

Byla C-347/04

Rewe Zentralfinanz eG, veikianti kaip visų ITS Reisen GmbH teisių perėjėja,
prieš

Finanzamt Köln-Mitte

(Finanzgericht Köln prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Sisteigimo laisvė – Pelno mokestis – Patronuojančių bendrovių patirtų nuostolių kompensavimas iš karto – Nuostoliai, patirti dėl kitose valstybėse narėse steigtose dukterinėse bendrovėse turimų kapitalo dalių nuvertėjimo“

Sprendimo santrauka

Laisvas asmenų judėjimas – Sisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai

(EB sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) ir 58 straipsnis (dabar – EB 48 straipsnis))

Sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) ir 58 straipsnis (dabar – EB 48 straipsnis) draudžia valstybės narės teisės aktus, kurie riboja šioje valstybėje narėje reziduojančių patronuojančių bendrovės galimybę atskaityti šios bendrovės nuostolius, patirtus dėl kitose valstybėse narėse steigtose dukterinėse bendrovėse, kurių kapitale ji dalyvauja, ir toks dalyvavimas jai leidžia daryti aiškų tokį užsienio dukterinių bendrovių sprendimams bei nulemti jų veiklą, turimų kapitalo dalių nuvertėjimo, nors tokio apribojimo nėra dalyvavimo reziduojančių dukterinių bendrovių kapitale atveju.

Toks skirtingas patronuojančių bendrovių rezidentų mokestinis vertinimas, atsižvelgiant į tai, ar jos turi užsienyje dukterinių bendrovių, negali būti pateisinamas paprasčiausiu faktų, kad jos nusprendė vykdyti ekonominę veiklą kitoje valstybėje narėje, kurioje atitinkama valstybė negali naudotis savo kompetencija mokesčių srityje. Pats argumentas, pagrįstas apmokestinimo galios pusiausvyra tarp valstybių narių, negali pateisinti valstybės narės nuolat nesuteikiamos mokestinės lengvatos patronuojančiai bendrovei rezidentei, motyvuojant tuo, kad pastaroji vykdo tarptautinę ekonominę veiklą, iš kurios ši valstybė iš karto pajamų negauna.

Be to, kadangi tokia nuostata neturi specialaus tikslo išimtinai dirbtiniams dariniams, kurių tikslas yra apeiti nacionalinę mokesčių teisę, netaikyti mokesčių lengvatos, o bendrai numato bet kokią situaciją, kai dukterinės bendrovės, nesvarbu, dėl kokių priežasčių, yra steigtos kitoje valstybėje narėje, ši nuostata negali, neviršijant to, kas būtina pasiekti jos tikslą, būti laikoma pateisinama mokesčių vengimo rizika. Iš tiesų bendrovės steigimas ne šioje valstybėje narėje pats savaime nereiškia, kad vengiama mokesčių, nes nagrinėjama bendrovei bet kuriuo atveju taikomi sisteigimo valstybės mokesčių teisės aktai.

(žr. 43, 52, 70 punktus ir rezoliucinę dalį)

TEISINGUMO TEISMO (antroji kolegija)

SPRENDIMAS

2007 m. kovo 29 d.(*)

„Sisteigimo laisvė – Pelno mokestis – Patronuojančių bendrovių patirtų nuostolių kompensavimas iš karto – Nuostoliai, patirti dėl kitose valstybėse narėse steigtose dukterinėse bendrovėse turimų kapitalo dalių nuvertėjimo“

Byloje C-347/04

dėl *Finanzgericht Köln* (Vokietija) 2004 m. liepos 15 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. rugpjūčio 13 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Rewe Zentralfinanz eG, veikianti kaip visų *ITS Reisen GmbH* teisių perėmėja,

prieš

Finanzamt Köln-Mitte,

TEISINGUMO TEISMAS (antroji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. W. A. Timmermans, teisėjai J. Klučka, R. Silva de Lapuerta, J. Makarczyk ir L. Bay Larsen (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Poiares Maduro,

posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2006 m. kovo 16 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Rewe Zentralfinanz eG*, atstovaujamos *Rechtsanwalt* M. Lausterer,
- *Finanzamt Köln-Mitte*, atstovaujamos B. Redmann,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir U. Forsthoff,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir D. Triantafyllou,

susipažinęs su 2006 m. gegužės 31 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? susij?s su EB sutarties 52 straipsnio (po pakeitimo – EB 43 straipsnis), EB sutarties 58 straipsnio (dabar – EB 48 straipsnis), EB sutarties 67–73 straipsni? (panaikint? Amsterdamo sutartimi), EB sutarties 73b–73d straipsni? (dabar ? EB 56–58 straipsniai), EB sutarties 73e straipsnio (panaikinto Amsterdamo sutartimi) bei EB sutarties 73f ir 73g (dabar – EB 59 ir EB 60 straipsniai) išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrin?jant gin?? tarp bendrov?s *Rewe Zentralfinanz eG* (toliau – *Rewe*), ?steigtos Vokietijoje ir veikian?ios kaip vis? bendrov?s *ITS Reisen GmbH* (toliau – *ITS*) teisi? per?m?ja, ir *Finanzamt Köln?Mitte* d?l neatsižvelgimo ? nuostolius, susijusius su kitose valstyb?se nar?se ?steigtose dukterin?se bendrov?se turim? kapitalo dali? daliniu nuvert?jimu, kaip ? atskaitytinas veiklos išlaidas, nustatant apmokestinam?j? peln? 1993 ir 1994 mokestiniais metais.

Nacionalin?s teis?s aktai

3 Pagal pagrindin?je byloje taikomo 1991 m. Peln? mokes?io ?statymo (*Körperschaftsteuergesetz 1991*, toliau – *KStG 1991*) 1 straipsn? bendrovi? reziden?i? pasaulinis pelnas Vokietijoje yra apmokestinamas pelno mokes?iu. Pasaulinis pelnas apima atstovybi? ar padalini?, per kuriuos šios bendrov?s vykdo savo veikl? už tos valstyb?s rib?, peln?. Ta?iau bendrov? rezident? n?ra apmokestinama jos dukterini? bendrovi? pelno mokes?iu jo gavimo momentu.

4 Pagal *KStG 1991* 8 straipsnio 1 dal? 1990 m. ?statymo d?l pajam? mokes?io (*Einkommensteuergesetz 1990*, toliau ? *EStG 1990*) nuostatos bei *KStG 1991* nustato, kas laikytina pajamomis ir kaip jos turi b?ti apskai?iuojamos.

5 Pagal *EStG 1990* 6 straipsnio 1 dalies 2 punkto antr? sakini? dalinis kapitalo dali? nuvert?jimas laikomas nustatant peln? atskaitytinomis veiklos išlaidomis. Pagal t? pat? 6 straipsn? daline verte laikoma suma, kuri? bendroje pirkimo kainoje visos ?mon?s ?gij?jas sumok?t? už nagrin?jam? turt?. Jei turtas, galintis nuvert?ti, yra ilgalaikis turtas ir nustatant peln? iš principo ?traukiamas ? bendr? balans?, nurodant jo ?gijimo ar pagaminimo kain? bei atskai?ius naudojimo nuostolius, apmokestinamasis asmuo taip pat turi galimyb? nurodyti mažesn? dalin? turto vert? (dalinis nuvert?jimas) kai, pavyzdžiui, faktin? turto vert? pasidar? mažesn? nei ?gijimo ar pagaminimo kaina, sumažinta d?l naudojimo nuostoli?.

6 Pagal *EStG 1990* 2 straipsnio 3 dal? metines mokes?i? mok?tojo pajamas sudaro teigiam? ir neigiam? pajam? balansas. Jeigu atlikus š? skai?iavim? nuostoliai nepadengiami, pagal *EStG 1990* 10 straipsn? jie gali b?ti atskaitomi kitais metais, nustatant apmokestinamas pajamas, kai prognozuojami ar perkeliama nuostoliai.

7 Pagal *EStG 1990*, iš dalies pakeisto 1992 m. vasario 25 d. ?statymu d?l mokes?i? reformos (*Steueränderungsgesetz 1992*, BGBl. 1992 I, p. 297), nuostoli? kompensavimas d?l kapitalo bendrov?s kapitalo dali? dalinio nuvert?jimo pagrindini? bylos aplinkybi? metu buvo vertinamas skirtingai, atsižvelgiant ? tai, ar kapitalo bendrov? ?steigta Vokietijoje, ar kitoje valstyb?je.

8 Pagal *EStG 1990* 2 straipsnio 3 dalį, jeigu dalyvaujama Vokietijoje steigtoje kapitalo bendrovėje, neigiamos pajamos – skaitant nuostolius dėl dalinio nuvertėjimo – apmokestinimo laikotarpiu gali būti kompensuojamos visomis mokesčių mokėtojo teigiamomis pajamomis.

9 Pagal *EStG 1990* 2 straipsnio 1 ir 2 dalis, pavadintas „Neigiamos iš užsienio gautos pajamos“, tam tikras iš užsienio gautas neigiamas pajamas mokestiniais tikslais galima atsižvelgti tik ribotai:

„1) Neigiamos pajamos

<...>

2. Gautos iš užsienio valstybėje esančios pramonės ar prekybos įmonės.

3. a) Gautos, atsižvelgiant į mažesnį juridinio asmens, valstybėje neturinčio nei valdymo organo, nei buveinės (užsienio juridinis asmuo), kapitalo dalį, sudarančią dalį gamybos priemonių, dalinį vertę <...>

<...>

gali būti kompensuojamos tik kartu su to paties pobūdžio teigiamomis pajamomis iš tos pačios valstybės <...>; taip pat jos negali būti atskaitomos pagal 10d straipsnį. Pelno sumažėjimas turi būti vertinamas kaip ir negatyvios pajamos. Jeigu neigiamos pajamos negali būti kompensuojamos pagal pirmą sakinį, jos atskaitomos iš to paties pobūdžio teigiamų pajamų, kurias apmokestinamasis asmuo gauna vėlesniais mokestiniais metais toje pačioje valstybėje <...>

2) 1 dalies pirmo sakinio 2 punktas netaikomas, jei apmokestinamasis asmuo rodo, kad neigiamos pajamos gautos iš užsienio pramonės ar prekybos įmonės, kurios išimtinis arba beveik išimtinis tikslas <...> teikti komercines paslaugas tiek, kiek jos nesusijusios su turizmui ar nuomai skirtu renginiu statyba ar eksploatacija <...>; tiesioginis bent ketvirtadalio kapitalo bendrovės, kurios išimtinis ar beveik išimtinis tikslas yra minėtos veiklos vykdymas, nominalaus kapitalo dalį valdymas bei su tokiu kapitalo dalį valdymu susijęs finansavimas laikomas komerciniu paslaugų teikimu, kai kapitalo bendrovė valstybėje neturi nei savo valdymo organo, nei savo buveinės. 1 dalies pirmo sakinio 3 ir 4 punktai netaikomi, jei apmokestinamasis asmuo rodo, kad juridinis asmuo tenkina pirmame sakinyje numatytas sąlygas nuo jo steigimo momento arba per pastaruosius penkerius metus iki apmokestinimo laikotarpio, per kuriuos buvo gauta neigiamų pajamų, ir per apmokestinimo laikotarpį.

<...>“

10 Pagal *EStG 1990* 2 straipsnį kompensuoti neigiamas pajamas dėl dalinio nuvertėjimo galima, tik jei bendrovė užsienyje gauna pajamas šio 2a straipsnio 2 dalies prasme (aktyvios pajamos) arba jeigu pati valdo ne mažiau nei 25 % kapitalo kitoje užsienio kapitalo bendrovėje, kuri pati gauna aktyvių pajamų šio 2a straipsnio 2 dalies prasme. Su turizmu užsienyje susijusios veiklos vykdymas savaime atmeta galimybę kompensuoti nuostolius.

11 Pagal *KStG 1991*, iš dalies pakeisto 1993 m. rugsėjo 13 d. įstatymu dėl įsisteigimo vietos užtikrinimo (*Standortsicherungsgesetz*, BGBl. 1993 I, p. 1569, toliau – *StandOG*), 8b straipsnio 2 dalį perleidus kapitalą gautas kapitalo prieaugis pirmą kartą buvo atleistas nuo mokesčių 1994 mokestiniais metais.

12 Galiausiai 2000 m. spalio 23 d. įstatymas dėl mokesčių sumažinimo (*Steuersenkungsgesetz*, BGBl. 2000 I, p. 1433) iš dalies pakeitė *KStG 1991* 8b straipsnio 3 dalį.

Ši pakeista nuostata nurodo, kad neatsižvelgiama į pajamų sumažėjimą dėl mažesnio dalinso kapitalo dalių vertės, nepaisant to, ar šis kapitalas valdo Vokietijoje, ar ne šioje valstybėje įsteigta kapitalo bendrovė.

Pagrindinis byla ir prejudicinis klausimas

13 1995 m. kovo 6 d. sudaryta sutartimi bendrovė *ITS*, priklausanti grupei *Kaufhof Holding AG*, užsiimančiai su turizmu susijusia veikla, buvo perleista grupei *Rewe*. 1995 m. lapkričio 3 d. susijungimo sutartimi *Rewe* tapo visą *ITS* teisių perėmėja.

14 1989 m. *ITS* Nyderlanduose įsteigė dukterinę bendrovę *Kaufhof Tourism Holdings BV* (toliau – *KTH*), kurios visos akcijos priklauso jai. Toje pačioje valstybėje narėje *KTH* įsteigė kapitalo bendrovę *International Tourism Investment Holdings BV* (toliau – *ITIH*), kurios 100 % akcijų priklauso jai. Be to, pastaroji bendrovė įsigijo 100 % *German Tourist Facilities Ltd*, įsteigtos Jungtinėje Karalystėje, akcijų bei 36 % bendrovės *Travelplan SA*, įsteigtos Ispanijoje, akcijų.

15 1993 ir 1994 m. metinėse ataskaitose *ITS* iš dalies nurodė Nyderlandų dukterinėje bendrovėje *KTH* savo turimas kapitalo dalis ir patikslino reikalavimą dviem savo subdukterinėms bendrovės dukterinėms bendrovėms, įsteigtoms Jungtinėje Karalystėje ir Ispanijoje, vertę. Bendrai šios išimtinės išlaidos 1993 ir 1994 mokesčiais metais siekė daugiau nei 46 milijonus DEM.

16 Vis dėlto *Finanzamt Köln-Mitte* nusprendus, kad *EStG 1990* 2 straipsnis draudžia atsižvelgti į šias su *KTH* kapitalo dalimis susijusias išlaidas, buvo nesutikta mokesčiais tikslais šias išlaidas laikyti veiklos išlaidomis ir jas vertinti kaip neigiamas pajamas nustatant apmokestinamą *Rewe* pelną 1993 ir 1994 mokesčiais metais. Todėl ji padarė pranešimų pakeitimus, būtent atsižvelgdama į pelno mokestį, kurį *Rewe* turėjo mokėti šiais mokesčiais metais.

17 Manydama, kad mokesčiais tikslais ji galėjo atsižvelgti į visus mokesčius susijusius su Nyderlanduose, Jungtinėje Karalystėje ir Ispanijoje įsteigtomis kapitalo bendrovėmis, *Rewe* pareiškė ieškinį *Finanzgericht Köln*, nurodydama, jog *EStG 1990* 2a straipsnio taikymas yra Bendrijos teisei prieštaraujanti diskriminacija.

18 Šio teismo manymu, iš bylos aplinkybių metu taikytinos teisės matyti, kad nors Vokietijoje įsteigtoje dukterinėje bendrovėje turimų kapitalo dalių nuvertėjimą iš principo mokesčiais tikslais galima atsižvelgti be apribojimų kaip į patronuojančios bendrovės veiklos išlaidas nustatant jos apmokestinamą pelną, į kitoje valstybėje narėje įsteigtoje dukterinėje bendrovėje turimų kapitalo dalių nuvertėjimą mokesčiais tikslais galima atsižvelgti tik ribotais atvejais, tai yra, kai neigiamos dėl šio nuvertėjimo gautos pajamos yra kompensuojamos iš šios kitos valstybės narės gautomis teigiamomis pajamomis arba kai įvydytos *EStG 1990* 2 straipsnio 2 dalyje numatyto nukrypstančio režimo sąlygos. Jis mano, kad toks skirtingas vertinimas, kylantis iš *EStG 1990* 2a straipsnio 1 dalies 3 punkto a) traukos ir 2 dalies prieštarauja Bendrijos teisei ir priduria, kad negali konstatuoti šio skirtumo pateisinančio pagrindą egzistavimo.

19 Šiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Köln* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar kartu taikomos (Sutarties) 52 <...> ir 58 <...>, 67–73 bei 73b ir kitų straipsnių nuostatos turi būti aiškinamos taip kad jos draudžia tokius teisės aktus, kokie yra pagrindinėje byloje nagrinėjami *EStG* 2a straipsnio 1 dalies 3 punkto a) papunktis ir 2 dalis <...>, kurie apriboja nuostolių, patirtų dėl kitose Bendrijos valstybėse esančiose dukterinėse bendrovėse turimų kapitalo dalių, kai šios dukterinės bendrovės vykdo pasyvią veiklą nacionalinės nuostatos prasme ir (arba) kai jos vykdo aktyvią veiklą nacionalinės nuostatos prasme tik per savo pačią subdukterines bendroves,

nuvert?jimo atskaitym? iš karto, nors valstyb?je esan?iose dukterin?se bendrov?se turim? kapitalo dali? nuvert?jimui jokie apribojimai netaikomi?“

D?I prejudicinio klausimo

20 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar pagrindin?s bylos aplinkyb?mis EB sutarties nuostatos, susijusios su ?sisteigimo laisve ir laisvu kapitalo jud?jimu, draudžia valstyb?s nar?s teis?s aktus, kurie apriboja šioje šalyje reziduojan?ios patronuojan?ios bendrov?s galimyb? atskaityti šios bendrov?s nuostolius, patirtus d?I kitose valstyb?se nar?se ?steigtose dukterin?se bendrov?se turim? kapitalo dali? nuvert?jimo.

D?I Sutarties nuostat?, susijusi? su ?sisteigimo laisve

21 Vis? pirma reik?t? priminti, kad pagal nusistov?jusi? teismo praktik?, nors tiesioginiai mokes?iai priklauso valstybi? nari? kompetencijai, pastarosios turi j? ?gyvendinti laikydamosi Bendrijos teis?s (b?tent žr. 2001 m. kovo 8 d. Sprendimo *Metallgesellschaft ir kt.*, C?397/98 ir C?410/98, Rink. p. I?1727, 37 punkt?; 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C?446/03, Rink. p. I?10837, 29 punkt?; 2006 m. rugs?jo 12 d. Sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas*, C?196/04, Rink. p. I?0000, 40 punkt? ir 2007 m. kovo 13 d. Sprendimo *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C?524/04, Rink. p. I?0000, 25 punkt?).

22 Pagal nusistov?jusi? Teisingumo Teismo praktik? ? Sutarties nuostat?, susijusi? su ?sisteigimo laisve, materialinio taikymo srit? patenka nacionalin?s nuostatos, kurios turi b?ti taikomos tuomet, kai atitinkamos valstyb?s nar?s pilietis dalyvauja kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s kapitale ir toks dalyvavimas jam leidžia daryti aiški? ?tak? šios bendrov?s sprendimams bei nulemti jos veikl? (šiuo klausimu žr. 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimo *Baars*, C?251/98, Rink. p. I?2787, 22 punkt? ir 2002 m. lapkri?io 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C?436/00, Rink. p. I?10829, 37 punkt?; min?t? sprendim? *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 31 punkt? ir *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 27 punkt?).

23 Taip yra tuo atveju, kai tokia bendrov? rezident?, šiuo atveju *ITS*, valdo 100 % kapitalo bendrov?s, ?sisteigusios kitoje valstyb?je nar?je. Iš ties? tai, kad mokes?i? mok?tojas valdo 100 % kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos bendrov?s kapitalo, neabejotinai lemia, jog šiam mokes?i? mok?tojui taikomos Sutarties nuostatos d?I ?sisteigimo laisv?s (min?to sprendimo *Baars* 21 punktą).

24 Taigi reikia išnagrin?ti, ar Sutarties 52 ir 58 straipsniai draudžia taikyti pagrindin?je byloje nagrin?jamus teis?s aktus.

25 ?sisteigimo laisv?, kuri? Sutarties 52 straipsnis pripaž?sta Bendrijos pilie?iams 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 ?sisteigimo šalies teis?s aktuose yra nustatytos jos pa?ios pilie?iams, pagal Sutarties 58 straipsn? apima pagal valstyb?s nar?s teis? ?kurt? ir Bendrijoje turin?i? savo registruotas b?stines, centrin? administracij? ar pagrindin? verslo viet? bendrovi? teis? vykdyti veikl? atitinkamoje valstyb?je nar?je per dukterines bendroves, filialus ir atstovybes (b?tent žr. 1999 m. rugs?jo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C?307/97, Rink. p. I?6161, 35 punkt?; min?to sprendimo *Marks & Spencer* 30 punkt? ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C?471/04, Rink. p. I?2107, 29 punkt?).

26 Nors Sutarties nuostatos d?I ?sisteigimo laisv?s yra skirtos užtikrinti naudojim?si priiman?iojoje valstyb?je nar?je tomis pa?iomis teis?mis kaip ir nacionalini? subjekt?, jos taip pat draudžia, kad kilm?s valstyb? savo pilie?iams ar pagal jos teis?s aktus ?steigtoms bendrov?ms

ribot? ?sisteigimo laisv? kitoje valstyb?je nar?je (1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C?264/96, Rink. p. I?4695, 21 punktą ir min?to sprendimo *Marks & Spencer* 31 punktą).

27 Pagal pagrindin?je byloje nagrin?jamą teis?s aktą nuostoliai d?l Vokietijoje esan?i? dukterini? bendrovi? kapitalo dalį nuvert?jimo iš karto ir be joki? apribojim? ?skai?iuojami nustatant neribotai Vokietijoje apmokestinam? patronuojan?i? bendrovi? pelną.

28 Tačiau, kaip matyti iš *EStG 1990* 2a straipsnio 1 ir 2 dali?, tokie patys nuostoliai, atsirandantys d?l kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos dukterin?s bendrov?s kapitalo dalį nuvert?jimo, yra atskaitomi neribotai Vokietijoje apmokestinamos bendrov?s atžvilgiu tik taikant tam tikras su šios bendrov?s pajamomis ar jos dukterin?s bendrov?s „aktyvios“ veiklos vykdymu susijusias sąlygas.

29 Iš ties? ? Vokietijoje esan?ios patronuojan?ios bendrov?s nuostolius d?l kitose valstyb?se nar?se ?steigt? dukterini? bendrovi? akcij? gali b?ti atsižvelgiama Vokietijoje tuo atveju, kai šios dukterin?s bendrov?s v?liau gauna teigiam? pajam?. Vis d?lto, netgi tuo atveju, kai gaunama pakankamai teigiam? pajam?, tokia patronuojanti bendrov?, priešingai nei patronuojanti bendrov?, turinti Vokietijoje ?steigt? dukterini? bendrovi?, negali iš karto atsižvelgti ? savo nuostolius ir pasinaudoti pinig? srautais (šiuo klausimu žr. min?to sprendimo *Marks & Spencer* 32 punkt?).

30 Darytina išvada, kad Vokietijoje esan?ios patronuojan?ios bendrov?s, turin?ios, kaip ir *Rewe*, dukterin? ir subdukterin? bendroves kitoje valstyb?je nar?je, mokestin? situacija yra mažiau palanki nei ji b?t?, jeigu ši dukterin? ir subdukterin? bendrov?s b?t? ?steigtos Vokietijoje.

31 Atsižvelgiant ? š? nevienod? vertinim?, gal?t? b?ti daroma ?taka patronuojan?ios bendrov?s sprendimui vykdyti savo veiklą per savo dukterines bendroves arba netiesiogines dukterines bendroves kitose valstyb?se nar?se (šiuo klausimu žr. 2003 m. rugs?jo 18 d. Sprendimo *Bosal*, C?168/01, Rink. p. I?9409, 27 punkt?).

32 Vis d?lto Vokietijos vyriausyb? tvirtina, kad nevienodas požiris n?ra ?sisteigimo laisv?s ribojimas tiek, kiek Vokietijoje ?steigtos dukterin?s bendrov?s situacijos negalima palyginti su kitoje valstyb?je nar?je ?steigtos dukterin?s bendrov?s situacija. Ši vyriausyb? mano, kad dukterin?s bendrov?s yra savarankiški juridiniai asmenys j? patronuojan?ios bendrov?s atžvilgiu, kurios apmokestinamos j? ?steigimo valstyb?je. Tod?l tik?tina, kad dukterin? bendrov? *KTH*, pateikdama savo apmokestinamo pelno Nyderlanduose deklaracij?, nurodo nuostolius. Ši vyriausyb? mano, kad Vokietijos Federacin? Respublika, kaip patronuojan?ios bendrov?s ?steigimo valstyb?, savarankiškoms užsienio dukterin?ms bendrov?ms netur?t? suteikti teisinio statuso, kur? b?t? galima palyginti su patronuojan?ios bendrov?s rezident?s statusu.

33 Šiuo klausimu, kaip generalinis advokatas nurodo savo išvados 21 punkte, reikia pasteb?ti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamas nevienodas mokestinis vertinimas yra susij?s ne su dukterini? bendrovi? situacija (atsižvelgiant ? tai, ar jos yra ?steigtos Vokietijoje), o su Vokietijoje reziduojan?i? patronuojan?i? bendrovi? situacija, atsižvelgiant ? tai, ar jos turi kitose valstyb?se nar?se ?steigt? dukterini? bendrovi?.

34 D?l toki? patronuojan?i? bendrovi? rezident?i? nuostoli?, patirt? d?l dukterin?se bendrov?se j? turim? kapitalo dalį nuvert?jimo, šios bendrov?s yra panašioje situacijoje, nesvarbu, ar kalbama apie dalyvavim? Vokietijoje, ar kitose valstyb?se nar?se ?steigt? dukterini? bendrovi? kapitale. Iš ties? abiem atvejais, pirma, nuostolius, kuriuos prašoma atskaityti, patiria patronuojan?ios bendrov?s ir, antra, ši? dukterini? bendrovi? pelnas, nesvarbu, ar jis gaunamas iš Vokietijoje apmokestinam? dukterini? bendrovi?, ar iš apmokestinam? kitose valstyb?se nar?se, n?ra apmokestinamas kaip patronuojan?i? bendrovi? pelnas.

35 Todėl tokių patronuojančių bendrovių rezidentų nuostolių atskaitomumo ribojimas, kuris susijęs tik su nuostoliais, patirtais dėl užsienyje turimo kapitalo dalių nuvertėjimo, neatspindi objektyvios skirtingos patronuojančių bendrovių situacijos, atsižvelgiant į tai, ar jų dukterinių bendrovių buveinė yra Vokietijoje, ar kitose valstybėse narėse.

36 Iš to, kas pasakyta, matyti, kad skirtingas mokestinis vertinimas pagal pagrindinę bylą nagrinėjamus teisės aktus ir dėl to susidariusi Vokietijoje reziduojančių patronuojančių bendrovių, turinčių dukterinę bendrovę, steigto kitoje valstybėje narėje, nepalanki situacija mokesčių atžvilgiu gali sudaryti kliūtis tokių bendrovių steigimo laisvei, jas atgrasant steigti, sigyti ar turėti dukterinę bendrovę kitoje valstybėje narėje. Tai taip pat yra steigimo laivų ribojimas Sutarties 52 ir 58 straipsnių prasme.

37 Toks steigimo laivų ribojimas neleistinas, išskyrus, jeigu juo siekiama Sutarties atitinkamų teisėtų tikslų ir jis grindžiamas viršesniu bendruoju interesu. Tačiau net ir tokiu atveju reikia, kad ši priemonė būtų tinkama nagrinėjamam tikslui gyvendinti ir neviršytų to, kas yra būtina jų pasiekti (būtent žr. minėto sprendimo *Marks & Spencer* 35 punktą ir nurodytą teismų praktiką bei minėto sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 47 punktą).

38 Vokietijos vyriausybė mano, kad bet kuriuo atveju Vokietijoje reziduojančių patronuojančių bendrovių galimybės atskaityti šios bendrovių nuostolius, patirtus dėl kitose valstybėse narėse steigtose dukterinėse bendrovėse jos turimo kapitalo dalių nuvertėjimo, kai atsižvelgimas mokestiniais tikslais užsienyje gautus nuostolius siejamas tik su iš tos pačios valstybės gautomis tokiomis pačiomis teigiamomis pajamomis, ribojimas yra pateisinamas. Šiuo klausimu Vokietijos vyriausybė pateikia argumentus, kurie, kaip nurodyta generalinio advokato išvados 24 punkte, iš esmės apibendrina šiuos pateisinimus.

39 Pirma, nurodydama minėtą sprendimą *Marks & Spencer*, kuriame Teisingumo Teismas atsižvelgė į apmokestinimo galios pusiausvyros tarp valstybių narių principą, Vokietijos vyriausybė nurodo pirmą pateisinimo pagrindą, grindžiamą simetrijos tarp teisės apmokestinti bendrovių pelną ir pareigos atsižvelgti į šios bendrovių patirtus nuostolius taisykle. Ji tvirtina, kad Vokietijos mokesčių institucijos, atlikdamos Vokietijoje reziduojančių patronuojančių bendrovių mokestinį vertinimą, neturėjo atsižvelgti į nuostolius, susijusius su kitoje valstybėje narėje steigtos dukterinės bendrovės veikla, nes jos neturi teisės apmokestinti šios dukterinės bendrovės pelno.

40 Į šiuos argumentus neturėtų būti atsižvelgiama.

41 Be to, kaip generalinis advokatas nurodė savo išvados 32 punkte, reikia apibrėžti teisėtų reikalavimų dėl apmokestinimo galios pusiausvyros tarp valstybių narių taikymo sritį. Ypač reikia pabrėžti, kad Teisingumo Teismas tokiame pateisinime minėtam sprendime *Marks & Spencer* pritarė tik kartu taikant kitus du pateisinimus, pagrįstus nuostolių dvigubo panaudojimo rizika ir mokesčių vengimu (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Marks & Spencer* 43 ir 51 punktus).

42 Šiuo atžvilgiu reikia pripažinti, kad iš tikrųjų yra tam tikri veiksniai, kurie gali pažeisti valstybių narių teisę pasinaudoti savo kompetencija mokesčių srityje jų teritorijoje vykdomos veiklos atžvilgiu ir apmokestinimo galios pusiausvyros tarp valstybių narių (žr. minėto sprendimo *Marks & Spencer* 46 punktą), galinti pateisinti steigimo laisvės ribojimą (žr. minėto sprendimo *Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas* 55 ir 56 punktus). Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad bendrovių suteikta galimybė pasirinkti, kur turėtų būti atsižvelgta į jų nuostolius – ar valstybėje narėje, kurioje jos yra steigtos, ar kitoje valstybėje narėje, – sukelti didelį pavojų apmokestinimo galios pusiausvyrai tarp valstybių narių, nes apmokestinimo bazė perkeltų nuostolių dydžiu padidėtų pirmoje valstybėje ir sumažėtų antroje.

43 Vis dėlto skirtingas patronuojančių bendrovių rezidentų vertinimas, atsižvelgiant į tai, ar jos turi užsienyje dukterinių bendrovių, neturi būti pateisinamas paprasčiausiu faktu, kad jos nusprendė vykdyti ekonominę veiklą kitoje valstybėje narėje, kurioje atitinkama valstybė negali naudotis savo kompetencija mokesčių srityje. Pats argumentas, pagrįstas apmokestinimo galios pusiausvyra tarp valstybių narių, negali pateisinti valstybės narės nuolat nesuteikiamos mokestinių lengvatų patronuojančiai bendrovei rezidentei, remiantis tuo, kad pastaroji vykdo tarptautinę ekonominę veiklą, iš kurios ši valstybė iš karto pajamų negauna.

44 Taip pat reikia nurodyti, kad patronuojančios bendrovės patirti nuostoliai dėl Vokietijoje steigtose dukterinėse bendrovėse jos turimo kapitalo dalių nuvertėjimo gali būti kompensuojami teigiamomis pajamomis, nors jos dukterinės bendrovės per atitinkamus mokestinius metus negavo apmokestinamo pelno.

45 Antra, Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai yra būtini siekiant išvengti, kad bendrovės nepasinaudotų skirtingais mokesčiais du kartus, atsižvelgiant į užsienyje patirtus nuostolius.

46 Šis argumentas neturi reikšmės pagrindinėje byloje.

47 Iš tiesų, nors reikia pripažinti, jog valstybės narės turi galėti užkirsti kelią nuostolių dvigubo panaudojimo rizikai (žr. minėto sprendimo *Marks & Spencer* 47 punktą), reikia pabrėžti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami nuostoliai, kaip nurodė generalinis advokatas savo išvados 37 ir 38 punktuose, negali būti palyginti su dukterinės bendrovės užsienyje patirtais nuostoliais, kuriuos toji bendrovė rezidentė prašė perleisti, siekdama sumažinti savo apmokestinamą pelną, kaip yra byloje, kurioje priimtas minėtas sprendimas *Marks & Spencer*, nagrinėjamu atveju.

48 Pagrindinėje byloje aptariamus nuostolius patronuojanti bendrovė patyrė dėl užsienio dukterinėse bendrovėse jos turimo kapitalo dalių nuvertėjimo. Šiuos su kapitalo dalių dalinių nuvertėjimu susijusius nuostolius atsižvelgiama tik tiek, kiek tai susiję su patronuojančia bendrove, ir jie mokestiniais tikslais vertinami skirtingai nei pačių dukterinių bendrovių patirti nuostoliai. Toks, pirma, pačių dukterinių bendrovių patirtų nuostolių ir, antra, patronuojančios bendrovės patirtų nuostolių skirtingas vertinimas bet kuriuo atveju neturi būti laikomas tuo pačių nuostolių dvigubo panaudojimu.

49 Taip pat reikia pabrėžti, kaip tai per posėdį padarė Europos Bendrijų Komisija, kad Vokietijoje steigta patronuojanti bendrovė, turinti toje pačioje valstybėje dukterinių bendrovių, gali iš savo apmokestinamų pajamų atskaityti jos dukterinėse bendrovėse turimų kapitalo dalių dalinių nuvertėjimų, netrukdydama pastarosioms pasinaudoti savo pačių nuostoliais jas apmokestinant Vokietijoje.

50 Trečia, Vokietijos vyriausybė mano, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama teisės aktais siekiama kovoti prieš ypatingą mokesčių vengimo formą, pasireiškiančią tuo, kad Vokietijoje reziduojančioms patronuojančios bendrovės, ypač vykdančios veiklą turizmo srityje, perkelia paprastai nuostolingą veiklą į kitas valstybes nares, jose steigdamos dukterinės bendrovės dėl vienintelio tikslo – sumažinti jų apmokestinamą pelną Vokietijoje. Per posėdį ši vyriausybė pridūrė, kad, jos manymu, reikia sušvelninti Teisingumo Teismo praktiką šioje srityje, nes reikalavimas, susijęs su specifiniu tikslu – kovoti su išimtinai dirbtiniais dariniais, yra per griežtas. Ji mano, kad svarbu leisti valstybėms narėms nustatyti pagrindines bendras priemones, siekiant kovoti su mokesčių vengimu, bei priimti abstraktius ir bendrus teisės aktus, skirtus konkrečioms atvejams.

51 Šiuo klausimu pakanka nurodyti, kad vien aplinkybės, jog tokiam ekonomikos sektoriuje,

koks yra turizmas, valstybės narės mokesčių institucijos gali nustatyti atvejus, kai šioje valstybėje narėje reziduoja, patiriant, nepakanka parodyti išimtinai dirbtini darini, skirt sukurti nuostolius dėl kitose valstybėse narėse steigtose dukterinėse bendrovėse turimų kapitalo dali nuvertėjimo, egzistavimo (dėl reikalavimo, susijusio su specifiniu tikslu – kovoti su grynai dirbtiniais dariniais, žr. minėtų sprendimų ICI 26 punktą; Marks & Spencer 57 punktą bei Cadbury Schweppes ir Cadbury Schweppes Overseas 51 punktą).

52 Šiuo atveju tokia nuostata, kokia yra EStG 1990 2a straipsnio 1 dalies 3 punkto a papunktis, bendrai numatanti bet kokį atsižvelgimą į mažesnę kapitalo dali vertę, kai Vokietijoje steigtos patiriantios bendrovės dukterinės bendrovės, nesvarbu, dėl kokių priežasčių, yra steigtos kitose valstybėse narėse, negali neviršijant to, kas būtina pasiekti jos tikslą, būti laikoma pateisinama mokesčių vengimo rizika. Iš tiesų tokia nuostata neturi specialaus tikslo išimtinai dirbtiniams dariniams, kurių tikslas yra apeiti Vokietijos mokesčių teisę, netaikyti mokesčių lengvatos, o bendrai numato bet kokią situaciją, kai nesvarbu, dėl kokių priežasčių, dukterinės bendrovės yra steigtos ne Vokietijoje. Be to, bendrovės steigimas ne šioje valstybėje narėje pats savaime nereiškia, kad vengiama mokesčių, nes nagrinėjama bendrovei bet kuriuo atveju taikomi steigimo valstybės mokesčių statymai.

53 Panašiai EStG 1990 2a straipsnio 2 dalis, atmesdama vadinamąjį joje išvardytą „aktyvią“ veiklą, būtent apimančią su turizmu susijusią renginių statybą ir eksploataciją, viršija tai, kas būtina kovoti su siekiant sukėlavimo tikslą sukurtais dariniais. Kovos su mokesčių vengimu negali pateisinti situacijos, kai neigiamos pajamos, gaunamos iš užsienyje steigto pramonės ir prekybos monio, siekiant teikti komercinės paslaugas, paprastai gali būti be ribojimų kompensuojamos teigiamomis pajamomis, nors, kalbant apie mones, vykdančias veiklą turizmo srityje, reikėtų pažymėti, kad kompensavimui teigiamomis pajamomis taikomos įvairios sąlygos.

54 Ketvirta, Vokietijos vyriausybė taip pat neturi pagrindo remtis būtinybe pagerinti užsienyje vykdomų operacijų mokesčių kontrolės efektyvumą, siekiant pateisinti pagrindinį byloje nagrinėjamus nacionalinės teisės aktus.

55 Iš tiesų, nors dėl mokesčių kontrolės efektyvumo valstybės narės gali taikyti priemones, leidžiančias aiškiai ir konkrečiai patikrinti šioje valstybėje atskaitomas išlaidas dėl užsienio dukterinėse bendrovėse turimų kapitalo dali (šiuo klausimu žr. 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimo Futura Participations ir Singer, C-250/95, Rink. p. I-2471, 31 punktą ir 1999 m. spalio 28 d. Sprendimo Vestergaard, C-55/98, Rink. p. I-7641, 23 punktą), ji negali pateisinti to, kad ši valstybė narė šiai atskaitai taiko skirtingas sąlygas, atsižvelgiant į tai, ar turima šioje valstybėje, ar kitose valstybėse narėse steigto dukterinė bendrovė kapitalo dali.

56 Šiuo klausimu reikia priminti, kad valstybė narė, siekdama iš kitos valstybės narės kompetentingą valdžios instituciją gauti visą informaciją, kuri leistų jai nustatyti teisingą pelno mokestį, gali remtis 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15).

57 Be to, kalbant apie Vokietijos vyriausybės argumentą, kad vykdyti užsienio operacijų kontrolę, net bendradarbiaujant su kitos valstybės narės valdžios institucijomis, yra labai sudėtinga, pakanka pabrėžti, kad aptariamos mokesčių institucijos turi galimybę iš patiriantios bendrovės reikalauti rodymų, kurie, jos manymu, būtini vertinant, ar galima taikyti prašomą nuostolį, patirtą dėl kitose užsienio valstybėse steigtose dukterinėse bendrovėse turimų kapitalo dali nuvertėjimo, atskaitą (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo Vestergaard 26 punktą).

58 Tokia galimybė galėtų būti ypač naudinga šioje byloje nagrinėjamoje situacijoje, kai

patronuojanti bendrovė turi teisę tiesiogiai iš užsienyje esančio savo dukterinio bendrovi reikalauti visų būtinų dokumentų. Be to, tariami sunkumai nustatant nuostolius dėl kitose užsienio valstybėse steigtos dukterinės bendrovės turimo kapitalo dalies nuvertėjimo bet kuriuo atveju negali pateisinti klaidos sistėigos laisvei (šiuo klausimu žr. 2004 m. kovo 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Prancūziją*, C-334/02, Rink. p. I-2229, 29 punktų ir 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimo *Manninen*, C-319/02, Rink. p. I-7477, 54 punktų).

59 Penkta, siekdama pateisinti nepalankią mokesčių padėtį, kurioje atsidūrė šioje byloje Vokietijoje steigtos patronuojančios bendrovės, kitose valstybėse narėse steigtos dukterinės bendrovės turimo kapitalo dalies, Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai objektyviai yra pateisinami būtinybe išlaikyti vienodą mokesčių režimą. Iš esmės du šios vyriausybės nurodyti argumentai gali būti priskirti šiam pateisinimui: vienas pagrįstas būtinybe užtikrinti Vokietijos mokesčių sistemos darnumą, kitas susijęs su teritoriškumo principu.

60 Dėl būtinybės užtikrinti šios sistemos darnumą Vokietijos vyriausybė nurodo, pirma, kad būtų pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo susitarimą, sudarytą su Nyderlandų Karalyste, valstybe, kurioje steigta *Rewe* dukterinė bendrovė *KTH*, šioje valstybėje steigta dukterinė bendrovė išmokėti dividendai yra atleidžiami nuo mokesčių Vokietijoje. Dėl šios priežasties, laikantis sistemos darnumo, Vokietijoje reziduojančioms patronuojančioms bendrovėms neturi būti suteikta lengvata dėl nuostolių, susijusių su jų užsienyje steigtomis dukterinėmis bendrovėmis.

61 Todėl Vokietijos vyriausybės argumentas, pagrįstas būtinybe užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darnumą, neturi būti priimtinas tiek, kiek pagrindinėje byloje nagrinėjamus nuostolius atsižvelgiama ir Vokietijoje, kai užsienio dukterinė bendrovė vykdo „aktyvią“ veiklą *EStG 1990 2a* straipsnio 2 dalies prasme, nors šiuo atveju šios dukterinės bendrovės mokami dividendai gali būti atleisti nuo mokesčių pagal konvencijas dėl dvigubo apmokestinimo vengimo.

62 Be to, dėl būtinybės užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darnumą, kuriai, Vokietijos vyriausybės manymu, užtikrina minėti susitarimai, reikia priminti, kad 1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Bachmann* (C-204/90, Rink. p. I-249) ir *Komisija prieš Belgiją* (C-300/90, Rink. p. I-305) atitinkamai 28 ir 21 punktuose Teisingumo Teismas pripažino, jog būtinybė išlaikyti mokesčių sistemos vientisumą gali pateisinti Sutartimi garantuojamą pagrindinį laisvą gyvendinimo apribojimą. Tačiau siekiant, kad taip pateisinamas argumentas būtų priimtinas, turi būti nustatytas tiesioginis ryšys tarp atitinkamos mokesčių lengvatos ir jos kompensavimo konkrečia mokesčių rinkliava (šiuo klausimu žr. minėtą sprendimą *Keller Holding* 40 punktų ir *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 68 punktų).

63 Pagrindinėje byloje aptariamą nacionalinės teisės aktą nagrinėjimas parodo, kad neribotai Vokietijoje apmokestinamos patronuojančios bendrovės, toje pačioje valstybėje narėje steigtos dukterinės bendrovės turimo kapitalo dalies, turi teisę tiek iš karto taikomi nuostoliai, patirtų dėl jos dukterinės bendrovės turimo kapitalo dalies dalinio nuvertėjimo, atskaitų, tiek dividendų neapmokestinimą. Tačiau net jei dividendai, kuriuos neribotai Vokietijoje apmokestinama patronuojanti bendrovė gauna iš Nyderlanduose steigtos savo dukterinės bendrovės, taip pat yra neapmokestinami pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, nuostoliai, patirtų dėl šioje dukterinėje bendrovėje turimo kapitalo dalies dalinio nuvertėjimo, atskaitai taikomi ribojimai.

64 Vokietijos vyriausybei neįrodžius ryšio tarp patronuojančios bendrovės rezidentės atžvilgiu taikomo nuostolio dėl dalinio dukterinės bendrovės turimo kapitalo dalies nuvertėjimo atskaitymo iš karto ir iš šios dukterinio bendrovi gaunamų dividendų neapmokestinimo, argumentas, kad tai pateisinama būtinybe užtikrinant Vokietijos mokesčių sistemos darnumą, nesuteikti Vokietijoje reziduojančioms patronuojančioms bendrovėms lengvata dėl nuostolių, susijusių su jų užsienio dukterinėmis bendrovėmis, nes šios dukterinio bendrovi mokami dividendai neapmokestinami

Vokietijoje pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, nėra priimtinas.

65 Antra, Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamo teisės aktų darnumas mokesčių atžvilgiu buvo užtikrintas atleidus nuo mokesčių iš kapitalo dalių perleidimo gautas pajamas pagal KStG 1991, iš dalies pakeisto įstatymu dėl įsisteigimo vietos užtikrinimo, 8b straipsnio 2 dalį.

66 Pirmiausia reikia nurodyti, kaip tai padarė prašymų dėl prejudicinio sprendimo priėmimo pateiktas teismas, kad šis atleidimas nuo mokesčių pirmą kartą buvo pritaikytas 1994 mokesčiais metais ir nebuvo taikomas pagrindinėje byloje nagrinėjamaisiais pirmaisiais mokesčiais metais.

67 Antra, reikia konstatuoti, kad nustatant dukterinių bendrovių rezidentų užsienio dukterinėse bendrovėse turinčių kapitalo dalių apmokestinamą pelną, draudimas atskaityti pagrindinėje byloje nagrinėjamus nuostolius turėjo pasekmių iš karto. Todėl tai, kad vėliau galima iš kapitalo dalių perleidimo gautas pajamas atleisti nuo mokesčių, darant prielaidą, jog gauta pakankamai pelno, nėra mokesčių darnumu pagrįstas argumentas, kuris galėtų pateisinti atsisakymą iš karto atskaityti patronuojančių bendrovių, turinčių dukterinėse bendrovėse kapitalo dalių, patirtus nuostolius.

68 Galiausiai dėl teritoriškumo principo, kurį Teisingumo Teismas pripažino minėto sprendimo *Futura Participations ir Singer* 22 punkte, reikia nurodyti, jog šis principas taip pat negali pateisinti pagrindinėje byloje nagrinėjamo nacionalinės teisės akto.

69 Pagal šį principą valstybės narė, kurioje įsteigta patronuojanti bendrovė, gali apmokestinti bendrovių rezidentų pasaulinį pelną, o bendrovė ne rezidentų – tik pelną, gautą iš veiklos jos teritorijoje (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Mark & Spencer* 39 punktą). Vis dėlto šis principas pats savaime nepateisina, jog patronuojančios bendrovės rezidavimo valstybė gali atsisakyti pastarajai taikyti lengvatą remdamasi tuo, kad ji neapmokestina jos dukterinių bendrovių ne rezidentų pelno (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Marks & Spencer* 40 punktą). Kaip šiuo klausimu nurodė generalinis advokatas savo išvados 49 punkte, šiuo principu siekiama Bendrijos teisėje tvirtinti būtinybę atsižvelgti į valstybių narių kompetencijų mokesčių srityje. Be to, pagrindinėje byloje *Rewe* prašomos lengvatų suteikimu nesiekama ginėti konkuruojančių valstybės kompetencijos mokesčių srityje. Ji susijusi su Vokietijoje reziduojančiomis patronuojančiomis bendrovėmis, kurios neribotai apmokestinamos šioje valstybėje. Todėl pagrindinėje byloje nagrinėjami teisės aktai neturi būti laikomi įgyvendinančiais teritoriškumo principą.

70 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui reikia atsakyti taip, kad pagrindinės bylos aplinkybomis, kai patronuojanti bendrovė dalyvauja kitoje valstybėje narėje įsteigtos dukterinės bendrovės ne rezidentų kapitale ir toks dalyvavimas jai leidžia daryti aiškų įtaką šios užsienio dukterinės bendrovės sprendimams bei nulemti jos veiklą, Sutarties 52 ir 58 straipsniai draudžia valstybės narės teisės aktus, kurie riboja šioje valstybėje narėje reziduojančių patronuojančių bendrovės galimybes atskaityti šios bendrovės nuostolius, patirtus dėl kitose valstybėse narėse įsteigtose dukterinėse bendrovėse turimų kapitalo dalių nuvertėjimo.

Dėl Sutarties nuostatų, susijusių su laisvu kapitalo judėjimu, aiškinimo

71 Kadangi su įsisteigimo laisve susijusios Sutarties nuostatos draudžia tokį nacionalinės teisės aktą, koks nagrinėjamas pagrindinėje byloje, nebūtina nagrinėti, ar šis teisės aktas draudžia su laisvu kapitalo judėjimu susijusios Sutarties nuostatos (tuo pačiu klausimu žr. minėto sprendimo *Keller Holding* 51 punktą).

Dėl bylinėjimosi išlaidų

72 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs 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 (antroji kolegija) nusprendžia:

Pagrindinis bylos aplinkybėmis, kai patronuojanti bendrovė dalyvauja kitoje valstybėje narėje steigtos dukterinės bendrovės ne rezidentų kapitale ir toks dalyvavimas jai leidžia daryti aiškiai matomas šios užsienio dukterinės bendrovės sprendimams bei nulemti jos veiklą, EB sutarties 52 straipsnis (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) ir EB sutarties 58 straipsnis (dabar – EB 48 straipsnis) draudžia valstybės narės teisės aktus, kurie riboja šioje valstybėje narėje reziduojančios patronuojančios bendrovės galimybę atskaityti šios bendrovės nuostolius, patirtus dėl kitose valstybėse narėse steigtose dukterinėse bendrovėse turimų kapitalo dalių nuvertėjimo.

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.