

Byla C-311/08

Société de Gestion Industrielle (SGI)

prieš

État belge

(Tribunal de première instance de Mons prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„sisteigimo laisvė? Laisvas kapitalo judėjimas? Tiesioginiai mokesčiai? Teisės aktai pajamų mokesčio srityje? Bendrovių apmokestinamųjų pajamų nustatymas? Tarpusavio priklausomybės ryšiais susijusios bendrovės? Išimtinė arba neatlygintina lengvata, kuri suteikta bendrovei rezidentų kitoje valstybėje narėje steigtai bendrovei? Nagrinėjamos lengvatos sumos pridėjimas prie jos suteikusių bendrovės rezidentų pelno? Subalansuotas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas tarp valstybių narių? Kova su mokesčių vengimu? Piktnaudžiavimo prevencija? Proporcingumas“

Sprendimo santrauka

1. *Laisvas asmenų judėjimas – sisteigimo laisvė – Sutarties nuostatos – Taikymo sritis*

(EB 43, 48 ir 56 straipsniai)

2. *Bendrijos teisė – Principai – Vienodas požiūris – Diskriminacija dėl pilietybės – Ryšys tarp EB 12, EB 43 ir EB 56 straipsnių*

(EB 12, 43 ir 56 straipsniai)

3. *Laisvas asmenų judėjimas – sisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai – Pajamų mokestis*

(EB 43 ir 48 straipsniai)

1. Valstybės narės teisės aktų nuostatos, pagal kurias bendrovė rezidentų apmokestinama už išimtinę arba neatlygintinę lengvatą, jeigu ši jos suteikta kitoje valstybėje narėje steigtai bendrovei, su kuria pirmoji bendrovė yra tiesiogiai ar netiesiogiai susijusi tarpusavio priklausomybės ryšiais, ir neapmokestinama, jei ši lengvata buvo suteikta kitai bendrovei rezidentei, su kuria pirmoji bendrovė yra susijusi tokiais ryšiais, turi būti nagrinėjamos atsižvelgiant tik į EB 43 ir EB 48 straipsnius, nes atitinkama byla susijusi vien su šios nuostatų poveikiu bendrovės, susijusios su kitomis atitinkamomis bendrovėmis aiškiais tarpusavio priklausomybės ryšiais, mokestiniam vertinimui. Iš tiesų, nors tokios nuostatos iš principo gali daryti poveikį ir naudojimuisi kitomis judėjimo laisvėmis, visų pirma laisvu kapitalo judėjimu EB 56 straipsnio prasme, vis dėlto tokioje situacijoje taikomi EB 43 ir EB 48 straipsniai.

(žr. 30, 36 ir 37 punktus)

2. EB 12 straipsnis savarankiškai taikomas tik tose Bendrijos teisės reglamentuojamose srityse, kurioms EB sutartyje nenumatyta speciali nediskriminavimo taisyklė. Tačiau sisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo srityse tokios specialios nediskriminavimo taisyklės numatytos EB 43 ir 56 straipsniuose.

(žr. 31 ir 32 punktus)

3. EB 43 straipsnis, skaitomas kartu su EB 48 straipsniu, turi būti aiškinamas kaip iš principo nedraudžiantis valstybės narės teisės aktų nuostatų, pagal kurias bendrovė rezidentė apmokestinama už išimtinę arba neatlygintinę lengvatą, jeigu ši įj suteiktą kitoje valstybėje narėje steigta bendrovei, su kuria pirmoji bendrovė yra tiesiogiai ar netiesiogiai susijusi tarpusavio priklausomybės ryšiais, nors už tokį lengvatą bendrovė rezidentė negali būti apmokestinama, jeigu ši lengvata buvo suteikta kitai bendrovei rezidentei, su kuria pirmoji bendrovė yra susijusi tokiais ryšiais.

Toks skirtingas mokestinis bendrovei rezidentei vertinimas pagal išimtinės arba neatlygintinas lengvatas gaunanti bendrovei buveinės vietą gali būti sisteminio laisvės apribojimas EB 43 straipsnio, skaitomo kartu su EB 48 straipsniu, prasme. Iš tiesų, bendrovė rezidentė dėl to gali atsisakyti kitoje valstybėje narėje sigyti, steigti dukterinę bendrovę ar pratęsti jos veiklą arba sigyti ar išlaikyti esminę toje valstybėje narėje steigtos bendrovės kapitalo dalį dėl mokesčių naštos, kuri užsienio elementų turinioje situacijoje tenka suteikiant šiose nuostatose nurodytas lengvatas. Be to, šios nuostatos gali turėti ribojamąjį poveikį kitose valstybėse narėse steigtoms bendrovėms, nes bendrovė dėl to gali atsisakyti Belgijoje sigyti, steigti dukterinę bendrovę ar pratęsti jos veiklą arba sigyti ar išlaikyti esminę atitinkamoje valstybėje steigtos bendrovės kapitalo dalį dėl mokesčių naštos, kuri šioje valstybėje tenka suteikiant šiose nuostatose nurodytas lengvatas. Bet kuriuo atveju užsienio elementų turinioje situacijoje išlieka dvigubo apmokestinimo rizika, nes už bendrovės rezidentės suteiktas ir jos pelną skaičiuotas išimtinės ar neatlygintinas lengvatas gali būti apmokestinama lengvatą gavusi bendrovė jos sisteminio vietos valstybėje narėje.

Tačiau, atsižvelgiant į būtinybę išlaikyti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių ir būtinybę užkirsti kelią mokesčių vengimui, tokiomis nuostatomis siekiama teisėtai, su Sutartimi suderinamais tikslais, grindžiamais privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, ir jos tinkamos, kad būtų užtikrintas šis tikslas gyvendinimas. Iš tiesų, leidus bendrovėms rezidentėms perkelti savo pelną išimtinę arba neatlygintinę lengvatą forma su jomis tarpusavio priklausomybės ryšiais susijusioms ir kitose valstybėse narėse steigtoms bendrovėms būtų pažeista subalansuotas kompetencijos pasidalijimas tarp valstybių narių. Tai pažeistų pačią apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių sistemą, nes dėl tarpusavio priklausomybės ryšiais susijusių bendrovei pasirinkimo išimtinės ir neatlygintinas lengvatas suteikiantis bendrovės valstybė narė būtų priversta atsisakyti savo, kaip šios bendrovės rezidavimo valstybės, teisės apmokestinti pastarosios pajamas, prireikus leidžiant tai daryti lengvatą gaunantis bendrovės buveinės valstybei narei. Numatant, jog už išimtinę arba neatlygintinę lengvatą yra apmokestinama bendrovė rezidentė, suteikusi šią lengvatą kitoje valstybėje narėje steigta bendrovei, atitinkama valstybė narė gali gyvendinti kompetenciją mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu.

Be to, leidžiant bendrovėms rezidentėms suteikti išimtinės ir neatlygintinas lengvatas su jomis tarpusavio priklausomybės ryšiais susijusioms ir kitose valstybėse narėse steigtoms bendrovėms ir kartu nenumatant jokios mokesčių korekcijos priemonės kyla rizika, jog tarpusavio priklausomybės ryšiais susijusiose bendrovėse dirbtini konstrukcijų būdu bus organizuojamas pajamų perkėlimas į bendroves, steigtas mažiausius mokesčių tarifus taikančiose valstybės narėse arba tose valstybėse narėse, kur šios pajamos neapmokestinamos.

Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar tokios nuostatos neviršija to, kas būtina visiems jose nurodytiems tikslams pasiekti. Be to, dar reikia patikrinti, ar tokios nuostatos neviršija to, kas būtina visiems siekiamiems tikslams gyvendinti. Šiuo atžvilgiu nacionalinės teisės aktai, grindžiami objektyviu ir patikrintu veiksmu, skirtu nustatyti, ar

sandoris yra vien dirbtinė konstrukcija, sudaryta tik mokesčių tikslais, turi būti laikomi neviršijantiais to, kas būtina, kad būtų pasiekti tikslai, susiję su būtinybe bendrai užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių ir užkirsti kelią mokesčių vengimui, jeigu, pirma, kiekvienu atveju, kai esama tarimų, jog sandoris peržengia tai, ką atitinkamos bendrovės būtų sutarusios ištiesiosios rankos principą atitinkančiomis sąlygomis, mokesčių mokėtojai suteikiama galimybė, netaikant pernelyg sudėtingą administracinį suvaržymą, pateikti rodymą apie galimas komercines priežastis, dėl kurių šis sandoris buvo sudarytas. Antra, kai patikrinus tokius rodymus padaroma išvada, jog nagrinjamas sandoris peržengia tai, ką atitinkamos bendrovės būtų sutarusios ištiesiosios rankos principą atitinkančiomis sąlygomis, mokesčių korekcinių priemonių turi būti taikoma tik tai daliai, kuri viršija tai, ką bendrovės būtų sutarusios, jeigu nebūtų susijusios tarpusavio priklausomybės ryšiais. Tokiomis aplinkybėmis su sąlyga, kad nacionalinis teismas patikrins pastaruosius du aspektus, susijusius su nacionalinės teisės aiškinimu ir taikymu, tokios nacionalinės nuostatos yra proporcingos visiems jomis siekiamiems tikslams.

(žr. 44, 45, 53, 55, 63, 64, 67, 69–72, 75 bei 76 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2010 m. sausio 21 d.(*)

„Sisteigimo laisvė – Laisvas kapitalo judėjimas – Tiesioginiai mokesčiai – Teisės aktai pajamų mokesčių srityje ? Bendrovių apmokestinamųjų pajamų nustatymas ? Tarpusavio priklausomybės ryšiais susijusios bendrovės ? Išimtinė arba neatlygintina lengvata, kuri suteikta bendrovė rezidentų kitoje valstybėje narėje ? Steigtai bendrovei ? Nagrinjamos lengvatos sumos pridėjimas prie jų suteikusių bendrovės rezidentų pelno ? Subalansuotas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas tarp valstybių narių ? Kova su mokesčių vengimu ? Piktnaudžiavimo prevencija ? Proporcingumas“

Byloje C-311/08

dėl *Tribunal de première instance de Mons* (Belgija) 2007 m. birželio 19 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2008 m. liepos 14 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Société de Gestion Industrielle SA(SGI)

prieš

État belge,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro trečiosios kolegijos pirmininko pareigas einantis antrosios kolegijos pirmininkas J. N. Cunha Rodrigues, teisėjai P. Lindh, A. Rosas (pranešėjas), U. Lõhmus ir A. Ó Caoimh,

generalin? advokat? J. Kokott,

pos?džio sekretor? C. Strömholm, administrator?,

atsižvelg?s ? rašytin? proceso dal? ir ?vykus 2009 m. birželio 4 d. pos?džiui,

išnagrin?j?s pastabas, pateiktas:

- *Société de Gestion Industrielle* (SGI), atstovaujamos advokat? R. Forestini ir J. F. Libert,
- Belgijos vyriausyb?s, atstovaujamos J.?C. Halleux,
- Vokietijos vyriausyb?s, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,
- Švedijos vyriausyb?s, atstovaujamos A. Falk ir S. Johannesson,
- Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir J.?P. Keppenne,

susipažin?s su 2009 m. rugs?jo 10 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l EB 12, 43, 48 ir 56 straipsni? aiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant gin?? tarp pagal Belgijos teis? ?steigtos bendrov?s *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)* (toliau – SGI) ir *État belge* (Belgijos valstyb?) d?l to, kad nacionalin? mokes?i? administratorius prie šios bendrov?s pelno prid?jo išimtini? arba neatlygintin? lengvat?, kurias ši suteik? su ja tarpusavio priklausomyb?s ryšiais susijusioms ir kitose valstyb?se nar?se ?steigtomis bendrov?ms, sum?.

Nacionalin? teis?

3 1992 m. balandžio 10 d. Karaliaus dekretu konsoliduoto ir 1992 m. birželio 12 d. ?statymu patvirtinto Pelno mokes?io kodekso (*Code des impôts sur les revenus, Moniteur belge* priedas, 1992 m. liepos 30 d., p. 17 120, toliau – CIR 1992) <...> gin?o aplinkyb?ms taikomos redakcijos 26 straipsnis suformuluotas taip:

„Nepažeidžiant 54 straipsnio nuostat? taikymo, jeigu Belgijoje ?steigta ?mon? suteikia išimtines arba neatlygintinas lengvatas, jos pridedamos prie šios ?mon?s pelno, nebent jeigu ? šias lengvatas atsižvelgiama nustatant lengvatos gav?j? apmokestinam?sias pajamas.

Nepaisant pirmojoje pastraipoje numatyto apribojimo, prie ?mon?s pelno pridedamos išimtin?s arba neatlygintinos lengvatos, kurias ji suteikia:

1) 227 straipsnyje nurodytam mokes?i? mok?tojui, su kuriuo Belgijoje ?steigta ?mon? yra tiesiogiai arba netiesiogiai susijusi bet kokiais tarpusavio priklausomyb?s ryšiais;

2) 227 straipsnyje nurodytam mokes?i? mok?tojai arba užsienio vienetui, kurie pagal tos valstyb?s, kur jie ?steigti, teis?s aktus n?ra apmokestinami pajam? mokes?iu arba juo yra apmokestinami pagal daug palankesn? mokestin? režim?, palyginti su Belgijoje ?steigta ?monei taikomu režimu;

3) 227 straipsnyje nurodytam mokes?i? mok?tojui, turin?iam bendr? interes? su 1 arba 2 punktuose nurodytais mokes?i? mok?tojais.“

4 Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, jog, remiantis nacionalini? teism? praktika, suteikta lengvata tam, kad b?t? laikoma išimtin? CIR 1992 26 straipsnio antrosios pastraipos 1 punkto prasme, turi prieštarauti ?prastai tvarkai, taisykl?ms ir nusistov?jusiai komercinei praktikai, atsižvelgiant ? to momento ekonomines aplinkybes bei ? šalį? ekonomin? pad?t?. Neatlygintina laikoma tokia lengvata, kuri suteikta ne?sipareigojant arba nemokamai ir be jokio atlygio.

5 CIR 1992 49 straipsnyje numatyta:

„Kaip veiklos s?naudos atskaitomos išlaidos, kurias mokes?io mok?tojas prisi?m? ar patyr? mokestiniu laikotarpiu siekdamas ?gyti ar išsaugoti apmokestinam?sias pajamas ir kuri? tikrum? bei dyd? jis ?rodo pateikdamas patvirtinan?ius dokumentus arba, kai tai ne?manoma, visomis kitomis bendr? teis?s norm? leidžiamomis ?rodin?jimo priemon?mis, išskyrus priesaik?.

Prisiimtomis arba patirtomis mokestiniu laikotarpiu laikomos tokios išlaidos, kurios per š? laikotarp? buvo faktiškai sumok?tos ar patirtos arba kurios tapo negin?ijamais ir nustatyto dydžio skoliniais ?sipareigojimais ar nuostoliais bei ? apskait? ?trauktos kaip tokios.“

6 Pagal CIR 1992 79 straipsn?:

„Kaip veiklos nuostoliai negali b?ti atskaitomos jokios sumos nuo pelno ar pajam? dalies, kuri? mokes?i? mok?tojas kaip išimtin? arba neatlygintinas lengvatas tiesiogiai ar netiesiogiai, nesvarbu, kokia forma gavo iš ?mon?s, su kuria j? tiesiogiai ar netiesiogiai sieja tarpusavio priklausomyb?s ryšiai.“

7 CIR 1992 207 straipsnyje pašalinama galimyb? atlikti tam tikrus atskaitymus nuo pelno dalies, gautos d?l išimtin? arba neatlygintin? lengvat?.

8 CIR 1992 227 straipsnio 2 punkte taip apibr?žiamos bendrov?s ne rezident?s:

„Užsienio bendrov?s <...>, kurios Belgijoje neturi registruotos buvein?s, pagrindin?s verslo vietos arba valdymo ar administracijos centro.“

Pagrindin? byla ir prejudiciniai klausimai

9 SGI yra pagal Belgijos teis? ?steigta kontroliuojan?ioji bendrov?. Jai priklauso 65 % pagal Pranc?zijos teis? ?steigtos bendrov?s *RECYDEM SA* (toliau – *Recydem*) kapitalo. Ji taip pat yra viena iš pastarosios bendrov?s direktori? (pranc. k. – *administrateur*).

10 Viena iš SGI akcininki? yra pagal Liuksemburgo teis? ?steigta bendrov? *COBELPHIN SA* (toliau – *Cobelphin*). 2009 m. balandžio 7 d. atsakyme ? Teisingumo Teismo 2009 m. kovo 23 d. pateikt? rašytin? klausim? SGI nurod?, kad min?tai bendrovei priklauso 34 % jos kapitalo. *Cobelphin* yra SGI direktor? ir vykdomoji direktor? (pranc. k. ? *administrateur d?légué*).

11 D. Leone yra SGI vykdomasis direktorius ir vienas iš *Cobelpin* ir *Recydem* direktorių.

12 2000 m. gruodžio 31 d. SGI paskolino *Recydem* 37 836 113 BEF (937 933 EUR) sumą be palūkanų. Pasak Belgijos mokesčių administracijos, pagal CIR 1992 26 straipsnio antrosios pastraipos 1 punktą 2001 mokesčiais metais prie SGI pelno reikia pridėti 1 891 806 BEF (46 897 EUR) sumą kaip išimtinės arba neatlygintinas lengvatas, kurias ši suteikė minėjusiai dukterinei bendrovei. Ši suma atitinka fiktyviai apskaičiuotas 5 % metines palūkanas.

13 Nuo 2000 m. liepos 1 d. SGI mokėjo *Cobelpin* 350 000 LUF (8 676,00 EUR) per mėnesį direktoriaus atlyginimus. Manydama, kad CIR 1992 49 straipsnyje numatytos sąlygos nebuvo vykdytos, Belgijos mokesčių administratorius atsisakė šiuos atlyginimus atskaityti kaip veiklos sąnaudas už 2001 ir 2002 mokesčius metus. Jo nuomone, sumokėtos sumos yra akivaizdžiai neproporcingos ir neturi jokio ryšio su atitinkamą paslaugų ekonomine nauda. *Cobelpin* atstovas SGI direktorių valdyboje yra šios valdybos narys taip pat asmeniškai.

14 Taigi SGI buvo išsiųstas pranešimas apie mokesčių perskaičiavimą už 2001 ir 2002 mokesčius metus. Kadangi SGI 2004 m. sausio 28 d. ir 2004 m. vasario 9 d. pareikšti skundai dėl šių sprendimų mokesčių srityje buvo atmesti 2004 m. liepos 22 d. direkcijos sprendimu, ši bendrovė 2004 m. rugpjūčio 4 d. pareiškė ieškinį *Tribunal de première instance de Mons*.

15 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad Belgijos mokesčių administratorius teisingai pritaikė CIR 1992 26 straipsnio antrosios pastraipos 1 punktą, prie SGI pelno pridėdamas fiktyvias palūkanas už šios bendrovės *Recydem* suteiktą paskolą. Šios paskolos suteikimo nepateisina jokia ekonominė priežastis. Nagrinėjamu laikotarpiu minėtos dukterinės bendrovės finansinė padėtis buvo subalansuota ir ji uždirbo pelno, o SGI joms paskolą, labai apsunkinusi jos finansinę padėtį.

16 Dėl direktoriaus atlyginimų, kuriuos SGI mokėjo *Cobelpin*, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, jog jie nėra atskaitytini kaip veiklos sąnaudos pagal CIR 1992 49 straipsnį. Šios lengvatos turėtų būti pridėtos prie SGI pelno pagal CIR 1992 26 straipsnio antrosios pastraipos 1 punktą.

17 Tačiau minėtam teismui kyla klausimas dėl šios nuostatos atitikties su sisteminio laisvės principu EB 43 ir paskesniojo straipsnio prasme bei laisvo kapitalo judėjimo principui, tvirtintam EB 56 ir paskesniuose straipsniuose. Bendrovės rezidentas pelnas padidinamas jos suteiktą išimtinę ir neatlygintinę lengvatą suma, jeigu jas gavusi bendrovė su pirmąja yra susijusi tarpusavio priklausomybės ryšiais ir steigta kitoje valstybėje narėje, tačiau taip nėra, jeigu tokios lengvatos suteiktos kitai tokiais ryšiais susijusiai bendrovei rezidentei ir jeigu jos atsizvelgiama nustatant pastarosios apmokestinamąsias pajamas.

18 Šiomis aplinkybėmis *Tribunal de première instance de Mons* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar EB <...> 43 straipsnis, skaitomas kartu su [EB] 48 straipsniu ir prireikus 12 straipsniu, draudžia valstybės narės teisės aktus, dėl kurių, kaip yra nagrinėjamoje byloje, už išimtinę arba neatlygintinę lengvatą yra apmokestinama Belgijos monos rezidentė, suteikusi šią lengvatą kitoje valstybėje narėje steigta 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 neatlygintinę lengvatą, jeigu ši lengvata buvo suteikta kitai Belgijoje steigta bendrovei, su kuria Belgijos bendrovė yra tiesiogiai ar netiesiogiai susijusi tarpusavio priklausomybės ryšiais?

2. Ar EB <...> 56 straipsnis, skaitomas kartu su [EB] 48 straipsniu ir prireikus 12 straipsniu, draudžia valstybės narų teisės aktus dėl kurių, kaip yra nagrinėjamoje byloje, už išimtinę arba neatlygintiną lengvatą yra apmokestinama Belgijos įmonė rezidentė, suteikusi šią lengvatą kitoje valstybėje narėje steigta 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 steigta bendrovei, su kuria Belgijos bendrovė yra tiesiogiai ar netiesiogiai susijusi tarpusavio priklausomybės ryšiais?“

Dėl prejudicinių klausimų

19 Šiais dviem kone identiška suformuluotais klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 43 straipsnis, skaitomas kartu su EB 48 straipsniu ir (arba) 56 straipsniu, turi būti aiškinamas kaip draudžiantis valstybės narų teisės aktų nuostatas, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias bendrovė rezidentė apmokestinama už „išimtinę“ arba „neatlygintiną“ lengvatą, jeigu ši jai suteikta kitoje valstybėje narėje steigta bendrovei, su kuria pirmoji yra tiesiogiai ar netiesiogiai susijusi tarpusavio priklausomybės ryšiais, nors už tokia lengvatą bendrovė rezidentė negali būti apmokestinama, jeigu ši lengvata buvo suteikta kitai bendrovei rezidentei, su kuria pirmoji yra susijusi tokiais ryšiais.

20 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pirmasis klausimas, kuriuo iš esmės klausiama dėl naudojimosi steigimo laisve EB 43 ir 48 straipsnių prasme, iš esmės susijęs su tuo, kad SGI savo dukterinei bendrovei *Recydem*, steigta pagal Prancūzijos teisę, suteikę paskolą be palūkanų, o konkrečiai – su tuo, kad, nustatydamos pirmosios bendrovės apmokestinamąjį pelną, Belgijos mokesčių institucijos pagal CIR 1992 26 straipsnio antrosios pastraipos 1 punktą prie jos pelno pridėjo fiktyvią palūkaną už šią paskolą sumą.

21 Iš minėto sprendimo matyti, kad antrasis klausimas, kuriuo iš esmės klausiama dėl laisvų kapitalo judėjimų reglamentuojančio EB 56 straipsnio aiškinimo, yra susijęs su tuo, kad SGI savo akcininkei *Cobelpin*, steigta pagal Liuksemburgo teisę, mokėjo direktoriaus atlyginimus, kurie laikytini nepagrįstai dideliais, ir su šiuo atlyginimų mokestiniu vertinimu pirmosios bendrovės atžvilgiu. Atsižvelgiant į minėtą sprendimą matyti, kad Belgijos mokesčių administratorius atsisakė atskaityti šiuos mokėjimus kaip veiklos sąnaudas, remdamasis CIR 1992 49 straipsniu. Iš bylos medžiagoje esančių duomenų neįmanoma nustatyti, ar jis šiuo klausimu taikė minėto kodekso 26 straipsnio antrosios pastraipos 1 punktą.

22 Vis dėlto, net darant prielaidą, jog CIR 1992 49 straipsnis gali būti reikšmingas priimant sprendimą pagrindinėje byloje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia tik dėl nagrinėjamų laisvų aiškinimo CIR 1992 26 straipsnio antrosios pastraipos 1 punkto atžvilgiu. Šiuo klausimu pakanka pažymėti, jog minėtas teismas, būdamas atsakingas už priimtą sprendimą, atsižvelgiant į jo nagrinėjamos bylos ypatybes, gali geriau nustatyti reikšmingą nacionalinę teisę ir, atsižvelgdamas į ją, – prejudicinio klausimo ribas (šiuo klausimu žr. 2009 m. balandžio 23 d. Sprendimo *Angelidaki ir kt.*, C-378/07 – C-380/07, Rink. p. I-0000, 48 punktą ir jame nurodytą teismų praktiką).

Dėl taikytinos laisvės

23 Pirmiausia reikia nustatyti, ar ir kiek nacionalinės nuostatos, kaip antai nagrinėjamosios pagrindinėje byloje, gali turėti poveikį naudojimuisi steigimo laisve EB 43 ir 48 straipsnių prasme ir (arba) naudojimuisi laisvu kapitalo judėjimu, tvirtintu EB 56 ir paskesniuose straipsniuose.

24 Visos Teisingumo Teismui pastabas pateikusios suinteresuotosios šalys mano, jog pirmąjį klausimą reikia nagrinėti įsisteigimo laisvės atžvilgiu. Dėl antrojo klausimo pagrindą sudarantį faktinį aplinkybių SGI ir Belgijos bei Vokietijos vyriausybės tvirtina, jog turi būti taikomos laisvės kapitalo judėjimo reglamentuojamos nuostatos. Kitos suinteresuotosios šalys mano priešingai, kad šis klausimas reikia atsakyti taip pat kaip ir pirmąjį. SGI abiejų klausimų atveju nurodo EB 12 straipsnį.

25 Pagal nusistovėjusį teismo praktiką norint nustatyti, ar nacionalinės teisės aktai patenka į vienos arba kitos judėjimo laisvės sritį, reikia atsižvelgti į nagrinjamą teisės aktą dalyk (šiuo klausimu žr. 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, Rink. p. I-7995, 31–33 punktus; 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Fidium Finanz*, C-452/04, Rink. p. I-9521, 34 ir 44–49 punktus ir 2009 m. rugsėjo 17 d. Sprendimo *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Rink. p. I-0000, 36 punktą).

26 Belgijos vyriausybės nuomone, pagrindinėje byloje nagrinjamoms teisės aktų nuostatomis yra susijusios su bendrovių rezidentų bendrojo pelno nustatymu į pajamų apmokestinimo tikslais. Norint užkirsti kelią mokesčių vengimui, prie į pelno priskaičiuojamos dėl bendrovės ne rezidentams, su jomis susijusioms tarpusavio priklausomybės ryšiais, suteiktą išimtinę ir neatlygintą lengvatą negautos pajamos. Tokiomis aplinkybėmis ši sistema leidžia nacionalinėms mokesčių institucijoms apmokestinti bendrovės rezidentų už sumą, atitinkančią, nelygu atvejis, jos sumokėtų perviršų, palyginti su ištiestosios rankos principu atitinkančia kaina, arba šios bendrovės negautos pajamas.

27 2009 m. balandžio 24 d. atsakyme į Teisingumo Teismo 2009 m. kovo 23 d. pateiktą rašytinį klausimą Belgijos vyriausybė pažymėjo, kad pagrindinėje byloje nagrinjamomis teisės aktų nuostatomis reglamentuojamos situacijos, kai atitinkamą bendrovę tarpusavio santykiams taikomos kitokios sąlygos nei nepriklausomoms įmonėms. „Tarpusavio priklausomybės ryšys“ šių nuostatų prasme egzistuoja visų pirma tuomet, kai viena iš atitinkamą bendrovę turi kitos bendrovės kapitalo dalį, kuri jai leidžia daryti aiškią įtaką šios bendrovės sprendimams ir lemti jos veiklą teismo praktikos, suformuluotos 2000 m. balandžio 13 d. Sprendime *Baars* (C-251/98, Rink. p. I-2787, 22 punktas), prasme.

28 Teisingumo Teismas ne kartą yra nusprendęs, jog tokomis aplinkybėmis taikytinos nacionalinės nuostatos patenka į EB sutarties nuostatą, susijusią su įsisteigimo laisve, materialinę taikymo sritį (žr., be kita ko, minėtų sprendimų *Baars* 21 ir 22 punktus; *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 31 punktą bei *Glaxo Wellcome* 47 punktą).

29 Tačiau Belgijos vyriausybės nuomone, pagrindinėje byloje nagrinjamoms nuostatomis taikytinos ne vien situacijoms, patenkančioms į minėtame sprendime *Baars* suformuluotas teismo praktikos taikymo sritį. Iš tiesų tarpusavio priklausomybės ryšio tarp atitinkamą bendrovę egzistavimas nepriklauso nuo vienos iš į dalyvavimo kitos bendrovės kapitale apimtį. Šio sprendimo 27 punkte nurodytame atsakyme ši vyriausybė pažymėjo, kad minėtos nuostatos apima visus ryšius, kurie, atsižvelgiant į faktus ir aplinkybes, tvirtina kokią nors tiesioginę ar netiesioginę tarpusavio priklausomybę tarp atitinkamą įmonių. Tai galėtų būti ir toks dalyvavimas kitos atitinkamos bendrovės kapitale, kuriam nebūtina „aiški įtaka“ minėtos teismo praktikos prasme, taip pat, pavyzdžiui, priklausomumas, susijęs su žaliavomis, arba priklausomumas techninio ir garantinio bendradarbiavimo srityje.

30 Atsižvelgiant į tai, kas nurodyta, reikia pripažinti, jog pagrindinėje byloje nagrinjamoms nacionalinėms nuostatomis iš principo gali daryti poveikį taip pat naudojimuisi kitomis judėjimo laisvėmis, visų pirma laisvu kapitalo judėjimu EB 56 straipsnio prasme.

31 Dėl EB 12 straipsnio, tvirtinančio bendrąjį diskriminavimo dėl pilietybės draudimo principą, reikia pasakyti, jog ši nuostata savarankiškai taikoma tik tose Sąjungos teisės reglamentuojamose srityse, kurioms EB sutartyje nenumatyta specialioji nediskriminavimo taisyklė (žr., be kita ko, 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.*, C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 38 ir 39 punktus; 2007 m. spalio 11 d. Sprendimo *Hollmann*, C-443/06, Rink. p. I-8491, 28 ir 29 punktus ir 2008 m. sausio 17 d. Sprendimo *Lammers & Van Cleeff*, C-105/07, Rink. p. I-173, 14 punktą).

32 Tačiau sisteminio laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo srityse tokios specialios nediskriminavimo taisyklės numatytos EB 43 ir 56 straipsniuose.

33 Kalbant apie tokiomis aplinkybėmis, kokios susiklostė pagrindinėje byloje, taikytinas Sutarties nuostatas, reikia pažymėti, jog prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme „tarpusavio priklausomybės ryšio“ egzistavimas nurodytą nuostatą prasme tarp, pirma, SGI bei *Recydem*, ir, antra, SGI bei *Cobelpin*, neginėjamas.

34 Kalbant apie šio ryšio pobūdį, pasakytina, jog iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog SGI priklauso 65 % *Recydem* kapitalo. Remiantis šio sprendimo 10 punkte nurodytu atsakymu, *Cobelpin* priklausanči SGI kapitalo dalis yra lygi 34 %. Teisingumo Teismas neturi duomenų, leidžiančių nustatyti, ar esama kitų dalyvavimu paremtų ryšių tarp šių bendrovių.

35 Toks dalyvavimas kapitale iš principo gali atitinkamai suteikti SGI galimybę daryti „aiškią“ sprendime *Baars* suformuluotos teismų praktikos, kuri priminta šio sprendimo 27 ir 28 punktuose, prasme *Recydem* sprendimams ir veiklai, o *Cobelpin* – daryti tokią pat SGI sprendimams ir veiklai. Be to, remiantis sprendimu dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, tarp šių bendrovių esama ryšių jų valdymo lygmenyje.

36 Taigi, kadangi pagrindinė byla susijusi vien su nurodytą nuostatą poveikiu bendrovės, susijusios su kitomis atitinkamomis bendrovėmis aiškiais tarpusavio priklausomybės ryšiais, kuriais daroma „aiški patirtis“ minėtos sprendime *Baars* suformuluotos teismų praktikos prasme, mokestiniam vertinimui, taikytini sisteminio laisvės reglamentuojantys EB 43 ir 48 straipsniai.

37 Todėl pateiktus klausimus reikia atsakyti vien EB 43 ir 48 straipsnių atžvilgiu. Abu šie klausimai nagrinėtini kartu.

Dėl sisteminio laisvės apribojimo buvimo

38 Sisteminio laisvės, kurią EB 43 straipsnis pripažįsta Bendrijos piliečiams, apima jų teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ją verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones toms pačioms sąlygomis, kurias sisteminio valstybės narės teisės aktai nustato savo pačių subjektams. Ji apima pagal valstybės narės teisės aktus steigtą ir Europos bendrijoje savo pagrindines buveines, centrinių administracijų ar pagrindinę verslo vietą turinčių bendrovių teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterinę bendrovę, filialą ar atstovybę (žr. 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C-471/04, Rink. p. I-2107, 29 punktą ir minėto sprendimo *Glaxo Wellcome* 45 punktą).

39 Nors, atsižvelgiant į tekstą, Sutarties nuostatos dėl sisteminio laisvės yra skirtos užtikrinti naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje toms pačioms kaip ir nacionaliniai subjektai teisėmis, jos taip pat draudžia, kad kilmės valstybės narės savo piliečiui ar pagal jos teisės aktus steigta bendrovei ribotą sisteminio laisvės kitoje valstybėje narėje (žr., be kita ko, 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C-264/96, Rink. p. I-4695, 21 punktą; 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837, 31 punktą; 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services*, C-298/05, Rink. p. I-10451, 33 punktą ir 2008 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Papillon*

, C-418/07, Rink. p. I-8947, 16 punkt?).

40 Dėl bendrovių reikia pažymėti, kad jos priskiriamos konkrečios valstybės teisinei sistemai pagal jų buveiną EB 48 straipsnio prasme, kaip ir fiziniai asmenys – pagal pilietybę. Pripažinus, kad rezidavimo valstybės narė gali laisvai taikyti skirtingą vertinimą vien dėl to, kad bendrovės buveiną yra kitoje valstybėje narėje, EB 43 straipsnis taptų beprasmis (šiuo klausimu žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 270/83, Rink. p. 273 18 punktų; 1993 m. liepos 13 d. Sprendimo *Commerzbank*, C-330/91, Rink. p. I-4017, 13 punktų ir 2009 m. birželio 18 d. Sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, C-303/07, Rink. p. I-0000, 38 punktų).

41 SGI, Švedijos vyriausybė ir Komisija mano, jog pagrindinėje byloje nagrinėjamos nuostatos yra apribojimas Sąjungos teisės prasme. Belgijos ir Vokietijos vyriausybės laikosi priešingos nuomonės. Atsižvelgiant į bendrą kontekstą, dėl šių nuostatų bendrovės rezidentės, kurios suteikia išimtinę arba neatlygintiną lengvatą su jomis tarpusavio priklausomybės ryšiais susijusioms ir kitose valstybėse narėse steigtoms bendrovėms, neatsiduria nepalankesnėje padėtyje nei tos bendrovės rezidentės, kurios tokia lengvatą suteikia tokiais ryšiais susijusioms kitoms bendrovėms rezidentėms. Todėl dėl šios sistemos neatsiranda apribojimas.

42 Nagrinėjamu atveju yra žinoma, kad pagal pagrindinėje byloje nagrinjamas nuostatas išimtinės ar neatlygintinos lengvatos, kurias bendrovė rezidentė suteikia su ja tarpusavio priklausomybės ryšiais susijusiai bendrovei, yra pridedami prie pirmosios bendrovės pelno tik tuo atveju, jeigu lengvatas gavusi bendrovė yra steigta kitoje valstybėje narėje. Tačiau bendrovė rezidentė už tokia lengvatą nėra apmokestinama, kai ši lengvata suteikiama kitai bendrovei rezidentei, su kuria egzistuoja toks ryšys, su sąlyga, kad ši lengvatą atsižvelgiama nustatant pastarosios apmokestinamąsias pajamas.

43 Vadinas, Belgijoje reziduojančios bendrovės, kuri, kaip SGI, suteikia išimtinę ar neatlygintiną lengvatą su ja tarpusavio priklausomybės ryšiais susijusioms ir kitose valstybėse narėse steigtoms bendrovėms, mokesčių padėtis yra mažiau palanki nei būtų tuo atveju, jeigu tokia lengvatą ji suteiktų tokiais ryšiais susijusioms kitoms bendrovėms rezidentėms.

44 Toks skirtingas mokesstinis bendrovių rezidentų vertinimas pagal nagrinjamas lengvatas gaunančių bendrovių buveiną vietą gali būti sisteminio laisvės apribojimas EB 43 straipsnio prasme, nes bendrovė rezidentė dėl to gali atsisakyti kitoje valstybėje narėje sigyti, steigti dukterinę bendrovę ar pratęsti jos veiklą arba sigyti ar išlaikyti esminę toje valstybėje narėje steigtos bendrovės kapitalo dalį dėl mokesčių naštos, kuri užsienio elementų turinioje situacijoje tenka suteikiant pagrindinėje byloje nagrinjamose nuostatose nurodytas lengvatas.

45 Be to, šios nuostatos gali turėti ribojantį poveikį kitose valstybėse narėse steigtoms bendrovėms. Tokia bendrovė dėl to gali atsisakyti Belgijoje sigyti, steigti dukterinę bendrovę ar pratęsti jos veiklą arba sigyti ar išlaikyti esminę toje valstybėje steigtos bendrovės kapitalo dalį dėl mokesčių naštos, kuri šioje valstybėje tenka suteikiant šiose nuostatose nurodytas lengvatas.

46 Šios išvados negali paneigti Belgijos ir Vokietijos vyriausybių pateikti argumentai.

47 Belgijos vyriausybė tvirtina, jog dėl minėtų nuostatų taikymo atsirandanti nepalanki padėtis yra ne ta, kad prie bendrovės rezidentės pelno Belgijos valdžios institucijos prideda šios bendrovės suteiktą išimtinę arba neatlygintiną lengvatą, o veikiau ta, kad kyla dvigubo apmokestinimo rizika tuo atveju, jeigu sisteminio valstybės narės nevykdo asocijuotų monių pelno korekcijos. Ši rizika labai sumažina galimybę taikyti 1990 m. liepos 23 d. Konvencijos 90/436/EEB dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo koreguojant asocijuotų monių pelną (OL L 225, p. 10; lietuvių k. – OL C 160, 2005 6 30, p. 1; toliau – Arbitražo konvencija).

48 Ši vyriausybė taip pat atkreipia dėmesį į tai, jog vidaus situacijose CIR 1992 79 ir 207 straipsniai riboja tam tikrus bendrovių rezidentų, gavusių naudos iš išimtinį ir neatlygintiną lengvatą, atskaitymus apskaičiuojant mokesčius. Taigi skirtingas bendrovių rezidentų vertinimas pagal lengvatą gavusių bendrovių buveinės vietą yra ne toks didelis kaip atrodytų.

49 Pasak Vokietijos vyriausybės, Belgijos mokesčių institucijos užsienio elementų turinioje situacijose nevykdo jokio papildomo apmokestinimo. Kadangi jos neturi kompetencijos apmokestinti kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės, lengvatos gavėjos, pajamų, jos už išimtinį ir neatlygintiną lengvatą apmokestina jį suteikusi bendrovė rezidentė. Ši vyriausybė pabrėžia, kad vidaus situacijose už tokios pačios rūšies lengvatą apmokestinama ne jį suteikusi bendrovė rezidentė, o jį gavusi bendrovė rezidentė. Todėl ribojantis pagrindinėje byloje nagrinėjamų nuostatų poveikis yra abejotinas.

50 Pirmiausia reikia pažymėti, jog tam, kad teisės aktai būtų laikomi įsisteigimo laisvės apribojimu, pakanka, kad jie ribotų kitoje valstybėje narėje įsteigtą bendrovių naudojimąsi šia laisve valstybėje narėje, nesant būtinybės rodyti, kad dėl nagrinėjamų teisės aktų tam tikros minėtos bendrovės iš tikrųjų atsisakė šioje valstybėje narėje įsigyti, įkurti dukterinę bendrovę arba pratęsti jos veiklą (žr. 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rink. p. I-2107, 62 punktų ir 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, Rink. p. I-6373, 42 punktų).

51 Kiek tai susiję su argumentais dėl bendrovės rezidentės – lengvatos gavėjos, pajamų mokesčio vertinimo vidaus situacijoje, matyti, jog, kaip savo išvados 45 punkte pastebėjo generalinė advokatė, atitinkamos vyriausybės vadovaujasi globaliu požiūriu į bendrovių grupę ir remiasi prielaida, jog nėra labai svarbu, kuriai bendrovei šioje grupėje priskiriamos tam tikros pajamos.

52 Šiuo klausimu svarbu pažymėti, kad išimtinę arba neatlygintiną lengvatą suteikianti bendrovė rezidentė ir jį gaunanti bendrovė yra atskiri juridiniai asmenys ir apmokestinamos skirtingai. Bet kuriuo atveju bendrovės gavėjos patiriama mokesčių našta vidaus situacijoje negali būti prilyginta nagrinėjamų lengvatų suteiktos bendrovės apmokestinimui už šią lengvatą užsienio elementų turinioje situacijoje.

53 Net darant prielaidą, kad vidaus situacijoje ir tuo atveju, kai atitinkamos bendrovės tiesiogiai ar netiesiogiai viena su kita susijusios 100 %, mokesčių naštos paskirstymas tarp jį tam tikromis sąlygomis gali neturėti jokio pasekmės mokesčių prasme, reikia pabrėžti, kad užsienio elementų turinioje situacijoje bet kuriuo atveju išlieka dvigubo apmokestinimo rizika. Kaip teisingai savo išvados 46 ir 47 punktuose nurodo generalinė advokatė, tokioje situacijoje už bendrovės rezidentės suteiktas ir prie jos pelno pridėtas išimtinės ar neatlygintinas lengvatas gali būti apmokestinama lengvatą gavusi bendrovė jos įsisteigimo vietos valstybėje narėje.

54 Dėl galimybių taikyti Arbitražo konvenciją reikia pasakyti, kaip savo išvados 48 punkte nurodė generalinė advokatė, jog pradėjus jos 3 skirsnio 6 straipsnyje numatytą atitinkamą mokesčių administraciją abipusio susitarimo procedūrą bendrovė, pateikianti savo argumentus pagal šią procedūrą, patirs papildomą administracinę ir ekonominę naštą. Be to, abipusio sutarimo procedūra, po kurios prireikus gali būti arbitražo procedūra, gali tapti keletą metų ir šiuo laikotarpiu minėtai bendrovei teks dvigubo apmokestinimo našta. Maža to, akivaizdu, visų pirma atsižvelgiant į tai, kas nurodyta šio sprendimo 29 punkte, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nuostatos turi būti taikomos tam tikrose situacijose, kurios nepatenka į minėtos konvencijos taikymo sritį.

55 Vadinasi, valstybės narės nuostatos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, yra

įsisteigimo laisvės apribojimas EB 43 straipsnio, skaitomo kartu su EB 48 straipsniu, prasme.

Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamo nuostatų pateisinimo

56 Pagal nusistovėjusią teismų praktiką priemonę, kuri gali būti EB 43 straipsnyje tvirtintos įsisteigimo laisvės apribojimas, gali būti leidžiama, tik jeigu ja siekiama teisėto, Sutarties atitinkančio tikslo ir ji pateisinama privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Be to, tokiu atveju jos taikymas turi būti tinkamas užtikrinti atitinkamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti (žr., be kita ko, 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Futura Participations ir Singer*, C-250/95, Rink. p. I-2471, 26 punktų; 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rink. p. I-2409, 49 punktų; minėto sprendimo *Marks & Spencer* 35 punktą ir minėto sprendimo *Lammers & Van Cleeff* 25 punktą).

57 Švedijos vyriausybė ir Komisija mano, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nuostatos pateisinamos būtinybe užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, kartu su mokesčių vengimo baime ir kova su piktnaudžiavimu. Tačiau Komisija pabrėžia būtinybę laikytis proporcingumo principo. Belgijos ir Vokietijos vyriausybės nurodo tuos pačius pateisinimo pagrindus subsidiairiai.

58 Belgijos vyriausybė tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamos nuostatomis, pagal kurias leidžiama ištaisyti situacijas, kai atitinkamos bendrovės tarpusavio santykiams taiko kitokias sąlygas nei tos, dėl kurių būtų susitarusios išteistosios rankos principą atitinkančiomis sąlygomis, siekiama kovoti su mokesčių vengimu. Per teismo posėdį ši vyriausybė pažymėjo, kad nagrinėjama sistema sukurta remiantis Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) parengtos Pavyzdinių pajamų ir turto mokesčių konvencijos 9 straipsniu ir Arbitražo konvencijos 4 straipsniu, kuriuose numatyta panašaus pelno korekcija, kai tarp susijusių įmonių vykdomos operacijos neatitinka išteistosios rankos principo.

59 Šios vyriausybės nuomone, sūvoka „lengvata“ pagrindinėje byloje nagrinėjamo nuostatų prasme reiškia, jog gavėjas gauna naudos, o ši lengvata suteiktas asmuo negauna realaus šios lengvatos atitinkančio atlygio. Lengvatos „išimtinio“ pobūdžio sąlyga apima tai, kas neatitinka normalios įvykių eigos, taisyklių ir nusistovėjusios praktikos, arba to, kas panašiais atvejais yra įprasta. „Neatlygintinumo“ kriterijus reiškia, kad lengvata turi būti suteikta nevykdant jokios prievolės arba negaunant jokio atlygio.

60 Pirma, kalbant apie subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, reikia priminti, kad tokiam pateisinimui galima pritarti, jei, be kita ko, nagrinėjama sistema siekiama užkirsti kelią veiksams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei įgyvendinti kompetencijų mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (žr., be kita ko, minėto sprendimo *Marks & Spencer* 46 punktų; 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Rink. p. I-2647, 42 punktą ir minėto sprendimo *Oy AA* 54 punktą bei minėto sprendimo *Aberdeen Property Fininvest Alpha* 66 punktą).

61 Teisingumo Teismas pripažino, kad siekiant išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių gali pasirodyti būtina vienoje iš valstybių narių steigtą bendrovę kinei veiklai taikyti tik tos valstybės mokesčių normas tiek pelno, tiek nuostolių atžvilgiu (žr. minėto sprendimo *Oy AA* 54 punktą ir 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium*, C-414/06, Rink. p. I-3601, 31 punktą).

62 Suteikus bendrovėms galimybę pasirinkti, kur turėtų būti atsižvelgta į jų nuostolius arba pelną – ar valstybėje narėje, kurioje jos steigtos, ar kitoje valstybėje narėje – galėtų būti pažeista apmokestinimo kompetencijos pusiausvyra tarp valstybių narių, nes mokesčių bazė perkeltų nuostolių arba pelno dydžiu padidėtų pirmojoje valstybėje ir sumažėtų kitoje (žr. minėtą sprendimą *Marks & Spencer*).

46 punkt?; Oy AA 55 punkt? ir *Lidl Belgium* 32 punkt?).

63 Nagrin?jamu atveju reikia konstatuoti, kad leidus bendrov?ms rezident?ms perkelti savo peln? i?imtin? arba neatlygintin? lengvat? forma su jomis tarpusavio priklausomyb?s ry?iais susijusioms ir kitose valstyb?se nar?se ?steigtoms bendrov?ms b?t? pa?eista apmokestinimo kompetencijos pusiausvyra tarp valstybi? nari?. Tai pa?eist? pa?i? apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybi? nari? sistem?, nes d?l tarpusavio priklausomyb?s ry?iais susijusi? bendrovi? pasirinkimo i?imtin?s ir neatlygintinas lengvatas suteikian?ios bendrov?s valstyb? nar? bus priversta atsisakyti savo, kaip ?ios bendrov?s rezidavimo valstyb?s, teis?s apmokestinti pastarosios pajamas, prireikus leid?iant tai daryti lengvat? gaunan?ios bendrov?s buvein?s valstybei narei (?iuo klausimu ?r. min?to sprendimo Oy AA 56 punkt?).

64 D?l pagrindin?je byloje nagrin?jam? nuostat?, kuriose numatyta, jog u? i?imtin? arba neatlygintin? lengvat? yra apmokestinama bendrov? rezident?, suteikusi ?i? lengvat? kitoje valstyb?je nar?je ?steigtai bendrovei, Belgijos valstyb? gali ?gyvendinti kompetencij? mokes?i? srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos at?vilgiu.

65 Antra, d?l mokes?i? vengimo prevencijos reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? nacionalin? priemon?, apribojanti ?sisteigimo laisv?, gali b?ti pateisinama, kai ji skirta vien apsimestiniams susitarimams, kuri? tikslas yra i?vengti atitinkamos valstyb?s nar?s teis?s akt? taikymo (?iuo klausimu ?r. min?t? sprendim? *ICI*, C?264/96, Rink. p. I?4695, 26 punkt?; *Marks & Spencer* 57 punkt?; *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 51 punkt? bei *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 72 punkt?).

66 Atsi?velgiant ? ?? kontekst?, nacionalin?s teis?s aktai, kuri? konkretus tikslas n?ra juose numatyt? mokes?i? lengvat? neleisti taikyti tokiems vien apsimestiniams, ekonominio pagrindo neturintiems susitarimams, sudarytiems turint tiksl? i?vengti mokes?io, kur? paprastai reikia sumok?ti nuo gauto pelno u? nacionalin?je teritorijoje vykdyt? veikl?, vis d?lto gali b?ti laikomi pateisinamais mokes?i? vengimo prevencijos bei subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybi? nari? i?saugojimo tikslais (?iuo klausimu ?r. min?to sprendimo Oy AA 63 punkt?).

67 D?l ?io pateisinimo pagrindo svarbos tokiomis aplinkyb?mis, kokios susiklost? pagrindin?je byloje, reikia pasakyti, kad leid?iant bendrov?ms rezident?ms suteikti i?imtin?s ir neatlygintinas lengvatas su jomis tarpusavio priklausomyb?s ry?iais susijusioms ir kitose valstyb?se nar?se ?steigtoms bendrov?ms ir kartu nenumatant jokios mokes?i? korekcin?s priemon?s kyla rizika, jog tarpusavio priklausomyb?s ry?iais susijusiose bendrov?se dirbtini? konstrukcij? b?du bus organizuojamas pajam? perk?limas ? bendroves, ?steigtas ma?iausius mokes?io tarifas taikan?iose valstyb?s nar?se arba tose valstyb?se nar?se, kur ?ios pajamos neapmokestinamos (?iuo klausimu ?r. min?to sprendimo Oy AA 58 punkt?).

68 Pagrindin?je byloje nagrin?jamos nuostatos, kuriose numatyta, jog u? i?imtin? arba neatlygintin? lengvat? yra apmokestinama bendrov? rezident?, suteikusi ?i? lengvat? kitoje valstyb?je nar?je ?steigtai bendrovei, gali u?kirsti keli? tokiai praktikai, kuri b?t? grindžiama dideliais skirtumais tarp skirtingose valstyb?s nar?se taikom? mokes?io bazi? ar mokes?io tarif? ir kurios tikslas – i?vengti mokes?io, paprastai mok?tino min?t? lengvat? suteikusias bendrov?s buvein?s valstyb?je nar?je (?iuo klausimu ?r. min?to sprendimo Oy AA 59 punkt?).

69 Atsižvelgiant ? šiuos du kartu nagrin?jamos pateisinimo pagrindus, susijusius su b?tinybe užtikrinti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari? ir b?tinybe užkirsti keli? mokes?i? vengimui, reikia konstatuoti, kad tokiomis nuostatomis, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, siekiama teis?t?, su Sutartimi suderinam? tiksl?, paremt? privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, ir jos yra tinkamos užtikrinti ši? tiksl? ?gyvendinim?.

70 Tokiomis aplinkyb?mis lieka patikrinti, ar tokios nuostatos, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, neviršija to, kas b?tina visiems nurodytiems tikslams pasiekti.

71 Pažym?tina, kad nacionalin?s teis?s aktai, grindžiami objektyvi? ir patikrintin? veiksnin? vertinimu, skirtu nustatyti, ar sandoris yra vien dirbtin? konstrukcija, sudaryta tik mokes?i? tikslais, turi b?ti laikomi neviršijan?iais to, kas b?tina pasiekti tikslus, susijusius su b?tinybe užtikrinti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari? ir užkirsti keli? mokes?i? vengimui, jeigu, pirma, kiekvienu atveju, kai esama ?tarim?, jog sandoris peržengia tai, k? atitinkamos bendrov?s b?t? sutarusios ištiesiosios rankos princip? atitinkan?iomis s?lygomis, mokes?i? mok?tojai suteikiama galimyb?, netaikant pernelyg sud?ting? administracini? suvaržym?, pateikti ?rodym? apie galimas komercines priežastis, d?l kuri? šis sandoris buvo sudarytas (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 82 punkt? ir 2008 m. balandžio 23 d. Nutarties *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, C?201/05, Rink. p. I?2875, 84 punkt?).

72 Antra, kai patikrinus tokius ?rodymus padaroma išvada, jog nagrin?jamas sandoris peržengia tai, k? atitinkamos bendrov?s b?t? sutarusios ištiesiosios rankos princip? atitinkan?iomis s?lygomis, mokes?i? korekcini? priemon? turi b?ti taikoma tik tai daliai, kuri viršija tai, k? bendrov?s b?t? sutarusios, jeigu neb?t? susijusios tarpusavio priklausomyb?s ryšiais.

73 Belgijos vyriausyb?s nuomone, ?rodyti, jog egzistuoja „išimtin?“ arba „neatlygintina“ lengvata pagrindin?je byloje nagrin?jam? nuostat? prasme, privalo nacionalinis mokes?i? administratorius. Kai šis administratorius taiko šias nuostatas, mokes?i? mok?tojas turi galimyb? pateikti ?rodym? apie galimas komercines priežastis, d?l kuri? šis sandoris buvo sudarytas. Jis gali per vieno m?nesio termin?, kur? galima prat?sti, ?rodyti, jog tai n?ra išimtin? arba neatlygintina lengvata, atsižvelgiant ? šio sandorio sudarymo aplinkybes. Jeigu šis administratorius vis tiek siekt? perskai?iuoti mokes? ir nepritart? mokes?io mok?tojo argumentams, šis gal?t? užgin?yti š? apmokestinim? nacionaliniuose teismuose.

74 Ši vyriausyb? priduria, kad pagrindin?je byloje nagrin?jam? nuostat? taikymo atveju prie nurodyt? lengvat? suteikusios bendrov?s rezident?s pelno pridedama tik ta lengvatos dalis, kuri yra išimtin? arba neatlygintina.

75 Tokiomis aplinkyb?mis, su s?lyga, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas patikrins pastaruosius du punktus, susijusius su Belgijos teis?s aiškinimu ir taikymu, darytina išvada, kad, atsižvelgiant ? tai, kas iš d?styta, tokios nacionalin?s nuostatos, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, yra proporcingos visiems jomis siekiamiems tikslams.

76 Tokiomis aplinkyb?mis ? pateiktus klausimus reikia atsakyti, kad EB 43 straipsnis, skaitomas kartu su EB 48 straipsniu, turi b?ti aiškinamas kaip iš principo nedraudžiantis valstyb?s nar?s teis?s akt? nuostat?, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias bendrov? rezident? apmokestinama už išimtin? arba neatlygintin? lengvat?, jeigu ši j? suteikt? kitoje valstyb?je nar?je ?steigta bendrovei, su kuria pirmoji yra tiesiogiai ar netiesiogiai susijusi tarpusavio priklausomyb?s ryšiais, nors už toki? lengvat? bendrov? rezident? negali b?ti apmokestinama, jeigu ši lengvata buvo suteikta kitai bendrovei rezidentei, su kuria pirmoji yra susijusi tokiais ryšiais. Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi

patikrinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamos nuostatos neviršija to, kas būtina visiems jose nurodytiems tikslams pasiekti.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

77 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

EB 43 straipsnis, skaitomas kartu su EB 48 straipsniu, turi būti aiškinamas kaip iš principo nedraudžiantis valstybės narės teisės aktų nuostatų, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pagal kurias bendrovė rezidentė apmokestinama už išimtinę arba neatlygintinę lengvatą, jeigu ši jai suteikta kitoje valstybėje narėje steigtai bendrovei, su kuria pirmoji yra tiesiogiai ar netiesiogiai susijusi tarpusavio priklausomybės ryšiais, nors už tokia lengvatą bendrovė rezidentė negali būti apmokestinama, jeigu ši lengvata buvo suteikta kitai bendrovei rezidentei, su kuria pirmoji yra susijusi tokiais ryšiais. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar pagrindinėje byloje nagrinėjamos nuostatos neviršija to, kas būtina visiems jose nurodytiems tikslams pasiekti.

Parašai.

* Proceso kalba: prancūzų.