TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. spalio 3 d.*

„Laisvas kapitalo judėjimas — Mokesčių teisės aktai — Pelno mokestis — Palūkanos, kurias bendrovė rezidentė moka kaip atlygį už trečiojoje valstybėje įsteigtos bendrovės paskolintas lėšas — „Specialių ryšių“ tarp šių bendrovių buvimas — „Plonosios kapitalizacijos“ taisyklės — Negalėjimas atskaityti palūkanų, sumokėtų už per didele laikomą įsiskolinimo dalį — Galimybė atskaityti tais atvejais, kai palūkanos mokamos nacionalinėje teritorijoje įsteigtai bendrovei — Sukčiavimas mokesčių srityje ir mokesčių vengimas — Visiškai dirbtini sandoriai — Įprastos rinkos sąlygos — Proporcingumas“

Byloje C-282/12

dėl *Tribunal Central Administrativo Sul* (Portugalija) 2012 m. gegužės 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. birželio 6 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda

prieš

Fazenda Pública

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. Bay Larsen, ketvirtosios kolegijos teisėjo pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotojas K. Lenaerts, teisėjai J. Malenovský, U. Lõhmus (pranešėjas) ir M. Safjan,

generalinis advokatas N. Wahl,

posėdžio sekretorius V. Tourrès, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2013 m. balandžio 11 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda*, atstovaujamos *advogados* P. Vidal Matos ir D. Ortigão Ramos,

— Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes ir J. Menezes Leitão bei A. Cunha,

— Europos Komisijos, atstovaujamos M. Afonso ir W. Roels,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

* Proceso kalba: portugalų.

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl EB 56 ir 58 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda* (toliau – *Itelcar*) ir *Fazenda Pública* (Valstybės iždas) dėl negalėjimo iš dalies atskaityti Amerikos bendrovei *GE Capital Fleet Services International Holding Inc.* (toliau – *GE Capital*) sumokėtų palūkanų už pastarosios *Itelcar* suteiktas paskolas.

Portugalijos teisės normos

3 Pelno mokesčio kodekso (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*; redakcija, priimta 2001 m. liepos 3 d. Dekretu įstatymu Nr. 198/2001, iš dalies pakeistu 2005 m. gruodžio 30 d. Įstatymu Nr. 60-A/2005, toliau – CIRC) 61 straipsnyje „Plonoji kapitalizacija“ numatyta:

„1. Kai mokesčio mokėtojo įsiskolinimas ne Portugalijos teritorijoje ir ne kitoje Sąjungos valstybėje narėje įsteigtam subjektui, su kuriuo jį sieja specialūs ryšiai, kaip jie suprantami pagal 58 straipsnio 4 dalį su atitinkamais pakeitimais, yra per didelis, palūkanos, sumokėtos už per didele laikomą įsiskolinimo dalį, negali būti atskaitytos apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną.

2. Specialių ryšių buvimui prilyginamas atvejis, kai mokesčio mokėtojas yra įsiskolinęs ne Portugalijos teritorijoje ir ne kitoje Sąjungos valstybėje narėje įsteigtam trečiajam asmeniui ir vienas iš 58 straipsnio 4 dalyje nurodytų subjektų yra suteikęs avalį arba garantiją.

3. Įsiskolinimas yra per didelis, kai skolos kiekvienam iš 1 ir 2 dalyse nurodytų subjektų suma bet kuriuo mokestinių metų momentu daugiau nei du kartus viršija mokesčio mokėtojo turimą nuosavo kapitalo dalį.

4. Apskaičiuojant įsiskolinimo dydį atsižvelgiama į visų rūšių, t. y. ne grynaisiais ar grynaisiais pinigais paimtus kreditus, nepaisant sutarto atlygio, kuriuos suteikė subjektas, su kuriuo sieja specialūs ryšiai, įskaitant kreditus, gautus vykdant komercinius sandorius, kai praėjo daugiau nei šeši mėnesiai nuo tada, kai jie turėjo būti grąžinti.

5. Apskaičiuojant nuosavą kapitalą pasirašytas ir apmokėtas akcinis kapitalas įrašomas į eilutes, kurios galiojančiuose buhalterinės apskaitos teisės aktuose kvalifikuotos kaip kitos, išskyrus tas, kurios parodo potencialų ar nerealizuotą pelną ir nuostolį, ypač tuos, kurių atsiranda dėl mokesčių teisės aktais neleidžiamo perkainojimo ar turto lygiavertiškumo metodo taikymo.

6. Išskyrus atvejus, kai įsiskolinta subjektui, kuris įsteigtas gerokai palankesnį apmokestinimą taikančioje šalyje, teritorijoje ar regione, nurodytuose valstybės ir finansų ministro įsakymu patvirtintame sąraše, 1 dalies nuostatos netaikomos, jei, viršijus 3 dalyje nurodytą koeficientą, mokesčio mokėtojas įrodo, atsižvelgiant į verslo rūšį, sektorių, kurioje veikla vykdoma, mąstą ir kitus svarbius kriterijus, taip pat sandorio, dėl kurio nenumatomas subjektų, su kuriais jį sieja specialūs ryšiai, įsikišimas, rizikos pobūdį, kad jis būtų gavęs tokio paties dydžio kreditą panašiomis sąlygomis iš nepriklausomo subjekto.

7. 6 dalyje nurodytas įrodymas turi apimti 121 straipsnyje minimus mokestinius dokumentus.“

4 CIRC 58 straipsnio 4 dalyje, į kurią daroma nuoroda šio kodekso 61 straipsnio 1 dalyje, numatyta:

„Laikoma, kad du subjektus sieja specialūs ryšiai tais atvejais, kai vienas iš jų gali tiesiogiai ar netiesiogiai daryti lemiamą įtaką kito priimamiems su valdymu susijusiems sprendimams; tokie ryšiai laikomi nustatytais, kai jie egzistuoja, be kita ko, tarp:

a) tam tikro subjekto ir jo kapitalo savininkų arba jų sutuoktinių, aukštutinės ar žemutinės linijos giminaičių, kuriems tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso ne mažiau nei 10 % kapitalo ar balsų;

b) subjektų, kurių patys kapitalo savininkai, jų sutuoktiniai, aukštutinės ar žemutinės linijos giminaičiai tiesiogiai ar netiesiogiai turi ne mažiau nei 10 % kapitalo ar balsų;

c) subjekto ir jo atstovaujamųjų organų narių arba bet kurio administracijos, stebėtojų tarybos, valdybos ar audito organo ir jų sutuoktinių, žemutinės ir aukštutinės linijos giminaičių;

d) subjektų, kurių atstovaujamųjų organų narių arba bet kurio administracijos, stebėtojų tarybos, valdybos ar audito organo narių dauguma yra tie patys asmenys arba, jei kiti asmenys, jie tarpusavyje susiję santuokos, teisiškai pripažintos partnerystės ar tiesioginės motinystės (tėvystės) ryšiais;

e) subjektų, kuriuos sieja pavaldumo, paritetinės grupės ar lygiaverčio poveikio sutartis;

f) įmonių, kurias sieja kontrolės santykiai, kaip jie suprantami pagal teisės aktus, kuriuose numatyta pareiga rengti konsoliduotas finansines ataskaitas;

g) subjektai, tarp kurių dėl egzistuojančių tarpusavio komercinių, finansinių, profesinių ar teisinių santykių, pradėtų ar palaikomų tiesiogiai ar netiesiogiai, egzistuoja priklausomumas dėl vykdomos atitinkamos veiklos, be kita ko, kai tarp jų susiklosto viena iš šių situacijų:

   1) vieno subjekto vykdoma veikla iš esmės priklauso nuo kito subjekto turimų pramoninės ar intelektinės nuosavybės teisių ar gamybos ir komercinių paslapčių perleidimo;

   2) vieno subjekto vykdomas pirminių žaliavų tiekimas ar priėjimas prie gaminių, prekių ar paslaugų pardavimo tinklo iš esmės priklauso nuo kito subjekto;

   3) vieno subjekto pagrindinė veiklos dalis gali būti vykdoma tik su kitu subjektu ar ji priklauso nuo pastarojo sprendimų;

   4) kai teisė nustatyti kainas ar lygiaverčio ekonominio poveikio sąlygas, susijusias su prekėmis ar paslaugomis, dėl kurių buvo derėtasi, kurios buvo pristatytos ar įsigytos kito subjekto, pagal teisės aktą priklauso kitam subjektui;

   5) remiantis komercinius ar teisinius santykius reglamentuojančiomis taisyklėmis ir sąlygomis, vienas subjektas gali padaryti taip, kad kito subjekto su valdymu susiję sprendimai priklausytų nuo įvykių ar aplinkybių, nesusijusių su jų pačių komerciniais ar profesiniais santykiais.

h) subjekto rezidento ar nerezidento, turinčio nuolatinį padalinį Portugalijos teritorijoje, ir subjekto, kuriam taikoma gerokai palankesnė apmokestinimo tvarka ir kuris įsteigtas šalyje, teritorijoje ar regione, nurodytuose valstybės ir finansų ministro įsakymu patvirtintame sąraše.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

5 *Itelcar* yra Portugalijos bendrovė, kurios ekonominė veikla, be kita ko, yra lengvųjų transporto priemonių nuoma. Iki 2005 m. jos visas akcinis kapitalas priklausė Belgijos bendrovei *General Electric International (Benelux) BV*, kurios daugiau nei 10 % kapitalo savo ruožtu priklausė *GE Capital*. Nuo 2006 m. 99,98 % *Itelcar* kapitalo priklausė šiai Belgijos bendrovei, o 0,02 % – *GE Capital*.

6 2001 m. liepos 23 d. įsigaliojo dešimčiai metų *Itelcar* ir *GE Capital* sudaryta paskolos sutartis, pagal kurią pirmajai bendrovei suteikta teisė naudotis kredito linija, už kurią ji turėjo mokėti EURIBOR normos, padidintos 0,5 % skirtumu (*spread*), dydžio palūkanas.

7 Pagal šią sutartį *Itelcar* konkrečiai panaudotas kreditas 2004 m. sudarė 122 072 179,97 EUR, 2005 m. – 131 772 249,75 EUR, 2006 m. – 212 113 789,46 EUR, o 2007 m.– 272 113 789,46 EUR.

8 *Itelcar* kreipėsi į mokesčių generalinį direktorių, kad įrodytų, jog, kiek tai susiję su 2004, 2005, 2006 ir 2007 metais, iš *GE Capital* gautą kreditą ji tokiomis pačiomis sąlygomis būtų galėjusi gauti iš nepriklausomo subjekto ir kad palūkanų normos, dėl kurios susitarta su *GE Capital*, skirtumas atitiko įprastų rinkos sąlygų principą.

9 2008 m. gruodžio 5 d. ir 2009 m. sausio 8 d. pranešimais *Itelcar* buvo pateiktos galutinės mokestinio patikrinimo ataskaitos, kuriose nurodyti šios bendrovės mokesčio bazės perskaičiavimai, atlikti remiantis CIRC 61 straipsniu ir susiję su 2004–2007 metais. Šiose ataskaitose konstatuotas per didelis įsiskolinimas, kaip jis suprantamas pagal šio straipsnio 3 dalį, ir nurodyta, kad *Itelcar* pateikė nepakankamai įrodymų, kad būtų galima taikyti to paties straipsnio 6 dalį.

10 2009 m. *Itelcar* pagal išankstinio nagrinėjimo ne teismo tvarka procedūrą pateikė du skundus dėl minėtų perskaičiavimų. Kadangi šie skundai buvo atmesti, ji pateikė ieškinį *Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra*. Pastarasis ieškinys iš dalies buvo atmestas motyvuojant tuo, kad nacionalinės teisės normomis, kurios buvo taikomos nagrinėjamoje byloje, nebuvo pažeistas EB 56 straipsnyje įtvirtintas laisvo kapitalo judėjimo principas.

11 *Itelcar* dėl *Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra* sprendimo pateikė apeliacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, o šis teismas mano, kad sprendimas jo nagrinėjamoje byloje priklauso nuo to, ar aptariamos CIRC nuostatos atitinka Sąjungos teisę.

12 Šiomis aplinkybėmis *Tribunal Central Administrativo Sul* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar [SESV] 63 ir 65 straipsniais (buvę [EB] 56 ir 58 straipsniai) draudžiamos valstybės narės teisės normos, kaip antai įtvirtintos CIRC <...> 61 straipsnyje, kuriomis Portugalijoje reziduojančio mokesčio mokėtojo įsiskolinimo trečiosios valstybės įmonei, su kuria jį sieja specialūs ryšiai, kaip jie suprantami pagal CIRC 58 straipsnio 4 dalį, atveju šiam mokesčio mokėtojui neleidžiama kaip sąnaudų atskaityti palūkanų, mokėtinų ir sumokėtų už per didele pagal CIRC 61 straipsnio 3 dalį laikomą įsiskolinimo dalį, taip kaip palūkanų, mokėtinų ir sumokėtų Portugalijoje reziduojančio mokesčio mokėtojo, turinčio per didelį įsiskolinimą Portugalijoje reziduojančiai įmonei, su kuria jį sieja specialūs ryšiai?“

Dėl prejudicinio klausimo

13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos valstybės narės teisės normos, pagal kurias apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną kaip sąnaudų neleidžiama atskaityti palūkanų, kurias už per didele laikomą

įsiskolinimo dalį bendrovė rezidentė sumokėjo trečiojoje valstybėje įsteigtai paskolą suteikusiai bendrovei, su kuria ją sieja specialūs ryšiai, tačiau tokias palūkanas atskaityti leidžiama, kai jos sumokėtos paskolą suteikusiai bendrovei rezidentei, su kuria paskolą gavusią bendrovę sieja tokie ryšiai.

Dėl taikytinos laisvės

14 Dėl EB 56 straipsnio taikymo pagrindinės bylos aplinkybėms reikia visų pirma konstatuoti, kad nerezidentų rezidentams suteiktos finansinės paskolos ir kreditai yra kapitalo judėjimas, kaip jis suprantamas pagal šią nuostatą ir kaip, be kita ko, nurodyta 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dėl Sutarties 67 straipsnio [straipsnis, panaikintas Amsterdamo sutartimi] įgyvendinimo (OL L 178, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 10) I priede pateiktos nomenklatūros VIII skyriuje ir jo paaiškinimuose (šiuo klausimu žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Fidium Finanz*, C-452/04, Rink. p. I-9521, 41 ir 42 punktus).

15 Tačiau Portugalijos vyriausybė teigia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamomis teisės normomis įtvirtinta tvarka, pagrįsta „specialių ryšių“ buvimu dėl tos aplinkybės, kad paskolą suteikęs subjektas gali tiesiogiai ar netiesiogiai daryti lemiamą įtaką paskolą paėmusio subjekto su valdymu ir finansavimu susijusiems sprendimams. Teisingumo Teismas tokią tvarką nagrinėjo tik atsižvelgdamas į įsisteigimo laisvę, kuri netaikoma sandoriams, kaip nagrinėjamoje byloje, sudarytiems su trečiojoje valstybėje įsteigtu subjektu.

16 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad, kalbant apie nacionalinės teisės aktus, susijusius su trečiosios valstybės kilmės dividendų mokestiniu vertinimu, reikia pripažinti, jog pakanka išnagrinėti šių teisės aktų tikslą, norint įvertinti, ar šis mokestinis vertinimas patenka į EB sutarties nuostatų dėl laisvo kapitalo judėjimo taikymo sritį. Iš tikrųjų, kadangi su įsisteigimo laisve susijusiame Sutarties skirsnyje nėra jokios nuostatos, kuri jo nuostatų taikymo sritį išplėstų taip, kad jos apimtų ir situacijas, susijusias su valstybės narės bendrovės padalinio įsteigimu trečiojoje valstybėje arba su trečiosios valstybės bendrovės padalinio įsteigimu valstybėje narėje, tokie teisės aktai negali patekti į EB 43 straipsnio taikymo sritį (žr. 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, 96 bei 97 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

17 Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad kai iš tokių nacionalinės teisės aktų tikslo matyti, kad jie taikomi tik turimoms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti aiškią įtaką atitinkamos bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, negalima remtis nei EB 43, nei EB 56 straipsniu (minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 98 punktas).

18 Tačiau nacionalinės teisės aktai dėl trečiųjų valstybių kilmės dividendų mokestinio vertinimo, kurie taikomi ne vien situacijoms, kai patronuojančioji bendrovė daro lemiamą įtaką dividendus paskirstančios bendrovės sprendimams, turi būti vertinami atsižvelgiant į EB 56 straipsnį. Taigi bendrovė valstybės narės rezidentė, kad ir kokia būtų jos turima trečiojoje valstybėje įsteigtos dividendus paskirstančios bendrovės kapitalo dalis, gali remtis šia nuostata ginčydama minėtų teisės aktų teisėtumą (minėto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 99 punktas ir 2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Beker*, C-168/11, 30 punktas).

19 Tokia pozicija taikytina nacionalinės teisės normoms, kaip antai nagrinėjamoms pagrindinėje byloje, susijusioms su bendrovės rezidentės paskolą suteikusiai trečiojoje šalyje įsteigtai bendrovei, su kuria ją sieja ypatingi ryšiai, sumokėtų palūkanų mokestiniu vertinimu. Iš tikrųjų tokios teisės normos nepatektų į EB 43 ar EB 56 straipsnio taikymo sritį, jei apimtų tik situacijas, kai tokia paskolą suteikusi bendrovė turi turėti tokią paskolą gavusios bendrovės rezidentės kapitalo dalį, kuri leistų daryti aiškią įtaką pastarajai.

20 Kalbant apie pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės normas, kaip nurodo *Itelcar* ir Europos Komisija, reikia pažymėti, kad CIRC 58 straipsnio 4 dalyje apibrėžta sąvoka „specialūs ryšiai“ apima ne tik atvejus, kai paskolą suteikusi trečiosios valstybės bendrovė daro aiškią įtaką, kaip ji suprantama pagal minėtą Teisingumo Teismo praktiką, paskolą gavusiai bendrovei rezidentei, atsižvelgiant į pastarosios kapitalo dalį, kuri priklauso pirmajai bendrovei. Konkrečiai tariant, minėto straipsnio 4 dalies g punkte išvardytos situacijos, susijusios su komerciniais, finansiniais, profesiniais ar teisiniais santykiais tarp aptariamų bendrovių, nebūtinai reiškia, kad paskolą suteikusi bendrovė turi turėti paskolą gavusios bendrovės kapitalo dalį.

21 Per teismo posėdį atsakydama į Teisingumo Teismo pateiktą klausimą Portugalijos vyriausybė vis dėlto nurodė, kad minėtos teisės normos taikomos tik situacijoms, kai paskolą suteikusiai bendrovei tiesiogiai arba netiesiogiai priklauso paskolą gavusios bendrovės kapitalo dalis.

22 Net darant prielaidą, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės normos taikomos tik situacijoms, apimančios santykius tarp paskolą gavusios bendrovės ir paskolą suteikusios bendrovės, kuriai priklauso bent 10 % pirmosios bendrovės kapitalo ar balso teisių suteikiančių akcijų, arba tarp bendrovių, kuriose tokia kapitalo dalis priklauso patiems savininkams, kaip tai numatyta CIRC 58 straipsnio 4 dalies a ir b punktuose, reikia konstatuoti, kad tokio dydžio kapitalo dalis nebūtinai reiškia, kad jos turėtojas daro aiškią įtaką bendrovės, kurios akcininkas jis yra, sprendimams (šiuo klausimu žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars*, C-251/98, Rink. p. I-2787, 20 punktą ir 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. p. I-11753, 58 punktą).

23 Iš to matyti, kad bendrovė rezidentė, nepriklausomai nuo to, ar paskolą suteikusi trečiosios valstybės bendrovė turi jos kapitalo dalį, arba nuo tokios dalies dydžio, gali remtis laisvą kapitalo judėjimą reglamentuojančiomis Sutarties nuostatomis, kad užginčytų tokių nacionalinės teisės normų teisėtumą (pagal analogiją žr. minėto 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 104 punktą).

24 Galiausiai, jei nagrinėjamu atveju minėtos nuostatos aiškinamos atsižvelgiant į ryšius su trečiosiomis valstybėmis, nėra rizikos, kad jose įsteigtos paskolas suteikusios bendrovės, kurios nepatenka į įsisteigimo laisvės teritorinę taikymo sritį, galėtų pasinaudoti tokia laisve. Priešingai, nei tvirtino Portugalijos vyriausybė per teismo posėdį, nacionalinės teisės normomis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje, nustatomos ne tokių bendrovių patekimo į atitinkamos valstybės narės rinką sąlygos, bet tik palūkanų, sumokėtų už per didele laikomą dalį paskolos, kurią bendrovei rezidentei suteikė trečiosios valstybės bendrovė, su kuria ją sieja specialūs ryšiai, kaip tai suprantama pagal CIRC 58 straipsnio 4 dalį, mokestinis vertinimas (pagal analogiją žr. minėto 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 100 punktą).

25 Tai reiškia, kad teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, turi būti nagrinėjamos tik atsižvelgiant į EB 56 straipsnyje numatytą laisvą kapitalo judėjimą.

Dėl apribojimo ir galimų pateisinimų buvimo

26 Reikia priminti, kad, remiantis nusistovėjusia teismo praktika, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, jos vis dėlto turėtų ją įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės (2012 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.*, C-338/11–C-347/11, 14 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

27 Iš nusistovėjusios teismo praktikos taip pat išplaukia, kad tarp EB 56 straipsnio 1 dalyje draudžiamų laisvo kapitalo judėjimo apribojimo priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti tam tikroje valstybėje narėje arba atgrasyti šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse (2007 m. sausio 25 d. Sprendimo *Festersen*, C-370/05, Rink. p. I-1129, 24 punktas bei minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGIIC ir kt.* 15 punktas).

28 Nagrinėjamu atveju iš CIRC 61 straipsnio 1 dalies matyti, kad kai bendrovės rezidentės įsiskolinimas trečiojoje valstybėje įsteigtai bendrovei, su kuria ją sieja specialūs ryšiai, kaip jie suprantami pagal CIRC 58 straipsnio 4 dalį, yra laikomas per dideliu pagal šio 61 straipsnio 3 dalį, palūkanos, sumokėtos už per didele laikomą įsiskolinimo dalį, negali būti atskaitomos apskaičiuojant šios bendrovės rezidentės apmokestinamąjį pelną.

29 Tačiau iš CIRC 61 straipsnio 1 dalies taip pat matyti, kad tokias palūkanas atskaityti leidžiama, kai paskolą suteikusi bendrovė įsteigta Portugalijos teritorijoje arba kitoje valstybėje narėje.

30 Kaip pripažįsta Portugalijos vyriausybė, tuo atveju, jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas atvejis priklauso laisvo kapitalo judėjimo sričiai, šis atvejis susijęs su tuo, kad bendrovės rezidentės, kurios įsiskolinimas trečiojoje valstybėje įsteigtai bendrovei viršija tam tikras ribas, mokestinis vertinimas yra mažiau palankus, palyginti su taikomu bendrovei rezidentei, kuri sutartimi prisiima tokius skolinius įsipareigojimus nacionalinėje teritorijoje ar kitoje valstybėje narėje įsteigtai bendrovei.

31 Toks nepalankus vertinimas gali atgrasyti bendrovę rezidentę nuo per dideliu laikomo įsiskolinimo trečiojoje valstybėje įsteigtai bendrovei, su kuria ją sieja specialūs ryšiai, kaip jie suprantami pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės normas. Todėl jomis apribojamas laisvas kapitalo judėjimas, o tai pagal EB 56 straipsnį yra draudžiama.

32 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką toks apribojimas gali būti leidžiamas tik tuo atveju, jeigu jis pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu. Tačiau net tokiu atveju šis apribojimas turi būti tinkamas atitinkamo tikslo įgyvendinimui užtikrinti ir neviršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (žr. minėto 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 55 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

33 Portugalijos vyriausybė teigia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamomis teisės normomis siekiama kovoti su sukčiavimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu užkertant kelią „plonosios kapitalizacijos“ praktikai, kai Portugalijoje mokamo pelno mokesčio bazė sumažinama mokant atskaitytinas palūkanas, o ne paskirstant neatskaitytiną pelną. Tokia praktika siekiama šioje valstybėje narėje apmokestinamas pajamas savaviškai perkelti į trečiąją valstybę; dėl to bendrovės pelnas nebūtų apmokestinamas valstybėje, kurioje jis gautas.

34 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką nacionalinė priemonė, ribojanti laisvą kapitalo judėjimą, gali būti pateisinama, jei ja konkrečiai siekiama kovoti su visiškai dirbtinais, ekonomiškai nepagrįstais sandoriais, kuriais tik siekiama išvengti įprastai mokėtino nacionalinėje teritorijoje vykdant veiklą gauto pelno mokesčio (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rink. p. I-2107, 72 ir 74 punktus ir 2009 m. rugsėjo 17 d. *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Rink. p. I-8591, 89 punktą).

35 Kai nacionalinės teisės normomis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje, numatyta, kad tam tikros palūkanos, kurias bendrovė rezidentė sumokėjo trečiojoje valstybėje įsteigtai bendrovei, su kuria ją sieja specialūs ryšiai, negali būti atskaitytos apskaičiuojant šios bendrovės rezidentės apmokestinamąjį pelną, jomis galima užkirsti kelią praktikai, kurios vienintelis tikslas – išvengti įprastai mokėtino nacionalinėje teritorijoje vykdant veiklą gauto pelno mokesčio. Iš to matyti, kad

tokios teisės normos yra tinkamos tikslui užkirsti kelią sukčiavimui mokesčių srityje ir mokesčių vengimui pasiekti (pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 77 punktą).

36 Tačiau reikia patikrinti, ar šiomis teisės normomis neviršijama tai, kas būtina šiam tikslui pasiekti.

37 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad neviršijančiais to, kas būtina siekiant išvengti piktnaudžiavimo, gali būti laikomi teisės aktai, kurie pagrįsti objektyvių ir patikrinamų įrodymų analize, kad būtų galima nustatyti, ar sandoris yra išimtinai dirbtinis, sudarytas tik mokesčių tikslais, ir pagal kuriuos kiekvienu atveju, kai negali būti atmetama tokio sandorio egzistavimo galimybė, mokesčių mokėtojui, netaikant pernelyg didelių administracinių apribojimų, suteikiama galimybė pateikti informacijos, susijusios su galimais komerciniais motyvais, dėl kurių šis sandoris sudarytas (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 82 punktą ir 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C-318/10, 50 punktą).

38 Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad kai nagrinėjamas sandoris viršija tai, dėl ko atitinkamos bendrovės būtų susitarusios įprastomis rinkos sąlygomis, kad nebūtų laikoma neproporcinga, korekcinė mokesčių priemonė turi būti taikoma tik tai daliai, kuri viršija tai, kas būtų susitarta tokiomis aplinkybėmis (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 83 punktą ir *SIAT* 52 punktą).

39 Šioje byloje akivaizdu, viena vertus, kad CIRC 61 straipsnio 6 dalyje numatyta, jog, išskyrus įsiskolinimo subjektui, įsteigtam valstybėje, teritorijoje ar regione, kur taikoma gerokai palankesnė mokesčių sistema, atvejus, bendrovė rezidentė, kuri sutartimi prisiėmė per dideliais laikomus skolinius įsipareigojimus trečiosios valstybės bendrovei, su kuria ją sieja specialūs ryšiai, gali įrodyti, kad ji būtų galėjusi gauti tokio pat dydžio paskolą panašiomis sąlygomis iš nepriklausomo subjekto. Kita vertus, remiantis CIRC 61 straipsnio 1 dalimi, negali būti atskaitomos tik palūkanos, sumokėtos už per didele laikomą šio įsiskolinimo dalį.

40 Vis dėlto teisės normomis, kaip antai nagrinėjamomis pagrindinėje byloje, viršijama tai, kas būtina jų tikslui pasiekti.

41 Iš tikrųjų, kaip matyti iš šio sprendimo 20 straipsnio, CIRC 58 straipsnio 4 dalyje apibrėžta sąvoka „specialūs ryšiai“ apima ir atvejus, kai paskolą suteikusi trečiosios valstybės bendrovė neturi paskolą gavusios bendrovės rezidentės kapitalo dalies. Neturint tokios kapitalo dalies, iš per didelio įsiskolinimo apskaičiavimo taisyklių, numatytų CIRC 61 straipsnio 3 dalyje, išplaukia, kad bet koks minėtos antrosios bendrovės įsiskolinimas pirmajai turėtų būti laikomas per dideliu.

42 Reikia konstatuoti, kad ankstesniame punkte aprašytomis aplinkybėmis pagrindinėje byloje nagrinėjamomis teisės normomis daroma įtaka elgesiui, kurio ekonominė realybė neginčytina. Šiomis teisės normomis, darant prielaidą, kad tokiomis aplinkybėmis mažinama paskolą gavusios bendrovės rezidentės mokėtino pelno mokesčio bazė, viršijama tai, kas būtina jose nustatytam tikslui pasiekti.

43 Be to, kaip matyti iš šio sprendimo 21 punkte apibendrintų Portugalijos vyriausybės paaiškinimų, pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės normos taikomos tik atvejams, kai paskolą suteikusiai bendrovei tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso paskolą gavusios bendrovės kapitalo dalis, todėl šio sprendimo 41 punkte nurodytos aplinkybės nėra, vis dėlto toks šių teisės normų taikymo srities apribojimas neišplaukia iš jų teksto, pagal kurį, atvirkščiai, galima suprasti, kad jos taikomos ir specialiems ryšiams, neturint tokios kapitalo dalies.

44 Tokiomis aplinkybėmis minėtos teisės normos neleidžia iš anksto pakankamai tiksliai nustatyti jų taikymo srities. Todėl tokios normos neatitinka teisinio saugumo principo, pagal kurį teisės normos turi būti aiškios, tikslios ir nuspėjamo poveikio, ypač kai jos gali turėti neigiamų pasekmių fiziniams asmenims ir įmonėms, reikalavimų. Taigi norma, neatitinkanti teisinio saugumo principo reikalavimų, negali būti laikoma proporcinga siekiamiems tikslams (žr. minėto Sprendimo *SIAT* 58 ir 59 punktus).

45 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: EB 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos valstybės narės teisės normos, pagal kurias apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną neleidžiama kaip sąnaudų atskaityti palūkanų, susijusių su per didele laikoma įsiskolinimo dalimi, kurias bendrovė rezidentė sumoka paskolą suteikusiai trečiojoje valstybėje įsteigtai bendrovei, su kuria ją sieja specialūs ryšiai, nors tokias palūkanas leidžiama atskaityti, kai jos mokamos paskolą suteikusiai bendrovei rezidentei, su kuria paskolą gavusią bendrovę sieja tokie ryšiai, kai tuo atveju, jei paskolą suteikusi trečiojoje valstybėje įregistruota bendrovė neturi paskolą gavusios bendrovės kapitalo dalies, šiomis teisės normomis vis dėlto preziumuojama, kad bet koks pastarosios įsiskolinimas yra sandorio, kuriuo siekiama išvengti įprastai mokėtino mokesčio, dalis arba kai šios teisės normos neleidžia iš anksto pakankamai tiksliai nustatyti jų taikymo srities.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

46 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

EB 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos valstybės teisės normos, pagal kurias apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną neleidžiama kaip sąnaudų atskaityti palūkanų, susijusių su per didele laikoma įsiskolinimo dalimi, kurias bendrovė rezidentė sumoka paskolą suteikusiai trečiojoje valstybėje įsteigtai bendrovei, su kuria ją sieja specialūs ryšiai, nors tokias palūkanas leidžiama atskaityti, kai jos mokamos paskolą suteikusiai bendrovei rezidentei, su kuria paskolą gavusią bendrovę sieja tokie ryšiai, kai tuo atveju, jei paskolą suteikusi trečiojoje valstybėje įregistruota bendrovė neturi paskolą gavusios bendrovės kapitalo dalies, šiomis teisės normomis vis dėlto preziumuojama, kad bet koks pastarosios įsiskolinimas yra sandorio, kuriuo siekiama išvengti įprastai mokėtino mokesčio, dalis arba kai šios teisės normos neleidžia iš anksto pakankamai tiksliai nustatyti jų taikymo srities.

Parašai.