GENERALINĖS ADVOKATĖS
JULIANE KOKOTT IŠVADA,
pateikta 2025 m. gegužės 22 d.[1]

Byla C-524/23

Europos Komisija
prieš

Belgijos Karalystę

„Pažeidimo nagrinėjimo procedūra – Direktyvos (ES) 2016/1164 perkėlimas į nacionalinę teisę – Kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinką, taisyklės – Sąjungos teisėkūros kompetencija – SESV 115 straipsnis – Direktyvos 8 straipsnio 7 dalies neperkėlimas į nacionalinę teisę – Minimalus suderinimas – Pareigos perkelti direktyvą į nacionalinę teisę aprėptis“

I. Įvadas

1. Ši pažeidimo nagrinėjimo procedūra yra susijusi su kovos su mokesčių vengimo praktika taisyklėmis. Dėl tiesioginių mokesčių, kaip šiuo atveju – pelno mokesčio, valstybės narės iš esmės turi fiskalinį ir mokesčių suverenumą. Vis dėlto Tarybai atrodė tikslinga su mokesčių vengimo praktika kovoti Sąjungos lygmeniu, siekiant išvengti vidaus rinkos susiskaidymo, taip pat pašalinti neatitikimus ir rinkos iškraipymus. Šiuo tikslu ji 2016 m. liepos 12 d. Direktyvoje (ES) 2016/1164[2] (Kovos su mokesčių vengimu direktyva, toliau – KMVD) nustatė minimalią nacionalinių pelno mokesčio sistemų apsaugą nuo mokesčių vengimo praktikos.

2. KMVD, be bendrosios kovos su piktnaudžiavimu taisyklės, nustatyta konkreti taisyklė kovai su mokestine nauda, gaunama perkėlus pelną į užsienyje įsteigtą patronuojamąją bendrovę. Klasikinis atvejis – mažų mokesčių užsienio valstybėje įsteigiama patronuojamoji bendrovė, jai suteikiama kapitalo, o tuomet ji suteikia paskolą patronuojančiajai bendrovei. Pajamos iš palūkanų užsienio valstybėje apmokestinamos mažu tarifu, o nacionalinėje teritorijoje, kur taikomas didesnis tarifas, gali būti atskaitomos kaip veiklos išlaidos. Taip pelnas perkeliamas į mažų mokesčių užsienio valstybę. Pagal KMVD Belgija privalo taikyti vadinamąjį priskirtų pajamų apmokestinimą. Tai reiškia, kad patronuojamosios bendrovės užsienyje gautos pajamos traktuojamos kaip patronuojančiosios bendrovės nacionalinėje teritorijoje gautos pajamos (priskiriamos šioms pajamoms) ir apmokestinamos (didesniu) Belgijos mokesčio tarifu. Vis dėlto

[1] Originalo kalba: vokiečių.

[2] Tarybos direktyva, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (OL L 193, 2016, p. 1), iš dalies pakeista 2017 m. gegužės 29 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/952, kuria iš dalies keičiama Direktyva (ES) 2016/1164, kiek tai susiję su trečiųjų valstybių mokestinės tvarkos neatitikimais (OL L 144, 2017, p. 1). Pakeitimai nėra susiję su šioje byloje reikšmingomis taisyklėmis.

pagal KMVD 8 straipsnio 7 dalį ši teisinė pasekmė apribojama. Pagal ją užsienio valstybėje patronuojamosios bendrovės sumokėtą (mažesnį) mokestį galima atskaityti iš nacionalinėje teritorijoje patronuojančiosios bendrovės mokėtino (didesnio) mokesčio.

3. Norėdama labiau apsaugoti savo mokesčio bazę Belgijos Karalystė siekė neleisti tokio atskaitymo ir rėmėsi tuo, kad KMVD nustatytas tik minimalus suderinimas. Komisija tai laikė Sutarties pažeidimu.

4. Vėliau pradėtai pažeidimo nagrinėjimo procedūrai tenka ypatinga reikšmė, viena vertus, dėl to, kad Sąjungos kompetencijos priimant šią direktyvą nereikėtų laikyti neabejotina. Net jei visos valstybės narės pritarė direktyvai, tuo negalima nei pagrįsti, nei pakeisti Sąjungos kompetencijos, jeigu ji nebūtų numatyta Sutartyse. Antra vertus, kyla bendro pobūdžio Sąjungos teisės klausimas, kokią diskreciją turi valstybės narės į nacionalinę teisę perkeldamos direktyvas, kuriose nustatytas minimalus suderinimas, bet įtvirtintos ir išsamios teisės normos dėl išimtis pagrindžiančių aplinkybių.

II. Teisinis pagrindas

A. Sąjungos teisė

5. KMVD, kaip matyti iš pavadinimo, nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės.

6. Direktyvos priėmimo aplinkybės paaiškintos jos 1, 2, 3, 5, 11, 12, 14 ir 16 konstatuojamosiose dalyse:

„(1) dabartiniai politiniai prioritetai tarptautinio apmokestinimo srityje rodo poreikį užtikrinti, kad mokesčiai būtų mokami ten, kur gaunamas pelnas ir sukuriama vertė. Todėl būtina atkurti pasitikėjimą mokesčių sistemų teisingumu ir leisti Vyriausybėms veiksmingai naudotis savo mokesčių suverenumu; <…>

(2) <…> Geram vidaus rinkos veikimui būtina, kad valstybės narės bent įvykdytų savo įsipareigojimus pagal BEPS[3] ir apskritai imtųsi veiksmų, atgrasančių nuo mokesčių vengimo praktikos, ir pakankamai nuosekliai bei koordinuotai užtikrintų teisingą ir veiksmingą apmokestinimą Sąjungoje; <…>

(3) būtina nustatyti taisykles siekiant sustiprinti vidutinį apsaugos nuo agresyvaus mokesčių planavimo lygį vidaus rinkoje; <…>

(5) būtina nustatyti taisykles, skirtas kovai su mokesčių bazės erozija vidaus rinkoje ir pelno perkėlimu iš vidaus rinkos. Šiam tikslui pasiekti reikalingos taisyklės šiose srityse: palūkanų atskaitymo ribojimo, perkėlimo apmokestinimo, bendros kovos su mokestiniu piktnaudžiavimu taisyklės, kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklių ir taisyklių, skirtų šalių mokestinės tvarkos neatitikimų problemai spręsti. Kai šių taisyklių taikymas lemia dvigubą apmokestinimą, mokesčių mokėtojams turėtų būti suteikta lengvata atskaitant kitoje

[3] Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) veiksmų planas dėl mokesčių bazės erozijos ir pelno perkėlimo (*Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS).

valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, priklausomai nuo atvejo, sumokėtus mokesčius. Taigi taisyklėmis turėtų būti ne tik siekiama kovoti su mokesčių vengimo praktika, bet ir siekiama nesukurti kitų rinkos kliūčių, pavyzdžiui, dvigubo apmokestinimo;

(11) mokesčių sistemose numatytos bendros kovos su piktnaudžiavimu taisyklės, skirtos kovoti su žalinga mokesčių praktika, dėl kurios kol kas nenustatytos specialiosios nuostatos. Todėl bendrų kovos su piktnaudžiavimu taisyklių paskirtis – užpildyti spragas; tai neturėtų daryti poveikio specialiųjų kovos su piktnaudžiavimu taisyklių taikymui; <…>

(12) taikant kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisykles, mažu tarifu apmokestinamos kontroliuojamos patronuojamosios bendrovės pajamos vėl priskiriamos patronuojančiajai bendrovei. Tuomet šios patronuojančiajai bendrovei priskirtos pajamos tampa apmokestinamomis valstybėje, kurioje yra jos rezidavimo vieta mokesčių tikslais. <…> Siekiant užtikrinti aukštesnį apsaugos lygį, valstybės narės galėtų sumažinti kontrolės ribą arba taikyti didesnę ribą lygindamos faktinį sumokėtą pelno mokestį su pelno mokesčiu, kuris būtų buvęs taikomas mokesčių mokėtojo valstybėje narėje; <…>

(16) atsižvelgiant į tai, kad pagrindinis šios direktyvos tikslas yra didinti visos vidaus rinkos atsparumą tarpvalstybinio mokesčių vengimo praktikai, valstybės narės negali deramai to pasiekti veikdamos atskirai. <…> Kadangi dėl didelio vidaus rinkos neveiksmingumo pirmiausia kyla tarpvalstybinio pobūdžio problemų, taisomosios priemonės turėtų būti priimamos Sąjungos lygmeniu. <…> Pagal <…> proporcingumo principą šia direktyva neviršijama to, kas būtina nurodytam tikslui pasiekti. Nustatant minimalų vidaus rinkos apsaugos lygį šia direktyva siekiama tik esminio minimalaus lygio koordinavimo Sąjungoje siekiant įgyvendinti jos tikslus.“

7. KMVD 3 straipsnyje („Minimalus apsaugos lygis“) nustatyta:

„Šia direktyva netrukdoma taikyti nacionalines arba susitarimu pagrįstas nuostatas, kuriomis siekiama išsaugoti aukštesnį nacionalinės pelno mokesčio bazės apsaugos lygį.“

8. KMVD 6 straipsnio („Bendroji kovos su piktnaudžiavimu taisyklė“) 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. Apskaičiuodama pelno mokestį, valstybė narė neatsižvelgia į darinį ar kelis darinius, kurių sukūrimo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja taikytinos mokesčių teisės esmei ar tikslui, ir todėl jie yra apsimestiniai, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes. Darinys gali apimti daugiau nei vieną etapą ar dalį.

2. 1 dalies tikslais darinys arba keli dariniai laikomi apsimestiniais, jeigu jie nebuvo sukurti dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę.“

9. KMVD 7 straipsnyje nustatytos taisyklės dėl kontroliuojamųjų užsienio bendrovių pajamų priskyrimo mokesčių mokėtojo mokesčio bazei. 1 dalyje apibrėžta sąvoka „kontroliuojamoji užsienio bendrovė“; mokesčių mokėtojui, be kita ko, turi tekti daugiau kaip 50 % balsavimo teisių, kapitalo arba pelno teisių. Dėl priskirtų pajamų apmokestinimo pagal 2 dalies a ir b punktus valstybėms narėms leidžiama pasirinkti iš dviejų galimybių:

„Kai subjektas arba nuolatinė buveinė laikomi kontroliuojamąja užsienio bendrove pagal 1 dalį, mokesčių mokėtojo valstybė narė į mokesčio bazę įtraukia:

a) subjekto nepaskirstytas pajamas arba nuolatinės buveinės pajamas, gautas iš šių kategorijų: <…>

   arba

b) subjekto arba nuolatinės buveinės nepaskirstytas pajamas, gautas iš apsimestinių darinių, kurių sukūrimo esminis tikslas – gauti mokestinės naudos.

   Šio punkto tikslais darinys arba jų grupė laikomi apsimestiniais, jei tas subjektas arba nuolatinė buveinė neturėtų turto arba nebūtų prisiėmę rizikos, iš kurių gaunamos visos jų pajamos arba jų dalis, jeigu jie nebūtų kontroliuojami bendrovės, kurioje vykdomos su tuo turtu ir rizika susijusios vadovaujančių asmenų funkcijos, kurios atlieka svarbų vaidmenį generuojant kontroliuojamosios bendrovės pajamas.“

10. 8 straipsnio („Kontroliuojamosios užsienio bendrovės pajamų apskaičiavimas“) 2 dalyje nustatyta:

„Kai taikomas 7 straipsnio 2 dalies b punktas, pajamos, įtrauktinos į mokesčių mokėtojo mokesčio bazę, apsiriboja sumomis, kurios gaunamos iš turto ir rizikos, susijusių su kontroliuojančiosios bendrovės vykdomomis vadovaujančių asmenų funkcijomis. Kontroliuojamosios užsienio bendrovės pajamų priskyrimas apskaičiuojamas laikantis įprastų rinkos sąlygų principo.“

11. KMVD 8 straipsnio 7 dalyje šiuo klausimu nustatyta:

„Mokesčių mokėtojo valstybė narė leidžia atlikti mokesčių, kuriuos sumokėjo subjektas arba nuolatinė buveinė, atskaitymą iš mokesčių mokėtojo mokestinio įsipareigojimo jo rezidavimo mokesčių tikslais arba buvimo vietos valstybėje. Atskaitymas apskaičiuojamas pagal nacionalinę teisę.“

B. Belgijos teisė

12. Belgijos Karalystė KMVD į nacionalinę teisę perkėlė 2017 m. gruodžio 25 d. Įstatymu dėl pelno mokesčio reformos (*M.B.*, 2017 12 29, p. 116422). Juo visų pirma į 1992 m. Pajamų mokesčio kodeksą buvo įterptas naujas 185/2 straipsnis, kuriame – pagal KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punkte numatytą galimybę – priskirtų pajamų apmokestinimas numatytas tik apsimestinių darinių atveju. Į nacionalinę teisę perkelti mokesčių atskaitymo galimybę pagal KMVD 8 straipsnio 7 dalį buvo atsisakyta.

III. Bylos faktinės aplinkybės

13. 2018 m. gruodžio 31 d. pasibaigus direktyvos perkėlimo į nacionalinę teisę terminui (KMVD 11 straipsnio 1 dalis), Belgijos Karalystė pranešė Komisijai apie priimtas teisės nuostatas, susijusias su direktyvos perkėlimu į nacionalinę teisę. Kartu pateiktoje atitikties lentelėje dėl KMVD 8 straipsnio 7 dalies buvo nurodyta, kad joje numatyta galimybė remiantis KMVD 3 straipsniu (minimalus apsaugos lygis) nebuvo pasirinkta. 2020 m. liepos 2 d. raštu Komisija pagal SESV 258 straipsnį paprašė Belgijos pateikti pastabas dėl aplinkybės, kad nurodytos priemonės neapėmė teisės nuostatų dėl 4 straipsnio 4 dalies b punkto, 4 straipsnio 7 dalies ir 8 straipsnio 7 dalies perkėlimo į nacionalinę teisę. 2020 m. lapkričio 24 d. atsakyme Belgijos Karalystė dėl 4 straipsnio nurodė ketinanti atlikti reikiamas pataisas, o 2021 m. kovo 9 d. jas nurodė Komisijai. Visgi Belgijos Karalystė atsisakė į nacionalinę teisę perkelti 8 straipsnio 7 dalį.

14. 2021 m. gruodžio 2 d. Komisija pateikė Belgijos Karalystei pagrįstą nuomonę ir paprašė jos per du mėnesius įgyvendinti priemones, reikalingas 8 straipsnio 7 daliai perkelti į nacionalinę teisę. Belgijos Karalystė 2022 m. vasario 2 d. atsakyme nurodė, kad priemones, reikalingas 8 straipsnio 7 daliai perkelti į nacionalinę teisę, priims 2022 m. pirmąjį pusmetį. 2023 m. sausio 10 d. Belgijos institucijos Komisijai pranešė, kad Belgijos vyriausybė nepasiekė politinio sutarimo dėl priemonių, reikalingų 8 straipsnio 7 daliai perkelti į nacionalinę teisę, priėmimo, todėl Belgijos Karalystė toliau laikysis pozicijos dėl 8 straipsnio 7 dalies neperkėlimo į nacionalinę teisę. Belgijos institucijų teigimu, Belgijoje priimta teisės nuostata bus taikoma tik piktnaudžiavimo mokesčiais atveju; jos atgrasomasis pobūdis yra labai svarbus, o leisti atskaityti užsienyje sumokėtus mokesčius nėra tinkama. Be to, tokios pajamos iki šiol dar nebuvo apmokestintos, taigi dar nė vienas subjektas dėl šios nuostatos taikymo nepatyrė nuostolių.

IV. Šalių prašymai ir procesas Teisingumo Teisme

15. 2023 m. rugpjūčio 11 d. procesiniu dokumentu Komisija pagal SESV 258 straipsnio antrą pastraipą pareiškė Teisingumo Teisme ieškinį Belgijos Karalystei; ji prašė:

– konstatuoti, kad Belgijos Karalystė neįvykdė įsipareigojimų, kylančių iš direktyvos, nes nepriėmė įstatymų ir kitų teisės aktų, reikalingų šios direktyvos 8 straipsnio 7 dalyje nustatytiems reikalavimams įvykdyti,

– priteisti iš Belgijos Karalystės bylinėjimosi išlaidas.

16. Belgijos Karalystė prašo:

– atmesti Komisijos ieškinį kaip nepriimtiną arba – subsidiariai – jo netenkinti kaip nepagrįsto,

– priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

17. Nyderlandų Karalystė, kaip į bylą įstojusi šalis, palaiko Belgijos Karalystės prašymus.

18. Bylos šalys pateikė rašytines pastabas ir, išskyrus Nyderlandų Karalystę, dalyvavo 2024 m. spalio 21 d. teismo posėdyje.

V. Teisinis vertinimas

A. Dėl ieškinio priimtinumo

19. Belgijos Karalystė laiko ieškinį nepriimtinu, nes mano, kad Komisija pagrįstoje nuomonėje ir ieškinyje pakankamai aiškiai ir tiksliai nenurodė pagrindų. Šis argumentas turi būti atmestas.

20. Pagal Teisingumo Teismo statuto 21 straipsnio 1 dalies antrą sakinį ir Procedūros reglamento 120 straipsnio c punktą ieškinyje turi būti nurodytas ginčo dalykas ir pagrindų, kuriais grindžiamas ieškinys, santrauka; ši informacija turi būti tokia aiški ir tiksli, kad atsakovas galėtų pasirengti gynybai, o Teisingumo Teismas – vykdyti kontrolę [4].

21. Iš suformuotos jurisprudencijos matyti, kad pagal SESV 258 straipsnį pareikšto ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo dalykas nustatomas Komisijos pagrįstoje nuomonėje, todėl ieškinys turi būti grindžiamas tais pačiais motyvais ir pagrindais kaip ir ši pagrįsta nuomonė [5]. Vis dėlto tai nereiškia, kad ieškinyje pateikti prašymai turi visiškai sutapti su pagrįstos nuomonės rezoliucine dalimi; ieškiniu tik negali būti išplėstas arba pakeistas ginčo dalykas, nustatytas pagrįstoje nuomonėje [6].

22. 2023 m. rugpjūčio 11 d. ieškinyje Komisija prašė konstatuoti, jog Belgijos Karalystė neįvykdė iš KMVD kylančių įsipareigojimų dėl to, kad jos 8 straipsnio 7 dalį netinkamai perkėlė į nacionalinę teisę. Tai, kad Komisija ieškinyje kalba apie netinkamą KMVD 8 straipsnio 7 dalies perkėlimą į nacionalinę teisę, o pagrįstoje nuomonėje – apie neperkėlimą, nėra ginčo dalyko pakeitimas. Netinkamas perkėlimas apima ir neperkėlimo atvejį, kaip rodo Komisijos terminologija. Komisija ieškinyje iš esmės ir toliau reiškia priekaištą dėl KMVD 8 straipsnio 7 dalies neperkėlimo į nacionalinę teisę. Šiuo požiūriu ieškinys yra grindžiamas tais pačiais motyvais ir pagrindais kaip ir pagrįsta nuomonė. Taigi ieškinys yra priimtinas.

B. Dėl ieškinio pagrįstumo

23. Reikia išsiaiškinti, ar Belgijos Karalystė, nusprendusi priskirtų pajamų apmokestinimą taikyti tik *apsimestinių darinių atveju* pagal KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punktą, neįvykdė iš direktyvos kylančio įsipareigojimo ją perkelti į nacionalinę teisę, nes neperkėlė KMVD 8 straipsnio 7 dalyje numatytos mokesčių atskaitymo galimybės.

24. Tai pirmiausia suponuoja, kad Belgijos Karalystė privalėjo ją perkelti. Taip iš esmės yra tik tuomet, kai Sąjungos teisės aktas, kuris turi būti perkeltas į nacionalinę teisę, buvo tinkamai priimtas. Taigi pirmiausia apsvarstysiu, ar Sąjunga turėjo kompetenciją priimti KMVD ir ar Teisingumo Teismas per pažeidimo nagrinėjimo procedūrą apskritai turi teisę nagrinėti šį klausimą, nepriklausomai nuo to, ar kuri nors šalis pareiškė atitinkamą priekaištą (apie tai – 1 skirsnyje). Paskui išnagrinėsiu Belgijos Karalystės gynybos argumentus. Jie grindžiami pirmiausia tuo, kad KMVD 8 straipsnio 7 dalies antrame sakinyje dėl atskaitomų mokesčių apskaičiavimo teikiama nuoroda į nacionalinę teisę (apie tai – 2 skirsnyje). Taip pat, Belgijos

[4] 2012 m. gegužės 10 d. Sprendimas *Komisija / Estija* (C-39/10, EU:C:2012:282, 24 punktas), 2011 m. kovo 24 d. Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C-375/10, nepaskelbtas Rink., EU:C:2011:184, 10 punktas), 2009 m. vasario 12 d. Sprendimas *Komisija / Lenkija* (C-475/07, nepaskelbtas Rink., EU:C:2009:86, 43 punktas).

[5] Žr. 2005 m. gruodžio 8 d. Sprendimą *Komisija / Liuksemburgas* (C-33/04, EU:C:2005:750, 36 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[6] 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Komisija / Jungtinė Karalystė* (C-484/04, EU:C:2006:526, 25 punktas) ir 2005 m. liepos 14 d. Sprendimas *Komisija / Vokietija* (C-433/03, EU:C:2005:462, 28 punktas).

Karalystės teigimu, KMVD 8 straipsnio 7 dalis netaikytina priskirtų pajamų apmokestinimui pagal KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punktą, o dėl to kyla santykio su bendrąja kovos su piktnaudžiavimu taisykle pagal KMVD 6 straipsnį klausimas (apie tai – 3 skirsnyje). Galiausiai, Belgijos Karalystės manymu, pagal KMVD, remiantis jos 3 straipsniu, nėra draudžiama valstybėms narėms užtikrinti didesnę nacionalinės pelno mokesčio bazės apsaugą (apie tai – 4 skirsnyje).

1. Sąjungos kompetencija priimti KMVD

25. Teisinėje literatūroje reiškiama didelių abejonių, ar Sąjungos teisėkūros kompetencija apima KMVD priėmimą[7]. Per teisėkūros procedūrą Malta[8] ir Švedija[9] pagrįstose nuomonėse išsakė abejonę dėl teisėkūros kompetencijos. Iš tikrųjų šios abejonės atrodo pagrįstos (apie tai – a skyrelyje). Vis dėlto Sąjungos kompetencijos priimti KMVD klausimas negali būti išaiškintas per šią pažeidimo nagrinėjimo procedūrą (apie tai – b skyrelyje).

a) Abejonės dėl Sąjungos kompetencijos priimti KMVD

26. Pagal suteikimo principą (ESS 5 straipsnio 1 dalies pirmas sakinys ir 2 dalis) Sąjunga yra kompetentinga tik tiek, kiek jai teisėkūros kompetencija buvo suteikta konkrečia teisės norma dėl kompetencijos. Sąjunga KMVD grindė SESV 115 straipsniu, kuriuo Tarybai suteikiama teisėkūros kompetencija priimti „direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių tiesioginę įtaką vidaus rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo“. Tiesioginė įtaka vidaus rinkos veikimui galėtų būti kildinama iš pagrindinių laisvių pažeidimo[10] arba pastebimo atitinkamų subjektų konkurencijos iškraipymo[11].

27. Sąjungos teisės aktų leidėjas vidaus rinką skatinantį poveikį, atrodo, pirmiausia įžvelgia kovoje su mokesčių vengimo praktika[12]. Vis dėlto šitaip KMVD pagrindinių laisvių pažeidimų, jeigu jų kiltų iš esamų nacionalinių taisyklių, nepašalintų. Priešingai, tuo, kad pagal direktyvą valstybės

[7] Žr., pvz., A. de Graaf, K. J. Visser, „ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects“, *EC Tax Review 25* (2016), p. 199 (204); E. Traversa, M. Possoz, *L'équilibre délicat entre la lutte contre l'évasion fiscale internationale et l'achèvement du marché intérieur: réflexion sur la mise en œuvre du plan BEPS de l'OCDE au sein de l'Union européenne*, leidinyje *Revue des affaires européennes*, 2018, p. 611 (624 ir 625); C. Brokelind, „The Anti-Tax Avoidance Directive under Scrutiny: A Matter of Competence?“, leidinyje J. Monsénégo, J. Bjuvberg (red.), *International Taxation in a Changing Landscape – Liber Amicorum in Honour of Bertil Wiman, Alphen aan den Rijn*, 2019, p. 45 (48 ir 49); W. Haslehner, „The General Scope of the ATAD and it's Position in the ES Legal Order“, leidinyje W. Haslehner ir kt. (red.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Cheltenham, 2020, p. 32 (38 ir 39); K. Hey, „Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch die Anti-Tax-Avoidance-Directive (ATAD)“, leidinyje *Steuer und Wirtschaft*, 2017, p. 248 (254, 262); F. Oppel, *BEPS in Europa: (Schein-) Harmonisierung der Missbrauchsabwehr durch neue Richtlinie 2016/1164 mit Nebenwirkungen*: *Internationales Steuerrecht*, 2016, p. 797 (798 ir 799).

[8] Europos Parlamentas, Teisės reikalų komitetas, 2016 9 5, Maltos parlamento pagrįsta nuomonė dėl pasiūlymo dėl Direktyvos, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

[9] Europos Parlamentas, Teisės reikalų komitetas, 2016 4 25, Švedijos Karalystės Riksdago pagrįsta nuomonė dėl pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (COM(2016)0026 – C8-0031/2016–2016/0011(CNS)).

[10] Panašiai nustatyta – vis dėlto ne dėl SESV 115 straipsnio – jau 2000 m. spalio 5 d. Sprendime *Vokietija / Parlamentas ir Taryba* (C-376/98, EU:C:2000:544, 95 punktas); kai kurioje aiškinamojoje literatūroje vokiečių k. taip pat dėl SESV 115 straipsnio: S. Korte, leidinyje Ch. Calliess, M. Ruffert, *EUV/AEUV*, 6-asis leidimas, 2022, 9 punktas dėl SESV 115 straipsnio; C. Tietje, leidinyje E. Grabitz, M. Hilf, M. Nettesheim, *Das Recht der Europäischen Union*, 83-iasis leidimas su papildymais, 2024 m. liepos mėn., 22 ir paskesni punktai dėl SESV 115 straipsnio; H.-H. Herrnfeld, leidinyje J. Schwarze, U. Becker, A. Hatje, J. Schoo, *EU-Kommentar*, 4-asis leidimas, 2019, 4 punktas dėl SESV 115 straipsnio.

[11] 1980 m. kovo 18 d. Sprendimas *Komisija / Italija* (91/79, EU:C:1980:85, 8 punktas).

[12] Žr., pvz., 2 konstatuojamąją dalį: „<…> Geram vidaus rinkos veikimui būtina, kad valstybės narės bent įvykdytų savo įsipareigojimus pagal BEPS ir apskritai imtųsi veiksmų, atgrasančių nuo mokesčių vengimo praktikos, ir <…> užtikrintų teisingą ir veiksmingą apmokestinimą Sąjungoje“ ir 16 konstatuojamąją dalį: „<…> pagrindinis šios direktyvos tikslas yra didinti visos vidaus rinkos atsparumą tarpvalstybinio mokesčių vengimo praktikai. <…>“

narės įpareigojamos užtikrinti vienodą minimalią nacionalinių pelno mokesčio sistemų apsaugą nuo mokesčių vengimo praktikos, subjektų galimybė vykdyti tarpvalstybinę veiklą apribojama. Taip direktyva kliudo naudotis pagrindinėmis laisvėmis, užuot tai skatinusi [13].

28. Iki šiol Teisingumo Teismas kovos su mokesčių vengimo praktika priemones visuomet laikė pagrindinių laisvių, daugiausia įsisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo, suvaržymais, kurie turi būti pateisinami. Visų pirma perkėlimo apmokestinimas [14], bet ir priskirtų pajamų apmokestinimas [15], šiuo aspektu jau buvo Teisingumo Teismo jurisprudencijos dalykas. Ekonominės veiklos vykdytojo pagrindinių laisvių užtikrinimas kaip tik yra naudingas vidaus rinkos veikimui, todėl atrodo prieštaringa preziumuoti, kad tų pačių pagrindinių laisvių apribojimas galėtų tą patį tikslą skatinti [16].

29. Vien tiek, kiek Sąjungos teisės aktų leidėjas vidaus rinką skatinantį poveikį įžvelgia aplinkybėje, kad suderinami teisės aktai ir dėl to sumažinami rinkos iškraipymai [17], iš esmės nepakanka kompetencijai pagal SESV 115 straipsnį pagrįsti. Suderinimas nėra tikslas savaime. Suteikimo principas neturėtų prasmės, jei Sąjungai būtų suteikiamas neribotas įgaliojimas derinti teisės aktus motyvuojant, jog taip *per se* skatinamas vidaus rinkos veikimas. Dėl to būtų nereikalingas *tiesioginio poveikio* vidaus rinkos veikimui reikalavimas. Atitinkamai Teisingumo Teismas apribojo ir teisinį pagrindą pagal EB sutarties 100a straipsnį (dabar – SESV 114 straipsnis) iki *pastebimų* konkurencijos iškraipymų pašalinimo [18].

30. Šiuo aspektu Teisingumo Teismas dėl SESV 114 straipsnio (tuo metu – dar EB sutarties 100a straipsnis), pagal kurį leidžiama suderinti valstybių narių teisės aktus, kurių dalykas yra vidaus rinkos veikimas, kiek tai susiję su reikalingumu, kad šis poveikis būtų pastebimas, nurodė [19]:

„Svarstydamas direktyvos, priimtos remiantis Sutarties 100a straipsniu, teisėtumą, Teisingumo Teismas privalo patikrinti, ar konkurencijos iškraipymas, kurį siekiama pašalinti šia priemone, yra pastebimas [nuoroda]. Jeigu tokio reikalavimo nebūtų, Bendrijos teisės aktų leidėjų įgaliojimai būtų praktiškai beribiai. Nacionalinės teisės nuostatos dažnai skiriasi dėl sąlygų, kuriomis gali būti vykdoma šių nuostatų reglamentuojama veikla, ir tai daro tiesioginį arba netiesioginį poveikį atitinkamų subjektų konkurencijos sąlygoms. Iš to išplaukia, kad aiškinimas, jog Sutarties 100a straipsnis, 57 straipsnio 2 dalis ir 66 straipsnis reiškia, kad Bendrijos teisės aktų leidėjai gali jais remtis, siekdami pašalinti net mažiausią konkurencijos iškraipymą, būtų nesuderinamas su <…> principu, kad Bendrija turi tik tuos įgaliojimus, kurie yra jai konkrečiai suteikti.“

[13] W. Haslehner, „The General Scope of the ATAD and its Position in the ES Legal Order“, leidinyje W. Haslehner ir kt. (red.), *A Guide to the Anti-Tax Avoidance Directive*, Čeltnamas, 2020, p. 32 (39); A. de Graaf, K. J. Visser, „ATAD Directive: Some Observations Regarding Formal Aspects“, leidinyje *EC Tax Review 25* (2016), p. 199 (202); J. Schönfeld, B. Ellenrieder, „Das Verhältnis von Primär- und Sekundärrecht – oder: Gibt es „gegen Primärrecht immunisiertes Recht?“, leidinyje *Steuer und Wirtschaft*, 2019, p. 253 (261 ir paskesni).

[14] 2015 m. gegužės 21 d. Sprendimas *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 36 punktas); 2014 m. sausio 23 d. Sprendimas *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 43 punktas); 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimas *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 41 punktas); 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, 32–39 punktai).

[15] 2019 m. vasario 26 d. Sprendimas *X (Tarpinės bendrovės, įsteigtos trečiosiose šalyse)* (C-135/17, EU:C:2019:136, 55–58 punktai), 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 46 punktas).

[16] Tokia nuomonė teikiama ir jau dėl Patronuojančiųjų ir patronuojamųjų bendrovių direktyvoje nustatytos atitikties taisyklės: M. Desens, „Ist die neue Korrespondenzregel in der Mutter-Tochter-Richtlinie mit dem primären Unionsrecht vereinbar?“, *Internationales Steuerrecht*, 2014, p. 825 (828).

[17] Žr. 2 konstatuojamąją dalį: „<…> Be to, tik bendra sistema galėtų padėti išvengti rinkos susiskaidymo ir pašalinti šiuo metu egzistuojančius neatitikimus ir rinkos iškraipymus. <…>“

[18] 1991 m. birželio 11 d. Sprendimas *Komisija / Taryba* (C-300/89, EU:C:1991:244, 23 punktas; čia tokie iškraipymai preziumuojami tik jei taisyklės nulemia skirtingas gamybos sąnaudas). Taip pat žr. 2000 m. spalio 5 d. Sprendimą *Vokietija / Parlamentas ir Taryba* (C-376/98, EU:C:2000:544, 106 ir paskesni punktai).

[19] 2000 m. spalio 5 d. Sprendimas *Vokietija / Parlamentas ir Taryba* (C-376/98, EU:C:2000:544, 106 ir 107 punktai).

31. Šis teiginys, mano manymu, taip pat taikytinas remiantis SESV 115 straipsniu priimtos direktyvos teisėtumo kontrolei. Taip yra dėl to, kad iš kompetencijos pagrindų netiesioginių mokesčių srityje (SESV 113 straipsnis, „suderinim[as], būtin[as] užtikrinan[t], kad <…> ims veikti vidaus rinka“) ir tiesioginių mokesčių srityje (SESV 115 straipsnis, „[turi] tiesioginę įtaką vidaus rinkos <…> veikimui“) palyginimo taip pat matyti, jog tiesioginiam poveikiui vidaus rinkos veikimui tiesioginių mokesčių srityje pagrįsti reikia daugiau pastangų nei netiesioginių mokesčių srityje, kai suderinimas tik turi būti „būtinas“. Vis dėlto, kad taip turi būti kalbant apie KMVD, bent jau iš pirmo žvilgsnio nematyti. Šiuo aspektu atrodo abejotina, ar KMVD teisinis pagrindas gali būti SESV 115 straipsnis.

b) Dėl kompetencijos tikrinimo per pažeidimo nagrinėjimo procedūrą

32. Vis dėlto, remiantis Teisingumo Teismo suformuota jurisprudencija, ir ieškinio dėl įsipareigojimų neįvykdymo atveju taikoma Sąjungos aktų teisėtumo prezumpcija [20]. Tai reiškia, kad valstybė narė, neperkėlusi direktyvos į nacionalinę teisę, savo gynybai įprastai negali remtis direktyvos neteisėtumu [21]. Priešingai, norėdama iškelti abejonę dėl Sąjungos akto teisėtumo, ji turi naudotis kita teisių gynimo priemone – ieškiniu dėl panaikinimo [22].

33. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos taip pat matyti, kad išimtis daroma tik tada, kai nagrinėjamame akte yra labai rimtų ir akivaizdžių trūkumų, dėl kurių jis gali būti laikomas neegzistuojančiu [23]. Teisingumo Teismas kol kas nėra atsakęs, ar teisėkūros kompetencijos nebuvimas yra toks labai rimtas ir akivaizdus trūkumas [24].

34. Su tuo glaudžiai susijęs klausimas, ar Teisingumo Teismas apskritai gali *ex officio* nagrinėti teisėkūros kompetencijos klausimą, kiek tai susiję su konkrečiu teisės aktu. Nė viena iš bylos šalių neteikė Sąjungos kompetencijos nebuvimo argumento. Ir galimu ieškinio dėl panaikinimo [25] būdu nė viena valstybė narė neišreiškė abejonės dėl Sąjungos kompetencijos priimti direktyvą.

35. Vis dėlto teisę tikrinti *ex officio* patvirtinantis argumentas yra ypatinga konstitucinė reikšmė, tenkanti kompetencijos pasidalijimui Sąjungoje, atsižvelgiant į suteikimo principą (ESS 5 straipsnio 1 dalies pirmas sakinys ir 2 dalis) [26]. Kadangi nei šis principas, nei teisėkūros kompetencija nepriklauso nuo daugumos, per teisėkūros procedūrą pasiektas vieningas balsavimas taip pat negali niekaip pakeisti šios išvados. Tik per Sutarties peržiūrą Sąjungai pagal suteikimo principą gali būti suteikiama nauja kompetencija. Vis dėlto, kadangi Sutarties peržiūra visuomet turi būti ratifikuojama nacionaliniuose parlamentuose, demokratijos principas

[20] 1994 m. birželio 15 d. Sprendimas *Komisija / BASF ir kt.* (C-137/92 P, EU:C:1994:247, 48–50 punktai ir juose nurodyta jurisprudencija).

[21] 2015 m. kovo 5 d. Sprendimas *Komisija / Liuksemburgas* (C-502/13, EU:C:2015:143, 56 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[22] 2003 m. birželio 26 d. Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C-404/00, EU:C:2003:373, 40 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[23] 2008 m. kovo 6 d. Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C-196/07, nepaskelbtas Rink., EU:C:2008:146, 35 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[24] 2016 m. spalio 11 d. Sprendimas *Komisija / Italija* (C-601/14, EU:C:2016:759, 33 ir paskesni punktai)

[25] Vis dėlto žr. Švedijos ir Maltos parlamentų pagrįstas nuomones, pateiktas per teisėkūros procedūrą pagal Protokolo (Nr. 2) dėl subsidiarumo ir proporcingumo principų taikymo 6 straipsnį (OL C 115, 2008, p. 206): Europos Parlamentas, Teisės reikalų komitetas, 2016 4 25, Švedijos Karalystės Riksdago pagrįsta nuomonė dėl pasiūlymo dėl Tarybos direktyvos, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)); Europos Parlamentas, Teisės reikalų komitetas, 2016 9 5, Maltos parlamento pagrįsta nuomonė dėl pasiūlymo dėl Direktyvos, kuria nustatomos kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės (COM(2016)0026 – C8-0031/2016 – 2016/0011(CNS)).

[26] 2016 m. birželio 14 d. Sprendimas *Parlamentas / Taryba* (C-263/14, EU:C:2016:435, 42 punktas); taip pat žr. 2001 m. gruodžio 6 d. Nuomonę 2/00 *(Kartachenos biosaugos protokolas)* (EU:C:2001:664, 5 punktas).

(ESS 2 straipsnio pirmas sakinys) taip pat yra kliūtis išlaikyti pažeidžiant kompetenciją priimtą Sąjungos teisės aktą. Be to, jurisprudencijoje yra atspirties taškų, rodančių, kad, nesant pakankamo teisinio pagrindo, teismas gali *ex officio* patikrinti akto teisėtumą [27].

36. Sprendimą, kad Sąjungos teisėkūros kompetencija visuomet *ex officio* turėtų būti tikrinama ir per pažeidimo nagrinėjimo procedūrą, turėtų priimti Teisingumo Teismo didžioji kolegija. Teisingumo Teismas pirmiau nusprendė šios bylos didžiajai kolegijai neperduoti. Taigi šis klausimas šioje byloje turi likti neatsakytas.

c) Tarpinė išvada

37. Nepaisant abejonių dėl Sąjungos teisėkūros kompetencijos priimti KMVD, šis klausimas per šią pažeidimo nagrinėjimo procedūrą turi likti neatsakytas. Šiomis aplinkybėmis kompetencijos klausimas galėtų būti išaiškintas veikiausiai tik per prejudicinio sprendimo priėmimo procedūrą, per kurią būtų nagrinėjamas KMVD galiojimas.

2. Klausimas, kokią reikšmę turi KMVD 8 straipsnio 7 dalies antrame sakinyje pateikta nuoroda į nacionalinę teisę dėl atskaitomo mokesčio apskaičiavimo

38. Materialiniu aspektu Belgijos Karalystė savo gynybai teikia argumentą, jog pagal KMVD 8 straipsnio 7 dalies antrą sakinį, kuriame dėl KMVD 8 straipsnio 7 dalies pirmame sakinyje numatyto mokesčių atskaitymo apskaičiavimo pateikta nuoroda į nacionalinę teisę, valstybėms narėms jau suteikta galimybė visiškai atsisakyti mokesčių atskaitymo. Juk galiausiai, remiantis KMVD 8 straipsnio 7 dalies antru sakiniu, atskaitymas „apskaičiuojamas pagal nacionalinę teisę“.

39. Sutikti su šiuo argumentu negalima, nes KMVD 8 straipsnio 7 dalies antro sakinio funkcija yra visai kita. KMVD 8 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad, jei patronuojamoji bendrovė užsienio valstybėje iš apsimestinių darinių, kaip tai suprantama pagal KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punktą, gauna tik dalį savo pajamų, tai būtent tik šios pajamos ir turi būti įtrauktos į nacionalinėje teritorijoje įsisteigusio mokesčių mokėtojo (pavyzdžiui, patronuojančiosios bendrovės) mokesčio bazę, taigi yra apmokestinamos jo įsisteigimo vietos valstybėje (šiuo atveju – Belgijoje). Likusios pajamos ir toliau apmokestinamos užsienio valstybėje. Vis dėlto taip dar nėra paaiškinta, kaip reikia apskaičiuoti, kokio dydžio kontroliuojamosios užsienio bendrovės jos įsisteigimo vietos valstybėje sumokėtas mokestis priskirtinas apsimestiniam dariniui, todėl turi būti atskaitytas iš nacionalinio mokesčių mokėtojo mokestinio įsipareigojimo.

40. Šis klausimas išaiškintas KMVD 8 straipsnio 7 dalies antrame sakinyje, taip šiuo aspektu išvengiama, kad nacionalinės finansų institucijos kontroliuojančiojo mokesčių mokėtojo įsisteigimo valstybėje būtų priverstos pagal kontroliuojamosios užsienio bendrovės įsisteigimo valstybės teisę atlikti hipotetinį tikrinimą, koks būtų mokėtinas mokestis be apsimestinio darinio. Pagal minėtą teisės normą leidžiama šį skaičiavimą atlikti remiantis nacionaline teise.

41. Taigi, kaip pagrįstai konstatuoja Komisija, pagal KMVD 8 straipsnio 7 dalies antrą sakinį valstybėms narėms tik suteikiama teisė nustatyti atskaitomo mokesčio apskaičiavimo metodą, o ne visai atsisakyti atskaitymo. Tai matyti ir iš minėtos straipsnio dalies formuluotės, kurioje vartojamas žodis „apskaičiuojamas“, – vadinasi, atsakoma tik į klausimą „kokio dydžio“ turi būti

[27] Šiuo klausimu žr. mano išvadą sujungtose bylose *ECB / Corneli ir Komisija / ECB* (C-777/22 P ir C-789/22 P, EU:C:2024:973, 130 punktas ir jame pateikta nuoroda į 2019 m. birželio 12 d. Bendrojo Teismo sprendimą *RV / Komisija*, T-167/17, EU:T:2019:404, 59–61 punktai, taip pat generalinio advokato P. Pikamäe išvadą byloje *EUIPO / Neoperl*, C-93/23 P, EU:C:2024:751, 72 ir paskesni punktai).

atskaitymas, o į klausimą „ar“ jau suponuojamas (teigiamas) atsakymas. Taigi vien remiantis KMVD 8 straipsnio 7 dalies antru sakiniu atsisakyti suteikti galimybę atskaityti užsienio valstybėje sumokėtą atitinkamą mokestį nebuvo galima.

3. KMVD 8 straipsnio 7 dalies taikymas 7 straipsnio 2 dalies b punktui

42. Belgijos Karalystė taip pat laikosi nuomonės, jog, taikant KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punktą, KMVD 8 straipsnio 7 dalies perkelti į nacionalinę teisę nereikia. Jos manymu, KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punktas yra susijęs tik su apsimestiniais dariniais, kurių sukūrimo esminis tikslas – gauti mokestinės naudos, taigi tik su dirbtiniais dariniais dėl mokestinių motyvų. Tokiais atvejais jau ir taip nevyksta jokio tikro prekių, paslaugų, kapitalo ir asmenų judėjimo vidaus rinkoje. Dėl to mokesčio neatskaitymas tokiais atvejais nėra rinkos kliūtis.

43. Valstybės narės privalo tinkamai ir visiškai perkelti direktyvas į nacionalinę teisę[28]. Tai iš principo reiškia, kad turi būti perkeltos visos direktyvos nuostatos[29]. Jei vis dėlto KMVD 8 straipsnio 7 dalis būtų *a priori* netaikoma KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punktui, valstybės narės, perkeldamos į nacionalinę teisę pastarojoje teisės normoje numatytą galimybę, būtų atleistos nuo pareigos perkelti KMVD 8 straipsnio 7 dalį. Tai reikia nustatyti aiškinant[30] šią teisės nuostatą.

44. Kaip pagrįstai pažymi Komisija, KMVD 8 straipsnio 7 dalis, remiantis jos formuluote, priešingai nei 8 straipsnio 1 ir 2 dalys, nėra apribota vienu iš dviejų KMVD 7 straipsnio 2 dalies punktų. Tai rodytų, kad KMVD 8 straipsnio 7 dalyje numatyta atskaitymo galimybė Sąjungos teisės aktų leidėjo valia turėtų būti taikoma ir KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punkte nurodytiems apsimestiniams dariniams, todėl turėtų būti perkelta į nacionalinę teisę.

45. Vis dėlto, mano manymu, KMVD 8 straipsnio 7 dalis sisteminiu ir teleologiniu aspektais nėra taikytina KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punktui. Tokia išvada darytina dėl to, kad apsimestinių darinių atveju įprastai jau ir taip nėra dvigubo apmokestinimo, taigi ši teisės norma neturėtų prasmės (apie tai – a skyrelyje). Tiek, kiek praktiškai vis dėlto lieka dvigubo apmokestinimo rizikos arba reikia daugiau pastangų jam išvengti, tai yra atgrasymas nuo apsimestinių darinių, kuriais siekiama pelną perkelti į mažų mokesčių užsienio valstybę (apie tai – b skyrelyje).

a) 8 straipsnio 7 dalyje numatyta mokesčių atskaitymo galimybė 7 straipsnio 2 dalies b punkte nurodytais atvejais įprastai neturi prasmės

46. Reikia išsiaiškinti, ar KMVD 8 straipsnio 7 dalis (mokesčių atskaitymas) apskritai gali būti taikoma KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punktui (apsimestiniai dariniai, kuriais pelnas perkeliamas į mažų mokesčių šalis) ir gal to reikia atsisakyti dėl sisteminių ir teleologinių priežasčių.

47. KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punkte nustatytas principas, kad kontroliuojamosios užsienio bendrovės pajamos, gautos iš apsimestinių darinių, įtraukiamos į nacionalinėje teritorijoje įsisteigusio mokesčių mokėtojo mokesčio bazę. Šia taisykle siekiama, kad mokesčių mokėtojas galiausiai būtų apmokestinamas taip, kaip jis būtų apmokestinamas, jei apsimestinio darinio

[28] 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Gavieiro Gavieiro ir Iglesias Torres* (C-444/09 ir C-456/09, EU:C:2010:819, 64 punktas) ir 2011 m. spalio 27 d. Sprendimas *Komisija / Lenkija* (C-311/10, nepaskelbtas Rink., EU:C:2011:702, 59 punktas).

[29] 2010 m. sausio 14 d. Sprendimas *Komisija / Čekijos Respublika* (C-343/08, EU:C:2010:14, 39–42 punktai).

[30] Dėl teisės normos aiškinimo pagal formuluotę, kontekstą ir tikslą žr. 2010 m. gegužės 4 d. Sprendimą *TNT Express Nederland* (C-533/08, EU:C:2010:243, 44 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

nebūtų. Dėl to kontroliuojamosios užsienio bendrovės pajamos, gautos iš apsimestinių darinių, priskiriamos kontroliuojančiojo mokesčių mokėtojo pajamoms. KMVD 8 straipsnio 7 dalyje nukrypstama nuo šio principo, nes dėl joje numatyto mokesčių atskaitymo kontroliuojamosios užsienio bendrovės atitinkamos pajamos nacionalinėje teritorijoje apmokestinamos ne visiškai, o tik atsižvelgiant į nacionalinėje teritorijoje ir užsienio valstybėje taikomų pelno mokesčio tarifų skirtumą.

1) Vertinimo prieštara su bendrąja apsimestinio darinio teisine pasekme

48. Vis dėlto KMVD nuostatos dėl kovos su piktnaudžiavimu grindžiamos bendra idėja, kad į dirbtines pagal bendrovių teisę sukurtas struktūras, kuriomis iš esmės siekiama gauti mokestinės naudos, mokesčių teisės aspektu visiškai neturi būti atsižvelgiama. Dėl to mokesčių teisės aktuose dėl mokesčių apskaičiavimo remiamasi ekonominėmis faktinėmis aplinkybėmis, o ne pagal bendrovių teisę ar sutartį sukurtais dariniais. Tai aiškiai matyti iš KMVD 6 straipsnio 1 dalies, kurioje įtvirtintas bendrasis kovos su piktnaudžiavimu kriterijus. Šioje teisės normoje nustatyta: „Apskaičiuodama pelno mokestį, valstybė narė neatsižvelgia į darinį ar kelis darinius, kurių sukūrimo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių tikslų buvo gauti mokestinės naudos, kuri prieštarauja taikytinos mokesčių teisės esmei ar tikslui, todėl jie yra apsimestiniai, atsižvelgus į visus susijusius faktus ir aplinkybes“.

49. Taigi apsimestinio darinio teisinė pasekmė yra jo paneigimas. Turi būti orientuojamasi į padėtį, kuri būtų be apsimestinio darinio, ir tai jau kelis kartus, taip pat su KMVD taikymu nesusijusiais atvejais, pabrėžė Teisingumo Teismas [31].

50. Tai taikoma tiek tai valstybei narei, kurioje įsisteigęs kontroliuojantysis mokesčių mokėtojas, tiek tai, kurioje įsisteigusi kontroliuojamoji bendrovė, kaip matyti ir iš KMVD 6 straipsnio 1 dalies formuluotės („berücksichtigen *die* Mitgliedstaat*en* diese <…> nicht“ („valstybė*s* narė*s* neatsižvelgia į darinį ar kelis darinius“)) (vert. pastaba – versijoje lietuvių k. vartojama vienaskaita: „valstybė narė neatsižvelgia į darinį ar kelis darinius“). Galiausiai taip pagal KMVD 6 straipsnį apmokestinimo teisės tarpvalstybinėse situacijose padalijamos tarp atitinkamų valstybių narių nustatant, kuri yra kompetentinga apmokestinti pajamas, gautas iš apsimestinių darinių. Tuomet tos pačios pajamos kitoje valstybėje narėje (šiuo atveju – toje, kurioje įsisteigusi kontroliuojamoji bendrovė) negali būti apmokestinamos antrą kartą.

51. KMVD 6 straipsnyje išreikštas neatsižvelgimo į apsimestinius darinius principas turi reikšmės ir KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punkte nurodytiems apsimestiniams dariniams. KMVD 6 straipsnio 2 dalyje apsimestiniai dariniai apibrėžti kiek bendriau [32] – kaip dariniai, kurie buvo sukurti ne dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę. KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punkte ši bendro pobūdžio apibrėžtis galiausiai tik sukonkretinta tiek, kiek tai susiję su kontroliuojamųjų užsienio bendrovių atveju.

52. KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punktas šiuo aspektu yra konkretus KMVD 6 straipsnio taikymo atvejis. Viena vertus, KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punkto pirmoje pastraipoje aiškiai kalbama apie tokius „apsimestini[us] darini[us], kurių sukūrimo esminis tikslas – gauti mokestinės

[31] 2024 m. spalio 4 d. Sprendimas *UP CAFFE* (C-171/23, EU:C:2024:840, 40 punktas), 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimas *Cussens ir kt.* (C-251/16, EU:C:2017:881, 46 punktas), 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Weald Leasing* (C-103/09, EU:C:2010:804, 48 punktas) ir 2006 m. vasario 21 d. Sprendimas *Halifax ir kt.* (C-255/02, EU:C:2006:121, 94 punktas). Atrodo, kitokia nuomonė pateikta 2019 m. vasario 26 d. Sprendime *T Danmark ir Y Denmark* (C-116/16 ir C-117/16, EU:C:2019:135, 107 ir 108 punktai).

[32] Skirtumai pabrėžti: J. Böhmer, R. Gebhardt, S. Krüger, P. Orlet, E. Pinetz, leidinyje T. Hagemann, C. Kahlenberg (red.), *ATAD Kommentar*, 2019, 198 punktas dėl 7 straipsnio.

naudos“. Antra vertus, KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punkto antroje pastraipoje orientuojamasi į konkrečią situaciją esant kontroliavimo santykiui. Faktas, kad kontroliuojamoji bendrovė neturėtų turto arba nebūtų prisiėmusi rizikos, iš kurios gauna pajamų, jei kontroliuojančiosios bendrovės vadovaujantys asmenys nevykdytų pagrindinių funkcijų, kaip tik yra darinio, sukurto ne dėl svarių komercinių priežasčių, atspindinčių ekonominę realybę, atvejis.

53. Aiškiai matyti KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punkto ir KMVD 6 straipsnio artumas turinio požiūriu. Taigi jų teisinės pasekmės tarpusavyje taip pat turi būti suderintos. KMVD 6 straipsnio teisinė pasekmė yra ta, kad abi valstybės narės ignoruoja apsimestinį darinį, o apmokestinamas tikrasis darinys. Taigi kontroliuojamosios bendrovės, kuri gauna pajamų iš apsimestinio darinio, įsisteigimo valstybė taip pat turi šias pajamas traktuoti taip, lyg jos *a priori* būtų atsiradusios tik kontroliuojančiojo mokesčių mokėtojo įsisteigimo valstybėje.

54. Gali būti, kad *faktinių aplinkybių lygmeniu* KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punktui, kaip *lex specialis*, teiktina pirmenybė prieš KMVD 6 straipsnyje įtvirtintą bendrąją kovos su piktnaudžiavimu taisyklę (žr. 11 konstatuojamąją dalį). Vis dėlto *teisinių pasekmių lygmeniu* KMVD 8 straipsnio 7 dalis negali būti taip paprastai taikoma KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punktui. Priešingu atveju atsirastų vertinimo prieštara su 6 straipsnyje numatyta teisine pasekme – visišku neatsižvelgimu į apsimestinį darinį.

2) Ar įmanomas dvigubas apmokestinimas apsimestinio darinio atveju?

55. Šiuo aspektu kyla ir klausimas, ar apsimestinio darinio, kaip jis suprantamas pagal KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punktą, atveju apskritai įmanomas dvigubas apmokestinimas. Link to linkstama ir Nyderlandų Karalystės argumentuose, kuriuose teigiama, kad kontroliuojamosios užsienio bendrovės pajamos jau pagal direktyvoje numatytus mechanizmus apmokestinamos atitinkamai tik vieną kartą arba užsienio valstybėje, arba nacionalinėje teritorijoje.

56. Galiausiai Sąjungoje vienodą kovos su piktnaudžiavimu taisyklių, taigi taip pat – KMVD 7 straipsnyje numatyto priskirtų pajamų apmokestinimo, aiškinimą ir taikymą užtikrina Teisingumo Teismas. Taigi dvigubo apmokestinimo negali būti. Jei pajamų perkėlimas į užsienio valstybę yra apsimestinis darinys, pajamas apmokestina Belgija, nes, nesant šio apsimestinio darinio, jos būtų atsiradusios Belgijoje. Jei apsimestinio darinio nėra, pajamos nėra priskiriamos Belgijoje gautoms pajamoms ir yra apmokestinamos užsienio valstybėje.

57. Jei vis dėlto tarp valstybių narių atsirastų nesutarimų dėl apsimestinio darinio buvimo, jie tikriausiai turėtų būti sprendžiami pagal lojalaus bendradarbiavimo principą (ESS 4 straipsnio 3 dalies pirma pastraipa) ir Ginčų sprendimo direktyvoje [33] įtvirtintus principus.

58. Dėl to KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punkte nurodytų apsimestinių darinių atveju mokesčių atskaitymas pagal KMVD 8 straipsnio 7 dalį nėra reikalingas, kai pelnas perkeliamas tarp dviejų valstybių narių. Pelno perkėlimo į trečiąsias valstybes atveju įprastai susitarimuose dėl dvigubo apmokestinimo vengimo būna įtvirtintos nuostatos dėl atitinkamų bendro susitarimo procedūrų (žr., pvz., EBPO pavyzdinės sutarties dėl apmokestinimo 25 straipsnį).

[33] 2017 m. spalio 10 d. Tarybos direktyva (ES) 2017/1852 dėl mokestinių ginčų sprendimo mechanizmų Europos Sąjungoje (OL L 265, 2017, p. 1).

59. Taigi, vienodai taikant apsimestinio darinio koncepciją, dvigubo apmokestinimo neatsiranda. Vadinasi, nėra reikalingas ir užsienyje – šiuo aspektu nepagrįstai – sumokėtų mokesčių atskaitymas.

3) Mokesčių atskaitymas apsimestinių darinių atveju turi priešingą, nei siekiama, poveikį

60. Direktyvos tikslas – veiksmingai kovoti su apsimestiniais dariniais – taip pat rodo, kad KMVD 8 straipsnio 7 dalis (t. y. mokesčių atskaitymas) negali būti taikoma KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punkte nurodytiems apsimestiniams dariniams.

61. Tai matyti iš toliau pateikto pavyzdžio. Su minimalaus suderinimo tikslu yra suderinama – tokios nuomonės laikosi ir Komisija – tai, kad būtų numatytas priskirtų pajamų apmokestinimas, esant mažesniam mokesčio tarifų skirtumui, nei pagal KMVD 7 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos b punktą yra reikalingas subjektui kvalifikuoti kaip kontroliuojamajai užsienio bendrovei. Tai reikštų, kad apsimestinį darinį galima preziumuoti jau tuomet, kai pasinaudojama, pavyzdžiui, 5 % mokesčio tarifų skirtumu. Vis dėlto, jei kontroliuojamoji užsienio bendrovė jau sumokėjo pelno mokestį taikydama, pavyzdžiui, 15 % tarifą, o kontroliuojančiojo mokesčių mokėtojo įsisteigimo valstybėje turi būti sumokėtas taip pat tik 20 % pelno mokestis, paskata imtis veiksmų prieš apsimestinius darinius yra veikiau maža, nes valstybės mokestinės pajamos tuomet tėra tik tas skirtumas (pateiktu pavyzdžiu – 5 %). Mokesčių atskaitymo galimybė paprasčiausiai sumažintų paskatą kovoti su apsimestiniu dariniu, taigi turėtų priešingą, nei siekiama, poveikį.

62. Be kita ko, KMVD 8 straipsnio 7 dalies taikymas KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punktui prieštarautų kontroliuojančiojo mokesčių mokėtojo įsisteigimo valstybės mokesčių suverenumui tuo aspektu, kad ši valstybė būtų verčiama atsisakyti šiaip jau turimos apmokestinimo teisės tiek, kiek užsienio valstybėje sumokėta mokesčio, nors mokesčių mokėtojas pasirinko apsimestinį darinį. Įprastai ne mokesčių mokėtojas, pasirinkdamas apsimestinį darinį, turėtų nuspręsti, kam turi atitekti mokestinės pajamos.

63. Taigi KMVD 8 straipsnio 7 dalies taikymas KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punkte nurodytų apsimestinių darinių atveju yra nereikalingas ir netinkamas. Tai prieštarautų ir Teisingumo Teismo suformuotai jurisprudencijai, pagal kurią niekas negali piktnaudžiaudamas remtis Sąjungos teisės normomis[34]. Kadangi pajamų priskyrimas dėl apsimestinio darinio pagal KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punktą yra KMVD 6 straipsnio (sprendžiant iš antraštės, juo siekiama kovoti su piktnaudžiavimu ir jis yra susijęs su apsimestiniais dariniais) specialusis atvejis, remiantis šia jurisprudencija, nė vienas mokesčių mokėtojas, pasirinkęs apsimestinį darinį, negalėtų remtis nauda, gauta iš atskaitymo galimybės pagal KMVD 8 straipsnio 7 dalį.

64. Jei taip yra, valstybė narė net ir neprivalo savo nacionalinėje teisėje numatyti tokios galimybės. Mat – kaip yra aiškiai konstatavęs Teisingumo Teismas[35] – šis principas (kad niekas negali piktnaudžiaudamas remtis Sąjungos teisės normomis) yra imperatyvus. Imperatyvus bendrasis principas negali būti užgožtas Sąjungos antrinės teisės.

[34] 2024 m. spalio 4 d. Sprendimas *UP CAFFE* (C-171/23, EU:C:2024:840, 36 punktas), 2019 m. vasario 26 d. Sprendimas *T Danmark ir Y Denmark* (C-116/16 ir C-117/16, EU:C:2019:135, 70 punktas), 2018 m. liepos 11 d. Sprendimas *Komisija / Belgija* (C-356/15, EU:C:2018:555, 99 punktas) ir 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 35 punktas).

[35] 2019 m. vasario 26 d. Sprendimas *T Danmark ir Y Denmark* (C-116/16 ir C-117/16, EU:C:2019:135, 71 punktas) ir jame pateikta nuoroda į 2018 m. liepos 11 d. Sprendimą *Komisija / Belgija* (C-356/15, EU:C:2018:555, 99 punktas), 2017 m. lapkričio 22 d. Sprendimas *Cussens ir kt.* (C-251/16, EU:C:2017:881, 27 punktas) ir 2007 m. liepos 5 d. Sprendimas *Kofoed* (C-321/05, EU:C:2007:408, 38 punktas).

4) Dėl KMVD 8 straipsnio 7 dalies tikrosios reikšmės

65. Visgi dėl tokio sisteminio ir teleologinio aiškinimo KMVD 8 straipsnio 7 dalyje įtvirtinta teisės norma netampa nereikalinga. KMVD 8 straipsnio 7 dalyje numatytas mokesčių atskaitymas yra būtinas įgyvendinant KMVD 7 straipsnio 2 dalies a punkte numatytą galimybę. Pagal šią nuostatą kontroliuojamosios užsienio bendrovės pasyviosios pajamos bendrai apmokestinamos mokesčių mokėtojo įsisteigimo valstybėje ir tam nereikia įrodyti, kad esminis darinio tikslas yra gauti ekonominės naudos.

66. Nėra taip, kad šis pelnas jau dėl neatsižvelgimo į dirbtinius darinius principo, išreikšto KMVD 6 straipsnyje, patektų į mokesčių mokėtojo įsisteigimo valstybės mokesčių jurisdikciją. Dėl to kontroliuojamosios užsienio bendrovės įsisteigimo valstybei iš esmės nėra reikalo atsisakyti tų pačių pajamų apmokestinimo. Taigi, taikant KMVD 7 straipsnio 2 dalies a punktą, bet netaikant KMVD 8 straipsnio 7 dalies, galėtų atsirasti dvigubas apmokestinimas. Tad KMVD 8 straipsnio 7 dalis tebeturi prasmę, net jeigu jos taikymo sritis sisteminiu ir teleologiniu aspektais turi būti sumažinta.

b) Faktiškai liekanti rizika padeda kovoti su apsimestiniais dariniais

67. Net jei, atsižvelgiant į tai, kas pirma išdėstyta, apsimestinių darinių atvejais – bent jau tarp valstybių narių – dvigubo apmokestinimo negali atsirasti, reikia pripažinti, kad praktiškai vis dėlto gali prireikti daugiau pastangų jam išvengti ir kiek tai susiję su kontroliuojamosios užsienio bendrovės įsisteigimo valstybe, ir kiek tai susiję su kontroliuojančiojo mokesčių mokėtojo įsisteigimo valstybe. Taip yra dėl to, kad kontroliuojančiojo mokesčių mokėtojo įsisteigimo valstybė yra suinteresuota, kad apsimestinis darinys, iš kurio ji gauna mokestinių pajamų, būtų suprantamas plačiai, o kontroliuojamosios bendrovės įsisteigimo valstybė – kad jis būtų suprantamas siaurai, antraip jos mokesčių suverenumas neapims atitinkamų apmokestinamųjų pajamų.

68. Visgi ši faktinė rizika neprieštarauja pagrindinei direktyvos idėjai. Kaip tik priešingai. Jei KMVD 8 straipsnio 7 dalyje numatyta atskaitymo galimybė būtų taikoma KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punkte nurodytais atvejais, kontroliuojantysis mokesčių mokėtojas, aptikus apsimestinį darinį, turėtų sumokėti tik savo įsisteigimo valstybėje mokėtiną mokestį, atskaičius kontroliuojamosios užsienio bendrovės įsisteigimo valstybėje mokėtiną mokestį.

69. Taigi kontroliuojantysis mokesčių mokėtojas blogiausiu atveju turėtų sumokėti tokio dydžio mokesčius, kokius būtų turėjęs sumokėti ir be apsimestinio darinio; geriausiu atveju apsimestinis darinys nebūtų aptiktas ir pelnas būtų sėkmingai perkeltas į mažų mokesčių šalį. Tai kaip tik skatina „bandyti“ kurti apsimestinius darinius – nieko neprarasi, bet gali laimėti. Ką tik apibūdintos praktinės rizikos atgrasomasis poveikis padeda užkirsti tam kelią.

c) Tarpinė išvada

70. KMVD 8 straipsnio 7 dalyje numatyta mokesčių atskaitymo galimybė netaikytina KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punktui. Priešingai, KMVD 8 straipsnio 7 dalies taikymo sritis turi būti sumažinta teleologiniu aspektu, nes šios normos tikslas – išvengti dvigubo apmokestinimo – tokiu atveju nepasiekiamas. Be to, priešingu atveju atsirastų vertinimo prieštara su KMVD 6 straipsnyje numatyta teisine pasekme (neatsižvelgimas į apsimestinį darinį) ir netgi su

Teisingumo Teismo jurisprudencija, pagal kurią niekas negali piktnaudžiaudamas remtis Sąjungos teise. Dėl to KMVD 8 straipsnio 7 dalies taikymas apsiriboja pajamų priskyrimu pagal 7 straipsnio 2 dalies a punktą.

71. Belgijos Karalystė, nusprendusi įgyvendinti KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punkte numatytą galimybę, kiek tai susiję su kontroliuojamųjų užsienio bendrovių taisyklėmis, vien dėl to neprivalėjo į nacionalinę teisę perkelti KMVD 8 straipsnio 7 dalies. Jau vien dėl šios priežasties Komisijos ieškinys yra nepagrįstas.

4. Minimalus suderinimas

72. Belgijos Karalystė savo gynybą taip pat grindžia argumentu, jog KMVD, remiantis 3 straipsniu, siekiama tik minimalaus nuostatų dėl nacionalinės pelno mokesčio bazės apsaugos suderinimo. Tuo, kad Belgijos Karalystė nenumato mokesčių atskaitymo pagal KMVD 8 straipsnio 7 dalį piktnaudžiavimo atvejais, tik užtikrinamas didesnis nacionalinės pelno mokesčio bazės apsaugos lygis.

73. Komisija į tai atsako argumentu, jog tam, kad KMVD būtų tinkamai perkelta į nacionalinę teisę, turi būti perkelta ir jos 8 straipsnio 7 dalis. Minimalus suderinimas reiškia, kad leidžiama tik papildyti ar sugriežtinti direktyvoje numatytas priemones, pavyzdžiui, sumažinant ribines kontroliavimo vertes, kaip tai suprantama pagal KMVD 7 straipsnio 1 dalies pirmos pastraipos a punktą (žr. 12 konstatuojamąją dalį), o ne visai jų neperkelti.

74. Pagal SESV 288 straipsnio trečią pastraipą direktyvos yra privalomos rezultato, kurį reikia pasiekti, atžvilgiu, bet nacionalinės valdžios institucijos pasirenka jų įgyvendinimo formą ir būdus. Kaip jau nurodyta šioje išvadoje, valstybės narės privalo tinkamai ir visiškai perkelti direktyvas į nacionalinę teisę [36], t. y. iš principo perkelti visas direktyvos nuostatas [37].

75. Vis dėlto direktyvų, kuriose numatytas minimalus suderinimas, atveju Sąjungos teisės aktų leidėjas sąmoningai suteikia valstybėms narėms galimybę išlaikyti arba nustatyti griežtesnes priemones. Priimti arba išlaikyti griežtesnes taisykles leidžiama tik jeigu jos iš esmės nepakeičia atitinkamoje direktyvoje numatyto rezultato ir kitais aspektais yra suderinamos su pirminės teisės aktais [38]. Iš to kylantys pagrindinių laisvių apribojimai minimalaus suderinimo srityje gali būti pateisinami direktyvos tikslais kaip su viešąja tvarka susijusiomis priežastimis [39], jei neviršija to, kas reikalinga nustatytam tikslui pasiekti [40].

76. Įprastai tai vyksta taip: valstybė narė, į nacionalinę teisę perkeldama bendro pobūdžio direktyvos nuostatą, priima konkretesnę, griežtesnę teisės normą arba pakeičia, pavyzdžiui, direktyvoje kaip būtinąjį standartą nustatytą ribinę vertę, ir taip sugriežtina teisinius reikalavimus.

[36] 2011 m. spalio 27 d. Sprendimas *Komisija / Lenkija* (C-311/10, nepaskelbtas Rink., EU:C:2011:702, 59 punktas) ir 2010 m. gruodžio 22 d. Sprendimas *Gavieiro Gavieiro ir Iglesias Torres* (C-444/09 ir C-456/09, EU:C:2010:819, 64 punktas).

[37] 2010 m. sausio 14 d. Sprendimas *Komisija / Čekijos Respublika* (C-343/08, EU:C:2010:14, 39–42 punktai).

[38] 2016 m. liepos 7 d. Sprendimas *Muladi* (C-447/15, EU:C:2016:533, 43 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[39] Dėl laisvo kapitalo judėjimo apribojimų žr. 2023 m. kovo 2 d. Sprendimą *PrivatBank ir kt.* (C-78/21, EU:C:2023:137, 63 punktas) ir 2020 m. birželio 18 d. Sprendimą *Komisija / Vengrija (Asociacijų skaidrumas)* (C-78/18, EU:C:2020:476, 89 punktas).

[40] 2024 m. sausio 18 d. Sprendimas *Regionalna direktsia „Avtomobilna administratsia“ Pleven* (C-227/22, EU:C:2024:57, 35 punktas) ir 2016 m. liepos 7 d. Sprendimas *Muladi* (C-447/15, EU:C:2016:533, 44 punktas).

77. Nagrinėjamas atvejis nuo minėtųjų skiriasi tuo, kad Belgijos Karalystė ne griežčiau įgyvendino direktyvos nuostatą, o apskritai į nacionalinę teisę neperkėlė konkrečios KMVD 8 straipsnio 7 dalies nuostatos. Belgijos Karalystė remiasi tuo, kad, kaip ji mano, tik KMVD 7 straipsnyje ir 8 straipsnio 1–4 dalyse nustatytas būtinasis nacionalinės pelno mokesčio bazės apsaugos standartas, kurį valstybės narės privalo užtikrinti. Belgijos Karalystės teigimu, KMVD 8 straipsnio 5–7 dalyse numatytos mokesčio įtraukimo į mokesčio bazę išimtys, kuriomis siekiama išvengti dvigubo apmokestinimo, priešingai, apriboja šio tikslo įgyvendinimą, todėl valstybės narės neprivalo jų perkelti į nacionalinę teisę. Taip yra dėl to, kad jei valstybė narė, pavyzdžiui, apsimestinio darinio atveju, nenumato mokesčių atskaitymo galimybės pagal KMVD 8 straipsnio 7 dalį, taip tik užtikrina aukštesnį nacionalinės pelno mokesčio bazės apsaugos lygį.

78. Teisingumo Teismas jau nagrinėjo direktyvas, kuriose numatytas tik minimalus suderinimas, bet jos buvo priimtos vartotojų apsaugos teisės srityje. Ir tais atvejais nacionaliniu įstatymu, kuriuo direktyva buvo perkelta į nacionalinę teisę, buvo siekiama direktyvos tikslą įgyvendinti didesniu mastu, todėl – kaip ir šiuo atveju – į nacionalinę teisę nebuvo perkelta direktyvoje numatyta išimtis.

79. Tai Teisingumo Teismas turėjo įvertinti, pavyzdžiui, byloje *Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid*[41]. Joje buvo nagrinėjama Direktyva 93/13/EEB dėl nesąžiningų sąlygų sutartyse su vartotojais[42], kurios 4 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad sąlygos nesąžiningumo vertinimas nėra susijęs nei su pagrindinio sutarties dalyko apibrėžimu, nei su paslaugos ir atlygio santykiu, jei ta sąlyga pateikta aiškia, suprantama kalba. Pagal direktyvos 8 straipsnį valstybės narės gali priimti arba išlaikyti pačias griežčiausias Sutartį atitinkančias nuostatas šia direktyva reglamentuojamoje srityje, siekdamos užtikrinti maksimalią vartotojo apsaugą. Į Ispanijos teisės normą, kuria Direktyva 93/13/EEB buvo perkelta į nacionalinę teisę, direktyvos 4 straipsnio 2 dalyje numatytos išimtys nebuvo įtrauktos. Priešingai, remiantis šia teisės norma, net ir aiškia ir suprantama kalba pateikta sąlyga, atsižvelgiant į pagrindinio sutarties dalyko apibrėžimą arba paslaugos ir atlygio santykį, gali būti vertinama kaip piktnaudžiaujamojo pobūdžio. Tai, kad nukrypti leidžianti nuostata nebuvo perkelta į nacionalinę teisę, Teisingumo Teismas, remdamasis generalinės advokatės V. Trstenjak išvada byloje[43], laikė priimtinu dalyku, nes Ispanijos teisės norma, atsižvelgiant į minimalaus suderinimo tikslą[44], buvo siekiama didesnės vartotojų apsaugos[45].

80. Iš to galima daryti išvadą, kad valstybių narių pareiga į nacionalinę teisę perkelti direktyvą vien minimalaus suderinimo atveju neapima tokių nukrypti leidžiančių nuostatų, kurių neperkėlus direktyva siekiamas tikslas įgyvendinamas didesniu mastu, nei jas perkėlus. Kitaip tariant, direktyvos, kurioje numatytas minimalus suderinimas, atveju nukrypti leidžiančios nuostatos, kuria apribojamas direktyvos tikslo įgyvendinimas, nėra privaloma perkelti į nacionalinę teisę.

81. Kaip bylos *Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid* atveju pagal Direktyvą 93/13/EEB buvo leidžiama priimti griežtesnes nacionalines nuostatas, „siekiant užtikrinti maksimalią vartotojo apsaugą“[46], šiuo atveju pagal KMVD 3 straipsnį suteikiama galimybė „taikyti

41 2010 m. birželio 3 d. Sprendimas (C-484/08, EU:C:2010:309).

42 Pirminės redakcijos 1993 m. balandžio 5 d. Tarybos direktyva (OL L 95, 1993, p. 29; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 15 sk., 2 t., p. 288). Pakeitimai, padaryti 2011 m. spalio 25 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva 2011/83/ES dėl vartotojų teisių (OL L 304, 2011, p. 64) ir 2019 m. lapkričio 27 d. Europos Parlamento ir Tarybos direktyva (ES) 2019/2161 (OL L 328, 2019, p. 7), byloje C-484/08 dar nebuvo reikšmingi.

43 Byloje *Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid* (C-484/08, EU:C:2009:682, 87 punktas).

44 2010 m. birželio 3 d. Sprendimas *Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid* (C-484/08, EU:C:2010:309, 28 ir paskesni punktai).

45 2010 m. birželio 3 d. Sprendimas *Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid* (C-484/08, EU:C:2010:309, 40 punktas).

46 Direktyvos 93/13 8 straipsnis.

nacionalines arba susitarimu pagrįstas nuostatas, kuriomis siekiama išsaugoti aukštesnį nacionalinės pelno mokesčio bazės apsaugos lygį“. Taigi KMVD taip pat numatytas tik minimalus suderinimas.

82. Siekiant nustatyti, ar KMVD 8 straipsnio 7 dalis, kuri nebuvo perkelta į nacionalinę teisę, yra nukrypti leidžianti nuostata, kuria apribojamas direktyvos tikslo įgyvendinimas, vėlgi reikia atidžiau pažvelgti į reglamentavimo sistemą. KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punkte nustatytas principas, kad kontroliuojamosios užsienio bendrovės pajamos, gautos iš apsimestinių darinių, įtraukiamos į nacionalinėje teritorijoje įsisteigusio mokesčių mokėtojo mokesčio bazę. Šia taisykle siekiama, kad mokesčių mokėtojas galiausiai būtų apmokestinamas taip, kaip jis būtų apmokestinamas, jei apsimestinio darinio nebūtų. Dėl to kontroliuojamosios užsienio bendrovės pajamos, gautos iš apsimestinių darinių, priskiriamos kontroliuojančiojo mokesčių mokėtojo pajamoms. KMVD 8 straipsnio 7 dalyje nukrypstama nuo šio principo, nes dėl joje numatyto mokesčių atskaitymo nacionalinėje teritorijoje apmokestinamos ne visos kontroliuojamosios užsienio bendrovės atitinkamos pajamos. Tuo apribojamas reglamentavimo tikslas (nacionalinės pelno mokesčio bazės apsauga). Apsimestinio darinio „auka“ gauna mažiau mokestinių pajamų, nei būtų gavusi, jei būtų pasirinktas tikras mokestinis darinys.

83. Taigi pirma nurodytas principas, kurį galima kildinti iš bylos *Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid*, taikytinas ir šiuo atveju. Tai reikštų, kad Belgijos Karalystė, neperkėlusi KMVD 8 straipsnio 7 dalies į nacionalinę teisę, nepažeidė Sutarties, jei tai padeda didesniu mastu įgyvendinti direktyvos tikslą (apie tai – a skyrelyje) ir neviršija to, kas būtina tam tikslui pasiekti (apie tai – b skyrelyje).

a) Direktyvos tikslo įgyvendinimas didesniu mastu 8 straipsnio 7 dalies neperkėlus į nacionalinę teisę

84. KMVD 8 straipsnio 7 dalies neperkėlimas į nacionalinę teisę pirmiausia turėtų padėti didesniu mastu įgyvendinti KMVD tikslą. Tam reikia nuspręsti, iš kur turi būti kildinamas KMVD tikslas.

85. Jau minėtoje byloje *Caja de Ahorros y Monte de Piedad de Madrid* šiuo aspektu buvo orientuojamasi tik į Direktyvos 93/13/EEB 8 straipsnyje, kuriame nustatytas minimalus suderinimo standartas, nurodytą vartotojų apsaugą. Atitinkamai šiuo atveju reikėtų orientuotis į KMVD 3 straipsnį.

86. KMVD 3 straipsnyje nurodytas „nacionalinės pelno mokesčio bazės apsaugos lyg[is]“ išlaikomas aukštesnis į nacionalinę teisę neperkėlus mokesčių atskaitymo galimybės pagal 8 straipsnio 7 dalį. Visų pirma atsirandantis pavojus, kad reikės stengtis išvengti papildomo apmokestinimo kontroliuojamosios bendrovės įsisteigimo valstybėje, atgraso nuo pajamų perkėlimo į užsienį ir taip papildomai apsaugoma nacionalinė pelno mokesčio bazė.

87. Priešingai, nei argumentuoja Komisija, šiuo aspektu remdamasi tik penktąja konstatuojamąja dalimi, joje nurodytas siekis tuo pat metu nesukurti rinkos kliūčių, pavyzdžiui, dvigubo apmokestinimo, negali būti laikomas atskiru direktyvos tikslu. Visų pirma dvigubas apmokestinimas kyla tik iš pačios direktyvos, konkrečiai – iš pareigos taikyti priskirtų pajamų apmokestinimą ir tai tik tariant, kad mažų mokesčių valstybė dėl apsimestinio darinio turi atskirą apmokestinimo pagrindą. Taigi būtų nenuoseklu daryti prielaidą, kad direktyvos tikslas yra išvengti dvigubo apmokestinimo, kai tokia rizika ir kyla tik iš pačios direktyvos (šiuo atveju – dėl pareigos taikyti priskirtų pajamų apmokestinimą).

88. Tai galima patvirtinti atidžiau panagrinėjus KMVD. Joje, kaip matyti iš pavadinimo, nustatomos „kovos su mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą, taisyklės“. Iš šios formuluotės tik jos dalis „kova su mokesčių vengimo praktika“ apibūdina direktyvos tikslą. Priedu „tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą“ apribojamas mokesčių vengimo praktikos būdų ratas, atsižvelgiant į teisinį pagrindą pagal SESV 115 straipsnį (žr. šios išvados 1 skirsnį), bet neapibrėžiamas atskiras tikslas.

89. Jau 1 konstatuojamojoje dalyje pažymima būtinybė „atkurti pasitikėjimą mokesčių sistemų teisingumu ir leisti Vyriausybėms veiksmingai naudotis savo mokesčių suverenumu“. 2, 3, 5, 14 ir 16 konstatuojamosiose dalyse kaip direktyvos tikslas taip pat minima kova su mokesčių vengimu.

90. Be kita ko, direktyvoje rinkos kliūtimi pirmiausia laikoma pati mokesčių vengimo praktika. Tai įtvirtinta jau direktyvos pavadinime („mokesčių vengimo praktika, tiesiogiai veikiančia vidaus rinkos veikimą“) ir patvirtinta 2 konstatuojamojoje dalyje, kurioje sakoma: „Geram vidaus rinkos veikimui būtina, kad valstybės narės bent įvykdytų savo įsipareigojimus pagal BEPS ir apskritai imtųsi veiksmų, atgrasančių nuo mokesčių vengimo praktikos, ir <…> užtikrintų teisingą ir veiksmingą apmokestinimą Sąjungoje“. Panašiai nustatyta ir 16 konstatuojamojoje dalyje: „atsižvelgiant į tai, kad pagrindinis šios direktyvos tikslas yra didinti visos vidaus rinkos atsparumą tarpvalstybinio mokesčių vengimo praktikai. <…>“

91. Apie siekį nesukurti „rinkos kliūčių, pavyzdžiui, dvigubo apmokestinimo“, kalbama tik penktoje konstatuojamojoje dalyje. Vis dėlto vienos konstatuojamosios dalies reikšmė būtų pervertinta, jei iš jos būtų kildinamas dar vienas, atskiras, direktyvos tikslas, kai neginčijamas pagrindinis direktyvos tikslas įtvirtintas bent penkiose konstatuojamosiose dalyse, pavadinime ir pačioje teisės normoje (žr. KMVD 3 straipsnį). Dvigubo apmokestinimo tarp valstybių narių problema nėra išsamiau nagrinėjama nė vienoje materialinėje KMVD nuostatoje, išskyrus 8 straipsnio 7 dalį, bet ir ji susijusi „tik“ su susikurtu dvigubu apmokestinimu. Dvigubo apmokestinimo vengimą tais atvejais, kai jis gali atsirasti dėl direktyvos, tikriausiai reikėtų laikyti proporcingumo principo išraiška.

92. 5 konstatuojamosios dalies trečiame sakinyje nustatyta: „Kai šių taisyklių taikymas lemia dvigubą apmokestinimą, mokesčių mokėtojams turėtų būti suteikta lengvata atskaitant kitoje valstybėje narėje arba trečiojoje valstybėje, priklausomai nuo atvejo, sumokėtus mokesčius“. Kalbant apie KMVD 7 straipsnio 2 dalyje nustatytą priskirtų pajamų apmokestinimą kontroliuojamųjų užsienio bendrovių atveju, pažymėtina, kad tai yra susiję tik su a punkte numatyta galimybe, kai apskritai gali atsirasti dvigubas apmokestinimas tarp dviejų valstybių narių. O b punkte nurodytais atvejais, kaip jau paaiškinta šioje išvadoje (46 ir paskesni punktai), bent jau tarp valstybių narių dvigubo apmokestinimo apskritai negali atsirasti.

93. Taigi gali likti neatsakyta, ar Sąjunga apskritai turi kompetenciją priimti direktyvą, kurioje numatyta *bendrai pašalinti* dvigubą apmokestinimą valstybių narių tiesioginių mokesčių teisės srityje. Mat dvigubas apmokestinimas atsiranda dėl to, kad valstybės narės naudojasi mokesčių suverenumu. Šiuo klausimu Teisingumo Teismas jau kelis kartus pabrėžė, kad nepalankios pasekmės, galinčios kilti dėl to, kad valstybės narės tuo pačiu metu naudojasi kompetencija mokesčių srityje, nėra pagal Sutartis draudžiami apribojimai, jei toks naudojimasis mokesčių

suverenumu nėra diskriminacinis [47].

94. Galiausiai KMVD 8 straipsnio 7 dalies neperkėlus į nacionalinę teisę direktyvos 3 straipsnyje apibrėžtas nacionalinės pelno mokesčio bazės apsaugos tikslas pasiekiamas didesniu mastu, nei būtų pasiektas ją perkėlus.

b) Reikalingumo principo laikymasis

95. Neperkelti minėtos nuostatos į nacionalinę teisę taip pat reikia todėl, kad KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punkte nurodytais atvejais įprastai jokio dvigubo apmokestinimo net neatsiranda (žr. šios išvados 46 ir paskesnius punktus). Dėl KMVD 8 straipsnio 7 dalies neperkėlimo į nacionalinę teisę atitinkamiems subjektams, pasirinkusiems atitinkamai apsimestinį darinį, atsiranda papildoma našta, susijusi su praktiniais sunkumais (apie tai – šios išvados 67 ir paskesniuose punktuose). Šios papildomos pastangos turi atgrasomąjį poveikį, nes ekonominę paskatą perkelti pelną į kitas valstybes, kuriose taikomi maži pelno mokesčio tarifai, paverčia jos priešingybe. Taigi priemonė neviršija to, kas būtina ja siekiamam tikslui įgyvendinti.

c) Tarpinė išvada

96. Pareiga į nacionalinę teisę perkelti KMVD, kurioje numatytas minimalus suderinimas, neapėmė 8 straipsnio 7 dalyje numatytos galimybės atskaityti kontroliuojamosios užsienio bendrovės užsienio valstybėje sumokėtą mokestį, kaip nukrypti leidžiančios nuostatos, kuria apribojamas būtent šio direktyvos tikslo pasiekimas. Taigi Belgijos Karalystė dėl to, kad į nacionalinę teisę neperkėlė 8 straipsnio 7 dalies, nėra neįvykdžiusi perkėlimo į nacionalinę teisę pareigos. Dėl šios priežasties Komisijos ieškinys yra nepagrįstas.

C. Santrauka

97. Priekaištas, jog dėl to, kad, pasirinkus KMVD 7 straipsnio 2 dalies b punkte numatytą priskirtų pajamų apmokestinimo galimybę, 8 straipsnio 7 dalis nebuvo perkelta į nacionalinę teisę ir buvo pažeista Sutartis, yra nepagrįstas jau vien remiantis teleologiniu teisės normos aiškinimu, taip pat bet kuriuo atveju dėl to, kad direktyvoje pagal jos 3 straipsnį numatytas tik minimalus suderinimas.

VI. Bylinėjimosi išlaidos

98. Pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 138 straipsnio 1 dalį iš pralaimėjusios šalies priteisiamos bylinėjimosi išlaidos, jei laimėjusi šalis to reikalavo. Kadangi Belgijos Karalystė prašė priteisti bylinėjimosi išlaidas ir Komisija pralaimėjo bylą, pastaroji turi jas padengti.

99. Pagal Procedūros reglamento 140 straipsnio 1 dalį į bylą įstojusios valstybės narės ir Sąjungos institucijos padengia savo bylinėjimosi išlaidas. Taikant šią nuostatą, Nyderlandų Karalystė turi padengti savo bylinėjimosi išlaidas.

[47] 2010 m. birželio 3 d. Sprendimas *Komisija / Ispanija* (C-487/08, EU:C:2010:310, 56 punktas); šiuo klausimu žr. 2009 m. liepos 16 d. Sprendimą *Damseaux* (C-128/08, EU:C:2009:471, 27 punktas), 2008 m. gegužės 20 d. Sprendimą *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289, 41, 42 ir 47 punktai) ir 2006 m. lapkričio 14 d. Sprendimą *Kerckhaert ir Morres* (C-513/04, EU:C:2006:713, 19, 20 ir 24 punktai).

VII. Išvada

100. Atsižvelgdama į tai, kas išdėstyta, Teisingumo Teismui siūlau nuspręsti:

1. Atmesti ieškinį.

2. Priteisti iš Komisijos bylinėjimosi išlaidas.

3. Nyderlandų Karalystė padengia savo bylinėjimosi išlaidas.