

Byla C-377/07

Finanzamt Speyer-Germersheim

prieš

STEKO Industriemontage GmbH

(Bundesfinanzhof prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Pelno mokestis – Pereinamojo laikotarpio nuostatos – Bendrovių ne rezidentų kapitalo dalių nuvertėjimo išskaitymas“

Sprendimo santrauka

Laisvas kapitalo judėjimas – Apribojimai – Mokesčių teisės aktai – Pelno mokestis

(EB 56 straipsnis)

Tokiomis aplinkybėmis, kai kapitalo bendrovės rezidentai turi mažiau negu 10 % kitos kapitalo bendrovės rezidentų kapitalo dalių ir patiria pelno sumažėjimą dėl šios bendrovės kapitalo dalių nuvertėjimo iš dalies, EB 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia normą, pagal kurią draudimas išskaityti pelno sumažėjimą, susijusį su tokiais kapitalo dalimis, turimi bendrovės ne rezidentų kapitalo dalių atžvilgiu, signalioja anksčiau nei turimi bendrovės rezidentų kapitalo dalių atžvilgiu.

Iš tiesų toks skirtingas vertinimas, priklausantis nuo kapitalo investavimo vietos, gali atgrasyti akcininkus investuoti kapitalą kitoje valstybėje narėje, steigti bendrovę ir sukelti ribojantį poveikį kitose valstybėse steigtoms bendrovėms, kliudydamas joms gauti kapitalo iš atitinkamos valstybės narės. Be to, žinojimas, kad galimybė sumažinti apmokestinamąjį pelną iš dalies nurašant vertę anksčiau išnyks turimi bendrovės ne rezidentų kapitalo dalių atžvilgiu nei bendrovės rezidentų kapitalo dalių atžvilgiu, gali atgrasyti atitinkamą bendrovę išlaikyti bendrovės ne rezidentų kapitalo dalis ir paskatinti jas perleisti greičiau nei turimas bendrovės rezidentų kapitalo dalis. Šiuo atveju nelabai svarbu, kad skirtingas vertinimas egzistavo tik ribotą laiką, nes vien ši aplinkybė nekliudo skirtingam vertinimui sukelti didelį poveikį ir realiai apriboti laisvą kapitalo judėjimą.

Kalbant apie bendrovės rezidentų galimybes iš apmokestinamojo pajamų išskaityti pelno sumažėjimą iš dalies nurašius kapitalo dalis atsižvelgiant į tai, ar jos yra bendrovės rezidentų, ar ne rezidentų, skirtingas vertinimas nepagrindžiamas objektyviai skirtingomis situacijomis.

Tokio skirtingo vertinimo nepateisina valstybės narės, gyvendinančios pereinamojo laikotarpio tvarką, kad suderintų nacionalinio pelno mokesčio sistemą su Bendrijos teise ir pašalintų galimo diskriminavimo atvejus, suteikta veiksmų laisvė. Iš tiesų šios veiksmų laisvės ribas lemia pagrindinė laisvė, konkrečiu atveju – laisvo kapitalo judėjimo, laikymasis.

Net jei pereinamojo laikotarpio tvarką galima pagrįsti teisėtu siekiu užtikrinti nenutrūkstantį perėjimą nuo buvusios tvarkos prie naujos ir net jei egzistuoja argumentai, leidžiantys paaiškinti, kodėl nauji teisės aktai pradėti taikyti vėliau bendrovėms, turinčioms bendrovių rezidenčių kapitalo dalį, šie argumentai negali pateisinti skirtingo nepalankaus bendrovių, turinčių bendrovių ne rezidenčių kapitalo dalį, vertinimo.

Šio skirtingo vertinimo nepateisina ir būtinybė užtikrinti mokesčių sistemos darną, nes prielaida, kad iš kapitalo dalį perleidimo gautas pajamas vėliau galima atleisti nuo mokesčių, darant prielaidą, jog gauta pakankamai pelno, nėra mokesčių darna pagrįstas argumentas, kuris galėtų pateisinti atsisakymą iš karto išskaityti bendrovių, turinčių bendrovių ne rezidenčių kapitalo dalį, patirtus nuostolius.

Kalbant apie būtinybę užtikrinti mokestinį kontrolės veiksmingumą, toks privalomasis bendrojo intereso pagrindas bet kuriuo atveju nėra svarbus, jei turime bendrovių ne rezidenčių kapitalo dalį nuvertėjimą lemia akcijų kurso kritimas biržoje.

(žr. 27–29, 35, 49–50, 54–56 punktus ir rezoliucinę dalį)

TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija)

SPRENDIMAS

2009 m. sausio 22 d.(*)

„Pelno mokestis – Pereinamojo laikotarpio nuostatos – Bendrovių ne rezidenčių kapitalo dalį nuvertėjimo išskaitymas“

Byloje C-377/07

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2007 m. balandžio 4 d. Nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2007 m. rugpjūčio 8 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt Speyer- Germersheim

prieš

STEKO Industriemontage GmbH,

TEISINGUMO TEISMAS (pirmoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas P. Jann, teisėjai M. Ilešius, A. Tizzano, A. Borg Barthet ir E. Levits (pranešėjas),

generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer,

kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęjis pastabas, pateiktas:

- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Mölls,

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

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB 56 straipsnio išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas byloje tarp *Finanzamt Speyer-Germersheim* (toliau – *Finanzamt*) ir *STEKO Industriemontage GmbH* (toliau – *STEKO*) dėl bendrovės *STEKO* mokėtinų profesinės veiklos ir pelno mokesčių apmokestinamosios vertės už 2001 m. ir 2002 m. nustatymo.

Nacionalinė teisė

3 Pagal 1999 m. Pelno mokesčio įstatymo (*Körperschaftsteuergesetz* 1999, 2000 m. rugsėjo 14 d. redakcija, toliau – senoji KStG redakcija) 8b straipsnio 2 dalies pirmą sakinį apskaičiuojant bendrovės, kurios neribotai apmokestinamos šioje nuostatoje numatyto mokesčiu ir turi bendrovės ne rezidentų kapitalo dalį, pelnas, gautas perleidus minėtą kapitalo dalį, į apmokestinamas pajamas neįskaičiuojamas. Iš šios nuostatos, skaitomos kartu su to paties įstatymo 8b straipsnio 5 dalimi ar 26 straipsnio 2 ir 3 dalimis, išplaukia, kad tokiu atveju reikalaujama, jog minimalus turimų kapitalo dalių kiekis būtų 10 %.

4 Esant toms pačioms sąlygoms, senosios KStG redakcijos 8b straipsnio 2 dalies antrame sakinyje buvo nustatytas draudimas išskaityti nuostolius, atsiradusius perleidžiant kapitalo dalis. Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad šis draudimas neapima pelno sumažėjimo dėl kapitalo dalių vertinimo mažesne daline verte (dalinis vertės nurašymas).

5 Tuo atveju, kai bendrovei rezidentei priklauso bendrovės rezidentų kapitalo dalį, neatsižvelgiant į jos kiekį, arba bendrovės ne rezidentų turimų kapitalo dalių kiekis buvo mažesnis nei 10 %, pelnas buvo apskaičiuojamas pagal senosios KStG redakcijos 8 straipsnio 2 dalį kartu su Pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz*) 4 straipsnio 1 dalį.

6 Iš šių nuostatų išplaukia, kad pelnas, gautas perleidus kapitalo bendrovės rezidentų kapitalo dalį, buvo apmokestinamas, o nuostolis, gautas jas perleidus, kaip ir nuostolis, gautas nurašius dalį šio kapitalo dalių vertės, galėjo būti įskaitytas skaičiuojant mokesčius.

7 Kalbant apie anksčiau taikytos įskaitymo tvarkos pakeitimą į tvarką, pagal kurią 50 % pajamų neapmokestinamos pelno mokesčiu, Pelno mokesčio įstatymas buvo pakeistas 2000 m. spalio 23 d. įstatymu dėl mokesčio tarifo sumažinimo ir įmonių apmokestinimo reformos 2001–2002 m. (Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung 2001/2002, BGBl. 2000 I, p. 1433).

8 Nuo to laiko pagal 2000 m. spalio 23 d. Pelno mokesčio įstatymo redakcijos (toliau – nauja KStG redakcija) 8b straipsnio 2 dalies pirmą sakinį pelnas, gautas perleidus bendrovei ir asociacijai kapitalo dalis, neįskaitomas, nesvarbu, ar kalbama apie bendrovės rezidentą, ar bendrovės ne rezidentą kapitalo dalis ir neatsižvelgiant į ją kiek.

9 Naujos KStG redakcijos 8 b straipsnio 3 dalis numato, kad nustatant apmokestinamąjį pelną pelno sumažėjimas, įskaitomas šių dalių dalinai nuvertėjimų (dalinis vertės nurašymas) ar jas perleidus, neįskaitomas.

10 Naujos KStG redakcijos 34 straipsnio 4 dalies pirmo sakinio 2 punktas yra pereinamojo laikotarpio nuostata, susijusi su to paties įstatymo 8b straipsnio 2 ir 3 dalių taikymu.

11 Pagal šią nuostatą, jei turimos bendrovės rezidentų kapitalo dalys, paprastai naujos KStG redakcijos 8b straipsnio 2 ir 3 dalys pirmą kartą taikomos 2002 mokesčiniams metams, o 2001 mokesčiniams metams jos taikomos tik tuomet, jeigu kapitalo bendrovė 2001 m. savo įkinius metus pakeitė taip, kad jie nebesutampa su kalendoriniais metais.

12 Tačiau, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismo teigimu, turint bendrovės ne rezidentų kapitalo dalių, kai mokesčiai kapitalo bendrovės metai sutampa su kalendoriniais metais, naujos KStG redakcijos 8b straipsnio 2 ir 3 dalys taikytinos 2001 mokesčiniams metams.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

13 *STEKO*, Vokietijoje įsteigta ribotos atsakomybės bendrovė, 2001 m. savo ilgalaikiam materialiajame turte turėjo bendrovės ne rezidentų akcijų. Šios kapitalo dalys sudarė mažiau nei 10 % viso kapitalo. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad jam nesvarbu, ar buvo įsigytos kitose valstybėse naršė, ar trečiuosiose valstybėse įsteigta bendrovė kapitalo dalys.

14 *STEKO* šias kapitalo dalis traukė 2001 m. gruodžio 31 d. užbaigtą įkinių metų balansą ne ankstesne į buhalterinę vertę, kuri sudarė 220 021,09 DEM, bet kritus kursui iš dalies mažesne vertę, t. y. 139 775,35 DEM. Todėl apmokestinamasis pelnas sumažėjo 80 245,74 DEM.

15 *Finanzamt* sutiko su įvertinimu mažesne vertę, nes dėl kapitalo dalių kurso kritimo vertės sumažėjimas buvo ilgalaikis. Tačiau, jos teigimu, pelno sumažėjimas negalėjo būti įskaitytas apskaičiuojant mokesčius, nes naujos KStG redakcijos 8b straipsnio 2 ir 3 dalys ir todėl šiose nuostatose numatytas draudimas išskaityti tokį vertės sumažėjimą turimoms bendrovės ne rezidentų kapitalo dalims taikytini nuo 2001 finansinių metų.

16 Reino krašto-Pfalco *Finanzgericht* 2005 m. rugsėjo 29 d. Sprendimu patenkino *STEKO* ieškinį, pareikštą dėl šiuo pagrindu *Finanzamt* pateikto pranešimo apie mokesčio dydį, o pastaroji pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo *Bundesfinanzhof*.

17 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad, kalbant apie 2001 m., pagal naujos KStG redakcijos 8 b straipsnio 3 dalį *STEKO* negalėjo išskaityti sumos, atitinkančios pelno sumažėjimą dėl jos turimų bendrovės ne rezidentų kapitalo dalių. Tačiau, kalbant apie turimas bendrovės rezidentų kapitalo dalis, šios nuostatos iš esmės taikomos anksčiausiai nuo

2002 met? . *STeko* atliktas dalinis vert?s nurašymas gal?jo b?ti ?skaitytas siekiant sumažinti mok?tinus mokes?ius, jei jis b?t? susij?s su turimomis bendrovi? reziden?i? kapitalo dalimis, nes nebuvo draudžiama išskaityti tokius nurašymus.

18 *Bundesfinanzhof* teigimu, bendrovi? ne reziden?i? kapitalo dalys, kai buvo numatoma, kad vert?s sumaž?jimas bus ilgalaikis, 2001 m. vertintos ne taip palankiai, palyginti su panaši? bendrovi? reziden?i? kapitalo dalimis. Ta?iau, atsižvelgiant ? ypatingas šios bylos aplinkybes, šis teismas svarsto, ar tas skirtumas pažeidžia laisv? kapitalo jud?jim?.

19 Pirma, *Bundesfinanzhof* abejoja, kad s?lygiškai trumpas nevienodas vertinimas gali kliudyti mokes?i? mok?tojams investuoti ar atgrasinti juos nuo investavimo ? bendroves ne rezidentes.

20 Antra, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad galimas laisvo kapitalo jud?jimo apribojimas gali b?ti leistinas pereinamuoju laikotarpiu, nes per?jimas nuo anks?iau taikytos ?skaitymo tvarkos prie tvarkos, pagal kuri? 50 % pajam? neapmokestinamos pelno mokes?iu, yra palankesnis, kai turima bendrovi? ne reziden?i? kapitalo dali?.

21 Tre?ia, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas svarsto, ar, kalbant apie tre?iosiose valstyb?se ?steigt? bendrovi? kapitalo dali? tur?jim?, šis apribojimas pateisinamas, ar ne b?tinybe užtikrinti mokestin? kontrol?, nurodydamas, kad šis aspektas gali b?ti lemiantis tuo atveju, kai nagrin?jamas pelno sumaž?jimas pagr?stas tik turim? atitinkamos bendrov?s kapitalo dali? vert?s sumaž?jimu, nes toks sumaž?jimas paprastai priklauso tik nuo aplinkybi?, susijusi? su bendrove, kurios kapitalo dalys turimos, bet tikriausiai netur?t? jokios ?takos, jei vert? sumaž?t? d?l akcij? kurso kritimo.

22 Esant šioms aplinkyb?ms *Bundesfinanzhof* nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui š? prejudicin? klausim?:

„Ar EB 56 straipsnis draudžia toki? valstyb?s nar?s teis?s nuostat?, pagal kuri? draudimas išskaityti pelno sumaž?jim? d?l to, kad viena kapitalo bendrov? turi kitos kapitalo bendrov?s kapitalo dali?, ?sigalioja anks?iau užsienio bendrovi? kapitalo dali? tur?jimo atžvilgiu nei bendrovi? reziden?i? kapitalo dali? tur?jimo atžvilgiu?“

D?l prejudicinio klausimo

23 Reikia priminti, kad tarp EB 56 straipsnio 1 dalimi draudžiam? priemoni?, kaip antai laisvo kapitalo jud?jimo apribojimo, yra tos, kurios gali atgrasinti ne rezidentus investuoti valstyb?je nar?je arba atgrasinti min?tos valstyb?s nar?s pilie?ius investuoti kitose valstyb?se nar?se (žr. 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Van Hilten-van der Heijden*, C?513/03, Rink. p. I?1957, 44 punkt?; 2007 m. sausio 25 d. Sprendimo *Festersen*, C?370/05, Rink. p. I?1129, 24 punkt? ir 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo A, C?101/05, Rink. p. I?11531, 40 punkt?).

24 „Apribojimais“ EB 56 straipsnio 1 dalies prasme reikia laikyti ne tik nacionalines priemones, kurios gali sukliudyti arba apriboti kitose valstyb?se ?steigt? bendrovi? akcij? ?sigijim? (2007 m. spalio 23 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietij?*, C?112/05, Rink. p. I?8995, 19 punktą ir jame nurodyta teismo praktika), bet ir priemones, kurios gali atgrasinti toliau valdyti toki? kitose valstyb?se ?steigt? bendrovi? akcijas (pagal analogij? žr. 2002 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Lankhorst-Hohorst*, C?324/00, Rink. p. I?11779, 32 punkt? ir 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C?524/04, Rink. p. I?2107, 61 punkt?).

25 Kalbant apie pagrindin? byl?, iš prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nutarties išplaukia, kad 2001 m. bendrov? rezident? negal?jo iš apmokestinam?j? pajam? išskaityti pelno sumaž?jimo d?l bendrov?s ne rezident?s turim? kapitalo dali? dalinio vert?s

nurašymo. Tačiau tais paais metais ir, be to, tomis paais slygomis bendrov rezident galjo iš savo apmokestinamj pajam išskaityti pelno sumažjim, jei jis susij su turimomis bendrovi rezident kapitalo dalimis.

26 Kaip konstatavo prašym priimti prejudicin sprendim pateiks teismas, bendrov rezident, turjusios bendrovi ne rezident nuvertjusi kapitalo dali, 2001 m. buvo nepalankesnje padtyje nei bendrov rezident, turjusios bendrovi rezident kapitalo dali.

27 Toks skirtingas vertinimas, priklausantis nuo kapitalo investavimo vietos, kur nustat nauja KStG redakcija iki mokestini met, kuriais šis statymas pradtas taikyti, galjo atgrasinti akcinink investuoti kapital? ne Vokietijos Federacinje Respublikoje steigt bendrov ir sukelti ribojant poveik kitose valstybse steigtoms bendrovms, kliudydamas gauti kapitalo iš Vokietijos.

28 Be to, kaip teig Europos Bendrij Komisija, žinojimas, kad galimyb sumažinti apmokestinamj peln iš dalies nurašant vert anksiau išnyks turim bendrov rezident kapitalo dali atžvilgiu nei bendrov rezident kapitalo dali atžvilgiu, galjo atgrasinti atitinkam bendrov išlaikyti bendrov ne rezident kapitalo dalis ir jas perleisti greiau nei turimas bendrov rezident kapitalo dalis.

29 Šiuo atveju nelabai svarbu, kad skirtingas vertinimas egzistavo tik ribot laik (2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Grønfeldt*, C-436/06, Rink. p. I-12357, 15 punktas). Iš ties vien ši aplinkyb nekludo skirtingam vertinimui sukelti didel poveik, kaip tai, be kita ko, rodo pagrindin bylos aplinkyb, ir kad laisvo kapitalo judjimo apribojimas bt realus.

30 Iš teismo praktikos išplaukia, kad tam, jog nacionalin mokesi teis aktai, skiriantys mokesi moktojus kapitalo investavimo vietos atžvilgiu, gal t bt laikomi suderinami su laisv kapitalo judjim reglamentuojanomis EB sutarties nuostatomis, btina, kad skirtingas vertinimas bt susij su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba kad jis bt pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (žr. 2008 m. gegužs 20 d. Sprendimo *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Rink. p. I-0000, 59 punkt ir jame nurodyt teismo praktik?).

31 Vokietijos vyriausyb teigia, kad 2001 mokesstiniais metais galiojo ne tik mokestin tvarka, netaikoma bendrovms, turinios bendrovi ne rezident kapitalo dali, bet dar dvi kitos mokesi lengvat tvarkos. Iš ties bendrovms, turinios bendrovi rezident kapitalo dali, buvo taikoma senoji mokesi lengvat tvarka, o bendrovms, turinios bendrovi ne rezident kapitalo dali, – naujoji, t. y. 50 % pajam neapmokestinimo, tvarka.

32 Todl, šios vyriausyb teigimu, bendrov, turinios bendrov rezident kapitalo dali, ir bendrov, turinios bendrov ne rezident kapitalo dali, padtis negali bt objektyviai vienoda.

33 Su tokiais argumentais negalima sutikti. Skirting apmokestinimo tvark taikymas bendrovei rezidentei atsižvelgiant tai, ar ji valdo bendrov rezident, ar ne rezident kapitalo dalis, negali bt taikytinas kriterijus objektyviai lyginant padtis ir nustatant objektyvius skirtumus tarp j. Iš ties skirting apmokestinimo tvark taikymas atsiranda tik d skirtingo vertinimo, kuris turi bt pateisinamas.

34 Be to, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau konstatavo, kiek tai susij su Vokietijos patronuojan rezident nuostoliais, patirtais d dukterinse bendrovse j turim kapitalo dali verts nurašymo, jog šios bendrov yra panašioje padtyje, nesvarbu, ar kalbama apie dalyvavim Vokietijoje, ar kitose valstybse nar se steigt dukterini bendrovi kapitale. Teisingumo Teismas nurod, kad šiais dviem atvejais, pirma, nuostolius, kuriuos prašoma

išskaityti, patiria patronuojančios bendrovės ir, antra, ši dukterinė bendrovė pelnas, nesvarbu, ar jis gaunamas iš Vokietijoje apmokestinamų dukterinių bendrovių, ar iš apmokestinamų kitose valstybėse narėse, nėra apmokestinamas kaip patronuojančių bendrovių pelnas (2007 m. kovo 29 d. Sprendimo *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, Rink. p. I-2647, 34 punktas).

35 Apmokestinimo tvarkos pakeitimas 50 % pajamų neapmokestinimo tvarka, kiek tai susiję su bendrovėmis rezidentėmis, turinčiomis bendrovių ne rezidentų kapitalo dalį, nepakeičia šių sąlygų. Todėl reikia manyti, kad, kalbant apie bendrovės rezidentų galimybes iš apmokestinamųjų pajamų išskaityti pelno sumažėjimą iš dalies nurašius kapitalo dalis atsižvelgiant į tai, ar jos yra bendrovės rezidentės, ar ne rezidentės, skirtingas vertinimas nepagrindžiamas objektyviai skirtingomis padėtimis.

36 Todėl reikia išnagrinėti, ar skirtingas vertinimas, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

37 Pirma, kaip ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Vokietijos vyriausybė mano, kad šiam skirtingam vertinimui reikia pritarti, nes jis yra apribota laiko atžvilgiu pereinamojo laikotarpio dalis, kurio įsigaliojimą perkelia laiko atžvilgiu nauja tvarka, susijusi su progresyviu visos sumos išskaitymo tvarkos pakeitimu 50 % pajamų neapmokestinimo tvarka, kuria siekiama užtikrinti, kad pelno mokesčio sistema būtų suderinta su Bendrijos teise.

38 Vokietijos vyriausybė aiškina, kad pagal visos sumos išskaitymo tvarką kapitalo bendrovė iš esmės buvo apmokestinama 40 % tarifu. Akcininkams paskirstytas pelnas buvo apmokestintas tik 30 % tarifu. Akcininkas turėjo iš naujo sumokėti pajamų mokestį už paskirstytą pelną, apskaičiuotą pagal jam taikomą asmeninį mokesčio tarifą. Tačiau jis galėjo iš asmeninio mokesčio skolos atimti visą kapitalo bendrovės Vokietijoje jau sumokėtą pelno mokestį. Taip buvo išvengta dvigubo pelno apmokestinimo.

39 Tačiau, kiek tai susiję su 50 % pajamų neapmokestinimo tvarka, tos pačios vyriausybės teigimu, šis kapitalo bendrovės pelnas apmokestinamas tik vienu 25 % tarifu, neatsižvelgiant į klausimą, ar ji paskirstė gautą pelną akcininkams. Dvigubo išmokėtą dividendą apmokestinimo išvengiama skaičiuojant tik pusę dividendų akcininko pajamų mokesčio apmokestinamųjų vertę, o vienos bendrovės pelno paskirstymu kitai iš esmės taikomas bendras dividendų neapmokestinimas. Taip išvengiama, kad bendrovė, kuri jau yra apmokestinta vienu 25 % pelno mokesčio tarifu, nebūtų iš naujo apmokestinta pelno mokesčiu, jei pelnas būtų dar kartą perskirstytas kitai bendrovei.

40 Kadangi, Vokietijos vyriausybės teigimu, kapitalo dalį perleidimas ekonominiu požiūriu yra visiškas paskirstymas, šis perleidimas laikomas pelno paskirstymu. Todėl, kaip ir naujosios KStG redakcijos 8b straipsnio 1 dalyje numatyto dividendų atleidimo nuo mokesčio atveju, to paties straipsnio 2 dalyje numatytu iš kapitalo dalį perleidimo gauto pelno atleidimu nuo mokesčio siekiama taip pat išvengti dvigubo apmokestinimo keletą kartų perleidžiant kapitalo dalis. Tačiau perleidus kapitalo dalis gautas nuostolis ir pelno sumažėjimas dėl kapitalo dalį nuvertėjimo pagal šio straipsnio 3 dalį nebegali būti įskaitytas skaičiuojant mokesčius.

41 Vokietijos vyriausybė pabrėžia, kad iš esmės 50 % neapmokestinimo tvarka įsigaliojo nuo 2001 m., kiek tai susiję su pelno paskirstančia bendrove.

42 Ta?iau siekiant užtikrinti, kad pelnas, kuris buvo apmokestintas kapitalo bendrov?s lygmeniu pagal išskaitymo tvark?, b?t? dar kart? apmokestintas pagal t? pa?i? tvark? kapitalo dali? tur?tojo lygmeniu ir kad pastarasis gal?t? paskutin? kart? iš savo asmenin?s mokestin?s skolos išskaityti šios bendrov?s sumok?t? mokest?, buvo nuspr?sta ir 2001 m. tokio kapitalo dali? tur?tojo atžvilgiu taikyti ši? tvark?, jei bendrov?s rezident?s dividendai buvo išmokami ?prastai už 2000 metus.

43 Ta?iau kadangi išskaitymo tvarka nebuvo taikoma kapitalo bendrovi? ne reziden?i? išmokamiems dividendams, nauja 50 % pajam? neapmokestinimo tvarka gal?jo b?ti taikoma kapitalo dali? tur?tojo lygmeniu nuo 2001 met?.

44 Vokietijos vyriausyb? priduria, kad valstyb? nar? turi disponuoti tam tikra veiksma? laisve, siekdama nustatyti su Bendrijos teise suderinam? mokes?io sistem?, o tai reiškia, kad n?ra pareigos nustatyti kitoki? pereinamojo laikotarpio tvark? ir, be kita ko, turimoms bendrovi? ne reziden?i? kapitalo dalims paskutiniais taikymo metais taikyti turimoms bendrovi? reziden?i? kapitalo dalims taikom? tvark?.

45 Antra, Vokietijos vyriausyb? mano, kad 2001 mokesčiniams metams galiojan?ios nuostatos pateisinamos motyvais, pagr?stais bendros numatytos mokes?io sistemos darna. Jos teigimu, nacionalinis mokes?i? reglamentavimas buvo nustatytas taip, jog kapitalo bendrov?ms numatyti pranašumai ir tr?kumai buvo visai simetriški, nesvarbu, ar jos turi bendrovi? ne reziden?i?, ar bendrovi? reziden?i? kapitalo dali?.

46 Iš ties?, šios vyriausyb?s teigimu, jei kapitalo bendrov? 2001 mokesčiniiais metais pelningai perleido kapitalo bendrov?s ne rezident?s kapitalo dali?, pagal naujosios KStG redakcijos 8b straipsnio 2 dal? ji gal?jo š? peln? inkasuoti nemok?dama pelno mokes?io, ta?iau taip pat tur?jo sutikti, kad atitinkamas nuostolis – ar tiesiogiai gautas perleidžiant kapitalo dalis, ar atliekant dalin? j? vert?s sumažinim? – nebus ?skaitytas šio mokes?io tikslais. Pagal t? pa?i? logik?, jei kapitalo bendrov? gavo pelno perleidusi bendrov?s rezident?s kapitalo dali?, jis buvo apmokestinamas, bet š? apmokestinim? kompensavo aplinkyb?, kad su šiomis kapitalo dalimis susij? nuostoliai gal?jo b?ti ?skaityti norint sumažinti mokes?io apmokestinam?j? vert?. Taip ši mokes?io sistema b?t? suderinta.

47 Tre?ia, Vokietijos vyriausyb? teigia, kad jei turima tre?iojoje valstyb?je ?steigtos bendrov?s kapitalo dali?, skirtingas vertinimas gali b?ti pateisintas b?tinybe užtikrinti veiksming? mokes?i? kontrol?.

48 ?ia nurodytiems Vokietijos vyriausyb?s pateisinimams nereik?t? pritarti.

49 Kalbant apie argument?, pagal kur? valstybei narei, siekian?iai ilgam laikui ?tvirtinti nacionalini? bendrovi? pelno mokes?io sistemos suderinamum? su Bendrijos teise ir pašalinti galimo diskriminavimo atvejus, reikalinga tam tikra veikimo laisv? ?gyvendinant pereinamojo laikotarpio tvark?, pakanka atsakyti, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, jog šios veikimo laisv?s ribas lemia pagrindini? laisvi?, b?tent laisvo kapitalo jud?jimo, laikymasis (žr. min?to sprendimo *Grønfeldt* 32 punkt?).

50 Ta?iau net jei pereinamojo laikotarpio tvarka, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, gali apimti teis?t? r?pest? užtikrinti nenutr?kstant? per?jim? nuo buvusios tvarkos prie naujos ir net jei Vokietijos vyriausyb?s argumentai leist? paaiškinti, kod?l nauja 50 % pajam? neapmokestinimo tvarka bendrov?ms, turin?ioms bendrovi? reziden?i? kapitalo dali?, buvo prad?ta taikyti tik nuo 2002 m., šie argumentai negali pateisinti skirtingo vertinimo bendrovi?, turin?i? bendrovi? ne reziden?i? kapitalo dali?, kokios nagrin?jamos pagrindin?je byloje, nenaudai.

51 Iš tiesų, nors bendrovės, turinčios bendrovių ne rezidentų kapitalo dalį, kaip tvirtina Vokietijos vyriausybė, visos sumos išskaitymo tvarka nebuvo taikoma, iš pačios vyriausybės pastabų išplaukia, kad iki 2001 mokesčių metų bendrovei rezidentei, kurios turimų bendrovės ne rezidentų kapitalo dalį kiekis buvo mažesnis nei 10 %, buvo taikomas tas pats vertinimas kaip ir bendrovei rezidentei, turinčiai bendrovės rezidentų kapitalo dalį, kiek tai susiję su tos kapitalo dalį dalinys vertės, kuri galėjo būti įskaityta skaičiuojant mokesčius, išskaitymu.

52 Kalbant apie argumentą, susijusį su būtinybe išsaugoti mokesčio sistemos darną, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog norint tokiam pateisinimo argumentui pritarti, reikia nustatyti tiesioginį ryšį tarp aptariamos mokesčio lengvatos ir šios lengvatos kompensavimo konkrečiu apmokestinimu (žr. 2008 m. vasario 28 d. Sprendimo *Deutsche Shell*, C-293/06, Rink. p. I-1129, 38 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

53 Be to, aptariamą mokesčių teisės aktą siekiamo tikslo atžvilgiu ir mokesčių mokėtojų lygmeniu tokio ryšio tiesioginį pobūdį reikia nustatyti atsižvelgiant į glaudų ryšį tarp išskaitymo ir apmokestinimo (minuto sprendimo *Deutsche Shell* 39 punktas).

54 Tačiau, kalbant apie bendrovių rezidentų, turinčių bendrovių ne rezidentų kapitalo dalį, apmokestinamąjį pajamų nustatymą, Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog tai, kad iš kapitalo dalį perleidimo gautas pajamas vėliau galima atleisti nuo mokesčio, darant prielaidą, jog gauta pakankamai pelno, nėra mokesčių darna pagrįstas argumentas, kuris galėtų pateisinti atsisakymą iš karto išskaityti bendrovių, turinčių bendrovių ne rezidentų kapitalo dalį, patirtus nuostolius (pagal analogiją žr. minuto sprendimo *Rewe Zentralfinanz* 67 punktą).

55 Galiausiai, kalbant apie argumentą, susijusį su būtinybe užtikrinti mokesčių kontrolės veiksmingumą, teigiant, kad jis yra privalomasis bendrojo intereso pagrindas, kuriuo galima remtis pateisinant laisvo kapitalo judėjimo iš ar į trečiųsias valstybes ribojimą, reikia konstatuoti, kad toks privalomasis bendrojo intereso pagrindas bet kuriuo atveju nėra svarbus, jei turimų bendrovių ne rezidentų kapitalo dalį nuvertėjimą lemia, kaip pagrindinėje byloje, akcijų kurso kritimas biržoje.

56 Atsižvelgiant į visus svarstymus, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinjamose pagrindinėje byloje, kai kapitalo bendrovė rezidentė turi mažiau negu 10 % kitos kapitalo bendrovės rezidentų kapitalo dalį, EB 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia normą, pagal kurią draudimas išskaityti pelno sumažėjimą, susijusį su tokiomis kapitalo dalimis, turimų bendrovės ne rezidentų kapitalo dalį atžvilgiu įsigalioja anksčiau nei turimų bendrovės rezidentų kapitalo dalį atžvilgiu.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

57 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

Tokiomis aplinkybomis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kai kapitalo bendrovė rezidentė turi mažiau negu 10 % kitos kapitalo bendrovės rezidentės kapitalo dalių, EB 56 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jis draudžia normą, pagal kurią draudimas išskaityti pelno sumažėjimą, susijusį su tokiomis kapitalo dalimis, turimų bendrovės ne rezidentės kapitalo dalių atžvilgiu signalioja anksčiau nei turimų bendrovės rezidentės kapitalo dalių atžvilgiu.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.