

Byla C-231/05

Oy AA prad?tas procesas

(*Korkein hallinto-oikeus* prašymas priimti prejudicin? sprendim?)

„?sisteigimo laisv? – Mokes?i? teis?s aktai, susij? su pajam? mokes?iu – Bendrov?s galimyb? atskaityti grup?s viduje pervestas l?šas – Reikalavimas bendrovei, kuriai pervedamos l?šos, tur?ti savo buvein? atitinkamoje valstyb?je nar?je“

Sprendimo santrauka

1. *Laisvas asmen? jud?jimas – ?sisteigimo laisv? – Sutarties nuostatos – Taikymo sritis*

(*EB 43 ir EB 56 straipsniai*)

2. *Laisvas asmen? jud?jimas – ?sisteigimo laisv? – Mokes?i? teis?s aktai – Pelno mokestis*

(*EB 43 straipsnis*)

1. Tokie teis?s aktai, kurie yra skirti tik bendrovei grup?s vidaus santykiams, daro lemiam? ?tak? ?sisteigimo laisvei ir tod?l turi b?ti išnagrin?ti EB 43 straipsnio atžvilgiu. Darant prielaid?, kad šie teis?s aktai turi ribojant? poveik? laisvam kapitalo jud?jimui, toks poveikis yra neišvengiama galimo ?sisteigimo laisv?s apribojimo pasekm? ir tod?l jis nepateisina atskiro min?t? teis?s akt? nagrin?jimo EB 56 straipsnio atžvilgiu.

(žr. 23?24 punktus)

2. EB 43 straipsnis nedraudžia valstyb?s nar?s teis?s aktais nustatytos schemos, pagal kuri? dukterin? bendrov?, šios valstyb?s nar?s rezident?, iš savo apmokestinam?j? pajam? gali atskaityti grup?s viduje savo patronuojan?iai bendrovei pervestas l?šas, tik jei pastarosios bendrov?s buvein? yra toje pa?ioje valstyb?je nar?je.

Dukterini? bendrovei reziden?i? skirtingas vertinimas, atsižvelgiant ? j? patronuojan?ios bendrov?s buvein?s viet?, riboja ?sisteigimo laisv?, nes naudojimasis šia laisve iš tikr?j? tampa mažiau patrauklus kitose valstyb?se nar?se ?steigtoms bendrov?ms, kurios d?l to gali atsisakyti ši? priemon? nustatan?ioje valstyb?je nar?je ?sigyti, ?kurti dukterin? bendrov? arba t?sti jos veikl?.

Vis d?lto, atsižvelgiant bendrai ? b?tinyb? apsaugoti apmokestinimo kompetencijos tarp valstybi? nari? subalansuot? pasidalijim? ir b?tinyb? užkirsti keli? mokes?i? vengimui, tokia schema siekiama teis?t? tiksl?, suderinam? su Sutartimi ir išplaukian?i? iš privalom? bendrojo intereso pagrind?.

Iš tikr?j? pripažinimas, kad toks užsienio element? turintis l?š? pervedimas grup?s viduje, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, gali b?ti atskaitomas iš j? atlikusio asmens apmokestinam?j? pajam?, leist? bendrovei grup?ms laisvai pasirinkti valstyb? nar?, kurioje bus apmokestinamas dukterin?s bendrov?s pelnas, atimant šias pervestas l?šas iš pastarosios bendrov?s mokes?io baz?s, o kai šis pervedimas j? gaunan?ios patronuojan?ios bendrov?s valstyb?je nar?je laikomas apmokestinamomis pajamomis, – ?skai?iuojant j? ? patronuojan?ios bendrov?s peln?. Tai pažeist? pa?i? apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybi? nari? sistem?, nes d?l

bendrovių grupės pasirinkimo dukterinių bendrovių valstybės narė bus priversta atsisakyti savo, kaip dukterinių bendrovių rezidavimo valstybės, teisės apmokestinti pastarosios pajamas, leidžiant tai padaryti patronuojančios bendrovių buveinių valstybei narei.

Be to, galimybės pervedti dukterinių bendrovių apmokestinamas pajamas patronuojančiai bendrovei, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje, susijusi su rizika, kad sudarant vien apsimestinius susitarimus pajamų pervedimai bendrovių grupės viduje bus vykdomi bendroves, kurių buveinės yra mažiausius mokesčių tarifus taikančiose valstybės narėse arba valstybėse narėse, kur tokios pajamos nėra apmokestinamos.

(žr. 39, 43, 56, 58, 60, 67 punktus ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija)

SPRENDIMAS

2007 m. liepos 18 d. (*)

„Sisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai, susiję su pajamų mokesčiu – Bendrovių galimybės atskaityti grupės viduje pervedtas lėšas – Reikalavimas bendrovei, kuriai pervedamos lėšos, turėti savo buveinę atitinkamoje valstybėje narėje“

Byloje C-231/05

dėl *Korkein hallinto-oikeus* (Suomija) 2005 m. gegužės 23 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2005 m. gegužės 25 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą

Oy AA,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijos pirmininkai P. Jann, C. W. A. Timmermans, A. Rosas, R. Schintgen, P. Krišis, E. Juhász, teisėjai K. Schiemann, G. Arestis, U. Löhmus, E. Levits (pranešėjas), A. Ó Caoimh ir L. Bay Larsen,

generalinį advokatą J. Kokott,

posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2006 m. gegužės 16 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- Oy AA, atstovaujamos T. Torkkel ir *asiamiehet* J. Järvinen,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos T. Pynnä ir E. Bygglin,

- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir U. Forsthoff,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir M. de Grave,
- Švedijos vyriausybės, atstovaujamos K. Wistrand ir A. Falk,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos S. Nwaokolo ir E. O'Neill, padedamos *barrister* R. Hill,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir I. Koskinen,

susipažinęs su 2006 m. rugsėjo 12 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada, priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su EB 43, 56 ir 58 straipsniais bei 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojantioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6), su pakeitimais, padarytais 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB (OL L 7, 2004, p. 41, toliau – Direktyva 90/435), išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas *Korkein hallinto-oikeus* (Aukščiausias administracinis teismas) nagrinėjant bylą, pradėtą pagal Suomijos teisę steigtos bendrovės Oy AA dėl iš šios apmokestinamųjų pajamų patronuojantiai bendrovei, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje, pervestų lėšų atskaitymo; šioje byloje taip pat ginėjami Suomijos teisės aktai, susijusi su lėšų pervedimu grupės viduje, suderinamumas su Bendrijos teise.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Kaip matyti iš Direktyvos 2003/123 antros konstatuojamosios dalies, Direktyva 90/435/EEB siekiama „neapmokestinėti dukterinių bendrovių patronuojantioms bendrovėms mokamą dividendų ir kitų pelno paskirstymų mokesčiais, išskaičiuojamais prie šaltinio, bei panaikinti tokių pajamų dvigubą apmokestinimą patronuojantios bendrovės lygiu.“

4 Direktyvos 90/435 4 straipsnis numato, kad kai patronuojanti bendrovė dėl ryšių su savo dukterine bendrove gauna paskirstytą pelną, išskyrus pagrindinės įmonės likvidavimo atvejį, patronuojantios bendrovės valstybės narė dukterinės bendrovės paskirstyto pelno neapmokestina arba tokį pelną apmokestina, suteikdama patronuojantiai bendrovei teisę atskaityti iš priklausantio mokėti mokesčio sumos tą bendrovių pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė bendrovė.

5 Pagal Direktyvos 90/435 5 straipsnį „iš pelno, kurį dukterinė bendrovė paskirsto savo patronuojantiai bendrovei, mokesčiai prie šaltinio neišskaitomas“, o pagal šios direktyvos 6 straipsnį „patronuojantios bendrovės valstybės narė negali prie šaltinio išskaičiuoti mokesčio iš pelno, kurį tokia bendrovė gauna iš dukterinės bendrovės“.

Nacionalinės teisės aktai

6 1986 m. lapkričio 21 d. įstatymo dėl I š? pervedimo grup?s viduje (Laki konserniavustuksesta verotuksessa (825/1986), toliau – KonsAvL) 1 straipsnis išd?styta taip:

„Šis įstatymas reglamentuoja perves? I š? grup?s viduje atskaitym? iš š? pervedim? atlikusio asmens pajam? ir apmokestinant min?to pervedimo pripažinim? jo gav?jo pajamomis.“

7 KonsAvL 2 straipsnis nustato:

„Terminas „I š? pervedimas grup?s viduje“ apibr?žia bet kok? ?kin? veikl? vykdan?ios akcin?s ar kooperatyvin?s bendrov?s I š? pervedim? kitai akcinei ar kooperatyvinei bendrovei vykdyti jos ?kin? veikl?, kuris n?ra kapitalo ?našas ? bendrov? ir kuris neatskaitomas iš pajam? pagal įstatym? dėl pajam?, gaut? vykdan? ?kin? veikl?, apmokestinimo (elinkeintulon verottamisesta annettu laki (360/1968)).“

8 KonsAvL 3 straipsnis numato:

„Jei nacionalin? akcin? ar kooperatyvin? bendrov? (patronuojanti bendrov?) turi ne mažiau kaip devynis dešimtadalius kitos nacionalin?s akcin?s bendrov?s akcinio kapitalo ar kooperatyvin?s bendrov?s kapitalo dali? (dukterin? bendrov?), patronuojanti bendrov? gali iš savo apmokestinam?j? pajam?, gaut? iš ?kin?s veiklos, atskaityti grup?s viduje savo dukterinei bendrovei jos perves? I š? grup?s viduje atitinkanti suma yra prilyginama dukterin?s bendrov?s iš ?kin?s veiklos gautoms apmokestinamosioms pajamoms.

S?voka „dukterin? bendrov?“ taip pat apima akcines ar kooperatyvines bendroves, kuri? mažiausia devyni dešimtadaliai akcinio kapitalo ar kapitalo dali? priklauso patronuojan?iai bendrovei su kita ar kitomis dukterin?mis bendrov?mis.

Pirmosios pastraipos nuostatos taikomos ir I š? pervedimui grup?s viduje, kai dukterin? bendrov? pveda I š? patronuojan?iai bendrovei ar kitai patronuojan?ios bendrov?s dukterinei bendrovei.“

9 Pagal KonsAvL 4 straipsn?:

„Apmokestinant perves? I š? grup?s viduje yra prilyginamos š? pervedim? atlikusio asmens išlaidoms ir jo gav?jo pajamoms tais mokestiniais metais, kada min?tas pervedimas buvo vykdytas.“

10 KonsAvL 5 straipsnis nustato:

„Apmokestinamieji asmenys savo perves? I š? grup?s viduje gali atskaityti kaip išlaidas, tik jei atitinkamos išlaidos ir pajamos yra ?trauktos ? atitinkamas pervedim? atlikusio asmens ir gav?jo apskaitas.“

Pagrindin? byla ir prejudicinis klausimas

11 Bendrov? *AA Ltd*, kurios buvein? yra Jungtin?je Karalyst?je, netiesiogiai per dvi kitas bendroves turi 100 % *Oy AA* akcij?.

12 Kitaip nei *Oy AA*, *AA Ltd* veikla 2003 m. buvo nuostolinga ir, *Oy AA* teigimu, buvo galima tik?tis, kad taip bus ir 2004 m. bei 2005 metais. Kadangi *AA Ltd* ?kin? veikla buvo svarbi ir *Oy AA*, pastaroji nusprend? *AA Ltd* pvesti I š? grup?s viduje, kad pagerint? šios ekonomin? situacij?.

13 Šiuo atveju *Oy AA* kreip?si ? Centrin? mokes?i? komisij? (*Keskusverolautakunta*) su prašymu priimti preliminar? sprendim? dėl to, ar numatomas pervedimas yra I š? pervedimas

grup?s viduje KonsAvL 3 straipsnio prasme, ir tod?l jis, apmokestinant Oy AA u? 2004 ir 2005 mokestinis metus, gali b?ti laikomas atskaitytinomis i?laidomis.

14 Manydama, kad l?š? pervedimas grup?s viduje atskaitytinas ir atitinkamos apmokestinamosios pajamos turi b?ti apmokestinamos pagal Suomijos mokes?i? sistem?, *Keskusverolautakunta* nusprend?, kad Oy AA l?š? pervedimas AA Ltd n?ra l?š? pervedimas grup?s viduje KonsAvL 3 straipsnio prasme, ir tod?l šis pervedimas apmokestinant j? atlikus? asmen? negali b?ti laikomas atskaitytinomis i?laidomis.

15 D?l šio *Keskusverolautakunta* preliminaraus sprendimo panaikinimo Oy AA kreip?si ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikus? teism?, kuris konstatavo, kad visos Suomijos teis?je numatytos s?lygos Oy AA pervestas l?šas grup?s viduje AA Ltd atskaityti ?vykdytos, išskyrus reikalavim? d?l jas gaunan?ios bendrov?s nacionalin?s priklausomyb?s.

16 Šiomis aplinkyb?mis *Korkein hallinto-oikeus* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui tok? prejudicin? klausim?:

„Ar EB 43 ir 56 straipsniai, atsi?velgiant ? EB 58 straipsn? ir <..> Direktyv? 90/435/EEB <...>, turi b?ti ai?kinami taip, kad jie draudžia Suomijos ?statyme d?l l?š? pervedimo grup?s viduje nustatyt? schem?, pagal kuri? pervedimai grup?s viduje gali b?ti atskaitomi, tik jei pervedim? atlik?s asmuo ir jo gav?jas yra nacionalin?s bendrov?s?“

D?l prejudicinio klausimo

17 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar EB 43 ir 56 straipsniai, atsi?velgiant ? EB 58 straipsn? ir Direktyv? 90/435, draudžia valstyb?s nar?s teis?s aktuose numatyt? schem?, kaip antai nagrin?jam? pagrindin?je byloje, pagal kuri? dukterin? bendrov?, šios valstyb?s nar?s rezident?, gali iš savo apmokestinam?j? pajam? atskaityti jos atlikt? l?š? pervedim? grup?s viduje patronuojan?iai bendrovei, tik jei pastaroji bendrov? turi savo buvein? šioje valstyb?je nar?je.

18 Vis? pirma reikia priminti, kad remiantis nusistov?jusia teismo praktika, nors tiesioginiai mokes?iai priklauso valstybi? nari? kompetencijai, pastarosios turi j? ?gyvendinti laikydamosi Bendrijos teis?s (žr., be kita ko, 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C?446/03, Rink. p. I?10837, 29 punkt?; 2006 m. rugs?jo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C?196/04, Rink. p. I?7995, 40 punkt? ir 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C?374/04, Rink. p. I?11673, 36 punkt?).

19 Kadangi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas Teisingumo Teismo klausia ir d?l EB 43 straipsnio, susijusio su ?sisteigimo laisve, ir d?l EB 56 straipsnio, susijusio su laisvu kapitalo jud?jimu, išai?kinimo, reikia nustatyti, ar nacionalin?s teis?s aktai, kaip antai nagrin?jami pagrindin?je byloje, gali paveikti šias laisves, ir kiek.

20 Kaip matyti iš nusistov?jusios teismo praktikos, kadangi nagrin?jamas dalyvavimas kapitale, kuris jo tur?tojui leidžia daryti aiški? ?tak? bendrov?s sprendimams ir nulemti jos veikl?, taikomos su ?sisteigimo laisve susijusios EB sutarties nuostatos (2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars*, C?251/98, Rink. p. I?2787, 21 ir 22 punktai; 2002 m. lapkri?io 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C?436/00, Rink. p. I?10829, 37 ir 66–68 punktai bei min?t? sprendim? *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 31 punktas ir *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 39 punktas).

21 Ta?iau pagal KonsAvL 3 straipsn? galimyb? atlikti atskaitytin? l?š? pervedim? grup?s viduje šio ?statymo prasme yra susieta su s?lyga, kad patronuojanti bendrov? valdo mažiausiai 90 %

dukterin?s bendrov?s akcinio kapitalo ar kapitalo dali?.

22 Kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir iš Suomijos vyriausybės pastabų, Suomijoje galiojančia iš pervedimo grupės viduje schema yra siekiama pašalinti nepalankią mokestinį padėtį, būdingą bendrovių grupės struktūrai, leidžiant tolygų paskirstymą grupės, kuri sudaro pelningai veikiančios bendrovės ir bendrovės, patiriančios nuostolius, viduje. Šitaip iš pervedimas grupės viduje gina bendrovių grupės interesus.

23 Tačiau kadangi tokie teisės aktai, kokie nagrinėjami pagrindinėje byloje, yra skirti tik bendrovių grupės vidaus santykiams, jie daro lemiamą poveikį sisteminio laisvei ir todėl turi būti išnagrinėti EB 43 straipsnio atžvilgiu (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 32 punktą; 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. I-11753, 118 punktą ir 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rink. p. I-0000, 33 punktą).

24 Darant prielaidą, kad šie teisės aktai turi ribojantį poveikį laisvam kapitalo judėjimui, toks poveikis yra neišvengiama galimo sisteminio laisvės apribojimo pasekmė ir todėl jis nepateisina atskiro minėto teisės aktų nagrinėjimo 56 straipsnio atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2004 m. spalio 14 d. Sprendimo *Omega*, C-36/02, Rink. p. I-9609, 27 punktą; minėto sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 33 punktą ir *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 34 punktą).

25 Dėl Direktyvos 90/435 reikia priminti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija yra susijusi su pirmu dukterinės bendrovės pajamų, gautų iš kinės veiklos, apmokestinimu ir su šios dukterinės bendrovės galimybe iš šių apmokestinamų pajamų atskaityti jos atliktą iš pervedimą grupės viduje užsienio patronuojančiai bendrovei.

26 Direktyva 90/435 reglamentuoja dukterinės bendrovės dividendų ir kito paskirstytojo pelno išmokėjimo patronuojančiai bendrovei apmokestinimą, 4 straipsnyje visų pirma numatydamą, kad kai patronuojanti bendrovė gauna pelną, jos rezidavimo valstybė nėra neapmokestina dukterinės bendrovės paskirstytojo pelno arba tokio pelno apmokestina, suteikdama patronuojančiai bendrovei teisę atskaityti iš priklausantio mokėto mokesčio sumos tą mokesčio dalį, kuri nuo savo pelno sumokėjo dukterinę bendrovę, ir, antra, 5 bei 6 straipsniuose drausdamą iš minėto pelno išskaityti mokestį prie šaltinio.

27 Kadangi Direktyva 90/435 nėra susijusi su pirmu dukterinės bendrovės pajamų, gautų iš kinės veiklos, apmokestinimu ir nereglamentuoja mokestinį pasekmę dukterinei bendrovei už tokį iš pervedimą, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, ja negalima remtis atsakant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą.

28 Iš to išplaukia, kad šis pateiktas klausimas reikia atsakyti remiantis tik EB 43 straipsniu.

Dėl sisteminio laisvės ribojimų buvimo

29 Sisteminio laisvės, kuri EB 43 straipsnis pripažįsta Bendrijos nacionaliniams subjektams ir kuri apima teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ją verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis sąlygomis, kuriose sisteminio valstybės narės teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, pagal EB 48 straipsnį apima kurtą pagal valstybės narės teisę ir Europos Bendrijoje turinčių savo registruotas būstines, centrinių administracijų ar pagrindinę verslo vietą bendrovių teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterines bendroves, filialus ir atstovybes (žr. 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 35 punktą; minėto sprendimo *Marks & Spencer* 30 punktą; *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 41 punktą ir *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*

42 punkt?).

30 Dėl bendrovių reikia pažymėti, kad jų buveinė EB 48 straipsnio prasme, kaip ir fizinių asmenų pilietybė, naudojama nustatant jų sąsają su valstybės narės teisės sistema. Pripažinus, kad sistėigimo valstybė narė gali laisvai taikyti skirtingą vertinimą vien dėl to, kad bendrovės buveinė yra kitoje valstybėje narėje, EB 43 straipsnis taptų beprasmis (šiuo klausimu žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 270/83, Rink. p. 273, 18 punktų; 1993 m. liepos 13 d. Sprendimo *Commerzbank*, C-330/91, Rink. p. I-4017, 13 punktų; 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.*, C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 42 punktų; minėtų sprendimų *Marks & Spencer* 37 punktų ir *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 43 punktų). Taigi sistėigimo laisvė skirta užtikrinti, kad priimančiojoje valstybėje narėje būtų taikomas nacionalinis vertinimas, ir kartu draudžia bet kokią diskriminaciją dėl bendrovių buveinės vietos (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Komisija prieš Prancūziją* 14 punktų; *Saint-Gobain ZN* 35 punktų ir *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 43 punktų).

31 Reikia pažymėti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai galimybės atskaityti patronuojančiai bendrovei pervestas lėšas kaip išlaidas klausimu tvirtina skirtingą Suomijoje reziduojančių dukterinių bendrovių vertinimą, atsižvelgiant į tai, ar jų patronuojanti bendrovė turi buveinę šioje valstybėje narėje, ar ne.

32 Iš tikrųjų dukterinės bendrovės lėšų pervedimas patronuojančiai bendrovei, kurios buveinė yra Suomijoje ir kuri atitinka KonsAvL nustatytas sąlygas, yra laikomas lėšų pervedimu grupės viduje šio statymo prasme, atskaitytinas iš dukterinės bendrovės apmokestinamųjų pajamų. Tačiau dukterinės bendrovės lėšų pervedimas patronuojančiai bendrovei, kurios buveinė yra ne Suomijoje, nebus laikomas lėšų pervedimu grupės viduje ir todėl nebus atskaitytinas iš dukterinės bendrovės apmokestinamųjų pajamų. Todėl užsienio patronuojančių bendrovių dukterinėms bendrovėms taikoma mažiau palanki mokesčio schema nei ta, kuria naudojasi Suomijos patronuojančių bendrovių dukterinės bendrovės.

33 Šiuo klausimu Vokietijos, Nyderlandų, Švedijos ir Jungtinių Karalystės vyriausybės tvirtina, kad dukterinių bendrovių rezidentai, kurių patronuojančios bendrovės turi buveinę toje pačioje valstybėje narėje, situacija nėra panaši dukterinių bendrovių rezidentai, kurių patronuojančių bendrovių buveinė yra kitoje valstybėje narėje, situacijai, nes pastarosioms bendrovėms netaikomas mokeskis valstybėje narėje, kurioje steigta dukterinė bendrovė. Iš tikrųjų reikia skirti dukterinių bendrovių, kurių patronuojančios bendrovės visiškai ar iš dalies apmokestinamos Suomijoje, situaciją nuo pagrindinėje byloje aprašytos situacijos, kai patronuojanti bendrovė neapmokestinama šioje valstybėje narėje.

34 Vokietijos ir Švedijos vyriausybės mano, kad jei lėšų gavėjas nėra apmokestinamas pervedimų atlikusio asmens valstybėje narėje, ši valstybė narė, kuri dėl savo teritorinės jurisdikcijos ribų negali daryti tokos lėšų pervedimo apmokestinimui jų gavėjo valstybėje narėje, iš esmės negali užtikrinti, kad suteikta atskaita atitiks minėtų pervestų lėšų gavėjo apmokestinamąsias pajamas pastarojo valstybėje narėje, ir išvengti atlikto pervedimo neapmokestinimo. Jungtinių Karalystės vyriausybė taip pat tvirtina: kadangi Suomijos Respublika neapmokestina patronuojančių bendrovių ne rezidentų pajamų, ji neprivalo Suomijoje steigta dukterinei bendrovei sumažinti mokesčių dėl patronuojančios bendrovės patirtų nuostolių.

35 Kaip jau buvo nurodyta šio sprendimo 22 punkte, Suomijos I?š? pervedimo grup?s viduje schema yra siekiama pašalinti nepalanki? mokestin? pad?t?, b?ding? bendrovi? grup?s strukt?rai, leidžiant tolyg? paskirstym? grup?s, kuri? sudaro pelningai veikian?ios bendrov?s ir bendrov?s, patirian?ios nuostoli?, viduje. Kaip matyti iš KonsAvL 4 ir 5 straipsni?, I?š? pervedimas grup?s viduje prilyginamas j? atlikusio asmens išlaidoms ir pastar?j? apmokestinant yra atskaitomas, tik jei šios I?šos ?rašomos kaip j? gav?jo pajamos.

36 Užsienio element? turin?ioje situacijoje, jei I?š? gav?jas n?ra apmokestinamas pervedim? atlikusio asmens valstyb?je nar?je, ši valstyb? nar? negali užtikrinti, kad pervedimas bus laikomas apmokestinamomis šio gav?jo pajamomis. Tai, kad I?š? pervedim? atlikusio asmens valstyb? nar? leidžia iš pastarojo apmokestinam?j? pajam? atskaityti pervedimo sum?, neužtikrina, kad pervedimams taikomos schemas tikslas bus pasiektas.

37 Nors valstyb? nar?, kurioje yra dukterin?s bendrov?s buvein?, neturi jurisdikcijos patronuojan?ios bendrov?s, kurios buvein? yra kitoje valstyb?je nar?je ir kuri neapmokestinama pirmojoje valstyb?je nar?je, atžvilgiu, vis d?lto ji gali nustatyti I?š? pervedimo grup?s viduje atskaitos iš pervedim? atlikusio asmens apmokestinam?j? pajam? s?lygas, susijusias su šios kitos valstyb?s nar?s tokiam pervedimui taikomam vertinimu.

38 Iš to matyti, jog vien tai, kad kitoje valstyb?je nar?je buvein? turin?ios patronuojan?ios bendrov?s n?ra apmokestinamos Suomijoje, atsižvelgiant ? Suomijos I?š? pervedim? grup?s viduje schemas tiksl?, neišskiria ši? patronuojan?i? bendrovi? dukterini? bendrovi? Suomijoje buvein? turin?i? patronuojan?i? bendrovi? dukterini? bendrovi? atžvilgiu bei nedaro ši? dviej? kategorij? dukterini? bendrovi? situacij? nepanaši?.

39 Dukterini? bendrovi? reziden?i? skirtingas vertinimas, atsižvelgiant ? j? patronuojan?ios bendrov?s buvein?s viet?, riboja ?sisteigimo laisv?, nes naudojimasis šia laisve iš tikr?j? tampa mažiau patrauklus kitose valstyb?se nar?se ?steigtoms bendrov?ms, kurios d?l to gali atsisakyti ši? priemon? priiman?ioje valstyb?je nar?je ?sigyti, ?kurti dukterin? bendrov? arba prat?sti jos veikl? (žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Lankhorst-Hohorst*, C?324/00, Rink. p. I?11779, 32 punkt? ir min?to sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 61 punkt?).

40 Šios išvados negali paneigti Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb?s argumentas, pagal kur? patronuojanti bendrov? gal?t? pasiekti savo tiksl? vietoje dukterin?s bendrov?s ?steigdama Suomijoje filial?. Iš tikr?j? reikia priminti, kad EB 43 straipsnio pirmosios pastraipos antras sakinytis aiškiai palieka ?kio subjektams galimyb? laisvai pasirinkti tinkam? teisin? form? vykdyti savo veikl? kitoje valstyb?je nar?je ir šis laisvas pasirinkimas neturi b?ti ribojamas diskriminacin?mis mokes?i? nuostatomis (min?to sprendimo *Komisija prieš Pranc?zij?* 22 punktas ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *CLT-UFA*, C?253/03, Rink. p. I?1831, 14 punktas).

41 Be to, Jungtin?s Karalyst?s vyriausyb? nurodo: kadangi I?š? pervedimas grup?s viduje nebuvo apmokestintas Jungtin?je Karalyst?je, o tai vis d?lto gin?ija *Oy AA*, ir kadangi *AA Ltd* nuostolius buvo galima perkelti ? kitus mokestinius metus, kad jie b?t? atskaityti iš v?liau gauto pelno, kompensacijos šiai patronuojan?iai bendrovei tarp šio pelno ir nuostoli? v?lavimas tur?jo tik netiesiogin? ir abejotin? poveik? sprendimui ?sisteigti Suomijoje.

42 Šiuo klausimu reikia pažymėti, jog tam, kad teisės aktai būtų laikomi įsisteigimo laisvės apribojimu, pakanka, kad jie ribotų kitoje valstybėje narėje steigtą bendrovę naudojimąsi šia laisve valstybėje narėje, nesant bėtinybės rodyti, kad dėl nagrinjamų teisės aktų tam tikros minėtos bendrovės iš tikrųjų atsisakė šioje valstybėje narėje sigyti, kurti dukterinę bendrovę arba pratęsti jos veiklą (minėto sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 62 punktas).

43 Iš to matyti, kad taikant schemą, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, dukterinė bendrovė rezidentų skirtingas vertinimas pagal jų patronuojančios bendrovės buveinės vietą riboja įsisteigimo laisvę.

Dėl įsisteigimo laisvės ribojimo pateisinimo

44 Įsisteigimo laisvės apribojimas gali būti leidžiamas tik tuo atveju, jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Tačiau net tokiu atveju šis apribojimas turi būti tinkamas užtikrinti atitinkamo tikslo gyvendinimą ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti (minėto sprendimo *Marks & Spencer* 35 punktas; *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 47 punktas ir *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 64 punktas).

45 Savo rašytinėse pastabose Suomijos, Vokietijos, Nyderlandų ir Jungtinės Karalystės vyriausybės bei Europos Bendrijų Komisija tvirtina, kad Suomijos Iššų pervedimo grupės viduje schema yra pateisinama poreikiu užtikrinti atitinkamos mokesčių sistemos vientisumą, taip pat apmokestinimo kompetencijos tarp valstybių narių pasidalijimu, mokesčių vengimo baime ir teritorialumo principu.

46 Per posėdį, kuris vyko jau paskelbus minėtą sprendimą *Marks & Spencer*, pastabas žodžiu pateikusios vyriausybės nurodė, kad minėtam sprendime Teisingumo Teismo nurodytos pateisinančios aplinkybės, t. y. apmokestinimo kompetencijos tarp skirtingų valstybių narių subalansuoto pasidalijimo apsauga, dvigubo nuostolių panaudojimo ir mokesčių vengimo rizika yra ir nagrinjamoje byloje. Todėl reikia išnagrinėti šiuos argumentus.

47 Suomijos vyriausybė, palaikoma Švedijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, tvirtina, kad teritorialumo principu, pagal kurį valstybės narės gali apmokestinti visas jų teritorijoje gaunamas pajamas, grindžiama pagrindinėje byloje nagrinjama schema ir atitinka susitarimus tarptautinės kompetencijos mokesčių paskirstymo srityje.

48 Šios vyriausybės, Nyderlandų vyriausybė ir Komisija mano, kad galimybė atskaityti atliktą pervedimą bendrovei, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje, suteiktą mokesčių mokėtojams teisę pasirinkti apmokestinančią valstybę narę ir taip ribotų valstybių narių kompetencijas mokesčių srityje, darydama neigiamą poveikį jų subalansuotam pasidalijimui.

49 Dėl bėtinybės užkirsti kelią dvigubam nuostolių panaudojimui Suomijos, Vokietijos, Nyderlandų, Švedijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės nurodo, kad ši prilyginama bėtinybei neleisti nepagręstai suteikti dvigubos naudos. Tačiau šios vyriausybės mano, kad tokia situacija, kai nustatant Iššų pervedimą grupės viduje atlikusio asmens apmokestinamąją bazę yra atsižvelgiama į šį pervedimą, bet minėtos Iššos nėra laikomos jų gavėjo apmokestinamomis pajamomis, sukelia riziką, jog pervedimą atlikusios dukterinės bendrovės pelnas nebus visiškai apmokestinamas. Jungtinės Karalystės vyriausybė tvirtina, kad taip yra pagrindinėje byloje, tačiau Oy AA tai neigia.

50 Galiausiai Suomijos, Vokietijos, Nyderlandų, Švedijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės bei Komisija tvirtina, jog gali atsitikti taip, kad grupės viduje veikla bus organizuojama taip, jog

Suomijoje apmokestinamas pelnas bus pervedamas ? konkre?iai šiam vienam tikslui ?steigtas kitose valstyb?s nar?se buveines turin?ias bendroves, kur min?tas pelnas bus apmokestinamas mažesniu tarifu nei Suomijoje ar net iš viso atleidžiamas nuo mokes?io.

51 Kaip matyti iš min?to sprendimo *Marks & Spencer* 51 punkto, b?tinyb? apsaugoti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari? buvo nurodyta kartu su kitais pateisinan?iais veiksniais, pagr?stais dvigubo nuostoli? panaudojimo ir mokes?i? vengimo rizika (taip pat žr. 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C?347/04, Rink. p. I?0000, 41 punkt?).

52 Reikia priminti, kad nesant Bendrijos suvienodinimo ar derinimo priemoni? valstyb?s nar?s lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo kompetencijos mokes?i? srityje pasiskirstym? (1998 m. geguž?s 12 d. Sprendimo *Gilly*, C?336/96, Rink. p. I?2793, 24 ir 30 punktai; 2006 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *N*, C?470/04, Rink. p. I?7409, 44 punktas; 2006 m. lapkri?io 14 d. Sprendimo *Kerkhaert ir Morres*, C?513/04, Rink. p. I?10967, 22 ir 23 punktai; taip pat min?to sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 49 punktas).

53 Pirmiausia d?l b?tinyb?s apsaugoti apmokestinimo kompetencijos tarp valstybi? nari? subalansuot? pasidalijim? reikia pažym?ti, kad ja negalima remtis nuolat nesuteikiant mokes?i? lengvatos dukterinei bendrovei rezidentei, grindžiant tuo, kad kitoje valstyb?je buvein? turin?ios jos patronuojan?ios bendrov?s pajamos negali b?ti apmokestinamos pirmojoje valstyb?je nar?je (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *ReweZentralfinanz* 43 punkt?).

54 Ta?iau šis pateisinimas gali b?ti pripažintas pagr?stu, jei nagrin?jama schema siekiama užkirsti keli? veiksams, kurie gali pakenkti valstyb?s nar?s teisei pasinaudoti kompetencija mokes?i? srityje jos teritorijoje ?vykdytos veiklos atžvilgiu (žr. min?to sprendimo *ReweZentralfinanz* 42 punkt?).

55 Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad bendrov?ms suteikta galimyb? pasirinkti, kur tur?t? b?ti atsižvelgta ? j? nuostolius – ar valstyb?je nar?je, kurioje jos yra ?steigtos, ar kitoje valstyb?je nar?je, – sukelt? didel? pavoj? apmokestinimo kompetencijos tarp valstybi? nari? subalansuotam pasidalijimui (žr. min?t? sprendim? *Marks & Spencer* 46 punkt? ir *Rewe Zentralfinanz* 42 punkt?).

56 Be to, pripažinimas, kad toks užsienio element? turintis I?š? pervedimas grup?s viduje, koks nagrin?jamas pagrindin?je byloje, gali b?ti atskaitomas iš j? atlikusio asmens apmokestinam?j? pajam?, leisti bendrovi? grup?ms laisvai pasirinkti valstyb? nar?, kurioje bus apmokestinamas dukterin?s bendrov?s pelnas, atimant šias pervestas I?šas iš pastarosios bendrov?s mokes?io baz?s, o kai šis pervedimas j? gaunan?ios patronuojan?ios bendrov?s valstyb?je nar?je laikomas apmokestinamomis pajamomis, – ?skai?iuojant j? ? patronuojan?ios bendrov?s peln?. Tai pažeist? pa?i? apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybi? nari? sistem?, nes d?l bendrovi? grup?s pasirinkimo dukterin?s bendrov?s valstyb? nar? bus priversta atsisakyti savo, kaip dukterin?s bendrov?s rezidavimo, valstyb?s teis?s apmokestinti pastarosios pajamas, leidžiant tai padaryti patronuojan?ios bendrov?s buvein?s valstybei narei (taip pat žr. min?to sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 59 punkt?).

57 D?l dvigubo nuostoli? panaudojimo rizikos pakanka pažym?ti, kad Suomijos I?š? pervedimo schema n?ra susijusi su nuostoli? atskaita.

58 Galiausiai d?l siekio užkirsti keli? mokes?i? vengimui reikia pripažinti, kad galimyb? pervesti dukterin?s bendrov?s apmokestinam?sias pajamas patronuojan?iai bendrovei, kurios buvein? yra kitoje valstyb?je nar?je, susijusi su rizika, kad sudarant vien apsimestinius susitarimus pajam? pervedimai bendrovi? grup?s viduje bus vykdomi ? bendroves, kuri? buvein?s yra mažiausius

mokes?io tarifus taikan?iose valstyb?s nar?se arba valstyb?se nar?se, kur tokios pajamos n?ra apmokestinamos. Toki? galimyb? patvirtina ir tai, kad Suomijos I?š? pervedimo grup?s viduje schema nereikalauja, jog ši? I?š? gav?jas b?t? patyr?s nuostoli?.

59 Suteikdama galimyb? iš dukterin?s bendrov?s apmokestinam?j? pajam? atskaityti grup?s viduje pervestas I?šas patronuojan?iai bendrovei tik tuo atveju, kai pastaroji turi buvein? toje pa?ioje valstyb?je nar?je, Suomijos I?š? pervedimo grup?s viduje schema gali užkirsti keli? tokiai praktikai, kuri b?t? grindžiama dideliais skirtumais tarp skirtingose valstyb?s nar?se taikom? mokes?io bazi? ar mokes?io tarif? ir kurios tikslas – išvengti mokes?io, paprastai mok?tino dukterin?s bendrov?s valstyb?je nar?je nuo jos pelno.

60 Atsižvelgiant ? šiuos du veiksnius, t. y. b?tinyb? apsaugoti apmokestinimo kompetencijos tarp valstybi? nari? subalansuot? pasidalijim? ir b?tinyb? užkirsti keli? mokes?i? vengimui, bendrai reikia konstatuoti, kad schema, nagrin?jama pagrindin?je byloje, suteikian?ia galimyb? iš dukterin?s bendrov?s apmokestinam?j? pajam? atskaityti grup?s viduje pervestas I?šas patronuojan?iai bendrovei tik tuo atveju, kai pastaroji ir min?ta dukterin? bendrov?s turi buvein? toje pa?ioje valstyb?je nar?je, siekiama teis?t? tiksl?, suderinam? su Sutartimi ir išplaukian?i? iš privalom? bendrojo intereso pagrind?, ir ji yra tinkama užtikrinti ši? tiksl? ?gyvendinim?.

61 Vis d?lto reikia patikrinti, ar tokia schema neviršija to, kas b?tina visiems min?tiems tikslams pasiekti.

62 Pirmiausia reikia pažym?ti, kad apmokestinimo kompetencijos tarp valstybi? nari? subalansuoto pasidalijimo apsaugos ir kelio užkirtimo mokes?i? vengimui tikslai yra susij?. Iš tikr?j? elgesys, kuriam b?dingas apsimestini?, ekonominio pagrindo neturin?i? susitarim? sudarymas, turint tiksl? išvengti mokes?io, kur? paprastai reikia sumok?ti nuo gauto pelno už nacionalin?je teritorijoje vykdyt? veikt?, kenkia valstybi? nari? teisei vykdyti savo kompetencij? mokes?i? srityje tokios veiklos atžvilgiu ir kelia pavoj? apmokestinimo kompetencijos pusiausvyrai tarp valstybi? nari? (min?t? sprendim? *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 55 ir 56 punktai ir *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 74 ir 75 punktas).

63 Nors pagrindin?je byloje nagrin?jam? teis?s akt? konkretus tikslas n?ra juose numatyt? mokes?i? lengvat? neleisti taikyti vien apsimestiniams, ekonominio pagrindo neturintiems susitarimams, sudarytiems turint tiksl? išvengti mokes?io, kur? paprastai reikia sumok?ti nuo gauto pelno už nacionalin?je teritorijoje vykdyt? veikt?, vis d?lto šie teis?s aktai gali b?ti laikomi proporcingais visiems siekiamiems tikslams.

64 Iš tikr?j? esant tokiai situacijai, kai nagrin?jama lengvata suteikia galimyb? pervesti pajamas, atskaitant jas iš š? pervedim? atlikusio asmens apmokestinam?j? pajam? ir ?skai?iuojant jas ? gav?jo apmokestinam?sias pajamas, bet koks šios lengvatos išpl?timas užsienio element? turintiems atvejams leist? bendrovei? grup?ms, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 56 punkte, naudojantis šia schema laisvai pasirinkti valstyb? nar?, kurioje jos pelnas bus apmokestinamas, pažeidžiant dukterin?s bendrov?s valstyb?s nar?s teis? apmokestinti peln?, gaut? už jos teritorijoje vykdyt? veikt?.

65 Šio pažeidimo negalima išvengti nustatant s?lygas, susijusias su pajam? iš I?š? pervedim? grup?s viduje vertinimu bendrov?s gav?jos valstyb?je nar?je ar su grup?s viduje parvest? I?š? gav?jo patirtais nuostoliais. Iš tikr?j? leidimas atskaityti grup?s viduje pervestas I?šas, kai jos yra jas gaunan?ios bendrov?s apmokestinamosios pajamos ar kai jas gaunan?ios bendrov?s galimyb?s perleisti savo nuostolius kitai bendrovei yra ribotos, arba leidimas atskaityti I?šas, pervestas grup?s viduje bendrovei, kurios buvein? yra valstyb?je nar?je, taikan?ioje mažesn? mokes?io tarif? nei pervedim? atlikusio asmens valstyb? nar?, tik kai šis I?š? pervedimas grup?s viduje yra pateisinamas b?tent bendrov?s gav?jos ekonomine situacija, kaip si?lo *Oy AA*, lemt?

tai, kad apmokestinamųjų valstybės narės pasirinkimas visiškai priklausytų nuo bendrovių grupės, kuri turėtų didelę diskreciją šiuo klausimu.

66 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, nereikia nagrinėti kitų Suomijos, Vokietijos, Nyderlandų, Švedijos ir Jungtinių Karalystės vyriausybės bei Komisijos nurodytą pateisinimą.

67 Taigi į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad EB 43 straipsnis nedraudžia valstybės narės teisės aktais nustatytos schemos, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią dukterinė bendrovė, šios valstybės narės rezidentė, iš savo apmokestinamųjų pajamų gali atskaityti grupės viduje savo patronuojančiai bendrovei pervestas lėšas, tik jei pastarosios bendrovės buveinė yra toje pačioje valstybėje narėje.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

68 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų dėl prejudicinio sprendimo pateikusių 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 straipsnis nedraudžia valstybės narės teisės aktais nustatytos schemos, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią dukterinė bendrovė, šios valstybės narės rezidentė, iš savo apmokestinamųjų pajamų gali atskaityti grupės viduje savo patronuojančiai bendrovei pervestas lėšas, tik jei pastarosios bendrovės buveinė yra toje pačioje valstybėje narėje.

Parašai.

* Proceso kalba: suomių.