TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. rugsėjo 12 d. *

Byloje C-196/04

dėl 2004 m. balandžio 29 d. *Special Commissioners of Income Tax, London* (Jungtinė Karalystė) sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. gegužės 3 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Cadbury Schweppes plc,

Cadbury Schweppes Overseas Ltd

prieš

Commissioners of Inland Revenue,

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, kolegijų pirmininkai P. Jann ir A. Rosas, teisėjai J. N. Cunha Rodrigues, R. Silva de Lapuerta, K. Lenaerts (pranešėjas), E. Juhász, G. Arestis ir A. Borg Barthet,

* Proceso kalba: anglų.

generalinis advokatas P. Léger,
posėdžio sekretorė C. Strömholm, administratorė,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2005 m. gruodžio 13 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Cadbury Schweppes plc* ir *Cadbury Schweppes Overseas Ltd*, atstovaujamų *barrister* J. Ghosh ir patarėjo J. Henderson,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos R. Caudwell, padedamos *QC* D. Anderson ir *barristers* M. Lester bei D. Ewart,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos E. Dominkovits,

— Danijos vyriausybės, atstovaujamos J. Molde,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos A. Tiemann ir U. Forsthoff,

— Ispanijos vyriausybės, atstovaujamos L. Fraguas Gadea ir M. Muñoz Pérez,

— Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos G. de Bergues ir C. Mercier,

— Airijos, atstovaujamos D. O'Hagan, padedamo *SC* R. L. Nesbitt ir A. Collins bei *BL* P. McGarry,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* A. Cingolo,

— Kipro vyriausybės, atstovaujamos A. Pantazi,

— Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Fernandes ir J. De Menezes Leitão,

— Suomijos vyriausybės, atstovaujamos A. Guimaraes-Purokoski,

— Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Kruse ir I. Willfors,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal,

susipažinęs su 2006 m. gegužės 2 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl EB 43, 49 ir 56 straipsnių išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas sprendžiant ginčą tarp *Cadbury Schweppes plc* (toliau – *CS*) ir *Cadbury Schweppes Overseas Ltd* (toliau – *CSO*), iš vienos pusės, ir *Commissioners of Inland Revenue*, iš kitos pusės, dėl pastarosios bendrovės iš *Cadbury Schweppes Treasury International* (toliau – *CSTI*), vienos iš *Cadbury Schweppes* grupės dukterinių įmonių, įsteigtų Dublino (Airija) *International Financial Services Center* (tarptautinių finansinių paslaugų centre) (toliau – *IFSC*), 1996 m. gauto pelno apmokestinimo.

Nacionalinės teisės aktai

3 Pagal Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės mokesčių teisės aktus šios valstybės įmonių pelno mokestis šioje valstybėje narėje šių teisės aktų prasme įsikūrusiai bendrovei (toliau – bendrovė rezidentė) taikomas jos visame pasaulyje gautoms pajamoms. Jos apima filialų ir agentūrų, per kurias bendrovė rezidentė vykdo savo veiklą už Jungtinės Karalystės ribų, gautą pelną.

4 Tačiau bendrovės rezidentės atveju iš esmės neapmokestinamas jos dukterinių įmonių pelnas jo gavimo momentu. Taip pat neapmokestinami dividendai, kuriuos jai perveda Jungtinėje Karalystėje įsteigta dukterinė įmonė. Užsienyje įsteigtos dukterinės įmonės bendrovei rezidentei pervedami dividendai apmokestinami pastarojoje bendrovėje. Tačiau siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, Jungtinės Karalystės mokesčių teisės aktai numato užsienyje esančios dukterinės įmonės gavus pelną sumokėto mokesčio įskaičiavimą bendrovei rezidentei.

5 Jungtinės Karalystės teisės nuostatos, susijusios su kontroliuojamomis užsienio bendrovėmis (toliau – KUB), nustato išimtį iš bendros taisyklės, pagal kurią bendrovės rezidentės atveju jos dukterinės įmonės pelnas jo gavimo momentu neapmokestinamas.

6 Šios nuostatos, esančios 1988 m. Pajamų ir įmonių pelno mokesčių įstatymo (Income and Corporation Taxes Act 1988) 747–756 straipsniuose ir 24–26 prieduose, numato, kad KUB – pagal pagrindinės bylos aplinkybėmis taikytiną šių nuostatų redakciją (toliau – KUB reglamentuojančios nuostatos) tai yra užsienio bendrovė, kurios daugiau kaip 50 % kapitalo priklauso bendrovei rezidentei, – pelnas priskiriamas pastarajai ir joje apmokestinamas įskaičiuojant KUB sumokėtą mokestį toje valstybėje, kurioje ji yra įsteigta. Jeigu šis pelnas bendrovei rezidentei išmokamas kaip dividendai, jos Jungtinėje Karalystėje nuo KUB pelno sumokėtas mokestis laikomas papildomu pastarosios bendrovės užsienyje sumokėtu mokesčiu ir suteikia teisę įskaityti jį į bendrovės rezidentės už šiuos dividendus mokėtiną mokestį.

7 KUB reglamentuojančios nuostatos turi būti taikomos tuomet, kai KUB valstybėje, kurioje ji yra įsteigta, taikomas „žemesnis apmokestinimo lygis“, o pagal šias nuostatas taip yra bet kuriais finansiniais metais, kai KUB sumokėtas mokestis yra mažesnis nei trys ketvirtadaliai mokesčio sumos, kuri būtų buvusi sumokėta Jungtinėje Karalystėje nuo apmokestinamojo pelno, apskaičiuoto apmokestinimo šioje valstybėje narėje tikslais.

8 Iš KUB reglamentuojančių nuostatų taikymo išplaukiantis apmokestinimas turi tam tikrų išimčių. Pagal faktinėms aplinkybėms pagrindinėje byloje reikšmingą šių nuostatų redakciją apmokestinimas netaikomas šiais atvejais:

— kai KUB laikosi „priimtinos mokėjimo politikos“, kuri reiškia tai, kad tam tikra apibrėžta procentinė šio pelno dalis (90 % 1996 m.) išmokama per 18 mėnesių nuo pelno gavimo ir apmokestinama bendrovėje rezidentėje,

— kai KUB vykdo „veiklą, atleistą nuo mokesčio“ šių nuostatų prasme, pavyzdžiui, tam tikrą komercinę veiklą, kurią vykdo filialai,

— kai KUB laikosi „kotiravimo biržoje sąlygos“, o tai reiškia, kad 35 % balsų suteikiančio kapitalo yra laisvoje apyvartoje, kad dukterinė įmonė įrašyta į pripažintos biržos prekybos akcijomis sąrašus ir kad šiomis akcijomis ten yra prekiaujama,

— kai KUB apmokestinamasis pelnas neviršija nustatytos 50 000 GBP (Didžiosios Britanijos svarų sterlingų) sumos (*de minimis* išimtis).

9 KUB reglamentuojančiomis nuostatomis numatytas apmokestinimas taip pat netaikomas, jeigu įvykdytos vadinamojo „motyvų“ testo sąlygos. Šį testą sudaro dvi kumuliacinės sąlygos.

10 Viena vertus, jeigu sandoriai, dėl kurių KUB gavo pelno atitinkamais finansiniais metais, lemia mokesčio Jungtinėje Karalystėje sumažėjimą, palyginti su mokesčiu, kurį būtų reikėję sumokėti nesant šių sandorių, ir jeigu šio sumažėjimo suma viršija tam tikrą ribą, bendrovė rezidentė turi įrodyti, kad toks sumažėjimas nebuvo pagrindinis arba vienas iš pagrindinių šių sandorių tikslų.

11 Kita vertus, bendrovė rezidentė turi įrodyti, kad pagrindinė KUB egzistavimo priežastis arba viena iš pagrindinių to priežasčių atitinkamais finansiniais metais nėra mokesčio sumažinimo Jungtinėje Karalystėje pasiekimas pervedant pelną į kitą valstybę, kad būtų mokami mažesni mokesčiai ar jų išvis būtų išvengta. Pagal šias nuostatas pelno pervedimas į kitą valstybę, kad būtų mokami mažesni mokesčiai ar jų išvis būtų išvengta, yra tuomet, kai pagrįstai galima daryti prielaidą, jog jeigu nebūtų buvusios KUB arba bet kokios susijusios bendrovės, įsteigtos už Jungtinės Karalystės ribų, pajamas būtų gavęs ir nuo jų sumokėjęs mokesčius Jungtinėje Karalystėje įsikūręs asmuo.

12 Sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą pateikimo taip pat paaiškinama, kad Jungtinės Karalystės mokesčių tarnybos 1996 m. paskelbė sąrašą valstybių, kuriose tam tikromis sąlygomis KUB gali būti įsteigta, vykdyti savo veiklą ir būti laikoma atitinkanti sąlygas, leidžiančias išvengti KUB reglamentuojančiomis nuostatomis numatyto apmokestinimo.

Faktinės aplinkybės pagrindinėje byloje ir prejudicinis klausimas

13 *CS*, bendrovė rezidentė, yra *Cadbury Schweppes* grupės, kurią sudaro Jungtinėje Karalystėje, kitose valstybėse narėse ir trečiosiose valstybėse įsikūrusios bendrovės, patronuojanti bendrovė. Šiai grupei, be kita ko, priklauso dvi dukterinės įmonės Airijoje – *Cadbury Schweppes Treasury Services* (toliau – *CSTS*) ir *CSTI*, kurių kapitalą *CS* valdo netiesiogiai per keletą dukterinių įmonių ir galiausiai per *CSO*.

14 Faktinių aplinkybių pagrindinėje byloje metu *CSTS* ir *CSTI*, kurios yra įsikūrusios *IFSC*, buvo taikomas 10 % dydžio mokestis.

15 *CSTS* ir *CSTI* veiklą sudaro piniginių lėšų gavimas ir jų perdavimas *Cadbury Schweppes* grupės dukterinėms įmonėms.

16 Remiantis sprendimu dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą, *CSTS* pakeitė panašią struktūrą, kuriai priklausė Džersyje įsteigta bendrovė. Ji buvo įsteigta siekiant trijų tikslų. Tie tikslai buvo, pirmiausia išspręsti mokestinio pobūdžio problemą, su kuria buvo susidūrę Kanados apmokestinamieji asmenys, turintys privilegijuotųjų *CS* akcijų, antra, išvengti pareigos gauti Jungtinės Karalystės valdžios institucijų leidimą vykdyti su paskolomis susijusias operacijas užsienyje ir, trečia, sumažinti mokestį prie šaltinio už grupės viduje išmokėtus dividendus pagal 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvą 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6). Remiantis minėtu sprendimu, šie trys tikslai galėjo būti pasiekti, jeigu *CSTS* būtų buvusi įsteigta pagal Jungtinės Karalystės teisės aktus ir šios valstybės narės teritorijoje.

17 *CSTI* yra *CSTS* dukterinė įmonė. Kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, ji buvo įsteigta Airijoje tam, kad jai nebūtų taikomos tam tikros Jungtinės Karalystės mokesčių nuostatos, susijusios su valiutų keitimu.

18 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, jog *CSTS* ir *CSTI* Dubline buvo įsteigtos vieninteliu tikslu – kad pelnui, susijusiam su *Cadbury Schweppes* grupės vidinio finansavimo veikla, galėtų būti taikomas *IFSC* mokesčių režimas.

19 Atsižvelgiant į mokesčio dydį, taikomą šiame centre įsikūrusioms bendrovėms, *CSTS* ir *CSTI* pelnui buvo taikomas „žemesnis apmokestinimo lygis“ KUB reglamentuojančių nuostatų prasme. Dėl 1996 finansinių metų Jungtinės Karalystės mokesčių institucijos nustatė, kad šioms dukterinėms įmonėms netaikoma nė viena sąlyga, leidžianti išvengti minėtomis nuostatomis numatyto apmokestinimo.

20 Todėl 2000 m. rugpjūčio 18 d. sprendimu *Commissioners of Inland Revenue*, remdamiesi KUB reglamentuojančiomis nuostatomis, pareikalavo, kad *CSO* sumokėtų 8 638 633,54 GBP bendrovių mokesčio už pelną, kurį *CSTI* gavo 1996 m. gruodžio 28 d. pasibaigusiais finansiniais metais. Pranešimas apie mokėtiną mokestį susijęs tik su pastarosios bendrovės gautu pelnu, nes *CSTS* 1996 finansinius metus baigė nuostolingai.

21 2000 m. rugpjūčio 21 d. *CS* ir *CSO* dėl šio pranešimo apie mokėtiną mokestį pareiškė ieškinį *Special Commissioners of Income Tax, London*. Šiam teismui jos teigė, kad KUB reglamentuojančios nuostatos prieštarauja EB 43, 49 ir 56 straipsniams.

22 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad jam dėl Bendrijos teisės taikymo jo nagrinėjamoje byloje kyla nemažai abejonių.

23 Pirmiausia jam neaišku, ar įsteigdama kitose valstybėse narėse bendroves ir suteikdama joms kapitalo vieninteliu tikslu – pasinaudoti palankesniu mokesčių

režimu nei galiojantis Jungtinėje Karalystėje, *CS* piktnaudžiavo EB sutartyje įtvirtintomis laisvėmis.

24 Antra, jam neaišku, ar, padarius prielaidą, kad *CS* tik veiksmingai pasinaudojo minėtomis laisvėmis, esamomis aplinkybėmis KUB reglamentuojančios nuostatos turi būti laikomos apribojančiomis naudojimąsi šiomis laisvėmis arba diskriminuojančiomis.

25 Jeigu šios nuostatos turėtų būti laikomos apribojančiomis Sutartimi užtikrinamas laisves, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui neaišku, trečia, ar galima aplinkybė, kad *CS* nemoka didesnio mokesčio nei tas, kurį *CSTS* ir *CSTI* būtų sumokėjusios, jeigu jos būtų buvusios įsteigtos Jungtinėje Karalystėje, leidžia atmesti tokio apribojimo egzistavimo galimybę. Jis taip pat svarsto, ar yra svarbu tai, kad, viena vertus, tam tikrais aspektais egzistuoja skirtumai tarp mokestinės skolos, susijusios su *CSTS* ir *CSTI* pajamomis, apskaičiavimo taisyklių ir *CS* dukterinėms įmonėms šioje valstybėje narėje paprastai taikomų taisyklių ir, kita vertus, tai, kad vienos KUB nuostoliai negali būti atimti iš kitos KUB pelno arba iš *CS* ir jos dukterinių įmonių Jungtinėje Karalystėje pelno, nors tokią atskaitą būtų buvę leista atlikti, jeigu *CSTS* ir *CSTI* būtų buvusios įsteigtos šioje valstybėje narėje.

26 Tuo atveju, jeigu KUB reglamentuojančios nuostatos turėtų būti laikomos įtvirtinančiomis diskriminaciją, teismas klausia, ketvirta, ar reikia lyginti aplinkybes pagrindinėje byloje ir atvejį, jeigu *CS* būtų įsteigusi dukterines įmones Jungtinėje Karalystėje, arba atvejį, jeigu ji būtų įsteigusi dukterines įmones valstybėje narėje, kurioje netaikomas mažesnis apmokestinimo lygis šių nuostatų prasme.

27 Tuo atveju, jeigu KUB reglamentuojančios nuostatos būtų laikomos įtvirtinančiomis diskriminaciją arba įsisteigimo laisvės apribojimą, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas svarsto, penkta, ar šios nuostatos gali būti pateisinamos kova su mokesčių vengimu, nes jomis siekiama užkirsti kelią Jungtinėje Karalystėje apmokestinamo pelno sumažinimui arba pervedimui į kitą valstybę, kad būtų mokami mažesni mokesčiai ar jų išvis būtų išvengta, ir, atsižvelgiant į aplinkybes, ar jos gali būti laikomos proporcingomis, atsižvelgiant į jų tikslus ir atleidimą nuo mokesčio, kuriuo gali pasinaudoti bendrovės, kurios, skirtingai nuo *CS*, atliekant motyvų testą sugeba įrodyti nesiekiančios išvengti mokesčio.

28 Atsižvelgdami į šiuos skirtingus svarstymus, *Special Commissioners of Income Tax, London* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar nacionalinės mokesčių teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, kurie tam tikromis aplinkybėmis numato valstybėje narėje esančios bendrovės apmokestinimą atsižvelgiant į kitoje valstybėje narėje esančios dukterinės įmonės pelną, apmokestinamą mažesniu mokesčiu, neprieštarauja EB 43, 49 ir 56 straipsniams?“

Dėl prejudicinio klausimo

29 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės norėtų sužinoti, ar nacionalinės mokesčių teisės aktai, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, kurie tam tikromis aplinkybėmis numato patronuojančios bendrovės apmokestinimą atsižvelgiant į KUB gautą pelną, neprieštarauja EB 43, 49 ir 56 straipsniams.

30 Šis klausimas turi būti suprantamas kaip susijęs ir su EB 48 straipsniu, kuris bendroves, įkurtas pagal valstybės narės teisę ir Bendrijoje turinčias savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, su įsisteigimo laisve susijusių Sutarties nuostatų taikymo tikslais prilygina tos valstybės narės pilietybę turintiems fiziniams asmenims, nurodytiems EB 43 straipsnyje.

31 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką į Sutarties nuostatų, susijusių su įsisteigimo laisve, materialinio taikymo sritį patenka nacionalinės nuostatos, kurios turi būti taikomos tuomet, kai atitinkamos valstybės narės pilietis dalyvauja kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės kapitale ir toks dalyvavimas jam leidžia daryti aiškią įtaką šios bendrovės sprendimams bei nulemti jos veiklą (šiuo klausimu žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars*, C-251/98, Rink. p. I-2787, 22 punktą ir 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C-436/00, Rink. p. I-10829, 37 punktą).

32 Šiuo atveju KUB reglamentuojančios nuostatos susijusios su dukterinių įmonių, įsteigtų už Jungtinės Karalystės ribų, kuriose bendrovė rezidentė turi kapitalo dalį, užtikrinančią pastarajai jų kontrolę, pelno apmokestinimu tam tikromis sąlygomis. Todėl šios nuostatos turi būti nagrinėjamos atsižvelgiant į EB 43 ir EB 48 straipsnius.

33 Jeigu šios nuostatos, kaip teigia ieškovės pagrindinėje byloje ir Airija, turi ribojantį poveikį laisvam paslaugų teikimui ir laisvam kapitalo judėjimui, toks poveikis yra neišvengiama galimo įsisteigimo laisvės apribojimo pasekmė ir bet kuriuo atveju nepateisina atskiro šių nuostatų nagrinėjimo EB 49 ir 56 straipsnių atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 2004 m. spalio 14 d. Sprendimo *Omega*, C-36/02, Rink. p. I-9609, 27 punktą).

34 Prieš nagrinėjant KUB reglamentuojančias nuostatas EB 43 ir EB 48 straipsnių atžvilgiu reikia atsakyti į pirmesnį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą – ar tai, kad vienoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė kitoje valstybėje narėje steigia bendroves ir suteikia joms kapitalo vieninteliu tikslu – pasinaudoti pastarojoje valstybėje galiojančiu palankesniu mokesčių režimu, yra piktnaudžiavimas įsisteigimo laisve.

35 Iš tiesų valstybės narės piliečiai negali bandyti išvengti jų nacionalinės teisės taikymo piktnaudžiaudami Sutartimi numatytomis teisėmis. Jie negali naudotis Bendrijos teisės nuostatomis piktnaudžiaudami arba bandydami apeiti nacionalinės teisės aktus (1979 m. vasario 7 d. Sprendimo *Knoors*, 115/78, Rink. p. 399, 25 punktas; 1990 m. spalio 3 d. Sprendimo *Bouchoucha*, C-61/89, Rink. p. I-3551, 14 punktas ir 1999 m. kovo 9 d. Sprendimo *Centros*, C-212/97, Rink. p. I-1459, 24 punktas).

36 Vis dėlto vien tik tai, kad Bendrijos pilietis – fizinis ar juridinis asmuo – ketino pasinaudoti palankesne mokestine situacija kitoje nei jo gyvenamosios vietos valstybėje narėje, nesuteikia teisės atimti iš jo galimybę remtis Sutarties nuostatomis (šiuo klausimu žr. 2003 m. gruodžio 11 d. Sprendimo *Barbier*, C-364/01, Rink. p. I-15013, 71 punktą).

37 Dėl įsisteigimo laisvės Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad vien tik aplinkybė, jog bendrovė valstybėje narėje buvo įsteigta turint tikslą pasinaudoti palankesniais teisės aktais, nėra pakankama, kad būtų galima daryti išvadą apie piktnaudžiavimą šia laisve (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Centros* 27 punktą ir 2003 m. rugsėjo 30 d. Sprendimo *Inspire Art*, C-167/01, Rink. p. I-10155, 96 punktą).

38 Kaip pažymėjo ieškovės pagrindinėje byloje ir Belgijos vyriausybė bei per posėdį Kipro vyriausybė, tai reiškia, kad aplinkybė, jog *CS* nagrinėjamu atveju nusprendė *IFSC* įsteigti *CSTS* ir *CSTI*, turėdama pripažintą tikslą pasinaudoti palankiu mokestiniu režimu, kurį suteikia toks įsteigimas, savaime nereiškia piktnaudžiavimo. Todėl ši aplinkybė nepaneigia *CS* galimybės remtis EB 43 ir EB 48 straipsniais (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Centros* 18 punktą ir *Inspire Art* 98 punktą).

39 Todėl reikia nagrinėti, ar tokių nuostatų, šiuo atveju – KUB reglamentuojančių nuostatų, taikymas neprieštarauja EB 43 ir EB 48 straipsniams.

40 Pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, nors tiesioginių mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių kompetencijai, šia teise jos privalo naudotis laikydamosi Bendrijos teisės (1999 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Rink. p. I-2651, 19 punktas; 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 19 punktas ir 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837, 29 punktas).

41 Įsisteigimo laisvė, kurią EB 43 straipsnis pripažįsta Bendrijos piliečiams ir kuri apima jų 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 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., be kita ko, 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 35 punktą; minėto sprendimo *Marks & Spencer* 30 punktą ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C-471/04, Rink. p. I-2107, 29 punktą).

42 Nors nuostatos dėl įsisteigimo laisvės yra skirtos užtikrinti naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis teisėmis kaip ir nacionalinių subjektų, jos taip pat draudžia, kad kilmės valstybė savo piliečiams ar pagal jos teisės aktus įsteigtoms bendrovėms ribotų įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje (žr., be kita ko, 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C-264/96, Rink. p. I-4695, 21 punktą ir minėto sprendimo *Marks & Spencer* 31 punktą).

43 Nagrinėjamu atveju yra aišku, kad KUB reglamentuojančios nuostatos skirtingai traktuoja bendroves rezidentes atsižvelgiant į bendrovės, kurioje jos turi kapitalo, užtikrinančio joms šios bendrovės kontrolę, apmokestinimo lygį.

44 Iš tikrųjų, kai bendrovė rezidentė yra įsteigusi KUB valstybėje narėje, kurioje pastarajai bendrovei taikomas žemesnis apmokestinimo lygis KUB reglamentuojančių nuostatų prasme, remiantis šiomis nuostatomis, tokios kontroliuojamos bendrovės gautas pelnas pervedamas bendrovei rezidentei, kurioje šis pelnas apmokestinamas. Atvirkščiai, kai kontroliuojama bendrovė buvo įsteigta ir yra apmokestinama Jungtinėje Karalystėje arba valstybėje, kurioje jai netaikomas žemesnis apmokestinimo lygis šių nuostatų prasme, šios nuostatos netaikomos, ir pagal Jungtinės Karalystės teisės aktus, susijusius su įmonių pelno mokesčiu, tokiomis aplinkybėmis bendrovės rezidentės iš kontroliuojamos bendrovės gautas pelnas neapmokestinamas.

45 Dėl šio skirtingo požiūrio bendrovė rezidentė, kuriai taikomos KUB reglamentuojančios nuostatos, mokesčių atžvilgiu atsiduria blogesnėje situacijoje. Iš tiesų, kaip siūlo Jungtinės Karalystės, Danijos, Vokietijos, Prancūzijos, Portugalijos, Suomijos ir

Švedijos vyriausybės, net ir atsižvelgiant į galimą aplinkybę, apie kurią užsimena prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kad tokia bendrovė rezidentė už KUB pelną, patenkantį į šių nuostatų taikymo sritį, nemokėtų didesnio mokesčio nei tas, kuris būtų buvęs taikomas šiam pelnui, jeigu jį būtų gavusi Jungtinėje Karalystėje įsteigta dukterinė įmonė, vis dėlto taikant tokias nuostatas ši bendrovė rezidentė yra apmokestinama už kito juridinio asmens pelną. Tačiau taip nėra bendrovės rezidentės, kuri turi Jungtinėje Karalystėje apmokestinamą dukterinę įmonę arba kurios dukterinei įmonei, įsteigtai už šios valstybės narės ribų, netaikomas žemesnis apmokestinimo lygis, atveju.

46 Kaip tvirtina ieškovės pagrindinėje byloje, Airija ir Europos Bendrijų Komisija, iš KUB reglamentuojančių nuostatų išplaukiantis skirtingas požiūris mokesčių atžvilgiu ir su tuo susijusios blogesnės sąlygos bendrovėms rezidentėms, kitoje valstybėje narėje turinčioms dukterinę įmonę, kuriai taikomas žemesnis apmokestinimo lygis, gali tokioms bendrovėms apsunkinti galimybę pasinaudoti įsisteigimo laisve atgrasydami jas steigti, įgyti arba išlaikyti dukterinę įmonę valstybėje narėje, kurioje jai taikomas toks apmokestinimo lygis. Taigi tai yra įsisteigimo laisvės apribojimas EB 43 ir EB 48 straipsnių prasme.

47 Panašūs apribojimai gali būti leidžiami tik tuo atveju, jeigu jie būtų pateisinami privalomais bendro intereso pagrindais. Tačiau net tokiu atveju šių apribojimų taikymas turi būti tinkamas užtikrinti atitinkamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas yra būtina jam pasiekti (1997 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Futura Participations ir Singer*, C-250/95, Rink. p. I-2471, 26 punktas; 2004 m. kovo 11 d. Sprendimo *De Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, Rink. p. I-2409, 49 punktas ir minėto sprendimo *Marks & Spencer* 35 punktas).

48 Jungtinės Karalystės vyriausybė, remiama Danijos, Vokietijos, Prancūzijos, Portugalijos, Suomijos ir Švedijos vyriausybių, tvirtina, kad KUB reglamentuojančiomis nuostatomis siekiama kovoti su ypatinga mokesčių vengimo forma, kurios esmė yra tai, kad bendrovė rezidentė dirbtinai perveda pelną iš valstybės narės, kurioje jis yra gautas, į valstybę, kurioje apmokestinimo lygis yra žemas, įsteigdama pastarojoje valstybėje dukterinę įmonę ir sudaro sandorius, iš esmės skirtus pervesti pelną šiai dukterinei įmonei.

49 Šiuo atžvilgiu iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos išplaukia, kad vien tik geresnių sąlygų dėl mažesnio apmokestinimo, kuris taikomas dukterinei įmonei, įsteigtai kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje buvo įsteigta patronuojanti bendrovė, buvimas neleidžia pastarajai valstybei narei šių geresnių sąlygų kompensuoti mažiau palankiu požiūriu į patronuojančią bendrovę mokesčių atžvilgiu (šiuo klausimu žr. 1986 m. sausio 28 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, 270/83, Rink. p. 273, 21 punktą; taip pat pagal analogiją žr. 1999 m. spalio 26 d. Sprendimo *Eurowings Luftverkehr*, C-294/97, Rink. p. I-7447, 44 punktą ir 2003 m. birželio 26 d. Sprendimo *Skandia ir Ramstedt*, C-422/01, Rink. p. I-6817, 52 punktą). Būtinumas išvengti fiskalinių pajamų sumažėjimo nenurodytas nei tarp EB 46 straipsnio 1 dalyje skelbiamų tikslų, nei tarp privalomųjų bendrojo intereso priežasčių, galinčių pateisinti Sutartyje įtvirtintos laisvės apribojimą (šiuo klausimu žr. 2002 m. spalio 3 d. Sprendimo *Danner*, C-136/00, Rink. p. I-8147, 56 punktą ir minėto sprendimo *Skandia ir Ramstedt* 53 punktą).

50 Iš Teisingumo Teismo praktikos taip pat išplaukia, kad vien tik tuo, jog bendrovė rezidentė įsteigia papildomą verslo vietą, pavyzdžiui, dukterinę įmonę, kitoje valstybėje narėje, negalima pagrįsti bendros sukčiavimo mokesčių srityje prezumpcijos ir dėl to pateisinti priemonės, keliančios grėsmę naudojimuisi pagrindine Sutarties garantuojama laisve (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *ICI* 26 punktą; 2000 m. rugsėjo 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, C-478/98, Rink. p. I-7587, 45 punktą; minėto sprendimo *X ir Y* 62 punktą ir 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 27 punktą).

51 Tačiau nacionalinė įsisteigimo laisvę ribojanti priemonė gali būti pateisinama, kai ji yra susijusi su išimtinai dirbtiniais dariniais, kurių tikslas yra išvengti atitinkamos

valstybės narės teisės aktų taikymo (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *ICI* 26 punktą; 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00, Rink. p. I-11779, 37 punktą; minėtų sprendimų *De Lasteyrie du Saillant* 50 punktą ir *Marks & Spencer* 57 punktą).

52 Vertinant apmokestinamojo asmens elgesį, ypač reikia atsižvelgti į įsisteigimo laisve siekiamą tikslą (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimų *Centros* 25 punktą ir *X ir Y* 42 punktą).

53 Šis tikslas yra leisti valstybės narės piliečiui įsteigti papildomą verslo vietą kitoje valstybėje narėje siekiant vykdyti ten savo veiklą ir taip skatinti ekonominę bei socialinę tarpusavio sąveiką Bendrijoje savarankiško darbo srityje (žr. 1974 m. birželio 21 d. Sprendimo *Reyners*, 2/74, Rink. p. 631, 21 punktą). Šiuo tikslu įsisteigimo laisvė siekia Bendrijos piliečiui sudaryti galimybę stabiliai ir nuolatos dalyvauti kitos valstybės narės nei jo kilmės valstybė narė ekonominiame gyvenime bei gauti iš to naudos (1995 m. lapkričio 30 d. Sprendimas *Gebhard*, C-55/94, Rink. p. I-4165, 25 punktas).

54 Atsižvelgiant į šį integravimosi priimančiojoje valstybėje narėje tikslą, įsisteigimo sąvoka Sutarties nuostatų, susijusių su įsisteigimo laisve, prasme apima faktinį ekonominės veiklos vykdymą neribotą laiką turint nuolatinę buveinę šioje valstybėje (žr. 1991 m. liepos 25 d. Sprendimo *Factortame ir kt.*, C-221/89, Rink. p. I-3905, 20 punktą ir 1991 m. spalio 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Jungtinę Karalystę*, C-246/89, Rink. p. I-4585, 21 punktą). Taigi ji reikalauja realaus atitinkamos bendrovės įkūrimo priimančiojoje valstybėje narėje ir faktinio veiklos joje vykdymo.

55 Iš to išplaukia, kad siekiant pateisinti įsisteigimo laisvės apribojimą kova su piktnaudžiavimais, specifinis tokio apribojimo tikslas turi būti sudaryti kliūtis tokiam elgesiui, kuriam būdingas dirbtinių, neturinčių ekonominio pagrindo darinių kūrimas, turint tikslą išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo gauto pelno už nacionalinėje teritorijoje vykdytą veiklą.

56 Kaip ir minėto sprendimo *Marks & Spencer* 49 punkte nurodytas elgesys, kurio esmė buvo organizuoti nuostolių pervedimą bendrovių grupės viduje į bendroves, kurios yra įsteigtos valstybėse narėse, taikančiose didesnius mokesčius, ir kuriose šių nuostolių mokestinė vertė dėl to yra didžiausia, toks prieš šį esančiame punkte aprašytas elgesys keltų pavojų valstybių narių teisei vykdyti savo kompetenciją mokesčių srityje, susijusią su jų teritorijoje vykdoma veikla, ir taip pažeistų apmokestinimo galios pusiausvyrą tarp valstybių narių (žr. minėto sprendimo *Marks & Spencer* 46 punktą).

57 Atsižvelgiant į šiuos argumentus, reikia įvertinti, ar iš KUB reglamentuojančių nuostatų išplaukiantis įsisteigimo laisvės apribojimas gali būti pateisintas kova su išimtinai dirbtiniais dariniais ir, jei reikia, ar jis yra proporcingas šiam tikslui.

58 Šios nuostatos susijusios su atvejais, kuriais bendrovė rezidentė įsteigia KUB, kuriai toje valstybėje narėje, kurioje ji yra įsteigta, taikomas apmokestinimas yra mažesnis nei trys ketvirtadaliai mokesčio sumos, kurią būtų reikėję sumokėti Jungtinėje Karalystėje tuo atveju, jeigu šios KUB pelnas būtų buvęs apmokestintas šioje valstybėje narėje.

59 Numatydamos, kad KUB, kuriai taikomas labai palankus mokesčių režimas, pelnas įskaitomas į bendrovės rezidentės apmokestinimo pagrindą, KUB reglamentuojan-

čios nuostatos sudaro galimybę užkirsti kelią veiksmams, kurių vienintelis tikslas yra išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo gauto pelno už nacionalinėje teritorijoje vykdytą veiklą. Taigi, kaip pažymėjo Prancūzijos, Suomijos ir Švedijos vyriausybės, tokios nuostatos yra tinkamos tikslui, dėl kurio jos buvo priimtos, pasiekti.

60 Dar reikia patikrinti, ar minėtos nuostatos neviršija to, kas yra būtina šiam tikslui pasiekti.

61 KUB reglamentuojančios nuostatos numato kelias išimtis, kai netaikomas KUB pelno apmokestinimas bendrovėje rezidentėje. Kai kurios iš šių išimčių sudaro galimybę bendrovę rezidentę atleisti nuo mokesčio tais atvejais, kai išimtinai dirbtinių darinių egzistavimas tik mokesčių tikslais atrodo neįmanomas. Taigi, jeigu KUB praktiškai visą savo pelną perveda bendrovei rezidentei, tai reiškia, kad pastaroji neturi ketinimų išvengti mokesčio Jungtinėje Karalystėje. Jeigu KUB vykdo komercinę veiklą, tai atmeta dirbtinio darinio, kuris neturėtų jokio realaus ekonominio ryšio su priimančiąja valstybe nare, buvimo galimybę.

62 Tuo atveju, jeigu negalima taikyti nė vienos iš šių išimčių, KUB reglamentuojančiomis nuostatomis numatyto apmokestinimo taikymas gali atkristi, jeigu KUB įsteigimas ir veikla atitinka motyvų testą. Šiuo testu iš esmės reikalaujama, jog bendrovė rezidentė įrodytų, viena vertus, kad pastebimas mokesčio Jungtinėje Karalystėje sumažėjimas dėl tarp šios bendrovės ir KUB sudarytų sandorių nebuvo pagrindinis arba vienas iš pagrindinių šių sandorių tikslų ir, kita vertus, kad pasiektas šio mokesčio sumažėjimas pervedant pelną į kitą valstybę, kad būtų mokami mažesni mokesčiai ar jų išvis būtų išvengta, šių nuostatų prasme nebuvo pagrindinis tikslas arba vienas iš pagrindinių KUB įsteigimo tikslų.

63 Taigi, kaip pažymi ieškovės pagrindinėje byloje, Belgijos vyriausybė ir Komisija, aplinkybės, kad nė viena KUB reglamentuojančiomis nuostatomis numatytų išimčių netaikoma ir kad siekis gauti mokesčių naštos palengvinimą inspiravo KUB įsteigimą bei sandorius tarp pastarosios bendrovės ir bendrovės rezidentės, negali pakakti padaryti išvadą, jog egzistuoja išimtinai dirbtinis tik šiam mokesčiui išvengti skirtas darinys.

64 Iš tiesų tokio darinio buvimo konstatavimas reikalauja, kad be subjektyvaus elemento, kurį sudaro siekis gauti mokesčių lengvatą, iš objektyvių elementų išplauktų, jog, nepaisant formalaus Bendrijos teisėje numatytų sąlygų laikymosi, įsisteigimo laisve siekiamas tikslas, kuris yra nurodytas šio sprendimo 54 ir 55 punktuose, nebuvo pasiektas (šiuo klausimu žr. 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Emsland-Stärke*, C-110/99, Rink. p. I-11569, 52 ir 53 punktus bei 2006 m. vasario 21 d. Sprendimo *Halifax ir kt.*, C-255/02, Rink. p. I-1609, 74 ir 75 punktus).

65 Tokiomis aplinkybėmis tam, kad KUB reglamentuojančios nuostatos atitiktų Bendrijos teisę, šiomis nuostatomis numatytas apmokestinimas turi būti netaikomas, kai, nepaisant mokestinio pobūdžio motyvų buvimo, KUB įsteigimas atitinka ekonominę realybę.

66 Šis įsteigimas turi būti susijęs su realiu įsikūrimu turint tikslą priimančiojoje valstybėje narėje vykdyti faktinę ekonominę veiklą, kaip tai išplaukia iš šio sprendimo 52–54 punktuose paminėtos Teisingumo Teismo praktikos.

67 Kaip siūlė Jungtinės Karalystės vyriausybė ir Komisija per posėdį, šis konstatavimas turi remtis objektyviais ir trečiųjų asmenų patikrinamais įrodymais, susijusiais, be

kita ko, su atitinkamu fizinio KUB egzistavimo laipsniu, kalbant apie patalpas, personalą ir įrangą.

68 Jeigu patikrinus tokius įrodymus būtų konstatuota, kad KUB susijusi tik su fiktyviu įkūrimu nevykdant priimančiojoje valstybėje narėje jokios faktinės ekonominės veiklos, tokios KUB įsteigimas turėtų būti laikomas turinčiu išimtinai dirbtinio darinio pobūdį. Toks galėtų būti, be kita ko, dukterinės bendrovės – „pašto dėžutės" arba „ekrano" atvejis (žr. 2006 m. gegužės 2 d. Sprendimo *Eurofood IFSC*, C-341/04, Rink. p. I-3813, 34 ir 35 punktus).

69 Tačiau, kaip pažymėjo generalinis advokatas išvados 103 punkte, ta aplinkybė, kad su pelnu susijusią KUB veiklą lygiai taip pat būtų galėjusi vykdyti bendrovė, įsteigta valstybės narės, kurioje įsikūrusi bendrovė rezidentė, teritorijoje, neleidžia daryti išvados apie išimtinai dirbtinio darinio egzistavimą.

70 Bendrovei rezidentei, kuri tai gali padaryti geriausiai, turi būti sudaryta galimybė pateikti įrodymus, susijusius su KUB įsteigimo realumu ir faktiniu jos veiklos pobūdžiu.

71 Atsižvelgdamos į bendrovės rezidentės pateiktus įrodymus, kompetentingos nacionalinės valdžios institucijos turi galimybę, siekdamos gauti būtiną informaciją apie realią KUB situaciją, naudoti bendradarbiavimo ir pasikeitimo informacija tarp nacionalinių mokesčių administracijų mechanizmą, sukurtą tokiais teisiniais instrumentais, kuriuos paminėjo Airija savo rašytinėse pastabose, būtent 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/779/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15),

ir, kalbant apie šią bylą, 1976 m. birželio 2 d. Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės ir Airijos pasirašyta sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių vengimo prevencijos pajamų ir kapitalo prieaugio apmokestinimo srityje.

72 Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi patikrinti, ar, kaip tvirtina Jungtinės Karalystės vyriausybė, toks motyvų testas, kaip jį apibrėžia KUB reglamentuojančios nuostatos, gali būti aiškinamas taip, kad jis leidžia apriboti šiomis nuostatomis numatyto apmokestinimo taikymą tik išimtinai dirbtiniams dariniams, arba ar kriterijai, kuriais šis testas pagrįstas, atvirkščiai, reiškia, kad jeigu netaikoma nė viena šiomis nuostatomis numatyta išimtis ir jeigu siekis Jungtinėje Karalystėje gauti mokesčio sumažinimą yra pagrindinė priežastis, dėl kurios buvo įsteigta KUB, patronuojanti bendrovė rezidentė patenka į šių nuostatų taikymo sritį, neatsižvelgiant į objektyvių įrodymų, galinčių atskleisti tokio pobūdžio darinio egzistavimą, nebuvimą.

73 Pirmu atveju KUB reglamentuojančios nuostatos turėtų būti laikomos atitinkančiomis EB 43 ir EB 48 straipsnius.

74 Tačiau antru atveju reikėtų manyti, kad, kaip tvirtino ieškovės pagrindinėje byloje, Komisija ir per posėdį Kipro vyriausybė, šios nuostatos prieštarauja EB 43 ir EB 48 straipsniams.

75 Atsižvelgiant į pirmiau išdėstytus argumentus, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: EB 43 ir EB 48 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia vienoje valstybėje narėje įsteigtos KUB gauto pelno įskaitymą į kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės rezidentės apmokestinimo pagrindą, kai šio pelno apmokestinimo lygis pirmojoje valstybėje yra mažesnis nei antrojoje valstybėje, nebent toks įskaitymas susijęs tik su išimtinai dirbtiniais dariniais, skirtais išvengti paprastai

mokėtino nacionalinio mokesčio. Todėl tokios apmokestinimo priemonės taikymo turi būti vengiama, kai, remiantis objektyviais ir trečiųjų asmenų patikrinamais įrodymais, paaiškėja, kad, nepaisant mokestinio pobūdžio motyvų buvimo, tokia KUB yra realiai įsteigta priimančiojoje valstybėje narėje ir joje vykdo faktinę ekonominę veiklą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

76 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 (didžioji kolegija) nusprendžia:

EB 43 ir EB 48 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia vienoje valstybėje narėje įsteigtos kontroliuojamos užsienio bendrovės gauto pelno įskaitymą į kitoje valstybėje narėje įsteigtos bendrovės rezidentės apmokestinimo pagrindą, kai šio pelno apmokestinimo lygis pirmojoje valstybėje yra mažesnis nei antrojoje valstybėje, nebent toks įskaitymas susijęs tik su išimtinai dirbtiniais dariniais, skirtais išvengti paprastai mokėtino nacionalinio mokesčio. Todėl tokios apmokestinimo priemonės taikymo turi būti vengiama, kai, remiantis objektyviais ir trečiųjų asmenų patikrinamais įrodymais, paaiškėja, kad, nepaisant mokestinio pobūdžio motyvų buvimo, tokia kontroliuojama užsienio bendrovė yra realiai įsteigta priimančiojoje valstybėje narėje ir joje vykdo faktinę ekonominę veiklą.

Parašai.