# GENERALINĖS ADVOKATĖS JULIANE KOKOTT IŠVADA,

pateikta 2006 m. rugsėjo 12 d. [1]

## I — Įžanga

1. Šio Suomijos Aukščiausiojo administracinio teismo (*Korkein Hallinto-Oikeus*) prašymo priimti prejudicinį sprendimą dalykas yra Įstatymo dėl lėšų pervedimo grupės viduje (Konserniavutuksesta verotuksessa annetu laki) nuostatos. Remiantis šiuo įstatymu, lėšų pervedimas grupės viduje yra pervedimas, kurį atlieka arba patronuojanti bendrovė dukterinei bendrovei, arba dukterinė bendrovė patronuojančiai bendrovei. Grupės viduje pervestos lėšos išskaitomos iš tokį pervedimą atliekančios bendrovės apmokestinamųjų pajamų, gautų iš ūkinės veiklos, ir laikomos apmokestinamosiomis bendrovės gavėjos pajamomis, gautomis iš ūkinės veiklos. Išskaitytinomis pripažįstamos tik grupės viduje pervedamos lėšos tarp Suomijos akcinių bendrovių.

2. Šios Suomijos teisės nuostatos pagrindinis tikslas yra iš patronuojančios ir dukterinės bendrovių sudarytą grupę prilyginti bendrovei, sudarytai iš kelių nuolatinių buveinių. Dėl to lėšų pervedimas grupės viduje, kurį tarp savęs atlieka grupei priklausančios bendrovės, turi būti apmokestinamas tik vieną kartą, išskaitant jį iš bendrovės mokėtojos apmokestinamųjų pajamų ir pridedant šią sumą prie ją gaunančios bendrovės apmokestinamųjų pajamų.

3. Toks mokestinis lėšų pervedimo grupės viduje traktavimas suteikia galimybę grupės bendrovei panaudoti savo apmokestinamą pelną kitos grupei priklausančios bendrovės nuostoliams padengti ir taip išvengti pelno apmokestinimo.

4. Todėl šis atvejis yra panašus į nagrinėtą byloje *Marks & Spencer* [2]. Toje byloje Didžiosios Britanijos teisės nuostatos leido grupės viduje vienos jai priklausančios bendrovės nuostolius sudėti su kitos bendrovės pelnu tam, kad būtų sumažintas apmokestinamasis pelnas. Mūsų atveju yra atvirkštinė

1 — Originalo kalba: vokiečių.

2 — 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-446/03, Rink. p. I-10837).

situacija, kai vienos bendrovės pelnas gali būti sudėtas su kitos bendrovės nuostoliais.

5. Abiem atvejais Bendrijos teisės problematika pasireiškia tuo, jog tarptautinėms grupėms ši mokesčių lengvata nėra taikoma. Sprendime *Marks & Spencer* Teisingumo Teismas tokioje situacijoje įžvelgė įsisteigimo laisvės apribojimą, kuris vis dėlto buvo pateisinamas, išskyrus ypatingą atvejį, kai į užsienio valstybėje kilusius nuostolius mokestine prasme neįmanoma niekaip kitaip atsižvelgti. Grįsdamas pateisinimą, Teisingumo Teismas rėmėsi bendru trijų aspektų, t. y. subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių užtikrinimo, dvigubo atsižvelgimo į nuostolius išvengimo ir kelio mokesčių vengimui užkirtimo, vertinimu.

6. Šioje byloje reikia nustatyti, kiek mūsų nagrinėjamoje situacijoje galima taikyti principus, kuriuos Teisingumo Teismas įtvirtino sprendime *Marks & Spencer*. Kartu kyla klausimas, kokią reikšmę turi mokesčių sistemos vientisumo principas, kurio Teisingumo Teismas sprendime *Marks & Spencer* nenagrinėjo.

## II — Teisinis pagrindas

### A — *Bendrijos teisė*

7. Direktyvos 90/435/EEB [3] 4 straipsnio 1 dalis numato:

„1. Kai patronuojanti bendrovė ar jos nuolatinė buveinė dėl patronuojančios bendrovės ryšių su savo dukterine bendrove gauna paskirstytąjį pelną, išskyrus dukterinės bendrovės likvidavimo atvejį, patronuojančios bendrovės valstybė ir jos nuolatinės buveinės valstybė:

— tokio pelno neapmokestina arba

— tokį pelną apmokestina, suteikdama patronuojančiai bendrovei ir jos nuolatinei buveinei teisę išskaityti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tos bendrovių pelno mokesčio dalies, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė bendrovė ir žemesnės grandies dukterinė bendrovė, laikantis nuostatos, kad kiekvienos grandies bendrovė ir jos žemesnės grandies dukterinė bendrovė

3 — 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 255, p. 6), pakeista 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos Direktyva 2003/123/EB (OL L 7, 2004, p. 41).

atitinka 2 ir 3 straipsniuose numatytus reikalavimus, neviršijant atitinkamo priklausančio mokėti mokesčio sumos."

B — *Nacionalinė teisė*

8. Įstatymo dėl lėšų pervedimo grupės viduje (*Konserniavutuksesta verotuksessa annetu laki* 825/1986) 1–5 straipsniai numato:

1 straipsnis. Šis įstatymas reglamentuoja pervestų lėšų grupės viduje išskaitymą iš šį pervedimą atlikusio asmens pajamų ir jų įskaitymą kaip gavėjo pajamas jas apmokestinant.

2 straipsnis. Terminas „lėšų pervedimas grupės viduje" apibrėžia bet kokį 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 neišskaitomas iš pajamų pagal Įstatymą dėl pajamų, gautų vykdant ūkinę veiklą, apmokestinimo (*elinkeinotulon verottamisesta annettu laki* (360/1968)).

3 straipsnis. Jei nacionalinė akcinė ar kooperatyvinė bendrovė (patronuojanti bendrovė) turi ne mažiau kaip devynis dešimtadalius kitos nacionalinės akcinės bendrovės (dukterinė bendrovė) akcinio kapitalo ar kooperatyvinės bendrovės (dukterinė bendrovė) kapitalo dalių, patronuojanti bendrovė gali iš savo apmokestinamųjų pajamų, gautų iš ūkinės veiklos, išskaityti 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 mažiausiai 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.

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

5 straipsnis. Apmokestinamieji asmenys savo pervestas lėšas grupės viduje gali išskaityti kaip išlaidas, tik jei atitinkamos išlaidos ir pajamos yra įtrauktos į atitinkamas pervedimą atlikusio asmens ir gavėjo apskaitas.

## III — Faktinės aplinkybės ir procesas

9. Įmonė *Oy AA*, turinti nuolatinę buveinę Suomijoje, priklauso *AA* grupei, kurios patronuojančiai bendrovei *AA Ltd.*, įsteigtai Anglijoje, netiesiogiai per dvi tarpines bendroves Nyderlandų rezidentes priklauso 100 % *Oy AA* akcijų [4].

10. Bendrovė *Oy AA*, priešingai nei *AA Ltd.*, paskutiniais metais dirbo pelningai. Kadangi *AA Ltd.* ūkinė veikla yra svarbi ir *Oy AA*, buvo svarstoma dėl paramos *AA Ltd.* veiklai atliekant lėšų iš *Oy AA* pervedimą. Todėl *Oy AA* kreipėsi į Centrinę mokesčių komisiją (*Keskusverolautakunta*) su prašymu priimti preliminarų sprendimą dėl to, ar šis lėšų pervedimas yra lėšų pervedimas grupės viduje pagal Įstatymo dėl lėšų pervedimo grupės viduje 3 straipsnį.

11. *Keskusverolautakunta* savo preliminariame sprendime dėl 2004 ir 2005 mokestinių metų nustatė, jog *Oy AA* lėšų pervedimas *AA Ltd.* nėra lėšų pervedimas grupės viduje Įstatymo dėl lėšų pervedimo grupės viduje prasme, todėl apmokestinant pelno mokesčiu nėra laikytinas išskaitytinomis išlaidomis, nes *AA Ltd.* yra užsienyje įsteigta bendrovė.

4 — Bendrovių pavadinimai jų pačių prašymu yra neskelbiami.

12. *Oy AA* apeliacinį skundą dėl preliminaraus sprendimo nagrinėjęs *Korkein hallinto-oikeus* savo 2005 m. gegužės 23 d. Nutartimi sustabdė bylos nagrinėjimą ir remdamasis EB 234 straipsniu pateikė Teisingumo Teismui šį 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 išskaitomi, tik jei pervedimą atlikęs asmuo ir jo gavėjas yra nacionalinės bendrovės?“

## IV — Teisinis vertinimas

13. Pirmiausia reikia pažymėti, kad Direktyva 90/435 dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms, nėra svarbi priimant sprendimą šioje byloje. Ši direktyva reglamentuoja pelno perskirstymo iš kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės į jos patronuojančią bendrovę apmokestinimą.

14. Vis dėlto nagrinėjama byla susijusi ne su dukterinės bendrovės pelno perskirstymu į tiesiogiai jos akcijų turinčią patronuojančią bendrovę, bet su lėšų pervedimu iš bendrovės neapmokestinto turto į tik netiesiogiai jos akcijų turinčią grupės holdingo bendrovę. Be to, direktyva reglamentuoja tik patronuojančiai bendrovei perskirstyto pelno apmokestinimą, bet ne mokestines atliekamo pelno perskirstymo pasekmes dukterinei bendrovei.

15. Be to, reikia priminti nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, kuria remiantis, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, pastarosios turi ją įgyvendinti laikydamosi Bendrijos teisės [5].

16. Galiausiai reikia atkreipti dėmesį, kad įsisteigimo laisvė ir laisvas kapitalo judėjimas, kurie yra šio prejudicinio klausimo dalykas, iš esmės gali būti taikomi kartu [6]. Kaip nurodžiau savo išvadoje byloje *Bouanich* [7], nė viena iš pagrindinių laisvių nepakeičia kitos. Vis dėlto Teisingumo Teismas vertino į abiejų laisvių taikymo sritį patenkančias situacijas, iš dalies teikdamas pirmenybę laisvam kapitalo judėjimui [8] ir iš dalies – įsisteigimo laisvei [9].

17. Sprendime *X ir Y* Teisingumo Teismas išaiškino, jog laisvas kapitalo judėjimas neturi atskiro poveikio, jei teisinė nuostata patenka į įsisteigimo laisvės taikymo apimtį, nes tai yra susiję su bendrovės kapitalo įgijimu, leidžiančiu daryti aiškią įtaką atitinkamos bendrovės sprendimams [10].

5 — Sprendimo *Marks & Spencer*, minėto 2 išnašoje, 29 punktas, taip pat 2001 m. kovo 8 d. Sprendimas *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C-410/98, Rink. p. I-1727, 37 punktas); 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Manninen* (C-319/02, Rink. p. I-7477, 19 punktas) ir 2006 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *N* (C-470/04, Rink. p. I-7409, 33 punktas).

6 — 1999 m. birželio 1 d. Sprendimas *Konle* (C-302/97, Rink. P. I-3099, 22 punktas).

7 — 2005 m. liepos 14 d. generalinio advokato išvada byloje *Bouanich* (2006 m. sausio 19 d. Sprendimas C-265/04, Rink. p. I-923, 71 punktas). Taip pat žr. 1999 m. spalio 19 d. generalinio advokato S. Alber išvadą byloje *Baars* (2000 m. balandžio 13 d. Sprendimas, C-251/98, Rink. p. I-2787, 12 ir paskesni punktai su kitomis nuorodomis) ir 2006 m. birželio 29 d. generalinio advokato L. A. Geelhoed išvados byloje *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, (nagrinėjama byla C-524/04) 35 punktą.

8 — Žr., pavyzdžiui, 2002 m. birželio 4 d. Sprendimą *Komisija prieš Portugaliją* (C-367/98, Rink. p. I-4731); sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (C-483/99, Rink. p. I-4781) ir sprendimą *Komisija prieš Belgiją* (C-503/99, Rink. p. I-4809), vadinamus „Golden Shares" sprendimais; taip pat 2003 m. gegužės 13 d. Sprendimą *Komisija prieš Ispaniją* (C-463/00, Rink. p. I-4581) ir sprendimą *Komisija prieš Didžiąją Karalystę* (C-98/01, Rink. p. I-4641). Taip pat žr. 2006 m. balandžio 6 d. generalinio advokato M. Poiares Maduro išvados byloje *Komisija prieš Nyderlandus* (Teisingumo Teisme nagrinėjama byla C- 282/04 ir C-283/04) 41 punktą.

9 — Žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimą *Baars* (C-251/98, Rink. p. I-2787) ir 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimą *X ir Y* (C-436/00, Rink. p. I-10829) bei 2006 m. vasario 23 d. Sprendimą *Keller Holding* (C-471/04, Rink. p. I-2107).

10 — Sprendimo *X ir Y*, minėto 9 išnašoje, 37 ir 66 punktai. Taip pat žr. 2006 m. gegužės 2 d. generalinio advokato P. Léger išvados byloje *Cadbury Schweppes und Cadbury Schweppes Overseas* (Teisingumo Teisme nagrinėjama byla C-196/04) 32 punktą.

18. Man atrodo, pirmiausia reikėtų nagrinėti tą pagrindinę laisvę, kuri, atsižvelgiant į atitinkamų nacionalinių teisės normų tikslus ir faktines ginčo pagrindinėje byloje aplinkybes, yra paveikiama pirmiausia [11].

19. Ginčas pagrindinėje byloje yra susijęs su Įstatymo dėl lėšų pervedimo grupės viduje taikymu pervedimui iš vienos bendrovės į kitą bendrovę, kuri netiesiogiai valdo 100 % pervedimą atliekančios bendrovės akcijų. Akivaizdu, kad lėšų pervedimu nebuvo siekiama įgyti atitinkamos bendrovės kapitalo dalių. Pervedimą ją valdančiai patronuojančiai bendrovei atliko dukterinė bendrovė, todėl šis pervedimas yra susijęs su patronuojančios bendrovės įsisteigimo laisvės įgyvendinimu.

20. Lėšų pervedimo grupės viduje tikslas yra pelno ir nuostolių subalansavimas iš kelių bendrovių sudarytos grupės viduje. Grupės, kurių bendrovės narės yra įsteigtos skirtingose valstybėse narėse, susidarė įgyvendinant įsisteigimo laisvę. Todėl įsisteigimo laisvė, o ne laisvas kapitalo judėjimas, yra sandorio pagrindas, net jei šis sandoris savo išorine forma pasireiškia tarptautiniu kapitalo judėjimu.

11 — Taip pat generalinis advokatas S. Alber išvados byloje *Baars*, minėtoje 7 išnašoje, 32–37 punktuose nori diferencijuoti laisves pagal tai, kurios iš jų yra paveikiamos tiesiogiai, o kurios – netiesiogiai. Tam pritarė generalinis advokatas L. A. Geelhoed išvados *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, minėtos 7 išnašoje, 35 punkte.

A — *Įsisteigimo laisvės apribojimas*

21. EB 43 straipsnyje įtvirtinta įsisteigimo laisvė pripažįsta valstybių narių piliečiams teisę kitose valstybėse narėse imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis kaip įsisteigimo valstybės subjektams. Pagal EB 48 straipsnį įsisteigimo laisvė yra susijusi su įkurtų pagal valstybės narės teisę bendrovių, turinčių savo registruotą būstinę, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą Bendrijoje, teise vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterines bendroves, filialus ir atstovybes [12].

22. Pagal nusistovėjusią teismų praktiką EB sutarties 43 straipsnis taip pat neleidžia nustatyti jokių nacionalinių priemonių, kurios, nors ir taikomos nediskriminuojant dėl pilietybės, gali Bendrijos piliečiams, įskaitant valstybės narės, priėmusios tokią priemonę, piliečius, sudaryti kliūtis pasinaudoti EB Sutarties garantuojamomis pagrindinėmis laisvėmis arba naudojimąsi jomis padaryti mažiau patrauklų [13].

12 — Žr. 1998 m. liepos 16 d. Sprendimą *ICI* (C-264/96, Rink. p. I-4695, 20 punktas); 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimą *Saint-Gobain ZN* (C-307/97, Rink. p. I-6161, 35 punktas); sprendimo *Marks & Spencer*, minėto 2 išnašoje, 30 punktą ir sprendimo *Keller Holding*, minėto 9 išnašoje, 29 punktą.

13 — 1995 m. lapkričio 30 d. Sprendimas *Gebhard* (C-55/94, Rink. p. I-4165, 37 punktas); 1993 m. kovo 31 d. Sprendimas *Kraus* (C-19/92, Rink. p. I-1663, 32 punktas) ir 2005 m. balandžio 21 d. Sprendimas *Komisija prieš Graikiją* (C-140/03, Rink. p. I-3177, 27 punktas).

23. Remiantis Įstatymu dėl lėšų pervedimo grupės viduje, išskaitomi iš mokesčio yra tik tokie pervedimai, kurie atliekami bendrovių rezidenčių patronuojančioms bendrovėms, taip pat įsteigtoms toje pačioje valstybėje narėje; o lėšų pervedimai grupės viduje iš Suomijos bendrovės į patronuojančią bendrovę, turinčią buveinę kitoje valstybėje narėje, nėra išskaitomi iš mokesčio.

24. Taip tarptautinėms grupėms yra sudaromos blogesnės sąlygos nei nacionalinėms grupėms. Tokios sąlygos patronuojančios bendrovės atžvilgiu reiškia diskriminaciją dėl buveinės vietos, o tai juridinių asmenų atveju atitinka diskriminaciją dėl pilietybės. Pažeidimas neišnyksta net tada, kai atsižvelgiama į ginčijamos nacionalinės priemonės adresatės, *Oy AA*, situaciją. Jos atliktas lėšų pervedimas grupės viduje *AA Ltd.* yra traktuojamas kitaip nei lėšų pervedimai grupės viduje, kuriuos atlieka Suomijos bendrovės kitoms grupės bendrovėms rezidentėms. *Oy AA* požiūriu šioje situacijoje egzistuoja nevienodas požiūris į tarptautinius pervedimus.

25. Šis nevienodas požiūris į apmokestinimą gali patronuojančioms bendrovėms ne rezidentėms sudaryti kliūtis pasinaudoti įsisteigimo laisve, nes dėl to jos gali būti atgrasintos nuo dukterinių bendrovių steigimo Suomijoje. Skirtingas lėšų pervedimo grupės viduje patronuojančioms bendrovėms rezidentėms ir patronuojančioms bendrovėms, įsteigtoms kitose valstybėse narėse, apmokestinimas riboja įsisteigimo laisvę EB 43 ir 48 straipsnių prasme.

26. Kai kurios į bylą įstojusios valstybės narės nurodė, kad dukterinių bendrovių, kurių patronuojančios bendrovės yra įsteigtos Suomijoje, nuo pat pradžių negalima lyginti su dukterinėmis bendrovėmis, kurių patronuojančios bendrovės įsteigtos kitoje valstybėje. Taip yra todėl, kad patronuojančios bendrovės, įsteigtos kitoje valstybėje, nepriklauso Suomijos fiskaliniam suverenitetui, todėl Suomija negali būti atsakinga už nevienodą apmokestinimą, atsirandantį dėl kelių fiskalinių suverenitetų paralelinio veikimo. Remdamosi šiuo argumentu, valstybės narės siekia tarptautinę mokesčių teisę atitinkantį tarptautinių grupių apmokestinimą išimti iš pagrindinių laisvių taikymo srities.

27. Šiuo požiūriu remtis negalima. Jis prieštarauja įsisteigimo laisvės esmei, t. y. apribojimų ir diskriminavimo draudimui. Įsisteigimo laisvė reikalauja grynai nacionalinės situacijos palyginimo su turinčia tarptautinį elementą ir, jei yra nustatomas nevienodas požiūris, įpareigoja pateikti pateisinimą. Taigi įsisteigimo laisvės taikymo srityje sienos kirtimo faktas negali būti laikomas užkertančiu kelią palyginti situacijas. Dėl savo tarp-

tautinio pobūdžio neišvengiama aplinkybė, jog faktinės bylos aplinkybės patenka į skirtingų valstybių suverenios kompetencijos sritį, negali lemti išvados, jog nereikia pateisinti nevienodo požiūrio.

28. Be to, Teisingumo Teismas byloje *Marks & Spencer* nurodė, jog „mokesčių teisėje apmokestinamųjų asmenų įsisteigimo vieta gali būti faktorius, galintis pateisinti nacionalines taisykles, kurios nustato skirtingą apmokestinamųjų asmenų rezidentų ir apmokestinamųjų asmenų ne rezidentų traktavimą. Vis dėlto įsisteigimo vieta ne visada yra šį skirtingumą pateisinantis faktorius. Iš tikrųjų pripažinimas, jog valstybė, kurioje įsteigta bendrovė, gali laisvai taikyti skirtingą traktavimą dėl to, kad bendrovės pagrindinė buveinė yra kitoje valstybėje narėje, panaikintų EB 43 straipsnio veiksmingumą“ [14].

29. Jungtinės Karalystės vyriausybė teiginį, jog nacionalinių grupių ir tarptautinių grupių negalima lyginti, grindžia nuoroda į sprendimą *Schempp* [15]. Šioje byloje buvo ginčijamas E. Schempp alimentų buvusiai sutuoktinei apmokestinimas. Remiantis taikytinomis Vokietijos teisės nuostatomis, išlaikymą teikiantis sutuoktinis gali išskaityti iš apmokestinamųjų pajamų mokėjimus, jei teisę į išlaikymą turinčiam sutuoktiniui mokamos išmokos yra apmokestinamos, o taip ir buvo Vokietijos atveju. Tačiau Austrijoje, kur gyveno buvusi E. Schempp sutuoktinė, tokių išmokų nebuvo galima išskaityti iš apmokestinamųjų pajamų.

30. Teismas nusprendė, kad draudimas išskaityti E. Schempp išmokas savo žmonai Austrijoje nėra 12 straipsnį pažeidžiantis diskriminavimas. Tačiau iš tikrųjų E. Schempp ginčijamos ir jam nepalankios sąlygos susidaro dėl to, kad alimentams taikoma mokesčių sistema valstybėje narėje, kurioje gyvena buvusi jo sutuoktinė, skiriasi nuo tos, kuri galioja jo gyvenamosios vietos valstybėje narėje [16].

31. Tačiau ginčijamos Suomijos teisės nuostatos dėl lėšų pervedimo grupės viduje nėra susijusios su mokėjimų apmokestinimu bendrovės gavėjos buveinės vietos valstybėje. Atvirkščiai, iš pat pradžių išskaitomi tik tie lėšų pervedimai grupės viduje, kurie atliekami grupės bendrovėms rezidentėms. Nacionalinės teisės nuostatos, kuria atsižvelgiama ne į bendrovės gavėjos buveinės vietą, bet į atitinkamų mokėjimų apmokestinimą šios bendrovės buveinės vietos valstybėje, vertinimas nėra šios bylos dalykas.

14 — Sprendimo *Marks & Spencer*, minėto 2 išnašoje, 37 punktas su nuoroda į 1986 m. sausio 28 d. Sprendimą *Komisija prieš Prancūziją* (270/83, Rink. p. 273, 18 punktas) dėl „avoir fiscal“.

15 — 2005 m. liepos 12 d. Sprendimas *Schempp* (C-403/03, Rink. p. I-6421).

16 — Sprendimo *Schrempp*, minėto 15 išnašoje, 32 punktas.

B — *Apribojimų pateisinimas*

32. Panašūs įsisteigimo laisvės apribojimai gali būti leistini, tik jeigu jais būtų siekiama Sutartį atitinkančio teisėto tikslo ir jie būtų pateisinami privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Tačiau net tokiu atveju šių apribojimų taikymas turi būti tinkamas užtikrinti atitinkamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas yra būtina jam pasiekti [17]. Be to, šie apribojimai turi būti proporcingi siaurąja prasme.

33. Procese dalyvaujančios vyriausybės ir Komisija pateikė nemažai pateisinimo pagrindų. Nepaisant atskirais atvejais besiskiriančios terminologijos ir teisinio kvalifikavimo, galima išskirti šiuos esminius argumentus prieš lėšų pervedimo grupės viduje išskaitymo išplėtimą bendrovėms, kurių buveinė yra kitoje valstybėje narėje:

— tai, jog išskaitymas Suomijoje galimas tik tada, kai Suomijos iždui priklauso teisė apmokestinti bendrovės gavėjos pajamas ir pelną, atitinka mokesčių sistemos vientisumo ir simetrijos principus,

— įmonės galėtų laisvai pasirinkti, kokioje valstybėje jos nori, kad būtų apmokestinami jų pajamos ir pelnas, o tai pakenktų fiskalinių suverenitetų tarp valstybių narių pasidalijimui,

— kadangi nėra užtikrinama, jog lėšų pervedimas bendrovei gavėjai užsienyje iš tikrųjų bus apmokestintas, pajamos greičiausiai liktų visiškai neapmokestintos (dvigubas neapmokestinimas arba vadinamosios „baltosios pajamos“).

1. Mokesčių sistemos vientisumas

34. Teisingumo Teismas iš esmės pripažino, kad būtinybė išlaikyti mokesčių sistemos vientisumą gali pateisinti Sutartimi garantuojamų pagrindinių laisvių įgyvendinimo apribojimą [18]. Tačiau tokiu pateisinimu grindžiamas argumentas yra pagrįstas tik tada, jei egzistuoja tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo

17 — Sprendimo *Marks & Spencer*, minėto 2 išnašoje, 35 punktas; 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Futura Participations ir Singer* (C-250/95, Rink. p. I-2471, 26 punktas); 2004 m. kovo 11 d. Sprendimas *De Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, Rink. p. I-2409, 49 punktas) ir sprendimo *N*, minėto 5 išnašoje, 40 punktas.

18 — 1992 m. sausio 28 d. sprendimas *Bachmann* (C-204/90, Rink. p. I-249, 28 punktas) ir sprendimas *Komisija prieš Belgiją* (C-300/90, Rink. p. I-305, 21 punktas). Taip pat žr. sprendimo *Manninen*, minėto 5 išnašoje, 42 punktą ir sprendimo *Keller Holding*, minėto 9 išnašoje, 40 punktą.

konkrečia mokestine rinkliava [19]. Panašu, jog papildomos sąlygos, kad apmokestinimas ir atleidimas nuo mokesčių turėtų būti susiję su vienu ir tuo pačiu apmokestinamuoju asmeniu [20], Teisingumo Teismas savo sprendime *Manninen* [21] atsisakė.

35. Praktikoje Teisingumo Teismas nacionalinės mokesčių sistemos, kuri taikoma tik vietinėms situacijoms, pateisinimą susiejo su tuo, ar šis apribojimas yra būtinas vientisumui užtikrinti ir ar nacionalinės ir tarptautinį elementą turinčios situacijos nėra traktuojamos skirtingai be priežasties [22]. Kaip teisingai nurodė generalinis advokatas P. Maduro savo išvadoje byloje *Marks & Spencer*, nacionalinių mokesčių sistemų vientisumo užtikrinimas padeda apsaugoti šių sistemų, kurių formavimas priklauso valstybių narių kompetencijai, vientisumą tiek, kiek toks užtikrinimas nepažeidžia vidaus rinkos daugiau, nei yra būtina [23].

36. Jeigu apmokestinamieji asmenys, kurie pasinaudojo pagrindinėmis laisvėmis, yra panašioje situacijoje kaip apmokestinamieji asmenys, kuriems nacionalinė mokesčių sistema suteikia mokesčių lengvatų, nacionalinės teisės aktai turi būti taikomi taip pat ir tarptautinį elementą turinčiais atvejais su sąlyga, jog taip nėra pažeidžiamas nacionalinės sistemos vientisumas. To reikalauja iš įsisteigimo laisvės kildinamas vienodo požiūrio principas [24].

37. Atskaitos taškas vertinant vienodo požiūrio principą yra tikslas, kurio siekiama nacionalinės teisės aktu [25]. Nacionalinė priemonė nėra pateisinama tada, kai teisės aktu siekiamas tikslas gali būti pasiektas ir be skirtingų sąlygų nacionaliniams ir tarptautinį elementą turintiems atvejams taikymo arba kai taikomos mažiau skirtingos sąlygos taip pat leidžia pasiekti šį tikslą.

38. Įstatymu dėl lėšų pervedimo grupės viduje siekiama grupę traktuoti kaip ekonominį vienetą, t. y. grupę, sudarytą iš patronuojančios ir dukterinių bendrovių, prilyginti įmonei su keliomis nuolatinėmis buveinėmis. Šis teisės aktas leidžia, panašiai kaip ir bylos

19 — 1995 m. lapkričio 14 d. Sprendimas *Svensson ir Gustavsson* (C-484/93, Rink. p. I-3955, 18 punktas) ir sprendimo *ICI*, minėto 12 išnašoje, 29 punktas; sprendimo *Manninen*, minėto 5 išnašoje, 42 punktas ir sprendimo *Keller Holding*, minėto 9 išnašoje, 40 punktas.

20 — Dėl ankstesnės teismo praktikos kritikos žr. mano 2004 m. kovo 18 d. Išvados byloje *Manninen*, minėtoje 5 išnašoje, 53 ir paskesnius punktus

21 — Su šiais spėjimais sutinka generalinis advokatas L. A. Geelhoed savo išvados byloje *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, minėtos 7 išnašoje, 88 punkte.

22 — Šia prasme žr. sprendimo *Manninen*, minėto 5 išnašoje, 45 ir 46 punktus ir sprendimo *Keller Holding*, minėto 9 išnašoje, 41–43 punktus.

23 — 2005 m. balandžio 7 d. Išvados byloje *Marks & Spencer*, minėtoje 2 išnašoje, 66 punktas.

24 — Kaip teisingai pabrėžia generalinis advokatas L. A. Geelhoed savo išvados byloje *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, minėtoje 7 išnašoje, 89 punkte, Teisingumo Teismas, tikrindamas vientisumą, atkreipė dėmesį į esminius nediskriminavimo principus.

25 — Sprendimo *De Lasteyrie du Saillant*, minėto 17 išnašoje, 67 punktas ir sprendimo *Manninen*, minėto 5 išnašoje, 43 punktas; taip pat generalinio advokato P. Maduro išvados byloje *Marks & Spencer*, minėtoje 2 išnašoje, 72 punktas.

*Marks & Spencer* ginčo objektu buvęs įmonių grupės mokesčių išskaitymas (*group relief*), iš pelno kompensuoti nuostolius net ir tada, kai toks pelnas ir nuostoliai susidaro skirtingų juridinių asmenų viduje .

39. Jeigu vienos bendrovės nuostolių negalima nedelsiant kompensuoti pelnu, kurį jai perveda kita bendrovė, šis pelnas turi būti apmokestintas. Kitos grupės bendrovės nuostoliai galėtų būti perkelti tik į vėlesnius mokestinius metus, kad būtų galima juos kompensuoti pačios įmonės pelnu. Dėl lėšų pervedimo grupės viduje grupės įgyja finansinį pranašumą, kurį taip pat turi įmonės su nuolatinėmis buveinėmis.

40. Dėl to grupės viduje tarp grupei priklausančių įmonių pervedamos lėšos turi būti apmokestinamos tik vieną kartą jas išskaitant iš pervedimą atliekančios bendrovės apmokestinamųjų pajamų ir pridedant prie bendrovės gavėjos apmokestinamųjų pajamų.

41. Atsižvelgiant į skirtingų grupės bendrovių suinteresuotumą nuostolius kompensuoti pelnu, tarptautinės grupės yra iš esmės panašioje situacijoje kaip grupės, susidedančios tik iš bendrovių rezidenčių. Todėl lėšų pervedimas grupės viduje iš esmės turėtų būti išskaitomas ir tada, kai jis atliekamas susijusioms bendrovėms, kurių buveinė yra kitoje valstybėje narėje.

42. Vis dėlto tai atitiktų sistemą tik tada, kai būtų užtikrinamas bendrovės gavėjos gautų lėšų apmokestinimas. Priešingu atveju tai reikštų mokesčių lengvatą be atitinkamos kompensacijos įtvirtinant tiesiogiai su šia lengvata susijusią mokesčių naštą.

43. Į byla įstojusios vyriausybės šiuo klausimu pabrėžia, jog valstybė narė, kurioje įsisteigusi pervedimą atliekanti bendrovė, neturi įtakos bendrovės gavėjos apmokestinimui jos buveinės valstybėje. Tačiau tai neužkerta kelio pirma minėtai valstybei iš apmokestinamųjų pajamų išskaityti pervestas lėšas tik įrodžius, kad bendrovei gavėjai šios lėšos yra iš tikrųjų apmokestinamos. Ginčijamas Suomijos teisės aktas nereikalauja pateikti tokio įrodymo, tačiau bet kuriuo atveju neleidžia iš apmokestinamųjų pajamų išskaityti bendrovėms ne rezidentėms pervedamų lėšų. Todėl šiuo teisės aktu yra pažeidžiama tai, kas būtina nacionalinės mokesčių sistemos darnumui užtikrinti.

44. Negalima paneigti išvados, kad tokiais atvejais lėšų pervedimas grupės viduje bus apmokestinamas ne Suomijoje, o užsienio valstybėje. Todėl remiantis nusistovėjusia teismo praktika mokestinių įplaukų sumažė-

jimas negali būti laikomas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, kuriuo galima remtis pateisinant priemonę, iš esmės pažeidžiančią pagrindinę laisvę [26]. Taigi nacionalinės teisės aktas negali būti laikomas tinkamu vien todėl, kad jis neleidžia sumažinti mokestinių įplaukų.

45. Įsisteigimo laisvės apribojimas, kuris kyla dėl nevienodo požiūrio į pervedimus tarp bendrovių rezidenčių ir ne rezidenčių ir tarp bendrovių rezidenčių, galiausiai nėra pateisinamas mokesčių sistemos vientisumo išsaugojimo pagrindu. Vis dėlto reikia patikrinti, ar yra kitų pateisinimo pagrindų, ypač susijusių su apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių apsauga.

2. Apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių apsauga

46. Sprendime *Marks & Spencer* Teisingumo Teismas pripažino tris pateisinančius veiksnius (*éléments justificatifs*) ir, remdamasis visais jais „bendrai (*pris ensemble*)“, padarė išvadą, „kad ribojantys teisės aktai, pavyzdžiui, nagrinėjamieji pagrindinėje byloje, pirma siekia teisėtų tikslų, suderinamų su Sutartimi ir išplaukiančių iš privalomojo bendrojo intereso pagrindo, ir, antra, yra skirti užtikrinti minėtų tikslų įgyvendinimą“ [27].

47. Šie trys pateisinantys veiksniai yra:

— apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių apsauga,

— dvigubo nuostolių panaudojimo rizika ir

— mokesčių vengimo rizika.

48. Jau atsižvelgiant į iš pradžių nurodytą formuluotę yra aišku, kad visi trys pateisinantys veiksniai tarpusavyje glaudžiai susiję ir kad jie negali būti vertinami atskirai. Svarbiausias iš šių veiksnių yra apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių apsauga.

26 — Sprendimo *Manninen*, minėto 5 išnašoje, 49 punktas ir sprendimo *Marks & Spencer*, minėto 2 išnašoje, 44 punktas.

27 — Sprendimo *Marks & Spencer*, minėto 2 išnašoje, 51 punktas.

49. Kaip jau minėta, tiesioginių mokesčių įvedimas, remiantis dabar galiojančia Bendrijos teise, priklauso valstybių narių kompetencijai [28]. Nesant suderinimo Bendrijos teisės lygmeniu, valstybės narės turi nustatyti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo kriterijus, sudarydamos dvigubo apmokestinimo išvengimo susitarimus ar nustatydamos vienašales priemones [29].

50. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad valstybių narių rėmimasis tarptautine praktika ir Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacijos (EBPO) parengtomis pavyzdinėmis sutartimis [30] yra pagrįstas.

51. Tai, jog valstybė narė apmokestina bendrovių rezidenčių pasaulinį pelną, o bendrovių ne rezidenčių tik pelną, gautą minėtoje valstybėje, yra visiškai suderinama su teritoriškumo principu, galiojančiu tarptautinėje mokesčių teisėje ir pripažintu Bendrijos teisėje [31].

52. Sprendime *Marks & Spencer* Teisingumo Teismas apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo principo pažeidimą nustatė šiais žodžiais: „<...> bendrovėms suteikta galimybė pasirinkti, kur turėtų būti atsižvelgta į jų nuostolius – ar valstybėje narėje, kur jos įsteigtos, ar kitoje valstybėje narėje, – sukeltų didelį pavojų subalansuotam apmokestinimo kompetencijos pasidalijimui tarp valstybių narių, nes apmokestinimo bazė perkeltų nuostolių dydžiu padidėtų pirmojoje valstybėje ir sumažėtų antrojoje“ [32].

53. Ši išvada atitinkamai taikoma tuo atveju, kai pelno perkėlimas, kaip numatyta Suomijos įstatyme dėl lėšų pervedimo grupės viduje, apima ir tarptautinius mokėjimus. Apmokestinimo kompetencijos pasidalijimui pagal teritoriškumo principą taip pat pakenktų, jei mokesčių mokėtojai galėtų laisvai pasirinkti, kuri valstybė narė apmokestintų jų pelną, jį išskaitydami iš bendrovės apmokestinimo bazės ir pridėdami prie kitoje valstybėje narėje įsisteigusios grupės bendrovės apmokestinimo bazės.

28 — Žr. šios išvados 15 punktą.

29 — Žr. 1998 m. gegužės 12 d. Sprendimą *Gilly* (C-336/96, Rink. p. I-2793, 24 ir 30 punktai); 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimą *De Groot* (C-385/00, Rink. p. I-11819, 93 punktas); 2005 m. liepos 5 d. Sprendimą *D.* (C-376/03, Rink. p. I-5821, 50 ir 51 punktai); 2006 m. vasario 23 d. Sprendimą *Van Hilten-Vand der Heijden* (C-513/03, Rink. p. 1957, 47 punktas) ir sprendimo *N*, minėto 5 išnašoje, 43 ir 44 punktus.

30 — Sprendimo *Futura Participations ir Singer*, minėto 17 išnašoje, 22 punktas; sprendimo *Van Hilten-Van der Heijden*, minėto 29 išnašoje, 48 punktas ir sprendimo *N*, minėto 5 išnašoje, 45 punktas.

31 — Sprendimo *Marks & Spencer*, minėto 2 išnašoje, 39 punktas. Dėl pasidalijimo pagal pasaulinių pajamų ir šaltinio valstybės principus žr. 2006 m. vasario 23 d. generalinio advokato L. A. Geelhoed išvados byloje *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (Teisingumo Teisme nagrinėjama byla C-374/04) 49–51 punktus.

32 — Sprendimo *Marks & Spencer*, minėto 2 išnašoje, 46 punktas.

54. Antrasis sprendime *Marks & Spencer* pripažintas pateisinantis veiksnys, dvigubo nuostolių panaudojimo išvengimas, yra glaudžiai susijęs su apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu.

55. Apmokestinimo kompetencijos pasidalijimas, remiantis teritoriškumo principo kriterijais (bendrovės buveinės vieta arba pajamų šaltiniu buveinės vietos valstybėje), suteikia valstybei pirminę teisę apmokestinti tam tikras pajamas. Tai, kartu su taisyklėmis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo sudaro tarptautinę apmokestinimo kompetencijos sistemą. Ši sistema, nors ir nėra be trūkumų tam tikrais konkrečiais atvejais, turi iš esmės užtikrinti, kad visos pajamos būtų apmokestinamos tik vieną kartą [33].

56. Jeigu būtų galima keletą kartų pelnu kompensuoti nuostolius, pelnas liktų visiškai neapmokestintas, net jei jis neatitiktų jokių relių nuostolių. Tai pažeistų vienkartinio apmokestinimo idėją, kuri yra tarptautinio apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo pagrindas.

57. Tarptautinių lėšų pervedimų grupės viduje pripažinimas taip pat galėtų sąlygoti (dvigubą) pajamų neapmokestinimą, jei pervedimai galėtų būti išskaityti iš pervedimą atliekančios bendrovės apmokestinamųjų pajamų, nepaisant to, jog šie pervedimai bendrovės gavėjos buveinės valstybėje nėra apmokestinami.

58. Jungtinės Karalystės vyriausybė mano kad tokia situacija gali susidaryti net ir pagrindinėje byloje nagrinėjamu atveju. Taip yra dėl to, jog pagal Jungtinės Karalystės teisę lėšų pervedimai grupės viduje nepatenka nė į vieną apmokestinamųjų pajamų rūšį, todėl bendrovė gavėja *AA Ltd.* negalėtų būti dėl jų apmokestinta, nors tai *Oy AA* ginčija.

59. Neatsižvelgiant į konkrečias sąlygas, taikomas lėšų pervedimams grupės viduje, kurie atliekami Jungtinės Karalystės bendrovių naudai, reikia pabrėžti, kad nuostata, kuri bendrai pripažįsta iš apmokestinamųjų pajamų išskaitomomis tik lėšas, pervedamas grupės viduje tarp bendrovių rezidenčių, bendrąja prasme pašalina dvigubo neapmokestinimo galimybę. Taip yra todėl, kad mokėjimų, atliekamų tik vienos valstybės viduje, atveju valstybė narė bet kuriuo atveju turi galimybę užtikrinti, kad tokie mokėjimai bus apmokestinti. Dabar turi būti išnagrinėtas ir klausimas, ar tokios formos priemonė neperžengia to, kas būtina tikslui pasiekti [34].

33 — Pavyzdžiui, taikant kompensavimo metodą, šis vienkartinis apmokestinimas gali vykti ir suderintais dviejų valstybių veiksmais.

34 — Žr. šios išvados 67 punktą.

60. Mokesčių vengimo rizika taip pat yra glaudžiai susijusi su kitais dviem pateisinančiais veiksniais. Mokesčių vengimu galima laikyti lėšų pervedimą grupės viduje bendrovėms, turinčioms buveinę valstybėse narėse, kuriose tokie pervedimai nėra apmokestinami. Šiuo požiūriu šis pateisinantis veiksnys sutampa su antruoju pagrindu.

61. Be to, sprendime *Marks & Spencer* Teisingumo Teismas mokesčių vengimo atveju laikė ir tai, kai įmonės, perkeldamos nuostolius iš valstybių, pasižyminčių mažais mokesčiais, į tas, kuriose mokesčiai dideli, „pabėga" į valstybę, kurioje nuostoliai turi didžiausią vertę, ir taip labiausiai sumažina savo mokesčių naštą. Mokesčių vengimu taip pat laikytina situacija, kai atliekant lėšų pervedimus grupės viduje pajamos tikslingai perkeliamos į bendroves, turinčias buveinę valstybėse, pasižyminčiose mažais mokesčiais.

62. Vis dėlto šiuo konkrečiu atveju ir kelio tokio tipo „mokesčių vengimui" užkirtimas nėra savarankiškas pateisinantis veiksnys, kuriuo remiantis galima pateisinti pagrindinės laisvės apribojimą. Tai, jog įmonės stengiasi pasinaudoti nacionalinių mokesčių sistemų skirtumais, yra teisėta ekonominės veiklos forma, ir vidaus rinkoje, kurioje nėra suderinto įmonių apmokestinimo, ji neišvengiama. Negalima paprasčiausia sukliudyti įmonei perkelti savo buveinę į kitą valstybę narę, pasižyminčia palankesnėmis mokesčių sąlygomis [35].

63. Pagrindinės laisvės apribojimai gali būti pateisinami tik tuo atveju, jei tokio pobūdžio „mokesčių optimizavimas" kartu pakenktų ir apmokestinimo kompetencijos pasidalijimui tarp valstybių narių.

64. Apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių pripažinimas teritoriškumo principo pagrindu kaip pateisinantis veiksnys taip pat neprieštarauja principui, kad negalima pateisinti pagrindinių laisvių apribojimų, kai siekiama išvengti mokestinių įplaukų sumažėjimo [36]. Šis principas tiesiog panaikina galimybę riboti pagrindines laisves remiantis vien fiskaliniais motyvais. Šiuo atveju vis dėlto kalbama apie esminį interesą apskritai suteikti valstybėms narėms apmokestinimo galimybę remiantis teritoriškumo principu.

65. Apibendrinant reikia pabrėžti, kad galimybės atskaityti lėšų pervedimus grupės viduje apribojimas tik pervedimais bendro-

35 — Dėl klausimų, susijusių su buveinės perkėlimui į kitą valstybę narę taikytina mokesčių sistema, žr. neseniai priimtą sprendimą *N*, minėtą 5 išnašoje.

36 — Sprendimo *Manninen*, minėto 5 išnašoje, 49 punktas ir sprendimo *Marks & Spencer*, minėto 2 išnašoje, 44 punktas.

vėms rezidentėms yra tinkamas būdas užtikrinti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą tarp valstybių narių, užkirsti kelią pervestų pajamų neapmokestinimui ir kovoti su mokesčių vengimu. Toks apribojimas užtikrina, kad pelnas, kuris buvo gautas grupės bendrovių Suomijoje, ten bus ir apmokestintas remiantis teritoriškumo principu.

66. Lieka įvertinti, ar teisės aktas neperžengia to, kas yra būtina ir proporcinga siaurąja prasme, kad šie tikslai būtų pasiekti.

67. Jei reikėtų tik užkirsti kelią pervestų pajamų neapmokestinimui ir mokesčių vengimui, bendras lėšų pervedimų grupės viduje apribojimas tik pervedimais bendrovėms rezidentėms vis dėlto būtų per platus. Abu šie tikslai galėtų būti pasiekti ir teisės aktu, kuris įsisteigimo laisvę ribotų mažiau. Taip grupės viduje pervestų lėšų išskaitymas iš apmokestinamųjų pajamų, kaip jau minėta, galėtų būti susietas su įrodymu, kad bendrovės gavėjos pajamos iš tikrųjų apmokestinamos.

68. Tačiau apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo apsauga, kuri yra tiesiogiai susijusi su kitais dviem pateisinančiais veiksniais, nebūtų pasiekta atitinkamu mažiau ribojančiu nacionalinės teisės aktu. Teisės aktas, kuriuo remdamasi lėšų pervedimą grupės viduje atliekančios bendrovės buveinės vietos valstybė leistų išskaitymą bendrovės gavėjos apmokestinimo atveju, nepašalintų galimybės perkelti apmokestinimo kompetenciją.

69. Įvertinant įvairius interesus, nuostata, pavyzdžiui, numatytoji Suomijos įstatyme dėl lėšų pervedimo grupės viduje, taip pat atrodo proporcinga siaurąja prasme.

70. Sprendime *Marks & Spencer*[37] Teisingumo Teismas laikė neproporcinga, nors tik tam tikroje išskirtinėje situacijoje, susidariusioje tuometiniame teisiniame ginče, nepripažinti tarptautinio nuostolių perkėlimo, būtent kai dukterinė bendrovė ne rezidentė yra išsėmusi visas galimybes panaudoti nuostolius ir šie nuostoliai ateityje negalės būti panaudoti. Atsižvelgiant į šias aplinkybes, interesą išsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą nusvėrė įsisteigimo laisvė, ir turi būti suteikta galimybė perkelti

37 — Žr. Sprendimo *Marks & Spencer*, minėto 2 išnašoje, 53–56 punktus.

nuostolius patronuojančiai bendrovei ne rezidentei.

71. Remiantis faktiniais bylos duomenimis, pateiktais prašyme priimti prejudicinį sprendimą, vis dėlto negalima teigti, kad *Oy AA* atveju susidarė atitinkama išskirtinė situacija, kaip byloje *Marks & Spencer*. Taigi nėra priežasties tikrinti, ar proporcingumo principas išimties tvarka reikalauja nukrypti nuo apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo.

C — *Dėl kapitalo judėjimo laisvės*

72. Teisinės nuostatos dėl lėšų pervedimų grupės viduje, be įsisteigimo laisvės, galėtų būti įvertintos ir laisvo kapitalo judėjimo, kaip jis įtvirtintas EB 56 ir 58 straipsniuose, kontekste. Neatsižvelgiant į jo galiojimo apimtį teritoriniu ir laiko atžvilgiais, šiuo atveju galioja tie patys principai, kaip ir vertinant įsisteigimo laisvę. Todėl ir laisvo kapitalo judėjimo apribojimai, kylantys iš lėšų pervedimo grupės viduje nuostatų, yra pateisinami siekiant apsaugoti apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą.

## V — Išvada

73. Remdamasi aukščiau minėtais argumentais, siūlau į *Korkein Hallinto-Oikeus* prejudicinį klausimą atsakyti taip:

Tokia schema, kokia nustatyta Suomijos teisės akte dėl lėšų pervedimo grupės viduje, pagal kurią grupės viduje pervedamoms lėšoms išskaityti yra taikoma sąlyga, kad tiek lėšas pervedanti, tiek jas gaunanti bendrovės būtų Suomijos rezidentės, atsižvelgiant į prašyme priimti prejudicinį sprendimą pateiktas aplinkybes, neprieštarauja EB 43, 48, 56 ir 58 straipsniams bei 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvai dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms.