

Byla C-471/04

Finanzamt Offenbach am Main-Land

prieš

Keller Holding GmbH

(Bundesfinanzhof prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Sisteigimo laisvė – Bendrovių pelno mokestis – Patronuojančių bendrovės teisė atskaityti išlaidas, susijusias su jos dalyvavimu kapitale – Negalėjimas atskaityti finansavimo išlaidų, turinčių ekonominę ryšį su neapmokestinamais dividendais – Netiesioginių dukterinių bendrovės, steigtos kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje patronuojanti bendrovė turi savo buveiną, išmokėti dividendai“

Sprendimo santrauka

Laisvas asmenų judėjimas – Sisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai

(EB sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis); EEE susitarimo 31 straipsnis)

Sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) ir Europos ekonominės erdvės susitarimo 31 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia valstybės narės teisės aktą, nesuteikiantį mokestinų galimybių šioje valstybėje narėje bendrovių pelno mokesčiu neribotai apmokestinamai patronuojančiai bendrovei atskaityti finansavimo išlaidas, skirtas kapitalo dalims dukterinėje bendrovėje įsigyti, kai šios išlaidos yra susijusios su dividendais, kurie atleidžiami nuo mokesčio dėl to, kad juos yra išmokėjusi kitoje valstybėje narėje arba minėto susitarimo šalimi esančioje valstybėje steigta netiesioginė dukterinė bendrovė, nors galimybė atskaityti tokias išlaidas suteikiama, kai jos yra susijusios su toje pačioje valstybėje narėje, kurioje yra registruota patronuojančių bendrovės buveine, steigtos netiesioginės dukterinės bendrovės išmoktais dividendais, kurie faktiškai taip pat yra atleisti nuo mokesčio.

(žr. 50 punktą ir rezoliucinės dalį)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2006 m. vasario 23 d. (*)

„Sisteigimo laisvė – Bendrovių pelno mokestis – Patronuojančių bendrovės teisė atskaityti išlaidas, susijusias su jos dalyvavimu kapitale – Negalėjimas atskaityti finansavimo išlaidų, turinčių ekonominę ryšį su neapmokestinamais dividendais – Netiesioginių dukterinių bendrovės,

„steigtos kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje patronuojanti bendrovė turi savo buveinę, išmokėti dividendai“

Byloje C-471/04,

dėl 2004 m. liepos 14 d. *Bundesfinanzhof* (Vokietija) nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2004 m. lapkričio 5 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt Offenbach am Main-Land

prieš

Keller Holding GmbH,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai N. Colneric, K. Lenaerts (pranešėjas), E. Juhász ir E. Levits,

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2005 m. gruodžio 1 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Finanzamt Offenbach am Main-Land*, atstovaujamos V. Hageböck,
- *Keller Holding GmbH*, atstovaujamos mokesčių konsultantė K. Friedrich ir H. Rehm bei advokato J. Nagler,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos N. Wunderlich ir U. Forsthoff,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos C. Jackson, padedamos *barristers* S. Moore ir J. Stratford,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir K. Gross,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimas

1 Prašyme priimti prejudicinį sprendimą prašoma išaiškinti EB sutarties 52 straipsnį (po pakeitimo – EB 43 straipsnis), 58 ir 73 B straipsnius (dabar – EB 48 ir 56 straipsniai).

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Finanzamt Offenbach am Main-Land* ir Vokietijoje neribotai apmokestinamos bendrovės *Keller Holding GmbH* (toliau – *Keller Holding*) dėl negalėjimo atskaityti finansavimo išlaidų, turinčių ekonominę ryšį su dividendais, kuriuos jai išmokėjo netiesioginė dukterinė bendrovė, steigta Austrijoje.

Teisinis pagrindas

Europos ekonominės erdvės susitarimas

3 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo (OL L 1, p. 3, toliau – EEE susitarimas) 6 straipsnis numato:

„Nepažeidžiant tolesnės precedentų teisės plėtros, įgyvendinant ir taikant šio Susitarimo nuostatas, jeigu jos yra iš esmės tolygios atitinkamoms Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties ir Europos anglių ir plieno bendrijos steigimo sutarties bei taikant šias dvi sutartis priimtą aktų normoms, jos yra aiškinamos remiantis atitinkamais Europos Bendrijų Teisingumo Teismo sprendimais, kurie buvo priimti prieš pasirašant šį Susitarimą.“

4 EEE susitarimo 31 straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Vadovaujantis šio Susitarimo nuostatomis, vienos EB valstybės narės arba ELPA (Europos laisvosios prekybos asociacijos) valstybės nacionaliniai subjektai, įsteigimo bet kurios kitos iš šių valstybių teritorijoje laisvai neribojama. Ši nuostata taip pat taikoma ir tuo atveju, kai vienos EB valstybės narės arba ELPA valstybės nacionaliniai subjektai, įsteigę kurios nors iš šių valstybių teritorijoje, steigia atstovybes, padalinius ar dukterines bendroves.

Įsteigimo laisvai apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ją verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones, būtent – bendroves ar firmas, apibūdintas 34 straipsnio antroje pastraipoje, tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, ir laikantis 4 skyriaus nuostatų.“

5 EEE susitarimo 34 straipsnis nustato:

„Bendrovės arba firmos, kurtos pagal EB valstybės narės arba ELPA valstybės teisę ir Susitarimą? Šalies teritorijoje turintios savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, šiame skyriuje prilyginamos EB valstybių narių arba ELPA valstybių piliečių turintiems fiziniams asmenims.

„Bendrovės arba firmos“ – tai bendrovės arba firmos, kurios veikia pagal civilinę ar komercinę teisę, įskaitant kooperatyvus ir kitus pagal viešųjų ar privatinę teisę veikiančius juridinius asmenis, išskyrus nesiekiančius pelno.“

Bendrijos teisė

6 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos vairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6), 4 straipsnio 1 ir 2 dalyse nurodoma:

„1. Kai patronuojanti įmonė dėl ryšių su savo dukterine įmone gauna paskirstyto pelno dalį, išskyrus pastarosios įmonės likvidavimo atvejį, jos valstybės narė:

- tokio pelno neapmokestina arba
- tokį pelną apmokestina, suteikdama teisę patronuojančiai įmonei išskaityti iš priklausantį mokesčių sumos tų įmonių pelno mokesčių dalį, kurių nuo to pelno sumokėjo dukterinė įmonė <...>.

2. Tačiau kiekviena valstybės narė pasilieka galimybę numatyti, kad visi privalomieji mokėjimai,

susiję su turima kapitalo dalimi, ir visi nuostoliai, atsiradę dėl dukterinės įmonės pelno paskirstymo, negali būti išskaitomi iš patronuojančios įmonės apmokestinamojo pelno. <...>“ (Pataisytas vertimas)

Vokietijos Federacinės Respublikos ir Austrijos Respublikos sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo

7 1954 m. spalio 4 d. sudaryto Vokietijos Federacinės Respublikos ir Austrijos Respublikos susitarimo dėl pajamų, turto, verslo ir žemės dvigubo apmokestinimo išvengimo (toliau – susitarimas dėl mokesčių) 15 straipsnyje nustatyta, kad „<...> gyvenamosios vietos valstybė atleidžia nuo mokesčių pajamas, gautas išmokėjus dividendus, kuriuos šioje valstybėje reziduojanti bendrovė gauna iš kitos kitoje valstybėje įsteigtos bendrovės, kurios mažiausiai 10 % kapitalo tiesiogiai priklauso pirmajai“.

Nacionalinė teisė

8 1991 m. Bendrovės pelno mokesčių įstatymo (Körperschaftsteuergesetz 1991, toliau – KStG) 8b straipsnio „Dalyvavimas užsienio bendrovės kapitale“ 1 dalis numato, kad apskaičiuojant apmokestinimo pagrindą neatsižvelgiama į dividendus, kuriuos neribotai apmokestinama bendrovė gauna iš neribotai apmokestinamos kapitalo bendrovės tiek, kiek nuosavo kapitalo dalis, gauta kaip nuo mokesčių atleistos iš užsienio gautos pajamos, „laikoma panaudota šiems tikslams“.

9 Ši nuostata, be kita ko, leidžia Vokietijoje neribotai apmokestinamai bendrovei grupės, kuriai ji priklauso, viduje persikirstyti iš Austrijoje įsteigtą bendrovę gautus dividendus, kurie patys pagal susitarimo dėl mokesčių 15 straipsnį yra atleisti nuo mokesčių, neįskaičiuojant taip persikirstytų dividendų į juos gavusios bendrovės apmokestinimo pagrindą.

10 Nacionaliniu lygmeniu dividendai, kuriuos Vokietijoje neribotai apmokestinama bendrovė išmoka kitai neribotai apmokestinamai bendrovei, pastarajai įskaičiuojami į apmokestinimo bendrovės pelno mokesčių pagrindą. Tačiau, siekiant išvengti dvigubo paskirstytojo pelno apmokestinimo, 1990 m. Pajamų mokesčių įstatymo (Einkommensteuergesetz 1990, toliau – EStG) 36 straipsnio 2 dalies 3 punktą numato, kad neribotai apmokestinamos dividendus išmokančios bendrovės sumokėtas mokestis priskiriamas mokesčiui, kurį turi sumokėti dividendus gaunantis akcininkas. Todėl net jeigu šie dividendai įskaičiuojami Vokietijoje neribotai apmokestinamą bendrovę apmokestinimo pagrindą, šios bendrovės atleidžiamos nuo mokesčių už gautus dividendus pagal jau sumokėtą mokesčių įskaitymo metodą.

11 EStG 3c straipsnyje nustatyta, kad kai išlaidos turi tiesioginį ekonominį ryšį su neapmokestinamu pelnu, nustatant apmokestinimo pagrindą jos negali būti atskaitomos kaip įmonės sąnaudos.

12 Pagal šią nuostatą, skaitomą kartu su KStG 8b straipsnio 1 dalimi, draudimas atskaityti su dalyvavimu bendrovės kapitale susijusias finansavimo išlaidas netaikomas nesant dividendų, išmokėtų jį neapmokestinus. Tačiau jeigu dividendai išmokėti jį neapmokestinus, nėra atskaitoma ta dalyvavimo kapitale finansavimo išlaidų dalis, kuri susijusi su šiais dividendais.

Ginčas pagrindinėje byloje ir prejudicinis klausimas

13 1993–1995 metais *Keller Holding*, turinti buveiną ir administraciją Vokietijoje, kaip vienintelę akcininkę turėjo, be kita ko, kitos Vokietijoje įsteigtos bendrovės *Keller Grundbau GmbH* (toliau – *Keller Grundbau*) akcijas. Pastaroji savo ruožtu turėjo Austrijoje įsteigtos bendrovės *Keller Grundbau GmbH Wien* (toliau – *Keller Wien*) akcijas.

14 Už 1994 ir 1995 metus *Keller Wien* išmokėjo dividendus, kuriuos pagal susitarimo dėl mokesčių nuostatas *Keller Grundbau* gavo jį neapmokestinus ir pervedė juos *Keller Holding*. Remiantis KStG 8b straipsnio 1 dalimi, taip pervedus dividendus nebuvo atsižvelgta nustatant apmokestinimo bendrovių pelno mokesčių, kurį turėjo mokėti *Keller Holding*, pagrindą.

15 *Keller Holding* kaip sūnaudas atskaitė visas kapitalo, pasiskolinto siekiant įsigyti *Keller Grundbau* akcijas, palūkanas ir su tuo susijusias administravimo išlaidas. *Finanzamt Offenbach-Stadt*, kuri tuo metu buvo atsakinga už *Keller Holding* mokamo bendrovių pelno mokesčių surinkimą, remdamasi KStG 8b straipsnio 1 dalies ir EStG 3c straipsnio nuostatomis, neleido atskaityti tos šios išlaidų dalies, kuri šios buvo susijusi su dividendais, kurie buvo atleisti nuo mokesčių, būtent su bendrovės *Keller Wien* išmoktais dividendais.

16 *Keller Holding* pareiškė ieškinį *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finansų teismas), kuris jį patenkino tiek, kiek jis buvo susijęs su reikalavimais sumokėti mokesčius už 1994 ir 1995 metus. Iš tiesų šis teismas nusprendė, kad ši nacionalinė teisė nuostata prieštaravo Sutarties 52, 58 ir 73 B straipsniams.

17 Vėliau *Finanzamt Offenbach am Main-Land* tapo kompetentinga *Keller Holding* apmokestinimo klausimu. Taigi *Finanzamt* pateikė apeliaciją *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) dėl *Hessisches Finanzgericht* sprendimo, kuriuo buvo patenkintas šios bendrovės ieškinys.

18 *Bundesfinanzhof* tvirtina, kad jeigu dividendai, kuriuos Austrijoje įsteigta netiesioginė dukterinė įmonė išmokėjo Vokietijoje neribotai apmokestinamai patronuojančiai bendrovei, neįskaitomi apmokestinimo mokesčių, kurį turi mokėti ši patronuojanti bendrovė pagal KStG 8b straipsnio 1 dalį ir EStG 3c straipsnį, pagrindą, nėra atskaitoma ta su pastarosios dalyvavimu kitą bendrovių kapitale susijusi išlaidų dalis, kuri susijusi su neapmokestinamais dividendais. Tačiau dividendai, kuriuos Vokietijoje neribotai apmokestinama bendrovė gauna iš Vokietijoje įsteigtos netiesioginės dukterinės bendrovės, įskaituojami jos gavusios bendrovės mokėtinais mokesčių apmokestinimo pagrindais, o išlaidos, susijusios su jos dalyvavimu kapitale, yra atskaitytinos, net jeigu dėl to, kad dividendus išmokėjusios bendrovės sumokėti mokesčiai įskaituojami dividendus gavusio akcininko mokėtinus mokesčius, Vokietijoje bendrovių pelno mokesčių neribotai apmokestinamos bendrovės iš tikrųjų atleidžiamos nuo mokesčių už dividendus, išmoktus kitą Vokietijoje įsteigtą bendrovių.

19 Tokiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar <...> Sutarties 52 ir 58 straipsniams kartu su <...> Sutarties 73b straipsniu neprieštarauja tai, kad bendrovės finansavimo išlaidos, turinčios tiesioginę ekonominę ryšį su nacionalinėje teritorijoje neapmokestinamu pelnu, gautos dalyvaujant kitoje valstybėje narėje įsteigtoje kapitalo bendrovėje, atskaitomos kaip sūnaudos tik tiek, kiek dalyvaujant kitos bendrovės kapitale joks pelnas nebuvo išmoktas jo neapmokestinus?“

Dėl prejudicinio klausimo

20 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar

EB sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo draudžia valstybės narės teisės aktus, nesuteikiančius galimybių šioje valstybėje narėje neribotai bendrovei pelno mokesčiu apmokestinamos patronuojančios bendrovės naudai atskaityti finansavimo išlaidas, susijusias su dividendais, kurie atleisti nuo mokesčio dėl to, kad juos išmokėjo kitoje valstybėje narėje steigta netiesioginė dukterinė bendrovė.

Žanginės pastabos

21 Iš prašymų priimti prejudicinį sprendimą patekusio teismo nutarties matyti, kad buvo atsisakyta leisti atskaityti finansavimo išlaidas už 1994 ir 1995 metus, susijusias su *Keller Holding* dalyvavimu *Keller Grundbau* kapitale tiek, kiek jos susijusios su Austrijoje steigtos netiesioginės dukterinės bendrovės Vokietijoje steigta dukterinei bendrovei išmokėti dividendais, kuriuos pastaroji vėliau pervedė patronuojančiai bendrovei.

22 Iš karto reikia atmesti *Finanzamt Offenbach am Main-Land* ir Vokietijos bei Jungtinių Karalystės vyriausybės argumentus, kad ginčas pagrindinėje byloje susijęs tik su vidine valstybės narės situacija ir todėl nereikia aiškinti Sutarties nuostatų dėl įsisteigimo laisvės arba laisvo kapitalo judėjimo.

23 Iš tikrųjų jeigu ginčas pagrindinėje byloje aiškiai susijęs su Vokietijoje buveinė turinčia patronuojančia bendrove, ginčijama Vokietijos mokesčių administratoriaus sprendimą, kuriuo jai nesuteikta galimybė atskaityti išlaidas, patirtas siekiant sigyti kapitalo dalį taip pat Vokietijoje steigtoje dukterinėje bendrovėje, tai dar nereiškia, kad šis sprendimas pagrįstas nacionaline teise, kuri draudžia atskaityti šias išlaidas dėl į tiesioginio ekonominio ryšio, kuris turėtų būti tarp jų ir Austrijoje steigtos netiesioginės dukterinės bendrovės išmokėtų dividendų ir kurie pagal susitarimo dėl mokesčių 15 straipsnį yra atleisti nuo bendrovei pelno mokesčio Vokietijoje.

24 Kadangi pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai taikomi atvejams, susijusiems su prekyba Bendrijos viduje, šiame ginče nagrinėjama problema gali patekti į Sutarties nuostatų dėl pagrindinių laisvų taikymo sritį (šiuo klausimu žr. 1982 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Oosthoek's Uitgeversmaatschappij*, 286/81, Rink. p. 4575, 9 punktų ir 2003 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Salzmann*, C-300/01, Rink. p. I-4899, 32 punktų).

25 Be to, reikėtų priminti, kad Austrijos Respublika į Europos Sąjungą įstojo tik 1995 m. sausio 1 dieną. Tai reiškia, kad tiek, kiek ginčas pagrindinėje byloje susijęs su 1994 m. įvykiais, Sutartis šiai valstybei netaikoma.

26 Teisingumo Teismas bet kuriuo atveju turi pateikti nacionaliniam teismui visapusišką Bendrijos teisės aiškinimą, kuris gali būti naudingas sprendimui šio teismo nagrinėjamoje byloje priimti, neatsižvelgiant į tai, ar jis (nacionalinis teismas) apie tai užsimena savo pateiktuose klausimuose (be kita ko, žr. 1999 m. kovo 4 d. Sprendimo *Conorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola*, C-87/97, Rink. p. I-1301, 16 punktų ir 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Trojani*, C-456/02, Rink. p. I-7573, 38 punktų).

27 Todėl, kaip pažymi *Keller Holding* ir Europos Bendrijų Komisija, tiek, kiek prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1994 m. įvykiais, reikia atsižvelgti į EEE susitarimo nuostatas dėl įsisteigimo laisvės ir laisvo kapitalo judėjimo, taikomas Vokietijos Federacinės Respublikos ir Austrijos Respublikos santykiams nuo 1994 m. sausio 1 d. iki pastarosios įstojimo į Europos Sąjungą.

Dėl nuostatų, susijusių su įsisteigimo laisve, aiškinimo

28 Visų pirma primintina, kad, remiantis nusistovėjusia teismo praktika, nors tiesioginis

apmokestinimas priklauso valstybių narių kompetencijai, pastarosios vis dėlto turėtų jį įgyvendinti laikydamosi Bendrijos teisės (1999 m. balandžio 29 d. Sprendimo *Royal Bank of Scotland*, C-311/97, Rink. p. I-2651, 19 punktas ir 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 19 punktas).

29 Įsisteigimo laisvė, kuri Sutarties 52 straipsnis pripažįsta Bendrijos piliečiams ir kuri apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančiųjų asmenų veiklos bei ją verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, pagal Sutarties 58 straipsnį apima ir kurti pagal valstybės narės teisę ir Bendrijoje turinti savo registruotas būstines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą bendrovių teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterines bendroves, filialus ar atstovybes (1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 35 punktas).

30 Be to, nors nuostatos dėl įsisteigimo laisvės pagal savo turinį yra skirtos užtikrinti naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis sąlygomis teisėmis kaip ir nacionalinių subjektų, jos taip pat draudžia, kad kilmės valstybė ribotų savo piliečių ar pagal jos teisės aktus steigtų bendrovių įsisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje (1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C-264/96, Rink. p. I-4695, 21 punktas).

31 Remiantis pagrindinėje byloje nagrinėjama teisės aktais, netiesioginės dukterinės bendrovės išmokėti ir dukterinės bendrovės patronuojančiai bendrovei pervesti dividendai įskaičiuojami į pastarosios bendrovės apmokestinimo pagrindą, kai visos atitinkamos bendrovės yra neribotai apmokestinamos Vokietijoje. Tačiau pagal jau sumokėtą mokesį įskaitymo metodą šie dividendai iš tikrųjų atleidžiami nuo mokesio.

32 Priešingai, tokiomis sąlygomis Austrijoje steigtos netiesioginės dukterinės bendrovės išmokėti dividendai pagal susitarimo dėl mokesio 15 straipsnį iškart atleidžiami nuo mokesio ir todėl neįskaičiuojami į Vokietijoje neribotai apmokestinamos patronuojančios bendrovės mokėtino mokesio apmokestinimo pagrindą.

33 Kadangi pagal EStG 3c straipsnį išlaidos, turinio tiesioginė ekonominė ryšys su neapmokestinamu pelnu, negali būti atskaitomos kaip įmonės sąnaudos, Vokietijoje neribotai apmokestinamos patronuojančios bendrovės, netiesiogiai turinio kapitalo dalį Austrijoje steigtoje dukterinėje bendrovėje, patirtos finansavimo išlaidos neatskaitomos tiek, kiek jos susijusios su pastarosios įmonės išmokėjais ir vėliau patronuojančiai bendrovei pervestais dividendais, jį neapmokestinus. Priešingai, tuo atveju, kai visos atitinkamos bendrovės yra apmokestinamos šiuo mokesiu Vokietijoje, leidžiama atskaityti visas šias išlaidas. Iš tikrųjų šiuo atveju išmokėti dividendai įskaičiuojami į apmokestinimo bendrovių pelno mokesiu, kurį moka akcinė bendrovė, pagrindą, net jei jie faktiškai taip pat yra atleisti nuo mokesio.

34 Iš to išplaukia, kad tokios bendrovės, kokia yra atsakovė pagrindinėje byloje, turinio netiesioginė dukterinė bendrovė Austrijoje, mokestinė situacija yra mažiau palanki, nei būtų buvusi, jeigu ši netiesioginė dukterinė bendrovė būtų buvusi steigta Vokietijoje. Žinoma, šiais dviem atvejais dividendai gali būti pervedami grupės viduje neapmokestinus, atitinkamai atleidžiant Austrijoje steigtą bendrovių išmokėjus dividendus nuo mokesio pagal susitarimą dėl mokesio arba, kai netiesioginė dukterinė bendrovė steigta Vokietijoje, pagal mokesio, kurį sumokėjo dividendus išmokėjusi bendrovė, įskaitymo į juos gavusios bendrovės mokėtiną mokestį metodą. Tačiau tik tuo atveju, kai netiesioginė dukterinė bendrovė yra steigta nacionalinėje teritorijoje, finansavimo išlaidos, turinio tiesioginė ekonominė ryšys su pastarosios išmokėjais dividendais, gali būti visiškai atskaitytos.

35 Atsižvelgiant į šį nevienodą vertinimą, galėtų būti daroma taktika patronuojančios

bendrovų sprendimui vykdyti savo veiklą per savo dukterines bendroves arba netiesiogines dukterines bendroves kitose valstybėse narėse (šiuo klausimu žr. 2003 m. rugsėjo 18 d. Sprendimo *Bosal*, C-168/01, Rink. p. I-9409, 27 punktą).

36 Tačiau Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės nurodo, kad, viena vertus, toks nevienodas vertinimas nėra sąsisteigimo laisvės apribojimas, nes valstybėje narėje steigtos patronuojančios bendrovės, turinčios netiesioginę dukterinę bendrovę, kurios buveinė yra toje pačioje valstybėje, situacijos negalima lyginti su patronuojančios bendrovės, kurios netiesioginę dukterinę bendrovę steigta kitoje valstybėje narėje, situacija. Jos pažymi, kad nors toje pačioje valstybėje steigtos netiesioginės dukterinės kompanijos išmokėti dividendai skaičiuojami kaip patronuojančios bendrovės apmokestinimo pagrindas, Austrijoje steigtos netiesioginės dukterinės bendrovės išmokėti dividendai atleidžiami nuo mokesčio. Finansavimo išlaidų atskaitymo apribojimas yra iš užsienio gautų dividendų neapmokestinimo pasekmė. Tai, kad *Keller Holding* negali pasinaudoti mokesčių skaitymo metodu, susiję su aplinkybe, kad *Keller Wien* yra steigta Austrijoje ir todėl jai taikomas Austrijos bendrovių pelno mokestis. Taigi pastaroji bendrovė, skirtingai nei Vokietijoje steigta netiesioginė dukterinė bendrovė, turėjo sumokėti bendrovių pelno mokestį Austrijos, o ne Vokietijos valdžios institucijoms.

37 Šiuo atžvilgiu pažymėtina, kad, kiek tai susiję su gautų dividendų apmokestinimu, Vokietijoje neribotai apmokestinamos patronuojančios bendrovės yra panašioje situacijoje, kai jos gauna dividendus iš šioje valstybėje narėje steigtos netiesioginės dukterinės bendrovės arba iš netiesioginės dukterinės bendrovės, kurios buveinė yra Austrijoje. Iš tiesų šiais dviem atvejais patronuojančios bendrovės gauti dividendai yra neapmokestinami. Todėl finansavimo išlaidų atskaitymo apribojimas patronuojančios bendrovės atveju – kaip dividendų neapmokestinimo pasekmė, – kuris turi poveikį tik iš užsienio gautiems dividendams, neatspindi skirtingos patronuojančių bendrovių situacijos, kai pastarosioms priklausanti netiesioginė dukterinė bendrovė turi savo buveinę Vokietijoje arba kitoje valstybėje narėje.

38 Šiuo atžvilgiu nesvarbu tai, kad Austrijoje steigtos netiesioginės dukterinės bendrovės nėra apmokestinamos Vokietijos bendrovių pelno mokesčiu. Iš tiesų pagrindinėje byloje nagrinėjamas nevienodas mokestinis vertinimas susijęs su patronuojančiomis bendrovėmis, atsižvelgiant į tai, ar jos Vokietijoje turi ar neturi netiesioginę dukterinę bendrovę, net jei visos šios patronuojančios bendrovės yra steigtos šioje valstybėje narėje. Tačiau kiek tai susiję su pastarųjų mokestine situacija jų netiesioginė dukterinė bendrovė išmokėtų dividendų atžvilgiu, darytina išvada, kad jie nėra patronuojančių bendrovių apmokestinimo pagrindas, jeigu dividendus išmoka Vokietijoje arba Austrijoje apmokestinamos netiesioginės dukterinės bendrovės.

39 Kita vertus, remdamosi 1992 m. sausio 28 d. Sprendimu *Bachmann* (C-204/90, Rink. p. I-249) ir sprendimu *Komisija prieš Belgiją* (C-300/90, Rink. p. I-305), Vokietijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės tvirtina, kad toks mokestinis reglamentavimas pagrindinėje byloje yra objektyviai pagrįstas būtinybe užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darnumą. Pačiame apmokestinime egzistuoja tiesioginis mokesčio lengvatos suteikimo, t. y. galimybės atskaityti finansavimo išlaidas, susijusias su vienos bendrovės gydomis kapitalo dalimis kitoje bendrovėje, ryšys su šios lengvatos kompensavimu tam tikra mokestine rinkliava, šiuo atveju išmokėtų dividendų apmokestinimu. Priešingai, finansiniai nuostoliai, kuriuos patyrę patronuojanti bendrovė pagrindinėje byloje, t. y. negalėjimas atskaityti minėtų išlaidų, kompensuojamas atitinkama lengvata, šiuo atveju neapmokestinamais dividendais.

40 Šiuo atžvilgiu primintina, kad minėtas sprendimų *Bachmann* ir *Komisija prieš Belgiją* atitinkamai 28 ir 21 punktuose Teisingumo Teismas pripažino, kad būtinybė išlaikyti mokesčių sistemos darnumą gali pateisinti Sutartimi garantuojamą pagrindinį laisvės gyvendinimo apribojimą. Tačiau kad tokiu pateisinimu grindžiamas argumentas būtų priimtinas, turi būti

nustatytas tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečia mokestine rinkliava (šiuo klausimu žr. 1995 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Svensson ir Gustavsson*, C/484/93, Rink. p. I-3955, 18 punktų; minuto sprendimo *ICI* 29 punktų ir minuto sprendimo *Manninen* 42 punktų).

41 Tačiau, išnagrinėjus aptariamus nacionalinius teisės aktus, matyti, kad Vokietijoje mokesčių neribotai apmokestinamos bendrovės, kontroliuojančios toje pačioje valstybėje narėje steigtą dukterinę bendrovę arba netiesioginę dukterinę bendrovę, tuo pačiu metu naudojasi mokestine galimybe atskaityti finansavimo išlaidas, susijusias su jų dalyvavimu kapitale, ir dividendų neapmokestinimu taikant mokesčių įskaitymo metodą. Tačiau net jeigu dividendai, kuriuos Vokietijoje mokesčių neribotai apmokestinamos patronuojančios bendrovės gauna iš Austrijoje steigtos dukterinės bendrovės arba netiesioginės dukterinės bendrovės, yra taip pat atleisti nuo mokesčių, su dalyvavimu kapitale susijusios išlaidos niekuomet nėra atskaitomos.

42 Todėl dėl bėtinybės išsaugoti mokesčių darnumą negali būti priimtinas argumentas, kad Vokietijos patronuojančios bendrovei, gavusiai Austrijoje steigtos netiesioginės dukterinės bendrovės išmokėtą dividendų, negalėjimui atskaityti savo finansavimo išlaidų kompensuoja mokesčių lengvata, atleidžiant šiuos dividendus nuo mokesčių, kai patronuojančios bendrovės, gaunančios dividendus iš Vokietijoje steigtos netiesioginės dukterinės bendrovės, atveju mokesčių lengvata, kuri sudaro galimybę išskaityti finansavimo išlaidas, susijusias su dalyvavimu dukterinei bendrovei kapitale, faktiškai neatitinka jokios mokestinės rinkliavos už šiai patronuojančios bendrovei išmokėtus dividendus. Iš tiesų, kaip tvirtina pati Vokietijos vyriausybė, pastaruoju atveju, siekiant išvengti dvigubo išmoktų pelno apmokestinimo, išmoktą dividendų apmokestinimas bendrovei pelno mokesčių kompensuojamas dividendus išmokėjusios bendrovės sumoktų mokesčių įskaitymu.

43 Siekiant nustatyti, ar egzistuoja bėtinybė išsaugoti mokesčių sistemos darnumą, Vokietijos vyriausybė taip pat negali remtis argumentu, kad netiesioginės užsienio dukterinės bendrovės gautas pelnas – priešingai nei Vokietijoje steigtos netiesioginės dukterinės bendrovės gautas pelnas – šioje valstybėje narėje nėra apmokestinamas. Iš tikrųjų pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai neįrodo ryšio tarp galimybės atskaityti su patronuojančios bendrovės dalyvavimu kitai bendrovei kapitale susijusias finansavimo išlaidas ir netiesioginės dukterinės bendrovės apmokestinamojo pelno. Be to, šios netiesioginės dukterinės bendrovės gautas pelnas, leidžiamai išmokėti dividendus, apmokestinamas bendrovei pelno mokesčių Austrijoje, kaip Vokietijoje apmokestinamas netiesioginės dukterinės bendrovės, kurios buveinė yra šioje valstybėje narėje, gautas pelnas, nes šiuo atžvilgiu vieta, kur yra šikūrusi patronuojanti bendrovė, nėra svarbi.

44 Dėl to pačios priežasties pagrindinėje byloje nagrinėjami nacionalinės teisės aktai negali būti pateisinti teritoriniu principu, kaip tai pripažino Teisingumo Teismas 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Futura Participations ir Singer* (C/250/95, Rink. p. I-2471) 22 punkte. Iš tiesų šie teisės aktai negali būti laikomi gyvendinamais šio principo tiek, kiek jie atmeta galimybę atskaityti Vokietijoje neribotai apmokestinamos patronuojančios bendrovės, gaunančios dividendus iš Austrijoje steigtos netiesioginės dukterinės bendrovės, patirtas finansavimo išlaidas dėl tos priežasties, kad jie yra atleisti nuo mokesčių Vokietijoje, nors dividendai, kuriuos Vokietijoje steigta ir šioje valstybėje turinti registruota buveinė netiesioginė dukterinė bendrovė išmokėjo tai pačiai patronuojančiai bendrovei, taip pat atleidžiami nuo mokesčių pagal dividendus išmokėjusios bendrovės jau sumokėtą mokesčių įskaitymo metodą.

45 Siekdama pateisinti pagrindinėje byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus, Vokietijos vyriausybė negali remtis aplinkybe, kad šie teisės aktai apsiriboja Direktyvos 90/435 4 straipsnio 2 dalyje, kuri kiekvienai valstybei narei pripažįsta galimybę tais atvejais, kai patronuojanti bendrovė gauna kitoje valstybėje narėje steigtos dukterinės bendrovės išmoktą pelno, t. y. pelno, kurio

pirmoji valstybė narė arba neapmokestina, arba apmokestina viską, suteikdama šiai patronuojančiai bendrovei teisę iš savo mokesčių atskaityti dukterinės bendrovės sumokėto mokesčių dalį, susijusi su šiuo pelnu, numatyti, kad su šiuo dalyvavimu kitos bendrovės kapitale susijusios sėnaudos nėra atskaitomos iš apmokestinamo šios patronuojančios bendrovės pelno, numatytos galimybės apmokestinti įgyvendinimu. Iš tikrųjų neatsižvelgiant į atsakymų klausimą, ar ši direktyva taikoma konkrečiu atveju, tokia galimybė gali būti pasinaudota tik laikantis pagrindinių Sutarties nuostatų, t. y. jos 52 straipsnio.

46 Nežodžius, kad pagrindinėje byloje nagrinjamas teisės aktas yra pateisinamas imperatyviais bendrojo intereso pagrindais, darytina išvada, kad Sutarties 52 straipsnis draudžia tokį teisės aktą.

47 Tiek, kiek šis teisės aktas taikomas 1994 m. įvykiams, reikia remtis su susisteigimo laisve susijusiomis nuostatomis, įtvirtintomis EEE susitarime.

48 Kaip nurodyta jo 6 straipsnyje, įgyvendinant ir taikant šio susitarimo nuostatas, jeigu jos yra iš esmės tolygios atitinkamoms Sutarties ir taikant jį priimtą aktą normoms, jos yra aiškinamos remiantis atitinkamais Teisingumo Teismo sprendimais, kurie buvo priimti prieš pasirašant šį susitarimą. Be to, ir Teisingumo Teismas, ir ELPA teismas yra pripažinę būtinybę užtikrinti, kad EEE susitarimo nuostatos, kurios yra iš esmės tolygios atitinkamoms Sutarties nuostatoms, būtų aiškinamos vienodai (2003 m. gruodžio 23 d. Sprendimo *Ospelt ir Schlössle Weissenberg*, C/452/01, Rink. p. I-9743, 29 punktas ir 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Bellio F.lli*, C/286/02, Rink. p. I-3465, 34 punktas; taip pat žr. 2003 m. gruodžio 12 d. ELPA teismo sprendimo *EFTA Surveillance Authority prieš Iceland*, E/1/03, EFTA Court Report, p. 143, 27 punktas).

49 Tačiau reikia pažymėti, kad EEE susitarimo 31 straipsnyje įtvirtintos taisyklės, uždraudžiančios susisteigimo laisvės apribojimus, yra tolygios įtvirtintiems Sutarties 52 straipsnyje.

50 Šiomis aplinkybomis pateiktą klausimą reikia atsakyti taip: Sutarties 52 straipsnis ir EEE susitarimo 31 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia valstybės narės teisės aktą, nesuteikiantį mokestinę galimybę šioje valstybėje narėje bendrovei pelno mokesčiu neribotai apmokestinamai patronuojančiai bendrovei atskaityti finansavimo išlaidas, skirtas kapitalo dalims dukterinėje bendrovėje įsigyti, kai šios išlaidos yra susijusios su dividendais, kurie atleidžiami nuo mokesčių dėl to, kad juos yra išmokėjusi kitoje valstybėje narėje arba minėto susitarimo šalimi esančioje valstybėje steigta netiesioginė dukterinė bendrovė, nors galimybę atskaityti tokias išlaidas suteikiama, kai jos yra susijusios su toje pačioje valstybėje narėje, kurioje yra registruota patronuojančios bendrovės buveine, steigtos netiesioginės dukterinės bendrovės išmokėtais dividendais, kurie faktiškai taip pat yra atleisti nuo mokesčių.

Dėl nuostatų, susijusių su laisvu kapitalo judėjimu, aiškinimo

51 Kadangi su susisteigimo laisve susijusios Sutarties ir EEB susitarimo nuostatos draudžia tokį nacionalinės teisės aktą, koks nagrinjamas pagrindinėje byloje, nebūtina nagrinėti, ar šis teisės aktas draudžia su laisvu kapitalo judėjimu susijusios Sutarties nuostatos.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

52 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti pastarasis 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 sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) ir 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo 31 straipsnis turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia valstybės narės teisės aktą, nesuteikiantį mokestinų galimybių šioje valstybėje narėje bendrovių pelno mokesčiu neribotai apmokestinamai patronuojančiai bendrovei atskaityti finansavimo išlaidas, skirtas kapitalo dalims dukterinėje bendrovėje įsigyti, kai šios išlaidos yra susijusios su dividendais, kurie atleidžiami nuo mokesčio dėl to, kad juos yra išmokę jūsi kitoje valstybėje narėje arba minėto susitarimo šalimi esančioje valstybėje įsteigta netiesioginė bendrovė, nors galimybė atskaityti tokias išlaidas suteikiama, kai jos yra susijusios su toje pačioje valstybėje narėje, kurioje yra registruota patronuojančios bendrovės buveine, įsteigtos netiesioginės dukterinės bendrovės išmoktais dividendais, kurie faktiškai taip pat yra atleisti nuo mokesčio.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.