TEISINGUMO TEISMO (pirmoji kolegija) SPRENDIMAS

2009 m. sausio 22 d.*

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. Ilešič, A. Tizzano, A. Borg Barthet ir E. Levits (pranešėjas),

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas D. Ruiz-Jarabo Colomer,
kancleris R. Grass,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs 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

Sprendimą

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 bendrovių, kurios neribotai apmokestinamos šioje nuostatoje numatytu mokesčiu ir turi bendrovės ne rezidentės kapitalo dalių, pelnas, gautas perleidus minėtas kapitalo dalis, į apmokestinamąsias 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 neapėmė pelno sumažėjimo dėl kapitalo dalių įvertinimo mažesne daline verte (dalinis vertės nurašymas).

5 Tuo atveju, kai bendrovei rezidentei priklausė bendrovės rezidentės kapitalo dalių, neatsižvelgiant į jų kiekį, arba bendrovės ne rezidentės 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 rezidentės kapitalo dalis, buvo apmokestinamas, o nuostolis, gautas jas perleidus, kaip ir nuostolis, gautas nurašius dalį šių 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 bendrovių ir asociacijų kapitalo dalis, neįskaitomas, nesvarbu, ar kalbama apie bendrovių rezidenčių, ar bendrovių ne rezidenčių kapitalo dalis ir neatsižvelgiant į jų kiekį.

9 Naujos *KStG* redakcijos 8 b straipsnio 3 dalis numato, kad nustatant apmokestinamąjį pelną pelno sumažėjimas, įskaičius šių dalių dalinį nuvertėjimą (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 rezidentės kapitalo dalys, paprastai naujos *KStG* redakcijos 8b straipsnio 2 ir 3 dalys pirmą kartą taikomos 2002 mokestiniams metams, o 2001 mokestiniams metams jos taikomos tik tuomet, jeigu kapitalo bendrovė 2001 m. savo ūkinius metus pakeitė taip, kad jie nebesutampa su kalendoriniais metais.

12 Tačiau, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo teigimu, turint bendrovės ne rezidentės kapitalo dalių, kai mokestiniai kapitalo bendrovės metai sutampa su kalendoriniais metais, naujos *KStG* redakcijos 8b straipsnio 2 ir 3 dalys taikytinos 2001 mokestiniams metams.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

13 STEKO, Vokietijoje įsteigta ribotos atsakomybės bendrovė, 2001 m. savo ilgalaikiame materialiajame turte turėjo bendrovės ne rezidentės 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 narėse, ar trečiosiose valstybėse įsteigtų bendrovių kapitalo dalys.

14 STEKO šias kapitalo dalis įtraukė į 2001 m. gruodžio 31 d. užbaigtų ūkinių metų balansą ne ankstesne jų buhalterine verte, kuri sudarė 220 021,09 DEM, bet kritus kursui iš

dalies mažesne verte, t. y. 139 775,35 DEM. Todėl apmokestinamasis pelnas sumažėjo 80 245,74 DEM.

15 *Finanzamt* sutiko su įvertinimu mažesne verte, 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 bendrovių ne rezidenčių 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 rezidentės kapitalo dalių. Tačiau, kalbant apie turimas bendrovių rezidenčių kapitalo dalis, šios nuostatos iš esmės taikomos anksčiausiai nuo 2002 metų. STEKO atliktas dalinis vertės nurašymas galėjo būti įskaitytas siekiant sumažinti mokėtinus mokesčius, jei jis būtų susijęs su turimomis bendrovių rezidenčių kapitalo dalimis, nes nebuvo draudžiama išskaityti tokius nurašymus.

18 *Bundesfinanzhof* teigimu, bendrovių ne rezidenčių kapitalo dalys, kai buvo numatoma, kad vertės sumažėjimas bus ilgalaikis, 2001 m. vertintos ne taip palankiai, palyginti su

panašių bendrovių rezidenčių kapitalo dalimis. Tačiau, atsižvelgiant į ypatingas šios bylos aplinkybes, šis teismas svarsto, ar tas skirtumas pažeidžia laisvą kapitalo judėjimą.

19 Pirma, *Bundesfinanzhof* abejoja, kad sąlygiškai trumpas nevienodas vertinimas gali kliudyti mokesčių mokėtojams investuoti ar atgrasinti juos nuo investavimo į bendroves ne rezidentes.

20 Antra, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad galimas laisvo kapitalo judėjimo apribojimas gali būti leistinas pereinamuoju laikotarpiu, nes perėjimas nuo anksčiau taikytos įskaitymo tvarkos prie tvarkos, pagal kurią 50 % pajamų neapmokestinamos pelno mokesčiu, yra palankesnis, kai turima bendrovių ne rezidenčių kapitalo dalių.

21 Trečia, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas svarsto, ar, kalbant apie trečiosiose valstybėse įsteigtų bendrovių kapitalo dalių turėjimą, šis apribojimas pateisinamas, ar ne būtinybe užtikrinti mokestinę kontrolę, nurodydamas, kad šis aspektas gali būti lemiantis tuo atveju, kai nagrinėjamas pelno sumažėjimas pagrįstas tik turimų atitinkamos bendrovės kapitalo dalių vertės sumažėjimu, nes toks sumažėjimas paprastai priklauso tik nuo aplinkybių, susijusių su bendrove, kurios kapitalo dalys turimos, bet tikriausiai neturėtų jokios įtakos, jei vertė sumažėtų dėl akcijų kurso kritimo.

22 Esant šioms aplinkybėms *Bundesfinanzhof* nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar EB 56 straipsnis draudžia tokią valstybės narės teisės nuostatą, pagal kurią draudimas išskaityti pelno sumažėjimą dėl to, kad viena kapitalo bendrovė turi kitos

kapitalo bendrovės kapitalo dalių, įsigalioja anksčiau užsienio bendrovių kapitalo dalių turėjimo atžvilgiu nei bendrovių rezidenčių kapitalo dalių turėjimo atžvilgiu?“

Dėl prejudicinio klausimo

23 Reikia priminti, kad tarp EB 56 straipsnio 1 dalimi draudžiamų priemonių, kaip antai laisvo kapitalo judėjimo apribojimo, yra tos, kurios gali atgrasinti ne rezidentus investuoti valstybėje narėje arba atgrasinti minėtos valstybės narės piliečius investuoti kitose valstybėse narėse (žr. 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Van Hilten-van der Heijden*, C-513/03, Rink. p. I-1957, 44 punktą; 2007 m. sausio 25 d. Sprendimo *Festersen*, C-370/05, Rink. p. I-1129, 24 punktą ir 2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *A*, C-101/05, Rink. p. I-11531, 40 punktą).

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

25 Kalbant apie pagrindinę bylą, iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nutarties išplaukia, kad 2001 m. bendrovė rezidentė negalėjo iš apmokestinamųjų pajamų išskaityti pelno sumažėjimo dėl bendrovės ne rezidentės turimų kapitalo dalių dalinio vertės nurašymo. Tačiau tais pačiais metais ir, be to, tomis pačiomis

sąlygomis bendrovė rezidentė galėjo iš savo apmokestinamųjų pajamų išskaityti pelno sumažėjimą, jei jis susijęs su turimomis bendrovių rezidenčių kapitalo dalimis.

26 Kaip konstatavo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, bendrovės rezidentės, turėjusios bendrovių ne rezidenčių nuvertėjusių kapitalo dalių, 2001 m. buvo nepalankesnėje padėtyje nei bendrovės rezidentės, turėjusios bendrovių rezidenčių kapitalo dalių.

27 Toks skirtingas vertinimas, priklausantis nuo kapitalo investavimo vietos, kurį nustatė nauja *KStG* redakcija iki mokestinių metų, kuriais šis įstatymas pradėtas taikyti, galėjo atgrasinti akcininką investuoti kapitalą į ne Vokietijos Federacinėje Respublikoje įsteigtą bendrovę ir sukelti ribojantį poveikį kitose valstybėse įsteigtoms bendrovėms, kliudydamas gauti kapitalo iš Vokietijos.

28 Be to, kaip teigė Europos Bendrijų Komisija, žinojimas, kad galimybė sumažinti apmokestinamąjį pelną iš dalies nurašant vertę anksčiau išnyks turimų bendrovės ne rezidentės kapitalo dalių atžvilgiu nei bendrovės rezidentės kapitalo dalių atžvilgiu, galėjo atgrasinti atitinkamą bendrovę išlaikyti bendrovės ne rezidentės kapitalo dalis ir jas perleisti greičiau nei turimas bendrovės rezidentės kapitalo dalis.

29 Šiuo atveju nelabai svarbu, kad skirtingas vertinimas egzistavo tik ribotą laiką (2007 m. gruodžio 18 d. Sprendimo *Grønfeldt*, C-436/06, Rink. p. I-12357, 15 punktas). Iš tiesų

vien ši aplinkybė nekliudo skirtingam vertinimui sukelti didelį poveikį, kaip tai, be kita ko, įrodo pagrindinės bylos aplinkybės, ir kad laisvo kapitalo judėjimo apribojimas būtų realus.

30 Iš teismo praktikos išplaukia, kad tam, jog nacionalinės mokesčių teisės aktai, skiriantys mokesčių mokėtojus kapitalo investavimo vietos atžvilgiu, galėtų būti laikomi suderinami su laisvą kapitalo judėjimą reglamentuojančiomis EB sutarties nuostatomis, būtina, kad skirtingas vertinimas būtų susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba kad jis būtų pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (žr. 2008 m. gegužės 20 d. Sprendimo *Orange European Smallcap Fund*, C-194/06, Rink. p. I-3747, 59 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

31 Vokietijos vyriausybė teigia, kad 2001 mokestiniais metais galiojo ne tik mokestinė tvarka, netaikoma bendrovėms, turinčioms bendrovių ne rezidenčių kapitalo dalių, bet dar dvi kitos mokesčių lengvatų tvarkos. Iš tiesų bendrovėms, turinčioms bendrovių rezidenčių kapitalo dalių, buvo taikoma senoji mokesčių lengvatų tvarka, o bendrovėms, turinčioms bendrovių ne rezidenčių kapitalo dalių, – naujoji, t. y. 50 % pajamų neapmokestinimo, tvarka.

32 Todėl, šios vyriausybės teigimu, bedrovės, turinčios bendrovės rezidentės kapitalo dalių, ir bendrovės, turinčios bendrovės ne rezidentės kapitalo dalių, padėtis negali būti objektyviai vienoda.

33 Su tokiais argumentais negalima sutikti. Skirtingų apmokestinimo tvarkų taikymas bendrovei rezidentei atsižvelgiant į tai, ar ji valdo bendrovės rezidentės, ar ne rezidentės kapitalo dalis, negali būti taikytinas kriterijus objektyviai lyginant padėtis ir nustatant

objektyvius skirtumus tarp jų. Iš tiesų skirtingų apmokestinimo tvarkų taikymas atsiranda tik dėl skirtingo vertinimo, kuris turi būti pateisinamas.

34 Be to, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas jau konstatavo, kiek tai susiję su Vokietijos patronuojančių bendrovių rezidenčių nuostoliais, patirtais dėl dukterinėse bendrovėse jų turimų kapitalo dalių vertės nurašymo, jog šios bendrovės yra panašioje padėtyje, nesvarbu, ar kalbama apie dalyvavimą Vokietijoje, ar kitose valstybėse narėse įsteigtų dukterinių bendrovių kapitale. Teisingumo Teismas nurodė, kad šiais dviem atvejais, pirma, nuostolius, kuriuos prašoma išskaityti, patiria patronuojančios bendrovės ir, antra, šių dukterinių bendrovių 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 į 50 % pajamų neapmokestinimo tvarką, kiek tai susiję su bendrovėmis rezidentėmis, turinčiomis bendrovių ne rezidenčių kapitalo dalių, nepakeitė šių savybių. Todėl reikia manyti, kad, kalbant apie bendrovės rezidentės galimybę 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 asmeninės 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 išmokėtų dividendų apmokestinimo išvengiama įskaičiuojant tik pusę dividendų į akcininko pajamų mokesčio apmokestinamąją 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 dalių 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 dalių 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 dalių 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 pelną paskirstančia bendrove.

42 Tačiau siekiant užtikrinti, kad pelnas, kuris buvo apmokestintas kapitalo bendrovės lygmeniu pagal išskaitymo tvarką, būtų dar kartą apmokestintas pagal tą pačią tvarką kapitalo dalių turėtojo lygmeniu ir kad pastarasis galėtų paskutinį kartą iš savo asmeninės mokestinės skolos išskaityti šios bendrovės sumokėtą mokestį, buvo nuspręsta ir 2001 m. tokio kapitalo dalių turėtojo atžvilgiu taikyti šią tvarką, jei bendrovės rezidentės dividendai buvo išmokami įprastai už 2000 metus.

43 Tačiau kadangi išskaitymo tvarka nebuvo taikoma kapitalo bendrovių ne rezidenčių išmokamiems dividendams, nauja 50 % pajamų neapmokestinimo tvarka galėjo būti taikoma kapitalo dalių turėtojo lygmeniu nuo 2001 metų.

44 Vokietijos vyriausybė priduria, kad valstybė narė turi disponuoti tam tikra veiksmų laisve, siekdama nustatyti su Bendrijos teise suderinamą mokesčio sistemą, o tai reiškia, kad nėra pareigos nustatyti kitokią pereinamojo laikotarpio tvarką ir, be kita ko, turimoms bendrovių ne rezidenčių kapitalo dalims paskutiniais taikymo metais taikyti turimoms bendrovių rezidenčių kapitalo dalims taikomą tvarką.

45 Antra, Vokietijos vyriausybė mano, kad 2001 mokestiniams metams galiojančios nuostatos pateisinamos motyvais, pagrįstais bendros numatytos mokesčio sistemos darna. Jos teigimu, nacionalinis mokesčių reglamentavimas buvo nustatytas taip, jog kapitalo bendrovėms numatyti pranašumai ir trūkumai buvo visai simetriški, nesvarbu, ar jos turi bendrovių ne rezidenčių, ar bendrovių rezidenčių kapitalo dalių.

46 Iš tiesų, šios vyriausybės teigimu, jei kapitalo bendrovė 2001 mokestiniais metais pelningai perleido kapitalo bendrovės ne rezidentės kapitalo dalių, pagal naujosios *KStG* redakcijos 8b straipsnio 2 dalį ji galėjo šį pelną inkasuoti nemokėdama pelno mokesčio, tačiau taip pat turėjo sutikti, kad atitinkamas nuostolis – ar tiesiogiai gautas perleidžiant kapitalo dalis, ar atliekant dalinį jų vertės sumažinimą – nebus įskaitytas šio mokesčio tikslais. Pagal tą pačią logiką, jei kapitalo bendrovė gavo pelno perleidusi bendrovės rezidentės kapitalo dalių, jis buvo apmokestinamas, bet šį apmokestinimą kompensavo aplinkybė, kad su šiomis kapitalo dalimis susiję nuostoliai galėjo būti įskaityti norint sumažinti mokesčio apmokestinamąją vertę. Taip ši mokesčio sistema būtų suderinta.

47 Trečia, Vokietijos vyriausybė teigia, kad jei turima trečiojoje valstybėje įsteigtos bendrovės kapitalo dalių, skirtingas vertinimas gali būti pateisintas būtinybe užtikrinti veiksmingą mokesčių kontrolę.

48 Čia nurodytiems Vokietijos vyriausybės pateisinimams nereikėtų pritarti.

49 Kalbant apie argumentą, pagal kurį valstybei narei, siekiančiai ilgam laikui įtvirtinti nacionalinių bendrovių pelno mokesčio sistemos suderinamumą su Bendrijos teise ir pašalinti galimo diskriminavimo atvejus, reikalinga tam tikra veikimo laisvė įgyvendinant pereinamojo laikotarpio tvarką, pakanka atsakyti, kad Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, jog šios veikimo laisvės ribas lemia pagrindinių laisvių, būtent laisvo kapitalo judėjimo, laikymasis (žr. minėto sprendimo *Grønfeldt* 32 punktą).

50 Tačiau net jei pereinamojo laikotarpio tvarka, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, gali apimti teisėtą rūpestį užtikrinti nenutrūkstantį perėjimą nuo buvusios tvarkos prie naujos ir net jei Vokietijos vyriausybės argumentai leistų paaiškinti, kodėl nauja 50 % pajamų neapmokestinimo tvarka bendrovėms, turinčioms bendrovių rezidenčių kapitalo dalių, buvo pradėta taikyti tik nuo 2002 m., šie argumentai negali pateisinti skirtingo vertinimo bendrovių, turinčių bendrovių ne rezidenčių kapitalo dalių, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, nenaudai.

51 Iš tiesų, nors bendrovėms, turinčioms bendrovių ne rezidenčių kapitalo dalių, kaip tvirtina Vokietijos vyriausybė, visos sumos išskaitymo tvarka nebuvo taikoma, iš pačios vyriausybės pastabų išplaukia, kad iki 2001 mokestinių metų bendrovei rezidentei, kurios turimų bendrovės ne rezidentės kapitalo dalių kiekis buvo mažesnis nei 10 %, buvo taikomas tas pats vertinimas kaip ir bendrovei rezidentei, turinčiai bendrovės rezidentės kapitalo dalių, kiek tai susiję su tų kapitalo dalių dalinės 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, aptariamų mokesčių teisės aktų siekiamo tikslo atžvilgiu ir mokesčių mokėtojų lygmeniu tokio ryšio tiesioginį pobūdį reikia nustatyti atsižvelgiant į glaudų ryšį tarp išskaitymo ir apmokestinimo (minėto sprendimo *Deutsche Shell* 39 punktas).

54 Tačiau, kalbant apie bendrovių rezidenčių, turinčių bendrovių ne rezidenčių kapitalo dalių, apmokestinamųjų pajamų nustatymą, Teisingumo Teismas jau nusprendė, jog tai, kad iš kapitalo dalių 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 rezidenčių kapitalo dalių, patirtus nuostolius (pagal analogiją žr. minėto sprendimo *Rewe Zentralfinanz* 67 punktą).

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

56 Atsižvelgiant į visus svarstymus, į pateiktą klausimą reikia atsakyti, kad tokiomis aplinkybėmis, 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 įsigalioja anksčiau nei turimų bendrovės rezidentės kapitalo dalių 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 aplinkybėmis, 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 įsigalioja anksčiau nei turimų bendrovės rezidentės kapitalo dalių atžvilgiu.

Parašai.