

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS  
2007 m. liepos 18 d.\*

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. Kūris, E. Juhász, teisėjai K. Schiemann, G. Arestis, U. Lõhmus, E. Levits (pranešėjas), A. Ó Caoimh ir L. Bay Larsen,

generalinė advokatė J. Kokott,  
posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

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

\* Proceso kalba: suomių.

išnagrinėjęs 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

## Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą yra susijęs su EB 43, 56 ir 58 straipsnių bei 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių 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 įsteigtos bendrovės Oy AA dėl iš šios apmokestinamųjų pajamų patronuojančiai bendrovei, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje, pervestų lėšų atskaitymo; šioje byloje taip pat ginčijami Suomijos teisės aktų, susijusių 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 „neapmokestinti dukterinių bendrovių patronuojančioms bendrovėms mokamų 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, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė bendrovė.
  
- 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 išskačiuoti 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 išdėstytas taip:

„Šis įstatymas reglamentuoja pervedtų lėšų grupės viduje atskaitymą iš šį pervedimą atlikusio asmens pajamų ir apmokestinant minėto pervedimo pripažinimą jo gavėjo pajamomis.“

7 *KonsAvL* 2 straipsnis nustato:

„Terminas „lėšų pervedimas grupės viduje“ apibrėžia bet kokią ūkinę veiklą vykdančios akcinės ar kooperatyvinės bendrovės lėšų pervedimą kitai akcinei ar kooperatyvinei bendrovei vykdyti jos ūkinę veiklą, kuris nėra kapitalo įnašas į bendrovę ir kuris neatskaitomas iš pajamų pagal Įstatymą dėl pajamų, gautų vykdant ūkinę 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 devynis dešimtadalius kitos nacionalinės akcinės bendrovės akcinio kapitalo ar kooperatyvinės bendrovės kapitalo dalių (dukterinė bendrovė), patronuojanti bendrovė gali iš savo apmokestinamųjų pajamų, gautų iš ūkinės veiklos, atskaityti grupės viduje savo dukterinei bendrovei jos pervestas lėšas. Pervestas lėšas grupės viduje atitinkanti suma yra prilyginama dukterinės bendrovės iš ūkinės veiklos gautoms apmokestinamosioms pajamoms.

Sąvoka „dukterinė bendrovė“ taip pat apima akcines ar kooperatyvines bendroves, kurių mažiausia devyni dešimtadaliai akcinio kapitalo ar kapitalo dalių priklauso patronuojančiai bendrovei su kita ar kitomis dukterinėmis bendrovėmis.

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

9 Pagal *KonsAvL* 4 straipsnį:

„Apmokestinant pervestos lėšos grupės viduje yra prilyginamos šį pervedimą atlikusio asmens išlaidoms ir jo gavėjo pajamoms tais mokestiniais metais, kada minėtas pervedimas buvo įvykdytas.“

10 *KonsAvL* 5 straipsnis nustato:

„Apmokestinamieji asmenys savo pervasas lėšas grupės viduje gali atskaityti kaip išlaidas, tik jei atitinkamos išlaidos ir pajamos yra įtrauktos į atitinkamas pervedimą 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* ūkinė veikla buvo svarbi ir *Oy AA*, pastaroji nusprendė *AA Ltd* pervesti 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 grupės viduje *KonsAvL* 3 straipsnio prasme, ir todėl jis, apmokestinant *Oy AA* už 2004 ir 2005 mokesčius metus, gali būti laikomas atskaitytinomis išlaidomis.
- 14 Manydama, kad lėšų pervedimas grupės viduje atskaitytinas ir atitinkamos apmokestinamosios pajamos turi būti apmokestinamos pagal Suomijos mokesčių sistemą, *Keskusverolautakunta* nusprendė, kad *Oy AA* lėšų pervedimas *AA Ltd* nėra lėšų pervedimas grupės viduje *KonsAvL* 3 straipsnio prasme, ir todėl šis pervedimas apmokestinant jį atlikusį asmenį negali būti laikomas atskaitytinomis išlaidomis.
- 15 Dėl šio *Keskusverolautakunta* preliminaraus sprendimo panaikinimo *Oy AA* kreipėsi į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusį teismą, kuris konstatavo, kad visos Suomijos teisėje numatytos sąlygos *Oy AA* pervedtas lėšas grupės viduje *AA Ltd* atskaityti įvykdytos, išskyrus reikalavimą dėl jas gaunančios bendrovės nacionalinės priklausomybės.
- 16 Šiomis aplinkybėmis *Korkein hallinto-oikeus* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar EB 43 ir 56 straipsniai, atsižvelgiant į EB 58 straipsnį ir <...> Direktyvą 90/435/EEB <...>, turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia Suomijos įstatyme dėl lėšų pervedimo grupės viduje nustatytą schemą, pagal kurią pervedimai grupės viduje gali būti atskaitomi, tik jei pervedimą atlikęs asmuo ir jo gavėjas yra nacionalinės bendrovės?“

## Dėl prejudicinio klausimo

- 17 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EB 43 ir 56 straipsniai, atsižvelgiant į EB 58 straipsnį ir Direktyvą 90/435, draudžia valstybės narės teisės aktuose numatytą schemą, kaip antai nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią dukterinė bendrovė, šios valstybės narės rezidentė, gali iš savo apmokestinamųjų pajamų atskaityti jos atliktą lėšų pervedimą grupės viduje patronuojančiai bendrovei, tik jei pastaroji bendrovė turi savo buveinę šioje valstybėje narėje.
- 18 Visų pirma reikia priminti, kad remiantis nusistovėjusia teismo praktika, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, pastarosios turi ją įgyvendinti laikydamosi Bendrijos teisės (žr., be kita ko, 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer, C-446/03*, Rink. p. I-10837, 29 punktą; 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas, C-196/04*, Rink. p. I-7995, 40 punktą 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 punktą).
- 19 Kadangi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas Teisingumo Teismo klausia ir dėl EB 43 straipsnio, susijusio su įsisteigimo laisve, ir dėl EB 56 straipsnio, susijusio su laisvu kapitalo judėjimu, išaiškinimo, reikia nustatyti, ar nacionalinės teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, gali paveikti šias laisves, ir kiek.
- 20 Kaip matyti iš nusistovėjusios teismo praktikos, kadangi nagrinėjamas dalyvavimas kapitale, kuris jo turėtojui leidžia daryti aiškią įtaką bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, taikomos su įsisteigimo 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. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y, C-436/00*, Rink. p. I-10829, 37 ir 66–68 punktai bei minėtų sprendimų *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes*



*Overseas* 31 punktą ir *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 39 punktą).

- 21 Tačiau pagal *KonsAvL* 3 straipsnį galimybė atlikti atskaitytiną lėšų pervedimą grupės viduje šio įstatymo prasme yra susieta su sąlyga, kad patronuojanti bendrovė valdo mažiausiai 90 % dukterinės bendrovės akcinio kapitalo ar kapitalo dalių.
- 22 Kaip matyti iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą ir iš Suomijos vyriausybės pastabų, Suomijoje galiojanti lėšų pervedimo grupės viduje schema yra siekiama pašalinti nepalankią mokesstinę padėtį, būdingą bendrovių grupės struktūrai, leidžiant tolygų paskirstymą grupės, kurią sudaro pelningai veikiančios bendrovės ir bendrovės, patiriančios nuostolių, viduje. Šitaip lėšų 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 įtaką įsisteigimo 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-2107, 33 punktą).
- 24 Darant prielaidą, kad šie teisės aktai turi ribojantį poveikį laisvam kapitalo judėjimui, toks poveikis yra neišvengiama galimo įsisteigimo laisvės apribojimo pasekmė ir todėl jis nepateisina atskiro minėtų 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; minėtų sprendimų *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 ūkinės veiklos, apmokestinimu ir su šios dukterinės bendrovės galimybe iš šių apmokestinamų pajamų atskaityti jos atliktą lėšų 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 numatydama, 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 mokėti mokesčio sumos tą mokesčio dalį, kurią nuo savo pelno sumokėjo dukterinė bendrovė, ir, antra, 5 bei 6 straipsniuose drausdama iš minėto pelno išskaityti mokesťį prie šaltinio.
- 27 Kadangi Direktyva 90/435 nėra susijusi su pirmu dukterinės bendrovės pajamų, gautų iš ūkinės veiklos, apmokestinimu ir nereglamentuoja mokesčių pasekmių dukterinei bendrovei už tokį lėšų 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 įsisteigimo laisvės ribojimų buvimo*

- 29 Įsisteigimo laisvė, kurią EB 43 straipsnis pripažįsta Bendrijos nacionaliniams subjektams ir kuri apima teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ja

verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo valstybės narės teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, pagal EB 48 straipsnį apima įkurtų pagal valstybės narės teisę ir Europos Bendrijoje turinčių savo registruotas būstines, centrinę administraciją 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; minėtų sprendimų *Marks & Spencer* 30 punktą; *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 41 punktą ir *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 42 punktą).

- 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 įsisteigimo 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 punktą; 1993 m. liepos 13 d. Sprendimo *Commerzbank*, C-330/91, Rink. p. I-4017, 13 punktą; 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.*, C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 42 punktą; minėtų sprendimų *Marks & Spencer* 37 punktą ir *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 43 punktą). Taigi įsisteigimo 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 punktą; *Saint-Gobain ZN* 35 punktą ir *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 43 punktą).

- 31 Reikia pažymėti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai galimybės atskaityti patronuojančiai bendrovei pervestas lėšas kaip išlaidas klausimu įtvirtina 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 įstatymo 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 Jungtinės Karalystės vyriausybės tvirtina, kad dukterinių bendrovių rezidenčių, kurių patronuojančios bendrovės turi buveinę toje pačioje valstybėje narėje, situacija nėra panaši į dukterinių bendrovių rezidenčių, kurių patronuojančių bendrovių buveinė yra kitoje valstybėje narėje, situaciją, nes pastarosioms bendrovėms netaikomas mokestis valstybėje narėje, kurioje įsteigta 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 pervedimą atlikusio asmens valstybėje narėje, ši valstybė narė, kuri dėl savo teritorinės jurisdikcijos ribų negali daryti įtakos 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 rezidenčių pajamų, ji neprivalo Suomijoje įsteigta dukterinei bendrovei sumažinti mokesčių dėl patronuojančios bendrovės patirtų nuostolių.

- 35 Kaip jau buvo nurodyta šio sprendimo 22 punkte, Suomijos lėšų pervedimo grupės viduje schema yra siekiama pašalinti nepalankią mokestinę padėtį, būdingą bendrovių grupės struktūrai, leidžiant tolygų paskirstymą grupės, kurią sudaro pelningai veikiančios bendrovės ir bendrovės, patiriančios nuostolių, viduje. Kaip matyti iš *KonsAvL* 4 ir 5 straipsnių, lėšų pervedimas grupės viduje prilyginamas jį atlikusio asmens išlaidoms ir pastarąjį apmokestinant yra atskaitomas, tik jei šios lėšos įrašomos kaip jų gavėjo pajamos.
- 36 Užsienio elementą turinčioje situacijoje, jei lėšų gavėjas nėra apmokestinamas pervedimą atlikusio asmens valstybėje narėje, ši valstybė narė negali užtikrinti, kad pervedimas bus laikomas apmokestinamomis šio gavėjo pajamomis. Tai, kad lėšų pervedimą atlikusio asmens valstybė narė leidžia iš pastarojo apmokestinamųjų pajamų atskaityti pervedimo sumą, neužtikrina, kad pervedimams taikomos schemos tikslas bus pasiektas.
- 37 Nors valstybė narė, kurioje yra dukterinės bendrovės buveinė, neturi jurisdikcijos patronuojančios bendrovės, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje ir kuri neapmokestinama pirmojoje valstybėje narėje, atžvilgiu, vis dėlto ji gali nustatyti lėšų pervedimo grupės viduje atskaitos iš pervedimą atlikusio asmens apmokestinamųjų pajamų sąlygas, susijusias su šios kitos valstybės narės tokiam pervedimui taikomu vertinimu.
- 38 Iš to matyti, jog vien tai, kad kitoje valstybėje narėje buveinę turinčios patronuojančios bendrovės nėra apmokestinamos Suomijoje, atsižvelgiant į Suomijos lėšų pervedimų grupės viduje schemos tikslą, neišskiria šių patronuojančių bendrovių dukterinių bendrovių Suomijoje buveinę turinčių patronuojančių bendrovių dukterinių bendrovių atžvilgiu bei nedaro šių dviejų kategorijų dukterinių bendrovių situacijų nepanašių.

39 Dukterinių bendrovių rezidenčių skirtingas vertinimas, atsižvelgiant į jų patronuojančios bendrovės buveinės vietą, riboja įsisteigimo laisvę, nes naudojimasis šia laisve iš tikrųjų tampa mažiau patrauklus kitose valstybėse narėse įsteigtoms bendrovėms, kurios dėl to gali atsakyti šią priemonę priimančioje valstybėje narėje įsigyti, įkurti dukterinę bendrovę arba pratęsti jos veiklą (žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00, Rink. p. I-11779, 32 punktą ir minėto sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 61 punktą).

40 Šios išvados negali paneigti Jungtinės Karalystės vyriausybės argumentas, pagal kurį patronuojanti bendrovė galėtų pasiekti savo tikslą vietoje dukterinės bendrovės įsteigdamą Suomijoje filialą. Iš tikrųjų reikia priminti, kad EB 43 straipsnio pirmosios pastraipos antras sakinytis aiškiai palieka ūkio subjektams galimybę laisvai pasirinkti tinkamą teisinę formą vykdyti savo veiklą kitoje valstybėje narėje ir šis laisvas pasirinkimas neturi būti ribojamas diskriminacinėmis mokesčių nuostatomis (minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 22 punktą ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *CLT-UFA*, C-253/03, Rink. p. I-1831, 14 punktą).

41 Be to, Jungtinės Karalystės vyriausybė nurodo: kadangi lėšų pervedimas grupės viduje nebuvo apmokestintas Jungtinėje Karalystėje, o tai vis dėlto ginčija *Oy AA*, ir kadangi *AA Ltd* nuostolius buvo galima perkelti į kitus mokesčius metus, kad jie būtų atskaityti iš vėliau gauto pelno, kompensacijos šiai patronuojančiai bendrovei tarp šio pelno ir nuostolių vėlavimas turėjo tik netiesioginį ir abejotiną poveikį sprendimui įsisteigti Suomijoje.

42 Šiuo klausimu reikia pažymėti, jog tam, kad teisės aktai būtų laikomi įsisteigimo laisvės apribojimu, pakanka, kad jie ribotų kitoje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių naudojimąsi šia laisve valstybėje narėje, nesant būtinybės įrodyti, kad dėl

nagrinėjimų 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, dukterinių bendrovių rezidenčių 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 (minėtų sprendimų *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 lėšų 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 minėtame 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 vyriausybių, 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, suteiktų 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 lėšų pervedimą grupės viduje atlikusio asmens apmokestinamąją bazę yra atsižvelgiama į šį pervedimą, bet minėtos lėšos 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 į konkrečiai šiam vienam tikslui įsteigtas kitose valstybės narėse buveines turinčias bendroves, kur minėtas pelnas bus apmokestinamas mažesniu tarifu nei Suomijoje ar net iš viso atleidžiamas nuo mokesčio.
- 51 Kaip matyti iš minėto sprendimo *Marks & Spencer* 51 punkto, būtinybė apsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių buvo nurodyta kartu su kitais pateisinančiais veiksniais, pagrįstais dvigubo nuostolių panaudojimo ir mokesčių vengimo rizika (taip pat žr. 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Rink. p. I-2647, 41 punktą).
- 52 Reikia priminti, kad nesant Bendrijos suvienodinimo ar derinimo priemonių valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo kompetencijos mokesčių srityje pasiskirstymą (1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gilly*, C-336/96, Rink. p. I-2793, 24 ir 30 punktai; 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *N*, C-470/04, Rink. p. I-7409, 44 punktas; 2006 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Kerkhaert ir Morres*, C-513/04, Rink. p. I-10967, 22 ir 23 punktai; taip pat minėto sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 49 punktas).
- 53 Pirmiausia dėl būtinybės apsaugoti apmokestinimo kompetencijos tarp valstybių narių subalansuotą pasidalijimą reikia pažymėti, kad ja negalima remtis nuolat nesuteikiant mokesčių lengvatos dukterinei bendrovei rezidentei, grindžiant tuo, kad kitoje valstybėje buveinę turinčios jos patronuojančios bendrovės pajamos negali būti apmokestinamos pirmojoje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Rewe Zentralfinanz* 43 punktą).

- 54 Tačiau šis pateisinimas gali būti pripažintas pagrįstu, jei nagrinėjama schema siekiama užkirsti kelią veiksams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei pasinaudoti kompetencija mokesčių srityje jos teritorijoje įvykdytos veiklos atžvilgiu (žr. minėto sprendimo *Rewe Zentralfinanz* 42 punktą).
- 55 Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad bendrovėms suteikta galimybė pasirinkti, kur turėtų būti atsižvelgta į jų nuostolius – ar valstybėje narėje, kurioje jos yra įsteigtos, ar kitoje valstybėje narėje, – sukeltų didelį pavojų apmokestinimo kompetencijos tarp valstybių narių subalansuotam pasidalijimui (žr. minėtų sprendimų *Marks & Spencer* 46 punktą ir *Rewe Zentralfinanz* 42 punktą).
- 56 Be to, pripažinimas, kad toks užsienio elementą turintis lėšų pervedimas grupės viduje, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, gali būti atskaitomas iš jį atlikusio asmens apmokestinamųjų pajamų, leistų bendrovių grupėms laisvai pasirinkti valstybę narę, kurioje bus apmokestinamas dukterinės bendrovės pelnas, atimant šias pervestas lėšas iš pastarosios bendrovės mokesčio bazės, o kai šis pervedimas jį gaunančios patronuojančios bendrovės valstybėje narėje laikomas apmokestinamomis pajamomis, – įskaičiuojant jį į patronuojančios bendrovės pelną. Tai pažeistų pačią apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių sistemą, nes dėl bendrovių grupės pasirinkimo dukterinės bendrovės valstybė narė bus priversta atsisakyti savo, kaip dukterinės bendrovės rezidavimo, valstybės teisės apmokestinti pastarosios pajamas, leidžiant tai padaryti patronuojančios bendrovės buveinės valstybei narei (taip pat žr. minėto sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 59 punktą).
- 57 Dėl dvigubo nuostolių panaudojimo rizikos pakanka pažymėti, kad Suomijos lėšų pervedimo schema nėra susijusi su nuostolių atskaita.

- 58 Galiausiai dėl siekio užkirsti kelią mokesčių vengimui reikia pripažinti, kad galimybė pervesti dukterinės 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 į bendroves, kurių buveinės yra mažiausius mokesčio tarifus taikančiose valstybės narėse arba valstybėse narėse, kur tokios pajamos nėra apmokestinamos. Tokią galimybę patvirtina ir tai, kad Suomijos lėšų pervedimo grupės viduje schema nereikalauja, jog šių lėšų gavėjas būtų patyręs nuostolių.
- 59 Suteikdama galimybę iš dukterinės bendrovės apmokestinamųjų pajamų atskaityti grupės viduje pervestas lėšas patronuojančiai bendrovei tik tuo atveju, kai pastaroji turi buveinę toje pačioje valstybėje narėje, Suomijos lėšų pervedimo grupės viduje schema gali užkirsti kelią tokiai praktikai, kuri būtų grindžiama dideliais skirtumais tarp skirtingose valstybės narėse taikomų mokesčio bazių ar mokesčio tarifų ir kurios tikslas – išvengti mokesčio, paprastai mokėtino dukterinės bendrovės valstybėje narėje nuo jos pelno.
- 60 Atsižvelgiant į šiuos du veiksnius, t. y. būtinybę apsaugoti apmokestinimo kompetencijos tarp valstybių narių subalansuotą pasidalijimą ir būtinybę užkirsti kelią mokesčių vengimui, bendrai reikia konstatuoti, kad schema, nagrinėjama pagrindinėje byloje, suteikiančia galimybę iš dukterinės bendrovės apmokestinamųjų pajamų atskaityti grupės viduje pervestas lėšas patronuojančiai bendrovei tik tuo atveju, kai pastaroji ir minėta dukterinė bendrovė turi buveinę toje pačioje valstybėje narėje, siekiama teisėtų tikslų, suderinamų su Sutartimi ir išplaukiančių iš privalomų bendrojo intereso pagrindų, ir ji yra tinkama užtikrinti šių tikslų įgyvendinimą.
- 61 Vis dėlto reikia patikrinti, ar tokia schema neviršija to, kas būtina visiems minėtiems tikslams pasiekti.

- 62 Pirmiausia reikia pažymėti, kad apmokestinimo kompetencijos tarp valstybių narių subalansuoto pasidalijimo apsaugos ir kelio užkirtimo mokesčių vengimui tikslai yra susiję. Iš tikrųjų elgesys, kuriam būdingas apsimestinių, ekonominio pagrindo neturinčių susitarimų sudarymas, turint tikslą išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo gauto pelno už nacionalinėje teritorijoje vykdytą veiklą, kenkia valstybių narių teisei vykdyti savo kompetenciją mokesčių srityje tokios veiklos atžvilgiu ir kelia pavojų apmokestinimo kompetencijos pusiausvyrai tarp valstybių narių (minėtų sprendimų *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 pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų konkretus tikslas nėra juose numatytų mokesčių lengvatų neleisti taikyti vien apsimestiniams, ekonominio pagrindo neturintiems susitarimams, sudarytiems turint tikslą išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo gauto pelno už nacionalinėje teritorijoje vykdytą veiklą, vis dėlto šie teisės aktai gali būti laikomi proporcingais visiems siekiamiems tikslams.
- 64 Iš tikrųjų esant tokiai situacijai, kai nagrinėjama lengvata suteikia galimybę pervesti pajamas, atskaitant jas iš šį pervedimą atlikusio asmens apmokestinamųjų pajamų ir įskaičiuojant jas į gavėjo apmokestinamąsias pajamas, bet koks šios lengvatos išplėtimas užsienio elementą turintiems atvejams leistų bendrovių grupėms, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 56 punkte, naudojantis šia schema laisvai pasirinkti valstybę narę, kurioje jos pelnas bus apmokestinamas, pažeidžiant dukterinės bendrovės valstybės narės teisę apmokestinti pelną, gautą už jos teritorijoje vykdytą veiklą.
- 65 Šio pažeidimo negalima išvengti nustatant sąlygas, susijusias su pajamų iš lėšų pervedimų grupės viduje vertinimu bendrovės gavėjos valstybėje narėje ar su grupės viduje parvestų lėšų gavėjo patirtais nuostoliais. Iš tikrųjų leidimas atskaityti grupės viduje parvestas lėšas, kai jos yra jas gaunančios bendrovės apmokestinamosios pajamos ar kai jas gaunančios bendrovės galimybės perleisti savo nuostolius kitai bendrovei yra ribotos, arba leidimas atskaityti lėšas, parvestas grupės viduje

bendrovei, kurios buveinė yra valstybėje narėje, taikančioje mažesnę mokesčio tarifą nei pervedimą atlikusio asmens valstybė narė, tik kai šis lėšų pervedimas grupės viduje yra pateisinamas būtent bendrovės gavėjos ekonomine situacija, kaip siūlo Oy AA, lemtų tai, kad apmokestinančios 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 Jungtinės Karalystės vyriausybių 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 prašymą dėl prejudicinio sprendimo pateikusiai 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.