GENERALINĖS ADVOKATĖS JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2009 m. rugsėjo 10 d.[1]

I — Įžanga

1. Jeigu bendrovė suteikia su ja tarpusavio priklausomybės ryšiais susijusiai bendrovei išimtinę arba neatlygintiną lengvatą, tai gali paveikti atitinkamų subjektų apmokestinimo bazę. Lengvatą suteikianti bendrovė gali siekti sumažinti pajamas arba atskaityti atitinkamą sumą kaip savo veiklos sąnaudas, taip sumažindama sau mokesčių naštą. Tačiau reikia tikėtis, jog tokia operacija padidins lengvatos gavėjos apmokestinimo bazę.

2. Jeigu sandoryje dalyvaujančios bendrovės yra įsteigtos skirtingose valstybėse narėse, išimtinės arba neatlygintinos lengvatos suteikimas atitinkamai sąlygoja apmokestinamo turto perkėlimą iš vienos valstybės į kitą.

3. Tokį reiškinį neutralizuoja pagrindinėje byloje taikyta Belgijos teisės nuostata. Remiantis vadinamuoju ištiestosios rankos principu (angl. k. „arm's length principle"), ši nuostata mokesčių tikslais koreguoja atitinkamų lengvatų taikymą tarp susijusių bendrovių, tačiau dažniausiai tik tada, kai lengvatą gavusi bendrovė įsteigta užsienyje. Todėl *Tribunal de première instance de Mons* klausia, ar tokia nuostata neprieštarauja įsisteigimo ir kapitalo judėjimo laisvei.

4. Šiuo atveju reikia išsiaiškinti, ar galimas pagrindinių laisvių ribojimas yra pateisinamas. Šiuo klausimu procese dalyvaujančios valstybės narės ir Komisija nurodo, viena vertus, subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimą ir, kita vertus, kovą su piktnaudžiavimu. Nagrinėjama byla suteikia progą detaliau išnagrinėti šių pateisinimo pagrindų santykį.

1 — Originalo kalba: vokiečių.

II — Teisinis pagrindas

A — *Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos pavyzdinė konvencija*

5. Ištiestosios rankos principas EBPO Pavyzdinės konvencijos dėl dvigubo pajamų apmokestinimo išvengimo 9 straipsnyje formuluojamas taip:

„1. Jeigu:

a) Susitariančiosios Valstybės įmonė tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja kitos Susitariančiosios Valstybės įmonės valdyme, kontrolėje ar kapitale; arba

b) tie patys asmenys tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauja vienos Susitariančiosios Valstybės įmonės ir kitos Susitariančiosios Valstybės įmonės valdyme, kontrolėje ar kapitale,

ir kiekvienu atveju tarp šių dviejų įmonių jų komerciniams ar finansiniams santykiams yra sudaromos ar nustatomos tokios sąlygos, kurios skiriasi nuo tų, kurios būtų sudarytos tarp dviejų nepriklausomų įmonių, tada visas pelnas, kuris, jei nebūtų šių sąlygų, būtų gautas vienoje iš šių įmonių, bet dėl šių sąlygų nebuvo gautas, gali būti įskaitytas į tos įmonės pelną ir atitinkamai apmokestinamas.

2. Jeigu vienoje valstybėje narėje į šios valstybės įmonės pelną įskaitomas – ir atitinkamai apmokestinamas – pelnas, už kurį kitos valstybės narės įmonė yra apmokestinama toje valstybėje, ir jeigu šį įskaitytą pelną būtų gavusi pirmosios valstybės įmonė, kai abiejų įmonių sutartos sąlygos būtų tokios pačios, kokias tarpusavyje sutaria nepriklausomos įmonės, kita valstybė atitinkamai koreguoja nuo šio pelno sumokėtų mokesčių sumą. Šiai korekcijai taikomos likusios šios Konvencijos nuostatos; kilus būtinybei, kompetentingos valstybių narių institucijos viena kitą konsultuoja.“

B — *Valstybių narių arbitražo konvencija*

6. Europos bendrijos valstybės narės EBPO pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio nuostatas naudojo kaip pavyzdį 1990 m. liepos 23 d. Konvencijai 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną[2] (toliau – Arbitražo konvencija). Šią EEB sutarties 220 straipsniu (vėliau EB 220, dabar – EB 293 straipsnis) paremtą konvenciją sudarė arba prie jos prisijungė visos valstybės narės[3].

7. Arbitražo konvencijos 4 straipsnio 1 dalis žodine prasme atitinka EBPO pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio 1 dalį. Jeigu koreguojant pelną pagal Arbitražo konvencijos 4 straipsnį atsiranda dvigubas apmokestinimas, suinteresuotos įmonės prašymu vykdoma abipusio susitarimo arba prireikus arbitražo procedūra tarp valstybių narių mokesčių administravimo institucijų (Arbitražo konvencijos 6 ir 7 straipsniai).

2 — OL L 225, p. 10; lietuvių k. – OL C 160, 2005 6 30, p. 1.

3 — Paskiausiai prisijungus Bulgarijai ir Rumunijai, žr. Akto dėl Bulgarijos ir Rumunijos stojimo sąlygų ir sutarčių, kuriomis yra grindžiama Europos Sąjunga, pritaikomųjų pataisų 3 straipsnį (OL L 157, 2005 m., p. 203), skaitomą kartu su 2008 m. liepos 23 d. Tarybos sprendimu 2008/492/EB dėl Bulgarijos ir Rumunijos prisijungimo prie 1990 m. liepos 23 d. Konvencijos dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų įmonių pelną (OL L 174, p. 1) ir 2008 m. birželio 23 d. Tarybos sprendimu 2008/493/EB, iš dalies keičiančiu Bulgarijos ir Rumunijos stojimo akto I priedą (OL L 174, p. 6).

C — *Belgijos teisė*

8. 1992 m. Pajamų mokesčio kodekso (*Code des impôts sur les revenus 1992*, toliau – CIR 92) 26 straipsnyje numatyta:

„Nepažeidžiant 54 straipsnio nuostatų taikymo, jeigu Belgijoje įsteigta įmonė suteikia išimtines arba neatlygintinas lengvatas, jos pridedamos prie šios įmonės pelno, nebent jeigu į šias lengvatas atsižvelgiama nustatant lengvatos gavėjų apmokestinamąsias pajamas.

Nepaisant pirmojoje pastraipoje numatyto apribojimo, prie įmonės pelno pridedamos išimtinės arba neatlygintinos lengvatos, kurias ji suteikia:

1. 227 straipsnyje nurodytam mokesčių mokėtojui, su kuriuo Belgijoje įsteigta įmonė yra tiesiogiai arba netiesiogiai susijusi bet kokiais tarpusavio priklausomybės ryšiais.

2. 227 straipsnyje nurodytam mokesčių mokėtojui arba užsienio filialui, kurie pagal tos valstybės, kurioje jie įsteigti, teisės aktus nėra apmokestinami pajamų mokesčiu arba juo yra apmokestinami pagal daug palankesnį mokestinį režimą, palyginti su Belgijoje įsteigtai įmonei taikomu režimu.

3. 227 straipsnyje nurodytam mokesčių mokėtojui, kuris turi bendrų interesų su 1 arba 2 punktuose minėtu mokesčių mokėtoju arba su antrame punkte minėtu filialu.“

9. Pagal nacionalinių teismų praktiką lengvata laikoma išimtine, kai jos teikimas prieštarauja įprastai tvarkai, taisyklėms ir nusistovėjusiai komercinei praktikai, atsižvelgiant į aplinkybes. Neatlygintina yra tokia lengvata, kuri teikiama be atitinkamo įsipareigojimo ar atlygio[4].

10. CIR 92 227 straipsnis taip apibrėžia ne rezidentus:

„Užsienio bendrovės <…>, kurios Belgijoje neturi registruotos buveinės, pagrindinės verslo vietos arba valdymo ar administracijos centro.“

4 — Žr. 2008 m. lapkričio 6 d. Belgijos Konstitucinio teismo sprendimą (Nr. 151/2008, 2008 m. gruodžio 4 d., *Moniteur Belge*, p. 63824, B.4.2.) ir 2000 m. balandžio 10 d. Belgijos Kasacinio teismo sprendimą, *Arresten van het Hof van Cassatie 2000*, 240, *Pasicrisie Belge 2000*, I, 240.

11. CIR 92 49 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Kaip veiklos sąnaudos atskaitomos išlaidos, kurias mokesčio mokėtojas prisiėmė ar patyrė mokestiniu laikotarpiu siekdamas įgyti ar išsaugoti apmokestinamąsias pajamas ir kurių tikrumą bei dydį jis įrodo pateikdamas patvirtinančius dokumentus arba, kai tai neįmanoma, visomis kitomis bendrų teisės normų leidžiamomis įrodinėjimo priemonėmis, išskyrus priesaiką.

Prisiimtomis arba patirtomis mokestiniu laikotarpiu laikomos tokios išlaidos, kurios per šį laikotarpį buvo faktiškai sumokėtos ar patirtos arba kurios tapo neginčijamais ir nustatyto dydžio skoliniais įsipareigojimais ar nuostoliais bei į apskaitą įtrauktos kaip tokios.“

12. CIR 92 79 straipsniu ribojamas išimtinės arba neatlygintinos lengvatos gavėjų nuostolių atskaitymas:

„Kaip veiklos nuostoliai negali būti atskaitomos jokios sumos nuo pelno ar pajamų dalies, kurią mokesčių mokėtojas kaip išim-

tines arba neatlygintinas lengvatas tiesiogiai ar netiesiogiai, nesvarbu, kokia forma gavo iš įmonės, su kuria jį tiesiogiai ar netiesiogiai sieja tarpusavio priklausomybės ryšiai.“

13. Be to, CIR 92 207 straipsnis draudžia kitokius atskaitymus nuo pelno, gauto dėl išimtinių arba neatlygintinų lengvatų.

III — Bylos aplinkybės ir prejudiciniai klausimai

14. *S.A. Société de Gestion Industrielle* (toliau – SGI) yra pagal Belgijos teisę įsteigta kontroliuojančioji bendrovė, vykdanti veiklą metalurgijos sektoriuje. Jai priklauso 65 % Prancūzijos akcinės bendrovės *S. A. RECYDEM* akcijų ir ji yra šios bendrovės valdyboje. Pagal Liuksemburgo teisę įsteigta bendrovė *S.A. Cobelpin* yra SGI valdybos narė ir viena iš jos vykdančiųjų direktorių (pranc. k. „administrateur délégué“). Be to, *Cobelpin* priklauso 34 % SGI akcijų. Kitas SGI vykdantysis direktorius yra Domenico Leone. Kartu jis yra ir *Cobelpin* bei *Recydem* valdybų narys.

15. Atlikusios patikrinimą, Belgijos mokesčių administravimo institucijos 2003 m. spalio 13 d. priėmė du mokesčių perskaičiavimo aktus dėl 2001 ir 2002 mokestinių metų. Be kita ko, prie SGI pelno pagal CIR 92 26 straipsnį buvo pridėta 1 891 806 BEF (46 897 EUR) suma. Ši suma atitinka 5 % metinių palūkanų nuo 37 836 113 BEF. Pastarąją sumą SGI buvo suteikusi *Recydem* kaip beprocentę paskolą.

16. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, įskaitydamas palūkanas mokesčių administratorius tinkamai pritaikė CIR 92 26 straipsnį. Visų pirma SGI beprocentės paskolos *Recydem* suteikimui nėra jokio ekonominio pateisinimo. *Recydem* finansinė padėtis aptariamu laikotarpiu buvo subalansuota ir ji gavo pelno, o SGI padėtis dėl prisiimtų didelių paskolų buvo sunki.

17. Be to, finansų institucija nepritarė *Cobelpin* mokėto mėnesinio 350 000 LUF (8 676,00 EUR) atlyginimo už jos veiklą SGI valdyboje atskaitymui. Šie mokėjimai neatitiko atskaitymui taikomų reikalavimų pagal CIR 92 49 straipsnį, nes buvo akivaizdžiai neproporcingi ir visiškai neatitiko ekonominės paslaugų naudos. *Cobelpin* atstovas valdyboje buvo ne kas kitas, o Philippe Brilot, kuris ir asmeniškai buvo SGI valdybos narys. Tokie veiksmai laikytini nuostolingu sandoriu, skirtu vien mokesčiams išvengti.

18. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat nelaiko šio atlyginimo veiklos sąnaudomis, atskaitytinomis pagal CIR 92 49 straipsnį. Jo nuomone, taikant CIR 92 26 straipsnį, išimtinės lengvatos, kurias SGI suteikė *Cobelpin*, negali būti neapmokestinamos ir turi būti pridedamos prie SGI pelno.

19. Pasibaigus ikiteisminei apskundimo procedūrai, SGI dėl priskaičiuotų mokesčių pateikė ieškinį *Tribunal de première instance de Mons.* Šis teismas 2007 m. birželio 19 d. Nutartimi kreipėsi į Teisingumo Teismą su prašymu priimti prejudicinį sprendimą dėl šių klausimų:

„1. Ar EB sutarties 43 straipsnis, skaitomas kartu su šios Sutarties 48 straipsniu ir prireikus 12 straipsniu, draudžia valstybės narės teisės aktus, dėl kurių, kaip yra nagrinėjamoje byloje, už išimtinę arba neatlygintiną lengvatą apmokestinama Belgijos įmonė rezidentė, suteikusi šią lengvatą kitoje valstybėje narėje įsteigtai bendrovei, su kuria Belgijos bendrovė yra tiesiogiai ar netiesiogiai susijusi tarpusavio priklausomybės ryšiais, nors tokiomis pačiomis sąlygomis Belgijos bendrovė rezidentė negali būti apmokestinama už išimtinę arba neatlygintiną lengvatą, jeigu ši lengvata buvo suteikta kitai Belgijoje įsteigtai bendrovei, su kuria Belgijos bendrovė yra tiesiogiai ar netiesiogiai susijusi tarpusavio priklausomybės ryšiais?

2. Ar EB sutarties 56 straipsnis, skaitomas kartu su šios Sutarties 48 straipsniu ir prireikus 12 straipsniu, draudžia valstybės narės teisės aktus, dėl kurių, kaip yra nagrinėjamoje byloje, už išimtinę arba neatlygintiną lengvatą apmokestinama Belgijos įmonė rezidentė, suteikusi šią lengvatą kitoje valstybėje narėje įsteigtai bendrovei, su kuria Belgijos bendrovė yra tiesiogiai ar netiesiogiai susijusi tarpusavio priklausomybės ryšiais, nors tokiomis pačiomis sąlygomis Belgijos bendrovė rezidentė negali būti apmokestinama už išimtinę arba neatlygintiną lengvatą, jeigu ši lengvata buvo suteikta kitai Belgijoje įsteigtai bendrovei, su kuria Belgijos bendrovė yra tiesiogiai ar netiesiogiai susijusi tarpusavio priklausomybės ryšiais?“

20. Procese Teisingumo Teisme savo rašytines ir žodines pastabas pateikė SGI, Belgijos, Vokietijos ir Švedijos vyriausybės bei Komisija.

IV — Teisinis vertinimas

21. Abiem prejudiciniais klausimais juos pateikęs nacionalinis teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar nacionalinės teisės nuostata,

kaip antai CIR 92 26 straipsnis, nepažeidžia įsisteigimo laisvės pagal EB 43 straipsnį ir EB 56 straipsnyje įtvirtinto laisvo kapitalo judėjimo, prireikus skaitomus kartu su EB 12 straipsniu.

22. Prieš pradėdama nagrinėti šiuos klausimus norėčiau trumpai aptarti pagrindinėje byloje taikomas nacionalinės teisės nuostatas.

23. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nuomone, CIR 92 26 straipsnis suteikia pagrindą į SGI pajamas įskaityti nepareikalautas palūkanas už paskolą ir į šias pajamas „reintegruoti“ pernelyg dideles atlyginimų už veiklą jos valdyboje sumas. Tačiau iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą išplaukia, jog mokesčių administratorius aiškiai netaikė CIR 92 26 straipsnio atlyginimams, kuriuos SGI išmokėjo *Cobelpin* už veiklą valdyboje, o atsisakė šiuos mokėjimus atskaityti kaip veiklos sąnaudas remdamasis CIR 92 49 straipsniu.

24. Belgijos vyriausybė teigia, jog Belgijos teismų praktikoje ir doktrinoje nesutariama dėl šių dviejų nuostatų santykio. Atsakydama į vieną iš Teisingumo Teismo klausimų, ji vis dėlto nurodo Belgijos Konstitucinio teismo neseniai priimtą sprendimą. Remiantis juo, šios dvi nuostatos turi būti taikomos nepriklausomai viena nuo kitos[5].

25. Nors *Tribunal de première instance de Mons* taip pat laikosi nuomonės, jog atlyginimai yra pernelyg dideli ir todėl negali būti atskaityti kaip veiklos sąnaudos pagal CIR 92 49 straipsnį, jis kreipėsi vien dėl pagrindinių laisvių išaiškinimo CIR 92 26 straipsnio atžvilgiu. Todėl šiuo atveju nėra svarbu, kokia yra CIR 92 49 straipsnio reikšmė sprendimui pagrindinėje byloje[6].

A — *Taikytina pagrindinė laisvė*

26. Pirmiausia reikia išsiaiškinti, ar šioje byloje taikytina tiek įsisteigimo, tiek kapitalo judėjimo laisvė, ir kurią iš jų reikia nagrinėti pirma.

5 — 2008 m. lapkričio 6 d. Sprendimas (minėtas 4 išnašoje), B.10.3 ir B.10.4. Tačiau šis sprendimas susijęs su nauja CIR 92 26 straipsnio redakcija, kuri galioja nuo 2008 m. sausio 1 dienos. Šioje straipsnio redakcijoje aiškiai numatyta, jog ta nuostata taikoma „nepažeidžiant 54 straipsnio nuostatų taikymo“.

6 — Paminėtina, jog CIR 92 49 straipsnyje, priešingai nei 26 straipsnyje, nenumatytas skirtingas reguliavimas, atsižvelgiant į tai, ar operacijos nacionalinės, ar tarptautinės.

27. Kadangi EB 43 ir EB 56 straipsniai atspindi specifines bendro diskriminavimo dėl pilietybės draudimo formas, juos taikant nereikia papildomai remtis EB 12 straipsniu[7].

28. Remiantis nusistovėjusia teismų praktika, nagrinėjant klausimą, į kokios pagrindinės laisvės taikymo sritį patenka nacionalinės teisės nuostata, pirmiausia reikia atsižvelgti į aptariamos nuostatos reguliavimo dalyką[8].

29. Jeigu nacionalinės teisės nuostatos yra susijusios su akcijomis, kurios jų savininkui leidžia daryti aiškią įtaką šios bendrovės sprendimams bei lemti jos veiklą, pirmiausia taikoma įsisteigimo laisvė[9]. Tačiau Teisingumo Teismas nenustatė visais atvejais galiojančios turimų akcijų ribos, kurią reikia pasiekti, kad būtų galima preziumuoti lemiamos įtakos įgijimą[10].

30. „Daugiausia“ įsisteigimo laisvės taikymo sričiai Teisingumo Teismas taip pat priskyrė nuostatas, kurios susijusios tik su santykiais vienoje įmonių grupėje[11]. Tačiau ir čia jis neapibrėžė, kokios sąlygos turi būti įvykdytos, kad keletas įmonių būtų laikomos grupe.

31. CIR 92 26 straipsnio 2 dalies pirmas punktas taikomas lengvatoms, kurias viena bendrovė suteikia kitai bendrovei, su kuria ji tiesiogiai arba netiesiogiai susijusi tarpusavio priklausomybės ryšiais. Kaip atsakydama į papildomus klausimus nurodė Belgijos vyriausybė, tokie ryšiai šios nuostatos prasme gali, tačiau neprivalo, būti susiję su tam tikro dydžio kapitalo dalimi toje bendrovėje. Šie ryšiai taip pat gali egzistuoti, pavyzdžiui, dėl finansinių santykių arba dėl priklausomybės nuo tam tikrų žaliavų ar technologijų.

7 — Šiuo klausimu žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimą *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 38 ir 39 punktai); 2007 m. spalio 11 d. Sprendimą *Hollmann* (C-443/06, Rink. p. I-8491, 28 ir 29 punktai) ir 2008 m. sausio 17 d. Sprendimą *Lammers & Van Cleeff* (C-105/07, Rink. p. I-173, 14 punktas).

8 — Apibendrinant žr. 2007 m. gegužės 24 d. Sprendimą *Holböck* (C-157/05, Rink. p. I-4051, 22 punktas), kuriame minimi 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, Rink. p. I-7995, 31–33 punktai); 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, Rink. p. I-11673, 37 ir 38 punktai); 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimas *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, Rink. p. I-11753, 36 punktas) ir 2007 m. kovo 13 d. Sprendimas *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, Rink. p. I-2107, 26–34 punktai).

9 — Žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimą *Baars* (C-251/98, Rink. p. I-2787, 21 punktas); 2007 m. liepos 18 d. Sprendimą *Oy AA* (C-231/05, Rink. p. I-6373, 20 punktas); 2008 m. spalio 2 d. Sprendimą *Heinrich Bauer Verlag* (C-360/06, Rink. p. I-7333, 27 punktas) ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimą *Truck Center* (C-282/07, Rink. p. I-10767, 25 punktas).

10 — Pagal 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvą dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147), iš dalies pakeistą 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB (OL L 7, p. 41; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 3), nuo 2009 m. sausio 1 d. minimali procentinė kapitalo dalis yra 10 %.

11 — Sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (minėtas 8 išnašoje, 32 punktas); sprendimas *Oy AA* (minėtas 9 išnašoje, 23 punktas) ir sprendimas *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (minėtas 8 išnašoje, 33 punktas).

32. Šiomis aplinkybės reikia preziumuoti, kad aptariama nacionalinės teisės nuostata visų pirma apima tokias situacijas, kuriose taikoma įsisteigimo laisvė. Viena įmonė kitai įmonei suteiks išimtines arba neatlygintinas lengvatas ypač tada, kai jai pačiai arba jos akcijų turėtojams netiesiogiai būtų naudingi tokie sandoriai, pavyzdžiui, dėl to, kad taip būtų galima sumažinti įmonių grupės bendrą mokesčių naštą.

33. Tačiau negalima atmesti ir kitų pagrindinių laisvių taikymo galimybės. Pavyzdžiui, galėtų būti taikoma prekių ir kapitalo arba paslaugų judėjimo laisvė, jei lengvata suteikiama dėl ypatingų interesų, susijusių su tam tikru prekių tiekimu, finansiniais sandoriais ar kitomis paslaugomis, nepasiūlant jokio specifinio atlygio atsižvelgiant į konkretų sandorį.

34. Kadangi CIR 92 26 straipsnis gali reguliuoti ne tik tuos atvejus, kai mokesčių mokėtojas pasinaudoja įsisteigimo laisve, papildomai reikia patikrinti, kaip konkrečiai kvalifikuotinos faktinės aplinkybės pagrindinėje byloje.

35. Reikia konstatuoti, jog tiek *Cobelpin* akcijų SGI, tiek SGI akcijų *Recydem* pakanka, kad jų turėtojai įgytų lemiamą įtaką šioms bendrovėms. Be to, *Cobelpin* yra SGI valdybos narė ir todėl taip pat turi reikšmingą įtaką šios įmonės valdymui. Kadangi abi su SGI susijusios įmonės yra įsisteigusios skirtingose nei SGI valstybėse narėse – *Recydem* Prancūzijoje, o *Cobelpin* Liuksemburge – šią situaciją pirmiausia reikia vertinti pagal EB 43 straipsnį, kartu su EB 48 straipsniu.

36. Galiausiai nėra svarbu, ar tokioje situacijoje kaip ši, be įsisteigimo laisvės, dar taikoma ir kapitalo judėjimo laisvė, ar galimos ir kitos pagrindinės laisvės[12].

37. Tačiau ryšių tarp šių konkuruojančių nuostatų išaiškinimas šios bylos sprendimui turėtų įtakos tik tada, jei aptariama byla turėtų sąsajų su trečiosiomis valstybėmis, ir taip taptų reikšminga platesnė kapitalo judėjimo

12 — Keliuose sprendimuose Teisingumo Teismas konstatavo, jog nacionalinės teisės nuostatas reikia patikrinti ne tik įsisteigimo laisvės, bet ir EB 56 straipsnio požiūriu, kai kapitalo judėjimo ribojimas yra neišvengiama galimo įsisteigimo laisvės ribojimo pasekmė (žr. sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (minėtas 8 išnašoje, 34 punktas) ir jame nurodytą teismų praktiką). Neseniai Teisingumo Teismas tokį patį konkuruojančių nuostatų sprendimo modelį pritaikė atvejui, kai nacionalinės teisės norma yra taikoma atsižvelgiant ne į dalyvavimo bendrovėje laipsnį, bet į tai, ar konkretus ginčas pagrindinėje byloje susijęs tik su dalyvavimu bendrovėje, suteikiančiu įtakos valdant šią bendrovę (2008 m. birželio 26 d. Sprendimas *Burda* (C-284/06, Rink. p. I-4571, 71–74 punktai) ir 2009 m. birželio 18 d. Sprendimas *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, Rink. p. I-5145, 33 punktas)). Kyla klausimas, ar Teisingumo Teismo teiginius reikia suprasti taip, kad kapitalo judėjimo laisvė netaikoma kiekvieną kartą, kai konkrečiomis aplinkybėmis pagrindinėje byloje yra tokie dalyvavimo bendrovėje santykiai, kurie leidžia taikyti įsisteigimo laisvės nuostatas (šiuo klausimu taip pat žr. 2009 m. liepos 9 d. generalinio advokato Y. Bot išvadą byloje *Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG prieš Finanzamt München II* (C-182/08, byla dar nagrinėjama, 86 ir paskesni punktai).

laisvės taikymo sritis. Bendrijos ribų neperžengiančiose situacijose nėra būtina aiškintis įsisteigimo laisvės ir kapitalo judėjimo laisvės santykio, nes šių pagrindinių laisvių vertinimo kriterijai iš esmės yra identiški.

38. Nagrinėjama byla nėra susijusi su trečiąja valstybe. Kadangi bylos aplinkybių vertinimas pagal laisvo kapitalo judėjimo nuostatas nelemtų kitų išvadų nei jų vertinimas pagal įsisteigimo laisvės kriterijus, šią bylą proceso ekonomiškumo sumetimais nagrinėsiu tik pastarosios pagrindinės laisvės požiūriu.

B — *Įsisteigimo laisvės ribojimas*

39. Įsisteigimo laisvė apima pagal vienos valstybės narės teisę įsteigtų ir Bendrijoje savo pagrindines buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą turinčių bendrovių teisę vykdyti veiklą kitoje valstybėje narėje per dukterinę bendrovę, filialą ar atstovybę[13].

40. Net jei įsisteigimo laisvę reglamentuojančios Sutarties nuostatos, remiantis jų formuluote, skirtos užtikrinti naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis kaip ir nacionalinių subjektų teisėmis, jos taip pat draudžia kilmės valstybei riboti ar daryti mažiau patrauklų savo nacionalinių subjektų ar bendrovių, įsteigtų pagal jos teisės aktus, įsisteigimą kitoje valstybėje narėje[14].

41. Pagal CIR 92 26 straipsnio 1 dalį išimtinė arba neatlygintina lengvata įskaitoma į pačios bendrovės, kuri ją suteikė, pelną. Tačiau įskaitymas netaikomas, kai į lengvatą atsižvelgiama nustatant apmokestinamąsias jos gavėjo pajamas. Tokia išmintis vis dėlto taikoma tik tada, kai lengvata suteikiama bendrovei rezidentei. Tačiau jei lengvatą gavusi bendrovė įsisteigusi kitoje valstybėje narėje ir yra susijusi su lengvatos davėja priklausomybės ryšiais, CIR 92 26 straipsnio 2 dalies 1 punktas neleidžia netaikyti įskaitymo.

13 — 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimas *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, Rink. p. I-6161, 35 punktas); 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-446/03, Rink. p. I-10837, 30 punktas) ir sprendimas *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (minėtas 12 išnašoje, 37 punktas).

14 — Žr. 1998 m. liepos 16 d. Sprendimą *ICI* (C-264/96, Rink. p. I-4695, 21 punktas); sprendimą *Marks & Spencer* (minėtas 13 išnašoje, 31 punktas); sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (minėtas 8 išnašoje, 42 punktas) ir 2008 m. lapkričio 27 d. Sprendimą *Papillon* (C-418/07, Rink. p. I-8947, 16 punktas).

42. Taigi ši nuostata numato skirtingą reguliavimą, atsižvelgiant į tai, ar bendrovė rezidentė išimtinę arba neatlygintiną lengvatą suteikia su ja tarpusavio priklausomybės ryšiais susijusiai bendrovei, įsteigtai toje pačioje ar kitoje valstybėje narėje.

43. Tačiau Belgijos ir Vokietijos vyriausybės nurodo, jog ši nuostata, atsižvelgiant į platesnį kontekstą, nepablogina situacijų su užsienio elementu. Išimtinės arba neatlygintinos lengvatos nacionalinėse situacijose neįskaitomos, kai į lengvatas atsižvelgiama nustatant jų gavėjo apmokestinamąsias pajamas. Tačiau lengvatos gavėjas pagal CIR 92 79 ir 207 straipsnius negali šiomis pajamomis kompensuoti savo nuostolių. Todėl šios pajamos būtų apmokestinamos per tą patį laikotarpį ir nacionalinėse situacijose, tačiau ne tos bendrovės, kuri lengvatą suteikė, o tos, kuri ją gavo, atžvilgiu.

44. Tačiau Belgijos ir Vokietijos vyriausybės nevisiškai paneigė tai, kad ši nuostata labiau apsunkina išimtinės arba neatlygintinos lengvatos suteikimą kitoje valstybėje įsisteigusiai bendrovei, palyginti su tokiais sandoriais tarp bendrovių rezidenčių.

45. Šiuo atveju reikia pastebėti, kad minėtos vyriausybės remiasi bendru įmonių grupės vertinimu ir preziumuoja, jog nėra jokio skirtumo, kuriai grupės įmonei bus priskirtos atitinkamos pajamos, su sąlyga, kad pajamų ir išlaidų paskirstymas koncerne nesukels palankesnio nuostolių panaudojimo. Jei aptariamos bendrovės viena kitos atžvilgiu tiesiogiai ar netiesiogiai nevaldo 100 % akcijų, šis požiūris nebūtinai bus pagrįstas. Bendrovės X ir jos akcininkų požiūriu tikrai gali būti reikšminga tai, ar išimtinė lengvata, kurią X suteikė kitai bendrovei, bus įskaityta į jos pačios, ar į lengvatą gavusios bendrovės pelną. Jeigu lengvatą gavusioje bendrovėje, be X, yra ir kitų akcininkų, mokesčių našta gula ir ant pastarųjų pečių.

46. Tačiau net jei manytume, kad bendras įmonių grupės vertinimas yra tinkamas nagrinėjamoje byloje, kad būtų deramai taikomos mokestinės nuostatos, užsienio elementą turinčiose situacijose vis dėlto kyla nepalankios pasekmės. Kaip pabrėžia SGI ir pripažįsta Belgijos vyriausybė, pelno koregavimas išimtinę lengvatą suteikusios bendrovės įsisteigimo valstybėje gali sukelti dvigubą tų pačių pajamų apmokestinimą.

47. Pavyzdžiui, išmokos, kurias SGI už veiklą valdyboje sumokėjo *Cobelpin*, buvo įskaitytos į SGI pelną (arba neišskaičiuotos iš jos

pajamų). Kartu šie mokėjimai įskaičiuoti į *Cobelpin* apmokestinimo bazę ir apmokestinti Liuksemburge[15]. Taip pat kyla grėsmė, jog fiktyvios palūkanos už *Recydem* paskolą bus apmokestintos daugiau nei vieną kartą. Palūkanos buvo įskaitytos į SGI pelną. Kadangi *Recydem* faktiškai palūkanų nesumokėjo, Prancūzijos mokesčių administratorius jų taip pat nepripažins veiklos išlaidomis.

48. Valstybės narės teisingai nurodo, jog dvigubo apmokestinimo galima išvengti taikant Arbitražo konvenciją. *Cobelpin* arba *Recydem*, remdamosi Arbitražo konvencija, galėtų reikalauti jų apmokestinamųjų pajamų koregavimo, kuriuo atsižvelgiama į SGI apmokestinimą Belgijoje už suteiktą lengvatą. Šiam tikslui gali būti reikalinga abipusio susitarimo tarp mokesčių administravimo institucijų procedūra, vykdoma tik mokesčių mokėtojo prašymu ir todėl sukelianti šiam papildomą administracinę naštą. Be to, vykstant procedūrai mokesčių mokėtojas turi mokėti dvigubus mokesčius. Maža to, tarpusavio susitarimo procedūra, po kurios gali eiti arbitražo procedūra, gali tęstis keletą metų, jei išnaudojami visi Arbitražo konvencijoje numatyti procesiniai terminai.

49. Beje, panašių vidaus operacijų atveju dvigubo apmokestinimo grėsmė iš esmės nekyla, nes tokiu atveju lengvata neįskaitoma, kai į ją atsižvelgiama apmokestinant jos gavėją[16].

50. Galimas dvigubas tų pačių pajamų apmokestinimas nagrinėjamu atveju nėra vien lygiagretaus suvereniteto mokesčių srityje vykdymo dviejose valstybėse narėse pasekmė, o tai pagal Teisingumo Teismo praktiką esamu Bendrijos teisės raidos etapu neprieštarauja pagrindinėms laisvėms[17]. Dvigubas apmokestinimas kyla dėl skirtingo panašių sandorių apmokestinimo vienoje ir toje pačioje valstybėje narėje.

51. Ši valstybė narė iš esmės turi galimybę išvengti dvigubo apmokestinimo grėsmės nekoreguodama pelno, kai bendrovė rezidentė suteikia lengvatą bendrovei ne rezidentei, jeigu už lengvatą apmokestinami jos gavėjai. Savaime suprantama, ši valstybė narė

15 — Žinoma, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, *Cobelpin* šias pajamas galėjo kompensuoti savo nuostoliais. Tačiau tai nekeičia to, kad šios pajamos buvo apmokestintos Liuksemburge ir bet kuriuo atveju būtų sumažinusios į kitus mokestinius metus perkeliamus nuostolius.

16 — Dėl minėtos naujos CIR 92 26 straipsnio redakcijos (žr. 5 išnašą), kuria leidžiamas lygiagretus CIR 92 49 straipsnio taikymas, daugkartinis tų pačių pajamų apmokestinimas galėjo kilti ir nacionalinėse situacijose, ir toks apmokestinimas, Belgijos Konstitucinio Teismo nuomone, vis dėlto yra priimtinas (žr. 2008 m. lapkričio 6 d. Sprendimą, minėtą 4 išnašoje). Tačiau naujoji straipsnio redakcija *ratione temporis* nėra taikoma pagrindinėje byloje.

17 — Žr. 2006 m. lapkričio 14 d. Sprendimą *Kerckhaert ir Morres* (C-513/04, Rink. p. I-10967, 20 punktas); 2007 m. gruodžio 26 d. Sprendimą *Columbus Container Services* (C-298/05, Rink. p. I-10451, 43 ir 51 punktai); 2009 m. vasario 12 d. Sprendimą *Block* (C-67/08, Rink. p. I-883, 28 ir 31 punktai) ir 2009 m. liepos 16 d. Sprendimą *Damseaux* (C-128/08, Rink. p. I-6823, 35 punktas).

turėtų pritarti apmokestinimo bazės perkėlimui į lengvatos gavėjos įsisteigimo valstybę. Ar Bendrijos teisė to iš esmės reikalauja, bus tikrinama nagrinėjant pateisinimo pagrindus.

52. Darytina tarpinė išvada, kad nacionalinės teisės nuostata, kaip antai CIR 92 26 straipsnis, dėl skirtingo nacionalinių ir tarptautinių sandorių apmokestinimo gali trukdyti įsisteigti kitoje valstybėje narėje arba padaryti tokį įsisteigimą mažiau patrauklų. Taigi ši nuostata riboja EB 43 straipsnyje numatytos įsisteigimo laisvės įgyvendinimą.

C — *Ribojimo pateisinimas*

53. Įsisteigimo laisvės ribojimas leidžiamas tik tada, kai jis yra pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Tokiu atveju ribojimas turi leisti pasiekti norimą tikslą ir negali viršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti[18].

18 — Sprendimas *Marks & Spencer* (minėtas 13 išnašoje, 35 punktas); sprendimas *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (minėtas 8 išnašoje, 47 punktas); sprendimas *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (minėtas 8 išnašoje, 64 punktas) ir sprendimas *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (minėtas 12 išnašoje, 57 punktas).

54. Procese dalyvaujančios vyriausybės ir Komisija laikosi vienodos nuomonės, jog tokia teisės nuostata, kaip antai CIR 92 26 straipsnis, yra skirta užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių. Kartu kaip pateisinimo pagrindą jos nurodo kovą su mokesčių vengimu užkertant kelią piktnaudžiavimui.

55. Vokietijos vyriausybė pirmam pateisinimo pagrindui skiria svarbiausią dėmesį ir mano, jog jis turi būti taikomas atskirai nuo kovos su piktnaudžiavimu pateisinimo pagrindo. Bet kuriuo atveju apmokestinimo kompetencijos subalansuoto pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimo pagrindo taikymas negali būti ribojamas per griežtu proporcingumo testu, kokį Teisingumo Teismas atlieka kovos su piktnaudžiavimu atveju.

1. Dėl apmokestinimo kompetencijos ir kovos su piktnaudžiavimu pateisinimo pagrindų santykio

56. Kaip žinoma, sprendime *Marks & Spencer* Teisingumo Teismas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių

išsaugojimą pripažino privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, kuris gali pateisinti pagrindinių laisvių ribojimą. Iš pradžių jis kaip su šiuo pagrindu susijusius elementus įtraukė dvigubo nuostolių panaudojimo išvengimą ir kovą su mokesčių vengimu arba apėjimu[19]. Vėliau Teisingumo Teismas pripažino, kad subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo išsaugojimas gali būti pateisinimo pagrindas ir tais atvejais, kai nėra šių abiejų papildomų elementų[20].

57. Pripažindamas šį pateisinimo pagrindą Teisingumo Teismas atsižvelgia į tą aplinkybę, kad tiesioginių mokesčių taikymas iš esmės yra valstybių narių kompetencija[21]. Bendrijos teisei nesuderinus šios srities, valstybės narės taip pat turi kompetenciją nustatyti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo kriterijus sudarydamos dvigubo apmokestinimo susitarimus arba priimdamos vienašales priemones[22]. Kaip konstatavo ir Teisingumo Teismas, valstybės narės neretai orientuojasi į tarptautinę praktiką ir į EBPO parengtas pavyzdines konvencijas[23].

58. Kitais atvejais kaip svarbiausią pateisinimo pagrindą Teisingumo Teismas pabrėžė kovą su mokesčių vengimu. Remiantis šiuo pagrindu, pagrindinių laisvių ribojimai kovojant su piktnaudžiavimu yra pateisinami, kai teisės aktai taikomi visiškai dirbtiniams dariniams, skirtiems išvengti atitinkamos valstybės narės teisės nuostatų taikymo[24].

59. Tokie dariniai yra tik viena konkreti įsikišimo į apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių forma. Kai pasirenkami dirbtiniai dariniai tam, kad pajamos nebūtų apmokestintos vienoje valstybėje narėje, bet būtų apmokestintos kitoje, tai yra ne kas kita, kaip apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo pažeidimas[25]. Todėl kova su tokia praktika paprastai nėra

19 — Prancūziškoje šių sprendimų redakcijoje, t. y. ta kalba, kuria jie buvo svarstyti, nuosekliai vartojama sąvoka „évasion fiscale“. Taigi mokesčių vengimas ir apėjimas tiesiog yra du skirtingi tos pačios prancūziškos sąvokos vertimo variantai, turintys tą pačią prasmę. Todėl toliau vartosiu mokesčių vengimo sąvoką.

20 — Sprendimas *Oy AA* (minėtas 9 išnašoje, 60 punktas) ir 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Lidl Belgium* (C-414/06, Rink. p. I-3601, 40 punktas).

21 — Žr. sprendimą *Marks & Spencer* (minėtas 13 išnašoje, 29 punktas); sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (minėtas 8 išnašoje, 40 punktas); sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (minėtas 8 išnašoje, 25 punktas) ir sprendimą *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (minėtas 12 išnašoje, 24 punktas).

22 — Žr. 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimą *Gilly* (C-336/96, Rink. p. I-2793 24 ir 30 punktai); 2006 m. vasario 23 d. Sprendimą *Van Hilten-Van der Heijden* (C-513/03, Rink. p. I-1957, 47 punktas); taip pat sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (minėtas 8 išnašoje, 49 punktas) ir sprendimą *Oy AA* (minėtas 9 išnašoje, 52 punktas).

23 — Sprendimas *Gilly* (minėtas 22 išnašoje, 31 punktas); sprendimas *Van Hilten-Van der Heijden* (minėtas 22 išnašoje, 48 punktas) ir sprendimas *Lidl Belgium* (minėtas 20 išnašoje, 22 punktas).

24 — Visų pirma žr. sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (minėtas 8 išnašoje, 51 punktas) ir sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (minėtas 8 išnašoje, 72 punktas).

25 — Žr. sprendimą *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* (minėtas 8 išnašoje, 56 punktas).

savitikslė, ja siekiama platesnio tikslo užtikrinti valstybei narei teisę įgyvendinti savo apmokestinimo kompetenciją jos jurisdikcijoje vykdomų sandorių atžvilgiu.

60. Tačiau tai nereiškia, jog apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas kaip pateisinimo pagrindas taikomas tik tada, kai tenkinamos kovos su piktnaudžiavimu pateisinimo pagrindui keliamos sąlygos. Atsižvelgiant į nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos formą ir tikslą, subalansuotas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas gali būti taikomas arba atskirai, arba kartu su kitais pateisinamaisiais elementais.

61. Minėtu dirbtinių darinių kriterijumi būtina naudotis tada, kai žvelgiant iš šalies tarptautiniai sandoriai atitinka normalius ekonominius sandorius. Tokiu atveju iš esmės galioja prezumpcija, jog sandoris buvo sudarytas teisėtai įgyvendinant įsisteigimo laisvę[26]. Tik kai tokia prezumpcija paneigiama pateikiant atitinkamus įrodymus, jog sandoriui sudaryti faktiškai nebuvo jokio realaus ekonominio pagrindo, apmokestinimo kompetencijos pusiausvyra tarp valstybių narių yra pažeidžiama.

26 — Žr. sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (minėtas 8 išnašoje, 73 punktas) ir sprendimą *Lammers & Van Cleeff* (minėtas 7 išnašoje, 27 punktas).

62. CIR 92 26 straipsnio nuostatos reikalauja konkrečių sandorių tarp susijusių įmonių įvertinimo. Kaip kriterijų taikant ištiestosios rankos principą reikia nuspręsti, ar ekonominiu požiūriu sutartos sąlygos yra normalios, ar nepagrįstos. Todėl ieškant pateisinimo yra protinga pradėti nuo tyrimo, ar nuostata siekiama kovoti su dirbtiniais dariniais, kurie buvo pasirinkti norint išvengti mokesčių. Antrame etape taip pat reikia atsižvelgti į apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo išsaugojimą kaip į savarankišką pagrindą.

63. Kadangi kova su piktnaudžiavimu, pasireiškiančiu mokesčiams vengti skirtais dirbtiniais dariniais, kaip minėjau, yra vienas iš apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo išsaugojimo kaip pateisinimo pagrindo potipių, šiems pateisinimo pagrindams netaikomi skirtingi proporcingumo tikrinimo kriterijai. Nacionaliniai ribojimai, apimantys ne tik piktnaudžiaujamojo pobūdžio, bet ir teisėtus sandorius, yra neproporcingi, nes jie viršija tai, kas būtina tikslui pasiekti. Jei skirtingose valstybėse narėse įsteigtos bendrovės sudaro sandorius normaliomis ekonominėmis sąlygomis, apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas nepaveikiamas. Tačiau jei nacionalinės teisės nuostata trukdytų sudaryti tokius sandorius, ji taip pat būtų neproporcinga.

2. Pateisinimo nagrinėjimas

64. Pirmiausia reikia patikrinti, ar CIR 92 26 straipsnis yra tinkamas pasiekti norimą tikslą.

65. Tam, kad būtų galima atskirti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą pažeidžiančius dirbtinius darinius nuo normalių sandorių, CIR 92 26 straipsnyje atsižvelgiama, viena vertus, į tarpusavio priklausomybės ryšių tarp susijusių įmonių egzistavimą, kita vertus, į suteiktos lengvatos išimtinį arba neatlygintiną pobūdį. Jei tenkinamos šios sąlygos, lengvata yra įskaitoma į ją suteikusios bendrovės apmokestinimo bazę.

66. Šio straipsnio taikymas pagrindinėje byloje lėmė tai, kad 5 % palūkanos, kurias mokesčių administratoriaus skaičiavimu už paskolą *Recydem* galėjo gauti SGI, buvo įskaitytos į SGI pajamas. Sumos, sumokėtos *Cobelpin* už veiklą valdyboje, taip pat buvo įtrauktos į SGI apmokestinimo bazę, nes už jas *Cobelpin* nesuteikė jokio realaus atlygio.

67. Nacionalinės teisės nuostata paremta EBPO Pavyzdinės konvencijos 9 straipsniu ir Arbitražo konvencijos 4 straipsniu, kuriuose numatyta panašaus pelno korekcija, kai tarp susijusių įmonių vykdomos operacijos neatitinka ištiestosios rankos principo.

68. Sprendime *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* Teisingumo Teismas iš esmės pripažino, kad ištiestosios rankos principas yra tinkamas kriterijus atskirti dirbtinius darinius nuo realių ekonominių sandorių. Apie toje byloje ginčytas vadinamąsias „plonosios kapitalizacijos“ taisykles Teisingumo Teismas pasakė[27]:

„Iš tikrųjų aplinkybė, kad bendrovė rezidentė gavo paskolą iš bendrovės ne rezidentės tokiomis sąlygomis, kurios neatitinka to, ką bendrovės būtų sutarusios įprastos konkurencijos sąlygomis, skolą gaunančios bendrovės rezidavimo valstybei narei sudaro objektyvų veiksnį, kurį galimą nepriklausomai patikrinti, siekiant nustatyti, ar nagrinėjamas sandoris, visas ar iš dalies, yra vien apsimestinis susitarimas, kuriuo iš esmės siekiama išvengti šios valstybės narės mokesčių teisės aktų taikymo. Šiuo atžvilgiu reikia sužinoti, ar, nesant specialių santykių tarp atitinkamų bendrovių, paskola nebūtų suteikta arba ji būtų buvusi suteikta skirtingo dydžio, arba taikant skirtingą palūkanų normą.“

27 — Sprendimas *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (minėtas 8 išnašoje, 81 punktas). Taip pat žr. sprendimą *Lammers & Van Cleeff* (minėtas 7 išnašoje, 30 punktas).

69. Žvelgiant į detales, CIR 92 26 straipsnis skiriasi nuo EBPO Pavyzdinės konvencijos 9 straipsnio, kuris suteikia valstybėms narėms tinkamas gaires pasidalijant apmokestinimo kompetenciją. Bendrovių tarpusavio priklausomybei įrodyti skirta nuostata nereikalauja dalyvavimo bendrovės kapitale, ją valdant arba kontroliuojant. Be to, CIR 92 26 straipsnis aiškiai nereikalauja sandorio sudarymo sąlygų lyginimo su sąlygomis, kuriomis toks pats sandoris būtų sudarytas tarp viena nuo kitos nepriklausomų įmonių. Išimtinės lengvatos sąvokos aiškinimas nacionaliniuose teismuose aiškiai parodo, kad vargu ar šiuo atveju laikomasi kitokios pozicijos[28].

70. Tiesioginių ar netiesioginių tarpusavio priklausomybės ryšių sąvoka nustato įmonių santykių ribas, kai jos gali turėti interesą, siekdamos išvengti mokesčių, nusistatyti netipines komercines sąlygas. Tačiau ši sąvoka suformuluota labai plačiai. Nors Teisingumo Teismas Bendrijos teisės atžvilgiu nusprendė, kad mokesčių mokėtojas, ypač kalbant apie finansiškai apsunkinančias nuostatas, turi numatyti jam tenkančius įpareigojimus[29], ši teisės nuostata vis dėlto nepažeidžia teisinio saugumo principo. Teisės aktai, kurie skirti kovoti su piktnaudžiavimu, neišvengiamai turi numatyti neapibrėžtas teisines sąvokas tam, kad galėtų apimti kuo daugiau sandorių, sudarytų siekiant išvengti mokesčių. Be to, tarpusavio priklausomybės ryšiai nėra vienintelis lemiamas šio teisės pažeidimo požymis. Daug svarbiau tai, ar tarp tarpusavio priklausomybės ryšiais susijusių įmonių buvo suteikta išimtinių arba neatlygintinų lengvatų.

71. Nepaisant šių skirtumų su EBPO Pavyzdinės konvencijos 9 straipsniu ir Arbitražo konvencijos 4 straipsniu, CIR 92 26 straipsnis yra tinkamas pasiekti tikslą užkirsti kelią dirbtiniams dariniams, kurie buvo sukurti siekiant išvengti mokesčių.

72. Tuo, kad CIR 92 26 straipsnis draudžia tarpusavio priklausomybės ryšiais susijusioms įmonėms suteikti viena kitoms išimtines arba neatlygintinas lengvatas ir taip įgyti galimybę perkelti pelną iš bendrovės rezidentės apmokestinimo bazės į bendrovės ne rezidentės apmokestinimo bazę, ši teisės nuostata taip pat užtikrina subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo išsaugojimą.

73. Aptariamos lengvatos iš esmės yra slaptas pelno perkėlimas tarp tarpusavio priklausomybės ryšiais susijusių įmonių. Jau sprendime *Oy AA* Teisingumo Teismas konstatavo, jog mokėjimai tarp susijusių įmonių pažeidžia apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo principą. Jeigu tokie mokėjimai mokestine

28 — Žr. šios išvados 9 punktą.

29 — Žr. 2006 m. vasario 21 d. Sprendimą *Halifax ir kt.* (C-255/02, Rink. p. I-1609, 72 punktas).

prasme būtų leidžiami, vienos grupės įmonės, neatsižvelgdamos į vietą, kurioje buvo gautas pelnas, galėtų laisvai pasirinkti, kurioje valstybėje narėje šis pelnas turėtų būti apmokestintas[30].

74. Toliau reikia patikrinti, ar šios teisės nuostatos neviršija to, kas būtina šiems tikslams pasiekti.

75. Pirmiausia iš sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* išplaukia, jog nuostatos, kuriomis kovojama su dirbtiniais dariniais remiantis ištiestosios rankos principu, tam tikrų sandorių formų mokestine prasme leidžia nepripažinti tik tada, kai tokie sandoriai nukrypsta nuo to, ką laisvos konkurencijos sąlygomis susitartų tarpusavyje nesusijusios įmonės[31]. Pavyzdžiui, neįprastai maža ar didelė kaina už tam tikrą prekę ar paslaugą tarp susijusių įmonių negali lemti to, kad sandoris apskritai liktų neapmokestintas. Kainos mokesčių tikslais turi būti padidintos ar sumažintos iki įprasto lygio[32].

76. Nors iš CIR 92 26 straipsnio formuluotės akivaizdžiai neišplaukia, jog pelno koregavimas iš esmės apsiriboja išimtinių lengvatų sugrąžinimu į įprastas ribas, mokesčių administratorius ir teismai šią teisės nuostatą supranta ir taiko būtent taip. Todėl palūkanų, kurios buvo įskaitytos į SGI pajamas, norma nustatyta atsižvelgiant į rinkoje įprastas palūkanas. Nors galutinį sprendimą priims prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, reikia preziumuoti, jog minėta nuostata pagal jos taikymą konkrečiu atveju atitinka proporcingumo principą.

77. Antra, kovos su piktnaudžiavimu nuostatos kiekvienu atveju, kai kyla įtarimų dėl dirbtinių darinių, turi suteikti mokesčių mokėtojui galimybę pateikti įrodymų apie ekonomines priežastis, dėl kurių šis sandoris buvo sudarytas[33].

78. CIR 92 26 straipsnis reikalauja, jog būtų suteikta išimtinė arba neatlygintina lengvata. Jis nedraudžia mokesčių mokėtojui ginčyti mokesčių administratoriaus atlikto sandorio vertinimo. Šiuo atveju jis turėtų įrodyti, kad

30 — Žr. sprendimą *Oy AA* (minėtas 9 išnašoje, 55 ir 56 punktai) bei dėl nuostolių perkėlimo sprendimą *Marks & Spencer* (minėtas 13 išnašoje, 45 ir 46 punktai) ir sprendimą *Lidl Belgium* (minėtas 20 išnašoje, 32 punktas).

31 — Sprendimas *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (minėtas 8 išnašoje, 80 punktas) ir sprendimas *Lammers & Van Cleeff* (minėtas 7 išnašoje, 29 punktas).

32 — Šiuo klausimu žr. sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (minėtas 8 išnašoje, 83 punktas).

33 — Šiuo klausimu žr. sprendimą *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (minėtas 8 išnašoje, 82 punktas) ir 2008 m. balandžio 23 d. Nutartį *The Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (C-201/05, Rink. p. I-2875, 84 punktas).

ginčijamas sandoris iš tikrųjų turi realų ekonominį pagrindą ir kad jis galėtų būti sudarytas esant laisvai konkurencijai tokiomis pačiomis sąlygomis tarp tarpusavyje nesusijusių įmonių.

79. Šiuo atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą išplaukia, jog beprocentės SGI paskolos *Recydem* suteikimui nebuvo jokio ekonominio pateisinimo, nes pati SGI buvo smarkiai įsiskolinusi, o *Recydem* buvo finansiškai saugioje padėtyje. Kaip parodė prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, SGI taip pat negalėjo įrodyti, kad jos išmokos *Cobelpin* buvo tinkamas atlygis už veiklą valdyboje.

80. Galiausiai reikia pastebėti, jog neigiamos pelno koregavimo pagal CIR 92 26 straipsnį pasekmės didžiąja dalimi yra panaikinamos dėl to, kad lengvatą gavusi įmonė, remdamasi Arbitražo konvencija, gali pasinaudoti nuostata, pagal kurią šios įmonės apmokestinimo atveju atitinkamai atsižvelgiama į pelno koregavimą. Su tuo susijusi papildoma našta[34] yra pateisinama, nes švelnesnė apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo išsaugojimo priemonė nėra žinoma[35].

81. Taigi tokia taisyklė, kokia numatyta CIR 92 26 straipsnyje, neviršija to, kas būtina siekiant išsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių ir siekiant užkirsti kelią mokesčių vengimui.

82. Todėl nors tokia nuostata, kokia numatyta CIR 92 26 straipsnyje, riboja EB 43 straipsnyje, skaitomame kartu su EB 48 straipsniu, įtvirtintą įsisteigimo laisvę, ji yra pateisinama siekiu išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių ir siekiu užkirsti kelią mokesčių vengimui.

34 — Žr. šios išvados 48 punktą.

35 — Priimdamos Arbitražo konvenciją valstybės narės netgi viršijo tai, ko reikalaujama pagal Bendrijos teisę. Pagal Teisingumo Teismo praktiką valstybė savo mokesčių teisės tikslais nėra įpareigota atsižvelgti į galimas nepalankias pasekmes dėl kitos valstybės nuostatų, kurios taikomos toje valstybėje įsteigtiems bendrovės rezidentės padaliniams (žr. 2008 m. spalio 23 d. Sprendimą *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, Rink. p. I-8061, 49 punktas) ir jame nurodytą teismų praktiką).

V — Išvada

83. Remdamasi šiais argumentais, siūlau Teisingumo Teismui pateikti tokį atsakymą į prejudicinį klausimą:

EB 43 straipsnis, skaitomas kartu su EB 48 straipsniu, nedraudžia valstybės narės teisės nuostatų, kaip antai Belgijos 1992 m. *Code des impôts sur les revenus* 26 straipsnis, dėl kurių už išimtinę arba neatlygintiną lengvatą yra apmokestinama įmonė rezidentė, suteikusi šią lengvatą kitoje valstybėje narėje įsteigtai bendrovei, su kuria ji tiesiogiai ar netiesiogiai susijusi tarpusavio priklausomybės ryšiais, nors tokiomis pačiomis sąlygomis bendrovė rezidentė už tokią lengvatą negali būti apmokestinama, jeigu šią lengvatą ji suteikė kitai su ja tiesiogiai ar netiesiogiai tarpusavio priklausomybės ryšiais susijusiai bendrovei rezidentei.