

GENERALINIO ADVOKATO

PHILIPPE LÉGER IŠVADA,

pateikta 2005 m. balandžio 14 d.¹

1. Nacionalinės teisės aktų mokesčių srityje, kurie valstybės narės bendrovei taiko skirtingą tvarką, atsižvelgiant į tai, ar ji kitoje valstybėje narėje įsteigė padalinį, pvz., dukterinę bendrovę, turinčią savarankišką teisinį subjektiškumą, ar nuolatinę įmonę, pvz., filialą, atitikties Bendrijos teisei klausimu jau buvo keletas prejudicinių procedūrų, ir tai toliau kelia sudėtingų problemų.

3. Ji iškilo dėl ginčo tarp bendrovės *CLT-UFA SA*³ ir *Finanzamt Köln-West* (Vokietija)⁴ dėl minėtos bendrovės 1994 m. pelno apmokestinimo. *CLT-UFA* yra akcinė bendrovė, kurios buveinė ir valdymo organai yra Liuksemburge ir kuri 1994 m. vykdė savo veiklą Vokietijoje per nuolatinę įmonę, t. y. per neturintį savarankiško teisinio subjektiškumo filialą. Vokietijos valdžios institucijos pagal galiojančią nacionalinę teisę nustatė 42 % pelno mokesčio tarifą Vokietijoje esančio filialo gaunamam pelnui.

2. Šie tvarkos skirtumai bendrovių tiesioginio apmokestinimo srityje iš esmės yra susiję arba su tarpvalstybiniu nuostolių kompensavimu², arba su mokesčinėmis lengvatomis apmokestinant pelną. Ši byla priklauso šiai antrai skirtumų kategorijai.

4. *CLT-UFA* ginčija šį mokesčio tarifą, remdamasi tuo, kad jei ji ginčijamais finansiniais metais būtų vykdžiusi savo veiklą Vokietijoje per dukterinę bendrovę ir jei pastaroji būtų jai pervedusi visą savo pelną, jis būtų apmokestintas 33,5 % arba 30 % mokesčio tarifu.

1 — Originalo kalba: prancūzų.

2 — Dėl tarptautinės nuostolių kompensacijos žr. Teisingumo Teisme nagrinėjamą bylą *Marks & Spencer* (C-446/03).

3 — Toliau — *CLT-UFA*.

4 — Toliau — *Finanzamt*.

5. *Bundesfinanzhof* (Vokietija) klausia, ar tokia tvarka neprieštarauja EB sutarties 52⁵ ir 58⁶ straipsniams ir, esant reikalui, ar reikia pelno mokesčio tarifą, kurį ieškovas taiko Vokietijoje, sumažinti iki 30 %.

tiesioginę įtaką bendrosios rinkos sukūrimui ar veikimui, suderinimo.

7. Be to, dėl įmonių apmokestinimo, nepaisant milžiniškų Europos Bendrijų Komisijos pastangų bent minimaliai suderinti nacionalines mokesčių sistemas¹⁰, valstybės narės gali laisvai nustatyti bendrovių apmokestinamąsias pajamas ir pelno mokesčio tarifą.

I — Bendrijos teisinis pagrindas

6. Tiesioginio apmokestinimo sritis, kuri apima visus „tiesiogiai“ iš mokesčių mokėtojų imamus mokesčius, pvz., fizinių asmenų pajamų mokesčių ir bendrovių pelno mokesčių⁷, ir toliau lieka valstybių narių kompetencija. Pagal EB sutarties 220 straipsnį⁸, būtent jos „prireikus“ veda būtinas derybas, kad užtikrintų subjektų dvigubo apmokestinimo panaikinimą Bendrijoje. EB sutartis nesuteikia Bendrijos teisės aktų leidėjui įgaliojimų tiesioginio apmokestinimo srityje, išskyrus EB sutarties 100 straipsnį⁹, kuris leidžia Tarybai vieningai leisti direktyvas dėl valstybių narių įstatymų ir kitų teisės aktų, turinčių

8. Tačiau ši kompetencija yra ribota. Iš tikrųjų pagal nusistovėjusią Bendrijų teismų praktiką valstybės narės turi vykdyti savo kompetenciją tiesioginio apmokestinimo srityje laikydamosi Bendrijos teisės¹¹. Iš to išplaukia, kad nuostatos, kuriomis valstybės narės apibrėžia bendrovių gaunamo pelno

10 — Nuo 1969 m. Komisija pasiūlė kelias derinimo direktyvas, būtent 1975 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvą dėl bendrovių mokesčio sistemų ir dividendų apmokestinimo prie šaltinio tvarkos suderinimo (KOM(75) 392 (galutinis)), kuria pasiūlyta suderinti bendrovių mokesčių tarifus bei dividendų apmokestinimą prie šaltinio ir apibendrinti mokesčių lengvatų techniką. Tęsdama šiuos bandymus derinti, nuo 1990 m. Komisija sutelkė savo pastangas ties apmokestinimo apribojimų draudimu įgyvendinus vidaus rinką. 2001 m. ji ėmėsi naujos iniciatyvos, siekdama pasiekti susitarimą, kad bendrovių mokesčių būtų apmokestinamos įmonių bendros pajamos, gautos iš jų veiklos Europos Sąjungoje (žr. 2001 m. spalio 23 d. Komisijos ataskaitą Tarybai, Europos Parlamentui ir Ekonomikos ir socialinių reikalų komitetui (KOM(2001) 582 (galutinis))).

11 — 1995 m. vasario 14 d. Sprendimas *Schumacker* (C-279/93, Rink. p. I-225, 21 ir 26 punktai); 1995 m. rugpjūčio 11 d. Sprendimas *Wielockx* (C-80/94, Rink. p. I-2493, 16 punktas); 1996 m. birželio 27 d. Sprendimas *Asscher* (C-107/94, Rink. p. I-3089, 36 punktas); 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Futura Participations ir Singer* (C-250/95, Rink. p. I-2471, 19 punktas); 1999 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Royal Bank of Scotland* (C-311/97, Rink. p. I-2651, 19 punktas) ir 2004 m. rugsėjo 7 d. Sprendimas *Manninen* (C-319/02, Rink. p. I-7477, 19 punktas).

5 — Po pakeitimo – EB 43 straipsnis.

6 — Po pakeitimo – EB 48 straipsnis.

7 — Žr. P. Marchessou, „Impôts directs“, *Répertoire de droit communautaire, Encyclopédie Dalloz*, II dalis, Paryžius, 2004 m. vasario mėn.

8 — Po pakeitimo – EB 293.

9 — Po pakeitimo – EB 94.

apmokestinimą ir nustatomos priemonės, skirtos užtikrinti jų pelno dvigubo apmokestinimo panaikinimą, neturi pažeisti pagrindinių laisvių, pvz., Sutarties 52 ir 58 straipsniuose įtvirtintos įsisteigimo laisvės.

ir Bendrijoje turinčioms savo registruotas buveines, kurios siekia pelno, Sutarties 52 straipsnyje fiziniams asmenims nustatytas teises. Pagal Bendrijų teismų praktiką, bendrovės registruota buveinė šiame kontekste turi tokią pat reikšmę kaip fizinių asmenų pilietybė, nes ji padeda nustatyti jų priklausymą valstybės teisei sistemai¹³.

9. Sutarties 52 straipsnis, kuris pagal įprastą formuluotę „yra viena iš pagrindinių Bendrijos teisės nuostatų“ ir kuris tiesiogiai taikomas valstybės narėse¹², nustato, kad valstybės narės subjektų įsisteigimo kitos valstybės narės teritorijoje laisvė apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančiųjų asmenų veiklos bei ją verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams. Pagal šio straipsnio pirmosios pastraipos antrą sakinį įsisteigimo laisvės apribojimų draudimas taip pat galioja ir apribojimams vienos valstybės narės nacionaliniams subjektams, įsistegusiems kitos valstybės narės teritorijoje, steigti atstovybes, filialus ar dukterines bendroves.

10. O Sutarties 58 straipsnis nustato bendrovėms, įkurtoms pagal valstybės narės teisę

11. Taigi Sutartyje užtikrinta įsisteigimo laisvė leidžia kitoje valstybėje narėje registruotą buveinę turinčioms bendrovėms vykdyti savo veiklą įsisteigimo valstybėje pagal joje nacionalinėms bendrovėms galiojančias taisykles. Kadangi įsisteigimo laisvė pagrįsta tais pačiais principais kaip ir Sutarties nuostatos dėl laisvo darbuotojų judėjimo¹⁴, ji iš esmės draudžia bet kokią atvirą diskriminaciją dėl pilietybės arba, kalbant apie bendroves, dėl to, kad jų registruota buveinė yra kitoje valstybėje narėje¹⁵. Taip pat ji draudžia netiesioginę ar paslėptą diskriminaciją, t. y. teisės aktus, kurie, taikydami kitus nei pilietybės ar bendrovės registruotos buveinės kriterijus, faktiškai sukelia tokias pačias pasekmes¹⁶.

12 — Kadangi EB sutarties 48 ir 59 straipsniai (po pakeitimo – EB 39 ir EB 49 straipsniai), susiję atitinkamai su laisvu darbuotojų judėjimu ir laisvu paslaugų teikimu, Sutarties 52 straipsnis tiesiogiai taikomas valstybės narėse pasibaigus pereinamajam laikotarpiui, per kurį pastarosios turėjo panaikinti šių laisvių įgyvendinimo apribojimus ir kuris baigėsi 1970 m. sausio 1 d. (1974 m. birželio 21 d. Sprendimo *Reyners*, 2/74, Rink. p. 631, 32 punktas ir 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 34 punktas).

13 — 1986 m. sausio 28 d. Sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (270/83, Rink. p. 273, 18 punktas); 1993 m. liepos 13 d. Sprendimas *Commerzbank* (C-330/91, Rink. p. I-4017, 13 punktas); 1998 m. liepos 16 d. Sprendimas *ICI* (C-264/96, Rink. p. I-4695, 20 punktas) ir 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimas *AMID* (C-141/99, Rink. p. I-11619, 20 punktas).

14 — Minėtas sprendimas *Asscher* (29 punktas).

15 — Minėtas sprendimas *Commerzbank* (14 punktas) ir 1994 m. balandžio 12 d. Sprendimas *Halliburton Services* (C-1/93, Rink. p. I-1137, 15 punktas).

16 — Ten pat.

12. Įsisteigimo laisvė taip pat prieštarauja priimančiojoje valstybėje galiojančioms priemonėms, kurios, būdamos netiesiogiai taikomos visoms nacionalinėms ir užsienio įmonėms, draudžia, apsunkina ar padaro mažiau patrauklų šios laisvės įgyvendinimą¹⁷, bei priemonėms, kuriomis kilmės valstybė trukdo įsteigti kitoje valstybėje narėje pagal jos teisės aktus steigiamą bendrovę¹⁸.

13. Be to, Sutarties 52 straipsnio pirmosios pastraipos antras sakiny, skaitomas kartu su Sutarties 58 straipsniu, suteikia bendrovėms teisę laisvai pasirinkti teisinę formą, kuri yra tinkamiausia vykdyti veiklą kitoje valstybėje narėje, tarp atstovybės, filialo ar dukterinės bendrovės¹⁹.

14. Galiausiai reikia dar paminėti Tarybos direktyvą 90/435/EEB²⁰, kuri, nors ir nereglamentuoja filialo pelno pervedimo patronuojančiai bendrovei, kurios registruota buveinė yra kitoje valstybėje narėje, vis dėlto turi įtakos atsakymui į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo klausimus. Ši direktyva nustatė bendras teisės normas, skirtas panaikinti dukterinių

bendrovių patronuojančiai bendrovei, kurios registruota buveinė yra kitoje valstybėje narėje, pervedamų pajamų dvigubą apmokestinimą. Ji iš esmės numato, kad siekiant išvengti pakartotinio pelno apmokestinimo, kai jis paskirstomas patronuojančiai bendrovei, minėtos bendrovės valstybė turi atleisti nuo apmokestinimo arba, jei ji apmokestina šį pelną, leisti patronuojančiai bendrovei išskaityti iš privalomo mokėti mokesčio sumos tą mokesčio dalį, kurią nuo paskirstyto pelno sumokėjo dukterinė bendrovė. Ši direktyva neturi įtakos nacionalinių ar sutartinių nuostatų, skirtų panaikinti arba sušvelninti dividendų dvigubą apmokestinimą, taikymą.

II — Nacionalinis teisinis pagrindas

15. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip nurodė ginčijamais finansiniais metais taikytus Vokietijos teisės aktus mokesčių klausimais.

16. Pirmiausia, kalbant apie bendrovės, kurios registruota buveinė yra kitoje valstybėje narėje, filialo Vokietijoje gauto pelno apmokestinimą šioje valstybėje narėje, nacionalinė teisė numato, kad Vokietijoje nei buveinės, nei valdymo organų neturinčioms užsienio bendrovėms šioje valstybėje taikomas sumažintas mokestis, t. y. apmokestinamos tik

17 — 2004 m. spalio 5 d. Sprendimas *CaixaBank France* (C-442/02, Rink. p. I-8961, 11 punktas).

18 — Minėtas sprendimas *ICI* (21 punktas) ir 2003 m. rugsėjo 18 d. Sprendimas *Bosal* (C-168/01, Rink. p. I-9409, 27 punktas).

19 — Minėti sprendimai *Komisija prieš Prancūziją* (22 punktas) ir *Saint-Gobain ZN* (43 punktas).

20 — 1990 m. liepos 23 d. Direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir antrinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6). Ši direktyva buvo priimta remiantis Sutarties 100 straipsniu.

šioje valstybėje gautos pajamos²¹. Pajamoms, kurios gali būti apmokestinamos Vokietijoje, taip pat priklauso nuolatinės įmonės, pvz., filialo, šioje valstybėje gautas pelnas.

17. Be to, remiantis Vokietijos Federacinės Respublikos ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės sudaryta sutartimi, Liuksemburge įsteigtos bendrovės pelnas gali būti apmokestintas Vokietijoje tik tuomet, kai pajamas gauna šios valstybės teritorijoje esanti tos pačios bendrovės nuolatinė įmonė. Šios nuolatinės įmonės pelnas skaičiuojamas įskaitant pelną, kurį ji būtų gavusi, jei kaip savarankiška įmonė vykdytų panašią ar tapačią veiklą panašiomis ar tapačiomis sąlygomis²².

18. Nuolatinės įmonės pelnui taikomas mokestis yra 42 %²³.

19. Kalbant apie bendrovės nerezidentės dukterinės bendrovės gauto pelno Vokietijoje apmokestinimą šioje valstybėje, tai dukterinėms bendrovėms dėl to, kad jų buveinė ar valdymo organai yra šioje valstybėje, nustatyta nesumažinta mokestinė prievolė bendrovių mokesčio atžvilgiu²⁴. Jei šis pelnas išsaugomas, bendrovių mokestis yra 45 % gauto pelno.

20. Jei šis pelnas, iš anksto nekaupiant arba sukaupus, paskirstomas patronuojančiai bendrovei iki 1996 m. birželio 30 d., šiam dukterinės bendrovės pelnui nustatomas ar sumažinamas iki 30 % pelno mokestis. Patronuojanti bendrovė taip pat sumoka 5 % mokestį nuo gautos sumos, t. y. bendras dukterinės bendrovės gauto ir visiškai paskirstyto pelno mokestis yra 33,5 % apmokestinamųjų pajamų²⁵.

21 — *Körperschaftsteuergesetz* 2 straipsnio 1 dalis (Įstatymas dėl bendrovių mokesčio, toliau – *KStG*).

22 — 1958 m. rugpjūčio 23 d. Vokietijos Federacinės Respublikos ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės sudarytos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir tarpusavio administracinės pagalbos taisyklių nustatymo pajamų, turto, prekybos ir žemės mokesčių srityje 5 straipsnis (BGBl. 1959 II, p. 1270), 1973 m. birželio 15 d. papildomo protokolo variante (BGBl. 1978 II, p. 111). Ši sąlyga panaši į tipinės *fiskalinės sutarties dėl pajamų*, sutrumpintas variantas, 7 straipsnio 2 dalies nuostatą. Ekonominio bendradarbiavimo ir plėtros organizacija (EBPO), Paryžius, 2003 m. sausio mėn.

23 — *KStG* 23 straipsnis.

24 — *KStG* 1 straipsnis.

25 — Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą II, B, 4 punktas. Bendras 33,5 % mokesčio tarifas atitinka dukterinei bendrovei nustatytą 30 % tarifą nuo pelno prieš apmokestinimą, kartu su 5 % tarifu likusiems 70 % pelno, kurį turi sumokėti patronuojanti bendrovė. Nors prašyme priimti prejudicinį sprendimą nenurodyta, atrodo, kad šis dukterinės bendrovės paskirstyto pelno mokesčio padidinimas 5 % yra Direktyvos 90/435 5 straipsnio 3 dalies atkartojimas. Pagal šią nuostatą Vokietijos Federacinė Respublika atleidžiama nuo pareigos taikyti mokestį prie šaltinio, kai ji paskirsto antrinės bendrovės pelną užsienio patronuojančiai bendrovei. Be to, šios direktyvos 5 straipsnio 3 dalį ši valstybė narė ne vėliau kaip iki 1996 m. vidurio gali taikyti 5 % mokestį prie šaltinio patronuojančios bendrovės nerezidentės dukterinės įmonės Vokietijoje paskirstytam pelnui, jeigu įmonių pelno mokesčio tarifas, taikomas paskirstytam pelnui, yra bent 11 punktų mažesnis nei mokesčio tarifas, taikomas nepaskirstytam pelnui.

21. Jei šis pelnas paskirstomas patronuojančiai bendrovei po 1996 m. birželio 30 d., mokesčio tarifas mažinamas iki 30 % papildomai neapmokestinant patronuojančios bendrovės²⁶.

22. Po pagrindinėje byloje nurodytų faktų Vokietijos teisės aktai buvo pakeisti. Pradedant nuo 2001 mokesčių metų, buvo nustatytas vienas 25 % mokesčio tarifas bendrovių Vokietijoje gautam pelnui, nepriklausomai nuo to, ar joms šioje valstybėje taikomas sumažintas, ar nesumažintas mokeskis²⁷.

24. *Bundesfinanzhof* savo sprendime dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nurodo, jog dėl to, kad ieškovės buveinė yra Liuksemburge, ji traktuojama kitaip ir mažiau palankiai jos filialo Vokietijoje gauto pelno atžvilgiu, nei būtų tuo atveju, jei ji vykdytų savo veiklą Vokietijoje kaip bendrovė, turinti joje savo buveinę, nes dukterinės bendrovės ginčijamais finansiniais metais Vokietijoje gautam pelnui, jei jis visą jį pervestų ieškovei, būtų taikomas ne 42 %, o daugiausia 33,5 % mokesčio tarifas.

25. *Bundesfinanzhof* taip pat nurodo, kad jis abejoja, kad šis skirtumas tarp taikomų mokesčių tarifų yra pagrįstas.

III — Prejudiciniai klausimai

23. *CLT-UFA* neginčija savo filialo per ginčijamus finansinius metus gauto pelno sumos, o tik 42 % mokesčio tarifą. Kai *Finanzgericht* atmetė jos skundą, ji *Bundesfinanzhof* pateikė apeliacinį skundą, kuriuo prašė panaikinti *Finanzgericht* sprendimą ir pakeisti ginčijamą sprendimą apmokestininti sumažinant mokesčio tarifą iki 30 %.

26. Būtent toks pagrįstumas neišplaukia iš *Finanzamt* nurodytos Vokietijos bendrovių mokesčio taikymo procedūros tikslo ir turinio. Šios procedūros tikslas yra išvengti kapitalo bendrovių, kurioms Vokietijoje taikomas nesumažintas mokeskis, pelno apmokestinimo kelis kartus, kuris taip būtų apmokestinamas ne tik pačios bendrovės pelnas, bet ir akcininkų (bendrovių ir fizinių asmenų) pelnas, tuo atveju, jei jis jiems būtų paskirstytas. Taigi apmokestinimo procedūra leidžia priskirti bendrovės apskaičiuotą mokesį nesumažin-

²⁶ — Ten pat.

²⁷ — *KStG* 23 straipsnis, pakeistas 2000 m. spalio 23 Įstatymu (BGBl. I, p. 1433).

to mokesčio mokėtojo mokesčio skoliai arba kaip bendrovių mokesčių, arba kaip pajamų mokesčių. Taigi pelno mokestis sumažinamas iki 30 %, ir, priešingai nei nuolatinės įmonės pelno apmokestinimo atveju, tai nėra galutinis apmokestinimas.

ruotą buveinę bendrovių nuolatinės įmonės, palyginti su Vokietijos bendrovėmis, būtų nepalankesnėje padėtyje tik tuo atveju, jei pelno paskirstymas būtų taisyklė, nes jei ši bendrovė būtų išsaugojusi savo pelną, mokesčio tarifas būtų 45 %.

27. Tačiau *Bundesfinanzhof* nurodo, kad 30 % mokesčio tarifas taikomas ne tik pelnui, paskirstytam akcininkams, kurie Vokietijoje moka nesumažintą mokesčių, bet ir pelnui, Vokietijos dukterinės bendrovės paskirstytam patronuojančiai bendrovei, turinčiai savo buveinę kitoje valstybėje narėje, nes, priešingai nei teigia *Finansamt*, paskirstant pelną taikomo mokesčio tarifo ir akcininkams mokamų dividendų apmokestinimas nesutampa.

29. *Bundesfinanzhof* taip pat nurodo, kad jei ieškovė galėtų disponuoti filialo pelnu, gautu pasibaigus 1994 finansiniams metams, galima būtų manyti, jog jos padėtis buvo objektyviai panaši į padėtį, kurioje yra registruotą buveinę kitoje valstybėje narėje turinti patronuojanti bendrovė, kuri iš savo dukterinės bendrovės Vokietijoje gavo visą pastarosios gautą pelną. Taigi norint nutraukti nagrinėjamos mokesčių sistemos tariamai daromą Bendrijos teisės pažeidimą pakaktų sumažinti ieškovui taikomą mokesčio tarifą iki 33,5 %.

28. Be to, *Bundesfinanzhof* abejoja, kad Teisingumo Teismo praktika vienareikšmiškai leidžia atsakyti į CLT-UFA ieškinyje iškeltas teisinės problemas. Jis primena, kad minėtame sprendime *Royal Bank of Scotland* pripažinta neatitinkančia Sutarties 52 ir 58 straipsnių Graikijos mokesčių sistema numatė taikyti 40 % mokesčio tarifą užsienio bendrovių apmokestinamosioms pajamoms, nors nacionalinių bendrovių pajamoms buvo taikomas tik 35 % mokestis. Tačiau šiuo atveju kitoje valstybėje narėje turinčių regist-

30. Atsižvelgdamas į šiuos samprotavimus, *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1) Ar EB sutarties 52 straipsnis, skaitomas kartu su EB sutarties 58 straipsniu, turi būti aiškinamas taip, kad įsisteigimo laisvė yra pažeidžiama, jei Europos Sąjungos užsienio kapitalo bendrovės pelnas, gautas 1994 finansiniais metais

per Vokietijoje esantį filialą, yra apmokestinamas 42 % dydžio Vokietijoje taikomu bendrovių pelno mokesčiu (nuolatinės buveinės mokesčio tarifas), atsižvelgiant į tai, kad:

IV — Vertinimas

A — Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

- Vokietijoje būtų taikomas tik 33,5 % dydžio bendrovių pelno mokestis, jei dukterinė bendrovė, kuriai Vokietijoje nemažinamas pelno mokestis ir kuri priklauso kitos ES šalies kapitalo bendrovei, gavo šį pelną ir jį visą pervedė patronuojančiai bendrovei iki 1996 m. birželio 30 dienos,
- (ir kad) pelnas iš pradžių būtų apmokestinamas Vokietijoje taikomu 45 % dydžio bendrovių pelno mokesčiu, jei dukterinė bendrovė jį būtų išsaugojusi iki 1996 m. birželio 30 d., tačiau bendrovių pelno mokestis būtų sumažintas iki 30 % tuo atveju, jei visas pelnas būtų pervestas po 1996 m. birželio 30 dienos?

31. Pirmuoju prejudiciniu klausimu *Bundesfinanzhof* iš esmės klausia, ar Sutarties 52 ir 58 straipsniai turi būti aiškinami kaip draudžiantys valstybės narės mokesčių teisės aktus, pagal kuriuos bendrovės, turinčios savo buveinę kitoje valstybėje narėje, nuolatinės įmonės šioje valstybėje gautas pelnas apmokestinamas fiksuotu 42 % bendrovių pelno mokesčiu, nepaliekant jokios sumažinimo galimybės, nors tuo atveju, jei šį pelną gautų bendrovė, kuri joje turi buveinę, pvz., dukterinė bendrovė, ir jei jis visas iki 1996 m. birželio 30 d. paskirstomas patronuojančiai bendrovei, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje, jai taikomas 33,5 % mokestis, arba 30 %, jei jis paskirstomas po 1996 m. birželio 30 dienos.

- 2) Ar nuolatinės buveinės mokesčio tarifas, jei jis pažeidžia EB sutarties 52 straipsnį, skaitomą kartu su EB sutarties 58 straipsniu, ginčijamais finansiniais metais turėtų būti sumažintas iki 30 % siekiant išvengti tokio pažeidimo?“

32. Vokietijos vyriausybė ir *Finanzamt* tvirtina, kad ginčijama sistema neprieštarauja Sutarties 52 ir 58 straipsniams ir kad į šį klausimą reikia atsakyti neigiamai. Pagrindinius jų argumentus galima reziumuoti taip.

1. Vokietijos vyriausybės ir *Finanzamt* argumentai

išsaugomas – mokesčio tarifas yra 45 %, ir tik tuomet, kai pelnas paskirstomas, mokestis mažinamas iki 33,5 % arba 30 %.

33. Vokietijos vyriausybė ir *Finanzamt* teigia, kad *CLT-UFA* skundžiamas skirtingas traktavimas neprieštarauja teisės normoms dėl įsisteigimo laisvės, nes jos padėties negalima lyginti su vokiškos dukterinės bendrovės, paskirstančios savo pelną patronuojančiai bendrovei, kurios registruota buveinė yra kitoje valstybėje narėje, padėtimi.

34. Visų pirma jos nurodo, kad pelno pervedimo, kurį padarė filialas patronuojančiai bendrovei, negalima lyginti su viso pelno paskirstymu, kurį daro dukterinė bendrovė savo patronuojančios bendrovės naudai. Filialo atveju operacija vyksta tos pačios bendrovės viduje, o dėl dukterinės bendrovės pelno paskirstymo patronuojančios bendrovės naudai jis tampa nebe dukterinės bendrovės turtu.

35. Taip pat jos nurodo, kad priešingai mokesčių sistemai, nustatytai byloje, kuriose buvo priimti minėti sprendimai *Komisija prieš Prancūziją, Royal Bank of Scotland ir Saint-Gobain ZN*, Vokietijos mokesčių sistemos numatytas skirtingas traktavimas, kurį skundžia *CLT-UFA*, pagrįstas ne atitinkamų bendrovių registruotos buveinės kriterijumi, o pelno paskirstymo kriterijumi. Jei pelnas

36. Be to, pagal 1994 m. taikytą Vokietijos teisę tuo atveju, jei patronuojančios bendrovės buveinė ir jos eksploatuojama nuolatinė įmonė yra Vokietijoje, mokesčius šioje valstybėje moka patronuojanti bendrovė. Taigi pelno, įskaitant gautą nuolatinės įmonės, mokesčio tarifas, priklauso nuo jo panaudojimo. Jei pelnas kaupiamas – tarifas yra 45 %, o jei pelnas paskirstomas akcininkams, tarifas mažinamas iki 30 %. Dalinio kaupimo ar dalinio paskirstymo atveju mokesčio tarifas nustatomas proporcingai sukaupiamam ir paskirstytam pelnui.

37. Vokietijos vyriausybė ir *Finanzamt* priima, kad šis pelno mokesčio sumažinimas yra susijęs su mokesčio įskaitymo procedūra, kurios tikslas išvengti dvigubo pelno apmokestinimo, kuris gali įvykti pelno mokesčiu apmokestinus bendrovės gautą pelną, o vėliau apmokestinus tą patį akcininkams paskirstytą pelną. Į bylą įstojusių šalių nuomone, tokia tvarka gali būti taikoma tik bendrovėms, kurių pelnas gali būti apmokestinamosios pajamos jų gavėjams. Taigi galutinis 42 % mokesčio tarifas taikomas ne tik užsienio bendrovėms, kurios turi Vokie-

tijoje nuolatinę įmonę, bet ir nacionalinėms bendrovėms, kurios nemoka mokesčių už tai, kad naudoja pajamas²⁸.

nes toks tarifas taikomas nepriklausomai nuo aplinkybės, kad patronuojanti bendrovė paskirsto savo pelną arba jo nepaskirsto ir tai leistų filialus traktuoti palankiau. Be to, nenustatyta, kad dukterinės bendrovės Vokietijoje visada paskirsto visą savo pelną patronuojančiai bendrovei nerezidentei.

38. Taigi šios sistemos esmė neleidžia laikyti filialo pelno pervedimo užsienio patronuojančiai bendrovei pelno paskirstymu, nes šiuo pelnu disponuoja minėta bendrovė. Vokietijos vyriausybė pripažįsta, kad, vadovaujantis šia sistema, reikėtų atsižvelgti į tai, kaip patronuojanti bendrovė nerezidentė panaudoja pelną. Tačiau ji pažymi, kad šiam požiūriui nebuvo pritarta, nes, viena vertus, šiai bendrovei taikoma tos valstybės narės mokesčių sistema, kurioje yra jos buveinė, o kita vertus, dėl šio požiūrio iškiltų sunkiai įveikiamų praktinių problemų ir atitinkamai bendrovei, ir už mokesčių administravimą atsakingai valdžios institucijai. Dėl šių priežasčių Vokietijos teisės aktų leidėjas nusprendė taikyti šioms bendrovėms tą pačią tvarką, kaip ir nacionalinėms bendrovėms, kurioms mokesčiai nustatomi neatsižvelgiant į pajamų paskirstymą.

39. Galiausiai Vokietijos vyriausybė teigia, kad bendrovės, turinčios savo buveinę kitoje valstybėje narėje, nuolatinės įmonės Vokietijoje gauto pelno apmokestinimas 30 % tarifu negali būti pateisintas Vokietijos teisės aktais,

40. *Finanzamt* dar nurodo, kad pagal bylos aplinkybių metu galiojusias teisės normas dukterinės bendrovės patronuojančiai bendrovei paskirstyto pelno mokestis turi būti didinamas neatskaitomų veiklos sąnaudų galutiniu mokesčiu. Jis pateikia skaičiavimo pavyzdį, pagal kurį bendras patronuojančiai bendrovei paskirstyto pelno mokestis gali išaugti nuo 33,5 % iki 35,59 %.

2. Vertinimas

41. Mes nepalaikome Vokietijos vyriausybės ir *Finanzamt* ginamos nuomonės. Kaip ir Komisija bei *CLT-UFA*, mes manome, kad Sutarties 52 ir 58 straipsniai draudžia tokią sistemą, kokia yra ginčijama sistema, dėl motyvų, atitinkančių Teisingumo Teismo šiuo atveju paprastai taikomą vertinimo metodą²⁹. Visų pirma, mums atrodo, kad aptariama mokesčių sistema nepalankiai traktuoja bendroves, kurių registruota buvei-

28 — Vokietijos vyriausybė nurodo draudimo bendroves, kitus privatinės teisės juridinius asmenis, pvz., asociacijas, tarnybas ir fondus (įstaigas), komercines įmones, priklausančias viešosios teisės juridiniams asmenims, ir taupomąsias kasas, kurias valstybė kontroliuoja ir kurios valdomos kaip fondai.

29 — Žr., be kita ko, minėtus sprendimus *Komisija prieš Pranciją*, *Royal Bank of Scotland* ir *Saint-Gobain ZN*.

nė yra kitoje valstybėje narėje, ir apriboja bendrovių galimybę pasirinkti dukterinės bendrovės įsteigimo Vokietijoje teisinę formą. Antra, mums atrodo, kad situacijos, kurioms taikomas šis skirtingas traktavimas, yra objektyviai panašios. Galiausiai, mūsų nuomone, šis įsteigimo laisvės apribojimas yra nepagrįstas.

mo valstybėje, Teisingumo Teismas nesutiko su Prancūzijos vyriausybės argumentu, kad šis skirtingas traktavimas nepažeidžia bendrovių nerezidenčių įsteigimo laisvės, nes, norėdamos pasinaudoti šia mokesčio lengvata, jos turėjo galimybę pasirinkti vykdyti savo veiklą per dukterinę bendrovę, o ne per filialą.

a) Dėl nepalankaus bendrovių, kurių registruota buveinė yra kitoje valstybėje narėje, traktavimo ir bendrovių galimybės pasirinkti dukterinės bendrovės įsteigimo Vokietijoje teisinę formą apribojimų

44. Teisingumo Teismas atmetė šį argumentą, teigdamas, kad galimybė laisvai pasirinkti veiklos kitoje valstybėje narėje geriausią teisinę formą, kurią ūkio subjektams suteikia Sutarties 52 straipsnio pirmosios pastraipos antras sakiny, yra absoliuti laisvė ir ji neturi būti ribojama diskriminacinėmis nuostatomis dėl mokesčių³⁰.

42. Mes jau nurodėme, kad įsteigimo laisvė suteikia valstybės narės bendrovėms teisę laisvai pasirinkti dukterinės bendrovės įsteigimo kitoje valstybėje narėje teisinę formą. Reikia patikslinti, kokia yra šios teisės apimtis, išplaukianti iš Bendrijų teismų praktikos.

43. Minėtame sprendime *Komisija prieš Prancūziją*, kuris susijęs su mokesčių lengvata (vadinamuoju „mokesčio kreditu“), kurios paskirtis išvengti dvigubo bendrovių pelno apmokestinimo, vėliau apmokestinant dividendų gavėjus, ir kuri buvo nustatyta bendrovėms, kurių nuolatinė buveinė yra Prancūzijoje arba sudariusioje su Prancūzija sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengi-

45. Teisingumo Teismas minėtame sprendime *Saint-Gobain ZN* patikslino, kad tam tikromis sąlygomis galima laikyti, jog ši pasirinkimo laisvė yra prieštaraujančio Sutartčiai apribojimo objektas. Aptariama mokesčių sistema neleisdžia filialą Vokietijoje turinčiai kapitalo bendrovei, per kurį ji dalyvauja kitose valstybėse įsteigtose bendrovėse ir kurio pagalba ji gauna dividendų iš turimos įmonės kapitalo dalies, pasinaudoti tam tikromis šios kapitalo dalies ar dividendų

30 — 22 punktas.

apmokestinimo mokesčių lengvatomis³¹. Minėta sistema nustatė šias lengvatas bendrovėms, kurios pagal nacionalinės teisės aktus arba pagal su trečiosiomis valstybėmis sudarytas dvišales sutartis Vokietijoje privalo mokėti nesumažintus mokesčius. Vokietijoje mokačios nesumažintus mokesčius bendrovės apibrėžiamos kaip bendrovės, kurių registruota buveinė ar valdymo organai yra šioje valstybėje, įskaitant Vokietijoje esančias užsienio bendrovių antrines bendroves.

46. Teisingumo Teismas nusprendė, kad atsisakymas aptariamam mokesčių lengvatas suteikti bendrovių nerezidenčių nuolatinėms įmonėms Vokietijoje pastarosioms daro tolesnę veiklą per filialus Vokietijoje „mažiau patrauklią“, nes šiomis lengvatomis gali pasinaudoti tik Vokietijos dukterinės bendrovės, o tai „riboja laisvę pasirinkti veiklai kitoje valstybėje narėje vykdyti geriausią teisinę formą, kurią Sutarties 52 straipsnio pirmosios pastraipos antras sakinytis aiškiai suteikia ūkio subjektams“³². Iš to jis padarė išvadą, kad „skirtingą bendrovių nerezidenčių ir bendrovių rezidenčių filialų traktavimą bei dukterinės bendrovės įsteigimo teisinės formos pasirinkimo laisvės apribojimus rei-

kia laikyti tuo pačiu ir vieninteliu Sutarties 52 ir 58 straipsnių pažeidimu“³³.

47. Šie motyvai patvirtina, pirmiausia, kad dukterinės bendrovės įsteigimo teisinės formos pasirinkimo laisvė yra Sutarties 52 ir 58 straipsnių suteikiamų teisių neatskiriama dalis ir kad šie straipsniai draudžia bet kokių šių teisių apribojimą, išplaukiantį iš Sutarties 52 straipsniui prieštaraujančio traktavimo, nes tai yra atvira diskriminacija dėl bendrovės registruotos buveinės buvimo vietos. Atsižvelgdami į frazę, kad nagrinėjama sistema filialų steigimą Vokietijoje daro „mažiau patrauklią“, mes taip pat galime padaryti išvadą, kad šie straipsniai draudžia ne tik šios iš atviros diskriminacijos išplaukiančios pasirinkimo laisvės apribojimus, bet ir apribojimus, kurie apima kitas Sutarties 52 straipsniui prieštaraujančias formas, t. y. netiesiogiai diskriminuojančias sistemas, arba įsisteigimo laisvės įgyvendinimą daro mažiau patrauklią, arba kliudo įsteigti nacionalinę bendrovę kitoje valstybėje narėje.

48. Be to, iš minėtų argumentų išplaukia, jog dėl to, kad bendrovės nerezidentės filialas negali pasinaudoti tomis pačiomis lengvatomis, kaip užsienio bendrovės dukterinė bendrovė, yra suvaržoma Sutarties 52 ir 58 straipsnių suteikiama laisvė pasirinkti dukterinės bendrovės įsteigimo teisinę formą. Iš to išplaukia, *a contrario*, kad ši

31 — Kalbama būtent apie trečiosiose valstybėse įsteigtų bendrovių gautų dividendų atleidimą nuo pelno mokesčio, numatytą sutartyje dėl mokesčių, sudarytoje su trečiąja valstybe siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo, ir Vokietijos bendrovių mokesčio išskaičiavimo iš Vokietijoje įsteigtos dukterinės bendrovės sumokėto ne Vokietijos Federacinėje Respublikoje pelno mokesčio, numatyto nacionalinės teisės aktuose.

32 — Minėtas sprendimas *Saint-Gobain ZN* (43 punktas).

33 — 44 punktas.

pasirinkimo laisvė reiškia, jog kitoje valstybėje narėje buveinę turinčios bendrovės filialas priimančiojoje valstybėje narėje gautas tas pats lengvatas kaip ir dukterinės bendrovės, kurių patronuojančios bendrovės taip pat turi buveinę kitoje valstybėje narėje.

pvz., filialą, tokia galimybė nenumatyta. Nustatyta, kad filialo Vokietijoje gautas pelnas apmokestinamas 42 % tarifu ir kad šis tarifas yra galutinis, nes jis taikomas nepriklausomai nuo to, ar minėtas filialas patronuojančiai bendrovei pervedė visą pelną, ar tik jo dalį.

49. Be to, remiantis minėtu sprendimu *Saint-Gobain ZN*, šio vienodo traktavimo apimtis neapsiriboja priimančiosios valstybės teisės aktais suteiktomis teisėmis, bet apima priimančiosios valstybės su trečiosiomis valstybėmis sudarytose sutartyse numatytas lengvatas.

52. Be to, net jei tam tikrais atvejais, kokius nurodė *Finanzamt*, dukterinės bendrovės Vokietijoje savo patronuojančiai bendrovei nerezidentei paskirstytas pelnas gali būti apmokestinamas didesniu mokesčiu nei užsienio patronuojančios bendrovės filialo gautas toks pat pelnas, rimtai neginčijama, kad mokesčio tarifo sumažinimas iki 33,5 % arba 30 % bendrai reiškia palankesnę traktavimą nei galutinis 42 % mokesčio tarifas.

50. Būtent šių samprotavimų pagrindu reikia išnagrinėti šioje byloje aptariamą mokesčių sistemą.

51. Šioje byloje iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo pateikto Vokietijos mokesčių sistemos aprašymo išplaukia, kad, jei dukterinės bendrovės Vokietijoje gautoms pajamoms, kai jos paskirstamos patronuojančiai bendrovei nerezidentei, bendras mokesčio tarifas gali būti sumažinamas nuo 45 % iki 33,5 %, net iki 30 % paskirsčius po 1996 m. birželio 30 d., tai bendrovėms nerezidentėms, kurios vykdo savo veiklą Vokietijoje per nuolatinę įmonę,

53. Galiausiai dėl Vokietijoje gautam pelnui taikomo skirtingo mokesčio tarifo atsiradę nuostoliai negali būti pašalinti Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės su Vokietijos Federacine Respublika sudaryta sutartimi, nes ši sutartis nenumato Vokietijoje sumokėto mokesčio nuo šioje valstybėje gauto pelno taikymo tvarkos, o tik neįtraukia šio pelno į Liuksemburgo bendrovių, gavusių jį iš savo dukterinės bendrovės arba filialo, mokesčio apskaičiavimo bazę³⁴.

34 — Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą II punkto B 6 d papunktis.

54. Tačiau, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, aptariamų sistemos ypatybė yra ta, kad šis nepalankus traktavimas yra tik kai dukterinė bendrovė Vokietijoje paskirsto pelną savo užsienio patronuojančiai bendrovei, nes jei ši dukterinė bendrovė kauptų savo pelną, būtų nustatytas 45 % mokesčio tarifas, t. y. didesnis už mokesčio tarifą, kuris taikomas patronuojančios bendrovės nerezidentės filialo Vokietijoje gautam pelnui. Taigi tuo šios bylos aplinkybės skiriasi nuo minėtose bylose *Komisija prieš Prancūziją* ir *Saint-Gobain ZN* aptariamų sistemų.

55. Šiose bylose nagrinėjamos lengvatos nepriklausė nuo tokios sąlygos ir jos turėjo tiesioginių pasekmių dukterinių bendrovių turtui. Taigi dukterinės bendrovės ir nuolatinės įmonės buvo traktuojamos skirtingai. Nagrinėjamoje byloje ginčijama mokesčio tarifo sumažinimo lengvata turi įtakos ne dukterinės bendrovės, o patronuojančios bendrovės nerezidentės turtui, nes minėtas mažinimas taikomas tik tuomet, kai jai paskirstomas pelnas.

56. Vis dėlto mes nemanome, kad dėl šios aplinkybės reikia manyti, jog skirtingas traktavimas ginčijamoje sistemoje nėra prieštaraujantis Sutarčiai dukterinės įmonės įsteigimo teisinės formos pasirinkimo laisvės ribojimas. Jei mes atsižvelgtume į įsteigimo laisvės tikslą, pamatytume, kad ji turi leisti bendrovėms, kurių registruota buveinė yra

valstybėje narėje, įsteigti kitoje valstybėje narėje filialą, kuris vykdytų ten savo veiklą tomis pačiomis sąlygomis, kaip ir nacionalinės bendrovės, bei užsidirbti joje pelno. Taigi atrodo, kad šios laisvės įgyvendinimui būdinga, jog dukterinės įmonės gautas pelnas būtų paskirstomas ar pervedamas patronuojančiai bendrovei. Šiuo atveju iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo paaiškinimų išplaukia, kad nacionalinės dukterinės bendrovės bendrai paskirstė savo pelną užsienio patronuojančiai bendrovei bei galėjo pasinaudoti mokesčio tarifo sumažinimu³⁵.

57. Atsižvelgiant į šiuos samprotavimus, mums neatrodo, kad dukterinės bendrovės palankesnis traktavimas filialo atžvilgiu, turint omenyje sąlygas, kuriomis pirmoji gali pervesti savo patronuojančiai bendrovei įsteigimo valstybėje gautą pelną, sukelia kitų padarinių laisvei pasirinkti antrinio įsteigimo teisinę formą nei minėtose bylose *Komisija prieš Prancūziją* ir *Saint-Gobain ZN* nagrinėjamos lengvatos, kurios tiesiogiai sumažino antrinių bendrovių priimančiojoje valstybėje gauto pelno mokestį. Todėl mes galime daryti išvadą, kad ginčijama mokesčių sistema, numatydama antrinėms įmonėms galimybę taikyti sumažintą mokestį, jei jos paskirsto savo pelną patronuojančios bendrovės nerezidentės naudai,

35 — Ten pat, II punkto B 5 b papunktis.

suteikia joms tikrą lengvatą filialų atžvilgiu, galinčią apriboti laisvę pasirinkti dukterinės įmonės, per kurią bendrovės nerezidentės gali vykdyti savo veiklą Vokietijoje, įsteigimo teisinę formą.

tuose teisės aktuose buvo apibrėžtos kaip bendrovės, kurių buveinė ar valdymo organai yra šioje valstybėje. Iš to jis padarė išvadą, kad atsisakymas suteikti šias lengvatas iš esmės taikomas bendrovėms nerezidentėms ir remiasi bendrovės buveinės kriterijumi³⁶.

58. Mes taip pat matėme, kad įsisteigimo laisvė iš esmės draudžia bet kokią atvirą ar netiesioginę diskriminaciją dėl to, kad atitinkamos bendrovės registruota buveinė yra kitoje valstybėje narėje. Iš aptariamų mokesčių sistemos aprašymo taip pat išplaukia, kad bendrovės, kurios naudojasi galimybe sumažinti pelno mokestį paskirstymo atveju, tai bendrovės, kurioms Vokietijoje nustatyta nesumažinta mokestinė prievolė dėl to, kad jų registruota buveinė ar valdymo organai yra šioje valstybėje.

60. Tokia pat analizė gali būti atlikta ir šiuo atveju. Net jei, kaip teigia Vokietijos vyriausybė ir *Finanzamt*, aptariamų mokesčių sistemos bendroje struktūroje kapitalo bendrovių gauto pelno mokesčio sumažinimas susijęs su šio pelno paskirstymu, tai nereiškia, kad paskirstymo atveju suteikiančiuose teisę pasinaudoti galimybe mokėti sumažintą mokestį teisės aktuose numatytas kriterijus yra atitinkamų bendrovių buveinė. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, kurio kompetencija yra nacionalinės teisės aiškinimas, aiškiai šiuo klausimu nurodė, kad ieškovė kitaip ir nepalankiau traktuojama „dėl to, kad jos buveinė ir jos valdymo organai yra Liuksemburge“³⁷.

59. Mums atrodo, kad kriterijus, lemiantis galimybę paskirstant pelną pasinaudoti sumažintu mokesčio tarifu, ir kriterijus, apibrėžiantis aptariamą mokesčio lengvatą taikymą byloje, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Saint-Gobain ZN*, yra tas pats. Šiame sprendime Teisingumo Teismas konstatavo, kad nacionalinės teisės aktai nustato ginčijamas lengvatas bendrovėms, kurioms Vokietijoje nustatyta nesumažinta mokestinė prievolė, ir kad pastarosios minė-

61. Atsižvelgdami į tai mes manome, kad minėtame sprendime *Saint-Gobain ZN* padarytos išvados gali būti pritaikytos ir šiai bylai, nes aptariama mokesčių sistema bendrovės nerezidentės dėl jų buveinės traktuojamos nepalankiau ir neskaitina minėtų bendrovių vykdyti savo veiklą Vokietijoje

36 — 37 ir 38 punktai.

37 — Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą II B 4 punktas.

per filialus bei apriboja dukterinės įmonės įsteigimo teisinės formos pasirinkimą, kurį joms suteikia Sutarties 52 straipsnio pirmosios pastraipos antras sakinys.

bendrovę, t. y. per savarankišką teisinį subjektiškumą turinčią bendrovę, kuriai paprastai taikomi griežtesni steigimo reikalavimai, pvz., suformuoti akcinį kapitalą, kurios įsipareigojimai nėra patrunuojančios bendrovės įsipareigojimai ir kuri, priešingai nei atstovybė ar filialas, priimančiojoje valstybėje laikoma turinčia šioje valstybėje buveinę.

62. Iš to mes darome išvadą, kad tokia sistema turi būti paskelbta prieštaraujančia Sutarties 52 ir 58 straipsniams, nes, kaip mes matėme, bendrovių nerezidenčių, kurios vykdo savo veiklą Vokietijoje per filialą arba dukterinę bendrovę, situacijas galima laikyti objektyviai panašiomis.

b) Dėl objektyviai panašių situacijų buvimo

64. Kadangi buveinės kriterijus mokesčių srityje yra paprastai nacionalinės teisės aktuose naudojamas kriterijus, bendrovių nerezidenčių nuolatinės įmonės traktuojamos kitaip nei įsisteigimo valstybės teisės aktuose mokesčių klausimais traktuojamos bendrovės rezidentės, įskaitant bendrovių, kurių registruota buveinė yra kitoje valstybėje narėje, dukterines bendroves.

63. Sutarties 52 ir 58 straipsniuose nustatyta antrinio įsisteigimo, per kurį ūkio subjektas gali kitoje valstybėje narėje vykdyti savo veiklą, teisinės formos pasirinkimo laisvė, siekiant, kad šis pasirinkimas būtų pagrįstas, logiškai reiškia, kad įvairios antrinio įsisteigimo teisinės formos atitinka įvairias teisinės sistemas. Taigi antrinio įsisteigimo teisinės formos pasirinkimo laisvė turi leisti ūkio subjektams vykdyti savo veiklą per neturinčią savarankiško teisinio subjektiškumo atstovybę ar filialą, kurių prievolės atitenka patrunuojančiai bendrovei. Ši pasirinkimo laisvė taip pat leidžia joms pasirinkti vykdyti savo veiklą įsisteigimo valstybėje per dukterinę

65. Siekdamas įrodyti, kad toks skirtingas traktavimas nepažeidžia įsisteigimo laisvės, nes ši laisvė draudžia diskriminaciją, o „diskriminacijos“ sąvoka apibrėžta kaip kitokio traktavimo taikymas asmenims, kurių padėties objektyviai panašios arba skirtingų

padėčių vienodo traktavimo taikymas³⁸, suinteresuotos valstybės narės dažnai teigia, kad šis skirtingas traktavimas nepažeidžia Bendrijos teisės, nes bendrovių rezidentų ir bendrovių nerezidentų padėtis negali būti objektyviai panaši.

66. Šis požiūris rado atgarsį Bendrijų teismų praktikoje dėl fizinių asmenų, nes minėtame sprendime *Schumacker* dėl nacionalinės teisės aktų, kurie tik rezidentams numatė tam tikras mokesčių lengvatas dėl jų asmeninės ir šeiminės padėties, buvo nuspręsta, kad tiesioginių mokesčių srityje rezidentų ir nerezidentų padėtis paprastai nėra panaši³⁹. Kitaip būna tik tuomet, kai nerezidentas negauna didelių pajamų nuolatinės gyvenamosios vietos valstybėje, o gauna didžiausią dalį savo apmokestinamųjų pajamų valstybėje, kurioje vykdo veiklą, su sąlyga, kad nuolatinės gyvenamosios vietos valstybė negali suteikti jam lengvatų dėl jo asmeninės ar šeiminės padėties⁴⁰. Tik esant tokiai prieklaidai, remiantis Bendrijų teismų praktika, darbo vietos valstybėje narėje nėra objektyvių rezidentų ir nerezidentų padėties skirtumų.

67. Priešingai nei Vokietijos vyriausybė, mes nemanome, kad prielaida, pagal kurią rezi-

dentų ir nerezidentų padėtis paprastai nėra objektyviai panaši, taikytina bendrovių tiesioginio apmokestinimo srityje. Iš tikrųjų nuolatinės gyvenamosios vietos kriterijus, kalbant apie fizinius asmenis, skiriasi nuo jų pilietybės kriterijaus ir gali tik netiesiogiai diskriminuoti, o bendrovės buveinė turi tokią pat reikšmę kaip fizinių asmenų pilietybė. Jei Teisingumo Teismas minėtame sprendime *Komisija prieš Prancūziją*, kuris yra pagrindinis sprendimas šiuo klausimu, pripažino, kad negalima visiškai pašalinti tos galimybės, jog skirstymas pagal bendrovės registruotą buveinę esant tam tikroms sąlygoms gali būti pateisinamas mokesčių teisės srityje⁴¹, jis taip pat tvirtina, kad, jeigu įsisteigimo valstybei būtų suteikta galimybė laisvai taikyti kitokį traktavimą vien dėl to fakto, kad bendrovės registruota buveinė yra kitoje valstybėje narėje, Sutarties 58 straipsnis netektų prasmės⁴². Mūsų žiniomis, šis vertinimas bendrovių atžvilgiu nesikeičia.⁴³

68. Tačiau, kadangi mes nagrinėjame Bendrijų teismų praktiką dėl nacionalinių mokesčių sistemų, kurios skirtingai traktuoja bendroves buveinės dėl jų, konstatuojame, kad Bendrijos teisė pažeidžiama ne tiek dėl nuorodos į buveinę, kiek dėl to, kad pagal tą pačią mokesčių sistemą suinteresuota valstybė narė skirtingai taiko šį kriterijų pagal tai, ar reikia apibrėžti mokesstinę

38 — Paminėtas sprendimas *Schumacker* (30 punktas).

39 — 31 punktas.

40 — 36 punktas.

41 — 19 punktas.

42 — 18 punktas.

43 — Minėto sprendimo *Komisija prieš Prancūziją* 18 punkte esantis teiginys buvo pakartotas 2001 m. kovo 8 d. Sprendime *Metallgesellschaft ir kt.* (C-397/98 ir C410/98, Rink. p. I-1727, 42 punktas).

prievolės taikymą arba suteikti su juo susijusias lengvatas. Kitaip sakant, Bendrijos teisė pažeidžiama tuo, kad, pagal tą pačią mokesčių sistemą, aptariama valstybė narė, nustatydamą apmokestinamąsias pajamas, bendrovę nerezidentę prilygina nacionalinei įmonei, o vėliau netaiko su šio mokesčio mokėjimu susijusių lengvatų.

70. Iš to Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad, kalbant apie tą patį mokestį, aptariamą teisės aktai, nesukeldami diskriminacijos, negali šių dviejų rūšių bendrovėms numatyti skirtingų mokesčio lengvatų. Teisingumo Teismo nuomone, vienodai traktuodamas bendroves rezidentės ir bendrovių nerezidentų nuolatines įmones pelno apmokestinimo klausimu, nacionalinis teisės aktų leidėjas pripažino, kad šios apmokestinimo tvarkos ir sąlygų atžvilgiu tarp jų nėra jokio objektyvios padėties skirtumo, galinčio pateisinti skirtingą traktavimą⁴⁵.

69. Be to, priminkime, kad minėtame sprendime *Komisija prieš Prancūziją* dėl mokesčio kredito, kuris buvo nustatytas bendrovėms, kurių registruota buveinė yra Prancūzijoje arba valstybėje, sudariusioje su Prancūzijos Respublika sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, Teisingumo Teismas, vertindamas Prancūzijos vyriausybės argumentą, jog šių bendrovių ir bendrovių, kurių registruota buveinė yra kitoje valstybėje narėje, padėtis nėra panaši, nusprendė, kad Prancūzijos teisės aktų leidėjas, nustatydamas bendrovių mokesčio apmokestinimo bazę, vienodai traktuoja bendroves rezidentės ir filialus bei bendrovių nerezidentų atstovybes. Iš tikrųjų abiejų rūšių bendrovių Prancūzijoje gautas pelnas buvo apmokestinamas, išskyrus užsienyje gautą pelną ar laikomą gautu Prancūzijoje pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo⁴⁴.

71. Toks pat vertinimo metodas buvo pritaikytas minėtuose sprendimuose *Royal Bank of Scotland* ir *Saint-Gobain ZN*. Šiuose sprendimuose taip pat buvo pateiktas klausimas, ar ta aplinkybė, kad suinteresuotoje valstybėje narėje bendrovių nerezidentų dukterinėms bendrovėms nustatyta sumažinta mokestinė prievolė, t. y. kad apmokestinamos visos jų pajamos, o bendrovėms nerezidentėms, kurios vykdo savo veiklą per nuolatines įmones, nustatyta sumažinta mokestinė prievolė, t. y. apmokestinamos tik šios buveinės minėtoje valstybėje gautos

44 — Minėtas sprendimas *Komisija prieš Prancūziją* (19 punktas).

45 — Ten pat, 20 punktas.

pelnas, gali trukdyti laikyti jų padėtis objektyviai panašiomis⁴⁶.

čių atžvilgiu mokestis taikomas tik šių nuolatinių įmonių gautam pelnui, „negali trukdyti laikyti abiejų rūšių bendrovių padėtis, kai visos kitos sąlygos nesiskiria, panašiomis, turint omenyje apmokestinimo bazės nustatymo būdą⁴⁷“.

72. Byla, kurioje buvo priimtas minėtas sprendimas *Royal Bank of Scotland*, yra susijęs su Graikijos teisės aktais, nustatančiais bankui, turinčiam registruotą buveinę kitoje valstybėje narėje bei vykdančiam Graikijoje savo veiklą per nuolatines įmones, 40 % mokesčio tarifą, nors bendrovės, kurių registruota buveinė buvo Graikijoje, buvo apmokestinamos 35 % tarifu.

73. Kaip ir minėtame sprendime *Komisija prieš Prancūziją*, Teisingumo Teismas pažymėjo, kad, kalbant apie mokesčio bazės nustatymo būdą, Graikijos mokesčių teisės aktai neįtvirtina skirtumų, kurie galėtų pagrįsti dviejų rūšių bendrovių skirtingą traktavimą. Jis konstatavo, kad mokestis apskaičiuojamas nuo grynojo pelno, atėmus iš jo neapmokestinamąsias pajamas. Šis pelnas yra nustatomas pagal vienodas taisykles bendrovėms rezidentėms ir bendrovėms nerezidentėms. Jis taip pat nurodė, jog ta aplinkybė, kad bendrovėms, kurių registruota buveinė yra Graikijoje, šioje valstybėje nustatyta nesumažinta mokestinė prievolė, o joje nuolatinei įmonei turinčiai bendrovių nereziden-

74. Lygiai taip pat minėtame sprendime *Saint-Gobain ZN* dėl mokesčio lengvatų apmokestinant turimo įmonės kapitalo dalį ir dividendus Teisingumo Teismas tvirtino, kad bendrovių rezidenčių ir bendrovių nerezidenčių padėtis buvo objektyviai panaši, nes dividendų gavimas ir kapitalo dalis užsienio dukterinėse bendrovėse ir jų antrinėse bendrovėse Vokietijoje apmokestinami, ar tai būtų bendrovė rezidentė, ar bendrovė nerezidentė, nes pastaroji gauna šiuos dividendus ar turi dalį šioje valstybėje esančios nuolatinės įmonės kapitalo⁴⁸.

75. Taigi, Vokietijoje gauto pelno mokesčio bazės nustatymo atžvilgiu reikia išnagrinėti, ar ginčijama mokesčių sistema vienodai traktuoja bendroves nerezidentes, kurios

46 — Jis minėtame sprendime *Futura Participations ir Singer* (22 punktas) pažymėjo, kad tvarka, pagal kurią valstybė narė priskiria savo rezidentų apmokestinamosioms pajamoms visas jų pajamas, o nerezidentų apmokestinamosioms pajamoms priskiria tik veikiant savo teritorijoje gautas pajamas, atitinka mokestinį teritorialumo principą ir neturi būti laikoma keliančia Sutartyje draudžiamą atvirą arba paslėptą diskriminaciją.

47 — Minėtas sprendimas *Royal Bank of Scotland* (29 punktas).

48 — 48 punktas.

vykdo savo veiklą per nuolatinę įmonę, ir bendrovės, kurios vykdo veiklą per dukterinę bendrovę.

buveinė yra Vokietijoje, užsienyje gautas pelnas, kuriam taikoma nesumažinta mokesstinė prievolė, dažnai atleidžiamas nuo šios prievolės pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo⁵¹. Vokietijos vyriausybė neskundžia šio atitinkamų nuolatinės įmonės ir bendrovių, kurių registruota buveinė yra Vokietijoje, apmokestinimo bazių aprašymo.

76. Iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikuso teismo paaiškinimų išplaukia, kad antrinės bendrovės pelnas, gautas iš komercinės veiklos Vokietijoje, skaičiuojamas remiantis tomis pačiomis nuostatomis kaip ir bendrovės nerezidentės nuolatinės įmonės šioje valstybėje gautas pelnas⁴⁹. Taip pat jis nurodo, kad jei tam tikrais atvejais pagal specialias sutartis tarp patronuojančios bendrovės ir jos dukterinės bendrovės pastarosios pelnas gali būti didesnis nei pelnas, kurį tomis pačiomis sąlygomis gali gauti filialas, toks atvejis vis dėlto neatitinka bendros situacijos⁵⁰.

77. Be to, apmokestinamųjų pajamų nustatymo klausimu Komisija pabrėžė, kad bendrovių nerezidenčių, kurioms iš esmės taikoma prievolė mokėti sumažintą pelno mokestį nuo nuolatinės įmonės Vokietijoje gauto pelno, apmokestinamosioms pajamoms taip pat gali būti priskiriami būtent užsienio bendrovės dividendai, užsienio skolininkų palūkanos ar licencijų gavėjų užsienyje sumokėtos sumos. Taip pat jis nurodo, kad, priešingai, bendrovių, kurių registruota

78. Atsižvelgiant į šiuos argumentus, atrodo, galima pagrįstai manyti, kad ginčijama sistema, turint omenyje apmokestinimo bazės nustatymo būdus, neskiria bendrovių nerezidenčių pagal tai, ar jos vykdo savo veiklą per filialą, ar per dukterinę bendrovę, ir kad aplinkybė, kuria remiantis bendrovėms nerezidentėms taikoma tik sumažinta mokesstinė prievolė, o apmokestinamos visos bendrovių, kurių registruota buveinė yra Vokietijoje, įskaitant bendrovių nerezidenčių antrinės bendrovės pajamas, netrukdo, kaip ir minėtose bylose *Royal Bank of Scotland ir Saint-Gobain ZN*, laikyti jų padėtį objektyviai panašia.

49 — Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą II punkto B 5 a papunktis.

50 — Ten pat.

51 — Komisijos rašytinių pastabų 23 punktas.

79. Po to reikia iškelti klausimą, ar, kaip teigia Vokietijos vyriausybė ir *Finanzamt*, tas faktas, kad pagal Vokietijos mokesčių sistemą pelno mokesčio tarifo sumažinimas yra susijęs su jo paskirstymu ir aplinkybe, jog ieškovas moka mokesčius kitoje valstybėje narėje, yra įrodymas, kad užsienio bendrovių, kurios yra Vokietijos dukterinės bendrovės ar filialo patronuojančios bendrovės, padėty nėra objektyviai panašios.

80. Mes taip nemanome dėl šių priežasčių. Naujausioje Teisingumo Teismo praktikoje⁵² nurodyta, kad šias padėtis reikia lyginti atsižvelgiant į nagrinėjamų teisės aktų mokesčių klausimais tikslą. Remiantis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo bei Vokietijos vyriausybės ir *Finanzamt* paaiškinimais, mokesčio tarifo mažinimas, kai dukterinė bendrovė paskirsto pelną savo patronuojančios bendrovės naudai, yra susijęs su mokesčio taikymo procedūra, kurios tikslas yra išvengti dvigubo pelno apmokestinimo. Taigi dukterinės bendrovės mokamas pelno mokestis mažinamas iki 30 %, ir iš esmės šį mokestį reikia priskirti dividendų gavėjo, kuriam Vokietijoje nustatyta nesumažinta prievolė mokėti bendrovių mokestį arba pajamų mokestį, mokesčio skoliai.

81. Tačiau iš prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo pateiktos nacionalinės sistemos aprašymo taip pat išplaukia, kad ši mokesčio taikymo procedūra netaikoma patronuojančios bendrovės nerezidentės, kuriai dukterinė bendrovė Vokietijoje paskirsto Vokietijoje gautą pelną, atveju, nes ši patronuojanti bendrovė neturi šioje valstybėje prievolės mokėti nesumažintą mokestį. Ši patronuojanti bendrovė nerezidentė jos pajamų apmokestinimo atžvilgiu priklauso ne Vokietijos, o kitos valstybės narės fiskaliniam suverenitetui, lygiai kaip ir bendrovė nerezidentė, vykdanči savo veiklą šioje valstybėje per nuolatinę įmonę. Abiem šiais atvejais dukterinės bendrovės ar filialo Vokietijoje patronuojančių bendrovių galimybė sumažinti Vokietijos Federacinėje Respublikoje mokamą mokestį nuo šioje valstybėje gauto pelno priklauso nuo prevencinės dvigubo apmokestinimo sutarties, sudarytos pastarosios ir jų valstybės, arba nuo jų nacionalinio įstatymo.

82. Šiuo klausimu mes matėme, kad, jei aptariama patronuojanti bendrovė ir dukterinė bendrovė patenka į Direktyvos 90/435⁵³ taikymo sritį, ji numato, jog siekiant išvengti, kad dukterinės bendrovės gautas pelnas antrą kartą nebūtų apmokestinamas patronuojančios bendrovės valstybėje, pastaroji turi neapmokestinti jo arba, jei ji jį apmo-

52 — 2004 m. liepos 15 d. Sprendimas *Lenz* (C-315/02, Rink. p. I-7063, 30 punktas) ir minėtas sprendimas *Manninen* (33 punktas).

53 — Faktinių aplinkybių metu šios direktyvos taikymas priklauso nuo tam tikrų sąlygų, kalbant konkrečiai, patronuojanti bendrovė turėjo turėti nemažiau kaip 25 % dukterinės bendrovės kapitalo dalies (3 straipsnio 1 dalis). Šios sąlygos buvo sušvelnintos 2003 m. gruodžio 22 d. Tarybos direktyva 2003/123/EB, pakeitusia Direktyvą 90/435 (OL L 7, 2004, p. 41).

kestina, leisti minėtai bendrovei priskirti savo mokesčio skolas dukterinės bendrovės mokamus mokesčius, tenkančius paskirstytam pelnui. Taigi mokesčio tarifo sumažinimas užsienio bendrovės dukterinės bendrovės Vokietijoje gautam pelnui nėra susijęs su užsienio patronuojančios bendrovės dividendų apmokestinimu, nes dvišalė sutartis ar nacionalinis įstatymas gali nepriskirti šio pelno apmokestinamosioms pajamoms.

83. Be to, toks sprendimas siūlomas Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės ir Vokietijos Federacinės Respublikos sudarytoje sutartyje, pagal kurią Liuksemburgo bendrovės per filialą Vokietijoje gautas pelnas nepriskiriamas Liuksemburgo bendrovių mokamo mokesčio apskaičiavimo bazei, lygiai kaip ir dividendai, kuriuos Liuksemburgo bendrovė gauna iš savo dukterinės bendrovės Vokietijoje⁵⁴. Tas faktas, kad šių dviejų antrinio įsisteigimo rūšių Vokietijoje gautas pelnas Liuksemburge traktuojamas vienodai, patvirtina, jog susitariančiosioms valstybėms jų patronuojančių bendrovių padėtys yra objektyviai panašios.

84. Prieštaraudamos šiam vertinimui, Vokietijos vyriausybė ir *Finanzamt* dar tvirtina, kad filialo pelno pervedimas patronuojančiai bendrovei nerezidentei negali būti prilyginamas pelno paskirstymui, nes kalbama apie vidaus operaciją, nors jei paskirstytų dukterinė bendrovė, paskirstytas pelnas nebebūtų jos turtas.

85. Mes manome, kad šį prieštaravimą galima atmesti dėl tokių priežasčių. Viena vertus, galima daryti prielaidą, kad mokestiniais tikslais filialas, net jei jis neturi savarankiško teisinio subjektiškumo, gali būti laikomas turinčiu savo turto ekvivalentą, kurio sudėtinė dalis būtų priimančiojoje valstybėje gautas pelnas iki jo galimo pervedimo patronuojančiai bendrovei. Šį nagrinėjimą gali patvirtinti EBPO tipinės sutarties 7 straipsnio 2 dalies nuostata, kurios tekstas yra panašus į Vokietijos Federacinės Respublikos ir Liuksemburgo Didžiosios Hercogystės sudarytos sutarties 5 straipsnio, pagal kurį apskaičiuojant tiesioginius mokesčius patronuojančios bendrovės ir nuolatinės įmonės santykiai prilyginami juridškai atskirų subjektų santykiams, tekstą. Be to, primename, kad Vokietijos Federacinė Respublika, remdamasi savo mokesčių teise, pripažino, jog nuolatinė įmonė, pvz., bendrovės nerezidentės filialas, gali turėti savo turtą, nes, remiantis minėtoje byloje *Saint-Gobain ZN* nagrinėjamomis nacionalinėmis nuostatomis, bendrovių nerezidenčių kapitalo dalis užsienio dukterinėse bendrovėse ir jų dukterinėse bendrovėse Vokietijoje per nuolatinę

⁵⁴ — Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą II punkto B 6 d papunktis.

įmonę šioje valstybėje ir dividendai, kuriuos jos gaudavo iš pastarųjų per šias buveines, buvo apmokestinami⁵⁵. Taigi, mūsų nuomone, galima padaryti išvadą, kad filialo pelno pervedimas patronuojančiai bendrovei gali būti prilyginamas paskirstymui ta prasme, kad jis atitinka šio pelno perkėlimą iš vieno turto ar jo atitikmens į kitą⁵⁶.

akcininkų paskolą⁵⁷. Pats *Finanzamt* savo rašytinėse pastabose pripažįsta, kad šią vadinamąją „*Schütt-aus-hol-zurück*“ (paskirstyti ir susigražinti) procedūrą dažnai taikydavo bendrovės nerezidentės savo dukterinių bendrovių Vokietijoje naudai.

86. Kita vertus, kalbant apie argumentą, kad jei dukterinė bendrovė paskirsto pelną, jis daugiau nebėra jos turtas, jis mums taip pat neatrodo lemiamas. Iš tikrųjų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, kad faktiškai, jei po to, kai ši dukterinė bendrovė paskirstė pelną patronuojančios bendrovės naudai, jai vėl jo prireiktų, patronuojanti bendrovė galėtų jį suteikti kaip nuosavą kapitalą arba kaip

87. Atsižvelgiant į visus šiuos argumentus, atrodo, kad filialo Vokietijoje pelno pervedimas patronuojančios bendrovės nerezidentės naudai yra operacija, pakankamai panaši į dukterinės bendrovės pelno paskirstymą užsienio patronuojančios bendrovės naudai, kad galima būtų laikyti šias situacijas objektyviai panašiomis.

88. Galiausiai Vokietijos vyriausybė ir *Finanzamt* prieštarauja, kad sistemingas filialo patronuojančios bendrovės nerezidentės naudai pervedamo pelno apmokestinimo dydžio sumažinimas būtų nepateisinamas Vokietijos mokesčių sistemos atžvilgiu, nes toks sumažinimas preziūmuoja, jog dukterinės bendrovės visada paskirsto visą savo pelną, o taip yra ne visada, kad galima būtų teigti, jog skirtingai traktuojama pastarųjų nenaudai. Be to, jos nurodo, kad tam tikrais atvejais dukterinės bendrovės mokėtinas mokestis turi būti didinamas neatskaitomų veiklos sąnaudų galutiniu mokesčiu.

55 — Pagal taikytiną nacionalinę teisę, „nacionalinės įmonės kapitalas“ yra dalis mokesčio mokėtojo nacionalinio turto, kuriai nustatyta sumažinta mokestinė prievolė, apimanti būtent buveinės kapitalą, kurį ji naudoja nacionalinėje teritorijoje (7 punktas).

56 — Mūsų nuomone, toks nagrinėjimas taip pat sutampa su neseniai priimtomis direktyvomis dėl bendrovių apmokestinimo, kuriose nuolatines įmonės gali būti lyginamos su dukterinėmis bendrovėmis. Be to, Direktyvoje 2003/123 bendrijos teisės aktų leidėjas norėjo, kad dėl pelno paskirstymo mokėjimų patronuojančios bendrovės nuolatinei įmonei ir jos gaunamų tokių mokėjimų turėtų būti taikomos tokios pačios sąlygos, kokios taikomos tarp dukterinės ir patronuojančios bendrovių (aštunta konstatuojamoji dalis). Taip pat mes galime pacituoti 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvą 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (OL L 157, p. 49), kuri numato, kad asocijuotoms bendrovėms pervedti palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimai apmokestinami tik vienoje valstybėje, kurioje įmonė gavėja yra rezidentė. Šios direktyvos nuostatos taip pat gali būti taikomos, jei savininkas yra nuolatinė įmonė.

57 — Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą II punkto B 5 b papunktis.

89. Tačiau mes manome, kad šis prieštaravimas negali įrodyti, jog nagrinėjamos situacijos objektyviai skiriasi. Priešingai, tvirtindamos, kad sistemingas filialo Vokietijoje patrunuojančiai bendrovei nerezidentei pervedamo pelno galutinio mokesčio tarifo mažinimas nuo 42 % iki 33,5 % arba 30 % gali nulemti tai, jog dukterinės bendrovės Vokietijoje atsidurs nepalankioje padėtyje, Vokietijos vyriausybė ir *Finanzamt* netiesiogiai pripažįsta, kad nagrinėjamos situacijos gali būti laikomos objektyviai panašiomis.

90. Be to, neatrodo, kad nacionalinės kompetentingos valdžios institucijos negalėtų taikyti filialo Vokietijoje patrunuojančiai bendrovei nerezidentei tų pačių pelno pervedimo taisyklių, kurios taikomos paskirstant dukterinės bendrovės pelną, ir numatyti mokesčio tarifo mažinimą, atsižvelgiant į realiai pervedto pelno dalį. Žinoti ir atsižvelgti į tokį pervedimą nacionalinei mokesčių institucijai, *a priori*, nėra sudėtingesnė užduotis, nei nustatyti patrunuojančios bendrovės nerezidentės per nuolatinę įmonę Vokietijoje gautą pelną.

91. Atsižvelgdami į visus šiuos samprotavimus, mes manome, kad bendrovės nerezidentės, vykdančios, kaip ieškovė, savo veiklą

Vokietijoje per filialą, padėtis pagal ginčijamą mokesčių sistemą gali būti laikoma objektyviai panašia į bendrovės nerezidentės, vykdančios savo veiklą šioje valstybėje per antrinę bendrovę, padėtį.

92. Galiausiai pažymime, kad Vokietijos vyriausybė ir *Finanzamt* nenurodė nė vieno iš EB sutarties 56 straipsnyje⁵⁸ numatytų apribojimų, pasitaikančių nagrinėjamoje mokesčių sistemoje, pateisinimo motyvų. Priešingai įprastai valstybių narių praktikai, kurių nacionalinių mokesčių sistemų atitiktis Bendrijos teisei yra nagrinėjama Teisingumo Teisme, procese dalyvaujančios šalys taip pat nenurodė bendrojo intereso privalomų reikalavimų, galinčių pateisinti ginčijamą apribojimą.

93. Darant prielaidą, kad jos teigė, jog skirtingas traktavimas yra pateisinamas būtinumu užtikrinti ginčijamos mokesčių sistemos darną, mūsų nuomone, šiuo argumentu negalima būtų vadovautis nežiūrint į minėtame sprendime *Manninen* pateiktą šios sąvokos išplėtimą. Šiame sprendime jis nusprendė, kad Sutartyje garantuojamų pagrindinių laisvių įgyvendinimo apribojimą galima pateisinti būtinumu užtikrinti aptariamą mokesčių sistemos darną tik su

58 — Po pakeitimo – EB 46 straipsnis.

sąlyga, kad bus nustatytas tiesioginis atitinkamos mokesčio lengvatos ir šios lengvatos kompensavimo konkrečiu mokesčiu⁵⁹ ryšys, ir su sąlyga, kad nustatytas skirtingas traktavimas neviršija to, kas būtina ginčijamo teisės akto tikslui pasiekti⁶⁰. Šiame apibrėžime Teisingumo Teismas nepateikė prieš tai Bendrijų teismų praktikoje reikalaujamos papildomos sąlygos, pagal kurią lengvata ir kompensavimas turėjo būti taikomi tam pačiam mokesčių mokėtojui⁶¹. Atsižvelgdami į generalinės advokatės J. Kokott nuomonę⁶² šiuo klausimu, mes galime padaryti išvadą, jog ji nepašalino galimybės, kad pateisinimas dėl mokesčių darnos gali būti taikomas, jei mokesčio sumažinimas, numatytas mokesčio mokėtojo naudai, kompensuojamas perkeliant šį mokestį kitam mokesčių mokėtojui ir jei šis sumažinimas ir šis mokestis taikomi toms pačioms pajamoms.

94. Tačiau prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodė, kad ginčijamoje mokesčių sistemoje nėra tiesioginio ryšio tarp pelno mokesčio tarifo sumažinimo dukterinės bendrovės Vokietijoje mokėtinam pelno mokesčiui ir to paties pelno apmokestinimo užsienio patronuojančios bendrovės, kai pelnas paskirstomas jos

naudai, atveju. Iš tikrųjų pagal ginčijamą mokesčių sistemą dukterinės bendrovės Vokietijoje gauto pelno mokestis mažinamas nuo 45 % iki 33,5 % arba 30 %, o patronuojanti bendrovė yra atleista nuo mokesčio nuo dividendų Liuksemburge.

95. Galiausiai jei, kaip numatyta Direktyvoje 90/435 dėl dukterinės bendrovės gauto pelno, Vokietijoje per Liuksemburgo bendrovės dukterinę bendrovę ar nuolatinę įmonę gautas pelnas nebūtų atleistas nuo mokesčio, o būtų apmokestintas ir jei patronuojančioms bendrovėms būtų leista išskaityti iš savo bendrovių mokesčio Liuksemburge Vokietijoje sumokėtą pelno mokestį, mažai tikėtina, kad mes padarysime kitokią išvadą. Iš tikrųjų ši direktyva numato⁶³, kad patronuojančios bendrovės valstybė leidžia priskirti privalomo mokėti mokesčio sumos dalį, kurią nuo to pelno sumokėjo dukterinė bendrovė, tik tuomet, kai ji yra nedidesnė už atitinkamo nacionalinio mokesčio sumą. Tokiu atveju skirtumas tarp 42 % ir 33,5 % arba 30 % mokesčio tarifų taip pat galėtų padaryti patronuojančių bendrovių, pasirinkusių vykdyti savo veiklą Vokietijoje per nuolatinę įmonę, padėtį nepalankią. Bet kuriuo atveju mes nematome nieko, dėl ko šios sistemos struktūroje būtinai turėtų likti šis mokesčio tarifų skirtumas.

59 — 42 punktas.

60 — 29 punktas.

61 — 2000 m. balandžio 13 d. Sprendimas *Baars* (C-251/98, Rink. p. I-2787, 40 punktas); 2000 m. birželio 6 d. Sprendimas *Verkooijen* (C-35/98, Rink. p. I-4071, 57 punktas) ir minėtas sprendimas *Bosal* (29–32 punktai).

62 — Žr. jos išvados minėtoje byloje *Manninen* 61 punktą.

63 — 4 straipsnio 1 dalis.

96. Atsižvelgdami į šiuos samprotavimus, siūlome į pirmąjį prejudicinį klausimą atsakyti, kad Sutarties 52 ir 58 straipsniai turi būti aiškinami taip, jog jie draudžia valstybės narės mokesčių teisės aktus, kurie šioje valstybėje bendrovės, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje, nuolatinės įmonės gautam pelnui nustato fiksuotą 42 % bendrovių mokestį, nepaliekant jokios galimybės jį sumažinti, nors jei pelną gauna bendrovė, kuri joje turi buveinę, pvz., dukterinė bendrovė, ir jei jis visas iki 1996 m. birželio 30 d. paskirstomas kitoje valstybėje narėje buveinę turinčiai patronuojančiai bendrovei, jam taikomas 33,5 % mokestis arba 30 %, jei jis paskirstomas po 1996 m. birželio 30 dienos.

B — *Dėl antrojo prejudicinio klausimo*

97. Antruoju prejudiciniu klausimu *Bundesfinanzhof* klausia ar, siekiant išvengti Sutarties 52 ir 58 straipsnių pažeidimo, mokesčio nuolatinėms įmonėms tarifas ginčijamais finansiniais metais turėtų būti sumažintas iki 30 %.

98. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekęs teismas nurodo, kad 1994 finansiniais metais *CLT-UFA* filialo gautas pelnas

jam buvo pervestas pasibaigus šiems finansiniams metams. Jis patikslina, kad pelno, kurį dukterinė bendrovė tuo pačiu metu visą paskirstė savo patronuojančios bendrovės nerezidentės naudai, mokesčio tarifas buvo 33,5 %⁶⁴.

99. Mes antrąjį *Bundesfinanzhof* klausimą aiškiname atsižvelgdami į jo formuluotę ir paaiškinimus, iš kurių išplaukia, kad šis teismas nori žinoti, ar ginčijamoje sistemoje esančio Bendrijos teisės pažeidimo nutraukimas paprastai įpareigoja sumažinti patronuojančios bendrovės nerezidentės per nuolatinę įmonę gauto pelno mokesčio tarifą iki 30 %, ar šį mažinimą reikia vertinti pagal nagrinėjamo atvejo aplinkybes.

100. Reikia priminti, kad, paskirstant EB sutarties 177 straipsnyje nustatytus uždavinius⁶⁵, būtent nacionalinis teismas turi taikyti Bendrijos teisės normas, pvz., jau Teisingumo Teismo išaiškintas, nes toks aiškinimas negali būti atliktas neišnagrinėjus visų bylos faktinių aplinkybių⁶⁶.

64 — Sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą II punkto B 7.

65 — Po pakeitimo — EB 234.

66 — 1990 m. vasario 8 d. Sprendimas *Shipping and Forwarding Enterprise Safe* (C-320/88, Rink. p. I-285, 11 punktas).

101. Matėme, kad pirmuoju prejudiciniu klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausia dėl nacionalinės mokesčių sistemos, pagal kurią Liuksemburgo kapitalo bendrovės, pvz., *CLT-UFA*, gaunančios pelną Vokietijoje per filialą, apmokestinamos galutiniu 42 % mokesčio tarifu, nors jei ši bendrovė vykdytų savo veiklą per dukterinę bendrovę ir jei jai būtų paskirstytas visas jos pelnas, jai būtų taikomas 33,5 % arba 30 % mokesčio tarifas, atsižvelgiant į tai, ar jis būtų paskirstytas iki ar po 1996 m. birželio 30 d., suderinamumo su įsisteigimo laisve.

102. Taigi nagrinėjamas klausimas yra susijęs su nacionalinės sistemos, kuri traktuoja priimančiojoje valstybėje per filialą savo veiklą vykdančią bendrovę nerezidentę mažiau palankiai, nei traktuotų, jei ji pasirinktų vykdyti joje veiklą per dukterinę bendrovę, suderinamumu su Bendrijos teise. Taigi šioje byloje buvo nustatyta nelygė tarp dviejų bendrovių nerezidenčių dėl jų antrinio įsisteigimo priimančiojoje valstybėje teisinės formos, o ne tarp bendrovės nerezidentės nuolatinės įmonės ir nacionalinės dukterinės bendrovės.

103. Jei Teisingumo Teismas pritars mūsų pasiūlymui ir į pirmąjį prejudicinį klausimą

atsakys, kad tokia sistema apriboja įsisteigimo laisvę, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turės imtis priemonių, būtinų panaikinti nepalankų *CLT-UFA* traktavimą, palyginti su Liuksemburgo kapitalo bendrove, vykdančia savo veiklą Vokietijoje per dukterinę bendrovę. Šią nelygę reikia įvertinti bendro mokesčio tarifo, kuris būtų taikomas tapačiam pelnui, atžvilgiu, jei jį gautų dukterinė bendrovė ir jis visas būtų paskirstytas patronuojančiai bendrovei nerezidentei. Kitaip sakant, jei tuo metu, kai filialas Vokietijoje pervedė *CLT-UFA* savo gautą pelną, dukterinės bendrovės Vokietijoje patronuojančios bendrovės nerezidentės naudai paskirstytam pelnui turėjo būti taikomas papildomas 5 % paskirstytos sumos dydžio mokestis, mūsų nuomone, į šį papildomą mokestį taip pat reikėtų atsižvelgti, net jei jį turi mokėti ne dukterinė bendrovė, o patronuojanti bendrovė.

104. Taigi į antrąjį prejudicinį klausimą siūlome atsakyti taip, kad, siekiant užkirsti kelią tolesniam Bendrijos teisės pažeidimui, būtent nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į bendrą mokesčio tarifą, kuris būtų taikomas paskirsčius dukterinės bendrovės pelną patronuojančiai bendrovei, turi įvertinti bendrovės nerezidentės per nuolatinę įmonę gautam pelnui taikytiną mokesčio tarifą.

V — Išvada

105. Atsižvelgdami į išdėstytus samprotavimus, mes Teisingumo Teismui į *Bundesfinanzhof* pateiktus klausimus siūlome atsakyti taip:

- „1) EB sutarties 52 (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) ir 58 (po pakeitimo – EB 48 straipsnis) straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jie draudžia valstybės narės mokesčių teisės aktus, kurie šioje valstybėje bendrovės, kurios buveinė yra kitoje valstybėje narėje, nuolatinės įmonės gautam pelnui nustato fiksuotą 42 % bendrovių mokestį, nepaliekant jokios galimybės jį sumažinti, nors jei pelną gauna bendrovė, kuri joje turi buveinę, pvz., dukterinė bendrovė, ir jei jis visas iki 1996 m. birželio 30 d. paskirstomas kitoje valstybėje narėje buveinę turinčiai patronuojančiai bendrovei, jam taikomas 33,5 % mokestis arba 30 %, jei jis paskirstomas po 1996 m. birželio 30 dienos.
- 2) Siekiant užkirsti kelią tolesniam Bendrijos teisės pažeidimui, būtent nacionalinis teismas, atsižvelgdamas į bendrą mokesčio tarifą, kuris būtų taikomas paskirsčius dukterinės bendrovės pelną patronuojančiai bendrovei, turi įvertinti bendrovės nerezidentės per nuolatinę įmonę gautam pelnui taikytiną mokesčio tarifą.“