TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2006 m. vasario 23 d. *

Byloje C-471/04

dėl 2004 m. liepos 14 d. *Bundesfinanzhof* (Vokietija) nutartimi, kurią 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,

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,
posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

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

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Finanzamt Offenbach am Main-Land*, atstovaujamos V. Hageböck,

— *Keller Holding GmbH*, atstovaujamos mokesčių konsultantų 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

Sprendimą

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 ekonominį ryšį su dividendais, kuriuos jai išmokėjo netiesioginė dukterinė bendrovė, įsteigta 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 plėtotės, 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 priimtų 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 nacionalinių subjektų įsisteigimo bet kurios kitos iš šių valstybių teritorijoje laisvė neribojama. Ši nuostata taip pat taikoma ir tuo atveju, kai vienos EB valstybės narės arba ELPA valstybės nacionaliniai subjektai, įsisteigę kurios nors iš šių valstybių teritorijoje, steigia atstovybes, padalinius ar dukterines bendroves.

Įsisteigimo laisvė apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones, būtent – bendroves ar firmas, apibūdintas 34 straipsnio antrojoje pastraipoje, tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, ir laikantis 4 skyriaus nuostatų."

5 EEE susitarimo 34 straipsnis nustato:

„Bendrovės arba firmos, įkurtos pagal EB valstybės narės arba ELPA valstybės teisę ir Susitariančiųjų Šalių teritorijoje turinčios savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą, šiame skyriuje prilyginamos EB valstybių narių arba ELPA valstybių pilietybę turintiems fiziniams asmenims.

„Bendrovės arba firmos“ – tai bendrovės arba firmos, kurios veikia pagal civilinę ar komercinę teisę, įskaitant kooperatyvus ir kitus pagal viešąją 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 įvairių 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 valstybė narė:

— tokio pelno neapmokestina arba

— tokį pelną apmokestina, suteikdama teisę patronuojančiai įmonei išskaityti iš priklausančio mokėti mokesčio sumos tą įmonių pelno mokesčio dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė įmonė <...>.

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 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 mokesčio 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. Bendrovių pelno mokesčio įstatymo (Körperschaftsteuergesetz 1991, toliau – KStG) 8b straipsnio „Dalyvavimas užsienio bendrovių 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 mokesčio 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 perskirstyti iš Austrijoje įsteigtų bendrovių gautus dividendus, kurie patys pagal susitarimo dėl mokesčių 15 straipsnį yra atleisti nuo mokesčio, neįskaičiuojant taip perskirstytų 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 bendrovių pelno mokesčiu pagrindą. Tačiau, siekiant išvengti dvigubo paskirstytojo pelno apmokestinimo, 1990 m. Pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz 1990,* toliau – EStG) 36 straipsnio 2 dalies 3 punktas numato, kad neribotai apmokestinamos dividendus išmokančios bendrovės sumokėtas mokestis priskiriamas mokesčiui, kurį turi sumokėti dividendus gaunantis akcininkas. Todėl net jeigu šie dividendai įskaičiuojami į Vokietijoje neribotai apmokestinamų bendrovių apmokestinimo pagrindą, šios bendrovės atleidžiamos nuo mokesčio už gautus dividendus pagal jau sumokėtų 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 jų neapmokestinus. Tačiau jeigu dividendai išmokėti jų 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 buveinę ir administraciją Vokietijoje, kaip vienintelė akcininkė 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 jų neapmokestinus ir pervedė juos *Keller Holding*. Remiantis KStG 8b straipsnio 1 dalimi, į taip pervestus dividendus nebuvo atsižvelgta nustatant apmokestinimo bendrovių pelno mokesčiu, kurį turėjo mokėti *Keller Holding*, pagrindą.

15 *Keller Holding* kaip sąnaudas 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 mokesčio surinkimą, remdamasi KStG 8b straipsnio 1 dalies ir EStG 3c straipsnio nuostatomis, neleido atskaityti tos šių išlaidų dalies, kuri šios buvo susijusi su dividendais, kurie buvo atleisti nuo mokesčių, būtent su bendrovės *Keller Wien* išmokėtais 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 nacionalinės teisės 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 į apmokestinimo mokesčiu, kurį turi mokėti ši patronuojanti bendrovė pagal KStG 8b straipsnio 1 dalį ir EStG 3c straipsnį, pagrindą, nėra atskaitoma ta su pastarosios dalyvavimu kitų bendrovių kapitale susijusių išlaidų dalis, kuri susijusi su neapmokestinamais dividendais. Tačiau dividendai, kuriuos Vokietijoje neribotai apmokestinama bendrovė gauna iš Vokietijoje įsteigtos netiesioginės dukterinės bendrovės, įskaičiuojami į juos gavusios bendrovės mokėtinų mokesčių apmokestinimo pagrindą, o išlaidos, susijusios su jos dalyvavimu kapitale, yra atskaitytinos, net jeigu dėl to, kad dividendus išmokėjusios bendrovės sumokėti mokesčiai įskaičiuojami į dividendus gavusio akcininko mokėtinus mokesčius, Vokietijoje bendrovių pelno mokesčiu neribotai apmokestinamos bendrovės iš tikrųjų atleidžiamos nuo mokesčio už dividendus, išmokėtus kitų Vokietijoje įsteigtų 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 tiesioginį ekonominį ryšį su nacionalinėje teritorijoje neapmokestinamu pelnu, gautos dalyvaujant kitoje valstybėje narėje įsteigtoje kapitalo bendrovėje, atskaitomos kaip sąnaudos tik tiek, kiek dalyvaujant kitos bendrovės kapitale joks pelnas nebuvo išmokėtas 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 galimybės šioje valstybėje narėje neribotai bendrovių pelno mokesčiu apmokestinamos patronuojančios bendrovės naudai atskaityti finansavimo išlaidas, susijusias su dividendais, kurie atleisti nuo mokesčio dėl to, kad juos išmokėjo kitoje valstybėje narėje įsteigta netiesioginė dukterinė bendrovė.

Įžanginės pastabos

21 Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 įsteigtos netiesioginės dukterinės bendrovės Vokietijoje įsteigtai dukterinei bendrovei išmokėtais dividendais, kuriuos pastaroji vėliau pervedė patronuojančiai bendrovei.

22 Iš karto reikia atmesti *Finanzamt Offenbach am Main-Land* ir Vokietijos bei Jungtinės Karalystės vyriausybių 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 buveinę turinčia patronuojančia bendrove, ginčijančia Vokietijos mokesčių administratoriaus sprendimą, kuriuo jai nesuteikta galimybė atskaityti išlaidas, patirtas siekiant įsigyti kapitalo dalį taip pat Vokietijoje įsteigtoje dukterinėje bendrovėje, tai dar nereiškia, kad šis sprendimas pagrįstas nacionaline teise, kuri draudžia atskaityti šias išlaidas dėl jų tiesioginio ekonominio ryšio, kuris turėtų būti tarp jų ir Austrijoje įsteigtos netiesioginės dukterinės bendrovės išmokėtų dividendų ir kurie pagal susitarimo dėl mokesčių 15 straipsnį yra atleisti nuo bendrovių 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 laisvių taikymo sritį (šiuo klausimu žr. 1982 m. gruodžio 15 d. Sprendimo *Oosthoek's Uitgeversmaatschappij*, 286/81, Rink. p. 4575, 9 punktą ir 2003 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Salzmann*, C-300/01, Rink. p. I-4899, 32 punktą).

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 *Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola*, C-87/97, Rink. p. I-1301, 16 punktą ir 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Trojani*, C-456/02, Rink. p. I-7573, 38 punktą).

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 ją 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, kurią Sutarties 52 straipsnis pripažįsta Bendrijos piliečiams ir kuri apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančiųjų asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, pagal Sutarties 58 straipsnį apima įkurtų pagal valstybės narės teisę ir Bendrijoje turinčių savo registruotas būstines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą bendrovių teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterines bendroves, filialus 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 pačiomis teisėmis kaip ir nacionalinių subjektų, jos taip pat draudžia, kad kilmės valstybė ribotų savo piliečių ar pagal jos teisės aktus įsteigtų 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 nagrinėjamais 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 sumokėtų mokesčių įskaitymo metodą šie dividendai iš tikrųjų atleidžiami nuo mokesčio.

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

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

34 Iš to išplaukia, kad tokios bendrovės, kokia yra atsakovė pagrindinėje byloje, turinčios netiesioginę dukterinę bendrovę Austrijoje, mokestinė situacija yra mažiau palanki, nei būtų buvusi, jeigu ši netiesioginė dukterinė bendrovė būtų buvusi įsteigta Vokietijoje. Žinoma, šiais dviem atvejais dividendai gali būti pervedami grupės viduje neapmokestinus, atitinkamai atleidžiant Austrijoje įsteigtų bendrovių išmokėtus dividendus nuo mokesčio pagal susitarimą dėl mokesčių arba, kai netiesioginė dukterinė bendrovė įsteigta Vokietijoje, pagal mokesčio, kurį sumokėjo dividendus išmokėjusi bendrovė, įskaitymo į juos gavusios bendrovės mokėtiną

mokestį metodą. Tačiau tik tuo atveju, kai netiesioginė dukterinė bendrovė yra įsteigta nacionalinėje teritorijoje, finansavimo išlaidos, turinčios tiesioginį ekonominį ryšį su pastarosios išmokėtais dividendais, gali būti visiškai atskaitytos.

35 Atsižvelgiant į šį nevienodą vertinimą, galėtų būti daroma įtaka patronuojančios bendrovės 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 įsisteigimo laisvės apribojimas, nes valstybėje narėje įsteigtos patronuojančios bendrovės, turinčios netiesioginę dukterinę bendrovę, kurios buveinė yra toje pačioje valstybėje, situacijos negalima lyginti su patronuojančios bendrovės, kurios netiesioginė dukterinė bendrovė įsteigta kitoje valstybėje narėje, situacija. Jos pažymi, kad nors toje pačioje valstybėje įsteigtos netiesioginės dukterinės įmonės išmokėti dividendai įskaičiuojami į patronuojančios bendrovės apmokestinimo pagrindą, Austrijoje įsteigtos 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 įskaitymo metodu, susiję su aplinkybe, kad *Keller Wien* yra įsteigta Austrijoje ir todėl jai taikomas Austrijos bendrovių pelno mokestis. Taigi pastaroji bendrovė, skirtingai nei Vokietijoje įsteigta 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 įsteigtos 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 įsteigtos 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 netiesioginių dukterinių bendrovių, net jei visos šios patronuojančios bendrovės yra įsteigtos šioje valstybėje narėje. Tačiau kiek tai susiję su pastarųjų mokestine situacija jų netiesioginių dukterinių bendrovių 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 įgytomis kapitalo dalimis kitoje bendrovėje, ryšys su šios lengvatos kompensavimu tam tikra mokestine rinkliava, šiuo atveju išmokėtų dividendų apmokestinimu. Priešingai, finansiniai nuostoliai, kuriuos patyrė patronuojanti bendrovė pagrindinėje byloje, t. y. negalėjimas atskaityti minėtų išlaidų, kompensuojamas atitinkama lengvata, šiuo atveju neapmokestinamais dividendais.

40 Šiuo atžvilgiu primintina, kad minėtų sprendimų *Bachmann* ir *Komisija prieš Belgiją* atitinkamai 28 ir 21 punktuose Teisingumo Teismas pripažino, kad būtinybė išlaikyti mokesčių sistemos darnumą gali pateisinti Sutartimi garantuojamų pagrindinių laisvių įgyvendinimo 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 punktą; minėto sprendimo *ICI* 29 punktą ir minėto sprendimo *Manninen* 42 punktą).

41 Tačiau, išnagrinėjus aptariamus nacionalinius teisės aktus, matyti, kad Vokietijoje mokesčiu neribotai apmokestinamos bendrovės, kontroliuojančios toje pačioje valstybėje narėje įsteigtą 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 mokesčiu neribotai apmokestinamos patronuojančios bendrovės gauna iš Austrijoje įsteigtos dukterinės bendrovės arba netiesioginės dukterinės bendrovės, yra taip pat atleisti nuo mokesčių, su dalyvavimu kapitale susijusios išlaidos niekuomet nėra atskaitomos.

42 Todėl dėl būtinybės išsaugoti mokesčių darnumą negali būti priimtinas argumentas, kad Vokietijos patronuojančiai bendrovei, gavusiai Austrijoje įsteigtos netiesioginės dukterinės bendrovės išmokėtų dividendų, negalėjimą atskaityti savo finansavimo išlaidų kompensuoja mokesčių lengvata, atleidžiant šiuos dividendus nuo mokesčio, kai patronuojančios bendrovės, gaunančios dividendus iš Vokietijoje įsteigtos netiesioginės dukterinės bendrovės, atveju mokesčių lengvata, kurią sudaro galimybė išskaityti finansavimo išlaidas, susijusias su dalyvavimu dukterinių bendrovių kapitale, faktiškai neatitinka jokios mokestinės rinkliavos už šiai patronuojančiai bendrovei išmokėtus dividendus. Iš tiesų, kaip tvirtina pati Vokietijos vyriausybė, pastaruoju atveju, siekiant išvengti dvigubo išmokėto pelno apmokestinimo, išmokėtų dividendų apmokestinimas bendrovių pelno mokesčiu kompensuojamas dividendus išmokėjusios bendrovės sumokėto mokesčio įskaitymu.

43 Siekiant nustatyti, ar egzistuoja būtinybė išsaugoti mokesčių sistemos darnumą, Vokietijos vyriausybė taip pat negali remtis argumentu, kad netiesioginės užsienio dukterinės bendrovės gautas pelnas – priešingai nei Vokietijoje įsteigtos 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 kitų bendrovių kapitale susijusias finansavimo išlaidas ir netiesioginės dukterinės bendrovės apmokestinamojo pelno. Be to, šios netiesioginės dukterinės bendrovės gautas pelnas, leidęs jai išmokėti dividendus, apmokestinamas bendrovių pelno mokesčiu Austrijoje, kaip Vokietijoje apmokestinamas netiesioginės dukterinės bendrovės, kurios buveinė yra šioje valstybėje narėje, gautas pelnas, nes šiuo atžvilgiu vieta, kur yra įsikūrusi patronuojanti bendrovė, nėra svarbi.

44 Dėl tų pačių priežasčių 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 įgyvendinančiais šį principą tiek, kiek jie atmeta galimybę atskaityti Vokietijoje neribotai apmokestinamos patronuojančios bendrovės, gaunančios dividendus iš Austrijoje įsteigtos netiesioginės dukterinės bendrovės, patirtas finansavimo išlaidas dėl tos priežasties, kad jie yra atleisti nuo mokesčio Vokietijoje, nors dividendai, kuriuos Vokietijoje įsteigta ir šioje valstybėje turinti registruotą buveinę netiesioginė dukterinė bendrovė išmokėjo tai pačiai patronuojančiai bendrovei, taip pat atleidžiami nuo mokesčio pagal dividendus išmokėjusios bendrovės jau sumokėtų 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 įsteigtos dukterinės bendrovės išmokėto pelno, t. y. pelno, kurio pirmoji valstybė narė arba neapmokestina, arba apmokestina viską, suteikdama šiai patronuojančiai bendrovei teisę iš savo mokesčio atskaityti dukterinės bendrovės sumokėto

mokesčio dalį, susijusią su šiuo pelnu, numatyti, kad su šiuo dalyvavimu kitos bendrovės kapitale susijusios sąnaudos nėra atskaitomos iš apmokestinamo šios patronuojančios bendrovės pelno, numatytos galimybės apmokestinti įgyvendinimu. Iš tikrųjų neatsižvelgiant į atsakymą į klausimą, ar ši direktyva taikoma konkrečiu atveju, tokia galimybe gali būti pasinaudota tik laikantis pagrindinių Sutarties nuostatų, t. y. jos 52 straipsnio.

46 Neįrodžius, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas 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 įsisteigimo 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 ją priimtų aktų 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 įsisteigimo laisvės apribojimus, yra tolygios įtvirtintosioms Sutarties 52 straipsnyje.

50 Šiomis aplinkybėmis į 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 mokestinės galimybės 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 įsteigta netiesioginė dukterinė bendrovė, nors galimybė atskaityti tokias išlaidas suteikiama, kai jos yra susijusios su toje pačioje valstybėje narėje, kurioje yra registruota patronuojančios bendrovės buveinė, įsteigtos netiesioginės dukterinės bendrovės išmokėtais dividendais, kurie faktiškai taip pat yra atleisti nuo mokesčio.

Dėl nuostatų, susijusių su laisvu kapitalo judėjimu, aiškinimo

51 Kadangi su įsisteigimo laisve susijusios Sutarties ir EEB susitarimo nuostatos draudžia tokį nacionalinės teisės aktą, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, nebūtina nagrinėti, ar šį teisės aktą 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 mokestinės galimybės 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 įsteigta netiesioginė dukterinė bendrovė, nors galimybė atskaityti tokias išlaidas suteikiama, kai jos yra susijusios su toje pačioje valstybėje narėje, kurioje yra registruota patronuojančios bendrovės buveinė, įsteigtos netiesioginės dukterinės bendrovės išmokėtais dividendais, kurie faktiškai taip pat yra atleisti nuo mokesčio.

Parašai.