

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2013 m. spalio 3 d.(\*)

„Laisvas kapitalo judėjimas – Mokesčių teisės aktai – Pelno mokestis – Palūkanos, kurias bendrovė rezidentė moka kaip atlygą už trečiojoje valstybėje įsteigtos bendrovės paskolintas lėšas – „Specialieji ryšiai“ tarp šių bendrovių buvimas – „Plonosios kapitalizacijos“ taisyklės – Negalėjimas atskaityti palūkanų, sumokėtų už per didelę laikomą siskolinimo dalį – Galimybė atskaityti tais atvejais, kai palūkanos mokamos nacionalinėje teritorijoje įsteigtai bendrovei – Sukčiavimas mokesčių srityje ir mokesčių vengimas – Visiškai dirbtini sandoriai – Įprastos rinkos sąlygos – Proporcingumas“

Byloje C-282/12

dėl *Tribunal Central Administrativo Sul* (Portugalija) 2012 m. gegužės 29 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2012 m. birželio 6 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

**Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda**

prieš

**Fazenda Pública**

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas L. Bay Larsen, ketvirtosios kolegijos teisėjo pareigas einantis Teisingumo Teismo pirmininko pavaduotojas K. Lenaerts, teisėjai J. Malenovský, U. Lõhmus (pranešėjas) ir M. Safjan,

generalinis advokatas N. Wahl,

posėdžio sekretorius V. Tourrès, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2013 m. balandžio 11 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda*, atstovaujamos advokados P. Vidal Matos ir D. Ortigão Ramos,
- Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes ir J. Menezes Leitão bei A. Cunha,
- Europos Komisijos, atstovaujamos M. Afonso ir W. Roels,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

## Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l EB 56 ir 58 straipsni? išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrin?jant gin?? tarp *Itelcar – Automóveis de Aluguer Lda* (toliau – *Itelcar*) ir *Fazenda Pública* (Valstyb?s išdas) d?l negal?jimo iš dalies atskaityti Amerikos bendrovei *GE Capital Fleet Services International Holding Inc.* (toliau – *GE Capital*) sumok?t? pal?kan? už pastarosios *Itelcar* suteiktas paskolas.

### Portugalijos teis?s normos

3 Pelno mokes?io kodekso (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*; redakcija, priimta 2001 m. liepos 3 d. Dekretu ?statymu Nr. 198/2001, iš dalies pakeistu 2005 m. gruodžio 30 d. ?statymu Nr. 60?A/2005, toliau – CIRC) 61 straipsnyje „Plonoji kapitalizacija“ numatyta:

„1. Kai mokes?io mok?tojo ?siskolinimas ne Portugalijos teritorijoje ir ne kitoje S?jungos valstyb?je nar?je ?steigtam subjektui, su kuriuo j? sieja special?s ryšiai, kaip jie suprantami pagal 58 straipsnio 4 dal? su atitinkamais pakeitimais, yra per didelis, pal?kanos, sumok?tos už per didelę laikom? ?siskolinimo dal?, negali b?ti atskaitytos apskai?iuojant apmokestinam?j? peln?.

2. Speciali? ryši? buvimui prilyginamas atvejis, kai mokes?io mok?tojas yra ?siskolin?s ne Portugalijos teritorijoje ir ne kitoje S?jungos valstyb?je nar?je ?steigtam tre?iajam asmeniui ir vienas iš 58 straipsnio 4 dalyje nurodyt? subjekt? yra suteik?s aval? arba garantij?.

3. ?siskolinimas yra per didelis, kai skolos kiekvienam iš 1 ir 2 dalyse nurodyt? subjekt? suma bet kuriuo mokestinim? met? momentu daugiau nei du kartus viršija mokes?io mok?tojo turim? nuosavo kapitalo dal?.

4. Apskai?iuojant ?siskolinimo dyd? atsižvelgiama ? vis? r?ši?, t. y. ne grynaisiais ar grynaisiais pinigais paimtus kreditus, nepaisant sutarto atlygio, kuriuos suteik? subjektas, su kuriuo sieja special?s ryšiai, ?skaitant kreditus, gautus vykdant komercinius sandorius, kai pra?jo daugiau nei šeši mėnesiai nuo tada, kai jie tur?jo b?ti gr?žinti.

5. Apskai?iuojant nuosav? kapital? pasirašytas ir apmok?tas akcinis kapitalas ?rašomas ? eilutes, kurios galiojan?iuose buhalterin?s apskaitos teis?s aktuose kvalifikuotos kaip kitos, išskyrus tas, kurios parodo potencial? ar nerealizuot? peln? ir nuostol?, ypa? tuos, kuri? atsiranda d?l mokes?i? teis?s aktais neleidžiamo perkainojimo ar turto lygiavertiškumo metodo taikymo.

6. Išskyrus atvejus, kai ?siskolinta subjektui, kuris ?steigtas gerokai palankesn? apmokestinim? taikan?ioje šalyje, teritorijoje ar regione, nurodytuose valstyb?s ir finans? ministro ?sakymu patvirtintame s?rašė, 1 dalies nuostatos netaikomos, jei, viršijus 3 dalyje nurodyt? koeficient?, mokes?io mok?tojas ?rodo, atsižvelgiant ? verslo r?š?, sektori?, kurioje veikla vykdoma, m?st? ir kitus svarbius kriterijus, taip pat sandorio, d?l kurio nenumatomas subjekt?, su kuriais j? sieja special?s ryšiai, ?sikišimas, rizikos pob?d?, kad jis b?t? gav?s tokio paties dydžio kredit? panašiomis s?lygomis iš nepriklausomo subjekto.

7. 6 dalyje nurodytas ?rodymas turi apimti 121 straipsnyje minimus mokestinius dokumentus.“

4 CIRC 58 straipsnio 4 dalyje, ? kuri? daroma nuoroda šio kodekso 61 straipsnio 1 dalyje, numatyta:

„Laikoma, kad du subjektus sieja special?s ryšiai tais atvejais, kai vienas iš j? gali tiesiogiai ar

netiesiogiai daryti lemiam? ?tak? kito priimamiems su valdymu susijusiems sprendimams; tokie ryšiai laikomi nustatytais, kai jie egzistuoja, be kita ko, tarp:

a) tam tikro subjekto ir jo kapitalo savinink? arba j? sutuoktini?, aukštutin?s ar žemutin?s linijos giminai?i?, kuriems tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso ne mažiau nei 10 % kapitalo ar bals?;

b) subjekt?, kuri? patys kapitalo savininkai, j? sutuoktiniai, aukštutin?s ar žemutin?s linijos giminai?iai tiesiogiai ar netiesiogiai turi ne mažiau nei 10 % kapitalo ar bals?;

c) subjekto ir jo atstovaujamo? organo nari? arba bet kurio administracijos, steb?tojų? tarybos, valdybos ar audito organo ir j? sutuoktini?, žemutin?s ir aukštutin?s linijos giminai?i?;

d) subjekt?, kuri? atstovaujamo? organo nari? arba bet kurio administracijos, steb?tojų? tarybos, valdybos ar audito organo nari? dauguma yra tie patys asmenys arba, jei kiti asmenys, jie tarpusavyje susij? santuokos, teisiškai pripažintos partneryst?s ar tiesiogin?s motinyst?s (t?vyst?s) ryšiais;

e) subjekt?, kuriuos sieja pavaldumo, paritetin?s grup?s ar lygiaver?io poveikio sutartis;

f) ?moni?, kurias sieja kontrol?s santykiai, kaip jie suprantami pagal teis?s aktus, kuriuose numatyta pareiga rengti konsoliduotas finansines ataskaitas;

g) subjektai, tarp kuri? d?l egzistuojan?i? tarpusavio komercini?, finansini?, profesini? ar teisini? santyki?, prad?t? ar palaikom? tiesiogiai ar netiesiogiai, egzistuoja priklausomumas d?l vykdomos atitinkamos veiklos, be kita ko, kai tarp j? susiklosto viena iš ši? situacij?:

1) vieno subjekto vykdoma veikla iš esm?s priklauso nuo kito subjekto turim? pramonin?s ar intelektin?s nuosavyb?s teisi? ar gamybos ir komercini? paslap?i? perleidimo;

2) vieno subjekto vykdomas pirmini? žaliav? tiekimas ar pri?jimas prie gamini?, preki? ar paslaug? pardavimo tinklo iš esm?s priklauso nuo kito subjekto;

3) vieno subjekto pagrindin? veiklos dalis gali b?ti vykdoma tik su kitu subjektu ar ji priklauso nuo pastarojo sprendim?;

4) kai teis? nustatyti kainas ar lygiaver?io ekonominio poveikio s?lygas, susijusias su prek?mis ar paslaugomis, d?l kuri? buvo der?tasi, kurios buvo pristatytos ar ?sigytos kito subjekto, pagal teis?s akt? priklauso kitam subjektui;

5) remiantis komercinius ar teisinius santykius reglamentuojan?iomis taisykl?mis ir s?lygomis, vienas subjektas gali padaryti taip, kad kito subjekto su valdymu susij? sprendimai priklausyt? nuo ?vyki? ar aplinkybi?, nesusijusi? su j? pa?i? komerciniais ar profesiniais santykiais.

h) subjekto rezidento ar nerezidento, turin?io nuolatin? padalin? Portugalijos teritorijoje, ir subjekto, kuriam taikoma gerokai palankesn? apmokestinimo tvarka ir kuris ?steigtas šalyje, teritorijoje ar regione, nurodytuose valstyb?s ir finans? ministro ?sakymu patvirtintame s?raše.“

## **Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas**

- 5 *Itelcar* yra Portugalijos bendrovė, kurios ekonominė veikla, be kita ko, yra lengvųjų transporto priemonių nuoma. Iki 2005 m. jos visas akcinis kapitalas priklausė Belgijos bendrovei *General Electric International (Benelux) BV*, kurios daugiau nei 10 % kapitalo savo ruožtu priklausė *GE Capital*. Nuo 2006 m. 99,98 % *Itelcar* kapitalo priklausė šiai Belgijos bendrovei, o 0,02 % – *GE Capital*.
- 6 2001 m. liepos 23 d. pasigaliojo dešimčiai metų *Itelcar* ir *GE Capital* sudaryta paskolos sutartis, pagal kurią pirmajai bendrovei suteikta teisė naudotis kredito linija, už kurią ji turėjo mokėti EURIBOR normos, padidintos 0,5 % skirtumu (*spread*), dydžio palūkanas.
- 7 Pagal šią sutartį *Itelcar* konkrečiai panaudotas kreditas 2004 m. sudarė 122 072 179,97 EUR, 2005 m. – 131 772 249,75 EUR, 2006 m. – 212 113 789,46 EUR, o 2007 m. – 272 113 789,46 EUR.
- 8 *Itelcar* kreipėsi į mokesčių generalinį direktorių, kad parodytų, jog, kiek tai susiję su 2004, 2005, 2006 ir 2007 metais, iš *GE Capital* gautą kreditą ji tokiomis sąlygomis būtų galėjusi gauti iš nepriklausomo subjekto ir kad palūkanų normos, dėl kurios susitarta su *GE Capital*, skirtumas atitiko prastę rinkos sąlygų principą.
- 9 2008 m. gruodžio 5 d. ir 2009 m. sausio 8 d. pranešimais *Itelcar* buvo pateiktos galutinės mokesčio patikrinimo ataskaitos, kuriose nurodyti šios bendrovės mokesčio bazės perskaičiavimai, atlikti remiantis CIRC 61 straipsniu ir susiję su 2004–2007 metais. Šiose ataskaitose konstatuotas per didelis siskolinimas, kaip jis suprantamas pagal šio straipsnio 3 dalį, ir nurodyta, kad *Itelcar* pateikė nepakankamai rodyti, kad būtų galima taikyti to paties straipsnio 6 dalį.
- 10 2009 m. *Itelcar* pagal išankstinio nagrinėjimo ne teismo tvarka procedūrą pateikė du skundus dėl minėtų perskaičiavimų. Kadangi šie skundai buvo atmesti, ji pateikė ieškinį *Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra*. Pastarasis ieškinys iš dalies buvo atmestas motyvuojant tuo, kad nacionalinės teisės normomis, kurios buvo taikomos nagrinėjamoje byloje, nebuvo pažeistas EB 56 straipsnyje tvirtintas laisvo kapitalo judėjimo principas.
- 11 *Itelcar* dėl *Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra* sprendimo pateikė apeliacinį skundą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, o šis teismas mano, kad sprendimas jo nagrinėjamoje byloje priklauso nuo to, ar aptariamose CIRC nuostatose atitinka Sąjungos teisė.
- 12 Šiomis aplinkybomis *Tribunal Central Administrativo Sul* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:
- „Ar [SESV] 63 ir 65 straipsniais (buvę [EB] 56 ir 58 straipsniai) draudžiamos valstybės narės teisės normos, kaip antai tvirtintos CIRC <...> 61 straipsnyje, kuriomis Portugalijoje reziduojančio mokesčio mokėtojo siskolinimo trejosios valstybės ūkinei, su kuria ji sieja specialūs ryšiai, kaip jie suprantami pagal CIRC 58 straipsnio 4 dalį, atveju šiam mokesčio mokėtojui neleidžiama kaip sėkmingai atskaityti palūkanas, mokėtinas ir sumokėtas už per didelę pagal CIRC 61 straipsnio 3 dalį laikomą siskolinimo dalį, taip kaip palūkanas, mokėtinas ir sumokėtas Portugalijoje reziduojančio mokesčio mokėtojo, turinčio per didelį siskolinimą Portugalijoje reziduojančiai ūkinei, su kuria ji sieja specialūs ryšiai?“

### Dėl prejudicinio klausimo

- 13 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos valstybės narės teisės normos, pagal

kurias apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną kaip sūnaudą neleidžiama atskaityti palūkanų, kurias už per didelę laikomą siskolinimo dalį bendrovė rezidentė sumokėjo trečiojoje valstybėje steigta paskolą suteikusiai bendrovei, su kuria ji sieja specialūs ryšiai, tačiau tokias palūkanas atskaityti leidžiama, kai jos sumokėtos paskolą suteikusiai bendrovei rezidentei, su kuria paskolą gavusią bendrovę sieja tokie ryšiai.

#### *Dži taikytinos laisvės*

14 Dži EB 56 straipsnio taikymo pagrindinis bylos aplinkyboms reikia visų pirma konstatuoti, kad nerezidentė rezidentams suteiktos finansinės paskolos ir kreditai yra kapitalo judėjimas, kaip jis suprantamas pagal šiuos nuostatus ir kaip, be kita ko, nurodyta 1988 m. birželio 24 d. Tarybos direktyvos 88/361/EEB dži Sutarties 67 straipsnio [straipsnis, panaikintas Amsterdamo sutartimi] gyvendinimo (OL L 178, p. 5; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 10 sk., 1 t., p. 10) I priede pateiktos nomenklatūros VIII skyriuje ir jo paaiškinimuose (šiuo klausimu žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *Fidium Finanz*, C-452/04, Rink. p. I-9521, 41 ir 42 punktus).

15 Tačiau Portugalijos vyriausybė teigia, kad pagrindinėje byloje nagrinjamomis teisės normomis tvirtinta tvarka, pagrįsta „specialių ryšių“ buvimu dži tos aplinkybės, kad paskolą suteikęs subjektas gali tiesiogiai ar netiesiogiai daryti lemiamą taktą paskolą pausio subjekto su valdymu ir finansavimu susijusiems sprendimams. Teisingumo Teismas tokią tvarką nagrinėjo tik atsižvelgdamas į sisteminę laisvę, kuri netaikoma sandoriams, kaip nagrinjamoje byloje, sudarytiems su trečiojoje valstybėje steigtu subjektu.

16 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad, kalbant apie nacionalinės teisės aktus, susijusius su trečiosios valstybės kilmės dividendų mokestiniu vertinimu, reikia pripažinti, jog pakanka išnagrinėti šiuos teisės aktus tiksliai, norint vertinti, ar šis mokestinis vertinimas patenka į EB sutarties nuostatų dži laisvo kapitalo judėjimo taikymo sritį. Iš tikrųjų, kadangi su sisteminę laisve susijusiame Sutarties skirsnyje nėra jokios nuostatos, kuri jo nuostatų taikymo sritį išplėstų taip, kad jos apimtų ir situacijas, susijusias su valstybės narės bendrovės padalinio steigimu trečiojoje valstybėje arba su trečiosios valstybės bendrovės padalinio steigimu valstybėje narėje, tokie teisės aktai negali patekti į EB 43 straipsnio taikymo sritį (žr. 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, 96 bei 97 punktus ir juose nurodytą teismo praktiką).

17 Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad kai iš tokių nacionalinės teisės aktų tikslo matyti, kad jie taikomi tik turimoms kapitalo dalims, kurios leidžia daryti aiškų taktą atitinkamos bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, negalima remtis nei EB 43, nei EB 56 straipsniu (minuto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 98 punktą).

18 Tačiau nacionalinės teisės aktai dži trečiojoje valstybėje kilmės dividendų mokestinio vertinimo, kurie taikomi ne vien situacijoms, kai patronuojančioji bendrovė daro lemiamą taktą dividendus paskirstančios bendrovės sprendimams, turi būti vertinami atsižvelgiant į EB 56 straipsnį. Taigi bendrovė valstybės narės rezidentė, kad ir kokia būtų jos turima trečiojoje valstybėje steigta dividendus paskirstančios bendrovės kapitalo dalis, gali remtis šia nuostata ginydama minėtą teisės aktą teisėtum (minuto Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 99 punktą ir 2013 m. vasario 28 d. Sprendimo *Beker*, C-168/11, 30 punktą).

19 Tokia pozicija taikytina nacionalin?s teis?s normoms, kaip antai nagrin?jamoms pagrindin?je byloje, susijusioms su bendrov?s rezident?s paskol? suteikusiai tre?iojoje šalyje ?steigtai bendrovei, su kuria j? sieja ypatingi ryšiai, sumok?t? pal?kan? mokestiniu vertinimu. Iš tikr?j? tokios teis?s normos nepatekt? ? EB 43 ar EB 56 straipsnio taikymo srit?, jei apimt? tik situacijas, kai tokia paskol? suteikusi bendrov? turi tur?ti toki? paskol? gavusios bendrov?s rezident?s kapitalo dal?, kuri leist? daryti aiški? ?tak? pastarajai.

20 Kalbant apie pagrindin?je byloje nagrin?jamas teis?s normas, kaip nurodo *Itelcar* ir Europos Komisija, reikia pažym?ti, kad CIRC 58 straipsnio 4 dalyje apibr?žta s?voka „special?s ryšiai“ apima ne tik atvejus, kai paskol? suteikusi tre?iosios valstyb?s bendrov? daro aiški? ?tak?, kaip ji suprantama pagal min?t? Teisingumo Teismo praktik?, paskol? gavusiai bendrovei rezidentei, atsižvelgiant ? pastarosios kapitalo dal?, kuri priklauso pirmajai bendrovei. Konkre?iai tariant, min?to straipsnio 4 dalies g punkte išvardytos situacijos, susijusios su komerciniais, finansiniais, profesiniais ar teisiniais santykiais tarp aptariam? bendrovi?, neb?tinai reiškia, kad paskol? suteikusi bendrov? turi tur?ti paskol? gavusios bendrov?s kapitalo dal?.

21 Per teismo pos?d? atsakydama ? Teisingumo Teismo pateikt? klausim? Portugalijos vyriausyb? vis d?lto nurod?, kad min?tos teis?s normos taikomos tik situacijoms, kai paskol? suteikusiai bendrovei tiesiogiai arba netiesiogiai priklauso paskol? gavusios bendrov?s kapitalo dalis.

22 Net darant prielaid?, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamos teis?s normos taikomos tik situacijoms, apiman?ios santykius tarp paskol? gavusios bendrov?s ir paskol? suteikusios bendrov?s, kuriai priklauso bent 10 % pirmosios bendrov?s kapitalo ar balso teisi? suteikian?i? akcij?, arba tarp bendrovi?, kuriose tokia kapitalo dalis priklauso patiems savininkams, kaip tai numatyta CIRC 58 straipsnio 4 dalies a ir b punktuose, reikia konstatuoti, kad tokio dydžio kapitalo dalis neb?tinai reiškia, kad jos tur?tojas daro aiški? ?tak? bendrov?s, kurios akcininkas jis yra, sprendimams (šiuo klausimu žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars*, C?251/98, Rink. p. I?2787, 20 punkt? ir 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, Rink. p. I?11753, 58 punkt?).

23 Iš to matyti, kad bendrov? rezident?, nepriklausomai nuo to, ar paskol? suteikusi tre?iosios valstyb?s bendrov? turi jos kapitalo dal?, arba nuo tokios dalies dydžio, gali remtis laisv? kapitalo jud?jim? reglamentuojan?iomis Sutarties nuostatomis, kad užgin?yt? toki? nacionalin?s teis?s norm? teis?tum? (pagal analogij? žr. min?to 2012 m. lapkri?io 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 104 punkt?).

24 Galiausiai, jei nagrin?jamu atveju min?tos nuostatos aiškinamos atsižvelgiant ? ryšius su tre?iosiomis valstyb?mis, n?ra rizikos, kad jose ?steigtos paskolas suteikusios bendrov?s, kurios nepatenka ? ?sisteigimo laisv?s teritorin? taikymo srit?, gal?t? pasinaudoti tokia laisve. Priešingai, nei tvirtino Portugalijos vyriausyb? per teismo pos?d?, nacionalin?s teis?s normomis, kaip antai nagrin?jamomis pagrindin?je byloje, nustatomos ne toki? bendrovi? patekimo ? atitinkamos valstyb?s nar?s rink? s?lygos, bet tik pal?kan?, sumok?t? už per didelę laikom? dal? paskolos, kuri? bendrovei rezidentei suteik? tre?iosios valstyb?s bendrov?, su kuria j? sieja special?s ryšiai, kaip tai suprantama pagal CIRC 58 straipsnio 4 dal?, mokestinis vertinimas (pagal analogij? žr. min?to 2012 m. lapkri?io 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 100 punkt?).

25 Tai reiškia, kad teis?s normos, kaip antai nagrin?jamos pagrindin?je byloje, turi b?ti nagrin?jamos tik atsižvelgiant ? EB 56 straipsnyje numatyt? laisv? kapitalo jud?jim?.

*D?l apribojimo ir galim? pateisinim? buvimo*

26 Reikia priminti, kad, remiantis nusistovėjusia teismo praktika, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, jos vis dėlto turėtų jį gyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės (2012 m. gegužės 10 d. Sprendimo *Santander Asset Management SGIIIC ir kt.*, C-338/11–C-347/11, 14 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

27 Iš nusistovėjusios teismo praktikos taip pat išplaukia, kad tarp EB 56 straipsnio 1 dalyje draudžiamą laisvo kapitalo judėjimo apribojimo priemonių yra tos, kurios gali atgrasyti nerezidentus investuoti tam tikroje valstybėje narėje arba atgrasyti šios valstybės narės rezidentus tai daryti kitose valstybėse (2007 m. sausio 25 d. Sprendimo *Festersen*, C-370/05, Rink. p. I-1129, 24 punktas bei minėto Sprendimo *Santander Asset Management SGIIIC ir kt.* 15 punktas).

28 Nagrinėjamu atveju iš CIRC 61 straipsnio 1 dalies matyti, kad kai bendrovės rezidentų siskolinimas trečiojoje valstybėje steigtai bendrovei, su kuria ji sieja specialūs ryšiai, kaip jie suprantami pagal CIRC 58 straipsnio 4 dalį, yra laikomas per dideliu pagal šio 61 straipsnio 3 dalį, palankios, sumokėtos už per didelį laikomą siskolinimo dalį, negali būti atskaitomos apskaičiuojant šios bendrovės rezidentų apmokestinamąjį pelną.

29 Tačiau iš CIRC 61 straipsnio 1 dalies taip pat matyti, kad tokias palankias atskaityti leidžiama, kai paskolą suteikusi bendrovė steigta Portugalijos teritorijoje arba kitoje valstybėje narėje.

30 Kaip pripažįsta Portugalijos vyriausybė, tuo atveju, jei Teisingumo Teismas nuspręstų, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas atvejis priklauso laisvo kapitalo judėjimo sričiai, šis atvejis susijęs su tuo, kad bendrovės rezidentų, kurios siskolinimas trečiojoje valstybėje steigtai bendrovei viršija tam tikras ribas, mokesstinis vertinimas yra mažiau palankus, palyginti su taikomu bendrovei rezidentei, kuri sutartimi prisiima tokius skolinius sipareigojimus nacionalinėje teritorijoje ar kitoje valstybėje narėje steigtai bendrovei.

31 Toks nepalankus vertinimas gali atgrasyti bendrovę rezidentę nuo per dideliu laikomo siskolinimo trečiojoje valstybėje steigtai bendrovei, su kuria ji sieja specialūs ryšiai, kaip jie suprantami pagal pagrindinėje byloje nagrinėjamas teisės normas. Todėl jomis apriojamas laisvas kapitalo judėjimas, o tai pagal EB 56 straipsnį yra draudžiama.

32 Pagal nusistovėjusią teismo praktiką toks apriojimas gali būti leidžiamas tik tuo atveju, jeigu jis pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu. Tačiau net tokiu atveju šis apriojimas turi būti tinkamas atitinkamo tikslo gyvendinimui užtikrinti ir neviršyti to, kas būtina šiam tikslui pasiekti (žr. minėto 2012 m. lapkričio 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 55 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

33 Portugalijos vyriausybė teigia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamomis teisės normomis siekiama kovoti su sukiaivimu mokesčių srityje ir mokesčių vengimu užkertant kelią „plonosios kapitalizacijos“ praktikai, kai Portugalijoje mokamo pelno mokesčio bazė sumažinama mokant atskaitytiną palankias, o ne paskirstant neatskaitytiną pelną. Tokia praktika siekiama šioje valstybėje narėje apmokestinamas pajamas savavališkai perkelti trečiojoje valstybėje; dėl to bendrovės pelnas nebūtų apmokestinamas valstybėje, kurioje jis gautas.

34 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusi teismo praktiką nacionalinė priemonė, ribojanti laisvą kapitalo judėjimą, gali būti pateisinama, jei ją konkrečiai siekiama kovoti su visiškai dirbtiniais, ekonomiškai nepagrįstais sandoriais, kuriais tik siekiama išvengti prastai mokėtino nacionalinėje teritorijoje vykdančių veiklų gauto pelno mokesčio (šiuo klausimu žr. 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rink. p. I-2107, 72 ir 74 punktus ir 2009 m. rugsėjo 17 d. *Glaxo Wellcome*, C-182/08, Rink. p. I-8591, 89 punktus).

35 Kai nacionalinės teisės normomis, kaip antai nagrinjamomis pagrindinėje byloje, numatyta, kad tam tikros palėkanos, kurias bendrovė rezidentė sumokėjo trečiojoje valstybėje steigta bendrovei, su kuria ji sieja specialūs ryšiai, negali būti atskaitytos apskaičiuojant šios bendrovės rezidentės apmokestinamąjį pelną, jomis galima užkirsti kelią praktikai, kurios vienintelis tikslas – išvengti prastai mokėtino nacionalinėje teritorijoje vykdančių veiklų gauto pelno mokesčio. Iš to matyti, kad tokios teisės normos yra tinkamos tikslui užkirsti kelią sukiavimui mokesčių srityje ir mokesčių vengimui pasiekti (pagal analogiją žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 77 punktus).

36 Tačiau reikia patikrinti, ar šiomis teisės normomis neviršijama tai, kas būtina šiam tikslui pasiekti.

37 Šiuo klausimu iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad neviršijantais to, kas būtina siekiant išvengti piktnaudžiavimo, gali būti laikomi teisės aktai, kurie pagrįsti objektyviu patikrinamuoju rodymu analize, kad būtų galima nustatyti, ar sandoris yra išimtinai dirbtinis, sudarytas tik mokesčių tikslais, ir pagal kuriuos kiekvienu atveju, kai negali būti atmetama tokio sandorio egzistavimo galimybė, mokesčių mokėtojui, netaikant pernelyg didelių administracinių apribojimų, suteikiama galimybė pateikti informacijos, susijusios su galimais komerciniais motyvais, dėl kurių šis sandoris sudarytas (šiuo klausimu žr. minėto Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 82 punktus ir 2012 m. liepos 5 d. Sprendimo *SIAT*, C-318/10, 50 punktus).

38 Teisingumo Teismas taip pat yra nusprendęs, kad kai nagrinjamas sandoris viršija tai, dėl ko atitinkamos bendrovės būtų susitarusios prastomis rinkos sąlygomis, kad nebūtų laikoma neproporcinga, korekcinių mokesčių priemonė turi būti taikoma tik tai daliai, kuri viršija tai, kas būtų susitarta tokiomis aplinkybėmis (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 83 punktus ir *SIAT* 52 punktus).

39 Šioje byloje akivaizdu, viena vertus, kad CIRC 61 straipsnio 6 dalyje numatyta, jog, išskyrus siskolinimo subjektui, steigtam valstybėje, teritorijoje ar regione, kur taikoma gerokai palankesnė mokesčių sistema, atvejus, bendrovė rezidentė, kuri sutartimi prisiėmė per didelius laikomus skolinius sipleigojimus trečiosios valstybės bendrovei, su kuria ji sieja specialūs ryšiai, gali parodyti, kad ji būtų galėjusi gauti tokio pat dydžio paskolų panašiomis sąlygomis iš nepriklausomo subjekto. Kita vertus, remiantis CIRC 61 straipsnio 1 dalimi, negali būti atskaitomos tik palėkanos, sumokėtos už per didelį laikomą šio siskolinimo dalį.

40 Vis dėlto teisės normomis, kaip antai nagrinjamomis pagrindinėje byloje, viršijama tai, kas būtina jai tikslui pasiekti.

41 Iš tikrųjų, kaip matyti iš šio sprendimo 20 straipsnio, CIRC 58 straipsnio 4 dalyje apibrėžta sėvoka „specialūs ryšiai“ apima ir atvejus, kai paskolų suteikusi trečiosios valstybės bendrovė neturi paskolų gavusios bendrovės rezidentės kapitalo dalies. Neturint tokios kapitalo dalies, iš per didelio siskolinimo apskaičiavimo taisyklės, numatytą CIRC 61 straipsnio 3 dalyje, išplaukia, kad bet koks minėtos antrosios bendrovės siskolinimas pirmajai turėtų būti laikomas per dideliu.



42 Reikia konstatuoti, kad ankstesniame punkte aprašytomis aplinkybomis pagrindinėje byloje nagrinjamomis teisės normomis daroma taktinė elgesio, kurio ekonominė realybė neigytina. Šiomis teisės normomis, darant prielaidą, kad tokios aplinkybomis mažinama paskolų gavusios bendrovės rezidentės mokėtino pelno mokesčio bazė, viršijama tai, kas būtina jose nustatytam tikslui pasiekti.

43 Be to, kaip matyti iš šio sprendimo 21 punkte apibendrintą Portugalijos vyriausybės paaiškinimą, pagrindinėje byloje nagrinjamoms teisės normoms taikomos tik atvejams, kai paskolų suteikusiai bendrovei tiesiogiai ar netiesiogiai priklauso paskolų gavusios bendrovės kapitalo dalis, todėl šio sprendimo 41 punkte nurodytos aplinkybės nėra, vis dėlto toks šių teisės normų taikymo srities apribojimas neišplaukia iš jį teksto, pagal kurį, atvirkščiai, galima suprasti, kad jos taikomos ir specialioms ryšiams, neturint tokios kapitalo dalies.

44 Tokios aplinkybomis minėtos teisės normos neleidžia iš anksto pakankamai tiksliai nustatyti jį taikymo srities. Todėl tokios normos neatitinka teisinio saugumo principo, pagal kurį teisės normos turi būti aiškios, tikslios ir nuspėjamo poveikio, ypač kai jos gali turėti neigiamą pasekmę fiziniams asmenims ir žmonėms, reikalavimų. Taigi norma, neatitinkanti teisinio saugumo principo reikalavimų, negali būti laikoma proporcinga siekiamiems tikslams (žr. minėto Sprendimo *SIAT* 58 ir 59 punktus).

45 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: EB 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos valstybės narės teisės normos, pagal kurias apskaituojant apmokestinamąjį pelną neleidžiama kaip sėkmingai atskaityti palūkanas, susijusias su per didelę laikoma švietimo dalimi, kurias bendrovė rezidentė sumoka paskolų suteikusiai trečiojoje valstybėje steigta bendrovei, su kuria ji sieja specialius ryšius, nors tokias palūkanas leidžiama atskaityti, kai jos mokamos paskolų suteikusiai bendrovei rezidentei, su kuria paskolą gavusi bendrovė sieja tokie ryšiai, kai tuo atveju, jei paskolą suteikusi trečiojoje valstybėje registruota bendrovė neturi paskolų gavusios bendrovės kapitalo dalies, šiomis teisės normomis vis dėlto preziumuojama, kad bet koks pastarosios švietimas yra sandorio, kuriuo siekiama išvengti prastai mokėtino mokesčio, dalis arba kai šios teisės normos neleidžia iš anksto pakankamai tiksliai nustatyti jį taikymo srities.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

46 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

**EB 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad juo draudžiamos valstybės teisės normos, pagal kurias apskaičiuojant apmokestinamąjį pelną neleidžiama kaip sąnaudą atskaityti palūkanas, susijusias su per didelė laikoma siskolinimo dalimi, kurias bendrovė rezidentė sumoka paskolą suteikusiai trečiojoje valstybėje steigta bendrovei, su kuria ji sieja specialūs ryšiai, nors tokias palūkanas leidžiama atskaityti, kai jos mokamos paskolą suteikusiai bendrovei rezidentei, su kuria paskolą gavusi bendrovė sieja tokie ryšiai, kai tuo atveju, jei paskolą suteikusi trečiojoje valstybėje registruota bendrovė neturi paskolą gavusios bendrovės kapitalo dalies, šiomis teisės normomis vis dėlto preziumuojama, kad bet koks pastarosios siskolinimas yra sandorio, kuriuo siekiama išvengti prastai mokėtino mokesčio, dalis arba kai šios teisės normos neleidžia iš anksto pakankamai tiksliai nustatyti jų taikymo srities.**

Parašai.

\* Proceso kalba: portugalė.