

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija) SPRENDIMAS

2018 m. gegužės 31 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – ?sisteigimo laisvė – Pelnų mokestis – Valstybės narų teisės norma – Bendrovių apmokestinamųjų pajamų nustatymas – Bendrovių rezidentų neatlygintinai suteikta nauda bendrovei nerezidentei, su kuria ji susijusi tarpusavio ryšiais – Bendrovių rezidentų apmokestinamųjų pajamų korekcija – Apmokestinamųjų pajamų korekcijos nebuvimas dėl tapačios naudos, kuri bendrovei rezidentui suteikta kitai bendrovei rezidentei, su kuria ji susijusi tokiais ryšiais – ?sisteigimo laisvės ribojimas – Pateisinimas“

Byloje C-382/16

dėl *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* (Reino krašto-Pfalco finansų teismas, Vokietija) 2016 m. birželio 28 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2016 m. liepos 11 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Hornbach-Baumarkt AG

prieš

Finanzamt Landau

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas M. Ilešis, teisėjai A. Rosas (pranešėjas), C. Toader, A. Prechal ir E. Jarašiūnas,

generalinis advokatas M. Bobek,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2017 m. rugsėjo 27 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Hornbach-Baumarkt AG*, atstovaujamos *Rechtsanwälte* J. Uterhark ir J. Nagler,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir R. Kanitz,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev, U. Persson, N. Otte Widgren, F. Bergius ir L. Swedenborg,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir M. Wasmeier,

susipažinęs su 2017 m. gruodžio 14 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl EB 43 straipsnio (dabar – SESV 49 straipsnis), siejamo su EB 48 straipsniu (dabar – SESV 54 straipsnis), išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Hornbach-Baumarkt AG* ir *Finanzamt Landau* (Landau mokesčių inspekcija, Vokietija; toliau – mokesčių inspekcija) ginčą, susijusį su tuo, kad pastaroji nustatė šios bendrovės pelno mokestį ir verslo mokesčio bazę už 2003 m.

Teisinis pagrindas

3 *Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)* (Užsienyje gautų pajamų apmokestinimo įstatymas), vadovaujantis jo redakcija, išdėstyta 2003 m. gegužės 16 d. *Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen* (įstatymas dėl mokesčių lengvatų ir išimčių panaikinimo; *BGBI.* 2003 I, p. 660; toliau – *AStG*), 1 straipsnyje „Pajamų korekcija“ numatyta:

„1. Jei mokesčių mokėtojo pajamos, gautos iš komercinių santykių su susijusiu asmeniu, yra mažesnės dėl to, kad mokesčių mokėtojas, palaikydamas tokius su užsieniu susijusius santykius, su susijusiu asmeniu susitarė taikyti sąlygas, nukrypstančias nuo sąlygų, dėl kurių būtų susitarusios tarpusavyje nepriklausomos trečiosios šalys tokiomis pačiomis arba panašiomis aplinkybėmis, jo pajamos, nepažeidžiant kitų teisės nuostatų, turi būti nustatomos tokios, kokios būtų buvusios taikant sąlygas, dėl kurių būtų susitarusios tarpusavyje nepriklausomos trečiosios šalys.

2. Su mokesčių mokėtoju asmuo yra susijęs tuomet:

1) kai asmuo tiesiogiai arba netiesiogiai turi bent ketvirtadalį mokesčių mokėtojo kapitalo (esminį kapitalo dalį) arba gali daryti lemiamą tiesioginį ar netiesioginį įtaką mokesčių mokėtojui arba, priešingai, kai mokesčių mokėtojas turi esminį minėto asmens kapitalo dalį ar gali daryti jam lemiamą tiesioginį ar netiesioginį įtaką, arba

2) kai tretieji asmenys turi esminį minėto asmens ar mokesčių mokėtojo kapitalo dalį ar gali daryti tiesioginį ar netiesioginį įtaką vienam iš šių asmenų, arba

3) kai asmuo ar mokesčių mokėtojas, vykstant deryboms dėl komercinių ryšių sąlygų, gali daryti mokesčių mokėtojui ar asmeniui įtaką, kurios kilmę nesusijusi su šiais komerciniais ryšiais, arba kai vienas iš jų turi konkretų interesą dėl kito asmens pajamų gavimo.

3. Jei, remiantis *Abgabenordnung* [Mokesčių kodeksas] 162 straipsniu, reikia apskaičiuoti 1 dalyje nurodytas pajamas, šio apskaičiavimo atskaitos taškas, nesant kito tinkamo atskaitos taško, yra įmonės investuoto kapitalo grąža arba pelno marža, kurios, remiantis patirtimi ir praktika, galima tikėtis prastomis aplinkybėmis.

4. Komerciniais ryšiais, kaip jie suprantami pagal 1 ir 2 dalis, laikomi bet kokie ryšiai, kylantys dėl prievolių teisės taikymo sričiai priskirtinų pajamų, kurios nebuvo numatytos įstatuose ir yra mokesčių mokėtojo ar su juo susijusio asmens veiklos, kuriai taikomi *Einkommensteuergesetz* [Pajamų mokesčio įstatymas] 13, 15, 18 ar 21 straipsniai arba jie būtų taikomi, jei veikla būtų vykdoma Vokietijoje, dalis.“

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

4 *Hornbach-Baumarkt AG* yra Vokietijoje buvęs turinti akcinė bendrovė, kuri šioje valstybėje

nar?je ir kitose valstyb?se nar?se valdo statybos preki? ir statybini? medžiag? parduotuves.

5 2003 m. *Hornbach-Baumarkt AG* netiesiogiai, per savo patronuojam?j? bendrov? *Hornbach International GmbH* ir pastarosios Nyderland? patronuojam?j? bendrov? *Hornbach Holding BV*, tur?jo 100 % dviej? Nyderlanduose buveines turin?i? bendrovi? *Hornbach Real Estate Groningen BV* ir *Hornbach Real Estate Wateringen BV* (toliau – grup?s užsienio bendrov?s) kapitalo.

6 Grup?s užsienio bendrovi? nuosavas kapitalas buvo neigiamas ir j? veiklai t?sti ir statybos ir sodininkyst?s preki? prekybos centro statybos projektui finansuoti reik?jo banko kredito, kurio suma atitinkamai buvo 10 057 000 eur?, kiek tai susij? su *Hornbach Real Estate Groningen BV*, ir 14 800 000 eur?, kiek tai susij? su *Hornbach Real Estate Wateringen BV*.

7 Bankas, užtikrinantis finansavim? šioms bendrov?ms, min?t? kredit? suteikim? susiejo su s?lyga, kad *Hornbach-Baumarkt AG* pateiks patikinimo raštus d?l garantijos.

8 2002 m. rugs?jo 25 d. *Hornbach-Baumarkt AG* pateik? šiuos patikinimo raštus, neprašydama už tai atlygio.

9 Min?tuose patikinimo raštuose *Hornbach-Baumarkt AG* bankui kredito dav?jui ?sipareigojo neperleisti jos turim? *Hornbach Holding BV* akcij? arba j? nepakeisti, be to, užtikrinti, kad ir *Hornbach Holding BV* neperleist? savo grup?s užsienio bendrovi? akcij? ar j? nepakeist?, nepranešusi raštu šiam bankui ne mažiau kaip prieš tris savaites apie bet kok? perleidim? ar pakeitim?.

10 Be to, *Hornbach-Baumarkt AG* neatšaukiamai ir bes?lygiškai ?sipareigojo užtikrinti tokius grup?s užsienio bendrovi? finansinius išteklius, kad jos gal?t? ?vykdyti visus finansinius ?sipareigojimus. Tod?l prireikus ji šioms bendrov?ms tur?jo suteikti reikiamus finansinius išteklius, kad jos gal?t? ?vykdyti finansinius ?sipareigojimus bankui kredito dav?jui. *Hornbach-Baumarkt AG* taip pat ?sipareigojo užtikrinti, kad šie finansiniai ištekliai b?t? panaudojami finansiniams ?sipareigojimams tam pa?iam bankui vykdyti.

11 Manydama, kad tarpusavyje nesusij? asmenys esant tapa?ioms ar panašioms s?lygoms b?t? susitar? d?l atlygio už toki? garantij?, mokes?i? inspekcija nusprend?, kad *Hornbach-Baumarkt AG* pajamos, remiantis AStG 1 straipsnio 1 ir 4 dalimis, turi b?ti padidintos suma, atitinkan?ia numanom? atlyg? už suteikt? garantij?, ir pakeit? šios bendrov?s pelno mokest? ir verslo mokes?io baz? už 2003 m. Tod?l mokes?i? inspekcija pakoregavo *Hornbach-Baumarkt AG* apmokestinam?j? pajam? sum? ir ji buvo 15 253 eur? ir 22 447 eur? d?l garantij?, suteikt? atitinkamai *Hornbach Real Estate Groningen BV* ir *Hornbach Real Estate Wateringen BV*.

12 Kadangi skundai d?l sprendim?, kuriais mokes?i? inspekcija atliko šias korekcijas, buvo jos atmesti kaip nepagr?sti, *Hornbach-Baumarkt AG* pareišk? ieškin? d?l ši? sprendim? *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* (Reino krašto-Pfalco finans? teismas, Vokietija).

13 Šiame ieškinyje *Hornbach-Baumarkt AG* tvirtino, kad AStG 1 straipsnis lemia diskriminacin? su užsieniu susijusi? situacij? vertinim?, nes esant vien vidaus situacijoms pajam? suma nebuvo koreguota tam, kad b?t? atsižvelgta ? tariam? atlygio už patronuojamosioms bendrov?ms suteiktas garantijas sum?.

14 Esant šioms aplinkyb?ms ji, be kita ko, tvirtino, kad iš 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo SGI/ (C?311/08, EU:C:2010:26), susijusio su Belgijos mokes?i? teis?s nuostata, kuri analogiška AStG 1 straipsniui, darytina išvada, kad pastaroji nuostata turi b?ti laikoma ?sisteigimo laisv?s ribojimu, nepateisinamu d?l jo neproporcingumo. Iš ties?, priešingai reikalavimams, išplaukiantiems iš šio

sprendimo, AStG 1 straipsnyje nėra jokios nuostatos, kuri leistų remtis komerciniais priežastimis, kurios pateisintų sandorį, neįprastą tarp nesusijusių asmenų. Šiuo atveju, *Hornbach Baumarkt AG* teigimu, komercinys priežastys pateisina tai, kad jokio atlygio nebuvo numatyta už pagrindinį je byloje nagrinėjamus patikinimo raštus. Tai buvo paramos priemonės, skirtos grupės užsienio bendrovei nuosavam kapitalui padidinti.

15 Mokesčių inspekcija teigia, kad nors AStG 1 straipsnyje nėra jokios savarankiškos nuostatos dėl aplinkybių, susijusių su galimomis komerciniais priežastimis, dėl kurių buvo sudarytas sandoris, pateikimo, vis dėlto mokesčių mokėtojas turi galimybę pateikti rodymą dėl sudaryto sandorio tinkamumo.

16 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, mokesčių inspekcija teisingai manė, kad sulygos, dėl kurių susitarė *Hornbach-Baumarkt AG* ir grupės užsienio bendrovės, skyrėsi nuo tų, dėl kurių, esant tapašioms ar panašioms sulygoms, susitartų tarpusavyje nesusiję asmenys. Iš tiesų, nepriklausomi verslo partneriai susitartų dėl atlygio už patikinimo rašto pateikimą, nes jie teikianti šalis prisiima su tuo susijusių atsakomybės riziką. Todėl AStG 1 straipsnio 1 dalyje, siejamoje su šio 1 straipsnio 2 dalies 1 punkte numatyta trečia prielaida, numatytos materialiosios sulygos tam, kad būtų atlikta *Hornbach-Baumarkt AG* pajamų korekcija, buvo vykdytos.

17 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia dėl pagrindinį je byloje nagrinėjamo teisės nuostatų suderinamumo su sistėigimo laisve.

18 Šiuo aspektu šis teismas pažymi, kad pagal AStG 1 straipsnio 1 dalį mokesčių mokėtojo, kuris yra aptariamos valstybės narės rezidentas, pajamos, sumažintos dėl to, kad buvo susitarta dėl sulygų, kurios yra neįprastos nesusijusiems asmenims, būtų tokios korekcijos objektas, tik jei susijęs asmuo yra sistėigęs kitoje valstybėje narėje. Tačiau, jei šis susijęs asmuo yra mokesčių mokėtojo patronuojamoji bendrovė, steigta minėto mokesčių mokėtojo rezidavimo valstybėje narėje, nebūtų atlikta jokia pajamų korekcija remiantis AStG 1 straipsnio 1 dalimi ar kokia nors kita nacionalinės teisės nuostata.

19 Iš to išplaukia, kad tuo atveju, jei aptariamoje valstybėje narėje reziduojantis mokesčių mokėtojas turi bendrovės, steigtos kitoje valstybėje narėje, akciją, šis mokesčių mokėtojas yra vertinamas mažiau palankiai nei tuo atveju, jei turėtų bendrovės rezidentų akciją. Todėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad AStG 1 straipsnio 1 dalimi ribojama mokesčių mokėtojo rezidento sistėigimo laisvė, o tai draudžiama pagal EB 43 straipsnį (dabar – SESV 49 straipsnis).

20 Šiuo klausimu iš 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26) išplaukia, kad valstybės narės teisės normomis, kuriose tvirtintas nevienodas bendrovei rezidentui mokestinis vertinimas, atsižvelgiant į tai, ar bendrovės, su kuriomis ji susitarė dėl neįprastų ir savanoriškų lengvatų ir su kuriomis ji susijusi tarpusavio priklausomumo ryšiais, yra steigtos minėtoje valstybėje narėje, ar ne, iš principo yra ribojama sistėigimo laisvė, tačiau jomis siekiama teisėtų tikslų, susijusių su būtų išsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos padalijimą tarp valstybių narių ir su būtų užkirsti kelią mokesčių vengimui.

21 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, ar tokia teisės norma, kaip AStG 1 straipsnio 1 dalis, suderinama su proporcingumo principu.

22 Šiuo aspektu šis teismas pažymi, kad pagal 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26) 71 punktą proporcingumo principo laikymasis reikalauja, kad tuo atveju, kai negalima atmesti, jog sandoris neatitinka to, dėl ko būtų susitarta rinkos sulygomis, mokesčių mokėtojui suteikiama galimybė, netaikant pernelyg sudėtingą administracinį

suvaržym?, pateikti ?rodym? apie galimas komercines priežastis, d?l kuri? šis sandoris buvo sudarytas.

23 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas kelia klausim?, ar komercin?s priežastys, kurios gali b?ti nurodytos siekiant pateisinti sandorio sudarym? s?lygomis, kurios n?ra ?prastos nesusijusiems asmenims, gali b?ti susijusios su *Hornbach-Baumarkt AG* turimomis grup?s užsienio bendrov? akcijomis, vis? pirma situacijose, kai patrunuojamoji bendrov? iš banko skolinasi pinig? siekdama padidinti savo kapital?. Iš ties? patrunuojan?ioji bendrov? turi ekonomin? suinteresuotum? jos patrunuojamosios bendrov?s komercine s?kme, be to, prireikus priiima atsakomyb? j? finansuojant.

24 Šis teismas pažymi, kad nors pagal Vokietijos teis? mokes?i? mok?tojas turi galimyb? nurodyti ir pateisinti priežastis, d?l kuri? su užsienio bendrove sutartos s?lygos atitinka tas, d?l kuri? b?t? susitar? tarpusavyje nesusij? asmenys esant tapa?ioms ar panašioms aplinkyb?ms, AStG 1 straipsnio 1 dalyje nenumatyta galimyb? mokes?i? mok?tojui nurodyti komercines priežastis, kurios pateisint? sandorio sudarym? s?lygomis, kurios n?ra ?prastos tarp nesusijusi? asmen?, kai šios priežastys grindžiamos tarpusavio priklausomumo ryšiais, kurie vienija atitinkamus asmenis.

25 Tod?l prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad b?tina išsiaiškinti, ar tokia teis?s norma, kaip AStG 1 straipsnio 1 dalis, siejama su šio 1 straipsnio 2 dalies 1 punkte nurodyta tre?ia prielaida, atitinka S?jungos teis?s reikalavimus d?l galimyb?s nurodyti komercines priežastis, d?l kuri? tarpusavio priklausomumo ryšiais susij? asmenys sudar? sandor? taikydami s?lygas, kurios n?ra ?prastos tarp nesusijusi? asmen?.

26 Tokiomis aplinkyb?mis *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* (Reino krašto-Pfalco finans? teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar pagal SESV 49 straipsn? [(anks?iau – EB 43 straipsnis)], siejam? su SESV 54 straipsniu [(anks?iau – EB 48 straipsnis)], draudžiama valstyb?s nar?s teis?s norma, pagal kuri? mokes?i? mok?tojo rezidento pajamos, gautos iš verslo santyki? su kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusia bendrove, kurios bent ketvirtadalis akcinio kapitalo tiesiogiai arba netiesiogiai priklauso jam ir su kuria jis susitar? taikyti s?lygas, nukrypstan?ias nuo s?lyg?, d?l kuri? b?t? susitarusios tarpusavyje nepriklausomos tre?iosios šalys tokiomis pa?iomis arba panašiomis aplinkyb?mis, turi b?ti nustatomos tokios, kokios jos b?t? taikant s?lygas, d?l kuri? b?t? susitarusios tarpusavyje nepriklausomos tre?iosios šalys, jei pajamos, gautos iš verslo santyki? su Vokietijoje ?sisteigusia bendrove, taip nekoreguojamos ir pagal teis?s normas nesuteikiama galimyb? mokes?i? mok?tojui rezidentui ?rodyti, kad taikyti tokias s?lygas buvo susitarta d?l komercini? priežas?i?, kylan?i? d?l jo, kaip kitoje valstyb?je nar?je ?sisteigusios bendrov?s akcininko, pad?ties?“

D?l prejudicinio klausimo

27 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar EB 43 straipsnis (dabar – SESV 49 straipsnis), siejamas su EB 48 straipsniu (dabar – SESV 54 straipsnis), turi b?ti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos nacionalin?s teis?s normos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias valstyb?je nar?je reziduojan?ios bendrov?s, kuri kitoje valstyb?je nar?je ?steigta bendrovei, su kuria ji susijusi tarpusavio priklausomumo ryšiais, suteik? naudos taikydama s?lygas, kurios skiriasi nuo t?, kurias, esant tapa?ioms ar panašioms aplinkyb?ms, taikyt? tarpusavyje nesusij? asmenys, pajamos turi b?ti apskai?iuojamos taip, kaip jos b?t? apskai?iuotos, jei b?t? taikytos s?lygos, d?l kuri? b?t? susitar? nesusij? asmenys, ir jos tur?t? b?ti koreguojamos, ta?iau toks apmokestinam?j? pajam? koregavimas netaikomas, jei t? pa?i? naud? bendrov? rezident? suteikia kitai bendrovei rezidentei, su kuria ji susijusi tarpusavio priklausomumo ryšiais, ir šiomis teis?s normomis mokes?i?

mok?tojui rezidentui nesuteikiama galimyb? ?rodyti, kad taikyti tokias s?lygas buvo susitarta d?l komercini? priežas?i?, kylan?i? d?l jo, kaip bendrov?s nerezident?s akcininko, pad?ties.

28 Pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? nacionalin?s teis?s aktai, kurie taikomi tik tokioms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti aiški? ?tak? bendrov?s sprendimams ir lemti jos veikl?, patenka ? ?sisteigimo laisv?s taikymo srit? (2012 m. lapkri?io 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?35/11, EU:C:2012:707, 91 punktas; 2014 m. vasario 5 d. Sprendimo *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C?385/12, EU:C:2014:47, 22 punktas ir 2015 m. birželio 10 d. Sprendimo *X*, C?686/13, EU:C:2015:375, 18 punktas).

29 AStG 1 straipsnio 2 dalies 1 punkte nurodyta tre?ioji prielaida susijusi su situacija, kai mokes?i? mok?tojas rezidentas turi bent 25 % kitoje valstyb?je nar?je, ne jo rezidavimo valstyb?je nar?je, ?steigtos bendrov?s kapitalo, t. y. dal?, kuri leidžia mokes?i? mok?tojui daryti lemiam? ?tak? susijusiai bendrovei.

30 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pagrindin?je byloje pažym?jo, kad *Hornbach-Baumarkt AG* netiesiogiai turi 100 % grup?s užsienio bendrov? kapitalo ir tod?l gal?jo daryti lemiam? ?tak? j? sprendimams ir veiklai.

31 Tod?l pagrindin?je byloje nagrin?jamos teis?s normos turi b?ti aiškinamos atsižvelgiant ? EB sutarties nuostatas, susijusias su ?sisteigimo laisve.

32 Pagal suformuot? jurisprudencij? Sutarties nuostatomis d?l ?sisteigimo laisv?s draudžiama kilm?s valstybei narei trukdyti pagal jos ?statymus ?steigta bendrovei steigti kitoje valstyb?je nar?je, ypa? per patronuojam?j? bendrov?. ?sisteigimo laisv? apribojama, jeigu pagal valstyb?s nar?s apmokestinimo tvark? bendrovei rezidentei, turin?iai patronuojam?j? bendrov? kitoje valstyb?je nar?je, taikomas kitoks mokestinis vertinimas, kuris yra nepalankesnis, nei taikomas patronuojam?j? bendrov? pirmojoje valstyb?je nar?je turin?iai bendrovei rezidentei (2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Masco Denmark ir Damixa*, C?593/14, EU:C:2016:984, 24 ir 25 punktai).

33 Šiuo atveju reikia konstatuoti, kad, kaip pažymi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, pagal AStG 1 straipsnio 1 dal? gali b?ti koreguojamos tik pajamos, gautos iš mokes?i? mok?tojo verslo santyki?, susijusi? su užsieniu. Tai reiškia, kad mokes?i? mok?tojo rezidento pajam? dalis, kuria jo pajamos sumaž?jo d?l susitarimo taikyti tarp nesusijusi? asmen? ne?prastos s?lygas, koreguojama tik tuomet, kai šis asmuo ?sisteig?s ne nacionalin?je teritorijoje. Ta?iau jei min?tas asmuo yra mokes?i? mok?tojo patronuojamoji bendrov?, ?steigta nacionalin?je teritorijoje, pajamos nekoreguojamos nei pagal AStG 1 straipsnio 1 dal?, nei pagal koki? nors kit? nacionalin?s teis?s norm?.

34 Iš to darytina išvada, kad patronuojan?ioji bendrov?, kuri yra aptariamos valstyb?s nar?s rezident? ir turi bendrov?s, ?steigtos kitoje valstyb?je nar?je, akcij?, vertinama mažiau palankiai, nei ji b?t? vertinama, jei tur?t? bendrov?s rezident?s akcij?.

35 Pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij? toks skirtingas mokestinis mokes?i? mok?toj? vertinimas, atsižvelgiant ? tai, kur yra bendrov?, su kuriomis buvo sutartos s?lygos, kurios n?ra ?prastos tarp nesusijusi? asmen?, buvein?, gali b?ti ?sisteigimo laisv?s apribojimas, kaip tai suprantama pagal EB 43 straipsn?. Iš ties? mokes?i? mok?tojas d?l to gali atsisakyti kitoje valstyb?je nar?je, ne jo rezidavimo valstyb?je nar?je, ?sigyti, ?steigti patronuojam?j? bendrov? ar prat?sti jos veikl? arba ?sigyti ar išlaikyti esmin? toje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s kapitalo dal? d?l mokes?i? naštos, kuri užsienio element? turin?ioje situacijoje tenka d?l s?lyg?, kurios yra ne?prastos tarp nesusijusi? asmen?, taikymo (šiuo klausimu žr. 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *SGI*, C?311/08, EU:C:2010:26, 44 punkt?).

36 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją, mokestinė priemonė, kuri gali riboti EB 43 straipsnyje tvirtintą sąsisteigimo laisvę, gali būti leidžiama, tik jei ji susijusi su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba jei ji gali būti pateisinta pagal Sąjungos teisę pripažįstamais privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Tačiau ir tokiu atveju taikomas sąsisteigimo laisvės apribojimas turi būti tinkamas siekiamam tikslui gyvendinti ir nevirsti tuo, kas būtų jam pasiekti (šiuo klausimu žr. 2011 m. lapkričio 29 d. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 42 punktą; 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, 26 ir 29 punktus; 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Masco Denmark ir Damixa*, C-593/14, EU:C:2016:984, 28 punktą ir 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *A*, C-292/16, EU:C:2017:888, 28 punktą).

37 Iš pagrindinėje byloje nagrinėjamo nacionalinės teisės normos matyti, kad pagal jas apmokestinama bendrovė rezidentė, kai ji suteikia bendrovei nerezidentei, su kuria ji susijusi, naudos, dėl kurios susitarta taikant sąlygas, kurios nėra rinkos sąlygos, todėl bendrovės rezidentės apmokestinamosios pajamos atitinkamoje valstybėje nėra gali būti sumažintos.

38 Vokietijos vyriausybės teigimu, patronuojančiosios bendrovės rezidentės situacija skiriasi, priklausomai nuo to, ar ji turi komercinę ryšį su patronuojamąja bendrove nerezidente, ar su patronuojamąja bendrove rezidente, nes Vokietijos Federacinė Respublika neturi galiojimą apmokestinti kitose valstybėse nėra esančią patronuojamąją bendrovę pajamų.

39 Minėta vyriausybė tvirtina, kad pajamų, kurias patronuojančioji bendrovė gauna dėl savo komercinę ryšį esant visiškai vidaus situacijai, koregavimo nebuvimas pateisinamas tuo, kad šios patronuojančiosios bendrovės nemokamai suteikta nauda padidina jos patronuojamosios bendrovės pajamas ir kad Vokietijos Federacinė Respublika apmokestina tiek patronuojančiosios bendrovės pajamas, tiek jos teritorijoje steigtos jos patronuojamosios bendrovės gautą naudą. Kitaip yra dėl Nyderlanduose steigto *Hornbach-Baumarkt AG* patronuojamąją bendrovę, nes Vokietijos Federacinė Respublika negali apmokestinti jos gauto pelno.

40 Reikia konstatuoti, kad šie argumentai susiję ne su situacijų panašumo klausimu, bet su teritorialumo principu, pagal kurį valstybės nėra turi teisę apmokestinti visas jos teritorijoje gaunamas pajamas, ar būtų išsaugoti valstybių narių kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimą, kuris yra Teisingumo Teismo pripažintas teisėtu tikslu, grindžiamais pateisinimais (šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 27 punktą ir 2017 m. lapkričio 23 d. Sprendimo *A*, C-292/16, EU:C:2017:888, 30 punktą).

41 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad tiek Vokietijos vyriausybė, tiek Švedijos vyriausybė tvirtina, jog teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, pateisinamos privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, susijusiu su būtų užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, ir šiuo aspektu jos nurodo 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 69 punktą).

42 Be to, Švedijos vyriausybė pažymi, kad Vokietijos teisės nuostatos, kuriomis gyvendinamas prastų rinkos sąlygų principas, yra natūrali teritorialumo principo pasekmė ir yra būtinos tam, kad būtų užtikrintas tiek šis principas, tiek subalansuotas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas.

43 Pagal suformuotą jurisprudenciją būtų išsaugoti subalansuotą valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą gali pateisinti nevienodas vertinimas, kai nagrinėjama apmokestinimo tvarka siekiama užkirsti kelią veiksams, kurie gali pakenkti valstybės nėra teisėi pasinaudoti kompetencija mokesčių srityje dėl jos teritorijoje vykdomos veiklos (2007 m. kovo 29

d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, EU:C:2007:194, 42 punktas; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, 54 punktas; 2013 m. vasario 21 d. Sprendimo *A*, C-123/11, EU:C:2013:84, 41 punktas ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimo *Masco Denmark ir Damixa*, C-593/14, EU:C:2016:984, 35 punktas).

44 Teisingumo Teismas nusprendė, kad valstybės narės bendrovės rezidentams leidus perkelti savo pelną išimtinai arba neatlygintinai lengvatų forma su jomis tarpusavio priklausomumo ryšiais susijusioms ir kitose valstybėse narėse steigtoms bendrovėms būtų pažeistas subalansuotas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas tarp valstybių narių ir kad valstybės narės teisės nuostatos, kuriose numatyta, jog už tokią lengvatą yra apmokestinama bendrovė rezidentų, suteikusi šią lengvatą kitoje valstybėje narėje steigtai bendrovei, leidžia pirmajai iš šių valstybių narių gyvendinti kompetenciją mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu. Teisingumo Teismas pridėjo, kad tokiomis nacionalinėmis teisės nuostatomis siekiama teisėtai, su Sutartimi suderinamais tikslais, paremti privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, ir jos yra tinkamos šiai tikslų gyvendinimui užtikrinti (šiuo klausimu žr. 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *SGI*, C-311/08, EU:C:2010:26, 63, 64 ir 69 punktus).

45 Tai taikytina ir pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės normoms, nes tai, kad bendrovė rezidentų kitoje valstybėje narėje steigtai bendrovei, su kuria ji susijusi tarpusavio priklausomumo ryšiais, suteikia lengvatą, pavyzdžiui, išduoda patikinimo dėl garantijos raštą, taikydama silygą, kurios nėra rinkos silygos, gali leisti bendrovei rezidentei pervesti pelną lengvatų forma savo patronuojamajai bendrovei nerezidentei ir gali kelti grėsmę subalansuotam apmokestinimo kompetencijos pasidalijimui tarp valstybių narių.

46 Pagrindinėje byloje nagrinėjamos teisės normos, pagal kurias numatyta, kad aptariamoje valstybėje narėje apmokestinamas bendrovės rezidentų galimai gautas atlygis už neatlygintinai suteikti sutartą lengvatą kitoje valstybėje narėje steigtai bendrovei, su kuria ji susijusi tarpusavio priklausomumo ryšiais, tam, kad būtų atsižvelgta į sumą, kurią patronuojančioji bendrovė turėtų deklaruoti kaip pelną, jei sandoris būtų buvęs sudarytas rinkos silygomis, iš principo leidžia pirmajai valstybei narei gyvendinti savo mokestinius galiojimus, kiek tai susiję su jos teritorijoje vykdoma veikla.

47 Todėl laikytina, kad nacionalinės teisės normos, kaip antai nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kuriomis siekiama neleisti, kad tam tikroje valstybėje narėje gautas pelnas iš jos mokestinės jurisdikcijos būtų perkeltas neapmokestintas, sudarant sandorius, kurie neatitinka prastų rinkos silygų, yra tinkamos apmokestinimo kompetencijos pasidalijimui tarp valstybių narių užtikrinti.

48 Galiausiai reikia išnagrinėti klausimą, ar tokiomis nacionalinėmis teisės normomis neviršijama tai, kas būtina siekiamam tikslui gyvendinti.

49 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad nacionalinės teisės aktai, grindžiami objektyviu ir patikrintiną veiksmų vertinimu, skirtu nustatyti, ar sandoris yra vien dirbtinis darinys, sukurtas tik mokesčių tikslais, turi būti laikomi neviršijančiais to, kas būtina pasiekti tikslams, susijusiems su būtinybe 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 rinkos silygomis, mokesčių mokėtojai suteikiama galimybė, netaikant pernelyg sudėtingų administracinių suvaržymų, pateikti rodymų apie galimas komercines priežastis, dėl kurių šis sandoris buvo sudarytas. Antra, mokesčių korekcinių priemonių prireikus turi būti taikoma tik tai dalis, kuri viršija tai, ką atitinkamos bendrovės būtų sutarusios, jei būtų taikomos rinkos silygos (2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *SGI*, C-311/08, EU:C:2010:26, 71 ir 72 punktai).

50 Vis? pirma d?l aptariamo mokes?i? mok?tojo pajam? korekcijos sumos apskai?iavimo reikia pa?ym?ti, kad Teisingumo Teisme ?iuo klausimu nekilo diskusij? tarp *Hornbach-Baumarkt AG* ir mokes?i? inspekcijos. Vis d?lto reikia pa?ym?ti, kad Vokietijos vyriausyb? tvirtina, o ?iuo klausimu jai nebuvo prieštarauta, kad korekcijos, atliktos Vokietijos mokes?i? institucij? esant situacijoms, kaip antai nagrin?jamoms pagrindin?je byloje, taikomos tik tai daliai, kuri vir?ija tai, d?l ko b?t? susitarta nesant aptariam? bendrov? tarpusavio priklausomumo situacijos.

51 Be to, kalbant apie galimyb?, kuri? turi tur?ti mokes?i? mok?tojas, pateikti argumentus, susijusius su galimomis komercin?mis prie?astimis siekiant pateisinti sandori? sudarym? taikant s?lygas, kurios yra ne?prastos tarp nesusijusi? asmen?, pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateikuso teismo klausimas konkre?iai susij?s su tuo, ar komercin?s prie?astys gali apimti ekonomines prie?astis, išplaukian?ias iš tarpusavio priklausomumo ry?i? tarp tam tikroje valstyb?je nar?je patronuojan?ios bendrov?s rezident?s ir jos patronuojam?j? bendrov? kitoje valstyb?je nar?je.

52 Vokietijos vyriausyb?s teigimu, s?voka „komercin?s prie?astys“, kaip tai suprantama pagal 2010 m. sausio 21 d. Sprendimo *SGI* (C?311/08, EU:C:2010:26) 71 punkt?, turi b?ti ai?kinama atsi?velgiant ? laisvos konkurencijos princip?, kuris pagal savo esm? neleidžia pripa?inti ekonomini? prie?as?i?, kuri? kilm? susijusi su akcininko pad?timi. Norint ?vertinti teis?s norm?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, proporcingum? reikia, be kita ko, atskirti, pirma, galimyb? remtis prie?astimis, d?l kuri? tarp tos pa?ios grup?s bendrov? buvo susitarta d?l neatlygintin?s naudos, ir, antra, j? pagr?stumo nagrin?jim?. *Hornbach-Baumarkt AG* tur?jo galimyb? pateikti savo sprendimo motyvus, ta?iau negal?jo ?rodyti, kad jie atitinka ekonomines prie?astis.

53 ?ioje byloje iš nutarties d?l pra?ymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad grup?s užsienio bendrov?s tur?jo neigiam? l?š? balans? ir kad bankas paskolos dav?jas kredit?, b?tin? ši? bendrov? veiklai t?sti ir vystyti, suteikim? susiejo su s?lyga, kad *Hornbach-Baumarkt AG* pateiks patikinimo rašt?.

54 Kai patronuojamosios bendrov?s veiklai vystyti reikia papildomo kapitalo ?našo d?l to, kad ji neturi pakankamai nuosav? l?š?, komercin?s prie?astys gali pateisinti patronuojan?iosios bendrov?s l?š? suteikim? taikant s?lygas, kurios yra ne?prastos tarp nesusijusi? asmen?.

55 Be to, reikia pa?ym?ti, kad ?ioje byloje nebuvo nurodyta jokia mokes?i? vengimo rizika. Vokietijos vyriausyb? ne?rod? nei visiškai dirbtinio darinio, kaip tai suprantama pagal Teisingumo Teismo jurisprudencij?, buvimo, nei ie?kov?s pagrindin?je byloje valios suma?inti savo apmokestinam?sias pajamas Vokietijoje buvimo.

56 Esant ?ioms s?lygoms, gali egzistuoti komercin?s prie?astys, susijusios su *Hornbach-Baumarkt AG* užimama grup?s užsienio bendrov? akcinink?s pad?timi, kurios pateisint? pagrindin?je byloje nagrin?jamo sandorio sudarym? taikant s?lygas, kurios skiriasi nuo ?prastini? nesusijusi? asmen? taikom? s?lyg?. Iš ties?, kadangi min?t? užsienio bendrov? veiklos t?simas ar pl?tra neturint reikiam? nuosav? i?tekli? priklauso nuo kapitalo ?našo, nemokamas patikinimo d?l garantijos rašt? suteikimas, nors viena nuo kitos nepriklausomos bendrov?s b?t? susitarusios d?l atlyginimo už toki? garantij? suteikim?, gal?t? b?ti paai?kinamas *Hornbach-Baumarkt AG* ekonominiu interesu d?l grup?s užsienio bendrov? komercin?s s?km?s, kuria ji naudojasi pasidalijant peln?, taip pat tam tikra ie?kov?s pagrindin?je byloje, kaip akcinink?s, atsakomybe už ši? bendrov? finansavim?.

57 ?iuo atveju pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi patikrinti, ar *Hornbach-Baumarkt AG* gal?jo, netaikydama pernelyg sud?ting? administracin? suvar?ym?,

pateikti ?rodym? apie galimas komercines priežastis, d?l kuri? buvo sudaryti pagrindin?je byloje nagrin?jami sandoriai, neatmetant to, kad šiuo aspektu galima atsižvelgti ? ekonomines priežastis, kurias lemia jos, kaip bendrov?s nerezident?s akcinink?s, pad?tis.

58 Tod?l darytina išvada, kad teis?s normomis, kaip antai nagrin?jamomis pagrindin?je byloje, neviršijama tai, kas b?tina jomis siekiamam tikslui ?gyvendinti, jei už ši? teis?s norm? taikym? atsakingos valdžios institucijos suteikia galimyb? mokes?i? mok?tojai rezidentui ?rodyti, kad sutartas s?lygas l?m? komercin?s priežastys, kurios susijusios su jos, kaip bendrov?s nerezident?s akcinink?s, pad?timi, o tai ?vertinti turi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas.

59 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti taip: EB 43 straipsnis, siejamas su EB 48 straipsniu, turi b?ti aiškinamas taip, kad juo iš principo nedraudžiamos nacionalin?s teis?s normos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias valstyb?je nar?je reziduojan?ios bendrov?s, kuri kitoje valstyb?je nar?je ?steigta bendrovei, su kuria ji susijusi tarpusavio priklausomumo ryšiais, suteik? naudos taikydama s?lygas, kurios skiriasi nuo t?, kurias esant tapa?ioms ar panašioms aplinkyb?ms taikyt? tarpusavyje nesusij? asmenys, pajamos turi b?ti apskai?iuojamos taip, kaip jos b?t? apskai?iuotos, jei b?t? taikytos s?lygos, d?l kuri? b?t? susitar? nesusij? asmenys, ir jos tur?t? b?ti koreguojamos, ta?iau toks apmokestinam?j? pajam? koregavimas netaikomas, jei t? pa?i? naud? bendrov? rezident? suteikia kitai bendrovei rezidentei, su kuria ji susijusi tarpusavio priklausomumo ryšiais. Vis d?lto nacionalinis teismas turi patikrinti, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamos teis?s normos suteikia galimyb? mokes?i? mok?tojai rezidentui ?rodyti, kad taikyti tokias s?lygas buvo susitarta d?l komercini? priežas?i?, kylan?i? d?l jo, kaip bendrov?s nerezident?s akcininko, pad?ties.

D?l bylin?jimosi išlaid?

60 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

EB 43 straipsnis (dabar – SESV 49 straipsnis), siejamas su EB 48 straipsniu (dabar – SESV 54 straipsnis), turi b?ti aiškinamas taip, kad juo iš principo nedraudžiamos nacionalin?s teis?s normos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, pagal kurias valstyb?je nar?je reziduojan?ios bendrov?s, kuri kitoje valstyb?je nar?je ?steigta bendrovei, su kuria ji susijusi tarpusavio priklausomumo ryšiais, suteik? naudos taikydama s?lygas, kurios skiriasi nuo t?, kurias esant tapa?ioms ar panašioms aplinkyb?ms taikyt? tarpusavyje nesusij? asmenys, pajamos turi b?ti apskai?iuojamos taip, kaip jos b?t? apskai?iuotos, jei b?t? taikytos s?lygos, d?l kuri? b?t? susitar? nesusij? asmenys, ir jos tur?t? b?ti koreguojamos, ta?iau toks apmokestinam?j? pajam? koregavimas netaikomas, jei t? pa?i? naud? bendrov? rezident? suteikia kitai bendrovei rezidentei, su kuria ji susijusi tarpusavio priklausomumo ryšiais. Vis d?lto nacionalinis teismas turi patikrinti, ar pagrindin?je byloje nagrin?jamos teis?s normos suteikia galimyb? mokes?i? mok?tojai rezidentui ?rodyti, kad taikyti tokias s?lygas buvo susitarta d?l komercini? priežas?i?, kylan?i? d?l jo, kaip bendrov?s nerezident?s akcininko, pad?ties.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.