TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2008 m. sausio 17 d.*

Byloje C-105/07

dėl 2007 m. sausio 17 d. *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* (Belgija) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2007 m. vasario 22 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Lammers & Van Cleeff NV

prieš

Belgische Staat,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai G. Arestis (pranešėjas), R. Silva de Lapuerta, J. Malenovský ir T. von Danwitz,

* Proceso kalba: olandų.

generalinė advokatė J. Kokott,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Lammers & Van Cleeff NV*, atstovaujamos *advocaat* D. Merckx,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir A. Weimar,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB 12, 43, 46, 48, 56 ir 58 straipsnių aiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas byloje tarp Belgijoje buveinę turinčios bendrovės *Lammers & Van Cleeff NV* (toliau – Belgijos dukterinė bendrovė) ir Belgijos valstybės (*Belgische Staat*) dėl pelno mokesčio už mokestinius 1996 m. ir 1997 m. laikotarpius apskaičiavimo.

Teisinis pagrindas

3 Pagrindinėje byloje taikytinos redakcijos 1992 m. Pajamų mokesčių kodekso, konsoliduoto 1992 m. balandžio 10 d. Karaliaus sprendimu (*Moniteur belge*, 1992 m. liepos 30 d., p. 17120, toliau – *CIR 1992*), 18 straipsnio pirmosios pastraipos 3 punkte numatyta:

„Dividendai apima:

<…>

3) tą palūkanų už paskolas dalį, kuri viršija vieną iš šių ribų:

— 55 straipsnyje įtvirtintą ribą,

— bendra paskolų, už kurias mokamos palūkanos, suma mokestinio laikotarpio pradžioje viršija apmokėto kapitalo ir apmokestintų rezervų sumą.“

4 *CIR 1992* 18 straipsnio antrojoje pastraipoje nurodyta:

„Paskolos apima vertybiniais popieriais patvirtintus ar nepatvirtintus reikalavimus, kuriuos kapitalo bendrovės valdymo organo narys turi šios bendrovės atžvilgiu, ūkinės bendrijos narys – šios bendrijos atžvilgiu arba šių narių sutuoktiniai arba vaikai (kai jų pajamomis pagal įstatymą turi teisę naudotis bendrovės valdymo organo narys, ūkinės bendrijos narys arba jų sutuoktiniai) – šių juridinių asmenų atžvilgiu, išskyrus:

1) viešai platinamas obligacijas;

2) reikalavimus kooperatinėms bendrovėms, kurias pripažino Nacionalinė kooperacijos taryba;

3) bendrovės valdymo organo narių arba ūkinės bendrijos narių, turinčių 179 straipsnyje nurodytos bendrovės statusą, reikalavimus.“

5 *CIR 1992* 179 straipsnis suformuluotas taip:

„Pelno mokesčiu apmokestinamos bendrovės rezidentės ir nuo 1995 m. sausio 1 d. – Naujojo Komunos įstatymo 124 straipsnyje nurodytos komunalinės taupomosios kasos (*caisses d'épargne communales*).“

6 *CIR 1992* 55 straipsnis, be kita ko, numato, kad palūkanos už obligacijas, skolas, paskolas, įmokas ir kitas skolinimosi teises pripažįstamos veiklos sąnaudomis tik tiek, kiek neviršija rinkos palūkanų normos, atsižvelgiant į tokiai operacijai būdingos rizikos specifinius veiksnius, ypač į skolininko finansinę padėtį ir skolinimosi trukmę.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

7 Belgijos dukterinė bendrovė buvo įsteigta 1991 m. liepos 25 dieną. Vadovaujantis tuo metu galiojusiomis teisės aktų nuostatomis tą dieną buvo paskirti trys valdymo organo nariai, t. y. du Belgijos dukterinės bendrovės akcininkai bei Nyderlanduose įsteigta kontroliuojanti bendrovė *Lammers & Van Cleeff BV*.

8 Už iš kontroliuojančios bendrovės *Lammers & Van Cleeff BV* gautą paskolą Belgijos dukterinė bendrovė jai sumokėjo palūkanas. Vadovaudamasis *CIR 1992* 18 straipsnio pirmosios pastraipos 3 punkto antra įtrauka, Belgijos mokesčių administratorius pripažino dalį šių palūkanų dividendais ir atitinkamai juos apmokestino.

9 Todėl Belgijos dukterinė bendrovė apskundė nagrinėjamą apmokestinimą Antverpeno II regiono tiesioginių mokesčių direktoriui. 2002 m. birželio 17 d. Sprendimu jis patvirtino ginčijamą apmokestinimą. 2002 m. rugsėjo 16 d. Belgijos dukterinė bendrovė pareiškė ieškinį *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen*, siekdama šio sprendimo panaikinimo.

10 Savo prašyme priimti prejudicinį sprendimą šis teismas nurodo, kad iš *CIR 1992* 18 straipsnio antrosios pastraipos 3 punkto išplaukia, jog palūkanos neperkvalifikuojamos į dividendus ir šiuo pagrindu neapmokestinamos mokant jas valdymo organo nariui, kuris yra Belgijos bendrovė, tačiau jos būtinai perkvalifikuojamos į dividendus ir šiuo pagrindu apmokestinamos mokant jas valdymo organo nariui, kuris yra užsienyje įsteigta bendrovė.

11 Tokiomis aplinkybėmis *Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar EB 12, 43, 46, 48, 56 ir 58 straipsniai draudžia Belgijos teisės aktų nuostatas, numatytas bylos faktinių aplinkybių metu galiojusios redakcijos (*CIR 1992*) 18 straipsnio (pirmosios pastraipos) 3 punkte ir (antrosios pastraipos) 3 punkte, pagal kurias palūkanos neperkvalifikuojamos į dividendus ir šiuo pagrindu neapmokestinamos mokant jas valdymo organo nariui, kuris yra Belgijoje įsteigta bendrovė, nors tokiomis pačiomis aplinkybėmis šios palūkanos perkvalifikuojamos į dividendus ir šiuo pagrindu apmokestinamos mokant jas valdymo organo nariui, kuris yra užsienyje įsteigta bendrovė?“

Dėl prejudicinio klausimo

12 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, pastarosios turi ją įgyvendinti laikydamosi Bendrijos teisės ir vengti bet kokio diskriminavimo dėl pilietybės (visų pirma žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.*, C-397/98 ir

C-410/98, Rink. p. I-1727, 37 punktą; 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00, Rink. p. I-11779, 26 punktą ir 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rink. p. I-2107, 25 punktą).

13 Prejudiciniame klausime prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo EB 12, 43, 46, 48, 56 ir 58 straipsnius.

14 Šiuo atžvilgiu svarbu pažymėti, kad iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, jog EB 12 straipsnis, įtvirtinantis bendrąjį diskriminavimo dėl pilietybės draudimo principą, savarankiškai taikomas tik tose Bendrijos teisės reglamentuojamose srityse, kurioms EB sutartis nenumato specialių nediskriminavimo taisyklių. Tačiau tokias specialias nediskriminavimo taisykles įsisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo srityse Sutartis numato būtent EB 43 ir 56 straipsniuose (visų pirma žr. minėto sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 38 ir 39 punktus bei 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *Hollmann*, C-443/06, Rink. p. I-8491, 28 ir 29 punktus).

15 Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pateikia Teisingumo Teismui klausimą ir dėl EB 43 straipsnio, susijusio su įsisteigimo laisve, ir dėl EB 56 straipsnio, susijusio su laisvu kapitalo judėjimu, aiškinimo, reikia nustatyti, ar valstybės narės teisė, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, numatanti bendrovės rezidentės mokamų palūkanų apmokestinimą perkvalifikavus jas į dividendus tik tuo atveju, kai jos mokamos savo valdymo organo nariui arba ūkinės bendrijos nariui, kuris yra bendrovė ne rezidentė, gali būti susijusi su šiomis laisvėmis.

16 Šiuo atveju iš bylos medžiagos išplaukia, jog Belgijos dukterinės bendrovės mokamos palūkanos buvo perkvalifikuotos į dividendus dėl to, kad jie mokami už paskolą, kurią suteikė kontroliuojanti bendrovė ne rezidentė, šios dukterinės bendrovės valdymo organo narė.

17 Todėl atitinkamus teisės aktus reikia nagrinėti visų pirma atsižvelgiant į su įsisteigimo laisve susijusias Sutarties nuostatas.

18 Įsisteigimo laisvė, kurią EB 43 straipsnis pripažįsta Bendrijos piliečiams ir kuri apima jų teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurias įsisteigimo valstybės narės teisės aktai nustato savo pačios piliečiams, vadovaujantis EB 48 straipsniu, apima pagal valstybės narės teisės aktus įsteigtų ir Bendrijoje savo pagrindines buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą turinčių bendrovių teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterinę bendrovę, filialą ar atstovybę (žr., be kita ko, 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 35 punktą; 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rink. p. I-7995, 41 punktą ir minėto sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 36 punktą).

19 Pagal bendrovių buveinę EB 48 straipsnio prasme, kaip ir pagal fizinių asmenų pilietybę, nustatomas jų ryšys su valstybės teisės sistema. Pripažinus, kad dukterinės bendrovės įsisteigimo valstybė narė gali laisvai taikyti skirtingą šios dukterinės bendrovės vertinimą dėl to, kad jos kontroliuojančios bendrovės buveinė yra kitoje valstybėje narėje, EB 43 straipsnis taptų beprasmis (šiuo klausimu žr. 1993 m. liepos 13 d. Sprendimo *Commerzbank*, C-330/91, Rink. p. I-4017, 13 punktą; minėto sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.* 42 punktą ir minėto sprendimo *Thin Cap Group Litigation* 37 punktą). Taigi įsisteigimo laisvė skirta užtikrinti nacionalinio vertinimo naudą priimančiojoje valstybėje narėje ir draudžia bet kokią diskriminaciją dėl bendrovių buveinės vietos (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Saint-Gobain ZN* 35 punktą ir minėto sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 37 punktą).

20 Šiuo atveju reikia pažymėti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami nacionalinės teisės aktai numato skirtingą palūkanų, už paskolą bendrovės rezidentės mokamų savo

valdymo organo nariui, kuris yra bendrovė, apmokestinimo vertinimą pagal tai, ar pastaroji bendrovė turi buveinę Belgijoje.

21 Iš šių teisės aktų iš tiesų matyti, kad palūkanos, bendrovės sumokėtos savo valdymo organo nariui, kuris yra bendrovė rezidentė, neperkvalifikuojamos į dividendus ir šiuo pagrindu neapmokestinamos, net jeigu jos viršija vieną iš *CIR 1992* 18 straipsnio pirmosios pastraipos 3 punkte numatytų ribų. Kita vertus, kai palūkanos, bendrovės sumokėtos savo valdymo organo nariui, kuris yra bendrovė ne rezidentė, viršija vieną iš šių ribų, jos perkvalifikuojamos į dividendus ir šiuo pagrindu apmokestinamos. Taigi bendrovių, kurių valdymo organo nariu yra bendrovė ne rezidentė, mokestinis vertinimas mažiau palankus nei tų, kurios valdymo organo nariu yra bendrovė rezidentė.

22 Be to, bendrovių grupėms, kuriose kontroliuojanti bendrovė imasi vienos iš savo dukterinių bendrovių valdymo, tokie teisės aktai nustato skirtingą dukterinių bendrovių rezidenčių mokestinį vertinimą pagal tai, ar jų kontroliuojančios bendrovės buveinė yra Belgijoje, dukterinėms bendrovėms, kurių kontroliuojančios bendrovės nėra rezidentės, numatydami mažiau palankų vertinimą nei toms dukterinėms bendrovėms, kurių kontroliuojančios bendrovės yra rezidentės.

23 Tačiau reikia pabrėžti, kad skirtingas bendrovių rezidenčių vertinimas pagal bendrovės, kuri suteikė joms paskolą kaip jų valdymo organo narė, įsteigimo vietą riboja įsisteigimo laisvę, nes naudojimąsi šia laisve daro mažiau patrauklų kitose valstybėse narėse įsteigtoms bendrovėms, kurios dėl to gali atsisakyti bendrovės valdymo šią priemonę priėmusioje valstybėje narėje arba net atsisakyti įsigyti, įkurti dukterinę bendrovę arba pratęsti jos veiklą šioje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Lankhorst-Hohorst* 32 punktą; minėto sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 61 punktą ir 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, Rink. p. I-6373, 39 punktą).

24 Darytina išvada, kad skirtingas vertinimas, pagal tokius nacionalinės teisės aktus, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, taikomas bendrovėms rezidentėms pagal jų valdymo organo nario įsteigimo vietą, yra įsisteigimo laisvės ribojimas, iš principo draudžiamas EB 43 ir 48 straipsniais.

25 Toks apribojimas gali būti leidžiamas, tik jeigu juo siekiama teisėto, Sutartį atitinkančio tikslo, ir pateisinamas privalomaisiais bendro intereso pagrindais. Tačiau net tokiu atveju jis turi būti tinkamas užtikrinti atitinkamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (žr., be kita ko, 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837, 35 punktą bei minėto sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 47 punktą).

26 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką nacionalinė priemonė, apribojanti įsisteigimo laisvę, gali būti pateisinama, kai ji konkrečiai skirta visiškai fiktyviems susitarimams, kurių tikslas išvengti atitinkamos valstybės narės teisės aktų taikymo (minėto sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 72 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

27 Vien tai, jog bendrovė rezidentė gauna paskolą iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos susijusios bendrovės, negali pagrįsti bendro pobūdžio piktnaudžiavimo prezumpcijos ir pateisinti priemonės, trukdančios naudotis Sutarties garantuojama pagrindine laisve (minėto sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 73 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

28 Tam, kad įsisteigimo laisvės apribojimą būtų galima pateisinti kovos su piktnaudžiavimu motyvais, tokiu apribojimu turi būti konkrečiai siekiama sudaryti kliūtis

tokiam elgesiui, kuriam būdingas visiškai fiktyvių, ekonominio pagrindo neturinčių susitarimų sudarymas siekiant išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo iš nacionalinėje teritorijoje vykdytos veiklos gauto pelno (minėto sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 74 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

29 Minėto sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 80 punkte Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstybės narės teisės aktai gali būti pateisinami kovos su piktnaudžiavimu motyvais, kai jie numato, jog palūkanos, kurias dukterinė bendrovė rezidentė sumokėjo kontroliuojančiai bendrovei ne rezidentei, pripažįstamos paskirstytuoju pelnu, tik jeigu ir tiek, kiek jos viršija tai, ką bendrovės būtų sutarusios įprastos konkurencijos sąlygomis, t. y. komercinėmis sąlygomis, dėl kurių tokios bendrovės būtų galėjusios susitarti, jeigu jos nepriklausytų tai pačiai bendrovių grupei.

30 Iš tikrųjų aplinkybė, kad bendrovė rezidentė gavo paskolą iš bendrovės ne rezidentės tokiomis sąlygomis, kurios neatitinka to, ką šios bendrovės būtų sutarusios įprastomis konkurencijos sąlygomis, bendrovės paskolos gavėjos rezidavimo valstybei narei sudaro objektyvų veiksnį, galimą nepriklausomai patikrinti tam, kad būtų nustatyta, ar nagrinėjamas sandoris visas ar iš dalies yra visiškai fiktyvus susitarimas, kuriuo iš esmės siekiama išvengti šios valstybės narės mokesčių teisės aktų taikymo. Šiuo atžvilgiu reikia išsiaiškinti, ar tarp atitinkamų bendrovių nesant specialių santykių, paskola nebūtų suteikta arba ji būtų buvusi suteikta kitokio dydžio, arba taikant kitokią palūkanų normą (minėto sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 81 punktas).

31 Šioje byloje iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad Belgijos dukterinės bendrovės sumokėtos palūkanos už jos valdymo organo nariu esančios bendrovės ne rezidentės suteiktą paskolą buvo perkvalifikuotos į dividendus, nes viršyta *CIR 1992*

18 straipsnio pirmosios pastraipos 3 punkto antroje įtraukoje numatyta riba, t. y. bendra paskolų, už kurias mokamos palūkanos, suma mokestinio laikotarpio pradžioje viršijo apmokėto kapitalo ir apmokestintų rezervų sumą.

32 Reikia konstatuoti, kad net jei tokios ribos taikymu siekiama kovoti su piktnaudžiavimu, ji bet kuriuo atveju viršija tai, kas yra būtina šiam tikslui pasiekti.

33 Iš tiesų, kaip savo pastabose pažymėjo Europos Bendrijų Komisija, *CIR 1992* 18 straipsnio pirmosios pastraipos 3 punkte numatyta riba taikoma ir toms situacijoms, kai atitinkamo sandorio negalima vertinti kaip visiškai fiktyvaus susitarimo. Jei bendrovėms ne rezidentėms sumokėtos palūkanos, kurios viršija tokią ribą, perkvalifikuojamos į dividendus, negalima atmesti galimybės, kad šis perkvalifikavimas taikomas taip pat ir palūkanoms, sumokėtoms už realios konkurencijos sąlygomis suteiktas paskolas.

34 Todėl į prejudicinį klausimą reikia atsakyti, kad EB 43 ir 48 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia nacionalinės teisės aktus, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos bendrovės, vienos valstybės narės rezidentės, savo valdymo organo nariui, kuris yra kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė, sumokėtos palūkanos perkvalifikuojamos į dividendus ir šiuo pagrindu apmokestinamos, jei bendra paskolų, už kurias mokamos palūkanos, suma mokestinio laikotarpio pradžioje viršija apmokėto kapitalo ir apmokestintų rezervų sumą, tačiau tokiomis pačiomis aplinkybėmis, palūkanas sumokėjus valdymo organo nariui, kuris yra toje pačioje valstybėje narėje įsteigta bendrovė, jos neperkvalifikuojamos į dividendus ir šiuo pagrindu neapmokestinamos.

35 Kadangi su įsisteigimo laisve susijusios Sutarties nuostatos draudžia tokį nacionalinės teisės aktą, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, nebūtina nagrinėti, ar šį teisės aktą draudžia ir su laisvu kapitalo judėjimu susijusios Sutarties nuostatos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

36 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 43 ir 48 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia nacionalinės teisės aktus, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos bendrovės, vienos valstybės narės rezidentės, savo valdymo organo nariui, kuris yra kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė, sumokėtos palūkanos perkvalifikuojamos į dividendus ir šiuo pagrindu apmokestinamos, jei bendra paskolų, už kurias mokamos palūkanos, suma mokestinio laikotarpio pradžioje viršija apmokėto kapitalo ir apmokestintų rezervų sumą, tačiau tokiomis pačiomis aplinkybėmis, palūkanas sumokėjus valdymo organo nariui, kuris yra toje pačioje valstybėje narėje įsteigta bendrovė, jos neperkvalifikuojamos į dividendus ir šiuo pagrindu neapmokestinamos.

Parašai.