

Byla C-303/07

Byla, pradėta

Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy

(Korkein hallinto-oikeus prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Sisteigimo laisvė – Direktyva 90/435/EEB – Pelno mokestis – Dividendų paskirstymas – Mokestis prie šaltinio už bendrovių ne rezidentams, kurios nenurodytos šioje direktyvoje, išmokėti dividendus – Bendrovių rezidentams išmokėti dividendų neapmokestinimas“

Sprendimo santrauka

Laisvas asmenų judėjimas – Sisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai – Pelno mokestis – Dividendų apmokestinimas

(EB 43 straipsnis ir 48 straipsniai; Tarybos direktyvos 90/435 2 straipsnio a punktas)

EB 43 ir 48 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie draudžia valstybės narės teisės aktus, kuriais šioje valstybėje buveiną turinčios dukterinės bendrovės toje pačioje valstybėje steigta akcinei bendrovei išmokėti dividendai neapmokestinami mokesčiu prie šaltinio, bet juo apmokestinami panašūs dividendai, išmokėti kitoje valstybėje narėje buveiną turinčiai investicinei kintamojo kapitalo (SICAV tipas) patronuojančiai bendrovei, kurios teisinė forma nežinoma pirmosios valstybės teisėje ir nenurodyta Direktyvos 90/435 dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos visoms valstybėms narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, iš dalies pakeistos Direktyva 2003/123, 2 straipsnio a punkte minimame moni sraše ir kuri atleista nuo pajamų mokesčio pagal kitos valstybės narės teisės aktus.

Iš tiesų toks skirtingas mokestinis dividendų vertinimas, atsižvelgiant į patronuojančią bendrovę buveiną vietą, yra sisteminio laisvės apribojimas, iš principo draudžiamas EB 43 ir 48 straipsniais, nes dėl jo naudojimas sisteminio laisvės iš tikrųjų tampa mažiau patrauklus kitose valstybėse narėse steigtomis bendrovėms, kurios dėl to gali atsisakyti šioje nevienodai vertinančioje valstybėje narėje įsigyti, steigti dukterinę bendrovę arba pratęsti jos veiklą.

Iš tiesų atsižvelgiant į valstybės narės numatytas priemones, kuriomis siekiama išvengti bendrovės rezidentų paskirstytojo pelno apmokestinimo kelis kartus ar jo dvigubo ekonominio apmokestinimo arba tokio apmokestinimo sušvelninti, dividendus gaunančių akcininkų rezidentų padėtis nebūtinai yra panaši į dividendus gaunančių akcininkų, kitos valstybės narės rezidentų, padėtį. Tačiau nuo to momento, kai valstybė narė vienašališkai arba pagal susitarimą pajamų mokesčiu apmokestina ne tik akcininkų rezidentų, bet ir akcininkų ne rezidentų iš bendrovės rezidentų gaunamus dividendus, ši akcininkų ne rezidentų padėtis tampa panaši į akcininkų rezidentų padėtį. Todėl jeigu valstybė narė pasirinko apsaugoti patronuojančias bendroves rezidentes nuo dukterinės bendrovės paskirstyto pelno apmokestinimo kelis kartus, ši priemonė turi taikyti ir panašioje situacijoje esančioms patronuojančioms bendrovėms ne rezidentams, nes analogiškas šių patronuojančių bendrovių ne rezidentų apmokestinimas kyla dėl šios valstybės kompetencijos mokesčių srityje gyvendinimo pastarųjų atžvilgiu.

Aplinkybų, jog nacionalinėje teisėje nėra bendrovės tipo, kurio teisinė forma būtų identiška SICAV rezidentei kitoje valstybėje narėje, negali savaime pateisinti skirtingo vertinimo, nes valstybė narių

bendrovi? teis? n?ra visiškai suderinta Bendrijos lygiu, ir tai apriboja ?sisteigimo laisv?s veiksmingum?. Be to, aplinkyb? d?l SICAV pajam? neapmokestinimo jos buvein?s valstyb?je nar?je nesukuria skirtumo tarp jos ir akcin?s bendrov?s rezident?s, pateisinan?io skirting? vertinim? d?l mokes?io prie šaltinio už ši? dviej? kategorij? bendrovi? gautus dividendus, nes paskirstan?ios bendrov?s buvein?s valstyb? nar? pasirinko galimyb? nenustatyti savo mokestin?s kompetencijos toki? pajam? atžvilgiu, kai jas gauna bendrov?s rezident?s. Beje, n?ra reikšmingas argumentas, kad d?l to, jog valstyb?je nar?je neapmokestinamos SICAV pajamos, kelis kartus apmokestinama bus ne jos, o akcinink? lygiu, ir to tur?s išvengti valstyb? nar?, kurioje pastarieji reziduoja, nes iš tikr?j? susijusi valstyb? nar?, rinkdama mokest? prie šaltinio už pajamas, kurios jau buvo apmokestintos paskirstan?ios bendrov?s lygiu, taik? apmokestinim? kelis kartus, kur? ji pasirinko, siekdama prevencijos bendrov?ms rezident?ms paskirstyt? dividend? atveju. Šiomis s?lygomis egzistuojan?i? užsienyje ?steigtos SICAV ir pagal nacionalin? teis? ?steigtos akcin?s bendrov?s skirtum? nepakanka nustatyti objektyv? skirtum? d?l atleidimo nuo mokes?io prie šaltinio už gautus dividendus.

Tokia mokestin? sistema negali b?ti pateisinama pagrindais, susijusiais su mokes?i? vengimo prevencija, nes ja specialiai nesiekama apsimestini?, ekonominio pagrindo neturin?i? susitarim?, sudaryt? turint tiksl? išvengti mokes?io, kur? paprastai reikia sumok?ti nuo pelno, gauto iš nacionalin?je teritorijoje vykdytos veiklos. Kalbant apie argument? d?l b?tinyb?s išsaugoti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim?, jei valstyb? nar? nusprend? neapmokestinti savo teritorijoje ?steigt? dividendus gaunan?i? bendrovi? šios r?šies pajam? atžvilgiu, negalima remtis b?tinybe išsaugoti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari?, siekiant pateisinti kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? dividendus gaunan?i? bendrovi? apmokestinim?. Min?tuose teis?s aktuose ?tvirtintas ?sisteigimo laisv?s apribojimas negali b?ti pateisinamas b?tinybe išlaikyti mokes?i? sistemos vientisum?. Iš ties? kadangi atleidimas nuo mokes?io prie šaltinio už dividendus nesiejamas su s?lyga, kad dividendus gavusi akcin? bendrov? juos perskirstyt? ir kad j? apmokestinimas šios bendrov?s akcinink? s?skaita leist? kompensuoti atleidim? nuo mokes?io prie šaltinio, tarp atleidimo nuo mokes?io prie šaltinio ir min?t? dividend?, kaip akcin?s bendrov?s akcinink? pajam? apmokestinimo, n?ra tiesioginio ryšio.

(žr. 41–44, 50–51, 54–56, 65–67, 73–76 punktus ir rezoliucin? dal?)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2009 m. birželio 18 d.(*)

„?sisteigimo laisv? – Direktyva 90/435/EEB – Pelno mokestis – Dividend? paskirstymas – Mokestis prie šaltinio už bendrov?ms ne rezident?ms, kurios nenurodytos šioje direktyvoje, išmok?tus dividendus – Bendrov?ms rezident?ms išmok?t? dividend? neapmokestinimas“

Byloje C?303/07

d?l *Korkein hallinto-oikeus* (Suomija) 2007 m. birželio 27 d. Sprendimu, kur? Teisingumo Teismas

gavo 2007 m. birželio 29 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje, pradėtoje

Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai A. Tizzano, A. Borg Barthet, E. Levits (pranešėjas) ir J. J. Kasel,

generalinis advokatas J. Mazák,

posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2008 m. lapkričio 13 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*, atstovaujamos *oikeustieteen kandidaatti J. Laaksonen* ir *kauppatieteidен maisteri M. Virolainen*,
- Suomijos vyriausybė, atstovaujamos J. Himmanen,
- Kipro vyriausybė, atstovaujamos E. Neofitou,
- Italijos vyriausybė, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato P. Gentili*,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir I. Koskinen,

susipažinęs su 2008 m. gruodžio 18 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada, priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl EB 43, 48, 56 ir 58 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant pagal Suomijos teisę steigtos bendrovės *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy* (toliau – *Alpha*) *Korkein hallinto-oikeus* (Aukščiausiasis administracinis teismas) pradėtą bylą dėl mokesčio prie šaltinio mokėjimo už dividendus *Aberdeen Property Nordic Fund I SICAV* (toliau – *Nordic Fund SICAV*) pagal Liuksemburgo teisę steigta investicinei kintamojo kapitalo bendrovei (SICAV).

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147), iš dalies pakeistos 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB (OL L 7, 2004, p. 41; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 2 t., p. 3) (toliau – Direktyva 90/435), 2 straipsnyje numatyta:

„1. <...> direktyvoje (90/435) „valstybės narės įmonė“ yra įmonė, kuri:

a) yra vienos iš šios direktyvos priede nurodytų formų;

<...>

c) be to, jai nustatyta prievolė mokėti vieną toliau nurodytą mokesčių be galimybės pasirinkti arba bentį atleistais [atleista]:

<...>

– *impôt sur le revenu des collectivités* Liuksemburge,

<...>

– *yhteisöjen tulovero/inkomstskatten för samfund* Suomijoje,

<...>“

4 Direktyvos 90/435 3 straipsnio 1 dalies a punkte nustatyta, kad taikant šią direktyvą patronuojančią bendrovę bentinai laikoma kiekviena valstybės narės bendrove, kuri atitinka 2 straipsnyje nustatytas sąlygas ir turi ne mažesnę kaip 20 % kitoje valstybėje narėje esančios bendrovės, atitinkančios tas pačias sąlygas, kapitalo dalį. Pagal 3 straipsnio 1 dalies a punkto trečiąją ir ketvirtąją pastraipą ši minimali procentinė kapitalo dalis nuo 2007 m. sausio 1 d. yra 15 %, o nuo 2009 m. sausio 1 d. –10 %.

5 Remiantis šios direktyvos 5 straipsniu, iš pelno, kurį dukterinė bendrovė paskirsto savo patronuojančiai bendrovei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas.

6 Direktyvos 90/435 priedo i ir m punktuose nustatyta:

„i) bendrovės pagal Liuksemburgo įstatymus žinomos „société anonyme“, „société en commandite par actions“, „société à responsabilité limitée“, „société coopérative“, „société coopérative organisée comme une société anonyme“, „association d’assurances mutuelles“, „association d’épargne-pension“, „entreprise de nature commerciale, industrielle ou minière de l’Etat, des communes, des syndicats de communes, des établissements publics et des autres personnes morales de droit public“ ir kitos bendrovės, steigtos pagal Liuksemburgo įstatymus, kurioms taikomas Liuksemburgo bendrovių pelno mokestis;

m) bendrovės pagal Suomijos įstatymus žinomos kaip „osakeyhtiö/aktiebolag“, „osuuskunta/andelslag“, „säästöpankki/sparbank“ ir „vakuutusyhtiö/försäkringsbolag“.

Nacionalinės teisės aktai

7 Pagal 1992 m. gruodžio 30 d. Mokesčių prie šaltinio įstatymo (Tuloverolaki (1535/1992)) 3 straipsnį „juridiniu asmeniu“, be kita ko, laikomi akcinė bendrovė, kooperatinė bendrovė, taupomoji kasa, investicinis fondas ir bet kuris kitas juridinis asmuo arba viešoji įstaiga, steigti specialiu tikslu, panašiu į šiame straipsnyje nurodytą juridinį asmenį.

8 Šios mokesčių prie šaltinio įstatymo 9 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Mokestis prie šaltinio moka:

<...>

2) visi fiziniai asmenys, kurie finansiniais metais netur?jo gyvenamosios vietos Suomijoje, ir visi užsienio juridiniai asmenys už Suomijoje gautas pajamas (ribotas apmokestinimas).“

9 Pagal šio ?statymo 10 straipsnio 6 dal? Suomijos akcin?s bendrov?s, kooperatin?s bendrov?s ar bet kurio kito juridinio asmens išmok?ti dividendai yra Suomijoje gautos pajamos.

10 2004 m. liepos 30 d. redakcijos 1968 m. birželio 24 d. Verslo pajam? apmokestinimo ?statymo (Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)), reglamentuojan?io Suomijoje ?steigt? akcini? bendrovi? gaut? dividend? apmokestinim?, 6a straipsnyje nustatyta, kad:

„Bendrov?s gauti dividendai n?ra apmokestinamosios pajamos. Ta?iau, laikantis antrosios pastraipos, jos apmokestinamos 75 % mokes?io tarifo ir atleidžiamos nuo 25 % mokes?io tarifo, jeigu:

1) dividendai gauti už kapitalo akcijas ir juos paskirstanti bendrov? n?ra užsienio bendrov? direktyvos (90/435) 2 straipsnio prasme, kurios mažiausiai 10 % kapitalo paskirstant dividendus tiesiogiai turi dividend? gav?jas;

2) dividendus paskirstanti bendrov? n?ra Suomijos bendrov? ar Europos S?jungos valstyb?je nar?je ?steigta bendrov?, nurodyta 1 punkte; arba

3) dividendus paskirstanti bendrov? yra bir?oje kotiruojama bendrov? Pajam? mokes?io ?statymo 33 straipsnio antrosios pastraipos prasme, o dividend? gav?jas yra bir?oje nekotiruojama bendrov?, kuri paskirstant dividendus tiesiogiai neturi bent 10 % dividendus paskirstan?ios bendrov?s kapitalo.

Nesant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties tarp dividendus paskirstan?ios užsienio bendrov?s, nurodytos pirmosios pastraipos 2 punkte, ?steigimo valstyb?s ir Suomijos (Respublikos), taikytinos per finansinius metus paskirstytiems dividendams, šie dividendai yra visiškai apmokestinamos pajamos.

<...>“

11 Pagal 1978 m. rugpj??io 11 d. Ribot? apmokestinam?j? asmen? pajam? apmokestinimo ?statymo (Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (627/1978)) 3 straipsn? mokestis prie šaltinio, be kita ko, išskaitomas už dividendus. Šio ?statymo nuostatos d?l dividend? taip pat taikomos už peln? iš investicini? fond?.

12 Remiantis šio ?statymo 2004 m. liepos 30 d. redakcijos 3 straipsnio penkt?ja pastraipa, mokestis prie šaltinio neišskaitomas už dividendus, išmok?tus buvein? Europos S?jungos valstyb?je nar?je turin?iai bendrovei, kuriai tiesiogiai priklauso mažiausiai 20 % dividendus paskirstan?ios bendrov?s kapitalo, jeigu gav?jas yra ?mon? Direktyvos 90/435 2 straipsnio prasme.

13 Už dividendus, kuriems netaikoma 3 straipsnio penktojoje pastraipoje numatyta išimtis, išskaitomas mokestis prie šaltinio, kurio tarifai nustatomi gav?jo buvein?s valstyb?s nar?s ir Suomijos Respublikos mokes?i? sutartyje, o jos nesant šis tarifas yra 28 % bendrosios dividend? sumos.

Sutartis, užkertanti keli? dvigubam apmokestinimui

14 Pagrindinėje byloje taikomoje 1982 m. kovo 1 d. Liuksemburgo ir Suomijos dvigubo apmokestinimo mokesčių už pajamas ir turtą srityje išvengimo sutarties (*Mémorial A*, 1982, p. 1966) (toliau – mokesčių sutartis) redakcijoje nėra specialių nuostatų dėl pagal Liuksemburgo teisę steigtą SICAV tipo bendrovę, bet pagal *Korkein hallinto-oikeus* praktiką tokia bendrovė taikant šią sutartį laikoma Liuksemburge buveinė turintiu subjektu.

15 Pagal mokesčių sutarties 10 straipsnį dividendai, kuriuos vienoje susitariančioje valstybėje steigta bendrovė moka kitoje susitariančioje valstybėje steigtam subjektui, gali būti apmokestinami pastarojoje valstybėje. Tačiau šie dividendai taip pat gali būti apmokestinami susitariančioje valstybėje, kurioje steigta dividendus mokanti bendrovė, pagal šios valstybės statymus. Tačiau mokesčių negali būti didesnis kaip 5 % dividendų bendrosios sumos, jeigu dividendų gavėja yra teisę juos gauti turinti bendrovė, kuri tiesiogiai arba netiesiogiai turi mažiausiai 25 % dividendus mokančios bendrovės kapitalo.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

16 *Alpha* paprašė Keskusverolautakunta (Centrinę mokesčių komisiją) priimti preliminarų sprendimą dėl *Nordic Fund SICAV*, kurios, kaip matyti iš šio prašymo, 100 % priklausančia dukterine bendrove ji turėjo tapti, išmokėti dividendų apmokestinimo. Bendrovė *Aberdeen Property Investors Luxembourg SA*, grupės *Aberdeen Property Investors* narė, turėjo administruoti *Nordic Fund SICAV*.

17 *Nordic Fund SICAV* akcijos pirmiausia turėjo būti pasiūlytos instituciniams investuotojams, pavyzdžiui, Vokietijos draudimo bendrovėms ir pensijų kasoms. *Nordic Fund SICAV* siekė investuoti į nekilnojamąjį turtą Suomijoje per *Alpha*, kuri gytų nekilnojamojo turto bendrovę akcijų ir, esant galimybėms, tiesioginę nuosavybę į nekilnojamąjį turtą.

18 *Alpha* paklausė Keskusverolautakunta, ar ji turi mokėti mokestį prie šaltinio už *Nordic Fund SICAV* išmokėtus dividendus, atsižvelgiant į EB 43 bei 56 straipsnius ir į tai, kad dividendai, išmokėti Suomijos akcinei bendrovei, atitinkantys SICAV tipo bendrovę ir investuojantys į nekilnojamąjį turtą, arba kitam panašaus pobūdžio Suomijoje steigtam juridiniam asmeniui, remiantis Suomijos teisės aktais, nėra apmokestinamosios pajamos ir už jas nemokamas mokestis prie šaltinio.

19 Keskusverolautakunta 2006 m. sausio 25 d. preliminariniame sprendime Nr. 2/2006 dėl mokesčių prie šaltinio už 2005 ir 2006 metus išieškojimo konstatavo, kad *Alpha* turėjo mokėti mokestį prie šaltinio už *Nordic Fund SICAV* išmokėtus dividendus.

20 Pirma, Keskusverolautakunta nurodė: kadangi SICAV nėra Direktyvos 90/435 priede pateiktame sąraše ir nemoka mokesčių prie šaltinio už pajamas valstybėje narėje, kur jos steigtos, *Nordic Fund SICAV* negali būti laikoma mone šios direktyvos prasme ir todėl jai išmokėti dividendai negali būti atleidžiami nuo mokesčių prie šaltinio.

21 Antra, Keskusverolautakunta pažymėjo, kad net jeigu *Nordic Fund SICAV* panaši į Suomijos akcinę bendrovę („osakeyhtiö“), šios bendrovės turi daug skirtumų. Iš tiesų pirmiausia jos skiriasi tuo, kad Suomijos akcijos bendrovės kapitalas yra atskirtas ir kad jos veiklos laikotarpiu jo negalima grąžinti akcininkams. Antra, tokios bendrovės skiriasi todėl, kad Suomijos akcinė bendrovė nėra apmokestinamasis subjektas steigimo valstybėje, ir, trečia, tuo, kad tokia bendrovė yra įmonė pagal Direktyvą 90/435. Todėl šie du bendrovės tipai nėra panašūs Bendrijos teisės prasme.

22 *Alpha* ginčijo Keskusverolautakunta sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą

pateikusiam teisme. Manydamas, kad sprendimui pagrindin?je byloje priimti b?tinasis Bendrijos teis?s i?ai?kinimas, *Korkein hallinto-oikeus* nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui ?? prejudicin? klausim?:

„Ar EB 43 ir 48 straipsnius bei EB 56 ir 58 straipsnius reikia ai?kinti taip, kad ?gyvendinant juose garantuojamas pagrindines laisves pagal Suomijos teis? ?steigta akcin? bendrov? arba investicinis fondas ir pagal Liuksemburgo teis? ?steigta SICAV <...> turi b?ti laikomos pana?iais, nors SICAV <...> visi?kai atitinkanti bendrov?s forma yra ne?inoma Suomijos teis?je, kai tuo pa?iu metu reikia atsi?velgti ? tai, kad SICAV <...>, kuri yra pagal Liuksemburgo teis? ?steigta bendrov?, nenurodyta bendrovi? s?ra?e, apimame Direktyvos 90/435/EEB, su kuria suderinta ?ioje byloje taikytina Suomijos mokes?io prie ?altinio norma, 2 straipsnio a punkto, ir, be to, ? tai, kad pagal Liuksemburgo Did?iosios Hercogyst?s vidaus mokes?io teis?s aktus SICAV atleidžiama nuo pajam? mokes?io? Ar ?iomis aplinkyb?mis i?vardytus EB sutarties straipsnius pa?eidžia tai, kad Liuksemburge ?steigta SICAV tipo bendrov? kaip dividend? gav?ja Suomijoje neatleidžiama nuo mokes?io prie ?altinio u? dividendus?“

D?I prejudicinio klausimo

23 Pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? i? esm?s klausia, ar EB 43, 48, 56 ir 58 straipsniai draudžia valstyb?s nar?s teis?s aktus, kuriais ?ioje valstyb?je buvein? turin?ios dukterin?s bendrov?s toje pa?ioje valstyb?je ?steigtai akcinei bendrovei arba investiciniam fondui i?mok?ti dividendai neapmokestinami mokes?iu prie ?altinio, bet juo apmokestinami panaš?s dividendai, i?mok?ti kitoje valstyb?je nar?je buvein? turin?iai SICAV tipo patronuojan?iai bendrovei, kurios teisin? forma ne?inoma pirmosios valstyb?s teis?je ir nenurodyta Direktyvos 90/435 2 straipsnio a punkte minimame ?moni? s?ra?e ir kuri atleista nuo pajam? mokes?io pagal kitos valstyb?s nar?s teis?s aktus.

24 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? teism? praktik?, nors tiesiogini? mokes?io sistemos reguliavimas priskirtinas valstybi? nari? kompetencijai, jos privalo ?ia teise naudotis laikydamosi Bendrijos teis?s (??r., be kita ko, 2005 m. gruod?io 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?; 2006 m. gruod?io 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C?374/04, Rink. p. I?11673, 36 punkt? ir 2007 m. lapkri?io 8 d. Sprendimo *Amurta*, C?379/05, Rink. p. I?9569, 16 punkt?).

25 Taip pat svarbu pa?ym?ti, kad nesant Bendrijos suvienodinimo ar suderinimo priemoni? valstyb?s nar?s lieka kompetentingos sutartimis arba viena?ali?kai nustatyti savo kompetencijos mokes?io srityje paskirstym?, vis? pirma siekiant i?vengti dvigubo apmokestinimo (1998 m. gegu?z?s 12 d. Sprendimo *Gilly*, C?336/96, Rink. p. I?2793, 24 ir 30 punktai; 1999 m. rugs?jo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C?307/97, Rink. p. I?6161, 57 punktas; 2006 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *N*, C?470/04, Rink. p. I?7409, 44 punktas ir min?to sprendimo *Amurta* 17 punktas).

26 Tik paskirstant dividendus, kurie patenka ? Direktyvos 90/435 taikymo srit?, jos 5 straipsnyje valstyb?ms nar?ms nurodyta dukterin?s bendrov?s savo patronuojan?iai bendrovei i?mok?t? dividend? neapmokestininti mokes?iu prie ?altinio.

27 Kaip nurodo pra?ym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, pagrindin?je byloje nagrin?jama situacija nepatenka ? Direktyvos 90/435 taikymo srit?, nes SICAV tipo bendrov? neatitinka ?ios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose i?d?styt? s?lyg?.

28 Teisingumo Teismas jau yra konstatav?s, kad dalyvavimo kapitale, kuriam netaikoma Direktyva 90/435, at?vilgiu valstyb?s nar?s i? tikr?j? turi nustatyti, ar ir kuria dalimi reikia vengti

paskirstytojo pelno dvigubo ekonominio apmokestinimo, ir šiuo atžvilgiu vienašališkai arba su kitomis valstybėmis narėmis sudarytose sutartyse numatyti mechanizmus, kuriais būtų siekiama išvengti šio dvigubo ekonominio apmokestinimo arba jį sušvelninti. Vis dėlto vien tai joms neleidžia taikyti Sutartimi garantuojamoms judėjimo laisvoms prieštaraujančių priemonių (žr. minėtų sprendimų *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 54 punktą ir *Amurta* 24 punktą).

29 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui pateikus klausimą ir dėl EB 43 bei 48 straipsnių, ir dėl EB 56 bei 58 straipsnių, pirmiausia reikia nustatyti, ar toks nacionalinės teisės aktas, koks nagrinėjamas pagrindiniame byloje, gali turėti tokios šiais straipsniais garantuojamoms laisvoms ir kiek.

Dėl taikytinos laisvės

30 Reikia nurodyti, kad nacionalinės teisės aktas, pagal kurį bendrovės rezidentės paskirstytą dividendų neapmokestinimas mokesčiu prie šaltiniu siejamas, pirma, su tuo, kad bendrovė gavėja yra rezidentė ar ne rezidentė ir, antra, kalbant apie bendrovės gavėjas ne rezidentes, su bendrovės gavėjos dalyvavimo paskirstančios bendrovės kapitale apimtimi bei bendrovės gavėjos gavėjos kvalifikavimu pagal Direktyvos 90/435 2 straipsnį, taip pat gali patekti į EB 43 straipsnio, susijusio su sisteigimo laisve, ir EB 56 straipsnio, susijusio su laisvu kapitalo judėjimu, taikymo sritį.

31 Iš tikrųjų atleidimu nuo mokesčio prie šaltinio negali naudotis bendrovės ne rezidentės, kuri dalis paskirstančios bendrovės kapitale yra mažesnė negu nustatytoji nacionalinės teisės aktuose, kuri pagrindinis bylos faktinis aplinkybė laikotarpiu buvo 20% kapitalo, ir bendrovės, kuri dalis didesnė už šį dydį, neatitinkančios monės apibrėžties pagal Direktyvos 90/435 2 straipsnį.

32 Kaip matyti iš sprendimo dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą, pagrindiniame byloje bendrovė dividendų gavėja turėjo 100 % paskirstančios bendrovės kapitalo, bet ji nebuvo laikoma mone pagal minėtos direktyvos 2 straipsnį.

33 Todėl reikia konstatuoti, kad ginčas pagrindiniame byloje susijęs tik su pagrindiniame byloje nagrinjamu teisės aktu, taktą bendrovės rezidentės, išmokėjusios dividendus akcininkams, turintiems kapitalo dalį, kuri jiems leidžia daryti aiškią taktą minėtos bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, padėčiai (šiuo klausimu žr. 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, Rink. p. I-11753, 38 punktą ir 2008 m. birželio 26 d. Sprendimo *Burda*, C-284/06, Rink. p. I-4571, 72 punktą).

34 Pagal nusistovėjusį teismo praktiką, kai bendrovė dalyvauja kitos bendrovės kapitale ir toks dalyvavimas pirmajai leidžia daryti aiškią taktą šios kitos bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, taikomos su sisteigimo laisve susijusios Sutarties nuostatos (žr., be kita ko, minėto sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 31 punktą; minėto sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 39 punktą; 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, Rink. p. I-2107, 27 punktą; 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, Rink. p. I-637320 punktą ir minėto sprendimo *Burda* 69 punktą).

35 Darant prielaidą, kad pagrindiniame byloje nagrinėjami teisės aktai turi ribojantį poveikį laisvam kapitalo judėjimui, toks poveikis yra neišvengiama galimo sisteigimo laisvės apribojimo pasekmė ir todėl jis nepateisina atskiros minėtos teisės akto nagrinėjimo EB 56 straipsnio atžvilgiu (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 33 punktą; *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 34 punktą ir *Oy AA* 24 punktą).

36 Todėl ? pateikt? klausim? reikia atsakyti atsižvelgiant ? EB 43 ir 48 straipsnius.

Dėl ?sisteigimo laisv?s apribojimo egzistavimo

37 Iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad ?sisteigimo laisv?, kuri EB 43 straipsniu pripaž?stama Bendrijos nacionaliniams subjektams ir kuri apima 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 pagal valstyb?s nar?s teis? ?kurt? ir Europos bendrijoje savo registruotas b?stines, centrin? administracij? ar pagrindin? verslo viet? turin?i? bendrovi? teis? vykdyti savo veikl? atitinkamoje valstyb?je nar?je per dukterines bendroves, filialus ir atstovybes (2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C?471/04, Rink. p. I?2107, 29 punktas ir 2006 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France*, C?170/05, Rink. p. I?11949, 20 punktas).

38 Dėl bendrovi? reikia pažym?ti, kad jos priskiriamos konkre?ios valstyb?s teisei sistemai pagal j? buvein? Sutarties 58 straipsnio prasme, kaip ir fiziniai asmenys – pagal pilietyb?. Pripažinus, kad rezidavimo valstyb? nar? gali laisvai taikyti skirting? vertinim? vien d?l to, kad bendrov?s buvein? yra kitoje valstyb?je nar?je, Sutarties 52 straipsnis tapt? beprasmis. Taigi ?sisteigimo laisv? užtikrina, kad priiman?iojoje valstyb?je nar?je b?t? taikomas nacionalin?s teis?s vertinimas, uždrausdama bet koki? diskriminacij? bendrovi? buvein?s buvimo vietos pagrindu (žr. min?t? sprendim? *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 43 punkt?; *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* 22 punkt?; *Burda* 77 punkt? ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Truck Center*, C?282/07, Rink. p. I?0000, 32 punkt?).

39 Šioje byloje negin?ijama, kad pagal Suomijos teis? joje ?steigta akcin? bendrov? arba investicinis fondas, gaunantys dividend? iš kitos bendrov?s, taip pat turin?ios buvein? šioje valstyb?je nar?je, iš principo atleidžiami nuo mokes?io prie šaltinio už juos, o bendrov?s rezident?s dividendai, išmok?ti bendrovei ne rezidentei, kuri nelaikoma ?mone pagal Direktyvos 90/435 2 straipsn?, apmokestinami mokes?iu prie šaltinio.

40 Kadangi bendrov?s rezident?s paskirstyti dividendai apmokestinami kaip gautas pelnas šios bendrov?s s?skaita, bendrov?s gav?jos, kuri nelaikoma ?mone pagal Direktyvos 90/435 2 straipsn?, d?l mokes?io prie šaltinio dividendai apmokestinami kelis kartus, o dividend?, kuriuos gauna reziduojantys akcin? bendrov? arba investicinis fondas, atveju tokio apmokestinimo kelis kartus išvengiama.

41 Toks skirtingas mokestinis dividend? vertinimas, atsižvelgiant ? patronuojan?i? bendrovi? buvein?s viet?, yra ?sisteigimo laisv?s apribojimas, iš principo draudžiamas EB 43 ir 48 straipsniais, nes d?l jo naudojimasis ?sisteigimo laisve iš tikr?j? tampa mažiau patrauklus kitose valstyb?se nar?se ?steigtoms bendrov?ms, kurios d?l to gali atsisakyti šioje nevienodai vertinan?ioje valstyb?je nar?je ?sigyti, ?steigti dukterin? bendrov? arba prat?sti jos veikl? (šiuo klausimu žr. min?tos sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* 29 ir 30 punktus).

42 Ta?iau Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad atsižvelgiant ? valstyb?s nar?s numatytas priemones, kuriomis siekiama išvengti bendrov?s rezident?s paskirstytojo pelno apmokestinimo kelis kartus ar jo dvigubo ekonominio apmokestinimo arba tok? apmokestinim? sušvelninti, dividendus gaunan?i? akcinink? rezident? pad?tis neb?tinai yra panaši ? dividendus gaunan?i? akcinink?, kitos valstyb?s nar?s rezident?, pad?t? (min?t? sprendim? *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* 34 punktas ir *Amurta* 37 punktas).

43 Ta?iau nuo to momento, kai valstyb? nar? vienašališkai arba pagal susitarim? pajam?

mokes?iu apmokestina ne tik akcinink? rezident?, bet ir akcinink? ne rezident? iš bendrov?s rezident?s gaunamus dividendus, ši? akcinink? ne rezident? pad?tis tampa panaši ? akcinink? rezident? pad?t? (min?t? sprendim? *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 68 punktas; *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* 35 punktas ir *Amurta* 38 punktas).

44 Tod?l jeigu valstyb? nar? pasirinko apsaugoti patronuojan?ias bendroves rezidentės nuo dukterin?s bendrov?s paskirstyto pelno apmokestinimo kelis kartus, ši? priemon? ji turi taikyti ir panašioje situacijoje esan?ioms patronuojan?ioms bendrov?ms ne rezident?ms, nes analogiškas ši? patronuojan?i? bendrovi? ne reziden?i? apmokestinimas kyla d?l šios valstyb?s kompetencijos mokes?i? srityje ?gyvendinimo pastar?j? atžvilgiu (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* 37 punkt?).

45 Ta?iau Suomijos vyriausyb? mano, kad d?l nacionalin?s teis?s akt?, neleidžian?i? Suomijoje steigti bendrovi?, kuri? teisin? forma identiška *SICAV* pagal Liuksemburgo teis?, tokios bendrov?s situacija d?l jos teisin?s formos ir mokestinio vertinimo objektyviai skiriasi nuo Suomijoje ?steigt? bendrovi? arba investicini? fond?.

46 Ši vyriausyb? tvirtina, kad, skirtingai nuo Suomijos akcin?s bendrov?s, *SICAV* neturi mok?ti mokes?io prie šaltinio ?sisteigimo valstyb?je, nes Liuksemburge tokia bendrov? turi mok?ti tik 0,01 % kapitalo mokest?, o jos kitoje valstyb?je reziduojan?iam subjektui išmok?tas pelnas neapmokestinamas mokes?iu prie šaltinio. Suomijos akcin?s bendrov?s gauti dividendai atleidžiami nuo mokes?io, tik siekiant išvengti apmokestinimo kelis kartus paskirstant peln? tarp akcini? bendrovi?, bet kitos j? pajamos apmokestinamos.

47 Italijos vyriausyb? šiuo klausimu priduria, kad nekilnojamojo turto *SICAV*, kuriai netaikoma 1985 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 85/611/EEB d?l ?statym? ir kit? teis?s akt?, susijusi? su kolektyvinio investavimo ? perleidžiamus vertybinius popierius subjektais (KIAVPS), derinimo (OL L1 375, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 6 sk., 1 t., p. 139) ir kurios vienintel? paskirtis – kolektyvinis fond?, surinkt? viešai parduodant savo akcijas, investavimas, iš esm?s yra skaidrus subjektas, kurio tikslas, taikant kolektyvin? valdym?, yra suteikti didesn? vert? kiekvieno dalininko asmeniniam ?našui, ir jo negalima lyginti su ?prasta bendrove. Specifinis tokios bendrov?s pob?dis pateisint? jos atleidim? nuo pajam? mokes?io ?sisteigimo valstyb?je, nes vienintel?s pajamos, ? kurias galima atsižvelgti, iš tikr?j? yra kiekvieno dalininko pajamos. Tod?l apmokestinimo kelis kartus problema kyla ne *SICAV*, o dalinink? lygiu, ir j? pašalinti reik?t? remiantis atitinkamos valstyb?s nar?s teise.

48 D?l *SICAV* pagal Liuksemburgo teis? ir investicinio fondo pagal Suomijos teis? palyginimo Suomijos vyriausyb? pabr?žia, kad, pirma, pagrindin?je byloje nagrin?jamu laikotarpiu nacionalin?s teis?s aktais buvo draudžiama tokiems nuo mokes?i? atleistiems investiciniams fondams taip investuoti ? nekilnojam?j? turt?, kaip nurodyta prašyme priimti prejudicin? sprendim?. Antra, *SICAV* paskirstytas pelnas Liuksemburge neapmokestinamas mokes?iu prie šaltinio, skirtingai negu Suomijos investicinio fondo kitoje valstyb?je nar?je reziduojan?iam subjektui išmok?tas pelnas, jei sutarties d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatos nenustato kitaip.

49 Su tokiais argumentais negalima sutikti.

50 Pirmiausia reikia nurodyti, kad aplinkyb?, jog Suomijos teis?je n?ra bendrovi? tipo, kurio teisin? forma b?t? identiška *SICAV* pagal Liuksemburgo teis?, negali savaime pateisinti skirtingo vertinimo, nes valstybi? nari? bendrovi? teis? n?ra visiškai suderinta Bendrijos lygiu, ir tai apriboja ?sisteigimo laisv?s veiksmingum?.

51 Antra, Suomijos vyriausyb?s nurodyta aplinkyb? d?l *SICAV* neapmokestinimo

Liuksemburge, manant, jog ji negin?ytina, nesukuria skirtumo tarp jos ir akcin?s bendrov?s rezident?s, pateisinan?io skirting? vertinim? d?l mokes?io prie šaltinio už ši? dviej? kategorij? bendrovi? gautus dividendus.

52 Iš ties?, antra, Suomijos vyriausyb?s nuomone, bendrov?s rezident?s bendrovei ne rezidentei išmok?ti dividendai neapmokestinamai nei mokes?iu prie šaltinio, nei kaip bendrov?s gav?jos pajam? dalis. Tod?l tokios kategorijos pajam? neapmokestinimas Liuksemburge negali pateisinti j? apmokestinimo Suomijoje, nes pastaroji pasirinko galimyb? nenustatyti savo mokestin?s kompetencijos toki? pajam? atžvilgiu, kai jas gauna Suomijoje ?steigtos bendrov?s.

53 Antra, Suomijos vyriausyb? nenurod?, kuo mokestinis bendrovi? reziden?i? ir *SICAV* ne reziden?i? kit? kategorij? pajam? vertinimas b?t? svarbus vertinant ši? dviej? bendrovi? tip? panašum? atleidimo nuo mokes?io prie šaltinio už gautus dividendus atžvilgiu.

54 Tre?ia, n?ra reikšmingas Italijos vyriausyb?s argumentas, kad d?l to, jog Liuksemburgo Didžiojoje Hercogyst?je neapmokestinamos *SICAV* pajamos, kelis kartus apmokestinama bus ne jos, o akcinink? lygiu, ir to tur?s išvengti valstyb? nar?, kurioje pastarieji reziduoja. Iš tikr?j? Suomijos Respublika, rinkdama mokest? prie šaltinio už pajamas, kurios jau buvo apmokestintos paskirstan?ios bendrov?s lygiu, taik? apmokestinim? kelis kartus, kur? ji pasirinko, siekdama prevencijos bendrov?ms rezident?ms paskirstyt? dividend? atveju.

55 Šiomis s?lygomis Suomijos ir Italijos vyriausyb? nurodyt? egzistuojan?i? *SICAV* pagal Liuksemburgo teis? ir Suomijos akcin?s bendrov?s skirtum? nepakanka nustatyti objektyv? skirtum? d?l atleidimo nuo mokes?io prie šaltinio už gautus dividendus. Tod?l nebereikia nagrin?ti, kiek ši? vyriausyb? pateikti *SICAV* pagal Liuksemburgo teis? ir Suomijos investicini? fond? skirtumai yra reikšmingi nustatant toki? objektyvi? skirting? situacij?.

56 Iš to išplaukia, kad skirtingas *SICAV* ne reziden?i? ir akcini? bendrovi? reziden?i? vertinimas atleidimo nuo mokes?io prie šaltinio už jiems bendrovi? reziden?i? išmok?tus dividendus atžvilgiu yra iš principo EB 43 ir 48 straipsniais draudžiamas ?sisteigimo laisv?s apribojimas.

D?l ?sisteigimo laisv?s apribojimo pateisinimo

57 Iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad ?sisteigimo laisv?s apribojimas gali b?ti leidžiamas tik tuo atveju, jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Ta?iau net tokiu atveju šis apribojimas turi b?ti tinkamas užtikrinti atitinkamo tikslo ?gyvendinim? ir neviršyti to, kas b?tina jam pasiekti (žr. 2008 m. geguž?s 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium*, C?414/06, Rink. p. I?3601, 27 punkt? ir 2008 m. spalio 23 d. Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt*, C?157/07, Rink. p. I?0000, 40 punkt? bei jame nurodyt? teism? praktik?).

58 Šiuo atžvilgiu Suomijos vyriausyb? tvirtina, kad nacionaline sistema siekiama užkirsti keli? mokes?i? vengimui, nes atleidimas nuo mokes?io prie šaltinio už dividendus, išmok?tus kitoje nei Suomijos Respublikoje valstyb?je nar?je ?steigta bendrovei, kuri pati nemoka mokes?io už šias pajamas ir kurios paskirstytas pelnas neapmokestinamas mokes?iu prie šaltinio, kelia apsimestini? susitarim?, skirt? išvengti bet kokio pajam? apmokestinimo, rizik?.

59 Be to, pagrindin?je byloje nagrin?jama mokestine sistema siekiama užkirsti keli? veiksams, galintiems pakenkti Suomijos Respublikos teisei ?gyvendinti savo mokestin? kompetencij? jos teritorijoje realizuotos veiklos atžvilgiu. Mokes?io prie šaltinio taikymas taip pat pateisinamas b?tinybe užtikrinti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim?, ?tvirtint? tarp šios valstyb?s nar?s ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogyst?s mokestin?je sutartyje, pagal

kuri? pajam? kilm?s valstyb? išsaugo teis? iš j? išskai?iuoti 5 % mokest? prie šaltinio.

60 Italijos vyriausyb? priduria, kad atleidimas nuo mokes?io prie šaltinio skatina bendrovi? grupes steigti patronuojan?ias bendroves valstyb?se, kuriose renkami mažesni mokes?iai arba j? n?ra, ir tai bendrovi? grup?ms gal? gale suteikia teis? pasirinkti, kur ir kiek turi b?ti apmokestinami dividendai iš valstyb?s nar?s, kuri neturi mokestin?s kompetencijos ši? dividend? atžvilgiu, teritorijos. Šios vyriausyb?s nuomone, b?tinyb? užkirsti keli? mokes?i? vengimui ir užtikrinti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos paskirstym? pateisina mokes?io prie šaltinio taikym?.

61 Galiausiai Suomijos vyriausyb? mano, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamus teis?s aktus pateisina b?tinyb? išlaikyti Suomijos mokes?i? sistemos vientisum?, pagr?st? principu, pagal kur? rezident? akcin?s bendrov?s ir investicinio fondo gauti dividendai atleidžiami nuo mokes?io prie šaltinio ir kompensuojami pajam? apmokestinimu fizinio asmens gav?jo lygiu, nes akcin?s bendrov?s akcininkas moka mokest? už šiuos dividendus ir investicinio fondo išmok?tas pelnas Suomijoje laikomas pajamomis iš kapitalo, kurioms taikomas 28 % mokes?io tarifas.

62 Su Suomijos ir Italijos vyriausybi? pateiktais pateisinimo pagrindais negalima sutikti.

63 Pirmiausia, kalbant apie argument?, susijus? su mokes?i? vengimo prevencija, reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? teism? praktik? nacionalin? priemon?, apribojanti ?sisteigimo laisv?, gali b?ti pateisinama, kai ji skirta vien apsimestiniams susitarimams, kuri? tikslas yra išvengti atitinkamos valstyb?s nar?s teis?s akt? taikymo (šiuo klausimu žr. 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C?264/96, Rink. p. I?4695, 26 punkt?; min?t? sprendim? *Marks & Spencer* 57 punkt?; *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 51 punkt? ir *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 72 punkt?).

64 Siekiant pateisinti ?sisteigimo laisv?s apribojim? kovos su piktnaudžiavimu motyvais, tokiu apribojimu turi b?ti konkre?iai siekiama sudaryti kli?tis tokiam elgesiui, kuriam b?dingas apsimestini?, ekonominio pagrindo neturin?i? susitarim? sudarymas, turint tiksl? išvengti mokes?io, kur? paprastai reikia sumok?ti nuo pelno, gauto iš nacionalin?je teritorijoje vykdytos veiklos (min?t? sprendim? *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 55 punktas ir *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 74 punktas).

65 Pakanka nurodyti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jama mokestine sistema specialiai nesiekiama toki? apsimestini?, ekonominio pagrindo neturin?i? susitarim?, sudaryt? turint tiksl? išvengti mokes?io, kur? paprastai reikia sumok?ti nuo pelno, gauto iš nacionalin?je teritorijoje vykdytos veiklos, ir tod?l ši sistema negali b?ti pateisinama pagrindais, susijusiais su mokes?i? vengimo prevencija.

66 Kalbant apie argument? d?l b?tinyb?s išsaugoti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim?, reikia priminti, kad tokiam pateisinimui galima pritarti, jei, be kita ko, nagrin?jama sistema siekiama užkirsti keli? veiksams, kurie gali pakenkti valstyb?s nar?s teisei pasinaudoti kompetencija mokes?i? srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (žr. 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C?347/04, Rink. p. I?2647, 42 punkt? ir min?t? sprendim? *Oy AA* 54 punkt? bei *Amurta* 58 punkt?).

67 Ta?iau jei valstyb? nar? nusprend? neapmokestinoti savo teritorijoje ?steigt? dividendus gaunan?i? bendrovi? šios r?šies pajam? atžvilgiu, negalima remtis b?tinybe išsaugoti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim? tarp valstybi? nari?, siekiant pateisinti kitoje valstyb?je nar?je ?steigt? dividendus gaunan?i? bendrovi? apmokestinim? (min?to sprendimo *Amurta* 59 punktas).

68 Šiuo atžvilgiu neturi reikšm?s tai, kad mokestin?je sutartyje Suomijos Respublikai paliekama

teis? ?gyvendinti mokestin? kompetencij? dividend?, išmok?ti šioje valstyb?je nar?je ?steigt? bendrovi? Liuksemburge ?steigtiems gav?jams, atžvilgiu.

69 Iš ties? valstyb? nar? negali remtis sutartimi d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, siekdama išvengti jai Sutartimi nustatyt? ?sipareigojim? (žr. min?t? sprendim? *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* 53 punkt? bei *Amurta* 55 punkt?).

70 Be to, kadangi bendrovi? reziden?i? išmok?ti dividendai apmokestinami mokes?iu prie šaltinio paskirstan?i? bendrovi? s?skaita kaip gautas pelnas, ši? dividend? atleidimas nuo mokes?io prie šaltinio iš Suomijos Respublikos neatima teis?s apmokestinti pajamas iš jos teritorijoje vykdytos veiklos.

71 Galiausiai d?l argumento, susijusio su Suomijos mokes?i? sistemos vientisumu, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas pripažino, jog b?tinyb? išsaugoti mokes?i? sistemos vientisum? gali pateisinti naudojimosi Sutartimi garantuojamomis pagrindin?mis laisv?mis apribojim? (žr. 1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Bachmann*, C?204/90, Rink. p. I?249, 28 punkt?; sprendimo *Komisija prieš Belgij?*, C?300/90, Rink. p. I?305, 21 punkt?; min?t? sprendim? *Keller Holding* 40 punkt?; *Amurta* 46 punkt? ir 2008 m. vasario 28 d. Sprendimo *Deutsche Shell*, C?293/06, Rink. p. I?1129, 37 punkt?).

72 Kad b?t? galima remtis tokiu pateisinimu grindžiamu argumentu, Teisingumo Teismas reikalauja tiesioginio ryšio tarp atitinkamos mokes?i? lengvatos ir jos kompensavimo konkre?iu mokes?iu (1995 m. lapkri?io 14 d. Sprendimo *Svensson ir Gustavsson*, C?484/93, Rink. p. I?3955, 18 punktas; min?to sprendimo *ICI* 29 punktas; 2004 m. rugs?jo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C?319/02, Rink. p. I?7477, 42 punktas ir min?to sprendimo *Keller Holding* 40 punktas), o tokio ryšio tiesioginis pob?dis turi b?ti vertinamas pagal atitinkam? teis?s akt? tikslus (min?t? sprendim? *Manninen* 43 punktas; *Deutsche Shell* 39 punktas ir 2008 m. lapkri?io 27 d. Sprendimo *Papillon*, C?418/07, Rink. p. I?0000, 44 punktas).

73 Pagrindin?je byloje nagrin?jamoje mokes?i? sistemoje atleidimas nuo mokes?io prie šaltinio už dividendus nesiejamas su s?lyga, kad dividendus gavusi akcin? bendrov? juos perskirstyt? ir kad j? apmokestinimas šios bendrov?s akcinink? s?skaita leist? kompensuoti atleidim? nuo mokes?io prie šaltinio.

74 Tod?l tarp atleidimo nuo mokes?io prie šaltinio ir min?t? dividend? kaip akcin?s bendrov?s akcinink? pajam? apmokestinimo n?ra tiesioginio ryšio šio sprendimo 32 punkte cituotos teism? praktikos prasme.

75 Iš to išplaukia, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamuose teis?s aktuose ?tvirtintas ?sisteigimo laisv?s apribojimas negali b?ti pateisinamas b?tinybe išlaikyti Suomijos mokes?i? sistemos vientisum?.

76 Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pateikt? klausim? reikia atsakyti, kad EB 43 ir 48 straipsnius reikia aiškinti kaip draudžian?ius valstyb?s nar?s teis?s aktus, kuriais šioje valstyb?je buvein? turin?ios dukterin?s bendrov?s toje pa?ioje valstyb?je ?steigtai akcinei bendrovei išmok?ti dividendai neapmokestinami mokes?iu prie šaltinio, bet juo apmokestinami panaš?s dividendai, išmok?ti kitoje valstyb?je nar?je buvein? turin?iai S/CAV tipo patronuojan?iai bendrovei, kurios teisin? forma nežinoma pirmosios valstyb?s teis?je ir nenurodyta Direktyvos 90/435 2 straipsnio a punkte minimame ?moni? s?raš? ir kuri atleista nuo pajam? mokes?io pagal kitos valstyb?s nar?s teis?s aktus.

D?l bylin?jimosi išlaid?

77 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso 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 (pirmoji kolegija) nusprendžia:

EB 43 ir 48 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie draudžia valstybės narės teisės aktus, kuriais šioje valstybėje buveinė turinčios dukterinės bendrovės toje pačioje valstybėje steigčiai akcinei bendrovei išmokėti dividendai neapmokestinami mokesčiu prie šaltinio, bet juo apmokestinami panašūs dividendai, išmokėti kitoje valstybėje narėje buveinė turinčiai SICAV tipo patronuojančiai bendrovei, kurios teisinė forma nežinoma pirmosios valstybės teisėje ir nenurodyta 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos visų valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, iš dalies pakeistos 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB, 2 straipsnio a punkte minimame moni s raše ir kuri atleista nuo pajamų mokesčio pagal kitos valstybės narės teisės aktus.

Parašai.

* Proceso kalba: suomių.