

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. birželio 18 d.*

Byloje C-303/07

dėl *Korkein hallinto-oikeus* (Suomija) 2007 m. birželio 27 d. Sprendimu, kurį 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 rašytinę proceso dalį ir įvykus 2008 m. lapkričio 13 d. posėdžiui,

* Proceso kalba: suomių.

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- *Aberdeen Property Fininvest Alpha Oy*, atstovaujamos *oikeustieteen kandidaatti* J. Laaksonen ir *kauppatieteiden maisteri* M. Virolainen,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos J. Himmanen,
- Kipro vyriausybės, atstovaujamos E. Neofitou,
- Italijos vyriausybės, 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

Sprendimą

- ¹ Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl EB 43, 48, 56 ir 58 straipsnių išaiškinimo.
- ² Šis prašymas pateiktas nagrinėjant pagal Suomijos teisę įsteigtos 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 įsteigtai investicinei kintamojo kapitalo bendrovei (SICAV).

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

- ³ 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių 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 nurodytų mokesčių be galimybės pasirinkti arba būti atleistas [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 patronuojančia bendrove būtina laikoma kiekviena valstybės narės bendrovė, 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 pastraipas 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, įsteigtos 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. Mokesčio 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, įsteigti specialiu tikslu, panašiu į šiame straipsnyje nurodytųjų juridinių asmenų.
- 8 Šios mokesčio prie šaltinio įstatymo 9 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Mokestį prie šaltinio moka:

<...>

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

- 9 Pagal šio įstatymo 10 straipsnio 6 dalį Suomijos akcinės bendrovės, kooperatinės bendrovės ar bet kurio kito juridinio asmens išmokėti dividendai yra Suomijoje gautos pajamos.
- 10 2004 m. liepos 30 d. redakcijos 1968 m. birželio 24 d. Verslo pajamų apmokestinimo įstatymo (Laki elinkeinotulon verottamisesta (360/1968)), reglamentuojančio Suomijoje įsteigtų akcinių bendrovių gautų dividendų apmokestinimą, 6a straipsnyje nustatyta, kad:

„Bendrovės gauti dividendai nėra apmokestinamosios pajamos. Tačiau, laikantis antrosios pastraipos, jos apmokestinamos 75 % mokesčio tarifo ir atleidžiamos nuo 25 % mokesčio tarifo, jeigu:

- 1) dividendai gauti už kapitalo akcijas ir juos paskirstanti bendrovė nėra užsienio bendrovė direktyvos (90/435) 2 straipsnio prasme, kurios mažiausiai 10 % kapitalo paskirstant dividendus tiesiogiai turi dividendų gavėjas;
- 2) dividendus paskirstanti bendrovė nėra Suomijos bendrovė ar Europos Sąjungos valstybėje narėje įsteigta bendrovė, nurodyta 1 punkte; arba
- 3) dividendus paskirstanti bendrovė yra biržoje kotiruojama bendrovė Pajamų mokesčio įstatymo 33 straipsnio antrosios pastraipos prasme, o dividendų gavėjas yra biržoje nekotiruojama bendrovė, kuri paskirstant dividendus tiesiogiai neturi bent 10 % dividendus paskirstančios bendrovės kapitalo.

Nesant dvigubo apmokestinimo išvengimo sutarties tarp dividendus paskirstančios užsienio bendrovės, nurodytos pirmosios pastraipos 2 punkte, įsteigimo valstybės ir Suomijos (Respublikos), taikytinos per finansinius metus paskirstytiems dividendams, šie dividendai yra visiškai apmokestinamos pajamos.

<...>“

- 11 Pagal 1978 m. rugpjūčio 11 d. Ribotų apmokestinamųjų asmenų pajamų apmokestinimo įstatymo (Laki rajoitetusti verovelvollisen tulon verottamisesta (627/1978)) 3 straipsnį mokestis prie šaltinio, be kita ko, išskaitomas už dividendus. Šio įstatymo nuostatos dėl dividendų taip pat taikomos už pelną iš investicinių fondų.
- 12 Remiantis šio įstatymo 2004 m. liepos 30 d. redakcijos 3 straipsnio penktąja pastraipa, mokestis prie šaltinio neišskaitomas už dividendus, išmokėtus buveinę Europos Sąjungos valstybėje narėje turinčiai bendrovei, kuriai tiesiogiai priklauso mažiausiai 20 % dividendus paskirstančios bendrovės kapitalo, jeigu gavėjas yra įmonė Direktyvos 90/435 2 straipsnio prasme.
- 13 Už dividendus, kuriems netaikoma 3 straipsnio penktojoje pastraipoje numatyta išimtis, išskaitomas mokestis prie šaltinio, kurio tarifai nustatomi gavėjo buveinės valstybės narės ir Suomijos Respublikos mokesčių sutartyje, o jos nesant šis tarifas yra 28 % bendrosios dividendų sumos.

Sutartis, užkertanti kelią 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 įsteigtų *SICAV* tipo bendrovių, bet pagal *Korkein hallinto-oikeus* praktiką tokia bendrovė taikant šią sutartį laikoma Liuksemburge buveinę turinčiu subjektu.
- 15 Pagal mokesčių sutarties 10 straipsnį dividendai, kuriuos vienoje susitariančioje valstybėje įsteigta bendrovė moka kitoje susitariančioje valstybėje įsteigtam subjektui, gali būti apmokestinami pastarojoje valstybėje. Tačiau šie dividendai taip pat gali būti apmokestinami susitariančioje valstybėje, kurioje įsteigta dividendus mokanti bendrovė, pagal šios valstybės įstatymus. Tačiau mokestis 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* (Centrinė mokesčių komisija) priimti preliminarų sprendimą dėl *Nordic Fund SICAV*, kurios, kaip matyti iš šio prašymo, 100 % priklausančia dukterine bendrove ji turėjo tapti, išmokėtų dividendų apmokestinimo. Bendrovę *Aberdeen Property Investors Luxembourg SA*, grupės *Aberdeen Property Investors* narę, 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 įgytų nekilnojamojo turto bendrovių 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, atitinkančiai *SICAV* tipo bendrovę ir investuojančiai į nekilnojamąjį turtą, arba kitam panašaus pobūdžio Suomijoje įsteigtam 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 mokesčio 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 mokesčio prie šaltinio už pajamas valstybėje narėje, kur jos įsteigtos, *Nordic Fund SICAV* negali būti laikoma įmone šios direktyvos prasme ir todėl jai išmokėti dividendai negali būti atleidžiami nuo mokesčio 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

įsisteigimo valstybėje, ir, trečia, tuo, kad tokia bendrovė yra įmonė pagal Direktyvą 90/435. Todėl šie du bendrovių tipai nėra panašūs Bendrijos teisės prasme.

- 22 *Alpha* ginčijo *Keskusverolautakunta* sprendimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme. Manydamas, kad sprendimui pagrindinėje byloje priimti būtinas Bendrijos teisės išaiškinimas, *Korkein hallinto-oikeus* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar EB 43 ir 48 straipsnius bei EB 56 ir 58 straipsnius reikia aiškinti taip, kad įgyvendinant juose garantuojamas pagrindines laisves pagal Suomijos teisę įsteigta akcinė bendrovė arba investicinis fondas ir pagal Liuksemburgo teisę įsteigta *SICAV* <...> turi būti laikomos panašiais, nors *SICAV* <...> visiškai atitinkanti bendrovės forma yra nežinoma Suomijos teisėje, kai tuo pačiu metu reikia atsižvelgti į tai, kad *SICAV* <...>, kuri yra pagal Liuksemburgo teisę įsteigta bendrovė, nenurodyta bendrovių sąrašė, apimame Direktyvos 90/435/EEB, su kuria suderinta šioje byloje taikytina Suomijos mokesčio prie šaltinio norma, 2 straipsnio a punkto, ir, be to, į tai, kad pagal Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės vidaus mokesčių teisės aktus *SICAV* atleidžiama nuo pajamų mokesčio? Ar šiomis aplinkybėmis išvardytus EB sutarties straipsnius pažeidžia tai, kad Liuksemburge įsteigta *SICAV* tipo bendrovė kaip dividendų gavėja Suomijoje neatleidžiama nuo mokesčio prie šaltinio už dividendus?“

Dėl prejudicinio klausimo

- 23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą iš esmės klausia, ar EB 43, 48, 56 ir 58 straipsniai draudžia valstybės narės teisės aktus, kuriais šioje valstybėje buveinę turinčios dukterinės bendrovės toje pačioje valstybėje įsteigtai akcinei bendrovei arba investiciniam fondui išmokėti dividendai neapmokestinami mokesčiu prie šaltinio,

bet juo apmokestinami panašūs dividendai, išmokėti kitoje valstybėje narėje buveinę turinčiai *SICAV* tipo patronuojančiai bendrovei, kurios teisinė forma nežinoma pirmosios valstybės teisėje ir nenurodyta Direktyvos 90/435 2 straipsnio a punkte minimame įmonių sąraše ir kuri atleista nuo pajamų mokesčio pagal kitos valstybės narės teisės aktus.

²⁴ Pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismų praktiką, nors tiesioginių mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, jos privalo šia teise naudotis 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; 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 ir 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta*, C-379/05, Rink. p. I-9569, 16 punktą).

²⁵ Taip pat svarbu pažymėti, kad nesant Bendrijos suvienodinimo ar suderinimo priemonių valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo kompetencijos mokesčių srityje paskirstymą, visų pirma siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo (1998 m. gegužės 12 d. Sprendimo *Gilly*, C-336/96, Rink. p. I-2793, 24 ir 30 punktai; 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 57 punktas; 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *N*, C-470/04, Rink. p. I-7409, 44 punktas ir minėto sprendimo *Amurta* 17 punktas).

²⁶ Tik paskirstant dividendus, kurie patenka į Direktyvos 90/435 taikymo sritį, jos 5 straipsnyje valstybėms narėms nurodyta dukterinės bendrovės savo patronuojančiai bendrovei išmokėtų dividendų neapmokestinti mokesčiu prie šaltinio.

- 27 Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, pagrindinėje byloje nagrinėjama situacija nepatenka į Direktyvos 90/435 taikymo sritį, nes *SICAV* tipo bendrovė neatitinka šios direktyvos 2 straipsnio 1 dalies a ir c punktuose išdėstytų sąlygų.
- 28 Teisingumo Teismas jau yra konstatavęs, kad dalyvavimo kapitale, kuriam netaikoma Direktyva 90/435, atžvilgiu valstybės narės iš tikrųjų 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 laisvėms 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 pagrindinėje byloje, gali turėti įtakos šiais straipsniais garantuojamoms laisvėms ir kiek.

Dėl taikytinos laisvės

- 30 Reikia nurodyti, kad nacionalinės teisės aktas, pagal kurį bendrovės rezidentės paskirstytų dividendų neapmokestinimas mokesčiu prie šaltinių 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 įsisteigimo laisve, ir EB 56 straipsnio, susijusio su laisvu kapitalo judėjimu, taikymo sritis.

- 31 Iš tikrųjų atleidimu nuo mokesčio prie šaltinio negali naudotis bendrovės ne rezidentės, kurių dalis paskirstančios bendrovės kapitale yra mažesnė negu nustatytoji nacionalinės teisės aktuose, kuri pagrindinės bylos faktinių aplinkybių laikotarpiu buvo 20 % kapitalo, ir bendrovės, kurių dalys didesnės už šį dydį, neatitinkančios įmonės apibrėžties pagal Direktyvos 90/435 2 straipsnį.
- 32 Kaip matyti iš sprendimo dėl prašymą priimti prejudicinį sprendimą, pagrindinėje byloje bendrovė dividendų gavėja turėjo 100 % paskirstančios bendrovės kapitalo, bet ji nebuvo laikoma įmone pagal minėtos direktyvos 2 straipsnį.
- 33 Todėl reikia konstatuoti, kad ginčas pagrindinėje byloje susijęs tik su pagrindinėje byloje nagrinėjamų teisės aktų įtaka bendrovės rezidentės, išmokėjusios dividendus akcininkams, turintiems kapitalo dalį, kuri jiems leidžia daryti aiškią įtaką 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 nusistovėjusią teismų praktiką, kai bendrovė dalyvauja kitos bendrovės kapitale ir toks dalyvavimas pirmajai leidžia daryti aiškią įtaką šios kitos bendrovės sprendimams ir nulemti jos veiklą, taikomos su įsisteigimo 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-637 320 punktą ir minėto sprendimo *Burda* 69 punktą).

35 Darant prielaidą, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami 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 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 į pateiktą klausimą reikia atsakyti atsižvelgiant į EB 43 ir 48 straipsnius.

Dėl įsisteigimo laisvės apribojimo egzistavimo

37 Iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad įsisteigimo laisvė, kuri EB 43 straipsniu pripažįstama 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 pagal valstybės narės teisę įkurtų ir Europos bendrijoje savo registruotas būstines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą turinčių bendrovių teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje 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 bendrovių reikia pažymėti, kad jos priskiriamos konkrečios valstybės teisei sistemai pagal jų buveinę Sutarties 58 straipsnio prasme, kaip ir fiziniai asmenys – pagal pilietybę. Pripažinus, kad rezidavimo valstybė narė gali laisvai taikyti skirtingą vertinimą vien dėl to, kad bendrovės buveinė yra kitoje valstybėje narėje, Sutarties 52 straipsnis taptų beprasmis. Taigi įsisteigimo laisvė užtikrina, kad priimančiojoje valstybėje narėje būtų taikomas nacionalinės teisės vertinimas, uždrausdama bet kokią diskriminaciją bendrovių buveinės buvimo vietos pagrindu (žr. minėtų sprendimų *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 43 punktą; *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* 22 punktą; *Burda* 77 punktą ir 2008 m. gruodžio 22 d. Sprendimo *Truck Center*, C-282/07, Rink. p. I-10767, 32 punktą).
- 39 Šioje byloje neginčijama, kad pagal Suomijos teisę joje įsteigta akcinė bendrovė arba investicinis fondas, gaunantys dividendų iš kitos bendrovės, taip pat turinčios buveinę šioje valstybėje narėje, iš principo atleidžiami nuo mokesčio prie šaltinio už juos, o bendrovės rezidentės dividendai, išmokėti bendrovei ne rezidentei, kuri nelaikoma įmone pagal Direktyvos 90/435 2 straipsnį, apmokestinami mokesčiu prie šaltinio.
- 40 Kadangi bendrovės rezidentės paskirstyti dividendai apmokestinami kaip gautas pelnas šios bendrovės sąskaita, bendrovės gavėjos, kuri nelaikoma įmone pagal Direktyvos 90/435 2 straipsnį, dėl mokesčio prie šaltinio dividendai apmokestinami kelis kartus, o dividendų, kuriuos gauna reziduojantys akcinė bendrovė arba investicinis fondas, atveju tokio apmokestinimo kelis kartus išvengiama.
- 41 Toks skirtingas mokestinis dividendų vertinimas, atsižvelgiant į patronuojančių bendrovių buveinės vietą, yra įsisteigimo laisvės apribojimas, iš principo draudžiamas EB 43 ir 48 straipsniais, nes dėl jo naudojimasis įsisteigimo laisve iš tikrųjų tampa mažiau patrauklus kitose valstybėse narėse įsteigtooms bendrovėms, kurios dėl to gali atsisakyti šioje nevienodai vertinančioje valstybėje narėje išigyti, įsteigti dukterinę bendrovę arba pratęsti jos veiklą (šiuo klausimu žr. minėtos sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* 29 ir 30 punktus).

- 42 Tačiau Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad atsižvelgiant į valstybės narės numatytas priemones, kuriomis siekiama išvengti bendrovės rezidentės paskirstytojo pelno apmokestinimo kelis kartus ar jo dvigubo ekonominio apmokestinimo arba tokių apmokestinimą sušvelninti, dividendus gaunančių akcininkų rezidentų padėtis nebūtinai yra panaši į dividendus gaunančių akcininkų, kitos valstybės narės rezidentų, padėtį (minėtų sprendimų *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* 34 punktas ir *Amurta* 37 punktas).
- 43 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 rezidentės gaunamus dividendus, šių akcininkų ne rezidentų padėtis tampa panaši į akcininkų rezidentų padėtį (minėtų sprendimų *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 68 punktas; *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* 35 punktas ir *Amurta* 38 punktas).
- 44 Todėl jeigu valstybė narė pasirinko apsaugoti patronuojančias bendroves rezidentes nuo dukterinės bendrovės paskirstyto pelno apmokestinimo kelis kartus, šią priemonę ji turi taikyti ir panašioje situacijoje esančioms patronuojančioms bendrovėms ne rezidentėms, nes analogiškas šių patronuojančių bendrovių ne rezidenčių apmokestinimas kyla dėl šios valstybės kompetencijos mokesčių srityje įgyvendinimo pastarųjų atžvilgiu (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France* 37 punktą).
- 45 Tačiau Suomijos vyriausybė mano, kad dėl nacionalinės teisės aktų, neleidžiančių Suomijoje steigti bendrovių, kurių teisinė forma identiška *SICAV* pagal Liuksemburgo teisę, tokios bendrovės situacija dėl jos teisinės formos ir mokesčio vertinimo objektyviai skiriasi nuo Suomijoje įsteigtų bendrovių arba investicinių fondų.

46 Ši vyriausybė tvirtina, kad, skirtingai nuo Suomijos akcinės bendrovės, *SICAV* neturi mokėti mokesčio prie šaltinio įsisteigimo valstybėje, nes Liuksemburge tokia bendrovė turi mokėti tik 0,01 % kapitalo mokestį, o jos kitoje valstybėje reziduojančiam subjektui išmokėtas pelnas neapmokestinamas mokesčiu prie šaltinio. Suomijos akcinės bendrovės gauti dividendai atleidžiami nuo mokesčio, tik siekiant išvengti apmokestinimo kelis kartus paskirstant pelną tarp akcinių bendrovių, bet kitos jų pajamos apmokestinamos.

47 Italijos vyriausybė šiuo klausimu priduria, kad nekilnojamojo turto *SICAV*, kuriai netaikoma 1985 m. gruodžio 20 d. Tarybos direktyva 85/611/EEB dėl įstatymų ir kitų teisės aktų, susijusių su kolektyvinio investavimo į perleidžiamus vertybinius popierius subjektais (KIAVPS), derinimo (OL L1375, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 6 sk., 1 t., p. 139) ir kurios vienintelė paskirtis – kolektyvinis fondų, surinktų viešai parduodant savo akcijas, investavimas, iš esmės yra skaidrus subjektas, kurio tikslas, taikant kolektyvinį valdymą, yra suteikti didesnę vertę kiekvieno dalininko asmeniniam įnašui, ir jo negalima lyginti su įprasta bendrove. Specifinis tokios bendrovės pobūdis pateisintų jos atleidimą nuo pajamų mokesčio įsisteigimo valstybėje, nes vienintelės pajamos, į kurias galima atsižvelgti, iš tikrųjų yra kiekvieno dalininko pajamos. Todėl apmokestinimo kelis kartus problema kyla ne *SICAV*, o dalininkų lygiu, ir ją pašalinti reikėtų remiantis atitinkamos valstybės narės teise.

48 Dėl *SICAV* pagal Liuksemburgo teisę ir investicinio fondo pagal Suomijos teisę palyginimo Suomijos vyriausybė pabrėžia, kad, pirma, pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu nacionalinės teisės aktais buvo draudžiama tokiems nuo mokesčių atleistiems investiciniams fondams taip investuoti į nekilnojamąjį turtą, kaip nurodyta prašyme priimti prejudicinį sprendimą. Antra, *SICAV* paskirstytas pelnas Liuksemburge neapmokestinamas mokesčiu prie šaltinio, skirtingai negu Suomijos investicinio fondo kitoje valstybėje narėje reziduojančiam subjektui išmokėtas pelnas, jei sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuostatos nenustato kitaip.

49 Su tokiais argumentais negalima sutikti.

50 Pirmiausia reikia nurodyti, kad aplinkybė, jog Suomijos teisėje nėra bendrovių tipo, kurio teisinė forma būtų identiška *SICAV* pagal Liuksemburgo teisę, negali savaime pateisinti skirtingo vertinimo, nes valstybių narių bendrovių teisė nėra visiškai suderinta Bendrijos lygiu, ir tai apriboja įsisteigimo laisvės veiksmingumą.

51 Antra, Suomijos vyriausybės nurodyta aplinkybė dėl *SICAV* neapmokestinimo Liuksemburge, manant, jog ji neginčytina, nesukuria skirtumo tarp jos ir akcinės bendrovės rezidentės, pateisinančio skirtingą vertinimą dėl mokesčio prie šaltinio už šių dviejų kategorijų bendrovių gautus dividendus.

52 Iš tiesų, antra, Suomijos vyriausybės nuomone, bendrovės rezidentės bendrovei ne rezidentei išmokėti dividendai neapmokestinamai nei mokesčiu prie šaltinio, nei kaip bendrovės gavėjos pajamų dalis. Todėl tokios kategorijos pajamų neapmokestinimas Liuksemburge negali pateisinti jų apmokestinimo Suomijoje, nes pastaroji pasirinko galimybę nenustatyti savo mokestinės kompetencijos tokių pajamų atžvilgiu, kai jas gauna Suomijoje įsteigtos bendrovės.

53 Antra, Suomijos vyriausybė nenurodė, kuo mokestinis bendrovių rezidenčių ir *SICAV* ne rezidenčių kitų kategorijų pajamų vertinimas būtų svarbus vertinant šių dviejų bendrovių tipų panašumą atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio už gautus dividendus atžvilgiu.

- 54 Trečia, nėra reikšmingas Italijos vyriausybės argumentas, kad dėl to, jog Liuksemburgo Didžiojoje Hercogystėje neapmokestinamos *SICAV* pajamos, kelis kartus apmokestinama bus ne jos, o akcininkų lygiu, ir to turės išvengti valstybė narė, kurioje pastarieji reziduoja. Iš tikrųjų Suomijos Respublika, rinkdama mokestį prie šaltinio už pajamas, kurios jau buvo apmokestintos paskirstančios bendrovės lygiu, taikė apmokestinimą kelis kartus, kurį ji pasirinko, siekdama prevencijos bendrovėms rezidentėms paskirstytų dividendų atveju.
- 55 Šiomis sąlygomis Suomijos ir Italijos vyriausybių nurodytų egzistuojančių *SICAV* pagal Liuksemburgo teisę ir Suomijos akcinės bendrovės skirtumų nepakanka nustatyti objektyvų skirtumą dėl atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio už gautus dividendus. Todėl nebereikia nagrinėti, kiek šių vyriausybių pateikti *SICAV* pagal Liuksemburgo teisę ir Suomijos investicinių fondų skirtumai yra reikšmingi nustatant tokią objektyvią skirtingą situaciją.
- 56 Iš to išplaukia, kad skirtingas *SICAV* ne rezidenčių ir akcinių bendrovių rezidenčių vertinimas atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio už jiems bendrovių rezidenčių išmokėtus dividendus atžvilgiu yra iš principo EB 43 ir 48 straipsniais draudžiamas įsisteigimo laisvės apribojimas.

Dėl įsisteigimo laisvės apribojimo pateisinimo

- 57 Iš Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad 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 (žr. 2008 m.

gegužės 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium, C-414/06*, Rink. p. I-3601, 27 punktą ir 2008 m. spalio 23 d. Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt, C-157/07*, Rink. p. I-8061, 40 punktą bei jame nurodytą teismų praktiką).

- 58 Šiuo atžvilgiu Suomijos vyriausybė tvirtina, kad nacionaline sistema siekiama užkirsti kelią mokesčių vengimui, nes atleidimas nuo mokesčio prie šaltinio už dividendus, išmokėtus kitoje nei Suomijos Respublikoje valstybėje narėje įsteigta bendrovei, kuri pati nemoka mokesčio už šias pajamas ir kurios paskirstytas pelnas neapmokestinamas mokesčiu prie šaltinio, kelia apsimestinių susitarimų, skirtų išvengti bet kokio pajamų apmokestinimo, riziką.
- 59 Be to, pagrindinėje byloje nagrinėjama mokestinė sistema siekiama užkirsti kelią veiksams, galintiems pakenkti Suomijos Respublikos teisei įgyvendinti savo mokestinę kompetenciją jos teritorijoje realizuotos veiklos atžvilgiu. Mokesčio prie šaltinio taikymas taip pat pateisinamas būtinybe užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą, įtvirtintą tarp šios valstybės narės ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės mokestinėje sutartyje, pagal kurią pajamų kilmės valstybė išsaugo teisę iš jų išskaičiuoti 5 % mokestį prie šaltinio.
- 60 Italijos vyriausybė priduria, kad atleidimas nuo mokesčio prie šaltinio skatina bendrovių grupes steigti patronuojančias bendroves valstybėse, kuriose renkami mažesni mokesčiai arba jų nėra, ir tai bendrovių grupėms galų gale suteikia teisę pasirinkti, kur ir kiek turi būti apmokestinami dividendai iš valstybės narės, kuri neturi mokestinės kompetencijos šių dividendų atžvilgiu, teritorijos. Šios vyriausybės nuomone, būtinybė užkirsti kelią mokesčių vengimui ir užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos paskirstymą pateisina mokesčio prie šaltinio taikymą.
- 61 Galiausiai Suomijos vyriausybė mano, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamus teisės aktus pateisina būtinybė išlaikyti Suomijos mokesčių sistemos vientisumą, pagrįstą principu, pagal kurį rezidentų akcinės bendrovės ir investicinio fondo gauti dividendai atleidžiami nuo mokesčio prie šaltinio ir kompensuojami pajamų apmokestinimu

fizinio asmens gavėjo lygiu, nes akcinės bendrovės akcininkas moka mokestį už šiuos dividendus ir investicinio fondo išmokėtas pelnas Suomijoje laikomas pajamomis iš kapitalo, kurioms taikomas 28 % mokesčio tarifas.

⁶² Su Suomijos ir Italijos vyriausybių pateiktais pateisinimo pagrindais negalima sutikti.

⁶³ Pirmiausia, kalbant apie argumentą, susijusį su mokesčių vengimo prevencija, reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismų praktiką nacionalinė priemonė, apribojanti įsisteigimo laisvę, gali būti pateisinama, kai ji skirta vien apsimestiniams susitarimams, kurių tikslas yra išvengti atitinkamos valstybės narės teisės aktų taikymo (šiuo klausimu žr. 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C-264/96, Rink. p. I-4695, 26 punktą; minėtų sprendimų *Marks & Spencer* 57 punktą; *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 51 punktą ir *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 72 punktą).

⁶⁴ Siekiant pateisinti įsisteigimo laisvės apribojimą kovos su piktnaudžiavimu motyvais, tokiu apribojimu turi būti konkrečiai siekiama sudaryti kliūtis tokiam elgesiui, kuriam būdingas apsimestinių, ekonominio pagrindo neturinčių susitarimų sudarymas, turint tikslą išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo pelno, gauto iš nacionalinėje teritorijoje vykdytos veiklos (minėtų sprendimų *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 55 punktas ir *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 74 punktas).

⁶⁵ Pakanka nurodyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama mokestinė sistema specialiai nesiekia tokių apsimestinių, ekonominio pagrindo neturinčių susitarimų, sudarytų turint tikslą išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo pelno, gauto iš nacionalinėje teritorijoje vykdytos veiklos, ir todėl ši sistema negali būti pateisinama pagrindais, susijusiais su mokesčių vengimo prevencija.

- 66 Kalbant apie argumentą dėl būtinybės išsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą, reikia priminti, kad tokiam pateisinimui galima pritarti, jei, be kita ko, nagrinėjama sistema siekiama užkirsti kelią veiksmams, kurie gali pakenkti valstybės narės teisei pasinaudoti kompetencija mokesčių srityje jos teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu (žr. 2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Rink. p. I-2647, 42 punktą ir minėtų sprendimų *Oy AA* 54 punktą bei *Amurta* 58 punktą).
- 67 Tačiau jei valstybė narė nusprendė neapmokestinti savo teritorijoje įsteigtų dividendus gaunančių bendrovių šios rūšies pajamų atžvilgiu, negalima remtis būtinybe išsaugoti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, siekiant pateisinti kitoje valstybėje narėje įsteigtų dividendus gaunančių bendrovių apmokestinimą (minėto sprendimo *Amurta* 59 punktas).
- 68 Šiuo atžvilgiu neturi reikšmės tai, kad mokestinėje sutartyje Suomijos Respublikai paliekama teisė įgyvendinti mokestinę kompetenciją dividendų, išmokėtų šioje valstybėje narėje įsteigtų bendrovių Liuksemburge įsteigtiems gavėjams, atžvilgiu.
- 69 Iš tiesų valstybė narė negali remtis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, siekdama išvengti jai Sutartimi nustatytų įsipareigojimų (žr. minėtų sprendimų *Denkavit Internationaal* ir *Denkavit France* 53 punktą bei *Amurta* 55 punktą).
- 70 Be to, kadangi bendrovių rezidenčių išmokėti dividendai apmokestinami mokesčiu prie šaltinio paskirstančių bendrovių sąskaita kaip gautas pelnas, šių dividendų atleidimas nuo mokesčio prie šaltinio iš Suomijos Respublikos neatima teisės apmokestinti pajamas iš jos teritorijoje vykdytos veiklos.

- 71 Galiausiai dėl argumento, susijusio su Suomijos mokesčių sistemos vientisumu, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas pripažino, jog būtinybė išsaugoti mokesčių sistemos vientisumą gali pateisinti naudojimosi Sutartimi garantuojamomis pagrindinėmis laisvėmis apribojimą (žr. 1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Bachmann*, C-204/90, Rink. p. I-249, 28 punktą; sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, C-300/90, Rink. p. I-305, 21 punktą; minėtų sprendimų *Keller Holding* 40 punktą; *Amurta* 46 punktą ir 2008 m. vasario 28 d. Sprendimo *Deutsche Shell*, C-293/06, Rink. p. I-1129, 37 punktą).
- 72 Kad būtų galima remtis tokiu pateisinimu grindžiamu argumentu, Teisingumo Teismas reikalauja tiesioginio ryšio tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu (1995 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Svensson ir Gustavsson*, C-484/93, Rink. p. I-3955, 18 punktas; minėto sprendimo *ICI* 29 punktas; 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 42 punktas ir minėto sprendimo *Keller Holding* 40 punktas), o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal atitinkamų teisės aktų tikslus (minėtų sprendimų *Manninen* 43 punktas; *Deutsche Shell* 39 punktas ir 2008 m. lapkričio 27 d. Sprendimo *Papillon*, C-418/07, Rink. p. I-8947, 44 punktas).
- 73 Pagrindinėje byloje nagrinėjamoje mokesčių sistemoje atleidimas nuo mokesčio prie šaltinio už dividendus nesiejamas su sąlyga, kad dividendus gavusi akcinė bendrovė juos perskirstytų ir kad jų apmokestinimas šios bendrovės akcininkų sąskaita leistų kompensuoti atleidimą nuo mokesčio prie šaltinio.
- 74 Todėl tarp atleidimo nuo mokesčio prie šaltinio ir minėtų dividendų kaip akcinės bendrovės akcininkų pajamų apmokestinimo nėra tiesioginio ryšio šio sprendimo 32 punkte cituotos teismų praktikos prasme.

75 Iš to išplaukia, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose įtvirtintas įsisteigimo laisvės apribojimas negali būti pateisinamas būtinybe išlaikyti Suomijos mokesčių sistemos vientisumą.

76 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad EB 43 ir 48 straipsnius reikia aiškinti kaip draudžiančius valstybės narės teisės aktus, kuriais šioje valstybėje buveinę turinčios dukterinės bendrovės toje pačioje valstybėje įsteigtai akcinei bendrovei išmokėti dividendai neapmokestinami mokesčiu prie šaltinio, bet juo apmokestinami panašūs dividendai, išmokėti kitoje valstybėje narėje buveinę turinčiai *SICAV* tipo patronuojančiai bendrovei, kurios teisinė forma nežinoma pirmosios valstybės teisėje ir nenurodyta Direktyvos 90/435 2 straipsnio a punkte minimame įmonių sąraše ir kuri atleista nuo pajamų mokesčio pagal kitos valstybės narės teisės aktus.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

EB 43 ir 48 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jie draudžia valstybės narės teisės aktus, kuriais šioje valstybėje buveinę turinčios dukterinės bendrovės toje pačioje valstybėje įsteigta akcinei bendrovei išmokėti dividendai neapmokestinami mokesčiu prie šaltinio, bet juo apmokestinami panašūs dividendai, išmokėti kitoje valstybėje narėje buveinę 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 įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, iš dalies pakeistos 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB, 2 straipsnio a punkte minimame įmonių sąraše ir kuri atleista nuo pajamų mokesčio pagal kitos valstybės narės teisės aktus.

Parašai.