GENERALINIO ADVOKATO
NICHOLAS EMILIOU IŠVADA,
pateikta 2024 m. kovo 14 d.[1]

Byla C-585/22

X BV
prieš
Staatssecretaris van Financiën

(*Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Įsisteigimo laisvė – SESV 49 straipsnis – Pelno mokestis – Tarptautinė paskola tarp įmonių grupės narių, suteikta išorinio įsigijimo tikslais – Negalimumas iš apmokestinamojo pelno atskaityti palūkanų už tokią paskolą – Išimtinai dirbtinis darinys – Sąvoka – Proporcingumas“

I. Įvadas

1. Bendžamino Franklino posakis, kad „šiame pasaulyje nėra nieko tikro, išskyrus mirtį ir mokesčius“, atspindi universalią tiesą. Vis dėlto dažnai atrodo, kad žmogaus prigimčiai būdinga išankstinė tendencija vengti būtent šių neišvengiamybių.

2. Šis prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su pelno mokestį reglamentuojančiomis nacionalinės teisės nuostatomis, kuriomis konkrečiai siekiama kovoti su mokesčių vengimo praktika. Pagal tas teisės normas apmokestinamojo asmens paskolos sutartis, sudaryta su susijusia įmone, siekiant įsigyti ar papildomai nusipirkti kitos įmonės dalių, tam tikromis aplinkybėmis laikoma fiktyviu sandoriu, kuriuo siekiama mokesčių bazės erozijos Nyderlanduose. Todėl šis asmuo negali iš savo apmokestinamojo pelno atskaityti palūkanų už skolinį įsipareigojimą, nebent gali paneigti šią prezumpciją.

3. Šiuo *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) prašymu priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo prašoma išaiškinti jo jurisprudenciją, be kita ko, dėl SESV 49 straipsnyje įtvirtintos įsisteigimo laisvės, konkrečiai kalbant, dėl to, ar su šia laisve suderinama tai, kad valstybės narės mokesčių institucijos atsisako tarptautinei įmonių grupei priklausančiai bendrovei suteikti teisę iš jos apmokestinamojo pelno atskaityti palūkanas, kurias ji moka už tokią paskolą. Visų pirma Teisingumo Teismo prašoma patikslinti Sprendime *Lexel*[2]

[1] Originalo kalba: anglų.

[2] 2021 m. sausio 20 d. Sprendimas *Lexel* (C-484/19, EU:C:2021:34) (toliau –Sprendimas *Lexel*).

padarytas išvadas dėl to, ar tokios grupės vidaus paskolos šiuo tikslu gali būti laikomos išimtinai dirbtiniais dariniais, net jeigu jos vykdomos įprastomis rinkos sąlygomis, o palūkanos nustatomos pagal įprastą rinkos palūkanų normą.

II. Teisinis pagrindas

4. *Wet op de vennootschapsbelasting 1969* (1969 m. Pelno mokesčio įstatymas; toliau – Pelno mokesčio įstatymas) redakcijos, galiojusios ginčo pagrindinėje byloje metu, 10a straipsnyje nustatyta:

„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) apmokestinamojo asmens, su apmokestinamuoju asmeniu susijusios įmonės, kuriai taikomas pelno mokestis, arba su apmokestinamuoju asmeniu susijusio fizinio asmens, kuris yra Nyderlandų rezidentas, įsigijimas arba papildomas pirkimas įmonės dalių, kai po šio įsigijimo arba papildomo pirkimo ji tampa su apmokestinamuoju asmeniu 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) pelno arba pajamų mokestis, kuris pagal Nyderlandų kriterijus laikytinas pagrįstu, galiausiai skaičiuojamas nuo palūkanų iš asmens, kuriam jos yra teisiškai ar faktiškai, tiesiogiai ar netiesiogiai mokėtinos <…> Taikomas pelno mokestis pagal Nyderlandų kriterijus yra pagrįstas, jeigu dėl jo apmokestinamasis pelnas, nustatytas pagal Nyderlandų kriterijus, apmokestinamas ne mažesniu kaip 10 % tarifu <…>

4. Šiame straipsnyje <…> su apmokestinamuoju asmeniu susijusia įmone laikoma:

a) įmonė, kurios bent trečdalis priklauso apmokestinamajam asmeniui;

b) įmonė, kuriai priklauso ne mažiau kaip trečdalis apmokestinamojo asmens;

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

<…>“

III. Faktinės aplinkybės, procesas nacionaliniuose teismuose ir prejudiciniai klausimai

5. Bendrovė X (toliau – X arba apeliantė) yra kontroliuojančioji bendrovė, įsteigta pagal Nyderlandų teisę. Ji priklauso tarptautinei susijusių bendrovių grupei, kuriai, be kita ko, priklauso bendrovė A ir bendrovė C (toliau – atitinkamai A ir C).

6. A yra Belgijoje įsteigta patronuojančioji bendrovė. Ji – vienintelė apeliantės akcininkė ir pagrindinė C akcininkė.

7. C yra vidaus bankas, taip pat įsteigtas Belgijoje. Jis teikia grupės vidaus paslaugas, kurios apima finansinį restruktūrizavimą ir valdymą. 1999–2010 m. pagal Belgijos teisę jis turėjo „koordinavimo centro“ statusą (mokesčių tikslais), o tai reiškia, kad jam buvo taikomas lengvatinis mokesčių režimas, pagal kurį jo apmokestinamasis pelnas buvo nustatomas taikant fiksuotą tarifą.

8. 2000 m. X įsigijo Nyderlanduose įsteigtos bendrovės F (toliau – F) akcijų. Dėl šio įsigijimo F tapo su apeliante susijusia įmone.

9. X šį įsigijimą finansavo iš paskolų, paimtų iš C. Pastaroji bendrovė šias paskolas suteikė iš nuosavų lėšų, kurių įgijo prieš tai, kai A įnešė kapitalo. Dėl aptariamų paskolų buvo numatytos įprastos rinkos palūkanų normos.

10. Nuo 2001 m. sausio 1 d. X ir F buvo konsoliduotos į mokestinį vienetą, o X buvo paskirta patronuojančiąja bendrove. Taigi tiek F, tiek X mokėtinas mokestis buvo priskirtas pastarajai bendrovei. X taip pat galėjo atskaityti palūkanų mokesčius, kuriuos ji mokėjo C, iš F gauto pelno. Dėl šios atskaitos šio vieneto pelno mokesčio prievolė Nyderlanduose buvo labai maža.

11. 2007 m. X savo pelno mokesčio deklaracijoje atskaitė palūkanas už C paskolas. Vis dėlto *Staatssecretaris van Financiën* (Nyderlandų finansų ministras) atsisakė taikyti šią atskaitą, remdamasis Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsniu.

12. Apeliantė užginčijo šį atsisakymą *Rechtbank Gelderland* (Gelderlando apylinkės teismas, Nyderlandai), o vėliau – *Gerechtshof Arnhem Leeuwarden* (Arnhemo-Leuvardeno apeliacinis teismas, Nyderlandai).

13. 2020 m. spalio 20 d. sprendimu pastarasis teismas nustatė, kad šis palūkanų atskaitos apribojimas yra suderinamas su Sąjungos teise. Teismas nusprendė, kad šių teisės aktų tikslas (t. y. užkirsti kelią Nyderlandų mokesčių bazės erozijai dėl piktnaudžiavimo, kai iš pelno atskaitomos dirbtinai sukurtos palūkanų sąnaudos) yra pagrįstas ir proporcingas.

14. Apeliantė dėl šio sprendimo pateikė kasacinį skundą *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas).

15. Pagal šio teismo suformuotą praktiką savavališkai ir be komercinio pagrindimo sudaryti skoliniai įsipareigojimai yra išimtinai dirbtiniai dariniai, kuriais siekiama tik sukurti atskaitytinas sąnaudas, nepaisant to, ar palūkanų norma yra identiška tai, dėl kurios būtų susitarusios nepriklausomos bendrovės, veikdamos įprastomis rinkos sąlygomis.

16. Taigi, pritardamas *Gerechtshof Arnhem Leeuwarden* (Arnhemo-Leuvardeno apeliacinis teismas) išvadoms prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas laikosi nuomonės, kad, esant tokioms aplinkybėms, visiškas atsisakymas skolininkams atskaityti palūkanas yra tinkamas ir proporcingas, nes tokia priemone siekiama kovoti su mokesčių vengimu, konkrečiai ją taikant tais atvejais, kai skola atsiranda dėl išimtinai dirbtinio darinio.

17. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, ar, atsižvelgiant į Teisingumo Teismo sprendimą *Lexel*, tokia pozicija yra teisinga.

18. Iš tiesų šį sprendimą galima suprasti taip, kad grupės vidaus sandoriai, kaip antai sutartiniai skoliniai įsipareigojimai su apmokestinamuoju asmeniu susijusiai įmonei, negali būti laikomi išimtinai dirbtiniais dariniais, jeigu jie vykdomi įprastomis rinkos sąlygomis. Jei toks aiškinimas būtų teisingas, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas išreiškia dar vieną abejonę – ar visiškas teisės atskaityti palūkanas atmetimas yra suderinamas su Sąjungos teisėje įtvirtintu proporcingumo principu.

19. Galiausiai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar šioje byloje nagrinėjamų nacionalinės teisės nuostatų, susijusių tiek su vidaus restruktūrizavimu, tiek su išoriniu įsigijimu, ir Sprendime *Lexel* nagrinėjamų teisės nuostatų, kurios neapėmė išorinio įsigijimo, skirtumas turi kokią nors reikšmę.

20. 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 apmokestinamuoju asmeniu susijusios įmonės siekiant įsigyti arba papildomai nusipirkti įmonės, kuri po šio įsigijimo arba papildomo pirkimo sandorio tampa susijusia įmone, dalių, nėra atskaitomos nustatant apmokestinamojo asmens 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 1-ąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar SESV 49, 56 ir (arba) 63 straipsniai aiškinti kaip draudžiantys tokius nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos apskaičiuojant apmokestinamojo asmens pelną visiškai neleidžiama atskaityti palūkanų už paskolą, kvalifikuojamą kaip išimtinai dirbtinis [darinys] (arba jo dalis) ir paimtą iš su apmokestinamuoju asmeniu 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 1-ąjį ir (arba) 2-ąjį 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 apmokestinamuoju asmeniu susijusi įmonė; ar su b) įmone, kuri tik po šio įsigijimo arba papildomo pirkimo sandorio tampa su apmokestinamuoju asmeniu susijusia įmone?“

21. Rašytines pastabas pateikė apeliantė, Belgijos, Ispanijos ir Nyderlandų vyriausybės ir Europos Komisija. 2023 m. lapkričio 15 d. posėdyje buvo išklausyta apeliantė, Ispanijos ir Nyderlandų vyriausybės ir Komisija.

IV. Analizė

22. Trys prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimai yra susiję su Nyderlanduose galiojančiomis pelno mokesčio taisyklėmis. Šie klausimai konkrečiai susiję su toliau nurodyta problema. Nors pagal šias taisykles Nyderlandų bendrovė, kuri yra Nyderlandų rezidentė mokesčių tikslais, iš principo gali iš savo apmokestinamojo pelno atskaityti palūkanas už prisiimtą skolinį įsipareigojimą ir taip sumažinti savo mokestinę prievolę, ginčijama nuostata, t. y. Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punktas, apriboja šią galimybę grupės vidinių paskolų atveju.

23. Ši nuostata taikoma, kai apmokestinamasis asmuo sudaro paskolos sutartį su susijusia įmone (t. y. kita grupės, kuriai priklauso šis asmuo, įmone, pavyzdžiui, vidaus banku), siekdamas finansuoti įmonės, kuri su apmokestinamuoju asmeniu jau buvo susijusi iki tokio įsigijimo arba papildomo pirkimo (vidaus restruktūrizavimas), arba įmonės, kuri tik vėliau tampa susijusia su apmokestinamuoju asmeniu (išorės įsigijimas), dalies įsigijimą arba papildomą pirkimą.

24. Bet kuriuo atveju apmokestinamajam asmeniui draudžiama atskaityti palūkanas už tokius skolinius įsipareigojimus, net jei palūkanos yra lygiavertės palūkanoms, dėl kurių būtų susitarta su nesusijusia įmone, pavyzdžiui, išorės banku. Taip yra todėl, kad šioje nuostatoje įtvirtinta prezumpcija, jog toks skolinis įsipareigojimas, prisiimtas pagal sutartį su kita tai pačiai grupei priklausančia bendrove, yra išimtinai dirbtinis darinys (arba jo dalis)[3], kurio vienintelis tikslas – sukelti Nyderlandų mokesčių bazės eroziją.

25. Vis dėlto pagal Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 3 dalį apmokestinamasis asmuo gali paneigti šią prezumpciją ir atskaityti tokias palūkanas iš savo apmokestinamojo pelno, jei įrodo, kad: a) paskola iš tikrųjų yra daugiausia pagrįsta ekonominiais motyvais; arba b) pelno mokestis arba pajamų mokestis, kuris pagal Nyderlandų kriterijus yra pagrįstas (t. y. apie 10 %), galiausiai taikomas paskolą suteikusiai bendrovei už palūkanas.

26. Savo trimis klausimais, kuriuos tikslinga nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar šis nacionalinės teisės aktas atitinka SESV 49 straipsnį dėl įsisteigimo laisvės, SESV 56 straipsnį dėl laisvės teikti paslaugas ir (arba) SESV 63 straipsnį dėl laisvo kapitalo judėjimo.

27. Kadangi šie klausimai susiję su keliomis pagrindinėmis laisvėmis, iš pradžių reikia nustatyti, kuri laisvė taikytina šioje byloje (A skirsnis). Vėliau įvertinsiu, ar nagrinėjamas nacionalinis įstatymas riboja susijusią laisvę (B skirsnis), ir tik tada apsvarstysiu, ar toks ribojimas yra leistinas (C skirsnis).

A. Įsisteigimo laisvė yra susijusi laisvė

28. Remiantis suformuota jurisprudencija, siekiant nustatyti pagrindinę laisvę, kuri taikytina tam tikrai nacionalinės teisės normai, reikia atsižvelgti į to teisės akto tikslą[4].

[3] Iš tiesų toks sandoris gali apimti kelis etapus, iš kurių vienas yra paskola (žr., pavyzdžiui, šios išvados 92 punktą).

[4] Žr., be kita ko, 2023 m. vasario 16 d. Sprendimą *Gallaher* (C-707/20, EU:C:2023:101, 55 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija) (toliau – Sprendimas *Gallaher*).

29. Kaip teigia į bylą įstojusios vyriausybės ir Komisija, man atrodo aišku, kad Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punktas, atsižvelgiant į jo tikslą, yra susijęs su SESV 49 straipsnyje garantuojama įsisteigimo laisve.

30. Šiuo atžvilgiu iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad nacionalinės teisės normos, susijusios tik su santykiais įmonių grupėje, pirmiausia daro poveikį įsisteigimo laisvei pagal SESV 49 straipsnį. Panašiai nacionalinės teisės aktai, kuriais siekiama reglamentuoti tik tokį dalyvavimą valdant kapitalą, kuris leidžia daryti aiškią įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, taip pat patenka į tos pačios Sąjungos teisės nuostatos taikymo sritį [5].

31. Primenu, kad Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punktas taikomas, kai apmokestinamasis asmuo: i) skolinasi iš „susijusios įmonės“; ir ii) finansuoja įmonės, kuri jau buvo „susijusi“ su tuo asmeniu iki įsigijimo ar papildomo pirkimo, arba įmonės, kuri vėliau tampa „susijusi“ su tuo asmeniu, dalies įsigijimą ar papildomą pirkimą. Pagal 10a straipsnio 4 dalį įmonės laikomos „susijusiomis“, jeigu jos tiesiogiai ar netiesiogiai valdo ne mažiau kaip 33,3 % kitos įmonės akcijų arba jeigu trečiasis subjektas valdo 33,3 % abiejų įmonių akcijų.

32. Vadinasi, ginčijamos nuostatos susijusios tik su santykiais įmonių grupėje, nes jų tikslas apsiriboja tik grupės vidaus paskolomis. Be to, tai taikoma tik palūkanoms už tokią paskolą, dėl kurios apmokestinamasis asmuo sudarė sutartį, siekdamas įgyti tokią akcijų paketo dalį, kuri yra pakankamai didelė, kad leistų tam asmeniui daryti tam tikrą įtaką tikslinei įmonei [6]. Iš tiesų nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodoma, kad X iš tikrųjų turi daug didesnę F dalį nei minimali pagal šias nuostatas reikalaujama dalis.

33. Taigi manau, kad tikslinga nagrinėti aptariamas nacionalinės teisės nuostatas ir atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pateiktus klausimus tik atsižvelgiant į SESV 49 straipsnį [7].

B. Toks nacionalinės teisės aktas reiškia įsisteigimo laisvės apribojimą

34. Primenu, kad įsisteigimo laisvė, SESV 49 straipsnyje pripažįstama Sąjungos piliečiams, pagal SESV 54 straipsnį apima pagal valstybės narės teisę įkurtų ir Sąjungoje savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą turinčių bendrovių teisę vykdyti veiklą kitoje valstybėje narėje per patronuojamąsias bendroves, filialus ir atstovybes [8].

35. Šioje byloje X teigia, kad Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punktas riboja šią laisvę, nes šioje nuostatoje tarpvalstybinės situacijos vertinamos mažiau palankiai nei išimtinai vidaus situacijos.

36. Konkrečiai X teigia, kad jeigu apmokestinamasis asmuo sudaro paskolos sutartį su Nyderlanduose įsteigta susijusia įmone (pavyzdžiui, grupės, kuriai jis priklauso, vidaus banku), jis gali sistemingai iš savo apmokestinamojo pelno atskaityti šios paskolos palūkanas, nes šio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies b punkte numatyta sąlyga visada tenkinama. Akivaizdu, kad susijusiai

5 Sprendimo *Gallaher* 56 ir 58 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija.

6 Šiuo klausimu žr. 2022 m. spalio 13 d. Sprendimą *Finanzamt Bremen* (C-431/21, EU:C:2022:792, 25 ir 26 punktai).

7 Nors aptariamos nacionalinės teisės nuostatos taip pat turi ribojamąjį poveikį laisvam kapitalo judėjimui (žr. šios išvados 75 punktą), toks poveikis yra papildomas kliūties įsisteigimo laisvei aspektas, todėl atskiro vertinimo atlikti nereikia. Žr. Sprendimo *Gallaher* 61 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją.

8 Žr., be kita ko, 2020 m. spalio 8 d. Sprendimą *Impresa Pizzarotti (Neįprasta nauda, suteikta bendrovei nerezidentei*) (C-558/19, EU:C:2020:806, 21 punktas).

įmonei, kiek tai susiję su šiomis palūkanomis, taikomas pelno arba pajamų mokestis, „kuris pagal Nyderlandų kriterijus yra pagrįstas“, nes Nyderlanduose taikomas 10 % mokesčio tarifas. Priešingai, kai apmokestinamasis asmuo sudaro tokios paskolos sutartį su kitoje valstybėje narėje įsteigta susijusia įmone, jam sunkiau atskaityti šios paskolos palūkanas, nes ši sąlyga ne visada būtų tenkinama (nes tokiai įmonei kitos valstybės narės gali taikyti mažesnį pelno mokestį arba pajamų mokestį, kaip tai nagrinėjamu metu C atžvilgiu darė Belgija). Priešingu atveju ši lengvata apmokestinamajam asmeniui galėtų būti taikoma tik įvykdžius 10a straipsnio 3 dalies a punkte nustatytą sąlygą, t. y. jam įrodžius, kad paskola ir su ja susijęs sandoris yra daugiausia pagrįsti ekonominiais motyvais. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir Komisija sutinka su šiuo vertinimu.

37. Nyderlandų vyriausybė, priešingai, teigia, kad įsisteigimo laisvė nėra ribojama. Pagrindinėje byloje tik A (patronuojančioji bendrovė), kurios buveinė yra Belgijoje, pasinaudojo šia laisve, visų pirma Nyderlanduose įsteigdama savo patronuojamąją bendrovę X. Įsisteigimo laisve siekiama garantuoti tokiai patronuojančiajai bendrovei nacionalinį režimą valstybėje narėje, kurioje ji įsteigia patronuojamąją bendrovę, uždraudžiant bet kokią diskriminaciją dėl buveinės vietos. Nagrinėjamu atveju Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punktas nereiškia tokio diskriminavimo. Iš tiesų, kalbant apie Nyderlanduose įsikūrusios bendrovės galimybę atskaityti palūkanas už grupės vidaus paskolas, ši nuostata taikoma vienodai, nepriklausomai nuo to, ar pastarosios patronuojančioji bendrovė yra įsikūrusi Nyderlanduose, ar kitoje valstybėje narėje [9].

38. Papildomai Nyderlandų vyriausybė teigia, kad net jei paskolą suteikusios įmonės (grupės vidaus banko) buvimo vieta būtų svarbi aplinkybė vertinant, ar egzistuoja įsisteigimo laisvės apribojimas, vis tiek nebūtų skirtingo požiūrio, kuris prilygtų tokiam apribojimui. Iš tiesų Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punktas vienodai taikomas skoliniams įsipareigojimams, prisiimtiems pagal sutartį tarp Nyderlanduose įsteigtų susijusių įmonių, ir skoliniams įsipareigojimams, prisiimtiems pagal sutartį tarp skirtingose valstybėse narėse įsteigtų susijusių įmonių, o 10a straipsnio 3 dalies b punkte nustatyta sąlyga iš tikrųjų gali būti įvykdyta, net jei vidaus banko buveinė yra kitoje valstybėje narėje. Ispanijos vyriausybė iš esmės pritaria šiai nuomonei.

39. Sutinku su X ir Komisija.

40. Kaip teigia Nyderlandų vyriausybė, šiuo atveju reikėtų analizuoti, ar Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punktas riboja A naudojimąsi įsisteigimo laisve, nes ji vienintelė pasinaudojo šia laisve, be kita ko, įsteigdama patronuojamąją įmonę (X) kitoje valstybėje narėje (Nyderlanduose) nei ta, kurioje yra jos buveinė (Belgijoje). Taip pat pripažįstu, kad ši nuostata nereiškia diskriminacijos dėl tos bendrovės buveinės vietos. Pagal šią nuostatą A patronuojamoji įmonė X būtų buvusi vertinama taip pat, jei A būtų buvusi įsteigta Nyderlanduose, o ne Belgijoje.

41. Vis dėlto įsisteigimo laisvės apribojimo sąvoka neapsiriboja tik tokiu diskriminavimu. Nors su šia laisve susijusiomis SESV nuostatomis siekiama užtikrinti, kad užsienio piliečiai ir bendrovės priimančiojoje valstybėje narėje būtų vertinami taip pat, kaip ir šios valstybės piliečiai ir bendrovės, Teisingumo Teismas ne kartą nusprendė, kad įsisteigimo laisvė yra labai plati. Įsisteigimo laisvės apribojimais laikomos visos priemonės, dėl kurių naudotis šia laisve draudžiama, sunku ar mažiau patrauklu [10].

[9] Nyderlandų vyriausybė pagal analogiją remiasi Sprendimo *Gallaher* 69–74 punktais.

[10] 2023 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Cofidis* (C-340/22, EU:C:2023:1019, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

42. Šiuo atveju pirmiausia norėčiau pažymėti, kad jeigu ginčijamomis Nyderlandų teisės nuostatomis grupės vidaus paskolos palūkanų atskaitymo galimybė patronuojančiosios bendrovės, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje (pavyzdžiui, A), patronuojamajai įmonei, kuri yra rezidentė mokesčių tikslais (kaip antai X), skirtingai vertinama priklausomai nuo to, ar šią paskolą suteikęs grupės vidaus bankas (šiuo atveju C) yra Nyderlanduose, ar kitoje valstybėje narėje, tai toks skirtingas vertinimas gali sumažinti šios patronuojančiosios bendrovės galimybes naudotis įsisteigimo laisve.

43. Toks skirtumas galėtų atgrasyti šią patronuojančiąją bendrovę nuo siekio suformuoti savo grupę taip, kaip ji to pageidauja, t. y. įsteigti savo vidaus banką ne Nyderlanduose, o kitoje valstybėje narėje. Faktiškai dėl to tarptautinės įmonių grupės, kurių egzistavimas priklauso nuo naudojimosi įsisteigimo laisve, atsiduria nepalankioje padėtyje, palyginti su grupėmis, kurių nariai įsteigti „tik Nyderlanduose“. Iš tiesų pirmosios, priešingai nei antrosios, dažnai bus sudarytos taip, kad jų vidaus bankas bus kitoje valstybėje narėje.

44. Argumentacija būtų tokia pati, jei apverstume perspektyvą ir remtumėmės hipotetiniu scenarijumi, kurį nurodė Nyderlandų vyriausybė, jei A buveinė būtų Nyderlanduose. Taip pat ir šio scenarijaus atveju dėl tokio skirtingo vertinimo gali būti mažiau patrauklu šiai bendrovei pasinaudoti įsisteigimo laisve įsteigiant vidaus banką kitoje valstybėje narėje[11]. Iš tiesų, jei ši bendrovė taip pasielgtų, ji patirtų mažiau palankų vertinimą, palyginti su panašia bendrove, kuri nesinaudoja šia laisve ir vietoj to Nyderlanduose sukuria vidaus banką.

45. Teisingumo Teismo sprendimas *Lexel*[12], mano nuomone, patvirtina tokį aiškinimą. Priminsiu, jog toje byloje buvo nagrinėjamas klausimas dėl to, kad pagal Švedijos teisę Švedijos bendrovė, priklausanti tarptautinei grupei, negalėjo atskaityti palūkanų už paskolą, gautą iš grupės vidaus banko, t. y. kitos Prancūzijoje esančios bendrovės. Šios grupės patronuojančiosios bendrovės buveinė taip pat buvo Prancūzijoje. Šiuo atveju skirtingas vertinimas pasireiškė tuo, kad, jei vidaus bankas būtų buvęs Švedijoje, tokia atskaita būtų buvusi galima. Teisingumo Teismas teisingai nusprendė, kad šis skirtumas reiškia įsisteigimo laisvės apribojimą[13].

46. Antra, norėčiau pažymėti, kad ginčijamos Nyderlandų teisės nuostatos, atrodo, iš tiesų lemia tokį skirtingą vertinimą, grindžiamą bendrovių grupių vidaus banko buveinės vieta.

47. Akivaizdu, kad, kaip teigia Nyderlandų vyriausybė, atitinkamose Nyderlandų teisės nuostatose tiesiogiai neskirstoma pagal tai, ar vidaus bankas, suteikęs apmokestinamajam asmeniui nagrinėjamą grupės vidaus paskolą, yra įsikūręs Nyderlanduose, ar kitoje valstybėje narėje[14]. Visų pirma pagal Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies b punkte nustatytą kriterijų nereikšminga tai, ar šis bankas, kiek tai susiję su šiomis palūkanomis, yra apmokestinamas pelno arba pajamų mokesčiu „Nyderlanduose“. Tai akivaizdžiai skiriasi nuo bylos, kurioje buvo priimtas Sprendimas *Lexel* ir kurioje pagal panašią sąlygą tam, kad būtų galima atskaityti tokias palūkanas, reikėjo, kad vidaus bankas būtų apmokestintas Švedijoje[15].

[11] Pagal analogiją žr. 2018 m. vasario 22 d. Sprendimą *X ir X* (C-398/16 ir C-399/16, EU:C:2018:110, 32 punktas) (toliau – Sprendimas *X ir X*).

[12] 35–41 punktai.

[13] Taip pat šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 13 d. Sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 95 punktas) (toliau – Sprendimas *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*).

[14] Pagal analogiją žr. Sprendimo *X ir X* 35 punktą.

[15] Žr. Sprendimo *Lexel* 12 ir 38 punktus.

48. Vis dėlto, kaip teigia X, Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies b punkte nurodytas kriterijus, t. y. ar vidaus bankui dėl šių palūkanų taikomas „pelno mokestis arba pajamų mokestis, kuris pagal Nyderlandų kriterijus yra pagrįstas“ (t. y. bent 10 %, kaip nurodyta šioje nuostatoje), nors ir atrodo objektyvus, faktiškai gali būti nepalankus tarpvalstybinėms situacijoms [16].

49. Reikia pripažinti, kad priešingi Nyderlandų vyriausybės argumentai turi tam tikrą reikšmę. Ši vyriausybė, remdamasi analogija su Teisingumo Teismo sprendimu *Köln-Aktienfonds Deka* [17], teigia, kad šis kriterijus nėra būdingas Nyderlandų rinkai taip, kad jis galėtų būti tenkinamas tik tada, kai apmokestinamieji asmenys gauna grupės vidaus paskolas iš Nyderlanduose esančių vidaus bankų. Tuo metu visos valstybės narės taikė 10 % arba didesnį pelno mokesčio tarifą. Taigi ši sąlyga paprastai būtų tenkinama net ir tuo atveju, kai tokia paskola gaunama iš vidaus bankų, įsikūrusių kitose valstybėse narėse, išskyrus išimtinę situaciją, kai atitinkamas bankas (kaip C) naudojasi lengvatiniu mokesčių režimu valstybėje, kurioje jis yra įsteigtas. Nyderlandų vyriausybė taip pat teigia, kad yra aplinkybių, kai paskolų palūkanos Nyderlanduose apmokestinamos mažesniu nei 10 % tarifu. Todėl pasitaiko atvejų, kai Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies b punkte nustatytos sąlygos gali būti neįvykdytos, nors vidaus banko buveinė yra toje valstybėje narėje. Taigi tokia patronuojančioji bendrovė, kaip A, nebūtų atgrasoma nuo tokio banko steigimo kitoje valstybėje narėje nei Nyderlandai, o jei tai padarytų, neatsidurtų nepalankioje padėtyje.

50. Vis dėlto, mano nuomone, nacionalinės teisės aktuose neturi būti numatyti tik nacionalinei rinkai būdingi kriterijai ir jie neturi būti naudingi *tik* vietos bendrovėms, kad faktiškai būtų nepalankiai taikomi tarpvalstybinėse situacijose. Šiuo atžvilgiu esminis klausimas yra tas, ar pagal juos taikomi kriterijai gali turėti *didesnį* poveikį tarpvalstybinėms situacijoms nei visiškai vidaus situacijoms. Norint nustatyti, ar taip yra šiuo atveju, reikia palyginti (galimą) įmonių grupių, turinčių Nyderlanduose įsikūrusius vidaus bankus, kurie negalėtų atitikti Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies b punkte nustatytos sąlygos, dalį su (galima) įmonių grupių, turinčių kitose valstybėse narėse įsikūrusius vidaus bankus, kurių padėtis dėl šios sąlygos būtų nepalanki, dalimi [18].

51. Nors tai turėtų patikrinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atrodo, kad proporcingai antrajai bendrovių grupių kategorijai aptariama sąlyga turi didesnį poveikį nei pirmajai.

52. Viena vertus, Nyderlandų vyriausybė per posėdį pripažino, kad Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies b punkte nustatyta sąlyga praktiškai *visada* tenkinama, kai vidaus banko buveinė yra Nyderlanduose. Iš tiesų Nyderlanduose paskolos palūkanos apmokestinamos mažesniu nei 10 % tarifu tik tuo atveju, kai paskolą suteikia fondas arba asociacija, nevykdantys komercinės veiklos. Teismo posėdyje X nurodė, o Nyderlandų vyriausybė patvirtino, kad ši išimtis niekada netaikoma tokiems komerciniams vidaus bankams, kaip C, ir kad Nyderlandų teisėje nėra jokios kitos išimties. Taigi įmonių grupių, kurių vidaus bankai įsikūrę Nyderlanduose ir kurios negalėjo įvykdyti šios sąlygos, dalis yra nereikšminga.

53. Kita vertus, Nyderlandų vyriausybė pripažįsta, kad Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies b punkte nustatyta sąlyga nebūtų tenkinama, jei vidaus banko buveinė būtų valstybėje narėje, kuri tokiam bankui taiko lengvatinį mokesčių režimą. Galima daryti pagrįstą prielaidą, kad 27 Sąjungos valstybėse narėse egzistuoja tokių režimų įvairovė. Be to,

[16] Pagal analogiją žr. 2021 m. rugsėjo 9 d. Sprendimą *Real Vida Seguros* (C-449/20, EU:C:2021:721, 20 ir 21 punktai).

[17] 2020 m. sausio 30 d. sprendimas (C-156/17, EU:C:2020:51, 56 punktas).

[18] Pagal analogiją žr. generalinio advokato H. Saugmandsgaard Øe išvadą byloje *Gemeinsamer Betriebsrat EurothermenResort Bad Schallerbach* (C-437/17, EU:C:2018:627, 24 punktas).

Komisija ne be pagrindo pažymi, kad nors visose valstybėse narėse galioja bendrasis arba teorinis 10 % pelno mokesčio tarifas, faktinis tarifas dažnai yra mažesnis. Apskritai gan didelė įmonių grupių, turinčių vidaus bankus kitose valstybėse narėse nei Nyderlandai, dalis gali atsidurti nepalankioje padėtyje.

54. Galiausiai manęs neįtikina Ispanijos vyriausybės argumentas, kad tokį skirtingą vertinimą sušvelnina Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies a punkte nustatyta alternatyvi sąlyga, leidžianti apmokestinamajam asmeniui atskaityti palūkanas už grupės vidaus paskolą, jeigu jis gali pagrįsti komercinius motyvus, kuriais grindžiama atitinkama paskola ir susijęs sandoris. Iš tiesų ši nuostata yra tam asmeniui tenkanti našta, susijusi su palūkanų atskaita, kurios jam (beveik niekada) nereikėtų prisiimti, jei paskolą suteikusio vidaus banko buveinė būtų Nyderlanduose (nes, kaip aptarta pirma, tokiu atveju 10a straipsnio 3 dalies b punkto sąlyga praktiškai visada būtų įvykdyta). Tai patvirtina nagrinėjamo skirtingo vertinimo buvimą.

C. Toks apribojimas yra leistinas pagal SESV 49 straipsnį

55. Atsižvelgdamas į tai, pritariu į bylą įstojusių vyriausybių ir Komisijos nuomonei, kad pagal Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punktą nustatytas įsisteigimo laisvės apribojimas yra leistinas pagal SESV 49 straipsnį. Iš tiesų, kaip bus paaiškinta kituose poskirsniuose, šis apribojimas yra pateisinamas svarbia priežastimi, susijusia su viešuoju interesu (1 poskirsnis). Be to, šis apribojimas yra tinkamas užtikrinti, kad būtų pasiektas juo siekiamas teisėtas tikslas (2 poskirsnis), ir neviršija to, kas būtina jam pasiekti (3 poskirsnis).

1. Apribojimas yra pateisinamas

56. Į bylą įstojusios vyriausybės ir Komisija teigia, kad Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punkte numatytas judėjimo laisvės apribojimas yra pateisinamas dėl priežasčių, susijusių su kova su piktnaudžiavimu mokesčių vengimu. Tokia nuostata turi būti konkrečiai siekiama sudaryti kliūtis tokiam elgesiui, kuriam būdingas apsimestinių, ekonominio pagrindo neturinčių susitarimų sudarymas, turint tikslą išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo gauto pelno už Nyderlanduose vykdytą veiklą. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pritaria šiai nuomonei.

57. Pagal suformuotą jurisprudenciją toks tikslas yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas [19]. Mano nuomone, nėra abejonių, kad Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punktu iš tikrųjų siekiama šio tikslo, todėl jį galima pateisinti tokia svarbia priežastimi.

58. Tokią išvadą Teisingumo Teismas jau padarė Sprendime *X ir X* dėl to paties įstatymo nuostatos (tačiau ankstesnės redakcijos), kuri iš esmės buvo identiška 10a straipsnio 1 dalies c punktui. Vienintelis šių dviejų nuostatų skirtumas yra tas, kad ankstesnė redakcija buvo susijusi tik su vidaus restruktūrizavimu, o 10a straipsnio 1 dalies c punktas taikomas ir išoriniams įsigijimams [20]. Vis dėlto tikslas, kurio siekiama abiem nuostatomis, yra tas pats. Kaip tame sprendime nurodo Teisingumo Teismas, „siekiama užkirsti kelią, kad grupės nuosavos lėšos nebūtų apgaulingai pateiktos kaip šios grupės Nyderlandų įmonės skolintos lėšos ir kad palūkanos už šią paskolą negalėtų būti atskaitomos iš apmokestinamojo pelno Nyderlanduose“ [21],

[19] Žr., be kita ko, 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 51 ir 55 punktai).

[20] Dėl šių sąvokų žr. šios išvados 22 punktą.

[21] Sprendimas *X ir X* (48 punktas).

nors šios palūkanos nėra (pagrįstai) apmokestinamos kitais būdais. Tikslas uždrausti palūkanų už grupės viduje suteiktą paskolą atskaitymą būtent patvirtinamas taisykle, pagal kurią palūkanos už paskolą gali būti atskaitomos pagal to paties straipsnio 3 dalies a punktą, jeigu tokia paskola ir susijęs sandoris yra ekonomiškai pateisinami.

2. Apribojimas yra tinkamas

59. Remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija, reikalavimas, kad bet koks įsisteigimo laisvės apribojimas būtų tinkamas, apima du suvestinius kriterijus: nagrinėjama priemonė, pirma, turi būti tinkama, kad padėtų pasiekti užsibrėžtą tikslą, taip pat, antra, „j[a] iš tikrųjų [turi būti] norima jį pasiekti ir <…> j[i] [turi būti] įgyvendinam[a] nuosekliai ir sistemingai“ [22].

60. Tai, kad šis atvejis atitinka pirmąjį kriterijų, neginčijama. Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punktu, pagal kurį apmokestinamasis asmuo iš savo apmokestinamojo pelno negali atskaityti palūkanų už grupės vidaus paskolą, kuri yra išimtinai (arba iš dalies) dirbtinis darinys, skirtas užkirsti keliui Nyderlandų mokesčių bazės erozijai ir gali sutrukdyti sudaryti tokius sandorius. Akivaizdu, kad šie teisės aktai padeda pasiekti užsibrėžtą tikslą [23].

61. Vis dėlto X ginčija, kad šis atvejis neatitinka antrojo kriterijaus. Apeliantė teigia, kad Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punktu nėra nuosekliai ir sistemingai kovojama su apsimestinėmis grupės vidaus paskolomis. Iš tiesų, jei tokios paskolos palūkanos apmokestinamos pagrįstu tarifu valstybėje narėje, kurioje įsteigta paskolą suteikusi bendrovė, Nyderlanduose įsteigta paskolą gavusi bendrovė gali šias palūkanas atskaityti (pagal šio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies b punktą), net jei paskola ir (arba) susijęs sandoris neturi ekonominio pagrindo.

62. Mano nuomone, tai, kad X minėtu atveju ginčijamomis nuostatomis leidžiama atskaityti palūkanas už grupės vidaus paskolą, iš tikrųjų atitinka siekiamą tikslą. Reikia pripažinti, kad šiuo atveju, leidus tokią atskaitą, apmokestinamasis pelnas gali būti perkeltas iš Nyderlandų į valstybę narę, kurioje įsteigta skolinanti bendrovė. Vis dėlto, jei šios palūkanos apmokestinamos pagrįstu tarifu pastarojoje valstybėje, apmokestinimo visiškai neišvengiama. Taigi atsisakymas taikyti šią atskaitą nagrinėjamu atveju negali būti pateisintas kova su mokesčių vengimu [24].

3. Apribojimas yra būtinas

63. Mano nuomone, ginčijamomis Nyderlandų teisės nuostatomis nustatytas apribojimas neviršija to, kas būtina jų teisėtam tikslui pasiekti, nes atrodo, kad šios nuostatos taikomos tik išimtinai dirbtiniams dariniams (a), o pasekmės, kylančios dėl to, kad sandoris laikomas tokiu išimtinai dirbtiniu, nėra pernelyg didelės (b).

[22] Žr., be kita ko, 2022 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Cilevičs ir kt.* (C-391/20, EU:C:2022:638, 74 ir 75 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

[23] Žr. pagal analogiją Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 77 punktą.

[24] Pagal analogiją žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00, EU:C:2002:749, 37 punktas).

a) Ginčijamos taisyklės taikomos tik išimtinai dirbtiniams dariniams

64. Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją tam, kad nacionalinės nuostatos būtų laikomos būtinomis atsižvelgiant į tikslą užkirsti kelią išimtinai dirbtiniams dariniams, kuriais siekiama išvengti mokesčių, paprastai mokėtinų dėl pelno, gauto iš nacionalinėje teritorijoje vykdomos veiklos, šios nuostatos turi būti taikomos tik tokiems, o ne teisėtiems sandoriams [25].

65. Klausimą, ar Nyderlandų taisyklės atitinka šį reikalavimą, savo Sprendime *X ir X* Teisingumo Teismas paliko atvirą. Vis dėlto į bylą įstojusios vyriausybės ir Komisija tvirtina, kad jis tenkinamas. Iš tiesų Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punktas apima tik ekonominės tikrovės neatitinkančius sandorius, kai grupės vidaus paskolos sudaromos su Nyderlanduose esančia apmokestinamąja įmone turint vienintelį (arba pagrindinį) tikslą – nustatyti skolinius įsipareigojimus, atskaitomus iš tos įmonės apmokestinamojo pelno, taip lemiant Nyderlandų mokesčio bazės eroziją. Priešingai, kai paskola ir susijęs sandoris daugiausia grindžiami svarbiomis komercinėmis priežastimis, ši nuostata pagal šio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies a punktą netaikoma.

66. X su tuo nesutinka. Jos nuomone, Sprendime *Lexel* padaryta priešinga išvada. Toje byloje Teisingumo Teismas nagrinėjo Švedijos pelno mokesčio taisyklių, konkrečiai – nuostatų dėl palūkanų išlaidų atskaitymo, atitiktį SESV 49 straipsniui. Kaip ir Nyderlandų taisyklėse, tose nuostatose iš esmės teigiama, kad tokia atskaita išimties tvarka nebuvo leidžiama, jei apmokestinamoji įmonė paėmė atitinkamą paskolą iš susijusio vieneto, nebent būtų įrodyta, kad ta paskola pirmiausia buvo pagrįsta komerciniais sumetimais, taigi nebuvo sudaryta tik tam, kad susidarytų atskaitomi skoliniai įsipareigojimai. Toje byloje Švedijos vyriausybė taip pat teigė, kad tomis nuostatomis siekiama užkirsti kelią išimtinai dirbtiniams dariniams, kuriais siekiama išvengti mokesčių, paprastai sumokamų nuo pelno, gauto iš nacionalinėje teritorijoje vykdytos veiklos. Teisingumo Teismas nusprendė, kad Švedijos nuostatos negali būti pateisinamos šiuo pagrindu, nes, jo nuomone, jų taikymas neapsiriboja tokiais susitarimais. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nurodė:

„53 Iš tiesų, kaip iš esmės per posėdį pripažino [Švedijos] mokesčių administratorius, ši [teisės į atskaitą] išlyga susijusi su skolomis, atsiradusiomis dėl civilinių sandorių, tačiau nėra susijusi tik su apsimestiniais sandoriais. Taigi, remiantis [šios] institucijos atliktu nagrinėjamo sandorio tikslų vertinimu, nukrypti leidžianti išlyga taip pat gali būti taikoma sandoriams, sudarytiems įprastomis konkurencijos sąlygomis, t. y. tokiomis pačiomis sąlygomis, kokios taikomos tarp nepriklausomų bendrovių.

54 Kitaip tariant, nagrinėjamo sandorio fiktyvus aspektas nėra lemiama sąlyga atsisakyti suteikti teisę į atskaitą, nes atitinkamos bendrovės ketinimo sudaryti sutartį dėl mokestinių priežasčių pakanka pateisinti atsisakymą suteikti teisę į atskaitą. <…>

<…>

56 Reikia konstatuoti, kad į nukrypti leidžiančios [teisės į atskaitą] išlygos taikymo sritį gali patekti įprastomis rinkos sąlygomis sudaryti sandoriai, kurie dėl to nėra visiškai apsimestiniai ar fiktyvūs, sudaryti siekiant išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo pelno, gauto iš nacionalinėje teritorijoje vykdytos veiklos.“

[25] Žr. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 79 punktą.

67. X nuomone, iš to išplaukia, kad nacionaliniai mokesčių administratoriai negali laikyti grupės vidaus paskolos (arba sandorių, kurių dalis ji yra) išimtinai dirbtiniu dariniu ir tuo pagrindu atsisakyti atskaityti palūkanas vien dėl to, kad ši paskola buvo sudaryta dėl mokestinių priežasčių. Toks grupės elgesys yra visiškai teisėtas. Tokia paskola būtų apsimestinis sandoris tik tuo atveju ir tiek, kiek palūkanos, kurias besiskolinanti bendrovė moka skolinančiai bendrovei, viršija palūkanas, dėl kurių šios bendrovės būtų susitarusios rinkos sąlygomis, t. y. jei taikoma palūkanų norma yra didesnė už rinkos palūkanų normą, dėl kurios šios bendrovės būtų susitarusios, jei nebūtų priklausiusios tai pačiai grupei. Priešingai, jei tokia paskola vykdoma rinkos sąlygomis, tuomet, neatsižvelgiant į jos tikslą, ji negali būti laikoma apsimestiniu sandoriu. Taip yra X ir F sudarytų paskolų sutarčių atveju [26].

68. Apeliantės nuomone, kadangi Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punkte ir 3 dalyje klaidingai akcentuojamas tikslas, dėl kurio buvo suteikta grupės vidaus paskola (ar tai būtų mokesčių vengimas, ar komercinės priežastys), o ne šiai paskolai taikytinos sąlygos, dėl to gali būti atsisakyta atskaityti palūkanas ne tik už paskolas su pernelyg didelėmis palūkanų normomis (kurios, kaip paaiškinta pirmiau, yra apsimestiniai sandoriai), bet ir už paskolas, kurioms taikoma įprasta rinkos palūkanų norma (ir kurios dėl šios priežasties negali būti laikomos apsimestiniais sandoriais). Taigi, kaip ir byloje, dėl kurios buvo priimtas Sprendimas *Lexel*, šių nuostatų taikymo sritis neapsiriboja išimtinai dirbtiniais dariniais, bet apima ir teisėtus sandorius.

69. Ši diskusija yra prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo pirmojo klausimo esmė. Akivaizdu, kad negalima nustatyti, ar Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punktas taikomas tik „išimtinai dirbtiniams dariniams“, jei kyla ginčas dėl pačios šios sąvokos prasmės. Taip pat akivaizdu, kad, viena vertus, į bylą įstojusios vyriausybės ir Komisija ir, kita vertus, X siūlo labai skirtingus požiūrius šiuo klausimu. Pagal pirmąjį požiūrį daugiausia dėmesio reikia skirti *tikslui*, kurio siekiant buvo sudaryta paskolos sutartis. Antruoju akcentuojamos tik šiai paskolai taikomos *sąlygos*. Pirmuoju požiūriu Nyderlandų mokesčių administratoriui suteikiama gerokai didesnė veiksmų laisvė nei antruoju, kuris, atvirkščiai, suteikia daugiau tikrumo mokesčių mokėtojams [27]. Pagal pirmąjį požiūrį nacionaliniai mokesčių administratoriai gali apibūdinti grupės vidaus paskolą kaip „išimtinai dirbtinį darinį“ (arba tokio „darinio“ dalį) ir šiuo pagrindu atsisakyti atskaityti palūkanas, jeigu jos buvo paimtos siekiant gauti mokestinę naudą, neatsižvelgiant į paskolos sąlygas. Pagal antrąjį požiūrį grupės vidaus paskola yra „apsaugota“ nuo tokių pasekmių, jeigu jos sąlygos, įskaitant palūkanų normą, yra, taip sakant, „normalios“, net jei paskola buvo suteikta mokesčių tikslais.

70. Šiame etape noriu pabrėžti, kad, nors į bylą įstojusios vyriausybės ir Komisija didžiąją savo pareiškimų dalį skyrė aiškinimui, kad „jų“ požiūris neprieštarauja Sprendimui *Lexel*, nes: i) šią bylą reikia atskirti nuo bylos, kurioje buvo priimtas tas sprendimas; ir (arba) ii) tas sprendimas negali būti aiškinamas taip, kaip siūlo X, manęs šie paaiškinimai neįtikina. Iš šios išvados 66 punkto matyti, kad visais svarbiais aspektais [28] ginčijamos Nyderlandų teisės nuostatos yra labai panašios į Sprendime *Lexel* nagrinėjamas taisykles. Pažymėtina, kad šių taisyklių tikslas yra identiškas: grupės vidaus paskolos, paimtos siekiant vienintelio (arba pagrindinio) tikslo – gauti

[26] X nuomone, tai įrodo faktas, kad nesusijęs komercinis bankas pasiūlė paskolą tokiomis pačiomis sąlygomis.

[27] Šiuo atžvilgiu žr. šios išvados 80 ir 87 punktus.

[28] Pirma, į bylą įstojusios vyriausybės ir Komisija pabrėžė, kad Švedijos teisės aktai buvo aiškiai taikomi tik vidaus ir tarpvalstybinėms situacijoms, o Nyderlandų taisyklės – ne (žr. šios išvados B skirsnį). Vis dėlto šis skirtumas neturi reikšmės aiškinant sąvoką „išimtinai dirbtiniai dariniai“. Antra, Komisija tvirtina, kad byloje, kurioje priimtas šis sprendimas, tiek vidinis restruktūrizavimas, dėl kurio buvo suteiktos ginčijamos paskolos, tiek pačios paskolos buvo pagrįstos komerciniais motyvais, ir tik paskoloms taikytinos sąlygos buvo apsimestinės. Nesu tikras, kad taip iš tikrųjų buvo, ir bet kuriuo atveju Sprendime *Lexel* Teisingumo Teismas savo argumentus suformulavo plačiai, nesiedamas su konkrečiomis bylos faktinėmis aplinkybėmis.

mokesčių lengvatą. Taigi bendras klausimas yra tas pats: ar tokia paskola gali būti laikoma „visiškai fiktyviu sandoriu“ (arba tokio „sandorio“ dalimi) ir ar mokesčių administratorius ją gali laikyti tokiu sandoriu ir kokiu mastu. Be to, Sprendimas *Lexel* nėra nei neaiškus, nei dviprasmiškas, dėl ko jį šiuo klausimu būtų galima aiškinti įvairiai. Mano nuomone, jį galima aiškinti tik taip, kaip jį suprato X [29]. Teisingumo Teismas iš tiesų manė, kad paskolos sudarymo tikslas nėra svarbus, ir vietoj to išskyrė paskolų sutartis, sudarytas rinkos sąlygomis (kurias laikė tikromis), ir paskolų sutartis, sudarytas ne tokiomis sąlygomis (kurias laikė apsimestinėmis). Todėl lieka vienintelis klausimas – ar Teisingumo Teismas šioje byloje turėtų patvirtinti Sprendimą *Lexel*, ar nuo jo nukrypti.

71. Mano nuomone, į bylą įstojusių vyriausybių ir Komisijos siūlomas požiūris yra teisingas. Todėl raginu Teisingumo Teismą šiuo klausimu peržiūrėti savo požiūrį, išdėstytą Sprendime *Lexel*.

72. Įsisteigimo laisvė, kurią garantuoja SESV 49 straipsnis, suteikia gana plačias mokesčių „optimizavimo“ galimybes. Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, kad Europos įmonių grupės gali teisėtai pasinaudoti šia laisve steigti patronuojamąsias bendroves valstybėse narėse, siekdamos pasinaudoti ypač palankia mokesčių sistema [30]. Taigi, kaip teigia X, A galėjo teisėtai nuspręsti Belgijoje įsteigti savo grupės vidaus banką C būtent šiuo tikslu. Panašiai C gali teikti paskolas ir kitoms kitose valstybėse narėse įsteigtoms grupės bendrovėms, pavyzdžiui, X Nyderlanduose. Tarptautinės grupės vidaus paskolos pačios savaime nėra nepriimtinos [31]. Be abejo, tokia paskola gali būti susijusi su besiskolinančios bendrovės pelno mokesčio bazės sumažinimu valstybėje narėje, kurioje ji yra įsisteigusi. Iš tikrųjų atskaitydama palūkanas už šią paskolą iš savo apmokestinamojo pelno ši bendrovė sumažina savo mokestinę prievolę tai valstybei narei. Iš esmės dalis skolinančios bendrovės pelno palūkanų mokesčio forma perkeliama iš valstybės narės, kurioje ji yra įsteigta, į valstybę narę, kurioje yra besiskolinančios bendrovės buveinė. Vis dėlto su tuo valstybės narės iš principo turi sutikti tokioje integruotoje, bendrojoje rinkoje, kokia yra Sąjungos vidaus rinka.

73. Vis dėlto Teisingumo Teismas šiuo atžvilgiu pripažino aiškią ribą. Pagal bendrąjį teisės principą Sąjungos teise, įskaitant įsisteigimo laisvę, negalima remtis siekiant piktnaudžiavimo tikslų. Sąvoka „visiškai fiktyvūs sandoriai“ turi būti aiškinama atsižvelgiant į tai. Pagal Teisingumo Teismo suformuotą jurisprudenciją piktnaudžiavimu laikoma, kai skirtingose valstybėse narėse įsisteigę ūkio subjektai vykdo „apsimestinius sandorius, neturinčius jokio ekonominio ir komercinio pagrindo“ (arba, kitaip tariant, „ekonominės realybės neatitinkanči[us]“ sandorius), taip tik formaliai įvykdydami sąlygas, kad pasinaudotų mokesčių lengvata, „siekdami pagrindinio tikslo pasinaudoti [ta] lengvata“ [32].

74. Be to, Sprendime *X (Tarpinės bendrovės, įsteigtos trečiosiose šalyse)* [33] Teisingumo Teismas dėl SESV 63 straipsniu garantuojamo laisvo kapitalo judėjimo patikslino, kad „dirbtinis sąlygų, reikalingų siekiant nepagrįstai išvengti apmokestinimo valstybėje narėje arba nepagrįstai

[29] Šiuo klausimu žr. van der Weijden, M., „ECJ Lexel AB Decision Casts a Shadow Over Dutch Interest Limitation Provision“, *European Tax Blog*, 2021 m. birželio 21 d., ir Garcia Prats, G. ir kt., „Opinion Statement ECJ-TF 1/2021 on the ECJ Decision of 20 January 2021 in Lexel AB (Case C-484/19) Concerning the Application of the Swedish Interest Deductibility Rules (30 June, 2021)“, *European Taxation*, 61 t., Nr. 6, 2021.

[30] Žr., be kita ko, 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 34–38 punktai).

[31] Žr. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 73 punktą.

[32] Žr., be kita ko, 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *N Luxembourg 1 ir kt.* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 96, 124 ir 125 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija). Taip pat pagal analogiją žr. 2023 m. gruodžio 21 d. Sprendimą *BMW Bank ir kt.* (C-38/21, C-47/21 ir C-232/21, EU:C:2023:1014, 282 ir 283 punktai).

[33] 2019 m. vasario 26 d. sprendimas (C-135/17, EU:C:2019:136, 84 punktas).

pasinaudoti mokesčių lengvata, sukūrimas, kiek tai susiję su tarpvalstybiniu kapitalo judėjim[u], gali vykti įvairiomis formomis“. Šiomis aplinkybėmis jis nustatė, kad sąvoka „išimtinai dirbtinis darinys“ „gali apimti bet kokį darinį, kurio pagrindinis arba vienas iš pagrindinių tikslų yra valstybės narės teritorijoje gauto pelno dirbtinis pervedimas į [kitą šalį], kurio[je] yra mažas apmokestinimo lygis“.

75. Toks aiškinimas, mano nuomone, taip pat galioja grupės vidaus sandoriams, kuriems taikoma įsisteigimo laisvė. Iš tiesų šis aiškinimas visiškai atitinka šios išvados 73 punkte pateiktą išaiškinimą. Be to, kiek tai susiję su nacionalinės teisės aktais, reglamentuojančiais grupės vidaus sandorius, pavyzdžiui, ginčijamomis Nyderlandų taisyklėmis, laisvas kapitalo judėjimas ir įsisteigimo laisvė yra neatsiejamai susiję. Įsisteigimo laisvė ribojama todėl, kad kapitalas negali laisvai cirkuliuoti tarp tos pačios grupės bendrovių. Taigi teoriškai tos taisyklės galėtų būti peržiūrėtos atsižvelgiant į bet kurią iš šių pagrindinių laisvių. Vadinasi, nėra pagrindo taikyti skirtingus kriterijus, priklausomai nuo taikytinos laisvės.

76. Apibendrinant pažymėtina, kad, kaip teigia į bylą įstojusios vyriausybės ir Komisija, siekiant nustatyti, ar grupės vidaus paskola yra „išimtinai dirbtinis darinys“ (arba jo dalis), lemiamas yra atitinkamų ūkio subjektų siekiamas *tikslas*. Grupės vidaus paskola yra toks „darinys“, kai sandoris sudaromas turint vienintelį (arba pagrindinį) *tikslą* pasinaudoti mokesčių lengvata (pavyzdžiui, iš apmokestinamojo pelno atskaityti palūkanas už šią paskolą) ir kitais atžvilgiais neturi ekonominio ir (arba) komercinio pagrindo (arba, kitaip tariant, „neatitinka ekonominės realybės“). Prieš darant išvadą, ar taip yra šiuo atveju, reikia apskritai įvertinti reikšmingus bylos faktus ir aplinkybes [34].

77. Kaip pažymi Nyderlandų vyriausybė ir kaip Teisingumo Teismas užsiminė Sprendime *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* [35], šiuo atžvilgiu galima išskirti du scenarijus.

78. Viena vertus, grupės viduje dėl pagrįstų ekonominių ir (arba) komercinių priežasčių sudarytoje paskolos sutartyje gali būti numatytos konkrečios sąlygos, kurios „neatitinka ekonominės realybės“. Gali būti susitarta dėl pernelyg didelės palūkanų normos (dirbtinai, nes galiausiai grupė šias palūkanas moka pati sau), sudarant kitais atžvilgiais teisėtą sandorį, siekiant gauti naudos iš atitinkamai didelės mokesčių atskaitos valstybėje narėje, kurioje yra įsteigta besiskolinanti bendrovė. Ištiestosios rankos principas (t. y. ar nesusijusios bendrovės panašiomis aplinkybėmis būtų susitarusios dėl tokių pačių sąlygų) laikomas objektyviu kriterijumi, leidžiančiu nustatyti, ar taip iš tiesų yra [36].

79. Kita vertus, susijusios bendrovės taip pat gali sudaryti paskolos sutartį, kuri apskritai neturi ekonominio ir (arba) komercinio pagrindo, turėdamos vienintelį (arba pagrindinį) tikslą – gauti palūkanų mokėjimus besiskolinančios bendrovės buveinės vietoje. Priešingai, nei Teisingumo Teismas nusprendė Sprendimo *Lexel* 54 punkte ir nurodyta šios išvados 76 punkte, šis motyvas yra lemiama aplinkybė. Būtent dėl šios priežasties tokia paskola turi būti laikoma „išimtinai dirbtine“. O tai, ar šiai paskolai taikytinos sąlygos atitinka sąlygas, dėl kurių panašiomis aplinkybėmis būtų susitarę nesusiję subjektai, yra nereikšminga aplinkybė. Kaip teigia Nyderlandų vyriausybė, tokia paskola negali būti laikoma „atitinkančia ekonominę realybę“ vien dėl to, kad taikoma palūkanų norma nustatyta pagal rinkos vertę. Iš tikrųjų ta paskola nėra „atitinkanti

[34] Dėl paskutinio aspekto žr. 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *N Luxembourg 1 ir kt.* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 125 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[35] 81 punktas.

[36] Šiuo klausimu žr. 2010 m. sausio 21 d. Sprendimą *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 58 ir 71 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija). Žr. taip pat Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) parengtos pavyzdinės konvencijos dėl pajamų ir kapitalo apmokestinimo 9 straipsnį.

ekonominę realybę“, nes jei ne bendrovių ryšys ir siekiama mokesčių lengvata, ji apskritai nebūtų buvusi paimta [37]. Tokie dirbtinai sukurti skoliniai įsipareigojimai kaip tik ir yra Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punkto tikslas.

80. Kaip pažymi į bylą įstojusios vyriausybės ir Komisija, jei grupės vidaus sandoriai, neturintys ekonominio ir (arba) komercinio pagrindo, niekada negalėtų būti laikomi „išimtinai dirbtiniais dariniais“, kai jie vykdomi įprastomis rinkos sąlygomis, tai labai apsunkintų nacionalinių mokesčių administratorių galimybes kovoti su mokestiniu piktnaudžiavimu. Ištiestosios rankos principas būtų paverstas nepageidaujama tarptautinėms grupėms taikoma apsaugos taisykle. Įžvalgūs mokesčių konsultantai galėtų sugalvoti įvairiausių painių susitarimų, kurių vienintelis tikslas – sumažinti bendrovės pelno mokesčio prievolę valstybėje narėje ir perkelti jos pelną į kitą valstybę, kurioje taikomas mažesnis mokesčio tarifas. Kol šie konsultantai gudriai nustato susitarimų sąlygas, atspindinčias įprastai rinkoje pasitaikančias sąlygas, šie susitarimai būtų „apsaugoti“ nuo mokesčių administratorių taikomų atsakomųjų priemonių [38].

81. Tai būtų dar mažiau pageidautina atsižvelgiant į tai, kad pagal bendrąjį draudimo piktnaudžiauti Sąjungos teise principą nacionaliniai mokesčių administratoriai turi ne tik teisę, bet ir pareigą neleisti įgyti mokesčių lengvatos „išimtinai dirbtiniais dariniais“. Iš tiesų veiksmingos kovos su mokesčių vengimu priemonės yra būtinos ne tik siekiant užtikrinti valstybių narių suverenią teisę apmokestinti savo teritorijoje gautas pajamas ir pelną, bet ir apskritai vidaus rinkai veikti. Piktnaudžiavimas vengiant mokesčių kelia grėsmę ekonominei sanglaudai ir tinkamam vidaus rinkos veikimui, nes iškreipia konkurencijos sąlygas [39].

82. Iš tiesų didėjantis tarptautinių grupių mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo strategijų poveikis valstybių narių valstybės iždui ir vidaus rinkos veikimui paskatino Sąjungą spręsti šį klausimą. Sąjungos teisės aktų leidėjas šiuo klausimu priėmė įvairių priemonių, įskaitant Tarybos direktyvą (ES) 2016/1164, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės [40] (toliau – Kovos su mokesčių vengimu direktyva) [41]. Šios direktyvos 6 straipsnyje nustatyta „bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė“, parengta atsižvelgiant į šios išvados 73 punkte nurodytą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, kuri turėtų būti aiškinama atitinkamai [42]. Jei nacionaliniai mokesčių administratoriai negalėtų grupės vidaus sandorių, neturinčių ekonominio ir (arba) komercinio pagrindo, laikyti „išimtinai dirbtiniais dariniais“, kai jie vykdomi įprastomis rinkos sąlygomis, ši politika būtų pažeista. Be to, aptariama „kovos su piktnaudžiavimu taisyklė“ prarastų didelę dalį savo veiksmingumo. Daugybė sandorių, sudarytų ne „dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę“, bet „[siekiant] pagrindin[io] tiksl[o] <…> gauti mokestinės naudos“ (vartojant šios nuostatos terminus), būtų nepatekę į jos taikymo sritį.

[37] Šiuo klausimu žr. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 81 punktą.

[38] Mano nuomone, ištiestosios rankos principas taikomas tam, kad būtų išvengta manipuliavimo pagrįstais ekonominiais sandoriais turint netinkamų mokestinių tikslų. Jis neturėtų būti taikomas siekiant įteisinti sandorius, kurie iš pradžių neturėjo jokio ekonominio pagrindo.

[39] Žr. 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *N Luxembourg 1 ir kt.* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 107 punktas).

[40] 2016 m. liepos 12 d. direktyva (OL L 193, 2016, p. 1).

[41] Taip pat žr. 2011 m. vasario 15 d. Tarybos direktyvą 2011/16/ES dėl administracinio bendradarbiavimo apmokestinimo srityje ir panaikinančią Direktyvą 77/799/EEB (OL L 64, 2011, p. 1), su pakeitimais, padarytais 2018 m. gegužės 25 d. Tarybos direktyva (ES) 2018/822, kuria dėl privalomų automatinių apmokestinimo srities informacijos, susijusios su praneštinais tarpvalstybiniais susitarimais, mainų iš dalies keičiama Direktyva 2011/16/ES (OL L 139, 2018, p. 1).

[42] Pažymėtina, kad Kovos su mokesčių vengimu direktyva *ratione temporis* nėra taikoma pagrindinėje byloje. Iš tiesų šios direktyvos nuostatos taikomos nuo 2019 m. sausio 1 d. Šios bylos faktinės aplinkybės susiklostė iki šios datos.

83. Dėl pirma išdėstytų priežasčių manau, kad Teisingumo Teismas šioje byloje turėtų nukrypti nuo Sprendimo *Lexel* 53, 54 ir 56 punktų [43]. Grupės vidaus paskolos, suteiktos be jokio pagrįsto komercinio ir (arba) ekonominio pagrindo, siekiant vienintelio (arba pagrindinio) tikslo – sudaryti sąlygas atskaityti skolinius įsipareigojimus besiskolinančios bendrovės buveinės vietoje, yra „išimtinai dirbtiniai dariniai“, nepriklausomai nuo to, ar jie vykdomi įprastomis rinkos sąlygomis, ar ne. Nacionalinės nuostatos, skirtos tokioms paskoloms, turi būti laikomos būtinomis atsižvelgiant į tikslą užkirsti kelią tokiems „dariniams“.

84. Tai paaiškinus, dar reikia išnagrinėti keletą paskutinių X pateiktų argumentų, susijusių su Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punkto taikymo sritimi.

85. Pirma, X teigia, kad Nyderlandų mokesčių administratorius šią nuostatą gali taikyti netiksliai apibrėžtiems grupės vidaus sandoriams, nes jos taikymo sritis priklauso nuo neaiškiai ir dviprasmiškai suformuluotos sąlygos, t. y. ar paskola ir su ja susijęs teisinis sandoris „yra daugiausia pagrįsti ekonominiais motyvais“ (pagal įstatymo 10a straipsnio 3 dalies a punktą). Dėl šios priežasties ginčijamos Nyderlandų taisyklės neatitinka teisinio saugumo principo, nes bendrovės negalėjo pakankamai tiksliai numatyti, kokius sandorius mokesčių administratorius galėtų laikyti piktnaudžiavimu.

86. Remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija, pagal teisinio saugumo principą reikalaujama, kad teisės normos visų pirma būtų pakankamai aiškios, tikslios ir nuspėjamo poveikio, ypač kai jos gali turėti neigiamų pasekmių mokesčių mokėtojams [44].

87. Šiuo klausimu pažymėtina, kad ginčijama Nyderlandų taisyklė suformuluota panašiai kaip ir kitos nacionalinėje ir Sąjungos teisėje aptinkamos kovos su piktnaudžiavimu nuostatos. Visų pirma „bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės“, nustatytos Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 6 straipsnyje, taikymas konkrečiam sandoriui panašiai priklauso nuo to, ar tas sandoris buvo sudarytas „dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę“, o ne „[siekiant] pagrindin[io] tiksl[o] <…> gauti mokestinės naudos“. Reikia pripažinti, kad tai yra nebaigtinės sąvokos, dėl kurių pobūdžio kyla tam tikras neaiškumas dėl jų taikymo srities. Be to, kaip nurodžiau šios išvados 76 punkte, norint nustatyti, ar tokios sąlygos konkrečiu atveju yra įvykdytos, reikia kiekvienu individualiu atveju atlikti bendrą faktų ir aplinkybių visumos vertinimą, o tai irgi kelia tam tikrą neapibrėžtumą.

88. Vis dėlto toks netikrumo laipsnis yra neišvengiamas ir priimtinas tokių kovos su piktnaudžiavimu nuostatų šalutinis poveikis. Kaip savo išvadoje byloje *SGI* [45] pažymėjo generalinė advokatė J. Kokott, „[t]eisės aktai, kurie skirti kovoti su piktnaudžiavimu, neišvengiamai turi numatyti neapibrėžtas teisines sąvokas tam, kad galėtų apimti kuo daugiau sandorių, sudarytų siekiant išvengti mokesčių“. Be to, šiomis nuostatomis siekiama kovoti su elgesiu, kuris yra užmaskuotas kaip teisėtas, todėl jį sudėtinga atskleisti.

[43] Suprantu, kokioje keblioje padėtyje atsidurtų Teisingumo Teismas, jei sutiktų su mano vertinimu. Sprendimą *Lexel* priėmė penkių teisėjų kolegija – taip bus ir šioje byloje. Vis dėlto atsižvelgiant į tai, kad nagrinėjami Sprendimo *Lexel* punktai neatspindi požiūrio į sąvokas „išimtinai dirbtinis darinys“ ir „piktnaudžiavimas teise“, kurio laikomasi bendroje jurisprudencijoje, apimančioje didžiosios kolegijos sprendimus, priimtus tiek iki Sprendimo *Lexel*, tiek po jo (žr. šios išvados 73 ir 74 punktus), galima manyti, kad šis sprendimas jau buvo netiesiogiai panaikintas. Nagrinėjamu atveju Teisingumo Teismui nereikia didžiosios kolegijos įgaliojimų, kad patvirtintų šią aplinkybę.

[44] Žr., be kita ko, 2015 m. birželio 11 d. Sprendimą *Berlington Hungary ir kt.* (C-98/14, EU:C:2015:386, 74, 76 ir 77 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

[45] Generalinės advokatės J. Kokott išvada byloje *SGI* (C-311/08, EU:C:2009:545, 70 punktas).

89. Iš to neišplaukia, kad tokių teisės aktų taikymas paliekamas visiškai mokesčių administratoriaus diskrecijai, todėl jų poveikis yra nenuspėjamas. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir Nyderlandų vyriausybė, tai, ar tam tikras darinys yra „išimtinai dirbtinis“, nustatoma remiantis objektyviais ir patikrinamais elementais [46].

90. Kaip nurodyta šios išvados 79 punkte, lemiamą reikšmę turi tai, kad, jei ne bendrovių ryšys ir siekiamas mokestinis pranašumas, nagrinėjama grupės vidaus paskola apskritai nebūtų buvusi paimta. Analizės, kuri turi būti atliekama pagal tokį testą, rūšis yra pakankamai aiški. Vertinant svarbius faktus ir aplinkybes reikia išnagrinėti bendrą struktūrą ir akivaizdų susitarimo, kurio dalis yra paskola, tikslą. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, iš esmės reikia atsakyti į šiuos klausimus: ar atitinkamas mokesčių mokėtojas būtų buvęs suinteresuotas sudaryti nagrinėjamą susitarimą, jei nebūtų buvę mokestinio pranašumo? Ar apmokestinimo struktūra, atsižvelgiant į jo nurodytą tikslą, neatrodo pernelyg sudėtinga ir visų pirma apima veiksmus, kurie (jei ne jų poveikis mokestinei prievolei) atrodo nereikalingi? Tai klausimai, kuriuos neturėtų būti sunku išspręsti mokesčių specialistams ir tarptautinėms įmonių grupėms, kurios gali atitinkamai reguliuoti savo elgesį [47].

91. Pagrindinėje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir Nyderlandų vyriausybė paaiškino, kad nors išorinis įmonės įsigijimas ir tai, kad paskolą šiam tikslui apmokestinamoji įmonė paėmė iš susijusios įmonės, paprastai laikomi „daugiausia pagrįstais ekonominiais motyvais“, kaip tai suprantama pagal Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies a punktą, bendras sandoris, susijęs su X atliktu F įsigijimu, buvo laikomas „išimtinai dirbtiniu“ dėl savo sudėtingo pobūdžio ir (akivaizdžiai) nereikalingų veiksmų. Primenu, kad buvo imtasi šių veiksmų: i) A nuosavų lėšų nukreipimas į C; ii) vėlesnis šių lėšų konvertavimas į X suteiktą paskolą; iii) X įvykdytas F įsigijimas; ir iv) vieno fiskalinio vieneto sukūrimas tarp F ir X, kad palūkanas, kurias X sumokėjo C, būtų galima atskaityti iš F Nyderlanduose gauto apmokestinamojo pelno [48].

92. Visų pirma tai, kad X suteikta paskola buvo skirta iš lėšų, „nukreiptų“ iš A, *prima facie* kenkia visam susitarimui. Kyla klausimas, ar tos paskolos tikrai reikėjo ir kodėl X, o ne A, įsigijo F. Komisija teigia, kad pagal priešingą scenarijų, kuris atspindi ekonominę realybę, A būtų įsigijusi F, todėl įsigyjant F būtų reikėję atlikti mažiau veiksmų. Vis dėlto pagal šį scenarijų X už savo ir F Nyderlanduose gautą pelną mokėtų dividendus A. Dėl tokio paskirstymo pelno mokesčio prievolė Nyderlanduose nesumažėtų. Priešingai, pagal susitarimą, pagal kurį X įsigijo F už C suteiktą paskolą iš lėšų, gautų iš A, nes X atskaitė šios paskolos palūkanas iš jos ir F Nyderlanduose gauto apmokestinamojo pelno, šių dviejų bendrovių mokestinė prievolė šioje valstybėje narėje sumažėjo beveik iki nulio [49].

93. Esant tokiai situacijai prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir Nyderlandų vyriausybė pabrėžia, kad būtent mokesčių mokėtojas turi įtikinamai pagrįsti ekonomines ir (arba) komercines priežastis, kuriomis grindžiami susitarimo etapai ir ypač paskolintų lėšų „nukreipimas“. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją apmokestinamajam asmeniui tinkamai suteikiama galimybė, netaikant nepagrįstų administracinių suvaržymų, pateikti su tuo susijusių įrodymų [50]. Be to, jei mokesčių administratorius, atsižvelgdamas į mokesčių mokėtojo pateiktus

[46] Šiuo klausimu žr. 2010 m. sausio 21 d. Sprendimą *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 71 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[47] Pagal analogiją žr. mano išvadą byloje *Belgian Association of Tax Lawyers ir kt.* (C-623/22, 93–103 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

[48] Žr. šios išvados 8–10 punktus.

[49] Žr. šios išvados 10 punktą.

[50] Žr., be kita ko, 2010 m. sausio 21 d. Sprendimą *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 71 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

paaiškinimus ir įrodymus, vis tiek mano, kad susitarimas yra apsimestinis, pastarasis gali užginčyti šių institucijų sprendimą teisme. Paprasčiausiai X nepavyko to padaryti pagrindinėje byloje, o nacionaliniai teismai patvirtino mokesčių administratoriaus sprendimą.

94. X atsako, kad iš Nyderlandų mokesčių administratorių ir teismų praktikos neaišku, kokiomis ekonominėmis ir (arba) komercinėmis priežastimis galima pagrįstai pateisinti tokį lėšų „gavimą“. Iki šiol tokie paaiškinimai visada buvo atmetami. Be to, šios institucijos ir teismai šiuo atžvilgiu neatsižvelgia į aplinkybes, susijusias su nagrinėjamos grupės struktūra, pavyzdžiui, į tai, kad skolinanti bendrovė paprastai atlieka (kaip C šioje byloje) pagrindinį vaidmenį finansuojant šią grupę [51].

95. Mano nuomone, taikant kovos su piktnaudžiavimu nuostatą, kaip antai Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punktą, visada bus pilkųjų zonų. Dėl to ši taisyklė nėra nesuderinama su teisinio saugumo principu. Nagrinėjamu atveju mokesčių administratorių ir Nyderlandų teismų praktikoje palaipsniui išaiškės klausimas, kurį pabrėžė X. Šiuo atžvilgiu apsiribosiu pastaba, kad vertindami, ar susitarimas laikytinas apsimestiniu ar ekonomiškai pagrįstu, mokesčių administratoriai ir teismai turi atsižvelgti į *visas* pagrįstas ekonomines priežastis, įskaitant finansines [52]. Negalima atmesti galimybės, kad X nurodyta priežastis yra tokia. Klausimą turi įvertinti prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas.

96. Antra, X ginčija įrodinėjimo pareigos paskirstymą pagal ginčijamas Nyderlandų teisės nuostatas. Konkrečiai apeliantė teigia, kad Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punkte įtvirtinta bendra piktnaudžiavimo prezumpcija, kai viršijama tai, kas būtina siekiamam tikslui pasiekti [53]. Nyderlandų mokesčių administratorius, remdamasis šia nuostata, gali atsisakyti apmokestinamajai įmonei atskaityti palūkanas, kurias ji moka už grupės viduje gautą paskolą, nereikalaudamas pateikti net *prima facie* piktnaudžiavimo įrodymų, nors ši įmonė, norėdama gauti tokią mokesčių lengvatą, pagal šio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies a punktą privalo įrodyti, kad paskola ir su ja susijęs teisinis sandoris yra daugiausia pagrįsti ekonominiais motyvais.

97. Nesutinku su tuo. Akivaizdu, kad tais atvejais, kai nacionalinis mokesčių administratorius siekia atsisakyti suteikti mokesčių mokėtojui mokesčių lengvatą dėl piktnaudžiavimo, jam, paprastai tariant, tenka pareiga įrodyti, kad mokesčių mokėtojas bando gauti tokią lengvatą „išimtinai dirbtiniu dariniu“, atsižvelgiant į visus svarbius faktus ir aplinkybes ir remiantis pirmiau aptartais kriterijais [54]. Vis dėlto tai nereiškia, kad valstybėms narėms draudžiama savo nacionalinėje teisėje įtvirtinti teisines prezumpcijas, jeigu jos yra konkrečios ir pakankamai pagrįstos.

98. Nagrinėjamu atveju Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punktas ir mokesčio mokėtojo pareiga pagrįsti, kad atitinkamas susitarimas yra neapsimestinis, iš esmės taikomi tik tais atvejais, kai apmokestinamoji įmonė sudarė paskolos sutartį grupės viduje su kitoje valstybėje narėje įsteigta susijusia įmone, kai šios surinktos palūkanos neapmokestinamos arba

[51] X aiškina, kad, atsižvelgiant į A grupės struktūrą, nagrinėjamas susitarimas turėjo būti laikomas ekonomiškai pagrįstu. Iš tiesų bendras grupės finansavimas sutelktas C buveinėje (žr. šios išvados 7 punktą), kurioje šiuo tikslu yra daug darbuotojų ir turto. Būtent dėl šios priežasties F įsigijimas buvo atliktas pasinaudojant C suteikta paskola. A reguliariai perveda lėšas C tik todėl, kad pastarajai reikia kapitalo savo funkcijoms vykdyti.

[52] Pagal analogiją žr. Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 11 konstatuojamąją dalį.

[53] X daro nuorodą į 2017 m. rugsėjo 7 d. Sprendimą *Eqiom ir Enka* (C-6/16, EU:C:2017:641, 31, 32 ir 36 punktai) ir 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimą *Deister Holding ir Juhler Holding* (C-504/16 ir C-613/16, EU:C:2017:1009, 61 ir 62 punktai).

[54] Pagal analogiją žr. 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *N Luxembourg 1 ir kt.* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 142 punktas).

apmokestinamos nepagrįstu tarifu[55]. Šios konkrečios aplinkybės pagrįstai gali būti laikomos požymiais, rodančiais elgesį, kuris gali būti prilyginamas mokestiniam piktnaudžiavimui, ir pateisinančiais įrodinėjimo naštos perkėlimą[56].

99. Nacionaliniam mokesčių administratoriui nustačius, kad tokia grupės vidaus paskola patenka į šios nuostatos taikymo sritį, todėl sutartis galėjo būti sudaryta siekiant išvengti mokesčių, šios institucijos neperdėtai reikalauja, kad mokesčių mokėtojas pateiktų įrodymų, patvirtinančių ekonominį ir (arba) komercinį susitarimo pobūdį, o jeigu jis to nepadaro, atsisako atskaityti šios paskolos palūkanas[57]. Galiausiai mokesčių mokėtojas geriausiai gali pateikti paaiškinimų ir įrodymų apie savo vykdomų sandorių motyvus. Be to, Teisingumo Teismas ne kartą konstatavo, kad „atitinkamoms mokesčių institucijoms niekas netrukdo reikalauti iš mokesčių mokėtojo pateikti įrodymų, kurie, jų nuomone, reikalingi atitinkamoms rinkliavoms <…> teisingai nustatyti, ir prireikus atsisakyti taikyti [lengvatą], jei tokių įrodymų nepateikta“[58].

b) Pasekmės, kylančios dėl to, kad sandoris laikomas tokiu dariniu, nėra pernelyg didelės

100. Pagal Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 1 dalies c punktą, jei nustatoma, kad grupės vidaus paskola yra išimtinai dirbtinis darinys (pagal ankstesniame poskirsnyje aptartas sąlygas), nustatant paskolą gavusios apmokestinamosios įmonės pelną Nyderlanduose, neleidžiama visiškai atskaityti šios paskolos palūkanų.

101. Nors prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad tokia pasekmė logiškai išplaukia iš išvados dėl paskolos dirbtinumo, jis vis dėlto klausia (konkrečiai – pateikdamas savo antrąjį klausimą), ar, atsižvelgiant į Sprendimo *Lexel* 51 punktą, visiškas atsisakymas leisti pasinaudoti atskaitos teise viršija tai, kas būtina siekiamam tikslui pasiekti. Iš tiesų Teisingumo Teismas tame punkte nurodė, kad, kai mokesčių administratorius mano, jog su susijusia apmokestinamąja įmone sudaryta paskola yra vien apsimestinis sandoris, „pagal proporcingumo principą reikalaujama, kad atsisakymas pripažinti teisę į atskaitą apsiribotų palūkanų perkvalifikavimu į paskirstytąjį pelną, kiek šios palūkanos viršija tai, kas būtų buvę sutarta nesant specialių santykių tarp šalių“[59].

102. Sutinku su į bylą įstojusiomis vyriausybėmis ir Komisija, kad taip nėra. Šiuo atžvilgiu taip pat reikėtų atskirti ir du šios išvados 78 ir 79 punktuose minėtus scenarijus.

[55] Jei kitoje valstybėje narėje palūkanos apmokestinamos pagrįstu tarifu, taikoma Pelno mokesčio įstatymo 10a straipsnio 3 dalies b punkte nustatyta sąlyga ir negali būti atsisakyta leisti atlikti atskaitą, kaip aptarta šios išvados B skirsnyje.

[56] Pagal analogiją žr. 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *X (Tarpinės bendrovės, įsteigtos trečiosiose šalyse)* (C-135/17, EU:C:2019:136, 86 punktas). Žr. priešingą 2017 m. gruodžio 20 d. Sprendimą *Deister Holding ir Juhler Holding* (C-504/16 ir C-613/16, EU:C:2017:1009, 65, 67 ir 71 punktai). Akivaizdu, kad Sąjungos teisės aktų leidėjas laikosi tos pačios nuomonės. Šiuo atžvilgiu Direktyvos 2011/16 IV priede, siekiant įgyvendinti šioje direktyvoje nustatytas ataskaitų teikimo pareigas, pateiktas „požymių“, t. y. susitarimų ypatybių ar savybių, kurių buvimas „rodo, kad esama galimos mokesčių vengimo rizikos“ (žr. šios direktyvos 3 straipsnio 20 punktą), sąrašas. Pažymėtina, kad II dalies C skirsnio 1 punkto d papunktyje teigiama, jog toks „požymis“ gali būti susitarimas, „susijęs su atskaitomais tarpvalstybiniais mokėjimais, atliekamais tarp dviejų ar daugiau asocijuotųjų įmonių, <…> mokėjimui taikomas lengvatinis mokesčių režimas jurisdikcijoje, kurioje gavėjas yra rezidentas mokesčių tikslais“.

[57] Šiuo klausimu žr. 2010 m. sausio 21 d. Sprendimą *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 73 punktas) ir 2012 m. liepos 5 d. Sprendimą *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 53 punktas).

[58] Žr., be kita ko, 2019 m. vasario 26 d. Sprendimą *N Luxembourg 1 ir kt.* (C-115/16, C-118/16, C-119/16 ir C-299/16, EU:C:2019:134, 141 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[59] Taip pat žr. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 83 punktą.

103. Viena vertus, kai apsimestinumas pasireiškia neįprastai didele palūkanų norma, nustatyta grupės vidaus paskolai, kuri kitu atveju būtų neapsimestinė, vadovaujantis proporcingumo principu, reikia koreguoti įprastą rinkos palūkanų normą viršijančią palūkanų dalį. Atsisakius bet kokios šių palūkanų atskaitos būtų viršijamas tikslas užkirsti kelią išimtinai dirbtiniams dariniams.

104. Kita vertus, jei paskola savaime neturi ekonominio ir (arba) komercinio pagrindo ir, jei nebūtų buvę ryšių tarp bendrovių ir siekiamos mokestinės naudos, niekada nebūtų buvusi paimta, visiškai logiška ir proporcinga atsisakyti atskaityti visas palūkanas, o ne tik jų dalį. Iš tikrųjų mokesčių administratorius, apskaičiuodamas mokėtiną pelno mokestį, turi ignoruoti tokį išimtinai dirbtinį darinį. Nesant paskolos, nėra palūkanų, kurias būtų galima atskaityti.

105. Jeigu mokesčių administratorius atsisakytų leisti atskaityti tik dalį paskolos palūkanų pagal antrąjį scenarijų, kiltų abejonių dėl kovos su piktnaudžiavimu režimo nuoseklumo. Iš tiesų dalis mokestinės naudos (ar net visa mokestinė nauda), kurios siekiama piktnaudžiaujant, galiausiai būtų suteikta mokesčių mokėtojui, o tai prieštarautų siekiamam tikslui [60].

V. Išvada

106. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Hoge Raad der Nederlanden* (Nyderlandų Aukščiausiasis Teismas) pateiktus klausimus:

SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį nedraudžiami nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos su apmokestinamuoju asmeniu susijusiai įmonei suteiktos paskolos palūkanos neatskaitomos nustatant šio asmens pelną, jei ši paskolos sutartis buvo daugiausia pagrįsta ne ekonominiais motyvais, o siekiant nustatyti atskaitomus skolinius įsipareigojimus, net jeigu joje nustatyta palūkanų norma neviršija palūkanų normos, dėl kurios būtų susitarusios viena nuo kitos nepriklausomos bendrovės. Esant tokiai situacijai, turi būti visiškai neleidžiama atskaityti palūkanų.

[60] Per posėdį Teisingumo Teismas į bylą įstojusių šalių paklausė, ar mokesčių administratorius neturėtų net vertinti palūkanų, kurias besiskolinanti bendrovė sumoka skolinančiai bendrovei, kaip (paslėpto) paskirstymo (šiuo klausimu žr. šios išvados 92 punktą). Jeigu jis taip padarytų, besiskolinančios bendrovės mokestinė prievolė galėtų gerokai padidėti ne tik dėl to, kad apmokestinamasis pelnas negalėtų būti sumažintas sumokėtų palūkanų suma, bet ir dėl to, kad, šias palūkanas laikant paskirstymu, priklausomai nuo taikomų mokesčių taisyklių, ši bendrovė galėtų būti įpareigota sumokėti pelno mokestį, kai šis sandoris įvyktų (žr. pagal analogiją Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 38 ir 39 punktus). Man atrodo, kad, kaip Komisija teigė per posėdį, mokesčių administratoriaus veiksmai iš tiesų būtų proporcingi, todėl suderinami su Sąjungos teise. Vis dėlto dėl tinkamo palūkanų vertinimo sprendžia nacionaliniai mokesčių administratoriai, atsižvelgdami į savo nacionalinę teisę (žr. pagal analogiją Kovos su mokesčių vengimu direktyvos 6 straipsnio 3 dalį).