mokesčių tikslais, ir pagal kuriuos kiekvienu atveju, kai negali būti atmetama tokio darinio egzistavimo galimybė, mokesčių mokėtojui, netaikant pernelyg didelių administracinių apribojimų, suteikiama galimybė pateikti informacijos, susijusios su galimais komerciniais motyvais, dėl kurių šis sandoris sudarytas (šiuo klausimu žr. 2019 m. vasario 26 d. Sprendimo *X (Tarpinės bendrovės, įsteigtos trečiosiose šalyse)*, C-135/17, EU:C:2019:136, 87 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

68 Siekdamos patikrinti, ar sandorio tikslas yra sukčiavimas ir piktnaudžiavimas, kompetentingos nacionalinės institucijos turi ne tik taikyti iš anksto nustatytus bendrus kriterijus, bet ir kiekvienu konkrečiu atveju bendrai patikrinti atitinkamą sandorį. Nustačius visuotinai taikomą mokesčių priemonę, pagal kurią tam tikroms mokesčių mokėtojų kategorijoms automatiškai netaikoma

mokesčių lengvata ir mokesčių administratorius neprivalo pateikti net pirminių sukčiavimo arba piktnaudžiavimo įrodymų arba nurodyti jų požymių, viršijama tai, kas būtina siekiant išvengti sukčiavimo ir piktnaudžiavimo (2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Eqiom ir Enka*, C-6/16, EU:C:2017:641, 32 punktas ir nurodyta jurisprudencija).

69 Šiuo atveju pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose įtvirtinta prezumpcija, kad palūkanos, sumokėtos už skolas, susidariusias iš paskolų, paimtų pagal Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punkte nurodytus kriterijus, yra išimtinai dirbtiniai dariniai arba jų dalis.

70 Šie kriterijai, be kita ko, tai, kad šios skolos už paskolas mokamos susijusiai įmonei ir jos susijusios su įmonės dalių įsigijimu arba papildomu pirkimu, kai po šio įsigijimo arba papildomo pirkimo sandorio ji tampa susijusia įmone, yra išimtinai dirbtinio darinio buvimo požymiai, kaip tai suprantama pagal šio sprendimo 68 punkte primintą jurisprudenciją.

71 Mokesčių mokėtojo galimybe paneigti šią prezumpciją įrodant, kad įvykdytos Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies a ir b punktuose numatytos sąlygos, galima atsisakymą atskaityti palūkanas už paskolą apriboti tais atvejais, kai susijusių bendrovių grupės viduje paskola buvo suteikta dėl mokestinių priežasčių tiek, kad ši paskola nėra būtina siekiant ekonomiškai pagrįstų tikslų ir visiškai nebuvo sudaryta tarp specialių santykių neturinčių įmonių.

72 Šiuo klausimu iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo paaiškinimų matyti, kad Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies a punkte numatyta sąlyga susijusi tiek su skolinimosi ir su ja susijusio teisinio sandorio priežastimi, tiek su objektyviais šią paskolą ir šį teisinį sandorį apibūdinančiais elementais, nes mokesčių mokėtojas turi įrodyti, kad jie pateisinami ekonominiais sumetimais ir kad dėl jų įmonės galėjo susitarti nesant šių ypatingų santykių. Šio teismo teigimu, ir kaip nurodyta šio sprendimo 10 punkte, darytina išvada, kad pagal jo jurisprudenciją savavališkai ir be ekonominių motyvų susidariusios skolos pagal paskolų sutartis yra išimtinai dirbtiniai dariniai, net jei pačios palūkanos už šias skolas yra identiškos toms, dėl kurių susitartų nepriklausomos įmonės.

73 Kaip matyti iš šio sprendimo 12 punkto, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar remiantis 2021 m. sausio 20 d. Sprendimu *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34), be kita ko, jo 56 punktu, galima daryti išvadą, kad sandoriai, kuriuos sudaro skolų paėmimas iš su mokesčių mokėtoju susijusios įmonės, iš esmės nėra išimtinai dirbtiniai dariniai, jeigu jie sudaryti įprastomis rinkos sąlygomis.

74 Šiuo klausimu reikia priminti, pirma, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog tai, kad bendrovė gavo paskolą iš kitos bendrovės tokiomis sąlygomis, kurios neatitinka to, ką bendrovės būtų sutarusios įprastos konkurencijos sąlygomis, paskolą gaunančios bendrovės rezidavimo valstybei narei sudaro objektyvų veiksnį, kurį galima nepriklausomai patikrinti, siekiant nustatyti, ar nagrinėjamas sandoris, visas ar iš dalies, yra išimtinai dirbtinis darinys, kuriuo iš esmės siekiama išvengti šios valstybės narės mokesčių teisės aktų taikymo. Reikia nustatyti, ar, nesant specialių santykių tarp atitinkamų bendrovių, aptariama paskola nebūtų suteikta arba būtų suteikta skirtingo dydžio, arba taikant skirtingą palūkanų normą (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, 81 punktą).

75 Iš šios jurisprudencijos matyti, kad įprastų rinkos sąlygų laikymosi nagrinėjimas siejamas ne tik su paskolos sutarties sąlygomis, susijusiomis, be kita ko, su palūkanų suma ar norma, bet ir su nagrinėjamos paskolos ir su ja siejamų teisinių sandorių ekonomine logika. Iš tiesų atliekant

pastarąjį nagrinėjimą reikia patikrinti šios paskolos ir su ja susijusių teisinių sandorių ekonominį galiojimą ir įsitikinti, kad tokie sandoriai galėtų būti sudaryti tarp bendrovių šalių, nesant specialių santykių.

76 Nagrinėjimas, kuriuo siekiama įsitikinti, kad ne tik šios paskolos sąlygos, bet ir jos sudarymo faktas bei su ja susiję teisiniai sandoriai atitinka tai, dėl ko bendrovės būtų susitarusios įprastomis rinkos sąlygomis, siekiama įsitikinti sandorių ekonomine realybe, kurios nebuvimas, kaip matyti iš šio sprendimo 57, 59 ir 67 punktuose primintos jurisprudencijos, yra vienas iš lemiamų sandorio kvalifikavimo kaip išimtinai dirbtinio darinio elementų.

77 Kaip Teisingumo Teismas priminė 2023 m. gruodžio 21 d. Sprendime *BMW Bank ir kt.* (C-38/21, C-47/21 ir C-232/21, EU:C:2023:1014, 281 ir 283 punktai), priimtame po 2021 m. sausio 20 d. Sprendimo *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34), iš bendrojo teisės principo, pagal kurį teisės subjektai negali sukčiaudami ar piktnaudžiaudami remtis Sąjungos teisės normomis, matyti, kad valstybė narė turi atsisakyti leisti pasinaudoti Sąjungos teisės nuostatomis, kai asmuo jomis remiasi ne siekdamas įgyvendinti pastarųjų nuostatų tikslus, bet pasinaudoti jam pagal Sąjungos teisę suteikta lengvata, nors Sąjungos teisėje numatytos objektyvios sąlygos, būtinos siekiant pasinaudoti norima lengvata, yra įvykdytos tik formaliai, net nesant tokį atsisakymą numatančių nacionalinės teisės nuostatų.

78 Iš to išplaukia, kad vien formalių sandorių sąlygų nagrinėjimo nepakanka tam, kad būtų įvertintas konkretaus sandorio ekonominis realumas.

79 2021 m. sausio 20 d. Sprendimo *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34) 29 punkte Teisingumo Teismas nurodė, kad, nepaisant teorinio artumo, byloje, kurioje priimtas tas sprendimas, nagrinėtų Švedijos teisės aktų ir Nyderlandų taisyklių, susijusių su mokesčių grupėmis, praktinės pasekmės labai skiriasi.

80 Iš tiesų Teisingumo Teismas nusprendė, kad konkretus toje byloje nagrinėtų teisės aktų tikslas nebuvo kovoti su išimtinai dirbtiniais dariniais, kad jais siekiama kovoti su agresyviu mokesčių planavimu atskaitant palūkanas ir kad minėtų teisės aktų taikymas neapsiribojo tokiais dariniais, nes draudimas atskaityti taip pat gali būti taikomas sandoriams, sudarytiems įprastomis rinkos sąlygomis, t. y. tokiomis pačiomis sąlygomis, kokios taikomos tarp nepriklausomų bendrovių. Iš tiesų atitinkamos bendrovės ketinimo sudaryti sutartį dėl skolos, daugiausia dėl mokestinių priežasčių, pakako pateisinti atsisakymą suteikti teisę į atskaitą susiklosčius tarpvalstybinei situacijai (2021 m. sausio 20 d. Sprendimo *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, 52–54 punktai).

81 Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, kad byloje, kurioje priimtas 2021 m. sausio 20 d. Sprendimas *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34, 53 punktas), nagrinėti teisės aktai gali būti taikomi skoloms, atsirandančioms dėl pagal civilinę teisę sudarytų sandorių, t. y. sudarytų įprastomis rinkos sąlygomis, tačiau nesusijusioms su dirbtiniais dariniais.

82 Darytina išvada, kad Teisingumo Teismas tame sprendime neišreiškė pozicijos dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose numatyto atvejo, kuriuo siekiama konkretaus tikslo kovoti su išimtinai dirbtiniais dariniais, kaip matyti iš šio sprendimo 60 ir 61 punktų, t. y. kai skolos buvo prisiimtos be ekonominių priežasčių, nors skolinimosi sąlygos atitiko tas, dėl kurių susitartų nepriklausomos įmonės.

83 Konkrečiai kalbant, kaip matyti iš 2021 m. sausio 20 d. Sprendimo *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34), paskolos ir su ja susijusių sandorių, nagrinėtų byloje, kurioje priimtas tas sprendimas, ekonominis galiojimas nebuvo nei ginčijamas, nei nagrinėtas Teisingumo Teisme.

84 Taigi iš 2021 m. sausio 20 d. Sprendimo *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34) 56 punkto negalima daryti išvados, kad tuo atveju, kai paskolos ir su ja susijusių sandorių negalima pateisinti ekonominiais sumetimais, vien tai, kad šios paskolos sąlygos atitinka sąlygas, dėl kurių susitartų nepriklausomos įmonės, reiškia, kad minėta paskola ir šie sandoriai iš esmės nėra išimtinai dirbtiniai dariniai.

85 Vadinasi, reikia konstatuoti, kad būtinybė įrodyti, jog paskola ir su ja susijęs teisinis sandoris iš esmės grindžiami ekonominiais sumetimais, neatrodo viršijanti tai, kas būtina siekiamam tikslui įgyvendinti.

86 Be to, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia, ar visiškas atsisakymas suteikti teisę į atskaitą neviršija to, kas būtina siekiamam tikslui įgyvendinti, nes 2021 m. sausio 20 d. Sprendimo *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34) 51 punkte Teisingumo Teismas priminė savo jurisprudenciją, pagal kurią, kai mokesčių institucijos, patikrinusios informaciją apie galimas komercines priežastis, dėl kurių buvo sudarytas sandoris, mano, kad paskola, kurią mokesčių mokėtojas paėmė iš susijusios įmonės, yra išimtinai dirbtinis darinys, neturintis realių komercinių priežasčių, pagal proporcingumo principą reikalaujama, kad atsisakymas suteikti teisę į atskaitymą apimtų tik už šią paskolą mokamų palūkanų dalį, kuri viršija tai, kas būtų buvę sutarta nesant specialių santykių tarp šalių.

87 Kaip savo išvados 103–105 punktuose pažymėjo generalinis advokatas, kai tam tikro sandorio dirbtinumą lemia grupės viduje teikiamai paskolai taikoma ypač didelė palūkanų norma, kuri, be kita ko, atspindi ekonominę realybę, pagal proporcingumo principą reikalaujama atimti už šią paskolą mokamų palūkanų dalį, kuri viršija įprastą rinkos palūkanų normą. Atsisakius bet kokios šių palūkanų atskaitos būtų viršijamas tikslas užkirsti kelią išimtinai dirbtiniams dariniams.

88 Vis dėlto, jei nagrinėjama paskola pati savaime neturi ekonominio pagrindimo ir jei, nesant ypatingo ryšio tarp atitinkamų bendrovių ir siekiamos mokestinės naudos, paskola niekada nebūtų buvusi paimta, atsisakymas atskaityti visas minėtas palūkanas atitinka proporcingumo principą, nes mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokėtiną pelno mokestį, turi neatsižvelgti į tokį išimtinai dirbtinį darinį. Atsisakius atskaityti tik dalį palūkanų, sumokėtų už minėtą paskolą, mokesčių mokėtojas galėtų piktnaudžiaudamas gauti dalį ar net visą siekiamą mokestinę naudą, o tai keltų abejonių dėl atitinkamos sistemos nuoseklumo.

89 Neatrodo, kad tokie teisės aktai prieštarauja iš teisinio saugumo principo kylantiems reikalavimams, kurių turi būti laikomasi tam, kad teisės aktai nebūtų laikomi viršijančiais tai, kas būtina siekiamam tikslui pasiekti (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 59 punktą).

90 Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, kad teisės normos, ypač kai jos gali sukelti asmenims ir įmonėms nepalankių pasekmių, būtų aiškios ir tikslios, o jų pasekmės – nuspėjamos (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 58 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

91 Kaip savo išvados 87 ir 88 punktuose nurodė generalinis advokatas, reikia pažymėti, kad nuostata, kuria siekiama užkirsti kelią piktnaudžiavimui, neišvengiamai turi būti įtvirtinta remiantis abstrakčiomis sąvokomis, galinčiomis apimti kuo platesnį situacijų, sukurtų siekiant išvengti mokesčių ir sukčiauti jais, skaičių.

92 Vis dėlto abstrakčių sąvokų vartojimas nereiškia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų taikymas paliktas visiškai mokesčių administratoriaus diskrecijai ir dėl to jis tampa nenuspėjamas, nes, kaip priminta šio sprendimo 70 ir 71 punktuose, šiam taikymui taikomi aiškiai nustatyti kriterijai, leidžiantys mokesčių mokėtojui iš anksto ir pakankamai tiksliai nustatyti jų taikymo sritį, nepaliekant abejonių dėl jų taikymo (šiuo klausimu žr. 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 57 punktą).

93 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti: SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos, nustatant mokesčių mokėtojo pelną, visiškai draudžiama atskaityti palūkanas, sumokėtas už pagal paskolos sutartį, sudarytą su susijusia įmone, susidariusią skolą siekiant įsigyti arba papildomai nusipirkti įmonės, kuri po šio įsigijimo arba papildomo pirkimo sandorio tampa susijusia įmone, dalių, kai ši skola laikoma išimtinai dirbtiniu dariniu arba tokio darinio dalimi, net jei minėta skola susidarė įprastomis rinkos sąlygomis ir šių palūkanų suma neviršija sumos, dėl kurios būtų susitarusios nepriklausomos įmonės.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

94 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

SESV 49 straipsnis

turi būti aiškinamas taip:

pagal jį nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos, nustatant mokesčių mokėtojo pelną, visiškai draudžiama atskaityti palūkanas, sumokėtas už pagal paskolos sutartį, sudarytą su susijusia įmone, susidariusią skolą siekiant įsigyti arba papildomai nusipirkti įmonės, kuri po šio įsigijimo arba papildomo pirkimo sandorio tampa susijusia įmone, dalių, kai ši skola laikoma išimtinai dirbtiniu dariniu arba tokio darinio dalimi, net jei minėta skola susidarė įprastomis rinkos sąlygomis ir šių palūkanų suma neviršija sumos, dėl kurios būtų susitarusios nepriklausomos įmonės.

Parašai.