

Byla C-196/04

Cadbury Schweppes plc ir Cadbury Schweppes Overseas Ltd

prieš

Commissioners of Inland Revenue

(*Special Commissioners of Income Tax, London* prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„?sisteigimo laisvė – Kontroliuojamas užsienio bendrovės reglamentuojančios nuostatos – Kontroliuojamų užsienio bendrovių pelno ?traukimas ? patronuojančios bendrovės apmokestinimo pagrind?“

Sprendimo santrauka

1. *Laisvas asmenų judėjimas – ?sisteigimo laisvė*

(EB 43 ir 48 straipsniai)

2. *Laisvas asmenų judėjimas – ?sisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai*

(EB 43 ir 48 straipsniai)

1. Vien tik tuo, jog bendrovė rezidentų ?steigia papildomą verslo vietą, pavyzdžiui, dukterinę ?moną, kitoje valstybėje narėje, negalima pagrįsti bendros sukčiavimo mokesčių srityje prezumpcijos ir dėl to pateisinti priemonės, keliančios grėsmę naudojimuisi pagrindine Sutarties garantuojama laisve. Tačiau nacionalinė ?sisteigimo laisvė ribojanti priemonė gali būti pateisinama kova su piktnaudžiavimais, kai ji yra susijusi su išimtinai dirbtiniais, neturinčiais ekonominio pagrindo dariniais, kurių tikslas yra išvengti atitinkamos valstybės narės teisės aktų taikymo ir ypač išvengti mokesčių, kurį paprastai reikia sumokėti nuo gauto pelno už nacionalinėje teritorijoje vykdytą veiklą.

(žr. 50–51 ir 55 punktus)

2. EB 43 ir 48 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia vienoje valstybėje narėje ?steigtos kontroliuojamos užsienio bendrovės gauto pelno ?skaitymą ? kitoje valstybėje narėje ?steigtos bendrovės rezidentų apmokestinimo pagrindą, kai šio pelno apmokestinimo lygis pirmojoje valstybėje yra mažesnis nei antrojoje valstybėje, nebent toks ?skaitymas susijęs tik su išimtinai dirbtiniais dariniais, skirtais išvengti paprastai mokėtino nacionalinio mokesčio. Todėl tokios apmokestinimo priemonės taikymo turi būti vengiama, kai, remiantis objektyviais ir trečiųjų asmenų patikrinamais ?rodymais, paaiškėja, kad, nepaisant mokestinio pobūdžio motyvų buvimo, tokia kontroliuojama užsienio bendrovė yra realiai ?steigta priimančiojoje valstybėje narėje ir joje vykdo faktinę ekonominę veiklą.

(žr. 75 punktą ir rezoliucinį dalį)

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. rugsėjo 12 d. (*)

„Sisteigimo laisvė – kontroliuojamas užsienio bendrovės reglamentuojamųjų nuostatų – kontroliuojamų užsienio bendrovių pelno atskaitymas – patvirtinamųjų bendrovės apmokestinimo pagrindai“

Byloje C-196/04

dėl 2004 m. balandžio 29 d. *Special Commissioners of Income Tax, London* (Jungtinės Karalystės) sprendimo, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. gegužės 3 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Cadbury Schweppes plc,

Cadbury Schweppes Overseas Ltd

prieš

Commissioners of Inland Revenue,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijų pirmininkai P. Jann ir A. Rosas, teisėjai J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts (pranešėjas), E. Juhász, G. Arestis ir A. Borg Barthet,

generalinis advokatas P. Léger,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2005 m. gruodžio 13 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

– *Cadbury Schweppes plc* ir *Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, atstovaujama *barrister* J. Ghosh ir patarėju J. Henderson,

– Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos R. Caudwell, padedamos QC D. Anderson ir *barristers* M. Lester bei D. Ewart,

- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos E. Dominkovits,
- Danijos vyriausybės, atstovaujamos J. Molde,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos A. Tiemann ir U. Forsthoff,
- Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos L. Fraguas Gadea ir M. Muñoz Pérez,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir C. Mercier,
- Airijos, atstovaujamos D. O'Hagan, padedamo SC R. L. Nesbitt ir A. Collins bei BL P. McGarry,
- Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* A. Cingolo,
- Kipro vyriausybės, atstovaujamos A. Pantazi,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Fernandes ir J. De Menezes Leitão,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos A. Guimaraes-Purokoski,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Kruse ir I. Willfors,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

susipažinęs su 2006 m. gegužės 2 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendimas

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl EB 43, 49 ir 56 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas buvo pateiktas sprendžiant ginčą tarp *Cadbury Schweppes plc* (toliau – CS) ir *Cadbury Schweppes Overseas Ltd* (toliau – CSO), iš vienos pusės, ir *Commissioners of Inland Revenue*, iš kitos pusės, dėl pastarosios bendrovės iš *Cadbury Schweppes Treasury International* (toliau – CSTI), vienos iš *Cadbury Schweppes* grupės dukterinių įmonių, steigto Dublino (Airija) *International Financial Services Center* (tarptautinių finansinių paslaugų centre) (toliau – IFSC), 1996 m. gauto pelno apmokestinimo.

Nacionalinės teisės aktai

- 3 Pagal Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės mokesčių teisės aktus šios valstybės įmonė pelno mokestis šioje valstybėje narėje šio teisės akto prasmės tikslais bendrovei (toliau – bendrovė rezidentė) taikomas jos visame pasaulyje gautoms pajamoms. Jos apima filialų ir agentūrų, per kurias bendrovė rezidentė vykdo savo veiklą už Jungtinės Karalystės ribų, gautą pelną.
- 4 Tačiau bendrovės rezidentės atveju iš esmės neapmokestinamas jos dukterinių įmonių pelnas jo gavimo momentu. Taip pat neapmokestinami dividendai, kuriuos jai perveda Jungtinėje Karalystėje steigta dukterinė įmonė. Užsienyje steigtos dukterinės įmonės bendrovei rezidentei pervedami dividendai apmokestinami pastarojoje bendrovėje. Tačiau siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, Jungtinės Karalystės mokesčių teisės aktai numato užsienyje esančių dukterinių

monas gavus pelną sumokėti mokesčių įskaičiavimą bendrovei rezidentei.

5 Jungtinės Karalystės teisės nuostatos, susijusios su kontroliuojamomis užsienio bendrovėmis (toliau – KUB), nustato išimtį iš bendros taisyklės, pagal kurią bendrovės rezidentas atveju jos dukterinės monas pelnas jo gavimo momentu neapmokestinamas.

6 Šios nuostatos, esančios 1988 m. Pajamų ir monų pelno mokesčių įstatymo (Income and Corporation Taxes Act 1988) 747–756 straipsniuose ir 24–26 prieduose, numato, kad KUB – pagal pagrindinės bylos aplinkybomis taikytiną šią nuostatą redakciją (toliau – KUB reglamentuojančios nuostatos) tai yra užsienio bendrovė, kurios daugiau kaip 50 % kapitalo priklauso bendrovei rezidentei, – pelnas priskiriamas pastarajai ir joje apmokestinamas įskaičiuojant KUB sumokėtą mokestį toje valstybėje, kurioje ji yra steigta. Jeigu šis pelnas bendrovei rezidentei išmokamas kaip dividendai, jos Jungtinėje Karalystėje nuo KUB pelno sumokėtas mokestis laikomas papildomu pastarosios bendrovės užsienyje sumokėtu mokesčiu ir suteikia teisę įskaityti jį bendrovės rezidentas už šiuos dividendus mokėtiną mokestį.

7 KUB reglamentuojančios nuostatos turi būti taikomos tuomet, kai KUB valstybėje, kurioje ji yra steigta, taikomas „žemesnis apmokestinimo lygis“, o pagal šias nuostatas taip yra bet kuriais finansiniais metais, kai KUB sumokėtas mokestis yra mažesnis nei trys ketvirtadaliai mokesčių sumos, kuri būtų buvusi sumokėta Jungtinėje Karalystėje nuo apmokestinamojo pelno, apskaičiuoto apmokestinimo šioje valstybėje narėje tikslais.

8 Iš KUB reglamentuojančių nuostatų taikymo išplaukiantis apmokestinimas turi tam tikrą išimtį. Pagal faktinėms aplinkyboms pagrindinėje byloje reikšmingą šią nuostatą redakciją apmokestinimas netaikomas šiais atvejais:

– kai KUB laikosi „priimtinos mokėjimo politikos“, kuri reiškia tai, kad tam tikra apibrėžta procentinė šio pelno dalis (90 % 1996 m.) išmokama per 18 mėnesių nuo pelno gavimo ir apmokestinama bendrovėje rezidentėje,

– kai KUB vykdo „veiklą, atleistą nuo mokesčių“ šią nuostatą prasme, pavyzdžiui, tam tikrą komercinę veiklą, kurią vykdo filialai,

– kai KUB laikosi „kotiravimo biržoje sąlygos“, o tai reiškia, kad 35 % balsų suteikiantis kapitalo yra laisvoje apyvartoje, kad dukterinė mona rašyta ir pripažintos biržos prekybos akcijomis sąrašus ir kad šiomis akcijomis ten yra prekiaujama,

– kai KUB apmokestinamasis pelnas neviršija nustatytos 50 000 GBP (Didžiosios Britanijos svarų sterlingų) sumos (*de minimis* išimtis).

9 KUB reglamentuojančiomis nuostatomis numatytas apmokestinimas taip pat netaikomas, jeigu vykdytos vadinamojo „motyvų“ testo sąlygos. Šis testas sudaro dvi kumuliacines sąlygas.

10 Viena vertus, jeigu sandoriai, dėl kurių KUB gavo pelno atitinkamais finansiniais metais, lemia mokesčių Jungtinėje Karalystėje sumažėjimą, palyginti su mokesčiu, kurį būtų reikėję sumokėti nesant šio sandorio, ir jeigu šio sumažėjimo suma viršija tam tikrą ribą, bendrovė rezidentė turi rodyti, kad toks sumažėjimas nebuvo pagrindinis arba vienas iš pagrindinių šio sandorio tikslų.

11 Kita vertus, bendrovė rezidentė turi rodyti, kad pagrindinė KUB egzistavimo priežastis arba viena iš pagrindinių to priežasčių atitinkamais finansiniais metais nėra mokesčių sumažinimo Jungtinėje Karalystėje pasiekimas pervedant pelną į kitą valstybę, kad būtų mokami mažesni mokesčiai ar jį išvis būtų išvengta. Pagal šias nuostatas pelno pervedimas į kitą valstybę, kad

būt mokami mažesni mokesčiai ar jį išvis būtų išvengta, yra tuomet, kai pagrįstai galima daryti prielaidą, jog jeigu nebūt buvusios KUB arba bet kokios susijusios bendrovės, steigtos už Jungtinės Karalystės ribų, pajamas būtų gavęs ir nuo jį sumokėtų mokesčių Jungtinėje Karalystėje siskirtas asmuo.

12 Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikimo taip pat paaiškinama, kad Jungtinės Karalystės mokesčių tarnybos 1996 m. paskelbė sąrašą valstybių, kuriose tam tikromis sąlygomis KUB gali būti steigta, vykdyti savo veiklą ir būti laikoma atitinkanti sąlygas, leidžiančias išvengti KUB reglamentuojančiomis nuostatomis numatyto apmokestinimo.

Faktinės aplinkybės pagrindinėje byloje ir prejudicinis klausimas

13 CS, bendrovė rezidentė, yra *Cadbury Schweppes* grupės, kuri sudaro Jungtinėje Karalystėje, kitose valstybėse narėse ir trečiuosiose valstybėse siskirtos bendrovės, patronuojanti bendrovė. Šiai grupei, be kita ko, priklauso dvi dukterinės įmonės Airijoje – *Cadbury Schweppes Treasury Services* (toliau – CSTS) ir CSTI, kuri kapitalą CS valdo netiesiogiai per keletą dukterinių įmonių ir galiausiai per CSO.

14 Faktinė aplinkybė pagrindinėje byloje metu CSTS ir CSTI, kurios yra siskirtos IFSC, buvo taikomas 10 % dydžio mokestis.

15 CSTS ir CSTI veiklą sudaro piniginių lėšų gavimas ir jį perdavimas *Cadbury Schweppes* grupės dukterinėms įmonėms.

16 Remiantis sprendimu dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, CSTS pakeitė panašią struktūrą, kuriai priklausė Džersyje steigta bendrovė. Ji buvo steigta siekiant trijų tikslų. Tie tikslai buvo, pirmiausia išspręsti mokestinio pobūdžio problemą, su kuria buvo susidūrę Kanados apmokestinamieji asmenys, turintys privilegijuotą CS akciją, antra, išvengti pareigos gauti Jungtinės Karalystės valdžios institucijų leidimą vykdyti su paskolomis susijusias operacijas užsienyje ir, trečia, sumažinti mokestį prie šaltinio už grupės viduje išmokėtus dividendus pagal 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos vairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6). Remiantis minėtu sprendimu, šie trys tikslai galėjo būti pasiekti, jeigu CSTS būtų buvusi steigta pagal Jungtinės Karalystės teisės aktus ir šios valstybės narės teritorijoje.

17 CSTI yra CSTS dukterinė įmonė. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ji buvo steigta Airijoje tam, kad jai nebūt taikomos tam tikros Jungtinės Karalystės mokesčių nuostatos, susijusios su valiutų keitimu.

18 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog CSTS ir CSTI Dubline buvo steigtos vieninteliu tikslu – kad pelnui, susijusiam su *Cadbury Schweppes* grupės vidinio finansavimo veikla, galėtų būti taikomas IFSC mokesčių režimas.

19 Atsižvelgiant į mokesčio dydį, taikomą šiame centre siskirtiems bendrovėms, CSTS ir CSTI pelnui buvo taikomas „žemesnis apmokestinimo lygis“ KUB reglamentuojančių nuostatų prasme. Dėl 1996 finansinių metų Jungtinės Karalystės mokesčių institucijos nustatė, kad šioms dukterinėms įmonėms netaikoma nė viena sąlyga, leidžianti išvengti minėtomis nuostatomis numatyto apmokestinimo.

20 Todėl 2000 m. rugpjūčio 18 d. sprendimu *Commissioners of Inland Revenue*, remdamiesi KUB reglamentuojančiomis nuostatomis, pareikalavo, kad CSO sumokėtų 8 638 633,54 GBP bendrovei mokesčio už pelną, kurį CSTI gavo 1996 m. gruodžio 28 d. pasibaigusiais finansiniais metais. Pranešimas apie mokėtiną mokestį susijęs tik su pastarosios bendrovės gautu pelnu, nes CSTS

1996 finansinius metus baig? nuostolingai.

21 2000 m. rugpj??io 21 d. CS ir CSO d?l šio pranešimo apie mok?tin? mokest? pareišk? ieškin? *Special Commissioners of Income Tax, London*. Šiam teismui jos teig?, kad KUB reglamentuojan?ios nuostatos prieštarauja EB 43, 49 ir 56 straipsniams.

22 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad jam d?l Bendrijos teis?s taikymo jo nagrin?jamoje byloje kyla nemažai abejoni?.

23 Pirmiausia jam neaišku, ar ?steigdama kitose valstyb?se nar?se bendroves ir suteikdama joms kapitalo vieninteliu tikslu – pasinaudoti palankesniu mokes?i? režimu nei galiojantis Jungtin?je Karalyst?je, CS piktnaudžiavo EB sutartyje ?tvirtintomis laisv?mis.

24 Antra, jam neaišku, ar, padarius prielaid?, kad CS tik veiksmingai pasinaudojo min?tomis laisv?mis, esamomis aplinkyb?mis KUB reglamentuojan?ios nuostatos turi b?ti laikomos apribojan?iomis naudojim?si šiomis laisv?mis arba diskriminuojan?iomis.

25 Jeigu šios nuostatos tur?t? b?ti laikomos apribojan?iomis Sutartimi užtikrinamas laisves, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui neaišku, tre?ia, ar galima aplinkyb?, kad CS nemoka didesnio mokes?io nei tas, kur? CSTS ir CSTI b?t? sumok?jusios, jeigu jos b?t? buvusios ?steigtos Jungtin?je Karalyst?je, leidžia atmesti tokio apribojimo egzistavimo galimyb?. Jis taip pat svarsto, ar yra svarbu tai, kad, viena vertus, tam tikrais aspektais egzistuoja skirtumai tarp mokestin?s skolos, susijusios su CSTS ir CSTI pajamomis, apskai?iavimo taisykli? ir CS dukterin?ms ?mon?ms šioje valstyb?je nar?je paprastai taikom? taisykli? ir, kita vertus, tai, kad vienos KUB nuostoliai negali b?ti atimti iš kitos KUB pelno arba iš CS ir jos dukterini? ?moni? Jungtin?je Karalyst?je pelno, nors toki? atskait? b?t? buv? leista atlikti, jeigu CSTS ir CSTI b?t? buvusios ?steigtos šioje valstyb?je nar?je.

26 Tuo atveju, jeigu KUB reglamentuojan?ios nuostatos tur?t? b?ti laikomos ?tvirtinan?iomis diskriminacij?, teismas klausia, ketvirta, ar reikia lyginti aplinkybes pagrindin?je byloje ir atvej?, jeigu CS b?t? ?steigusi dukterines ?mones Jungtin?je Karalyst?je, arba atvej?, jeigu ji b?t? ?steigusi dukterines ?mones valstyb?je nar?je, kurioje netaikomas mažesnis apmokestinimo lygis ši? nuostat? prasme.

27 Tuo atveju, jeigu KUB reglamentuojan?ios nuostatos b?t? laikomos ?tvirtinan?iomis diskriminacij? arba ?sisteigimo laisv?s apribojim?, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas svarsto, penkta, ar šios nuostatos gali b?ti pateisinamos kova su mokes?i? vengimu, nes jomis siekiama užkirsti keli? Jungtin?je Karalyst?je apmokestinamo pelno sumažinimui arba pervedimui ? kit? valstyb?, kad b?t? mokami mažesni mokes?iai ar j? išvis b?t? išvengta, ir, atsižvelgiant ? aplinkybes, ar jos gali b?ti laikomos proporcingomis, atsižvelgiant ? j? tikslus ir atleidim? nuo mokes?io, kuriuo gali pasinaudoti bendrov?s, kurios, skirtingai nuo CS, atliekant motyv? test? sugeba ?rodyti nesiekian?ios išvengti mokes?io.

28 Atsižvelgdami ? šiuos skirtingus svarstymus, *Special Commissioners of Income Tax, London* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar nacionalin?s mokes?i? teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, kurie tam tikromis aplinkyb?mis numato valstyb?je nar?je esan?ios bendrov?s apmokestinim? atsižvelgiant ? kitoje valstyb?je nar?je esan?ios dukterin?s ?mon?s peln?, apmokestinam? mažesniu mokes?iu, neprieštarauja EB 43, 49 ir 56 straipsniams?“

D?l prejudicinio klausimo

29 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s nor?t? sužinoti, ar nacionalin?s mokes?i? teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, kurie tam tikromis aplinkyb?mis numato patronuojan?ios bendrov?s apmokestinim? atsižvelgiant ? KUB gaut? peln?, neprieštarauja EB 43, 49 ir 56 straipsniams.

30 Šis klausimas turi b?ti suprantamas kaip susij?s ir su EB 48 straipsniu, kuris bendroves, ?kurtas pagal valstyb?s nar?s teis? ir Bendrijoje turin?ias savo registruotas buveines, centrin? administracij? ar pagrindin? verslo viet?, su ?sisteigimo laisve susijusi? Sutarties nuostat? taikymo tikslais prilygina tos valstyb?s nar?s pilietyb? turintiems fiziniams asmenims, nurodytiems EB 43 straipsnyje.

31 Pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? ? Sutarties nuostat?, susijusi? su ?sisteigimo laisve, materialinio taikymo srit? patenka nacionalin?s nuostatos, kurios turi b?ti taikomos tuomet, kai atitinkamos valstyb?s nar?s pilietis dalyvauja kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s kapitale ir toks dalyvavimas jam leidžia daryti aiški? ?tak? šios bendrov?s sprendimams bei nulemti jos veikl? (šiuo klausimu žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars*, C?251/98, Rink. p. I?2787, 22 punkt? ir 2002 m. lapkri?io 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C?436/00, Rink. p. I?10829, 37 punkt?).

32 Šiuo atveju KUB reglamentuojan?ios nuostatos susijusios su dukterini? ?moni?, ?steigt? už Jungtin?s Karalyst?s rib?, kuriose bendrov? rezident? turi kapitalo dal?, užtikrinan?i? pastarajai j? kontrol?, pelno apmokestinimu tam tikromis s?lygomis. Tod?l šios nuostatos turi b?ti nagrin?jamos atsižvelgiant ? EB 43 ir EB 48 straipsnius.

33 Jeigu šios nuostatos, kaip teigia ieškov?s pagrindin?je byloje ir Airija, turi ribojant? poveik? laisvam paslaug? teikimui ir laisvam kapitalo jud?jimui, toks poveikis yra neišvengiama galimo ?sisteigimo laisv?s apribojimo pasekm? ir bet kuriuo atveju nepateisina atskiro ši? nuostat? nagrin?jimo EB 49 ir 56 straipsni? atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2004 m. spalio 14 d. Sprendimo *Omega*, C?36/02, Rink. p. I?9609, 27 punkt?).

34 Prieš nagrin?jant KUB reglamentuojan?ias nuostatas EB 43 ir EB 48 straipsni? atžvilgiu reikia atsakyti ? pirmesn? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausim? – ar tai, kad vienoje valstyb?je nar?je ?steigta bendrov? kitoje valstyb?je nar?je steigia bendroves ir suteikia joms kapitalo vieninteliu tikslu – pasinaudoti pastarojoje valstyb?je galiojan?iu palankesniu mokes?i? režimu, yra piktnaudžiavimas ?sisteigimo laisve.

35 Iš ties? valstyb?s nar?s pilie?iai negali bandyti išvengti j? nacionalin?s teis?s taikymo piktnaudžiaudami Sutartimi numatytais teis?mis. Jie negali naudotis Bendrijos teis?s nuostatomis piktnaudžiaudami arba bandydami apeiti nacionalin?s teis?s aktus (1979 m. vasario 7 d. Sprendimo *Knoors*, 115/78, Rink. p. 399, 25 punktas; 1990 m. spalio 3 d. Sprendimo *Bouchoucha*, C?61/89, Rink. p. I?3551, 14 punktas ir 1999 m. kovo 9 d. Sprendimo *Centros*, C?212/97, Rink. p. I?1459, 24 punktas).

36 Vis d?lto vien tik tai, kad Bendrijos pilietis – fizinis ar juridinis asmuo – ketino pasinaudoti palankesne mokestine situacija kitoje nei jo gyvenamosios vietos valstyb?je nar?je, nesuteikia teis?s atimti iš jo galimyb? remtis Sutarties nuostatomis (šiuo klausimu žr. 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Barbier*, C?364/01, Rink. p. I?15013, 71 punkt?).

37 D?l ?sisteigimo laisv?s Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad vien tik aplinkyb?, jog bendrov? valstyb?je nar?je buvo ?steigta turint tiksl? pasinaudoti palankesniais teis?s aktais, n?ra pakankama, kad b?t? galima daryti išvad? apie piktnaudžiavim? šia laisve (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Centros* 27 punkt? ir 2003 m. rugs?jo 30 d. Sprendimo *Inspire Art*, C?167/01,

Rink. p. I?10155, 96 punkt?).

38 Kaip pažym?jo ieškov?s pagrindin?je byloje ir Belgijos vyriausyb? bei per pos?d? Kipro vyriausyb?, tai reiškia, kad aplinkyb?, jog CS nagrin?jamu atveju nusprend? IFSC ?steigti CSTS ir CSTI, tur?dama pripažint? tiksl? pasinaudoti palankiu mokestiniu režimu, kur? suteikia toks ?steigimas, savaime nereiškia piktnaudžiavimo. Tod?l ši aplinkyb? nepaneigia CS galimyb?s remtis EB 43 ir EB 48 straipsniais (šiuo klausimu žr. min?t? sprendim? *Centros* 18 punkt? ir *Inspire Art* 98 punkt?).

39 Tod?l reikia nagrin?ti, ar toki? nuostat?, šiuo atveju – KUB reglamentuojan?i? nuostat?, taikymas neprieštaruja EB 43 ir EB 48 straipsniams.

40 Pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik?, nors tiesiogini? mokes?i? sistemos reguliavimas priskirtinas valstybi? nari? kompetencijai, šia teise jos privalo naudotis laikydamosi Bendrijos teis?s (1999 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland*, C?311/97, Rink. p. I?2651, 19 punktas; 2004 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C?319/02, Rink. p. I?7477, 19 punktas ir 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C?446/03, Rink. p. I?10837, 29 punktas).

41 ?sisteigimo laisv?, kuri? EB 43 straipsnis pripaž?sta Bendrijos pilie?iams ir kuri apima j? teis? imtis savarankiškai dirban?i? asmen? veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti ?mones tomis pa?iomis s?lygomis, kurios ?sisteigimo valstyb?s nar?s teis?s aktuose yra nustatytos jos pa?ios subjektams, pagal EB 48 straipsn? apima ?kurt? pagal valstyb?s nar?s teis? ir Bendrijoje turin?i? savo registruotas b?stines, centrin? administracij? ar pagrindin? verslo viet? bendrovi? teis? vykdyti savo veikl? atitinkamoje valstyb?je nar?je per dukterines bendroves, filialus ir atstovybes (žr., be kita ko, 1999 m. rugs?jo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C?307/97, Rink. p. I?6161, 35 punkt?; min?to sprendimo *Marks & Spencer* 30 punkt? ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C?471/04, Rink. p. I?0000, 29 punkt?).

42 Nors nuostatos d?l ?sisteigimo laisv?s yra skirtos užtikrinti naudojim?si priiman?iojoje valstyb?je nar?je tomis pa?iomis teis?mis kaip ir nacionalini? subjekt?, jos taip pat draudžia, kad kilm?s valstyb? savo pilie?iams ar pagal jos teis?s aktus ?steigtoms bendrov?ms ribot? ?sisteigimo laisv? kitoje valstyb?je nar?je (žr., be kita ko, 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C?264/96, Rink. p. I?4695, 21 punkt? ir min?to sprendimo *Marks & Spencer* 31 punkt?).

43 Nagrin?jamu atveju yra aišku, kad KUB reglamentuojan?ios nuostatos skirtingai traktuoja bendroves rezidentės atsižvelgiant ? bendrov?s, kurioje jos turi kapitalo, užtikrinan?io joms šios bendrov?s kontrol?, apmokestinimo lyg?.

44 Iš tikr?j?, kai bendrov? rezident? yra ?steigusi KUB valstyb?je nar?je, kurioje pastarajai bendrovei taikomas žemesnis apmokestinimo lygis KUB reglamentuojan?i? nuostat? prasme, remiantis šiomis nuostatomis, tokios kontroliuojamos bendrov?s gautas pelnas pervedamas bendrovei rezidentei, kurioje šis pelnas apmokestinamas. Atvirkš?iai, kai kontroliuojama bendrov? buvo ?steigta ir yra apmokestinama Jungtin?je Karalyst?je arba valstyb?je, kurioje jai netaikomas žemesnis apmokestinimo lygis ši? nuostat? prasme, šios nuostatos netaikomos, ir pagal Jungtin?s Karalyst?s teis?s aktus, susijusius su ?moni? pelno mokes?iu, tokiomis aplinkyb?mis bendrov?s rezident?s iš kontroliuojamos bendrov?s gautas pelnas neapmokestinamas.

45 D?l šio skirtingo poži?rio bendrov? rezident?, kuriai taikomos KUB reglamentuojan?ios nuostatos, mokes?i? atžvilgiu atsiduria blogesn?je situacijoje. Iš ties?, kaip si?lo Jungtin?s Karalyst?s, Danijos, Vokietijos, Pranc?zijos, Portugalijos, Suomijos ir Švedijos vyriausyb?s, net ir atsižvelgiant ? galim? aplinkyb?, apie kuri? užsimena prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, kad tokia bendrov? rezident? už KUB peln?, patenkant? ? ši? nuostat? taikymo

srit?, nemok?t? didesnio mokes?io nei tas, kuris b?t? buv?s taikomas šiam pelnui, jeigu j? b?t? gavusi Jungtin?je Karalyst?je ?steigta dukterin? ?mon?, vis d?lto taikant tokias nuostatas ši bendrov? rezident? yra apmokestinama už kito juridinio asmens peln?. Ta?iau taip n?ra bendrov?s rezident?s, kuri turi Jungtin?je Karalyst?je apmokestinam? dukterin? ?mon? arba kurios dukterinei ?monei, ?steigta už šios valstyb?s nar?s rib?, netaikomas žemesnis apmokestinimo lygis, atveju.

46 Kaip tvirtina ieškov?s pagrindin?je byloje, Airija ir Europos Bendrij? Komisija, iš KUB reglamentuojan?i? nuostat? išplaukiantis skirtingas poži?ris mokes?i? atžvilgiu ir su tuo susijusios blogesn?s s?lygos bendrov?ms rezident?ms, kitoje valstyb?je nar?je turin?ioms dukterin? ?mon?, kuriai taikomas žemesnis apmokestinimo lygis, gali tokioms bendrov?ms apsunkinti galimyb? pasinaudoti ?sisteigimo laisve atgrasydami jas steigti, ?gyti arba išlaikyti dukterin? ?mon? valstyb?je nar?je, kurioje jai taikomas toks apmokestinimo lygis. Taigi tai yra ?sisteigimo laisv?s apribojimas EB 43 ir EB 48 straipsni? prasme.

47 Panaš?s apribojimai gali b?ti leidžiami tik tuo atveju, jeigu jie b?t? pateisinami privalomais bendro intereso pagrindais. Ta?iau net tokiu atveju ši? apribojim? taikymas turi b?ti tinkamas užtikrinti atitinkamo tikslo ?gyvendinim? ir neviršyti to, kas yra b?tina jam pasiekti (1997 m. geguž?s 15 d. Sprendimo *Futura Participations ir Singer*, C?250/95, Rink. p. I?2471, 26 punktas; 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *De Lasteyrie du Saillant*, C?9/02, Rink. p. I?2409, 49 punktas ir min?to sprendimo *Marks & Spencer* 35 punktas).

48 Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?, remiama Danijos, Vokietijos, Pranc?zijos, Portugalijos, Suomijos ir Švedijos vyriausyb?, tvirtina, kad KUB reglamentuojan?iomis nuostatomis siekiama kovoti su ypatinga mokes?i? vengimo forma, kurios esm? yra tai, kad bendrov? rezident? dirbtinai perveda peln? iš valstyb?s nar?s, kurioje jis yra gautas, ? valstyb?, kurioje apmokestinimo lygis yra žemas, ?steigdama pastarojoje valstyb?je dukterin? ?mon? ir sudaro sandorius, iš esm?s skirtus pervedti peln? šiai dukterinei ?monei.

49 Šiuo atžvilgiu iš nusistov?jusios Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad vien tik geresni? s?lyg? d?l mažesnio apmokestinimo, kuris taikomas dukterinei ?monei, ?steigta kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kurioje buvo ?steigta patronuojanti bendrov?, buvimas neleidžia pastarajai valstybei narei ši? geresni? s?lyg? kompensuoti mažiau palankiu poži?riu ? patronuojan?i? bendrov? mokes?i? atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, 270/83, Rink. p. 273, 21 punkt?; taip pat pagal analogij? žr. 1999 m. spalio 26 d. Sprendimo *Eurowings Luftverkehr*, C?294/97, Rink. p. I?7447, 44 punkt? ir 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *Skandia ir Ramstedt*, C?422/01, Rink. p. I?6817, 52 punkt?). B?tinumas išvengti fiskalin? pajam? sumaž?jimo nenurodytas nei tarp EB 46 straipsnio 1 dalyje skelbiam? tiksl?, nei tarp privalom?j? bendrojo intereso priežas?i?, galin?i? pateisinti Sutartyje ?tvirtintos laisv?s apribojim? (šiuo klausimu žr. 2002 m. spalio 3 d. Sprendimo *Danner*, C?136/00, Rink. p. I?8147, 56 punkt? ir min?to sprendimo *Skandia ir Ramstedt* 53 punkt?).

50 Iš Teisingumo Teismo praktikos taip pat išplaukia, kad vien tik tuo, jog bendrov? rezident? ?steigia papildom? verslo viet?, pavyzdžiui, dukterin? ?mon?, kitoje valstyb?je nar?je, negalima pagr?sti bendros suk?iavimo mokes?i? srityje prezumpcijos ir d?l to pateisinti priemon?s, kelian?ios gr?sm? naudojimuisi pagrindine Sutarties garantuojama laisve (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *ICI* 26 punkt?; 2000 m. rugs?jo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgij?*, C?478/98, Rink. p. I?7587, 45 punkt?; min?to sprendimo *X ir Y* 62 punkt? ir 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?*, C?334/02, Rink. p. I?2229, 27 punkt?).

51 Ta?iau nacionalin? ?sisteigimo laisv? ribojanti priemon? gali b?ti pateisinama, kai ji yra susijusi su išimtinai dirbtiniais dariniais, kuri? tikslas yra išvengti atitinkamos valstyb?s nar?s teis?s akt? taikymo (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *ICI* 26 punkt?; 2002 m. gruodžio 12 d.

Sprendimo *Lankhorst-Hohorst*, C?324/00, Rink. p. I?11779, 37 punkt?; min?t? sprendim? *De Lasteyrie du Saillant* 50 punkt? ir *Marks & Spencer* 57 punkt?).

52 Vertinant apmokestinamojo asmens elges?, ypa? reikia atsižvelgti ? ?sisteigimo laisve siekiam? tiksl? (šiuo klausimu žr. min?t? sprendim? *Centros* 25 punkt? ir *X ir Y* 42 punkt?).

53 Šis tikslas yra leisti valstyb?s nar?s pilie?iui ?steigti papildom? verslo viet? kitoje valstyb?je nar?je siekiant vykdyti ten savo veikl? ir taip skatinti ekonomin? bei socialin? tarpusavio s?veik? Bendrijoje savarankiško darbo srityje (žr. 1974 m. birželio 21 d. Sprendimo *Reyners*, 2/74, Rink. p. 631, 21 punkt?). Šiuo tikslu ?sisteigimo laisv? siekia Bendrijos pilie?iui sudaryti galimyb? stabiliai ir nuolatos dalyvauti kitos valstyb?s nar?s nei jo kilm?s valstyb? nar? ekonominiame gyvenime bei gauti iš to naudos (1995 m. lapkri?io 30 d. Sprendimas *Gebhard*, C?55/94, Rink. p. I?4165, 25 punktas).

54 Atsižvelgiant ? š? integravimosi priiman?iojoje valstyb?je nar?je tiksl?, ?sisteigimo s?voka Sutarties nuostat?, susijusi? su ?sisteigimo laisve, prasme apima faktin? ekonomin?s veiklos vykdym? neribot? laik? turint nuolatin? buvein? šioje valstyb?je (žr. 1991 m. liepos 25 d. Sprendimo *Factortame ir kt.*, C?221/89, Rink. p. I?3905, 20 punkt? ir 1991 m. spalio 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Jungtin? Karalyst?*, C?246/89, Rink. p. I?4585, 21 punkt?). Taigi ji reikalauja realaus atitinkamos bendrov?s ?k?rimo priiman?iojoje valstyb?je nar?je ir faktinio veiklos joje vykdymo.

55 Iš to išplaukia, kad siekiant pateisinti ?sisteigimo laisv?s apribojim? kova su piktnaudžiavimais, specifinis tokio apribojimo tikslas turi b?ti sudaryti kli?tis tokiam elgesiui, kuriam b?dingas dirbtini?, neturin?i? ekonominio pagrindo darini? k?rimas, turint tiksl? išvengti mokes?io, kur? paprastai reikia sumok?ti nuo gauto pelno už nacionalin?je teritorijoje vykdyt? veikl?.

56 Kaip ir min?to sprendimo *Marks & Spencer* 49 punkte nurodytas elgesys, kurio esm? buvo organizuoti nuostoli? pervedim? bendrovi? grup?s viduje ? bendroves, kurios yra ?steigtos valstyb?se nar?se, taikan?iose didesnius mokes?ius, ir kuriose ši? nuostoli? mokestin? vert? d?l to yra didžiausia, toks prieš š? esan?iame punkte aprašytas elgesys kelt? pavoj? valstybi? nari? teisei vykdyti savo kompetencij? mokes?i? srityje, susijusi? su j? teritorijoje vykdoma veikla, ir taip pažeist? apmokestinimo galios pusiausvyr? tarp valstybi? nari? (žr. min?to sprendimo *Marks & Spencer* 46 punkt?).

57 Atsižvelgiant ? šiuos argumentus, reikia ?vertinti, ar iš KUB reglamentuojan?i? nuostat? išplaukiantis ?sisteigimo laisv?s apribojimas gali b?ti pateisintas kova su išimtinai dirbtiniais dariniais ir, jei reikia, ar jis yra proporcingas šiam tikslui.

58 Šios nuostatos susijusios su atvejais, kuriais bendrov? rezident? ?steigia KUB, kuriai toje valstyb?je nar?je, kurioje ji yra ?steigta, taikomas apmokestinimas yra mažesnis nei trys ketvirtadaliai mokes?io sumos, kuri? b?t? reik?j? sumok?ti Jungtin?je Karalyst?je tuo atveju, jeigu šios KUB pelnas b?t? buv?s apmokestintas šioje valstyb?je nar?je.

59 Numatydamos, kad KUB, kuriai taikomas labai palankus mokes?i? režimas, pelnas ?skaitomas ? bendrov?s rezident?s apmokestinimo pagrind?, KUB reglamentuojan?ios nuostatos sudaro galimyb? užkirsti keli? veiksams, kuri? vienintelis tikslas yra išvengti mokes?io, kur? paprastai reikia sumok?ti nuo gauto pelno už nacionalin?je teritorijoje vykdyt? veikl?. Taigi, kaip pažym?jo Pranc?zijos, Suomijos ir Švedijos vyriausyb?s, tokios nuostatos yra tinkamos tikslui, d?l kurio jos buvo priimtos, pasiekti.

60 Dar reikia patikrinti, ar min?tos nuostatos neviršija to, kas yra b?tina šiam tikslui pasiekti.

61 KUB reglamentuojančios nuostatos numato kelias išimtis, kai netaikomas KUB pelno apmokestinimas bendrovėje rezidentėje. Kai kurios iš šių išimčių sudaro galimybę bendrovėje rezidentė atleisti nuo mokesčio tais atvejais, kai išimtinai dirbtiniai dariniai egzistavimas tik mokesčio tikslais atrodo neįmanomas. Taigi, jeigu KUB praktiškai visą savo pelną perveda bendrovei rezidentei, tai reiškia, kad pastaroji neturi ketinimo išvengti mokesčio Jungtinėje Karalystėje. Jeigu KUB vykdo komercinį veiklą, tai atmeta dirbtinio darinio, kuris neturėtų jokio realaus ekonominio ryšio su priimančiąja valstybe nare, buvimo galimybę.

62 Tuo atveju, jeigu negalima taikyti nė vienos iš šių išimčių, KUB reglamentuojančiomis nuostatomis numatyto apmokestinimo taikymas gali atkristi, jeigu KUB steigimas ir veikla atitinka motyvų testą. Šiuo testu iš esmės reikalaujama, jog bendrovė rezidentė rodytų, viena vertus, kad pastebimas mokesčio Jungtinėje Karalystėje sumažėjimas dėl tarp šios bendrovės ir KUB sudarytų sandorių nebuvo pagrindinis arba vienas iš pagrindinių šių sandorių tikslas ir, kita vertus, kad pasiektas šio mokesčio sumažėjimas pervedant pelną į kitą valstybę, kad būtų mokami mažesni mokesčiai ar jį išvis būtų išvengta, ši nuostata prasme nebuvo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių KUB steigimo tikslas.

63 Taigi, kaip pažymi ieškovas pagrindinėje byloje, Belgijos vyriausybė ir Komisija, aplinkybės, kad nė viena KUB reglamentuojančiomis nuostatomis numatyta išimtis netaikoma ir kad siekis gauti mokesčio naštos palengvinimą inspiravo KUB steigimą bei sandorius tarp pastarosios bendrovės ir bendrovės rezidentės, negali pakakti padaryti išvadų, jog egzistuoja išimtinai dirbtinis tik šiam mokesčiui išvengti skirtas darinys.

64 Iš tiesų tokio darinio buvimo konstatavimas reikalauja, kad be subjektyvaus elemento, kurį sudaro siekis gauti mokesčio lengvatą, iš objektyvių elementų išplauktų, jog, nepaisant formalaus Bendrijos teisėje numatytų sąlygų laikymosi, steigimo laisve siekiamas tikslas, kuris yra nurodytas šio sprendimo 54 ir 55 punktuose, nebuvo pasiektas (šiuo klausimu žr. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Emsland-Stärke*, C-110/99, Rink. p. I-11569, 52 ir 53 punktus bei 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-0000, 74 ir 75 punktus).

65 Tokiomis aplinkybėmis tam, kad KUB reglamentuojančios nuostatos atitiktų Bendrijos teisę, šiomis nuostatomis numatytas apmokestinimas turi būti netaikomas, kai, nepaisant mokestinio pobūdžio motyvų buvimo, KUB steigimas atitinka ekonominę realybę.

66 Šis steigimas turi būti susijęs su realiu tikslu priimančiojoje valstybėje narėje vykdyti faktinę ekonominę veiklą, kaip tai išplaukia iš šio sprendimo 52–54 punktuose paminėtos Teisingumo Teismo praktikos.

67 Kaip siūlo Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija per posūdį, šis konstatavimas turi remtis objektyviais ir trečiųjų asmenų patikrinamais rodymais, susijusiais, be kita ko, su atitinkamu fizinio KUB egzistavimo laipsniu, kalbant apie patalpas, personalą ir įrangą.

68 Jeigu patikrinus tokius rodymus būtų konstatuota, kad KUB susijusi tik su fiktyviu tikslu nevykdant priimančiojoje valstybėje narėje jokios faktinės ekonominės veiklos, tokios KUB steigimas turėtų būti laikomas turiniu išimtinai dirbtinio darinio pobūdžiu. Toks galėtų būti, be kita ko, dukterinės bendrovės – „pašto dėžutės“ arba „ekrano“ atvejis (žr. 2006 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Eurofood IFSC*, C-341/04, Rink. p. I-0000, 34 ir 35 punktus).

69 Tačiau, kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados 103 punkte, ta aplinkybė, kad su pelnu susijusi KUB veikla lygiai taip pat būtų galėjusi vykdyti bendrovė, steigta valstybės narės, kurioje susikursi bendrovė rezidentė, teritorijoje, neleidžia daryti išvados apie išimtinai dirbtinio darinio egzistavimą.

70 Bendrovei rezidentei, kuri tai gali padaryti geriausiai, turi būti sudaryta galimybė pateikti rodymus, susijusius su KUB steigimo realumu ir faktiniu jos veiklos pobūdžiu.

71 Atsižvelgdamos į bendrovės rezidentės pateiktus rodymus, kompetentingos nacionalinės valdžios institucijos turi galimybę, siekdamos gauti būtiną informaciją apie realią KUB situaciją, naudoti bendradarbiavimo ir pasikeitimo informacija tarp nacionalinių mokesčių administracijų mechanizmą, sukurtą tokiais teisiniais instrumentais, kuriuos paminėjo Airija savo rašytinėse pastabose, būtent 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/779/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15), ir, kalbant apie šią bylą, 1976 m. birželio 2 d. Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės ir Airijos pasirašyta sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių vengimo prevencijos pajamų ir kapitalo prieaugio apmokestinimo srityje.

72 Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas turi patikrinti, ar, kaip tvirtina Jungtinės Karalystės vyriausybė, toks motyvų testas, kaip jį apibrėžia KUB reglamentuojančios nuostatos, gali būti aiškinamas taip, kad jis leidžia apriboti šiomis nuostatomis numatyto apmokestinimo taikymą tik išimtinai dirbtiniams dariniams, arba ar kriterijai, kuriais šis testas pagrįstas, atvirkščiai, reiškia, kad jeigu netaikoma nė viena šiomis nuostatomis numatyta išimtis ir jeigu siekis Jungtinėje Karalystėje gauti mokesčio sumažinimą yra pagrindinis priežastis, dėl kurios buvo steigta KUB, patronuojanti bendrovė rezidentė patenka į šią nuostatą taikymo sritį, neatsižvelgiant į objektyvius rodymus, galinčius atskleisti tokio pobūdžio darinio egzistavimą, nebuvimą.

73 Pirmu atveju KUB reglamentuojančios nuostatos turėtų būti laikomos atitinkančiomis EB 43 ir EB 48 straipsnius.

74 Tačiau antru atveju reikėtų manyti, kad, kaip tvirtino ieškovs pagrindinėje byloje, Komisija ir per posūdį Kipro vyriausybė, šios nuostatos prieštarauja EB 43 ir EB 48 straipsniams.

75 Atsižvelgiant į pirmiau išdėstytus argumentus, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: EB 43 ir EB 48 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia vienoje valstybėje narėje steigtos KUB gauto pelno įskaitymą kitoje valstybėje narėje steigtos bendrovės rezidentės apmokestinimo pagrindą, kai šio pelno apmokestinimo lygis pirmojoje valstybėje yra mažesnis nei antrojoje valstybėje, nebent toks įskaitymas susijęs tik su išimtinai dirbtiniais dariniais, skirtais išvengti paprastai mokėtino nacionalinio mokesčio. Todėl tokios apmokestinimo priemonės taikymo turi būti vengiama, kai, remiantis objektyviais ir trečiųjų asmenų patikrinamais rodymais, paaiškėja, kad, nepaisant mokesčio pobūdžio motyvų buvimo, tokia KUB yra realiai steigta priimančiojoje valstybėje narėje ir joje vykdo faktinę ekonominę veiklą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

76 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 (didžioji kolegija) nusprendžia:

EB 43 ir EB 48 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia vienoje valstybėje narėje įsteigtos kontroliuojamos užsienio bendrovės gauto pelno įskaitymą kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės rezidentės apmokestinimo pagrindą, kai šio pelno apmokestinimo lygis pirmojoje valstybėje yra mažesnis nei antrojoje valstybėje, nebent toks įskaitymas susijęs tik su išimtinai dirbtiniais dariniais, skirtais išvengti paprastai mokėtino nacionalinio mokesčio. Todėl tokios apmokestinimo priemonės taikymo turi būti vengiama, kai, remiantis objektyviais ir trečiųjų asmenų patikrinamais rodymais, paaiškėja, kad, nepaisant mokesčio pobūdžio motyvų buvimo, tokia kontroliuojama užsienio bendrovė yra realiai įsteigta priimančiojoje valstybėje narėje ir joje vykdo faktinę ekonominę veiklą.

Parašai.

* Proceso kalba: anglų.