

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 atskiros 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 bendrovės valstybės narė bus priversta atsisakyti savo, kaip dukterinių bendrovės rezidavimo valstybės, teisės apmokestinti pastarosios pajamas, leidžiant tai padaryti patronuojančios bendrovės buveinės valstybei narei.

Be to, galimybės pervedi dukterinių bendrovės apmokestinamąsias 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 mažiausiai mokesčio 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 – Bendrovės galimybės atskaityti grupės viduje pervedamas lėšas – Reikalavimas bendrovei, kuriai pervedamos lėšos, turėti savo buveinės 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. Kriš, E. Juhász, teisėjai K. Schiemann, G. Arestis, U. Løhmus, 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 valstybių narių patronuojančioms 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 patronuojančiai 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 patronuojančioms bendrovėms mokamą dividendų ir kitų pelno paskirstymų mokesčiais, išskaičiuojamais prie šaltinio, bei panaikinti tokių pajamų dvigubą apmokestinimą patronuojančios 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, patronuojančios bendrovės valstybė narė dukterinės bendrovės paskirstyto pelno neapmokestina arba tokį pelną apmokestina, suteikdama patronuojančiai bendrovei teisę atskaityti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą bendrovių pelno mokesčio dalį, kuri nuo to pelno sumokėto dukterinei bendrovei.

5 Pagal Direktyvos 90/435 5 straipsnį „iš pelno, kurį dukterinė bendrovė paskirsto savo patronuojančiai bendrovei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas“, o pagal šios direktyvos 6 straipsnį „patronuojančios bendrovės valstybė 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 lėšų pervedimo grupės viduje (Laki konserniavustuksesta verotuksessa (825/1986), toliau – KonsAvL) 1 straipsnis išdėstyta taip:

„Šis įstatymas reglamentuoja pervesčią lėšų grupės viduje atskaitymą iš šio pervedimo atlikusio asmens pajamų ir apmokestinant minėtą pervedimo pripažinimą jo gavėjo pajamomis.“

7 KonsAvL 2 straipsnis nustato:

„Terminas „lėšų pervedimas grupės viduje“ apibrėžia bet kokį kinų veiklą vykdančios akcinės ar kooperatyvinės bendrovės lėšų pervedimą kitai akcinei ar kooperatyvinei bendrovei vykdyti jos kinų veiklą, kuris nėra kapitalo našas bendrovė ir kuris neatskaitomas iš pajamų pagal įstatymą dėl pajamų, gautų vykdančią kinų veiklą, apmokestinimo (elinkeinotulon verottamisesta annettu laki (360/1968)).“

8 KonsAvL 3 straipsnis numato:

„Jei nacionalinė akcinė ar kooperatyvinė bendrovė (patronuojanti bendrovė) turi ne mažiau kaip dešimtadalius kitos nacionalinės akcinės bendrovės akcinio kapitalo ar kooperatyvinės bendrovės kapitalo dalį (dukterinė bendrovė), patronuojanti bendrovė gali iš savo apmokestinamųjų pajamų, gautų iš kinų veiklos, atskaityti grupės viduje savo dukterinei bendrovei jos pervesčias lėšas. Pervesčias lėšas grupės viduje atitinkanti suma yra prilyginama dukterinės bendrovės iš kinų veiklos gautoms apmokestinamosioms pajamoms.

Sąvoka „dukterinė bendrovė“ taip pat apima akcinės ar kooperatyvinės bendrovės, kuri mažiausia devyni dešimtadaliai akcinio kapitalo ar kapitalo dalį priklauso patronuojančiai bendrovei su kita ar kitomis dukterinėmis bendrovėmis.

Pirmosios pastraipos nuostatos taikomos ir lėšų pervedimui grupės viduje, kai dukterinė bendrovė pveda lėšas patronuojančiai bendrovei ar kitai patronuojančios bendrovės dukterinei bendrovei.“

9 Pagal KonsAvL 4 straipsnį:

„Apmokestinant pervesčios lėšos grupės viduje yra prilyginamos šio pervedimo atlikusio asmens išlaidoms ir jo gavėjo pajamoms tais mokestiniais metais, kada minėtas pervedimas buvo vykdytas.“

10 KonsAvL 5 straipsnis nustato:

„Apmokestinamieji asmenys savo pervesčias lėšas grupės viduje gali atskaityti kaip išlaidas, tik jei atitinkamos išlaidos ir pajamos yra trauktos atitinkamas pervedimo atlikusio asmens ir gavėjo apskaitas.“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

11 Bendrovė AA Ltd, kurios buveinė yra Jungtinėje Karalystėje, netiesiogiai per dvi kitas bendroves turi 100 % Oy AA akcijų.

12 Kitaip nei Oy AA, AA Ltd veikla 2003 m. buvo nuostolinga ir, Oy AA teigimu, buvo galima tikėtis, kad taip bus ir 2004 m. bei 2005 metais. Kadangi AA Ltd kinų veikla buvo svarbi ir Oy AA, pastaroji nusprendė AA Ltd pervesčią lėšas grupės viduje, kad pagerintų šios ekonominę situaciją.

13 Šiuo atveju Oy AA kreipėsi į Centrinę mokesčių komisiją (Keskusverolautakunta) su prašymu priimti preliminarų sprendimą dėl to, ar numatomas pervedimas yra lėšų pervedimas

grup?s viduje KonsAvL 3 straipsnio prasme, ir tod?l jis, apmokestinant Oy AA u? 2004 ir 2005 mokestinius 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?tojai 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 galiojančią I?š? pervedimo grupės viduje schema yra siekiama pašalinti nepalankią mokestinį padėtį, būdingą bendrovių grupės struktūrai, leidžiant tolygiai paskirstymą grupės, kuri sudaro pelningai veikiančios bendrovės ir bendrovės, patiriančios nuostolius, viduje. Šitaip I?š? 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 sistėigimo 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 sistėigimo laisvės apribojimo pasekmė ir todėl jis nepateisina atskiro minėto teisės akto 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 I?š? 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 narė neapmokestina dukterinės bendrovės paskirstytojo pelno arba tokį pelną apmokestina, suteikdama patronuojančiai bendrovei teisę atskaityti iš priklausančio mokesčio sumos tą mokesčio dalį, kuri nuo savo pelno sumokėjo dukterinei bendrovei, 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 I?š? pervedimą, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, ja negalima remtis atsakant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo klausimą.

28 Iš to išplaukia, kad į pateiktą klausimą reikia atsakyti remiantis tik EB 43 straipsniu.

Dėl sistėigimo laisvės ribojimų buvimo

29 Sistėigimo laisvė, 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 pačiomis sąlygomis, kurios sistėigimo valstybės narės teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, pagal EB 48 straipsnį apima kurti pagal valstybės narės teisę ir Europos Bendrijoje turinti savo registruotas būstines, centrines administracijas 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 patronuojančią 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 patronuojančią 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 patronuojančią 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 Jungtinės Karalystės vyriausybės tvirtina, kad dukterinių bendrovių rezidentų, kurių patronuojančios bendrovės turi buveinę toje pačioje valstybėje narėje, situacija nėra panaši į dukterinių bendrovių rezidentų, kurių patronuojančių bendrovių buveinė yra kitoje valstybėje narėje, situaciją, nes pastarosioms bendrovėms netaikomas mokestis 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. Jungtinės Karalystės vyriausybė taip pat tvirtina: kadangi Suomijos Respublika neapmokestina patronuojančių bendrovių ne rezidentų pajamų, ji neprivalo Suomijoje steigčiai dukterinei bendrovei sumažinti mokestį 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 taikomu 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 sakinyš 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 įsteigtą bendrovę naudojimąsi šia laisve valstybėje narėje, nesant būtinybės rodyti, kad dėl nagrinėjamo teisės aktų tam tikros minėtos bendrovės iš tikrųjų atsisakė šioje valstybėje narėje įsigyti, įkurti 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 įgyvendinimą 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 nagrinėjamoje 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 nagrinėjama 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 būtinybės užkirsti kelią dvigubam nuostolių panaudojimui Suomijos, Vokietijos, Nyderlandų, Švedijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės nurodo, kad ši prilyginama būtinybei neleisti nepagrįstai 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?, leist? bendrovi? grup?ms laisvai pasirinkti valstyb? nar?, kurioje bus apmokestinamas dukterin?s bendrov?s pelnas, atimant šias perves tas 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? veikl?, 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? veikl?, 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? veikl?.

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 Karalystų vyriausybės bei Komisijos nurodytų pateisinimų.

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.