

Byla C-284/06

Finanzamt Hamburg-Am Tierpark

prieš

Burda GmbH, buvusi Burda Verlagsbeteiligungen GmbH

(*Bundesfinanzhof* prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Mokesčių teisės aktai – sisteigimo laisvė – Direktyva 90/435/EEB – Pelno mokestis – Bendroji mokesčių sistema, taikoma visai valstybių narių patronuojamoms ir dukterinėms bendrovėms – Kapitalo bendrovė – Pajamų ir turto priedaugio skirstymas – Mokestis prie šaltinio – Mokesčio kreditas – Akcininkų rezidentų ir akcininkų ne rezidentų vertinimas“

Sprendimo santrauka

1. *Procesas – Žodinis proceso dalis – Atnaujinimas*

(*EB 234 straipsnis; Teisingumo Teismo procedūros reglamento 61 straipsnis*)

2. *Teisės aktų derinimas – Bendroji mokesčių sistema, taikoma visai valstybių narių patronuojamoms ir dukterinėms bendrovėms – Direktyva 90/435*

(*Tarybos direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalis*)

3. *Laisvas asmenų judėjimas – sisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai – Pelno mokestis*

(*EB sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis); Tarybos direktyvos 90/435 4 straipsnis*)

1. Teisingumo Teismas gali savo nuožiūra, generalinio advokato pasiūlymu arba šalių prašymu priimti nutartį dėl žodinės proceso dalies atnaujinimo pagal Procedūros reglamento 61 straipsnį, jei jis mano, kad nepakanka informacijos arba byla turi būti nagrinėjama remiantis argumentu, dėl kurio šalys nepareiškė savo nuomonės. Tačiau tvirtinimas, kad generalinis advokatas savo išvadoje neatsižvelgė tam tikras nacionalinės teisės nuostatas, nepaminėtas prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo sprendime pateikti prejudicinį klausimą, negali pateisinti žodinės proceso dalies atnaujinimo vadovaujantis šiame straipsnyje nustatytais reikalavimais.

Pagal EB 234 straipsnį pradėtoje procedūroje pagrindinėje byloje taikytinas svarbias nacionalines nuostatas turi nurodyti ne Teisingumo Teismas. Tokia prerogatyva tenka tik prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui, kuris, išdėstydamas vidaus teisinį pagrindą, palieka Teisingumo Teismui galimybę pateikti Bendrijos teisės aiškinimą, leidžiantį prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui vertinti nacionalinės teisės aktų suderinamumą su Bendrijos teisės aktais. Be to, Teisingumo Teismo statutai ir Procedūros reglamentai šalims nenumato galimybės pateikti atsiliepimus generalinio advokato išvadai.

Tik prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas turi apibrėžti faktines aplinkybes, kuriomis kyla jo pateikiami klausimai, arba bent jau paaiškinti faktų prielaidas, kuriomis šie klausimai grindžiami. Todėl kai prašymu priimti prejudicinį sprendimą pateiktas teismas savo

prašyme neatskleidžia tam tikrą faktinį aplinkybę, bylos šalis negali tvirtinti, kad tam tikrą faktą prielaidos, kuriomis generalinis advokatas grindžia savo analizę, yra netikslios arba neišsamios, siekdamas pateisinti žodinio proceso dalies atnaujinimą pagal Teisingumo Teismo procedūros reglamento 61 straipsnio reikalavimus.

(žr. 37–40, 42, 44–47 punktus)

2. Mokesčių prie šaltinio Direktyvos 90/435 d.1 bendrosios mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių patronuojantioms ir dukterinėms bendrovėms, 5 straipsnio 1 dalies prasme nėra laikoma nacionalinės teisės nuostata, numatanti, jog dukterinei bendrovei paskirstant pelną savo patronuojantiai bendrovei, apmokestinamos dukterinės bendrovės pajamos ir turto prieaugis, kurie pagal nacionalinę teisę nebūtų apmokestinami, jei ši dukterinė bendrovė juos būtų pasilikusi, o ne paskirsčiusi patronuojantiai bendrovei.

Mokestis prie šaltinio – tai bet koks valstybėje, kurioje išmokami dividendai, gautų pajamų apmokestinimas, kurio atsiradimą lemiantis veikis yra dividendų arba bet kokių kitų pajamų iš akcijų išmokėjimas, kai šio mokesčio bazė yra pajamos iš šių akcijų, o apmokestinamasis asmuo yra tas pats akcijų turtojas. Taigi, taikant minėtą nuostatą turi būti vykdytos trys kumuliacinės sąlygos. Kadangi trečioji sąlyga, pagal kurią apmokestinamasis asmuo turi būti akcijų turtojas, nėra vykdyta, Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalis nedraudžia apskaitos korekcinio mechanizmo, kaip antai numatyto minėtoje nacionalinės teisės nuostatoje.

(žr. 52–53, 61, 63–64 punktus ir rezoliucijos dalies 1 punktą)

3. EB sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) reikia aiškinti kaip nedraudžiantį taikyti nacionalinę priemonę, pagal kurią, apmokestinant pelną, kurį dukterinė bendrovė valstybės narės rezidentas paskirsto savo patronuojantiai bendrovei, taikomas toks pats korekcinis mechanizmas, nesvarbu, ar patronuojanti bendrovė reziduoja toje pačioje valstybėje narėje, ar kitoje valstybėje narėje, net jeigu, priešingai nei patronuojantiai bendrovei rezidentei, patronuojantiai bendrovei ne rezidentei jos dukterinės bendrovės rezidavimo valstybė narė nesuteikia mokesčio kredito.

Kadangi nagrinėjamo korekcinio mechanizmo taikymas negali pakeisti dukterinės bendrovės rezidentės mokesčių prievolės priklausomai nuo to, ar jos patronuojanti bendrovė reziduoja toje pačioje, ar kitoje valstybėje narėje, ir ši dukterinė bendrovė jos rezidavimo valstybės teisės aktų atžvilgiu neatsiduria skirtingoje padėtyje priklausomai nuo to, ar ji savo pelną paskirsto patronuojantiai bendrovei ne rezidentei, ar patronuojantiai bendrovei rezidentei, šio mechanizmo taikymas nelemia identiškose skirtingose situacijose atsidariusios dukterinės bendrovės vertinimo, tai yra Sutarties 52 straipsniu iš principo draudžiamo diskriminuojančio mokesčio vertinimo.

Šio vertinimo negali paneigti aplinkybės, jog akcininkai ne rezidentai atveju dividendus išmokėjusios kompanijos apmokestinimas tampa galutinis ta prasme, jog dividendus išmokėjusios bendrovės mokesčių prievolės padidėjimas nėra kompensuojamas suteikiant jai atitinkantį mokesčio kreditą. Nesant Bendrijos suvienodinimo ar derinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo galią mokesčių srityje paskirstymo kriterijus, visų pirma siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo. Šiuo atžvilgiu patronuojantiai bendrovei rezidentei nacionalinės teisės aktais suteikiamu mokesčio kreditu siekiama išvengti ekonominio dvigubo apmokestinimo taikymo pelnui, kurį paskirsto dukterinė bendrovė rezidentė ir už kurį ji jau buvo apmokestinta. Tačiau pelno tarptautinio paskirstymo atveju, kaip išplaukia iš Direktyvos 90/435 d.1 bendrosios mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių patronuojantioms ir dukterinėms bendrovėms, 4 straipsnio, užkirsti kelią šiam dvigubam ekonominiam paskirstomo pelno apmokestinimui turi ne dukterinės bendrovės rezidavimo valstybė narė, bet valstybė narė, kurios teritorijoje reziduoja patronuojanti bendrovė. Todėl patronuojantios

bendrovės rezidavimo valstybės narė privalo taikyti mokestinį vertinimą, kuriuo siekiama to paties tikslo, kaip ir dukterinės bendrovės rezidavimo valstybės narės joje reziduojantioms patronuojantioms bendrovėms suteikiamu mokesčio kreditu, taip, kad būtų išvengta dividendų forma paskirstyto pelno dvigubo ekonominio apmokestinimo. Taigi kaip ir dukterinės bendrovės rezidentės patronuojantys bendrovei rezidentei jos rezidavimo valstybės narė, veikianti ir kaip dukterinės bendrovės valstybės narė, suteikia mokesčio kreditą, taip ir dukterinės bendrovės rezidentės patronuojanti bendrovė ne rezidentė apsaugoma nuo dividendų forma paskirstyto pelno dvigubo ekonominio apmokestinimo, nors tai daro jos rezidavimo valstybės narė. Taigi dėl to, kad dukterinės bendrovės valstybės narė nesuteikia mokesčio kredito patronuojanti bendrovei ne rezidentei, patronuojantys bendrovės rezidentės dukterinės bendrovės rezidentės padėtis netampa skirtinga nuo patronuojantys bendrovės ne rezidentės dukterinės bendrovės rezidentės padėtis.

(žr. 82–85, 87–92, 94–96 punktus ir rezoliucinės dalies 2 punktą)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija)

SPRENDIMAS

2008 m. birželio 26 d. (*)

„Mokesčių teisės aktai – sisteminio laisvės – Direktyva 90/435/EEB – Pelno mokestis – Bendroji mokesčių sistema, taikoma visur valstybių narių patronuojantioms ir dukterinėms bendrovėms – Kapitalo bendrovė – Pajamų ir turto prieaugio skirstymas – Mokestis prie šaltinio – Mokesčio kreditas – Akcininkų rezidentų ir akcininkų ne rezidentų vertinimas“

Byloje C-284/06

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2006 m. vasario 22 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2006 m. birželio 29 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt Hamburg-Am Tierpark

prieš

Burda GmbH, buvusi *Burda Verlagsbeteiligungen GmbH*,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai G. Arestis (pranešėjas), R. Silva de Lapuerta, E. Juhász ir T. von Danwitz,

generalinis advokatas P. Mengozzi,

posėdžio sekretorius J. Swedenborg, administratorius,

atsižvelgus į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2007 m. birželio 13 d. posėdžiui,

išnagrinėjus pastabas, pateiktas:

- *Burda GmbH*, buvusios *Burda Verlagsbeteiligungen GmbH*, atstovaujamos *Rechtsanwälte* H. Geißler, B. von Winterfeld ir J. Lüdicke,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Mölls,

susipažinęs su 2008 m. sausio 31 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su pagrindinei bylai taikomos redakcijos 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių patronuojamioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147) (toliau – Direktyva 90/435/EEB) bei EB sutarties 52 straipsnio (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) ir EB sutarties 73b bei 73d straipsnių (tapę atitinkamai EB 56 bei 58 straipsniais) išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant bylą tarp bendrovės *Burda GmbH*, buvusios *Burda Verlagsbeteiligungen GmbH* (toliau – *Burda*), ir *Finanzamt Hamburg-Am Tierpark* (toliau – *Finanzamt*) dėl pelno, kurį 1998 m. ši bendrovė išmokėjo vienai iš savo patronuojamų bendrovių, t. y. Nyderlandų steigčiai *RCS International Services BV* (toliau – *RCS*), už 1996 m. ir 1997 m. mokestinius laikotarpius, apmokestinimo.

Teisinis pagrindas

Bendrijos teisės aktai

3 Pagal Direktyvos 90/435/EEB pirmą konstatuojamąją dalį ja siekiama nustatyti „konkurencijos požiūriu neutralias mokesčių taisykles, kad žmonės galėtų prisitaikyti prie bendrosios rinkos reikalavimų, tarptautiniu lygiu padidinti jų gamybinius pajėgumus ir konkurencingumą“.

4 Pagal direktyvos trečią konstatuojamąją dalį ja ypač siekiama pašalinti mokestines sąlygas, kurios skirtingų valstybių narių bendrovių grupėms yra mažiau palankios nei tos pačios valstybės narės bendrovių grupėms taikomos mokestinės sąlygos.

5 Direktyvos 90/435/EEB 1–7 straipsniuose nustatyta:

„1 straipsnis

1. Kiekviena valstybė narė šią direktyvą taiko:

- pelno, kurį tos valstybės žmonės gauna iš kitose valstybėse narėse esančių savo dukterinių įmonių, paskirstymui,

– pelno, kuri? tos valstyb?s nar?s ?mon?s perduoda kitose valstyb?se nar?se esan?ioms savo dukterin?ms ?mon?ms, paskirstymui.

<...>

2 straipsnis

Šioje direktyvoje „valstyb?s nar?s ?mon?“ yra ?mon?, kuri:

- a) yra vienos iš šios direktyvos priede nurodyt? form?;
- b) pagal valstyb?s nar?s mokes?i? ?statymus mokes?i? tikslais yra laikoma tos valstyb?s nar?s rezidente ir pagal su tre?i?ja valstybe sudaryt? dvigubo apmokestinimo išvengimo susitarim? mokes?i? tikslais n?ra laikoma ne Bendrijos rezidente;
- c) be to, jai nustatyta prievol? mok?ti vien? toliau nurodyt? mokes?i? be galimyb?s pasirinkti arba b?ti atleistai:

<...>

– *Körperschaftsteuer* Vokietijos Federacin?je Respublikoje,

<...>

arba kuriuo nors kitu mokes?iu, kuris pakeist? bet kur? iš pirmiau nurodyt? mokes?i?.

3 straipsnis

1. Taikant ši? direktyv?:

- a) patronuojan?ia ?mone b?tinai laikoma kiekviena valstyb?s nar?s ?mon?, kuri atitinka 2 straipsnyje nustatytas s?lygas ir turi ne mažiau kaip 25 % kitoje valstyb?je nar?je esan?ios ?mon?s, atitinkan?ios tas pa?ias s?lygas, kapitalo dalies;
- b) „dukterin? ?mon?“ yra ?mon?, kurios kapitale turima a punkte minima kapitalo dalis.

<...>

4 straipsnis

1. Kai patronuojanti ?mon? d?l ryši? su savo dukterine ?mone gauna paskirstyto pelno dal?, išskyrus dukterin?s ?mon?s likvidavimo atvej?, jos valstyb? nar?:

– tokio pelno neapmokestina arba

– tok? peln? apmokestina, suteikdama teis? patronuojan?iai ?monei atskaityti iš priklausan?io mok?ti mokes?io sumos t? ?moni? pelno mokes?io dal?, kuri? nuo to pelno sumok?jo dukterin? ?mon?, ir prireikus pagal 5 straipsnyje nurodytas leidžian?ias nukrypti nuostatas – valstyb?s nar?s, kurios rezident? yra dukterin? ?mon?, taikomo mokes?io prie šaltinio sum?, ne didesn? už atitinkamo nacionalinio mokes?io sum?.

2. Tačiau kiekviena valstybė narė pasilieka galimybę numatyti, kad visi privalomieji mokėjimai, susiję su turima kapitalo dalimi, ir visi nuostoliai, atsiradę dėl dukterinės įmonės pelno paskirstymo, negali būti atskaitomi iš patronuojančios įmonės apmokestinamo pelno. <...>

<...>

5 straipsnis

1. Bent tais atvejais, kai patronuojanti įmonė turi ne mažiau kaip 25 % dukterinės įmonės kapitalo, iš pelno dalies, kuri dukterinė įmonė perduoda savo patronuojančiai įmonei, mokestis prie šaltinio neišskaitomas.

<...>

3. Nepaisant [...] 1 dalies ir ne vėliau kaip iki 1996 m. vidurio Vokietijos Federacinė Respublika gali taikyti 5 % kompensacinį mokestį prie šaltinio savo dukterinei įmonei paskirstytam pelnui, jeigu įmonės pelno mokesčio tarifas, taikomas paskirstytam pelnui, yra bent 11 punktų mažesnis nei mokesčio tarifas, taikomas nepaskirstytam pelnui.

<...>

6 straipsnis

Patruojančios įmonės valstybė narė negali prie šaltinio išskaičiuoti mokesčio iš pelno, kurį tokia įmonė gauna iš dukterinės įmonės.

7 straipsnis

1. Šioje direktyvoje vartojamas terminas „mokestis prie šaltinio“ netaikomas įmonės pelno mokesčio išankstiniam mokėjimui arba mokėjimui avansu (*précompte*), kurį dukterinė įmonė, skirstydama pelną patronuojančiai įmonei, moka savo buveinės valstybei narei.

Ši direktyva neturi tokos taikant nacionalines arba sutartimis grąstas nuostatas, kuriomis siekiama panaikinti arba sumažinti ekonominę dvigubą dividendų apmokestinimą, ypač nuostatas dėl mokesčio kreditų mokėjimo dividendų gavėjams.“

6 Pagal Direktyvos 90/435 priedą ji susijusi su pagal Vokietijos teisę steigtomis bendrovėmis „Aktiengesellschaft“, „Kommanditgesellschaft auf Aktine“, „Gesellschaft mit beschränkter Haftung“ ir „bergrechtliche Gewerkschaft“.

Nacionalinės teisės aktai

1996 m. KStG

7 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos 1996 m. Pelno mokesčio įstatymo (Körperschaftsteuergesetz 1996) (BGBl. 1996 I, p. 340, toliau – 1996 m. KStG) 1 straipsnis numato, kad kapitalo bendrovės, kurių valdymo organai arba buveinė yra Vokietijoje, neribotai apmokestinamos pelno mokesčiu.

8 Pagal 1996 m. KStG pelno mokesčiu už Vokietijoje gautas pajamas iš dalies apmokestinami vienetai, asmenų susivienijimai ir turtas, kurių nei valdymo organai, nei buveinė nėra Vokietijoje.

9 Pagal 1996 m. KStG 23 straipsnį prastas pelno mokesčio tarifas yra 45 % nuo apmokestinamųjų pajamų.

10 1996 m. KStG 27 straipsnio 1 dalyje numatyta, kad „jeigu pelno mokesčiu neribotai apmokestinama kapitalo bendrovė paskirsto pelną, pelno mokesčio suma padidėja arba sumažėja dėl skirtumo tarp mokesčio už kapitalo bendrovės nuosavą kapitalą, kuris pagal 28 straipsnį laikomas panaudotu pelnui paskirstyti (santaupų apmokestinimas), ir 30 % tarifo mokesčio už pelną iki pelno mokesčio atskaitymo (paskirstomo pelno apmokestinimas)“.

11 1996 m. KStG 28 straipsnyje numatyta:

„3. Naudotinos nuosavo kapitalo dalys yra laikomos panaudotomis pelnui paskirstyti 30 straipsnyje numatyta eilės tvarka, laikantis 4, 5 ir 7 dalių. Suma, iki kurios kapitalo dalis laikoma panaudota, turi būti nustatyta pagal jos prastą apmokestinimą.“

4. Jeigu kapitalo dalies ar dalis 30 straipsnio 1 dalies trečiojo sakinio 1 ar 2 punktų prasme, iš pradžių laikomos ar laikomą panaudotomis 3 dalies prasme, vėliau nepakanka pelno paskirstymui padengti, šis pelno paskirstymas turi būti priskirtas 30 straipsnio 2 dalies 2 punkte nurodytai kapitalo daliai, net jeigu dėl to ši kapitalo dalis tampa neigiama.“

12 1996 m. KStG 29 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad kiekvieno mokestinio laikotarpio pabaigoje nuosavas kapitalas yra padalijamas į paskirstytiną nuosavą kapitalą ir kitą nuosavą kapitalą, o paskirstytinas nuosavas kapitalas yra nuosavo kapitalo dalis, viršijanti statiną kapitalą.

13 1996 m. KStG 30 straipsnio 1 ir 2 dalyse numatyta:

„1. Kiekvieno mokestinio laikotarpio pabaigoje paskirstytinas nuosavas kapitalas yra padalijamas į dalis pagal joms taikytiną apmokestinimo schemą. Kiekviena dalis priklauso nuo ankstesniais mokestiniais laikotarpiais atlikto padalijimo. Atliekant padalijimą reikia atskirai nurodyti dalis, atitinkančias:

1) pajamas, kurios nuo 1993 m. gruodžio 31 d. buvo apmokestintos taikant nesumažintą pelno mokesčio tarifą;

<...>

3) turto prieaugis, kuris neapmokestinamas pelno mokesčiu arba kuris padidino kapitalo bendrovės nuosavą kapitalą mokestiniais laikotarpiais iki 1977 m. sausio 1 dienos.

2. 1 dalies 3 punkte nurodyta suma turi būti padalyta į:

1. Nuosavą kapitalą nuo mokestiniais laikotarpiais po 1976 m. gruodžio 31 d. iš užsienio gautą pajamą <...>

2. Vairius turto prieaugius, kurie neapmokestinami pelno mokesčiu ir nepriskiriami 3 ir 4 kategorijoms.

3. Paskirstytiną nuosavą kapitalą, gytą prieš pasibaigiant mokestiniam laikotarpiui iki 1977 m. sausio 1 dienos.

4. Akcininkų našus, kurie padidino nuosavą kapitalą mokestiniais laikotarpiais po 1976 m. gruodžio 31 dienos.“

14 1996 m. KStG 30 straipsnio 1 dalies 1 punkte išvardytą pajamų dalis, apmokestinama

nesumažintu pelno mokesčio tarifu, t. y. 45 %, vadinama „EK 45“.

15 1996 m. KStG 30 straipsnio 1 dalies 3 punkte nurodytas pelno mokesčiu neapmokestinamas turto prieaugis vadinamas „EK 0“, o pagal 30 straipsnio 2 dalyje nurodytas keturias kategorijas – „EK 01“–„EK 04“.

16 1996 m. KStG 40 straipsnyje nustatyta:

„Pagal 27 straipsnį pelno mokestis nėra didinamas:

1) už paskirstomo pelno dalis, patenkančias į 30 straipsnio 2 dalies 1 punkto nuostatų taikymo sritį (EK 01);

2) už paskirstomo pelno dalis, patenkančias į 30 straipsnio 2 dalies 4 punkto nuostatų taikymo sritį (EK 04).“

17 1996 m. KStG 44 straipsnio 1 dalies pirmajame sakinyje numatyta:

„Jeigu mokesčiu neribotai apmokestinamas vienetas savo sąskaita teikia paslaugas, kurios akcininkams yra pajamos Pajamų mokesčio įstatymo 20 straipsnio 1 dalies 1 arba 2 punktų prasme, jis privalo, laikydamasis 2 dalies, savo akcininkų paprašytas išduoti atitinkamos oficialios administracinės formos pažymį, kurioje nurodoma ši informacija:

1) akcininko pavardę ir adresą;

2) paslaugų sumą;

3) atsiskaitymo datą;

4) pagal Pajamų mokesčio įstatymo 36 straipsnio 2 dalies 3 punkto pirmąjį sakinį atskaitytino pelno mokesčio sumą;

5) pagal 52 straipsnį grąžintino pelno mokesčio suma; pakanka pateikti duomenis apie vieną akciją, kapitalo dalį arba vieną teisę į dividendus;

6) paslaugos, kuriai kapitalo dalis 30 straipsnio 2 dalies 1 punkto prasme laikoma panaudota, suma;

7) paslaugos, kuriai kapitalo dalis 30 straipsnio 2 dalies 4 punkto prasme laikoma panaudota, suma.“

18 1996 m. KStG 50 straipsnio 1 dalies 2 punkte, be kita ko, numatyta, kad nuo pajamų, kurioms taikomas mokestis prie šaltinio, mokėtinas pelno mokestis mokamas išskaičiuojant mokestį prie šaltinio, kai pajamų gavėjas yra tik iš dalies apmokestinamas ir kai pajamos gaunamos ne iš komercinės, žemės ūkio ar miškininkystės ūkinės, esančios šalies teritorijoje.

19 1996 m. KStG 51 straipsnyje nurodoma, kad „jeigu akcininkas neapmokestinamas pajamų mokesčiu Pajamų mokesčio įstatymo 20 straipsnio 1 dalies 1–3 punktų arba 2 dalies 2 punkto a papunkčio prasme arba jeigu į šias pajamas neatsižvelgta nustatant apmokestinimo bazę pagal 50 straipsnio 1 dalies 1 ar 2 dalį, pelno mokesčio, atskaitytino pagal Pajamų mokesčio įstatymo 36 straipsnio 2 dalies 3 punktą, negalima atskaityti arba grąžinti“.

20 1996 m. KStG 52 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Pelno mokestis, kurio negalima atskaityti pagal 51 straipsnį, grąžinamas neribotai

apmokestinamiems, tačiau atleistiems nuo pelno mokesčio akcininkams, viešosios teisės reglamentuojamiems juridiniams asmenims ir akcininkams, kurie iš dalies apmokestinami pelno mokesčiu pagal 2 straipsnio 1 dalį, jiems paprašius, tiek, kiek šis mokestis padidėja pagal 27 straipsnio d) to, kad nuosavas kapitalas 30 straipsnio 2 dalies 3 punkto prasme laikomas naudojamu pelnui paskirstyti arba analogiškam mokėjimui.“

1990 m. EStG

21 1990 m. Pajamų mokesčio 20 straipsnio 1 dalyje (Einkommensteuergesetz 1990, BGBl. 1990 I, p. 1898, toliau – 1990 m. EStG) numatyta:

„Investicinių pajamos apima:

1. Dividendų paskirstymų;

2. <...>

3. pagal 36 straipsnio 2 dalies 3 punktą atskaitytino pelno mokesčio sumą.“

22 1990 m. EStG 36 straipsnio 2 dalyje nustatyta:

„<...>

Iš pajamų mokesčio atskaitomos šios sumos:

<...>

3. Pelno mokestis, kurį sumoka neribotai pelno mokesčiu apmokestinamas vienetas arba asmenų asociacija, iki 3/7 pajamų 20 straipsnio 1 dalies 1 punkto (dividendai) arba 2 punkto prasme tiek, kiek minėtų pajamos gaunamos ne iš pelno paskirstymo, kuriam buvo panaudotas nuosavas kapitalas Pelno mokesčio įstatymo 30 straipsnio 2 dalies 1 punkto prasme.“

23 1990 m. EStG 43 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Toliau išvardytos Vokietijoje gautos investicinių pajamos apmokestinamos pajamų mokesčiu, išskaičiuojamu iš investicinių pajamų (investicinių pajamų mokestis):

1. Investicinių pajamos 20 straipsnio 1 dalies 1 ir 2 punktų prasme <...>“

Pagrindinės bylos aplinkybės, prejudiciniai klausimai ir procesas Teisingumo Teisme

24 Kaip matyti iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą, *Burda* yra uždaroji akcinė bendrovė, kurios buveinė ir valdymo organas yra Vokietijoje. Pagrindinėje byloje nagrinėjama metais ji lygiomis dalimis priklausė Nyderlanduose steigta kapitalo bendrovei *RCS* ir Vokietijoje esančiai kapitalo bendrovei *Burda International Holding GmbH* (toliau – *Burda International*).

25 1998 m. *Burda* nusprendė paskirstyti pelną už 1996 ir 1997 m. mokestinius laikotarpius lygiomis dalimis *RCS* bei *Burda International*. Šis paskirstytas pelnas pagal 1996 m. KStG 27 straipsnio 1 dalį buvo apmokestintas 30 % tarifu.

26 Iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad, vadovaujantis 1996 m. KStG 44 straipsniu, tik *Burda International* gavo pažymą dėl atskaitytino pelno mokesčio už *Burda* paskirstytą pelną.

27 Iš minėto sprendimo taip pat matyti, kad patikrinus mokesčius nustatyta, jog *Burda*

paskirstyto pelno suma buvo didesnė nei apmokestinamąjį pajamų suma. Todėl *Finanzamt* sumažino nuo 6 049 925 DEM iki 4 915 490 DEM ?vairias paskirstytino nuosavo kapitalo dalis, kurioms taikomas nesumažinto tarifo pelno mokestis (EK45), ir, vadovaudamasi 1996 m. KStG 28 straipsnio 4 dalimi, pelno paskirstymus, kuriems po sumažinimo nebepakako apmokestinamojo paskirstytino nuosavo kapitalo, padengę iš nuosavo kapitalo 1996 m. KStG 30 straipsnio 2 dalies 2 punkto prasme (EK 02).

28 Dėl šio padengimo padidėjo pelno mokestis už pagrindinę je byloje aptariamus dvejus metus ir todėl buvo parengti du iš dalies pakeisti pranešimai apie mokėtiną mokestį.

29 Dėl šių pranešimų *Burda* pareiškė ieškinį *Finanzgericht Hamburg* teisme, ginydama 1996 m. KStG 28 straipsnio 4 dalies taikymą tuo pagrindu, kad *RCS* paskirstyto pelno padengimas EK 02 išomis buvo klaida.

30 Šiuo atžvilgiu *Burda* tvirtina, kad ji turėjo EK 04 kategorijai priskiriamą piniginių ?našų, kurių pakako pelno paskirstymui finansuoti, ir kad bet kuriuo atveju neturėjo EK 02 priskiriamo turto prieaugio.

31 2005 m. balandžio 29 d. Sprendimu *Finanzgericht Hamburg* patenkino *Burda* ieškinį, iš esmės manydamas, kad reikia taikyti 1996 m. KStG 28 straipsnio 3 dalies nuostatas, nes *RCS* išmokėta paskirstytojo pelno dalis turėjo būti priskirta EK 04.

32 Dėl šio sprendimo *Finanzamt* pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof* teismui.

33 Pastarasis nusprendė, kad negalima pritarti *Finanzgericht Hamburg* pateiktą 1996 m. KStG 28 straipsnio 4 dalies aiškinimui. *Bundesfinanzhof* teigimu, šios nuostatos taikymo sritis negali būti apribota tik turinčiais teisę atskaityti akcininkais ir dėl to neapimti neturinčių teisės ? mokesčių kreditų akcininkų, kaip antai *RCS*.

34 Tačiau *Bundesfinanzhof* kilo abejonė dėl to, ar EK 02 kategorijai priskiriamo pelno paskirstymo apmokestinimas yra suderinamas su Direktyva 90/945 tiek, kiek jis yra mokestis prie šaltinio, ir prireikus su EB sutarties nuostatomis, susijusiomis su laisvu kapitalo judėjimu arba ?sisteigimo laisve.

35 Šiomis aplinkybomis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

1. Ar mokesčių prie šaltinio <...> Direktyvos 435/90/EEB 5 straipsnio 1 dalies (dabar 5 straipsnis pagal 2003 m. gruodžio 22 d redakcijos Direktyvą 2003/132/EB (OL L 7, 2004, p. 41) prasme reikia laikyti tokį atvejį, kai nacionalinė teisė nustato, kad dukterinei bendrovei paskirstant pelną savo patronuojančiai bendrovei, apmokestinamos kapitalo bendrovės pajamos ir turto prieaugis, kurie pagal nacionalinę teisę nebūtų apmokestinami, jeigu liktų dukterinei bendrovei ir nebūtų paskirstomi patronuojančiai bendrovei?

2. Jeigu ? pirmąjį klausimą būtų atsakyta neigiamai, ar su (Sutarties 52, 73b ir 73d straipsniais) yra suderinama nacionalinės teisės nuostata, numatanti išimtiną kapitalo bendrovės paskirstytojo pelno padengimą iš šios bendrovės nuosavo kapitalo ir to nulemtą apmokestinimą net tokiais atvejais, kai ši kapitalo bendrovė ?rodo, kad dividendus išmokėjo akcininkams ne rezidentams, nors tokie akcininkai, skirtingai nei akcininkai rezidentai, pagal nacionalinę teisę neturi teisės iš savo pačių mokesčių atskaityti jiems pritaikyto pelno mokesčių?

36 2008 m. vasario 18 d. Teisingumo Teismo kanceliarijai pateiktu dokumentu *Burda* paprašė Teisingumo Teismo priimti nutartį dėl žodinės proceso dalies atnaujinimo pagal Procedūros

reglamento 61 straipsn?, siekiant, kad b?t? paskirtos „proceso organizavimo priemon?s“.

D?I prašymo atnaujinti žodin? proceso dal? ir paskirti proceso organizavimo priemones

37 Iš teismo praktikos matyti, kad Teisingumo Teismas gali savo nuoži?ra, generalinio advokato pasi?lymu arba šali? prašymu priimti nutart? d?I žodin?s proceso dalies atnaujinimo pagal Proced?ros reglamento 61 straipsn?, jei jis mano, kad nepakanka informacijos arba byla turi b?ti nagrin?jama remiantis argumentu, d?I kurio šalys nepareišk? savo nuomoni? (žr. 2004 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *Swedish Match*, C?210/03, Rink. p. I?11893, 25 punkt?; 2006 m. gruodžio 7 d. Sprendimo *SGAE*, C?306/05, Rink. p. I?11519, 27 punkt? ir 2007 m. birželio 28 d. Sprendimo *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, C?466/03, Rink. p. I?5357, 29 punkt?).

38 Gr?sdoma savo prašym? *Burda* nurodo, pirma, kad generalinis advokatas savo išvadoje neatsižvelg? ? Vokietijos pelno mokes?io cirkuliario (Körperschaftsteuerrichtlinien, toliau – KStR) 78 straipsnio 5 dal?.

39 Šiuo atžvilgiu reikia pažym?ti, kad pagal EB 234 straipsn? prad?toje proced?roje pagrindin?je byloje taikytinas svarbias nacionalines nuostatas turi nurodyti ne Teisingumo Teismas. Tokia prerogatyva tenka tik prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui, kuris, išd?stydamas vidaus teisin? pagrind?, palieka Teisingumo Teismui galimyb? pateikti Bendrijos teis?s aiškinim?, leidžiant? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui ?vertinti nacionalin?s teis?s akt? suderinamum? su Bendrijos teis?s aktais.

40 Taigi negin?ijama, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas savo sprendime pateikti prejudicin? klausim? nemini KStR 78 straipsnio 5 dalies nuostat?.

41 Savo teiginiuose *Burda* iš tikr?j? kritikuoja generalinio advokato pateikt? nuomon? d?I 1996 m. KStG 28 straipsnio 4 dalies aiškinimo ir tai, kad jis nepritaria jos vertinimui.

42 Ta?iau iš teismo praktikos matyti, kad Teisingumo Teismo statutas ir Proced?ros reglamentas šalims nenumato galimyb?s pateikti atsiliepinimus ? generalinio advokato išvad? (žr., be kita ko, min?to sprendimo *SGAE* 26 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

43 *Burda* teigia, antra, kad, priešingai nei mano generalinis advokatas, ji netur?jo paskirstytino pelno, kur? b?t? galima apmokestinti 30 % tarifu, ir kad dividendai neviršijo nuo mokes?io atleist? partneri? pinigini? ?naš? gr?žinimo.

44 Šiais teiginiais *Burda* iš esm?s tvirtina, kad tam tikr? fakt? prielaidos, kuriomis generalinis advokatas grindžia savo analiz?, yra netikslios arba neišsamios.

45 Šiuo atžvilgiu reikia pažym?ti, kad tik prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi apibr?žti faktines aplinkybes, kuriomis kyla jo pateikiami klausimai, arba bent jau paaiškinti fakt? prielaidas, kuriomis šie klausimai grindžiami.

46 Iš prejudicinio klausimo matyti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nenurod? faktini? aplinkybi?, kuriomis savo prašyme remiasi *Burda*.

47 Iš to išplaukia, jog šio sprendimo 43 punkte minimi teiginiai negali pateisinti žodin?s proceso dalies atnaujinimo vadovaujantis proced?ros reglamento 61 straipsnyje nustatytais reikalavimais.

48 Šiomis aplinkyb?mis Teisingumo Teismas, išklaus?s generalin? advokat?, mano, jog turi vis? informacij?, b?tin? atsakant ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausimus.

49 Tod?l nereikia priimti nutarties atnaujinti ?odin? proceso dal? ir reikia atmesti su tuo susijus? prašym? skirti proceso organizavimo priemones.

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

50 Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas Teisingumo Teismo iš esm?s klausia, ar mokes?iu prie šaltinio Direktyvos 435/90/EEB 5 straipsnio 1 dalies prasme laikoma nacionalin?s teis?s nuostata, numatanti, jog dukterinei bendrovei paskirstant peln? savo patronuojan?iai bendrovei, apmokestinamos dukterin?s bendrov?s pajamos ir turto priedaugis, kurie pagal nacionalin? teis? b?t? neapmokestinami, jei ši dukterin? bendrov? juos b?t? pasilikusi, o ne paskirs?iusi patronuojan?iai bendrovei.

51 Šiuo atžvilgiu pagal nusistov?jusi? teismo praktik? min?ta direktyva, kuri, kaip matyti iš šio sprendimo 5 ir 24 punkt?, taikoma pagrindin?je byloje, siekiama, ?tvirtinant bendr? mokes?i? sistem?, pašalinti bet kokias nepalankias skirting? valstybi? nari? bendrovi? bendradarbiavimo s?lygas, palyginti su tos pa?ios valstyb?s nar?s ?moni? bendradarbiavimo s?lygomis, ir taip palengvinti tarptautin? bendradarbiavim?. Taigi Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalis, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, numato, kad paskirstant peln? mokes?iu prie šaltinio neapmokestinamos dukterin?s bendrov?s valstyb?je (1996 m. spalio 17 d. Sprendimo *Denkavit ir kt.*, C?283/94, C?291/94 ir C?292/94, Rink. p. I?5063, 22 punktas; 2000 m. birželio 8 d. Sprendimo *Epson Europe*, C?375/98, Rink. p. I?4243, 20 punktas; 2001 m. spalio 4 d. Sprendimo *Athinaiki Zythopoiia*, C?294/99, Rink. p. I?6797, 25 punktas; 2003 m. rugs?jo 25 d. Sprendimo *Océ van der Grinten*, C?58/01, Rink. p. I?9809, 45 punktas ir 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C?446/04, Rink. p. I?11753, 103 punktas).

52 Konkre?iai kalbant apie Direktyvos 90/435 5 straipsniu valstyb?ms nar?ms nustatyt? draudim? dukterin?s bendrov?s rezident?s savo patronuojan?iai bendrovei, kitos valstyb?s nar?s rezidentei, paskirstytam pelnui taikyti mokes? prie šaltinio, pažym?tina, jog Teisingumo Teismas jau nusprend?, kad mokestis prie šaltinio – tai bet koks valstyb?je, kurioje išmokami dividendai, gaut? pajam? apmokestinimas, kurio atsiradim? lemiantis ?vykis yra dividend? arba bet koki? kit? pajam? iš akcij? išmok?jimas, kai šio mokes?io baz? yra pajamos iš ši? akcij?, o apmokestinamasis asmuo yra t? pa?i? akcij? tur?tojas (min?t? sprendim? *Epson Europe* 23 punktas; *Athinaiki Zythopoiia* 28 ir 29 punktai; *Océ van der Grinten* 47 punktas bei *Test Claimants in the FII Group Litigation* 108 punktas).

53 Iš šios teismo praktikos matyti, kad taikant Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dal? turi b?ti ?vykdytos trys kumuliacin?s s?lygos.

54 Šiuo atžvilgiu Vokietijos vyriausyb? teig?, kad pagrindin?je byloje ne?vykdyta šio sprendimo 52 punkte nurodyta tre?ioji s?lyga, t. y. jog apmokestinamasis asmuo turi b?ti „akcij? tur?tojas“.

55 Reikia konstatuoti, kad paskirstydama peln? *Burda* privalo mok?ti pelno mokes?, o akcij? tur?tojas yra *Burda International* ir *RCS*.

56 Tod?l pagrindin?je byloje ne?vykdyta tre?ioji s?lyga, susijusi su mokes?iu prie šaltinio Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalies prasme.

57 Šio vertinimo negali paneigti Europos Bendrijų Komisijos ir *Burda* minėtu sprendimu *Athinaiki Zythopoiia* grindžiami argumentai, kad Teisingumo Teismas iš tikrųjų netaiko minėtos sąlygos ir pirmenybę teikia ekonominiu vertinimu pagrįstam požiūriui.

58 Konkrečiai kalbant, Komisijos nuomone, aiškinant Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalies taikymo sąlygas, reikia atsižvelgti į ypatingą šioje direktyvoje numatytos mokesčio prie šaltinio sistemos ekonominę funkciją. To nepadarius, ši nuostata būtų netaikoma dažniausiai pasitaikančiais atvejais, t. y. kiekvieną kartą, kai dukterinė bendrovė išmoka dividendus savo patronuojančioms bendrovėms, kurios yra kitos valstybės narės rezidentės nei dukterinė bendrovė.

59 Šiuo atžvilgiu Komisija priduria, kad ekonominis dukterinės bendrovės apmokestinimo poveikis atitinka patronuojančios bendrovės apmokestinimą, nes mokestis prieš šaltinio išskaičiuojamas pelno skirstančios bendrovės ir yra tiesiogiai sumokamas mokesčių institucijoms.

60 Negalima pritarti prieš tai išdėstytiems teiginiams.

61 Visų pirma reikia konstatuoti, jog iš po minėto sprendimo *Athinaiki Zythopoiia* susiklosčiusios teismo praktikos matyti, kad Teisingumo Teismas kaip sąlygą, susijusią su „mokesčio prie šaltinio“ sąvoka Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalies prasme, pripažįsta tai, kad apmokestinamasis asmuo yra akcijų turėtojas (žr. minėtą sprendimą *Océ van der Grinten* 47 punktą ir *Test Claimants in the FII Group Litigation* 108 punktą).

62 Beje, šios išvados negali paneigti tariamas mokesčio prieš šaltinio sistemai būdingas ekonominis vertinimas, kuriuo remiasi Komisija. Iš tiesų toks vertinimas, netgi jei būtų svarbus, pagrindžia Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalies taikymą, tik jeigu yra vykdytos visos šio sprendimo 52 punkte minėtoje teismo praktikoje išvardytos sąlygos.

63 Kadangi trečioji mokesčio prie šaltinio Direktyvos 90/435 5 straipsnio 1 dalies prasme buvimo sąlyga pagrindinėje byloje nėra vykdyta, ši nuostata nedraudžia apskaitos korekcinio mechanizmo, kaip antai numatyto 1996 m. KStG 28 straipsnio 4 dalyje.

64 Todėl į pirmąjį klausimą reikia atsakyti taip: mokesčiu prie šaltinio Direktyvos 435/90/EEB 5 straipsnio 1 dalies prasme nėra laikoma nacionalinės teisės nuostata, numatanti, jog dukterinei bendrovei paskirstant pelną savo patronuojančiai bendrovei, apmokestinamos dukterinės bendrovės pajamos ir turto prieaugis, kurie pagal nacionalinę teisę nebūtų apmokestinami, jei ši dukterinė bendrovė būtų juos pasilikusi, o ne paskirsčiusi patronuojančiai bendrovei.

Dėl antrojo klausimo

65 Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Sutarties 52, 73b ir 73d straipsnius reikia aiškinti kaip draudžiančius taikyti nacionalinę priemonę, kaip antai 1996 m. KStG 28 straipsnio 4 dalis, pagal kurią, apmokestinant pelną, kurį dukterinė bendrovė valstybės narės rezidentė paskirsto savo patronuojančiai bendrovei, taikomas toks pats korekcinis mechanizmas, nesvarbu, ar patronuojanti bendrovė reziduoja toje pačioje valstybėje narėje, ar kitoje valstybėje narėje, net jeigu, priešingai nei patronuojančiai bendrovei rezidentei, patronuojančiai bendrovei ne rezidentei jos dukterinės bendrovės rezidavimo valstybė narė nesuteikia mokesčio kredito.

66 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią teismo praktiką, nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, jos privalo ja naudotis laikydamosi Bendrijos teisės (žr., be kita ko, 2006 m. rugsėjo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*

, C?196/04, Rink. p. I-7995, 40 punkt?; 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C?374/04, Rink. p. I?11673, 36 punkt? ir 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C?231/05, Rink. p. I?6373, 20 punkt?).

67 Pagrindin?s bylos aplinkyb?mis pirmiausia reikia nustatyti, ar ir kuria dalimi nacionalin?s teis?s aktai, kokie nagrin?jami pagrindin?je byloje, gali paveikti Sutarties 52, 73b ir 73d straipsniuose numatytas laisves.

D?l taikytinos laisv?s

68 Iš nusistov?jusios teismo praktikos matyti: kadangi nacionalin?s teis?s aktai reglamentuoja tik santykius bendrovi? grup?je, jie pirmiausia paveikia ?sisteigimo laisv? (žr., be kita ko, min?t? sprendim? *Test Claimants in the FII Group Litigation* 118 punkt?; *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 33 punkt? ir *Oy AA* 23 punkt?).

69 Be to, reikia priminti, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik?, kai bendrov? dalyvauja kitos bendrov?s kapitale ir toks dalyvavimas pirmajai leidžia daryti aiški? ?tak? šios kitos bendrov?s sprendimams ir nulemti jos veikl?, taikomos su ?sisteigimo laisve susijusios Sutarties nuostatos (žr., be kita ko, min?to sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 31 punkt?; min?to sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 39 punkt?; 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C?524/04, Rink. p. I?2107, 27 punkt?; min?to sprendimo *Oy AA* 20 punkt?; 2007 m. spalio 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?*, C?112/05, Rink. p. I?0000, 13 punkt? bei 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services*, C?298/05, Rink. p. I?0000, 29 punkt?).

70 Iš sprendimo pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad 50 % Vokietijos teritorijoje reziduojan?ios *Burda* kapitalo priklauso bendrovei ne rezidentei, t. y. *RCS*. Tokio dydžio *RCS* dalyvavimas *Burda* kapitale iš esm?s suteikia jai teis? daryti aiški? ir lemiam? ?tak? jos dukterinei bendrovei pirmesniame punkte min?tos teismo praktikos prasme.

71 Taip pat reikia pažym?ti, jog pagrindin?je byloje nagrin?jami nacionalin?s teis?s aktai, kuri? taikymas nepriklauso nuo dividendus gavusiai bendrovei priklausan?ios dividendus išmok?jusios bendrov?s kapitalo dalies apimties, gali patekti tiek ? EB 43 straipsnio d?l ?sisteigimo laisv?s, tiek ? EB 56 straipsnio d?l laisvo kapitalo jud?jimo taikymo sritis (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 36 punkt?).

72 Šiuo atžvilgiu vis d?lto reikia konstatuoti, kad gin?as pagrindin?je byloje susij?s tik su pagrindin?je byloje nagrin?jam? teis?s akt? ?taka bendrov?s rezident?s, išmok?jusios dividendus akcininkams, turintiems kapitalo dal?, kuri jiems leidžia daryti aiški? ?tak? min?tos bendrov?s sprendimams ir nulemti jos veikl?, pad??iai (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Test Claimants in the FII Group Litigation* 38 punkt?).

73 Šiomis aplinkyb?mis pagrindin?je byloje nagrin?jamam atvejui taikomos su ?sisteigimo laisve susijusios Sutarties nuostatos.

74 Bet kuriuo atveju darant prielaid?, kad 1996 m. KStG turi laisv? kapitalo jud?jim? ribojant? poveik?, iš teismo praktikos matyti, kad toks poveikis yra neišvengiama galimo ?sisteigimo laisv?s apribojimo pasekm? ir todėl jis nepateisina atskiro min?t? teis?s akt? nagrin?jimo 73b straipsnio atžvilgiu (min?to sprendimo *Oy AA* 24 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

75 Remiantis tuo, kas išd?styta, ? š? klausim? reikia atsakyti atsižvelgiant vien ? su ?sisteigimo laisve susijusias Sutarties nuostatas.

D?I ?sisteigimo laisv?s apribojimo buvimu

76 ?sisteigimo laisv?, kuri? Sutarties 52 straipsnis pripaž?sta Bendrijos nacionaliniams subjektams ir kuri apima j? teis? imtis savarankiškai dirban?i? asmen? veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti ?mones tomis pa?iomis s?lygomis, kurios rezidavimo valstyb?s nar?s teis?s aktuose yra nustatytos jos pa?ios subjektams, pagal EB sutarties 58 straipsn? (tapus? EB 48 straipsniu) apima bendrovi?, ?steigt? vadovaujantis valstyb?s nar?s teis?s aktais ir Bendrijoje turin?i? savo pagrindines buveines, centrin? administracij? ar pagrindin? verslo viet?, teis? vykdyti savo veiki? atitinkamoje valstyb?je nar?je per dukterin? bendrov?, filial? ar atstovyb? (žr., be kita ko, min?to sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 41 punkt? bei min?to sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 42 punkt?).

77 D?I bendrovi? reikia pažym?ti, kad jos priskiriamos konkre?ios valstyb?s teisei sistemai pagal j? buvein? Sutarties 58 straipsnio prasme, kaip ir fiziniai asmenys – pagal pilietyb?. Pripažinus, kad rezidavimo valstyb? nar? gali laisvai taikyti skirting? vertinim? vien d?I to, kad bendrov?s buvein? yra kitoje valstyb?je nar?je, Sutarties 52 straipsnis tapt? beprasmis. Taigi ?sisteigimo laisv? užtikrina, kad priiman?iojoje valstyb?je nar?je b?t? taikomas nacionalin?s teis?s vertinimas, uždraudama bet koki? diskriminacij? bendrovi? buvein?s buvimu vietos pagrindu (šiuo klausimu žr., be kita ko, min?to sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 43 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).

78 Iš sprendimo pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? matyti, jog pagrindin?je byloje nagrin?jamu korekciniu mechanizmu siekiama užtikrinti, kad dividendus išmok?jusios bendrov?s sumok?to mokes?io suma po korekcijos atitikt? akcininkui klaidingai suteikto mokes?io kredito sum?. Šiuo tikslu korekcinis mechanizmas numato, kad apmokestinant reikia atsižvelgti ? EK 02 kategorijai priskiriam? nuosav? kapital? užtikrinant, jog mokestis ir mokes?io kreditas atitikt? nurodytuosius akcininkams išduotose mokes?i? pažymose.

79 Reikia pažym?ti, kad taikant š? korekcin? mechanizm?, kuriuo siekiama išvengti, jog už nesumok?t? mokest? b?t? suteiktas mokes?io kreditas, koreguojama ne mokes?io kredito suma, bet dividendus išmok?jusios bendrov?s mokamo mokes?io suma.

80 Be to, negin?ijama, kad 1996 m. KStG 28 straipsnio 4 dalyje numatytas korekcinis mechanizmas yra taikomas Vokietijoje reziduojan?iai bendrovei, nesvarbu, ar ši taip pat yra Vokietijoje, ar kitoje valstyb?je nar?je reziduojan?ios patronuojan?ios bendrov?s dukterin? bendrov?.

81 Šiomis aplinkyb?mis *Burda* mano, kad pagrindin?je byloje diskriminacin? vertinim? sudaro b?tent tai, kad tas pats korekcinis mechanizmas taikomas skirtingoms situacijoms, t. y., kitaip nei patronuojan?ioms bendrov?ms rezident?ms, dukterini? bendrovi? reziden?i? patronuojan?ioms bendrov?ms ne rezident?ms nesuteikiamas mokes?io kreditas, skirtas kompensuoti dividendus išmok?jusios bendrov?s sumok?t? pelno mokest?.

82 Kadangi diskriminacij? gali sudaryti tos pa?ios taisykl?s taikymas skirtingoms situacijoms, siekiant pagrindin?je byloje ?rodyti diskriminuojan?io ir d?I to iš esm?s Sutarties 52 straipsniu draudžiamo mokestinio vertinimo buvim?, reikia nustatyti, ar nagrin?jamos nacionalin?s priemon?s atžvilgiu dukterin?s bendrov?s rezident?s atsiduria skirtingoje pad?tyje, nesvarbu, ar j? patronuojanti bendrov? yra rezident?, ar ne rezident?, ir d?I to joms suteikiamas mokes?io kreditas arba ne.

83 Šiuo atžvilgiu reikia priminti, kad iš sprendimo pateikti prašym? priimti prejudicin? sprendim? matyti, jog 1996 m. KStG 28 straipsnio 4 dalyje numatyto apskaitos korekcinio mechanizmo

taikymas negali pakeisti *Burda* mokesčių prievolės priklausomai nuo to, ar jos patronuojanti bendrovė reziduoja Vokietijoje, ar kitoje valstybėje narėje.

84 Todėl negalima pripažinti, jog 1996 m. KStG 28 straipsnio 4 dalies taikymas lemia identišką skirtingose situacijose atsidariusios dukterinės bendrovės vertinimą, nes dukterinė bendrovė jos rezidavimo valstybės, šiuo atveju – Vokietijos Federacinės Respublikos, teisės aktų atžvilgiu neatsiduria skirtingoje padėtyje priklausomai nuo to, ar ji savo pelną paskirsto patronuojančiai bendrovei ne rezidentei, ar patronuojančiai bendrovei rezidentei.

85 Šio vertinimo negali paneigti prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo akcentuota aplinkybė, jog akcininkai ne rezidentai atveju dividendus išmokėjusios kompanijos apmokestinimas tampa galutinis ta prasme, jog dividendus išmokėjusios bendrovės mokesčių prievolės padidėjimas nėra kompensuojamas suteikiant jai atitinkantį mokesčių kreditą.

86 Šiuo atžvilgiu svarbu nurodyti, kad iš teismo praktikos matyti, jog kiekviena valstybė narė privalo organizuoti savo paskirstytojo pelno mokesčių sistemą laikydamosi Bendrijos teisės ir šiuo pagrindu apibrėžti apmokestinimo bazę bei mokesčių tarifą, kurie dividendus išmokančiai bendrovei ir (arba) dividendus gaunančiam akcininkui būtų taikomi tiek, kiek šie asmenys apmokestinami šioje valstybėje (minuto sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 50 punktas).

87 Pagal tą pačią teismo praktiką, nesant Bendrijos suvienodinimo ar derinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo galimą mokesčių srityje paskirstymo kriterijus, visų pirma siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo (minuto sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* 52 punktas).

88 Šiuo atžvilgiu patronuojančiai bendrovei rezidentei pagrindinėje byloje taikytinai nacionalinės teisės aktais suteikiamu mokesčių kreditu siekiama išvengti ekonominio dvigubo apmokestinimo taikymo pelnui, kurį paskirsto dukterinė bendrovė rezidentė ir už kurį ji jau buvo apmokestinta.

89 Pagrindinėje byloje, kuri susijusi su tarptautiniu pelno paskirstymu, užkirsti kelią šiam dvigubam ekonominiam apmokestinimui turi ne dukterinės bendrovės rezidavimo valstybė narė, bet valstybė narė, kurios teritorijoje reziduoja patronuojanti bendrovė.

90 Iš tikrųjų, vadovaujantis Direktyvos 90/435 4 straipsniu, patronuojančios bendrovės rezidavimo valstybė narė privalo arba neapmokestinti iš kitoje valstybėje narėje reziduojančios dukterinės bendrovės jos gauto pelno, arba leisti iš jos mokesčių atskaityti su šiuo pelnu susijusį dukterinės bendrovės mokesčių dalį.

91 Todėl abiem šiais atvejais patronuojančios bendrovės rezidavimo valstybė narė privalo taikyti mokesčių vertinimą, kuriuo siekiama to paties tikslo, kaip ir dukterinės bendrovės rezidavimo valstybės narės joje reziduojančioms patronuojančioms bendrovėms suteikiamu mokesčių kreditu, taip, kad būtų išvengta dividendų forma paskirstyto pelno dvigubo ekonominio apmokestinimo.

92 Taigi kaip ir dukterinės bendrovės rezidentės patronuojančiai bendrovei rezidentei jos rezidavimo valstybė narė, veikianti ir kaip dukterinės bendrovės valstybė narė, suteikia mokesčių kreditą, taip ir dukterinės bendrovės rezidentės patronuojanti bendrovė ne rezidentė apsaugoma nuo dividendų forma paskirstyto pelno dvigubo ekonominio apmokestinimo, nors tai daro jos rezidavimo valstybė narė.

93 Paskirstytojo pelno, kaip antai pagrindinės bylos aplinkybėmis EK 02 priskiriamo pelno,

apmokestinim? bet kuriuo atveju galiausiai kompensuoja patronuojan?ios bendrov?s rezidavimo valstyb? nar?.

94 Taigi d?l to, kad dukterin?s bendrov?s valstyb? nar? nesuteikia mokes?io kredito patronuojan?iai bendrovei ne rezidentei, patronuojan?ios bendrov?s rezident?s dukterin?s bendrov?s rezident?s pad?tis netampa skirtinga nuo patronuojan?ios bendrov?s ne rezident?s dukterin?s bendrov?s rezident?s pad?ties.

95 I? to išplaukia, kad taikant pagrindin?je byloje nagrin?jamus teis?s aktus, patronuojan?ios bendrov?s rezident?s dukterin?s bendrov?s rezident?s pad?tis nesiskiria nuo patronuojan?ios bendrov?s ne rezident?s dukterin?s bendrov?s rezident?s pad?ties.

96 Remiantis tuo, kas išd?styta, ? antr?j? klausim? reikia atsakyti taip: Sutarties 52 straipsn? (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) reikia aiškinti kaip nedraudžiant? taikyti nacionalin? priemon?, kaip antai 1996 m. KStG 28 straipsnio 4 dalis, pagal kuri?, apmokestinant peln?, kur? dukterin? bendrov? valstyb?s nar?s rezident? paskirsto savo patronuojan?iai bendrovei, taikomas toks pats korekcinis mechanizmas, nesvarbu, ar patronuojanti bendrov? reziduoja toje pa?ioje valstyb?je nar?je, ar kitoje valstyb?je nar?je, net jeigu, priešingai nei patronuojan?iai bendrovei rezidentei, patronuojan?iai bendrovei ne rezidentei jos dukterin?s bendrov?s rezidavimo valstyb? nar? nesuteikia mokes?io kredito.

D?l bylin?jimosi išlaid?

97 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1. **Mokes?iu prie šaltinio 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/435/EEB d?l bendrosios mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? patronuojan?ioms ir dukterin?ms bendrov?ms, 5 straipsnio 1 dalies prasme n?ra laikoma nacionalin?s teis?s nuostata, numatanti, jog dukterinei bendrovei paskirstant peln? savo patronuojan?iai bendrovei, apmokestinamos dukterin?s bendrov?s pajamos ir turto prieaugis, kurie pagal nacionalin? teis? neb?t? apmokestinami, jei ši dukterin? bendrov? juos b?t? pasilikusi, o ne paskirs?iusi patronuojan?iai bendrovei.**

2. **EB sutarties 52 straipsn? (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) reikia aiškinti kaip nedraudžiant? taikyti nacionalin? priemon?, kaip antai 1996 m. Perno mokes?io (1996 m. Körperschaftsteuergesetz) pagrindin?je byloje taikytinos redakcijos 28 straipsnio 4 dalis, pagal kuri?, apmokestinant peln?, kur? dukterin? bendrov? valstyb?s nar?s rezident? paskirsto savo patronuojan?iai bendrovei, taikomas toks pats korekcinis mechanizmas, nesvarbu, ar patronuojanti bendrov? reziduoja toje pa?ioje valstyb?je nar?je, ar kitoje valstyb?je nar?je, net jeigu, priešingai nei patronuojan?iai bendrovei rezidentei, patronuojan?iai bendrovei ne rezidentei jos dukterin?s bendrov?s rezidavimo valstyb? nar? nesuteikia mokes?io kredito.**

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.