

Byla C-293/06

Deutsche Shell GmbH

prieš

Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg

(Finanzgericht Hamburg prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„sisteigimo laisvė – Pelno mokestis – Valstybėje narėje steigtai bendrovei priklausančiam ir kitoje valstybėje narėje esančiam nuolatiniam padaliniui paskolinto kapitalo grąžinimo finansinės pasekmės“

Sprendimo santrauka

Laisvas asmenų judėjimas – sisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai – Pelno mokestis – Nuostolių atskaita

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

Kartu skaitomos EB sutarties 52 straipsnio (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) ir EB sutarties 58 straipsnio (dabar – EB 48 straipsnis) nuostatos valstybei narei draudžia nuostolių dėl valiutos keitimo, kuri patyrė šios valstybės teritorijoje buvę turinti bendrovė grąžinant jai priklausančiam kitoje valstybėje narėje esančiam nuolat veikiančiam padaliniui paskolintą kapitalą, neįtraukti nacionalinį apmokestinimo pagrindą. Šios nuostatos taip pat draudžia leisti atskaityti nuostolius dėl valiutos keitimo kaip dėl savo buvę valstybėje narėje turinčios įmonės eksploatavimo išlaidas, tik kai jai priklausančios kitoje valstybėje narėje esantis nuolat veikiantis padalinys negauna neapmokestinamojo pelno.

Tokia mokesčių sistema padidina ekonominę riziką, su kuria susiduria valstybėje narėje steigta bendrovė, norinti įkurti padalinį kitoje valstybėje narėje, kai ji naudoja kitokių atsiskaitymo priemonių nei kilmės valstybėje ir tai yra sisteigimo laisvės apribojimas. Jis negali būti pateisintas bėtinybe užtikrinti mokesčių sistemos darną, kadangi nėra jokio tiesioginio ryšio tarp nuostolių ir pelno dėl valiutos keitimo. Iš tikrųjų sisteigimo laisvė neturėtų būti traktuojama taip, jog valstybė narė savo mokesčių teisės nuostatas privalo sieti su kitos valstybės nuostatomis, kad visais atvejais būtų užtikrintas apmokestinimas, naikinantis skirtumus, išplaukiančius iš nacionalinių mokesčių teisės aktų, nes bendrovės priimami sprendimai dėl komercinių struktūrų steigimo užsienyje gali tam tikrais atvejais būti daugiau ar mažiau palankūs arba nepalankūs tokiai bendrovei. Tačiau nagrinėjama mokesčių našta siejama su atitinkama aplinkybe, kuri gali atsižvelgti tik pagrindinės įmonės mokesčių institucijos.

Kalbant apie minėtą nuolat veikiančio padalinio patirtų nuostolių dėl valiutos keitimo įskaitymo ribojimą, atsižvelgiant į jo rezultatus, jis taip pat negali būti pateisintas argumentu, kad įmonė, turinti šį padalinį, galėtų pasinaudoti dviguba lengvata dėl nuostolių, susijusių su valiutos keitimu. Iš tikro, valstybė narė, kuri atsisakė vykdyti savo apmokestinimo kompetenciją sudarydama sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, negali remtis šios valstybės teritorijoje steigtai bendrovei priklausančio nuolat veikiančio padalinio pajamų apmokestinimo kompetencijos nebuvimu, siekdama pateisinti atsisakymą atskaityti šios bendrovės nurodytas išlaidas, kurias dėl į

pobūdžio negalima atsižvelgti valstybėje narėje, kur yra šis padalinys.

(žr. 30, 32, 40, 43–45, 47, 50–51 ir 53 punktus bei rezoliucinės dalies 1–2 punktus)

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija)

SPRENDIMAS

2008 m. vasario 28 d.(*)

„sisteigimo laisvė – Pelno mokestis – Valstybėje narėje steigtai bendrovei priklausančiam ir kitoje valstybėje narėje esančiam nuolatiniam padaliniui paskolinto kapitalo grąžinimo finansinės pasekmės“

Byloje C-293/06

dėl *Finanzgericht Hamburg* (Vokietija) 2006 m. birželio 8 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2006 m. liepos 3 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Deutsche Shell GmbH

prieš

Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai G. Arestis, R. Silva de Lapuerta (pranešėjas), J. Malenovský ir T. von Danwitz,

generalinį advokatą E. Sharpston,

posėdžio sekretorą C. Strömholm, administratorą,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2007 m. rugsėjo 13 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Deutsche Shell GmbH*, atstovaujamos advokatų A. Raupach ir D. Pohl,
- *Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg*, atstovaujamos M. Fromm,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos H. G. Sevenster ir M. de Mol bei M. de Grave,
- Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir G. Wilms,

susipažinęs su 2007 m. lapkričio 8 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada, priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl EB sutarties 52 straipsnio (po pakeitimo – EB 43 straipsnis) ir 58 straipsnio (dabar – EB 48 straipsnis) išaiškinimo.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą, kilusį tarp *Deutsche Shell GmbH* (toliau – *Deutsche Shell*) ir *Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg* (toliau – *Finanzamt*) dėl Vokietijos Federacinės Respublikos institucijų minėtos bendrovės kitoje valstybėje narėje esančiam nuolatiniam padaliniui paskolinto kapitalo nuvertėjimo grąžinant šį kapitalą vertinimo mokesčių tikslais.

Teisinis pagrindas

Sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo

3 Remiantis 1925 m. spalio 31 d. tarp Vokietijos ir Italijos sudarytos sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo (RGBl. 1925 II, p. 1146, toliau – sutartis) 3 straipsniu:

„1. Pajamas iš komercinės veiklos, pramonės ar bet kokios kitos profesinės veiklos faktiniais mokesčiais apmokestina valstybė, kurios teritorijoje žmonėms turi nuolat veikiantį padalinį; <...>

<...>

3. Jei žmonėms nuolat veikiančius padalinius turi dviejose susitariančiose valstybėse, kiekviena iš jų faktiniais mokesčiais apmokestina dalį pajamų iš jos teritorijoje esančio nuolat veikiančio padalinio veiklos.“

4 Sutarties 11 straipsnyje numatyta:

„Asmeniniai mokesčiai, susiję su bendromis mokesčių mokėtojo pajamomis, mokami kiekvienoje susitariančiojoje valstybėje remiantis šiomis nuostatomis:

1) pajamoms

<...>

c) iš komercinės veiklos, pramonės ar bet kokios kitos profesinės veiklos, įskaitant jų laivininkystės žmonių eksploatavimo pajamas;

<...>

taikomos tos pačios nuostatos, kokios numatytos šioms pajamoms.

<...>“

Pagrindinės bylos aplinkyboms taikytini Vokietijos mokesčių teisės aktai

5 1991 m. kovo 11 d. Pelno mokesčio įstatymo (Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 1991 I, p. 637, toliau – KStG) 1 straipsnyje numatyta:

„1. Pelną mokesčių neribotai apmokestinamos šios įmonės <...>, kurios turi savo valdymo centrą ar būstinę nacionalinėje teritorijoje:

1) kapitalo bendrovės (akcinės bendrovės, uždarosios akcinės bendrovės);

<...>

2. Neribota pareiga mokėti pelno mokestį apima visas pajamas.“

6 Pagal Vokietijos mokesčių kodekso (Abgabenordnung) 12 straipsnio nuostatas:

„1. Padaliniu laikoma nuolatinė įranga ar įrengimai, padedantys vykdyti įmonės veiklą.

2. Padaliniais būtų laikomi:

<...>

– filialai.“

7 1990 m. rugsėjo 7 d. Pajamų mokesčio įstatymo (Einkommensteuergesetz, BGBl. 1990 I, p. 1898, toliau – EStG) 2 a straipsnio 3 dalis suformuluota taip:

„Jei taikant sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nuo pajamų mokesčio turi būti atleidžiamos <...> neribotai apmokestinamo asmens pajamos iš užsienyje įsteigto nuolat veikiančio padalinio vykdomos komercinės ar pramoninės veiklos, nuostoliai, patirti gaunant šias pajamas, remiantis Vokietijos mokesčių teisės aktais, turi būti, mokesčių mokėtojo prašymu, atskaitomi apskaičiuojant bendras pajamas, jeigu mokesčių mokėtojas būtų galėjęs juos kompensuoti ar atskaityti, jei pajamos nebūtų atleidžiamos nuo mokesčio ir jei jie yra didesni už teigiamas pajamas, kurios turi būti atleistos nuo mokesčio taikant šią sutartį, gautas iš pramoninės ar komercinės kitą toje pačioje užsienio valstybėje esančio nuolat veikiančio padalinio veiklos. <...> Tuo atveju, jei per vėlesnius mokestinius metus iš šioje valstybėje narėje įsteigto nuolatinio padalinio vykdomos pramoninės ar komercinės veiklos gaunamos bendros pajamos, kurios turi būti atleistos nuo mokesčio remiantis šia sutartimi, yra teigiamos, taikant pirmąjį ir antrąjį sakinius atskaityta suma turi būti iš naujo įvertinta apskaičiuojant bendras pajamas aptariamam mokestiniu laikotarpiu. <...>“

8 EStG 3 c straipsnyje numatyta:

„Kai išlaidos turi tiesioginę ekonominę ryšį su neapmokestinamu pelnu, nustatant apmokestinimo pagrindą jos negali būti atskaitomos kaip įmonės sąnaudos ar pajamų realizavimo išlaidos.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

9 *Deutsche Shell*, kapitalo bendrovė, kurios būstinė ir valdymo centras yra Vokietijoje, 1974 m. Italijoje įsteigė nuolat veikiantį padalinį, kuris tyrė ir eksploatavo gamtinių dujų ir naftos telkinius (toliau – nuolat veikiantis padalinys). Nuo 1974 iki 1991 m. ji įminėto padalinį darė įnašus „paskolinto kapitalo“ forma.

10 Į Vokietiją grąžinamas nuolat veikiančio padalinio pelnas buvo atskaitomas iš paskolinto kapitalo Vokietijos markės (DEM) ir Italijos liros (ITL) kursu kiekvieno šio padalinio *Deutsche Shell* bendrovei atlikto pavedimo dieną.

11 Į nuolat veikiantį padalinį suteikto „paskolinto kapitalo“ nuvertėjimas Italijoje apmokestinant šio padalinio pelną atsižvelgta nebuvo, nes apmokestinimo pagrindas buvo

nustatytas Italijos liromis.

12 Remiantis KStG 1 straipsnio 1 dalies 1 punktu, *Deutsche Shell* pasaulin?s pajamos Vokietijoje apmokestinamos neribotai.

13 1992 m. vasario 28 d. *Deutsche Shell* perdav? savo nuolat veikian?io padalinio aktyvus Italijoje ?steigtai dukterinei bendrovei *Sierra Gas Srl*, o tai yra sandoris, d?l kurio ji tur?jo atskleisti pasl?ptus rezervus. Ši? aktyv? perdavimu buvo nutraukta nuolat veikian?io padalinio veikla. *Deutsche Shell* t? pa?i? dien? savo dal? bendrov?je *Sierra Gas Srl* perleido bendrovei *Edison Gas SpA*.

14 Gauta suma Italijos liromis už min?tus sandorius buvo pervesta *Deutsche Shell* bendrovei 1992 m. liepos 17 d. kaip paskolinto kapitalo gr?žinimas.

15 Taip gr?žinto paskolinto kapitalo suma, kuri siek? 83 658 896 927 ITL, pavertus Vokietijos mark?mis pagal t? dien? taikyt? valiutos keitimo kurs?, t.y. 1 000 ITL už 1,3372 DEM, buvo 111 868 677 DEM.

16 Neigiam? 122 698 502 DEM skirtum? tarp min?tos 111 868 677 DEM sumos ir paskolinto kapitalo sumos *Deutsche Shell* laik? „nuostoliais d?l valiutos keitimo“.

17 Apskai?iuodama *Deutsche Shell* apmokestinam?j? pajam? dyd? už 1992 mokestinius metus, *Finanzamt* ? pranešim? apie pelno apmokestinim?, kur? ji šiai bendrovei išsiunt? 1997 m. rugs?jo 19 d., atsisak? ?traukti min?t? nuostol?.

18 1997 m. spalio 2 d. *Deutsche Shell* pateik? skund? d?l min?to pranešimo apie pelno apmokestinim?.

19 Po to, kai *Finanzamt* 2001 m. lapkri?io 16 d. ir 2003 m. rugpj??io 5 d. pakeit? min?t? pranešim? apie pelno apmokestinim? d?l motyv?, kurie n?ra reikšmingi pagrindinei bylai, ji atmet? min?t? skund? 2003 m. rugpj??io 7 d. Sprendimu. Ji, be kita ko, padar? išvad?, kad *Deutsche Shell* nepatyr? reali? finansini? nuostoli?, kad „paskolinto kapitalo“ nuvert?jimas atspind?jo tik dal? nuolat veikian?io padalinio pajam? ir kad net atsižvelgiant ? min?t? nuvert?jim? ši bendrov? aptariamais mokestiniais metais tur?jo teigiam? balans?.

20 2003 m. rugpj??io 14 d. *Deutsche Shell* pateik? ieškin? *Finanzgericht Hamburg* d?l jos *Finanzamt* pateikto skundo atmetimo.

21 Šiame teisme *Deutsche Shell* tvirtino, kad aplinkyb?, jog iš pelno mokes?io negalima atskaityti jos patirtus nuostolius d?l valiutos keitimo yra nesuderinama su ?sisteigimo laisv?. Ji b?tent tvirtino, kad šiuo atveju yra mažiau palankioje pad?tyje nei tuo atveju, jei paskolintas kapitalas b?t? buv?s investuotas ? Vokietijoje ?steigt? bendrov?.

22 Šiomis aplinkyb?mis *Finanzgericht*, manydamas, kad sprendimui d?l šio gin?o priimti reikia išaiškinti Sutarties nuostatas, susijusias su ?sisteigimo laisve, nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir Teisingumo Teismui pateikti tokius prejudicinius klausimus:

„1. Ar Sutarties 52 ir 58 straipsniams <...> prieštarauja tai, kad Vokietijos Federacin? Respublika, kaip kilm?s valstyb?, joje ?steigtos pagrindin?s ?mon?s nuostolius d?l valiutos keitimo, patirtus gr?žinant Italijoje ?steigtam padaliniui savo suteikt? paskolint? kapital?, traktuoja kaip dal? šio padalinio nuostoli? ir, remdamasi atleidimu pagal <...> sutarties 3 straipsnio 1 ir 3 dal? bei 11 straipsnio 1 dalies c punkt?, ne?traukia j? ? apmokestinimo pagrind? Vokietijoje, nors ? nuostolius d?l valiutos keitimo negali b?ti atsižvelgiama apskai?iuojant nuolat veikian?io padalinio peln? Italijos mokes?i? tikslais ir tod?l ? juos neatsižvelgiama nei kilm?s valstyb?je, nei

padalinio valstybėje?

2. Jei ? pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar Sutarties 52 ir 58 straipsniams <...> prieštarauja tai, kad minėti nuostoliai dėl valiutos keitimo bus ?traukti ? apmokestinimo pagrind? Vokietijoje, ta?iau juos bus galima atskaityti kaip patirtas išlaidas tik tuo atveju, jei iš nuolat veikian?io padalinio Italijoje nebus gautas neapmokestinamas pelnas?“

D?l ieškinių

D?l pirmojo klausimo

23 Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia ar Sutarties 52 ir 58 straipsnio nuostatos draudžia valstybei narei ? nacionalin? apmokestinimo pagrind? ne?traukti nuostoli? dėl valiutos keitimo, kuriuos buvein? šios valstyb?s teritorijoje turinti bendrov? patyr? gr?žinant paskolintąjį kapital?, kur? ji perdav? jai priklausan?iam kitoje valstybėje narėje esan?iam nuolat veikian?iam padaliniiui.

24 Kalbant apie faktin? situacij?, kuri yra gin?o, dėl kurio pateiktas prašymas priimti prejudicin? sprendim?, priežastis, *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausyb? teigia, kad šiuo atveju nebuvo reali? ekonomini? nuostoli? dėl valiutos keitimo kurso, taikytino nuolat veikian?io padalinio perdavimo ir jam paskolinto kapitalo gr?žinimo momentu. Jos taip pat pažymi, kad *Deutsche Shell* bendrov? ir nuolat veikiantis padalinys yra neskaidoma ekonomin? visuma ir kad grup?s balanse nuolat buvo finansini? svyravim? dėl valiutos kurso pasikeitimo.

25 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas privalo nustatyti, ar nurodyti finansiniai svyravimai pagrindinėje byloje l?m? nuostolius dėl valiutos keitimo, kurie yra tikri ekonominiai nuostoliai, darantys ?tak? *Deutsche Shell* rezultatams aptariamais mokestiniais metais.

26 Ta?iau Teisingumo Teismas privalo atsakyti ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? remdamasis prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo pateiktais vertinimais ir turi pateikti pastarajam visas naudingas nuorodas, kurios leist? išspręsti nagrin?jamą giną?.

27 Šiomis aplinkybomis Teisingumo Teismo prašoma nustatyti, ar tuo atveju, jei egzistuot? nuostoliai dėl valiutos keitimo, kurie būtų tikri ekonominiai nuostoliai, *Finanzamt* priimtas sprendimas ne?traukti toki? nuostoli? ? šios bendrov?s apmokestinimo pagrind? gali reikšti ?sisteigimo laisv?s ?gyvendinimo apribojim?.

28 Svarbu priminti, kad, remiantis nusistovėjusia Teisingumo Teismo praktika, apribojimais laikomos visos priemon?s, kurios draudžia, trukdo naudotis šia laisve arba dėl kuri? naudojimasis ja tampa mažiau patrauklus (žr. 1995 m. lapkri?io 30 d. Sprendimo *Gebhard*, C?55/94, Rink. p. I?4165, 37 punkt? ir 2004 m. spalio 5 d. Sprendimo *CaixaBank France*, C?442/02, Rink. p. I?8961, 11 punkt?).

29 Teisingumo Teismas, be kita ko, nusprend?, kad toks ribojantis poveikis gali būtų atsirasti, jei dėl mokes?i? teis?s akt? būtų daroma ?taka bendrov?s sprendimui ?steigti pavaldžius vienetus, kaip antai nuolatin? padalin?, kitose valstyb?se nar?se ir vykdyti savo veiklą per šiuos vienetus (žr. 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C?446/03, Rink. p. I?10837, 32 ir 33 punktus ir 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C?471/04, Rink. p. I?2107, 35 punkt?).

30 Kaip savo išvados 43 ir 44 punktuose nurodo generalin? advokat?, pagrindinėje byloje nagrin?jama mokes?i? sistema padidina ekonomin? riziką, su kuria susiduria valstybėje narėje

steigta bendrovė, norinti kurti padalinį kitoje valstybėje narėje, kai ji naudoja kitokią atsiskaitymo priemonę nei kilmės valstybėje. Tokioje situacijoje pagrindinė įmonė susiduria ne tik su prasta rizika, kuri atsiranda kuriant tokį padalinį; ji taip pat patiria ir papildomą mokestinį riziką, kai pastarajam perduoda paskolintą kapitalą.

31 Kalbant apie pagrindinę bylą reikia pažymėti, kad dėl sistėgimo laisvės gyvendinimo *Deutsche Shell* patyrė finansinę nuostolį, kurio neatsižvelgė nacionalinės mokesčių institucijos, nustatydamos pelno mokestio apmokestinimo pagrindą Vokietijoje, ir kurio taip pat nebuvo atsižvelgta apmokestinant jos nuolat veikiantį padalinį Italijoje.

32 Darytina išvada, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama mokesčių sistema riboja sistėgimo laisvę.

33 Dėl galimo tokio apribojimo pateisinimo *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybė papildomai tvirtina, kad jis grindžiamas motyvais, susijusiais su mokesčių teisės aktu darna ir apmokestinimo kompetencijos padalijimu tarp aptariamų dviejų valstybių narių.

34 Dėl pirmojo pateisinimo argumento yra teigiama, kad atsižvelgimas į nuostolius dėl valiutos keitimo nustatant *Deutsche Schell* apmokestinimo pagrindą Vokietijoje reikštų nedarną mokesčių sistemą, nes nebūtų atsižvelgiama į panašioje situacijoje gautą pelną dėl valiutos keitimo. Taigi žala, atsirandanti dėl neatsižvelgimo į nuostolius dėl valiutos keitimo, būtų tiesioginė pasekmė naudos, išplaukiančios iš to, kad pelnas dėl valiutos keitimo taip pat nebūtų traukiamas į minto apmokestinimo pagrindą.

35 Dėl antrojo pateisinimo pagrindo tvirtinama, kad sutartyje numatytas apmokestinimo kompetencijų padalijimas tarp Vokietijos Federacinės Respublikos ir Italijos Respublikos yra teisėtas tikslas. Iš tikrųjų valstybės narės galiotos nustatyti suvereniteto mokesčių srityje padalijimo kriterijus, nepaisant to, ar tai būtų daroma vienašališkai, ar dvišaliu susitarimu pagrindu. Minėtu susitarimu dvi aptariamoms valstybės narės nusprendė atleisti nuo mokesčių susitariančios valstybės teritorijoje esančių nuolat veikiančių padalinių pajamas, o dėl to neatsižvelgiama į aptariamus nuostolius dėl valiutos keitimo.

36 Šiems dviem argumentams negalima pritarti.

37 Pirmiausia dėl argumento, susijusio su mokesčių sistemos darna, reikia priminti, kad Teisingumo Teismas pripažino, jog būtų apsaugoti mokesčių sistemos darną gali pateisinti naudojimosi Sutartimi garantuojamomis pagrindinėmis laisvėmis apribojimai (žr. 1992 m. sausio 28 d. Sprendimo *Bachmann*, C-204/90, Rink. p. I-249, 28 punktų; sprendimo *Komisija prieš Belgiją*, C-300/90, Rink. p. I-305, 21 punktų; minėto sprendimo *Keller Holding* 40 punktų ir 2007 m. lapkričio 8 d. Sprendimo *Amurta*, C-379/05, Rink. p. I-0000, 46 punktų).

38 Tačiau tam, kad tokiam pateisinimo argumentui būtų galima pritarti, Teisingumo Teismas nusprendė, kad reikia, jog būtų nustatytas tiesioginis ryšys tarp aptariamų mokesčių lengvatos ir šios lengvatos kompensavimo konkrečia mokestine išskaita (žr. 1995 m. lapkričio 14 d. Sprendimo *Svensson ir Gustavsson*, C-484/93, Rink. p. I-3089, 58 punktų; 2002 m. lapkričio 21 d. Sprendimo *X ir Y*, C-436/00, Rink. p. I-10829, 52 punktų; 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimo *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, Rink. p. I-8203, 54-56 punktus ir minėto sprendimo *Keller Holding* 40 punktų).

39 Be to, aptariam? mokes?i? teis?s akt? siekiamo tikslo atžvilgiu ir mokes?i? mok?tojų lygmeniu tokio ryšio tiesiogin? pob?d? reikia nustatyti atsižvelgiant ? glaud? ryš? tarp atskaitos ir apmokestinimo (šiuo klausimu žr. 1995 m. rugpj??io 11 d. Sprendimo *Wielockx*, C?80/94, Rink. p. I?2493, 24 punkt?).

40 D?l pagrindin?je byloje nagrin?jamos mokes?i? sistemos reikia pabr?žti, kad su valiutos keitimu susijusi? nuostoli? ir pelno palyginimas neturi jokios reikšm?s, nes tarp ši? dviej? element? n?ra jokio tiesioginio ryšio prieš tai einan?iuose dviejuose punktuose primintos Teisingumo Teismo praktikos prasme. Iš tikr?j? nuostoli? d?l valiutos keitimo ne?traukiant ? *Deutsche Shell* apmokestinimo pagrind? už 1992 mokesčius metus atžvilgiu n?ra kompensuojama jokia mokes?i? lengvata valstyb?je nar?je, kurioje ši bendrov? turi savo buvein?, ir valstyb?je nar?je, kurioje yra jos nuolat veikiantis padalinys.

41 Antra, kalbant apie argument?, susijus? su sutarties, kuri paskirsto apmokestinimo kompetencij? tarp dviej? aptariam? valstybi? nari?, egzistavimu, reikia priminti, kad pagal nusistov?jusį Teisingumo Teismo praktik?, nesant Bendrijos suvienodinimo ar derinimo priemoni?, valstyb?s nar?s lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti pajam? ir pelno apmokestinimo kriterijus, siekiant išvengti dvigubo apmokestinimo (žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C?290/04, Rink. p. I?9461, 54 punkt?; 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C?374/04, Rink. p. I?11673, 52 punkt? ir 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C?231/05, Rink. p. I?0000, 52 punkt?).

42 Min?ta kompetencija taip pat reiškia, kad valstyb? nar? mokes?i? teis?s akt? taikymo tikslais neprivalo atsižvelgti ? neigiamus kitoje valstyb?je nar?je esan?io ir jos teritorijoje buvein? turin?iai bendrovei priklausan?io nuolat veikian?io padalinio rezultatus d?l vienintel?s priežasties, kad ? tokius rezultatus mokes?i? tikslais negalima atsižvelgti valstyb?je nar?je, kurioje yra nuolat veikiantis padalinys.

43 Iš tikr?j? ?sisteigimo laisv? netur?t? b?ti traktuojama taip, jog valstyb? nar? savo mokes?i? teis?s nuostatas privalo sieti su kitos valstyb?s nuostatomis, kad visais atvejais b?t? užtikrintas apmokestinimas, naikinantis skirtumus, išplaukian?ius iš nacionalini? mokes?i? teis?s akt?, nes bendrov?s priimami sprendimai d?l komercini? strukt?r? ?steigimo užsienyje gali tam tikrais atvejais b?ti daugiau ar mažiau palank?s arba nepalank?s tokiai bendrovei (analogiškai žr. 2005 m. liepos 12 d. Sprendimo *Schempp*, C?403/03, Rink. p. I?6421, 45 punkt?).

44 D?l pagrindin?s bylos reikia pažym?ti, kad nagrin?jama mokes?i? našta siejama su atitinkama aplinkybe, ? kuri? gali atsižvelgti tik Vokietijos mokes?i? institucijos. Nors teisinga, kad kiekviena valstyb? nar?, sudariusi sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo, privalo j? ?gyvendinti taikydama savo mokes?i? teis?s aktus ir taip nustatydamą nuolat veikian?io padalinio pajamas, valstyb? nar? negali ? pagrindin?s ?mon?s apmokestinimo pagrind? ne?traukti nuostoli? d?l valiutos keitimo, kuri? d?l j? pob?džio nuolat veikiantis padalinys niekada negal?t? patirti.

45 Tod?l ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad Sutarties 52 ir 58 straipsni? nuostatos valstybei narei draudžia nuostoli? d?l valiutos keitimo, kuri? patyr? šios valstyb?s teritorijoje buvein? turinti bendrov? gr?žinant jai priklausan?iam kitoje valstyb?je nar?je esan?iam nuolat veikian?iam padaliniui paskolint? kapital?, ne?traukti ? nacionalin? apmokestinimo pagrind?.

D?l antrojo klausimo

46 Šiuo klausimu, jei ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas klausia, ar Sutarties 52 ir 58 straipsniai taip pat draudžia leisti

atskaityti minėtus nuostolius dėl valiutos keitimo kaip savo buveinų valstybėje narėje turinčios įmonės eksploatavimo išlaidas, tik kai jai priklausantis kitoje valstybėje narėje esantis nuolat veikiantis padalinys negauna neapmokestinamojo pelno.

47 Kaip išplaukia iš šio sprendimo 30 ir 31 punktuose pateikto vertinimo, minėto nuolat veikiančio padalinio patirtų nuostolių dėl valiutos keitimo įskaitymo ribojimas, atsižvelgiant į jo rezultatus, taip pat gali atgrasinti bendrovę vykdyti savo tarpvalstybinę veiklą Europos bendrijoje tarpininkaujant tokiam padaliniui ir todėl turi būti laikomas įsisteigimo laisvės ribojimu.

48 Dėl galimo tokio apribojimo pateisinimo *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybė pakartojo savo poziciją, pagal kurią mokesčių sistema yra pateisinama motyvais, susijusiais su mokesčių teisės aktų darna ir apmokestinimo kompetencijos padalijimu tarp aptariamų dviejų valstybių narių, ir šiuo klausimu pateikti paaiškinimai yra panašūs į išdėstytus šio sprendimo 34 ir 35 punktuose.

49 *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybė taip pat mano, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama mokesčių sistema siekiama išvengti dvigubo atsižvelgimo į nuostolius, neleidžiant atskaityti išlaidų, turėtų uždirbant pajamas užsienyje, nes jos yra atleidžiamos nuo mokesčių pagal sutartį. Jei nuostoliai dėl valiutos keitimo būtų traktuojami kaip įmonės eksploatavimo išlaidos Vokietijoje, *Deutsche Shell* pasinaudotų dviguba mokesčių lengvata, nes jos nuolat veikiančio padalinio teigiamas veiklos rezultatas yra atleidžiamas nuo mokesčių Vokietijoje pagal sutartį, nesant galimybės atsižvelgti į nuostolius dėl valiutos keitimo apmokestinant Italijoje. Kitaip tariant, vienas ir tas pats ekonominis procesas būtų dirbtinai suskaidomas *Deutsche Shell* bendrovės naudai, nes nuolat veikiančio padalinio pajamos būtų atleidžiamos nuo mokesčių pagal sutartį, o nuostoliai dėl valiutos keitimo traktuojami kaip įmonės eksploatavimo išlaidos, kurios skiriasi nuo kitų jos nurodytų išlaidų.

50 Kadangi du iš *Finanzamt* ir Vokietijos vyriausybės nurodyti argumentai iš esmės pakartoja į suformuluotas pastabas dėl pirmojo klausimo, pakanka nukreipti į šio sprendimo 37-44 punktus, iš kurių išplaukia, kad neatsižvelgimas į nuostolius dėl valiutos keitimo negalėtų būti pateisintas šio sprendimo 48 punkte nurodytais motyvais.

51 Dėl konkretaus argumento, kad *Deutsche Shell* galėtų pasinaudoti dviguba lengvata dėl nuostolių, susijusių su valiutos keitimu, reikia pažymėti, kad valstybė narė, kuri atsisakė vykdyti savo apmokestinimo kompetenciją sudarydama dvišalį susitarimą dėl mokesčių, tokį, koks taikytinas pagrindinėje byloje, negali remtis šios valstybės teritorijoje įsteigtai bendrovei priklausančio nuolat veikiančio padalinio pajamų apmokestinimo kompetencijos nebuvimu, siekdama pateisinti atsisakymą atskaityti šios bendrovės nurodytas išlaidas, į kurias dėl jos pobūdžio negalima atsižvelgti valstybėje narėje, kur yra šis padalinys.

52 Reikia pridurti, kad tai, jog nuolat veikiantis padalinys gauna pelną, neturi reikšmės *Deutsche Shell* teisei atskaityti visus nuostolius dėl valiutos keitimo, grąžinant šiam padaliniui paskolintą kapitalą kaip įmonės eksploatavimo išlaidas. Jei būtų priešingai, į nuostolius dėl valiutos keitimo negalėtų atsižvelgti nei valstybė narė, kur yra bendrovės buveinė, nei valstybė narė, kur yra nuolat veikiantis padalinys, nes iš jo apskaitos, vedamos nacionaline valiuta, nebūtų galima matyti paskolinto kapitalo nuvertėjimo.

53 Todėl į antrąjį klausimą reikia atsakyti taip, kad Sutarties 52 ir 58 straipsnių nuostatos taip pat draudžia leisti atskaityti nuostolius dėl valiutos keitimo kaip dėl savo buveinų valstybėje narėje turinčios įmonės eksploatavimo išlaidas, tik kai jai priklausantis kitoje valstybėje narėje esantis nuolat veikiantis padalinys negauna neapmokestinamojo pelno.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

54 Kadangi šis procesas pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusių teismo nagrinėjamoje byloje, išlaikyti 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

- 1. EB sutarties 52 straipsnio (po pakeitimo ? EB 43 straipsnis) ir EB sutarties 58 straipsnio (dabar ? EB 48 straipsnis) nuostatos valstybei narei draudžia nuostolių dėl valiutos keitimo, kuri patyrė šios valstybės teritorijoje buveinė turinti bendrovė grąžinant jai priklausančiam kitoje valstybėje narėje esančiam nuolat veikiančiam padaliniui paskolintą kapitalą, neįtraukti ? nacionalinį apmokestinimo pagrindą.**
- 2. EB sutarties 52 straipsnio (po pakeitimo ? EB 43 straipsnis) ir EB sutarties 58 straipsnio (dabar ? EB 48 straipsnis) nuostatos taip pat draudžia leisti atskaityti nuostolius dėl valiutos keitimo kaip dėl savo buveinė valstybėje narėje turinčios ?monės eksploataavimo išlaidas, tik kai jai priklausančiam kitoje valstybėje narėje esantis nuolat veikiantis padalinys negauna neapmokestinamojo pelno.**

Parašai.

* Proceso kalba: vokiečių.