

Byla C-157/07

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

prieš

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH

(Bundesfinanzhof prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„?sisteigimo laisvė – Europos ekonominės erdvės susitarimas (EEE) – Mokesčių teisės aktai – EEE valstybėje narėje veikiančio nuolatinio padalinio, priklausančio Europos Sąjungos valstybėje narėje registruotą buveiną turintį bendrovę, patirtą nuostolių apmokestinimas“

Sprendimo santrauka

1. *Tarptautiniai susitarimai – Europos ekonominės erdvės susitarimas – ?sisteigimo laisvė – Sutarties nuostatos – Taikymo sritis*

(EB 43 straipsnis; EEE susitarimo 31 straipsnis)

2. *Tarptautiniai susitarimai – Europos ekonominės erdvės susitarimas – ?sisteigimo laisvė – Mokesčių teisės aktai – Pelno mokestis*

(EEE susitarimo 31 straipsnis)

1. Sutarties nuostatos dėl ?sisteigimo laisvės draudžia, kad kilmės valstybė narė savo piliečiams ar pagal jos teisės aktus ?steigtoms bendrovėms ribotą ?sisteigimo laisvę kitoje valstybėje narėje, o visos priemonės, kurios draudžia, kliudo arba dėl kurių naudojimasis šia laisve tampa mažiau patrauklus, turi būti laikomos ribojimu. Šie principai taikomi tuomet, kai valstybėje narėje ?steigta bendrovė veikia kitoje valstybėje narėje per nuolatinį padalinį.

(žr. 29–31 punktus)

2. Europos ekonominės erdvės (EEE) susitarimo 31 straipsnis nedraudžia nacionalinės apmokestinimo schemos, pagal kurią po to, kai apskaituojant bendrovės pajamų mokestį buvo leista ?skaityti nuolatinio padalinio, veikiančio kitoje valstybėje nei ta, kurioje ?steigta šis padalinį valdanti bendrovė, patirtus nuostolius, numatomas minėtų nuostolių pakartotinis ?traukimas ? mokesčio bazę tuo metu, kai minėtas nuolatinis padalinys gauna pelno, jei valstybė, kurioje veikia šis nuolatinis padalinys, nesuteikia jokios kitoje valstybėje ?steigta bendrovei priklausančio nuolatinio padalinio patirtą nuostolių perkėlimo teisės ir jei pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, sudarytą tarp dviejų susijusių valstybių, tokio padalinio pajamos neapmokestinamos valstybėje, kurioje yra padalinį valdančios bendrovės buveiną.

Tokia apmokestinimo schema akivaizdžiai yra EEE susitarimo 31 straipsnyje ?tvirtintos teisės ribojimas, nes bendrovės, turintys registruotą buveiną valstybėje narėje ir nuolatinį padalinį kitoje valstybėje narėje, situacija mokestiniu požiūriu yra mažiau palanki nei tuo atveju, jei ši bendrovė turėtų nuolatinį padalinį pirmojoje valstybėje narėje. Iš tikrųjų, nors visi kitoje valstybėje narėje veikiančio nuolatinio padalinio patirti nuostoliai pirmiausia buvo atimti iš bendrovės, kuriai jis priklausė, pelno, kai minėta bendrovė buvo apmokestinama pirmojoje valstybėje narėje, ir nors tokiu būdu minėta valstybė suteikia mokesčių lengvatą, tarsi šis nuolatinis padalinys veiktų jos

nacionalinėje teritorijoje, vis dėlto vėliau pakartotinai įtraukdama minėtą nuolatinio padalinio nuostolius ? bendrovės, kuriai jis priklauso, apmokestinamąjį vertę, nes pastarasis gavo pelno, nacionalinė apmokestinimo schema panaikino šį mokesį? lengvata gautą naudą, ir šitaip bendrovės rezidentės, turinčios nuolatinį padalinį kitoje valstybėje narėje, mokestiniu požiūriu atsidūrė nepalankesnėje padėtyje nei tos bendrovės, kurios turi nuolatinį padalinį nacionalinėje teritorijoje. Dėl tokio skirtingo apmokestinimo bendrovė rezidentė gali nenorėti vykdyti savo veiklos per kitoje valstybėje narėje įsteigtą nuolatinį padalinį.

Vis dėlto toks apribojimas yra pateisinamas būtinybe užtikrinti mokesį? sistemos vientisumą. Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad nagrinėjamoje apmokestinimo schemoje numatytas nuostolių pakartotinis įtraukimas negali būti atskirtas nuo ankstesnio jo įskaitymo. Šis pakartotinis įtraukimas bendrovės, turinčios kitoje valstybėje veikiantį nuolatinį padalinį, kurio atžvilgiu minėtos bendrovės vietos valstybė neturi jokios apmokestinimo teisės, atveju iš tikrųjų atspindi simetrišką logiką. Yra tiesioginis, asmeninis ir realus ryšys tarp dviejų nagrinėjamos apmokestinimo tvarkos elementų, nes minėtas pakartotinis įtraukimas yra logiškas anksčiau leisto išskaitymo papildymas. Be to, šis apribojimas yra tinkamas siekiant tokio tikslo, nes jis visiškai simetriškas, kadangi pakartotinai įtraukiami tik išskaityti nuostoliai. Be to, minėtas apribojimas yra visiškai proporcingas nustatytam tikslui, nes pakartotinai įtraukiama tik tiek nuostolių, kiek buvo gauta pelno.

Šio vertinimo negali paneigti minėtos apmokestinimo schemas ir valstybės, kurioje veikia nuolatinis padalinys, mokesį? teisės aktų bendras poveikis. Nesant Bendrijos suvienodinimo ar derinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos nustatyti pajamų ir turto apmokestinimo kriterijus, siekiant išvengti, prireikus sudarant sutartis, dvigubo apmokestinimo. Ši kompetencija taip pat reiškia, kad valstybė narė savo mokesį? teisės aktų taikymo tikslais neprivalo atsižvelgti į neigiamas pasekmes, galinčias atsirasti dėl kitos valstybės jos teritorijoje veikiančiam nuolatiniam padaliniui, priklausančiam bendrovei, įsteigta pirmoje valstybėje, taikomą teisės aktų ypatybę. Net manant, kad bendras valstybės, kurioje yra bendrovės, valdančios aptariamą nuolatinį padalinį, buveinų, ir valstybės, kurioje veikia šis nuolatinis padalinys, apmokestinimo poveikis gali lemti įsisteigimo laisvės apribojimą, toks apribojimas priskirtinas tik antrajai valstybei, nes jis susidarytų ne dėl nagrinėjamos apmokestinimo schemas, bet dėl mokesčių kompetencijos padalijimo sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, sudaryta tarp atitinkamų dviejų valstybių.

Vertinimas, kad minėtos apmokestinimo schemas nulemtas apribojimas pateisinamas būtinybe užtikrinti jos vientisumą, taip pat negali būti paneigtas aplinkybės, kad bendrovė, valdanti atitinkamą nuolatinį padalinį, jį perleido ir kad šio nuolatinio padalinio pelno ir nuostolių likutis per visą jo gyvavimo laikotarpį yra neigiamas. Iš tikrųjų nuolatinio padalinio patirtų nuostolių pakartotinis įtraukimas ? bendrovės, kuriai jis priklauso, rezultatus yra ankstesnio įskaitymo ? šiuos nuostolius neatsiejamas ir logiškas papildymas.

(žr. 34–39, 42–46, 48–49, 51–55 punktus ir rezoliuciną dalį)

2008 m. spalio 23 d. (*)

„sisteigimo laisvė – Europos ekonominės erdvės susitarimas (EEE) – Mokesčių teisės aktai – EEE valstybėje narėje veikiančio nuolatinio padalinio, priklausančio Europos Sąjungos valstybėje narėje registruotą buveiną turintį bendrovę, patirtą nuostolį apmokestinimas“

Byloje C-157/07

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2006 m. lapkričio 29 d. Nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2007 m. kovo 21 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt für Körperschaften III in Berlin

prieš

Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai R. Silva de Lapuerta (pranešėja), E. Juhász, G. Arestis ir J. Malenovský,

generalinį advokatą E. Sharpston,

posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį ir įvykus 2008 m. liepos 10 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin*, atstovaujamos J. P. Panthen ir P. Lamprecht,
- *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH*, atstovaujamos advokato J. Schönfeld,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos M. Lumma ir C. Blaschke,
- Belgijos vyriausybės, atstovaujamos A. Hubert,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels ir C. ten Dam,
- Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos Z. Bryanston-Cross, padedamos baristerio R. Hill,
- Europos Bendrųjų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Mölls,

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

priima šį

Sprendimas

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo (OL L 1, 1994, p. 3, toliau – EEE susitarimas) 31 straipsnio

išaiškinimu.

2 Šis prašymas buvo pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Finanzamt für Körperschaften III in Berlin* (toliau – *Finanzamt*) ir *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt GmbH* (toliau – *KR Wannsee*) dėl Austrijoje veikiančio ir *KR Wannsee* priklausančio nuolatinio padalinio patirtų nuostolių apmokestinimo Vokietijoje.

Teisinis pagrindas

Tarptautinė teisė

3 EEE susitarimo 6 straipsnis nustato:

„Nepažeidžiant tolesnės teisminės praktikos plėtros, įgyvendinant ir taikant šio Susitarimo nuostatas, jeigu jos yra iš esmės tolygios atitinkamoms Europos ekonominės bendrijos steigimo sutarties ir Europos anglių ir plieno bendrijos steigimo sutarties bei taikant šias dvi sutartis priimtą aktų normoms, jos yra aiškinamos remiantis atitinkamais Europos Bendrijų Teisingumo Teismo sprendimais, kurie buvo priimti prieš pasirašant šį Susitarimą.“

4 EEE susitarimo 31 straipsnis išdėstyta taip:

„1. Vadovaujantis šio Susitarimo nuostatomis, vienos (Europos bendrijos) valstybės narės arba (Europos laisvosios prekybos asociacijos (ELPA)) valstybės nacionaliniai subjektai, įsisteigimo bet kurios kitos iš šių valstybių teritorijoje laisvą neribojama. Ši nuostata taip pat taikoma ir tuo atveju, kai vienos (Europos bendrijos) valstybės narės arba ELPA valstybės nacionaliniai subjektai, įsisteigę kurios nors iš šių valstybių teritorijoje, steigia atstovybes, padalinius ar dukterines bendroves.

Įsisteigimo laisvą apima ir teisė imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ją verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones, būtent – bendroves ar firmas, apibūdintas 34 straipsnio antrojoje pastraipoje, tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, ir laikantis 4 skyriaus nuostatų.

<...>“

5 EEE susitarimo 34 straipsnio antrojoje pastraipoje numatyta:

„Bendrovės arba firmos“ – tai bendrovės arba firmos, kurios veikia pagal civilinę ar komercinę teisę, įskaitant kooperatyvus ir kitus pagal viešąją ar privatinę teisę veikiančius juridinius asmenis, išskyrus nesiekiančius pelno.“

6 1954 m. spalio 4 d. Vokietijos Federacinės Respublikos ir Austrijos Respublikos sutarties dėl pajamų ir kapitalo bei profesinių honorarų ir turto dvigubo apmokestinimo išvengimo (BGBl. II 1955, p. 749), iš dalies pakeistos 1992 m. liepos 8 d. Sutartimi (BGBl. II 1994, p. 122, toliau – Vokietijos–Austrijos, sutartis) 4 straipsnyje numatyta:

„1. Jei asmuo, įsteigtas ar gyvenantis vienoje iš Susitariančių Valstybių, gauna pajamų kaip gamybos ar prekybos įmonės, veikiančios kitos Susitariančiosios Valstybės teritorijoje, savininkas ar bendraturtis, pastaroji valstybė šias pajamas gali apmokestinti, tik jei šios pajamos buvo gautos iš jos teritorijoje veikiančio nuolatinio padalinio.

2. Taip šiam nuolatiniam padaliniui būtų priskirtos pajamos, kurias jis gautų, jei veiktų kaip nepriklausoma įmonė, užsiimanti tokia pačia ar panašia veikla, ir esant tokioms pačioms ar panašioms sąlygoms bei veikiant visiškai nepriklausomai nuo įmonės, kurios nuolatinis padalinys

jis yra.

3. Šios sutarties prasme „nuolatinis padalinys“ yra gamybos ar prekybos įmonės padalinys, per kurį ši įmonė vykdo visą ar dalį savo veiklos.

<...>“

7 Vokietijos–Austrijos sutarties 15 straipsnyje nustatyta:

„1. Rezidavimo valstybė neturi apmokestinimo teisės, jei ši teisė ankstesniuose straipsniuose buvo suteikta kitai Susitarinčiajai Valstybei.

<...>

3. 1 dalis nedraudžia, kad rezidavimo valstybė apmokestintų jos kompetencijai priklausančias pajamas ir turto dalis mokesčio tarifu, taikomu visoms apmokestinamojo asmens pajamoms ar visam turtui.“

8 1954 m. spalio 4 d. Vokietijos Federacinės Respublikos ir Austrijos Respublikos sutarties dėl pajamų ir kapitalo bei profesinių honorarų ir turto dvigubo apmokestinimo išvengimo 2000 m. rugpjūčio 24 d. Protokolo (BGBl. II 2002, p. 734) 12 straipsnio b punkte numatyta, kad valstybėje, kurioje veikia nuolatinis padalinys, nuo 1998 finansinių metų patirtus nuostolius reikia įskaityti abipusiškai. Šios nuostatos tekstas yra toks:

„Kai Vokietijoje reziduojantys asmenys nuo 1990 (1989/1990) finansinių metų patiria nuostolius Austrijoje veikiančiuose padaliniuose, remiantis Vokietijos pajamų mokesčio įstatymo (Einkommensteuergesetz, BGBl. I 1988, p. 1093, toliau – EstG) 2a straipsnio 3 dalies nuostatomis, nuostolius, patirtus iki 1997 (1996–1997) finansinių metų įskaitytinai, reikia įskaityti. Nuo 1994 mokesčių metų pagal (EstG) 2a straipsnio 3 dalies trečiąjį sakinį tai netaikoma jau išskaitytoms sumoms. Tuo atveju, kai pagal šias nuostatas apmokestinimas negali būti atliktas Vokietijoje, atsižvelgiant į apmokestinimo nekeičiamumą ir negalėjimą pradėti procedūros dėl termino nustatyti mokestį pabaigos, Austrijoje įskaityti įmanoma išskaitant nuostolius. Nuostoliai, patirti nuo 1998 (1997–1998) finansinių metų, remiantis abipusiškumo principu turi būti įskaityti valstybėje, kurioje veikia padalinys. Išdėstytos taisyklės taikomos tik tuo atveju, jei jos nelemia dvigubo nuostolių įskaitymo.“

Vokietijos teisė

9 1969 m. rugpjūčio 18 d. įstatymo dėl mokestinių priemonių, taikomų Vokietijos įmonių investicijoms užsienio atveju (Gesetz über steuerliche Maßnahmen bei Auslandsinvestitionen der deutschen Wirtschaft (Auslandsinvestitionengesetz)) (BGBl. I 1969, p. 1211, toliau – AIG) 2 straipsnio 1 dalis, galiojusi susiklostant faktinėms pagrindinėms bylos aplinkybėms, buvo išdėstyta taip:

„Jei pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį apmokestinamasis asmuo yra visiškai atleidžiamas nuo pajamų mokesčio už pajamas, gautas iš ūkinės ar komercinės veiklos užsienio valstybėje, gavus apmokestinamojo asmens prašymą, apskaituojant bendrą pajamų sumą, reikia iš jos išskaityti atsiradusius nuostolius pagal nacionalinę mokesčių teisę, jei mokesčių mokėtojas galėtų atskaityti arba išskaityti nuostolius tuo atveju, kai pajamos neturėtų būti atleidžiamos nuo pajamų mokesčio, ir jei šie nuostoliai viršija pagal atitinkamą sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo neapmokestinamas pozityvias pajamas iš ūkinės ar komercinės veiklos, gautas iš kitų šioje užsienio valstybėje esančių nuolatinių buveinių. Nuostoliai gali būti išskaityti esant (EStG) 10d straipsnyje nustatytiems sąlygoms, kai tai nelemia nuostolių atskaitymo. Pagal pirmą ir

antrą sakinius išskaityta suma turi būti įskaityta dar kartą apskaičiuojant bendrą pajamą per atitinkamą mokestinį laikotarpį sumą, jei vėlesniu mokestiniu laikotarpiu bendrai įvertinus šioje užsienio valstybėje veikiančių padalinį kinų ir komercinių veiklos rezultatus gaunamos teigiamos pajamos, nes šios pozityviosios pajamos buvo atleistos nuo mokesčio pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. Trečias sakinyss netaikomas, jei apmokestinamasis asmuo rodo, kad pagal jam taikomas užsienio valstybės tvirtintas nuostatas jis nuostolius gali išskaityti tik iš pelno tų metų, kuriais susidarę nuostoliai.“

10 Nuo 1990 m. teisės į išskaitymą taisyklės buvo išdėstytos EStG 2a straipsnio 3 dalyje.

Austrijos teisė

11 Iki 1988 m. Austrijos mokesčių teisė nenumatė iš dalies apmokestinamą asmenį, t. y. nuolatinį padalinį, priklausančią kitoje nei Austrijos Respublika valstybėje steigtomis bendrovėms, patirtų nuostolių perkėlimo. Tik 1989 m. Austrijoje buvo numatytas nuolatinis padalinis nuostolių išskaitymas, apimantis nuostolius, patirtus per septynerius metus iki 1988 m. gruodžio 31 dienos.

12 Vis dėlto toks perkėlimas Austrijos Respublikoje veikiančių nuolatinį padalinį, priklausančių kitoje valstybėje steigtomis bendrovėms, t. y. iš dalies apmokestinamą asmenį nuostolių atžvilgiu, buvo leidžiamas, tik jei atitinkama mon bendrai, tai yra įvertinus pasaulines pajamas, negavo jokio pelno. Austrijoje veikiančio nuolatinio padalinio patirti nuostoliai gali būti įskaityti, tik jeigu jie buvo didesni už pelną, gautą už dalinio apmokestinimo ribų. Be to, toks išskaitymas buvo manomas, tik jei nuostoliai nustatyti vedant prastą apskaitą ir jie nebuvo įskaityti apmokestinant ankstesniais mokestiniais metais.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13 *KR Wannsee* – kita kasacinio proceso šalis, yra Vokietijoje steigta ribotos atsakomybės bendrovė, kuri nuo 1982 m. iki 1994 m. turėjo nuolatinį padalinį Austrijoje. Iki 1990 m. pabaigos šis padalinys patyrė 2 467 407 DEM nuostolių, iš kurių 36 295 DEM patirti per pastaruosius metus.

14 *KR Wannsee* prašymu *Finanzamt*, kasatorio toje pačioje byloje, apskaičiuodama šios bendrovės apmokestinamąjį vertę, t. y. vertindama minėtos bendrovės pelną Vokietijoje 1982–1990 m. mokestiniais laikotarpiais, minėtus nuostolius įskaitė.

15 Nuo 1991 m. iki 1994 m. *KR Wannsee* Austrijoje veikiantis nuolatinis padalinys gavo 1 191 672 DEM pelno, iš kurių 746 828 DEM gauta per pagrindinėje byloje nagrinjamus 1994 metus. Tais pačiais metais *KR Wannsee* perleido minėtą nuolatinį padalinį.

16 Pagal tuo metu galiojusias Vokietijos mokesčių teisės nuostatas *Finanzamt* Austrijoje veikiančio nuolatinio padalinio pelną, gautą nuo 1991 m. iki 1994 m., pridėjo prie *KR Wannsee* bendrą pajamą Vokietijoje. Šitaip *Finanzamt a posteriori* apmokestino sumas, kurios buvo išskaitytos anksčiau pagal nacionalinę teisę dėl Austrijoje veikiančio nuolatinio padalinio patirtų nuostolių. Todėl už pagrindinėje byloje nagrinjamą mokestinį laikotarpį, t. y. 1994 m., *KR Wannsee* apmokestinamos pajamos buvo padidintos minėto nuolatinio padalinio per šiuos metus gautu pelnu, t. y. 746 828 DEM suma.

17 Austrijoje *KR Wannsee* 1992 m. ir 1993 m., t. y. tais metais, per kuriuos jos nuolatinis padalinys gavo pelno, buvo apmokestinta bendrovių mokesčiu. Todėl šios bendrovės minėto nuolatinio padalinio anksčiau patirti nuostoliai nebuvo įskaityti. Atsižvelgiant į tai, kad Austrijos Respublika leidžia išskaityti nuostolius tik kaip alternatyvą tuo atveju, kai jų įskaityti nebuvo manoma valstybėje, kurioje steigta bendrovė, valdanti nuolatinį padalinį, ir kadangi *KR Wannsee*

nuo 1982 m. iki 1990 m. gavo pelno Vokietijoje, jai nebuvo leista Austrijoje atskaityti 1992 m. ir 1993 m. patirtą nuostolį.

18 Dėl 1994 m. metų reikia pažymėti, kad pagal Austrijos mokesčių teisės nuostatas *KR Wannsee* pelnas per minėtus metus turėjo būti apmokestinamas. Vis dėlto už minėtus metus Austrijoje nebuvo priskaičiuotas joks įmonės pelno mokestis, tačiau jis priskaičiuotas už 1992 m. ir 1993 metus.

19 *Finanzamt* priėmęs sprendimą dėl bendros *KR Wannsee* gautų pajamų Vokietijoje sumos apskaičiavimo, skaitant ir jos nuolatinio padalinio gautų pelną Austrijoje, ši bendrovė pateikė skundą dėl pranešimų apie mokesčių dydį už 1992–1994 metus, prašydama atimti iš Vokietijoje nustatytą mokesčių bazę pakartotinai įtrauktas sumas. *KR Wannsee* savo ieškinį grindė nurodydama, kad dėl septynerių metų apribojimo nuostoliams perkelti Austrijoje minėtą sumą pakartotinis įtraukimas, remiantis AIG nuostatomis, yra neteisėtas.

20 *Finanzgericht Berlin* atmetė *KR Wannsee* ieškinį dėl pranešimų apie mokesčių dydį už 1992 m. ir 1993 metus. Tačiau šis teismas nusprendė nagrinėti ieškinį dėl pranešimo apie mokesčių dydį už 1994 metus.

21 *Bundesfinanzhof*, kurį paskutinėje instancijoje kreipėsi *Finanzamt* dėl pakartotinio įtraukimo už 1994 mokestinius metus, išreiškė abejoną dėl nacionalinių teisės aktų atitikties Bendrijos teisei.

22 Tokiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar prieštarauja (EEE susitarimo) 31 straipsniui valstybės narės teisės aktas, pagal kurį vienoje valstybėje narėje įsteigtas ir joje neribotai apmokestinamas mokesčių mokėtojas, apskaičiuodamas bendrą pajamų sumą, tam tikromis sąlygomis, nors ir gali išskaityti pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo pajamų mokesčių neapmokestinamus nuostolius, kuriuos patyrė kitoje valstybėje narėje įsteigtas nuolatinis padalinys,

– tačiau jeigu vienu iš vėlesnių apmokestinimo laikotarpių pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo neapmokestinamą pajamų iš kinų veiklos, gautą iš kitoje valstybėje narėje įsteigto nuolatinio padalinio, atveju gaunama bendra teigiama suma, išskaityta suma atitinkamu apmokestinimo laikotarpiu, apskaičiuojant bendrą pajamų sumą, vėl turi būti įskaičiuojama,

– tačiau ši suma neturi būti vėl įskaičiuojama tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas rodo, kad pagal jam taikomus kitos valstybės narės teisės aktus „bendru atveju“ negalima pasinaudoti nuostolių išskaitymu kitais metais nei tie, kuriais tie nuostoliai buvo patirti, o to nėra, kai nuostolių išskaitymas kitoje valstybėje pagal jos teisę, nors bendrai ir leidžiamas, tačiau konkrečioje situacijoje, kurioje yra mokesčių mokėtojas, juo negalima pasinaudoti?

2. Jeigu atsakymas būtų teigiamas: ar tai, kad apribojimais išskaityti nuostolius kitoje (nei šaltinio valstybės) valstybėje narėje savo ruožtu pažeidžia (EEE susitarimo) 31 straipsnį, nes jais diskriminuojamas toje valstybėje pajamas iš nuolatinio padalinio gaunantis iš dalies apmokestinamas mokesčių mokėtojas, palyginti su toje valstybėje neribotai apmokestinamais mokesčių mokėtojais, turi įtakos sisteminio valstybei?

3. Ir vėl, jeigu atsakymas būtų teigiamas: ar sisteminio valstybė turi atsisakyti papildomo užsienyje esančio nuolatinio padalinio patirtų nuostolių apmokestinimo, jeigu jie priešingu atveju negali būti išskaityti nė vienoje valstybėje narėje, nes nuolatinio padalinio kitoje valstybėje narėje

buvo atsisakyta?“

D?I prejudicini? klausim?

D?I EEE susitarimo 31 straipsnio taikymo

23 Pirmiausia reikia pažym?ti, kad EEE susitarimo nuostatos, susijusios su ?sisteigimo laisve, santykiams tarp Vokietijos Federacin?s Respublikos ir Austrijos Respublikos taikomos laikotarpiui nuo 1994 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d., nes antroji iš ši? valstybi? buvo priimta ? Europos Sąjung? 1995 m. sausio 1 dien?.

24 D?I min?t? nuostat? apimties Teisingumo Teismas yra nusprend?s, kad EEE susitarimo 31 straipsnyje ?tvirtintos taisykl?s, draudžian?ios ?sisteigimo laisv?s apribojimus, yra tapa?ios ?tvirtintosioms EB 43 straipsnyje (žr. 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C?471/04, Rink. p. I?2107, 49 punkt?). Teisingumo Teismas taip pat nurod?, kad nagrin?jamoje srityje EEE susitarimo normos ir EB sutarties normos turi b?ti aiškinamos vienodai (žr. 2003 m. rugs?jo 23 d. Sprendimo *Ospelt ir Schlössle Weissenberg*, C?452/01, Rink. p. I?9743, 29 punkt? ir 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Bellio F.lli*, C?286/02, Rink. p. I?3465, 34 punkt?).

25 D?I EEE susitarimo 31 straipsnio taikymo faktin?ms pagrindin?s bylos aplinkyb?ms Vokietijos vyriausyb? tvirtina, kad atsižvelgiant ? tai, jog visais tais metais, kuriais buvo išskaitomi nuostoliai, t. y. 1982–1990 m., EEE susitarimas dar negaliojo, pagrindin?je byloje nagrin?jama apmokestinimo tvarka negali b?ti vertinama pagal min?t? straipsn?, nes data, pagal kuri? nustatoma taikytina teis?, yra pirmo nuostoli? išskaitymo data.

26 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad, nepaisant nurodytos faktin?s aplinkyb?s, Teisingumo Teismas turi vertinti ne nuostoli? išskaitym?, o pakartotin? ?traukim? ? mokes?io baz?, ir kad šis pakartotinis ?traukimas buvo padarytas 1994 metais. Kadangi EEE susitarimas ?sigaliojo 1994 m. sausio 1 d., pagrindin?je byloje nagrin?jamas apmokestinimo tvarka gali b?ti nagrin?jama atsižvelgiant ? šio susitarimo 31 straipsn?.

D?I EEE susitarime nustatytos teis?s apribojim? egzistavimo

27 Prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar EEE susitarimo 31 straipsnis draudžia toki? nacionalin? apmokestinimo schem?, pagal kuri? po to, kai apskai?iuojant bendrov? pajam? mokest? buvo leista ?skaityti nuolatinio padalinio, veikian?ioje kitoje valstyb?je nei ta, kurioje ?steigta š? padalin? valdanti bendrov?, patirtus nuostolius, numatomas min?t? nuostoli? pakartotinis ?traukimas ? mokes?io baz? tuo metu, kai min?tas nuolatinis padalinys gauna pelno, jei valstyb?, kurioje veikia šis nuolatinis padalinys, nesuteikia jokios kitoje valstyb?je ?steigtai bendrovei priklausan?io nuolatinio padalinio patirt? nuostoli? perk?limo teis?s ir jei pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutart?, sudaryt? tarp dviej? susijusi? valstybi?, tokio padalinio pajamos neapmokestinamos valstyb?je, kurioje yra padalin? valdan?ios bendrov?s buvein?.

28 Reikia priminti, kad ?sisteigimo laisv? apima ?kurt? pagal valstyb?s nar?s teis? ir Bendrijoje turin?i? savo registruotas buveines, centrin? administracij? ar pagrindin? verslo viet? bendrov? teis? vykdyti veikl? atitinkamoje valstyb?je nar?je per antrines bendroves, filialus ar atstovybes (žr. 1999 m. rugs?jo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C?307/97, Rink. p. I?6161, 35 punkt?; 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *AMID*, C?141/99, Rink. p. I?11619, 20 punkt? ir min?to sprendimo *Keller Holding* 29 punkt?).

29 Teisingumo Teismas taip pat pabr?ž?, kad nors Sutarties nuostatos d?I ?sisteigimo laisv?s, remiantis j? formuluote, yra skirtos užtikrinti naudojim?si priiman?iojoje valstyb?je nar?je tomis

pažiomis kaip ir nacionalinių subjektų teisėmis, jos taip pat draudžia, kad kilmės valstybė savo piliečiams ar pagal jos teisės aktus steigtoms bendrovėms ribotą steigimo laisvę kitoje valstybėje narėje (žr. 1998 m. liepos 16 d. Sprendimo *ICI*, C-264/96, Rink. p. I-4695, 21 punktą ir 2007 m. gruodžio 6 d. Sprendimo *Columbus Container Services*, C-298/05, Rink. p. I-10451, 33 punktą).

30 Be to, iš nusistovėjusios teismo praktikos matyti, kad tokiais apribojimais laikomos visos priemonės, kurios draudžia, kliudo arba dėl kurių naudojimasis šia laisve tampa mažiau patrauklus (žr. 1995 m. lapkričio 30 d. Sprendimo *Gebhard*, C-55/94, Rink. p. I-4165, 37 punktą ir 2004 m. spalio 5 d. Sprendimo *CaixaBank France*, C-442/02, Rink. p. I-8961, 11 punktą).

31 Šie principai taikomi tuomet, kai valstybėje narėje steigta bendrovė veikia kitoje valstybėje narėje per nuolatinį padalinį (žr. 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium*, C-414/06, Rink. p. I-0000, 20 punktą).

32 Dėl Vokietijos apmokestinimo schemos poveikio Bendrijos teisės atžvilgiu reikia pažymėti, kad iš minėto sprendimo *Lidl Belgium* 23 punkto matyti, jog nuostatos, leidžiančios apskaičiuojant bendrovės pelną ir apmokestinamas pajamas skaityti jos nuolatinio padalinio nuostolius, yra mokesčio lengvata. Todėl tokios lengvatos suteikimas ar atsisakymas jį suteikti kitoje valstybėje, nei yra steigta minėta bendrovė, veikiančiam padaliniui turi būti laikomi veiksniais, galinčiais turėti poveikį steigimo laisvei.

33 Akivaizdu, kad, priešingai nei teisės aktai, kurie buvo nagrinėjami minėtame sprendime *Lidl Belgium*, pagrindinėje byloje nagrinėjama Vokietijos apmokestinimo schema leidžia vertinant Vokietijoje steigtos bendrovės, kuriai priklauso Austrijoje veikiantis nuolatinis padalinys, rezultatus skaityti minėto nuolatinio padalinio patirtus nuostolius.

34 Iš tikrųjų, kaip jau buvo nurodyta šio sprendimo 14 punkte, visi Austrijoje veikiančio nuolatinio padalinio patirti nuostoliai pirmiausia buvo atimti iš bendrovės, kuriai jis priklauso, pelno, kai minėta bendrovė buvo apmokestinama Vokietijoje.

35 Taip Vokietijos Federacinė Respublika bendrovei rezidentei, kuriai priklauso Austrijoje veikiantis nuolatinis padalinys, suteikė mokesčio lengvatą, nes ji buvo apmokestinama taip, kaip būtų buvusi apmokestinama, jei šis nuolatinis padalinys būtų veikęs Vokietijoje.

36 Vis dėlto vėliau pakartotinai traukdama minėto nuolatinio padalinio nuostolius iš bendrovės, kuriai jis priklauso, apmokestinamąjį vertė, nes šis padalinys gavo pelno, Vokietijos apmokestinimo schema panaikino šia mokesčio lengvata gautą naudą.

37 Kadangi šis pakartotinis traukimas buvo tokio dydžio kaip ir to paties nuolatinio padalinio gautas pelnas, pagal Vokietijos teisės aktus bendrovės rezidentės, turinčios nuolatinį padalinį Austrijoje, mokestiniu požiūriu yra nepalankesnėje padėtyje nei tos bendrovės, kurios turi nuolatinį padalinį Vokietijoje.

38 Tokiomis aplinkybėmis bendrovės, turinčios registruotą buveiną Vokietijoje ir nuolatinį padalinį Austrijoje, situacija mokestiniu požiūriu yra mažiau palanki nei tuo atveju, jei ši bendrovė turėtų nuolatinį padalinį Vokietijoje. Dėl tokio skirtingo apmokestinimo Vokietijos bendrovė gali nenorėti vykdyti savo veiklos per Austrijoje steigtą nuolatinį padalinį (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Lidl Belgium* 25 punktą).

39 Reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama apmokestinimo schema riboja EEE susitarimo 31 straipsnyje tvirtintą teisę.

D?I pateisinimo egzistavimo

- 40 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad ?sisteigimo laisv?s apribojimas gali b?ti leidžiamas tik tuo atveju, jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Ta?iau net tokiu atveju šis apribojimas turi b?ti tinkamas užtikrinti atitinkamo tikslo ?gyvendinim? ir neviršyti to, kas b?tina jam pasiekti (žr. min?to sprendimo *Lidl Belgium* 27 punkt? ir jame nurodyt? teismo praktik?).
- 41 Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pabr?žia tai, kad Austrijoje veikian?io nuolatinio padalinio gautos pajamos, remiantis Vokietijos–Austrijos sutarties nuostatomis, yra apmokestinamos ne Vokietijoje, t. y. valstyb?je nar?je, kurioje ?steigta min?t? padalin? valdanti bendrov?, o Austrijoje.
- 42 Šiuo klausimu reikia pažym?ti, kad Vokietijos pagrindin?je byloje nagrin?jamoje apmokestinimo schemoje numatytas nuostoli? pakartotinis ?traukimas negali b?ti atskirtas nuo ankstesnio j? ?skaitymo. Šis pakartotinis ?traukimas bendrov?s, turin?ios kitoje valstyb?je veikiant? nuolatin? padalin?, kurio atžvilgiu min?tos bendrov?s vietos valstyb? neturi jokios apmokestinimo teis?s, atveju iš tikr?j?, kaip tai nurodo prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas, atspindi simetrišk? logik?. Yra tiesioginis, asmeninis ir realus ryšys tarp dviej? pagrindin?je byloje nagrin?jamos apmokestinimo tvarkos element?, nes min?tas pakartotinis ?traukimas yra logiškas anks?iau leisto išskaitymo papildymas.
- 43 Reikia konstatuoti, kad su numatytu pakartotiniu ?traukimu susij?s apribojimas yra pateisinamas b?tinybe užtikrinti Vokietijos mokes?i? sistemos vientisum?.
- 44 Šiuo klausimu reikia pridurti, kad šis apribojimas yra tinkamas siekiant tokio tikslo, nes jis visiškai simetriškas, kadangi pakartotinai ?traukiami tik išskaityti nuostoliai.
- 45 Be to, min?tas apribojimas yra visiškai proporcingas nustatytam tikslui, nes pakartotinai ?traukiama tik tiek nuostoli?, kiek buvo gauta pelno.
- 46 Šio vertinimo apmokestinimo negali paneigti pagrindin?je byloje nagrin?jam? Vokietijos apmokestinimo schemos ir Austrijos mokes?i? teis?s akt? bendras poveikis, kur? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo pirmajame ir antrajame klausimuose.
- 47 Šiuo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas pabr?žia, kad Vokietijos mokes?i? teis?s aktai nenumat? tokio pakartotinio ?traukimo, d?I kurio kilo gin?as pagrindin?je byloje, jei apmokestinamasis asmuo ?rod?, kad nuostatos, kurios jam taikomos kitoje valstyb?je nei ta, kurioje jis yra ?steigtas, iš esm?s neleidžia išskaityti nuostoli? kitais metais, nei jie buvo patirti; priešinga situacija b?t?, jei ši valstyb? iš esm?s numatyt? toki? nuostoli? išskaitymo galimyb?, ta?iau šia galimybe neb?t? galima pasinaudoti konkre?ioje situacijoje, kurioje min?tas apmokestinamasis asmuo. Ta?iau pagrindin?je byloje *KR Wannsee* Austrijos mokes?ius administruojan?i? valdžios institucij? negal?jo priversti ?skaityti jos nuo 1982 m iki 1990 m. patirt? nuostoli?.

48 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusi teismo praktiką, nesant Bendrijos suvienodinimo ar derinimo priemonių, valstybės narės lieka kompetentingos nustatyti pajamų ir turto apmokestinimo kriterijus, siekiant išvengti, prireikus sudarant sutartis, dvigubo apmokestinimo (žr. 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, Rink. p. I-9461, 54 punktų; 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 52 punktų ir 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, Rink. p. I-6373, 52 punktų).

49 Minėta kompetencija taip pat reiškia, kad valstybė narė savo mokesčių teisės aktų taikymo tikslais neprivalo atsižvelgti į neigiamas pasekmes, galinčias atsirasti dėl kitos valstybės jos teritorijoje veikiančiam nuolatiniam padaliniiui, priklausančiam bendrovei, steigčiai pirmoje valstybėje, taikomų teisės aktų ypatybių (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Columbus Container Services* 51 punktų ir 2008 m. vasario 28 d. Sprendimo *Deutsche Shell*, C-293/06, Rink. p. I-0000, 42 punktų).

50 Iš tikrųjų Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad steigimo laisvę neturėtų būti traktuojama taip, jog valstybė narė savo mokesčių teisės nuostatas privalo derinti 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 (žr. minėto sprendimo *Deutsche Shell* 43 punktų).

51 Net manant, kad bendras valstybės, kurioje yra bendrovės, valdančios aptariamą nuolatinį padalinį, buveinų, ir valstybės, kurioje veikia šis nuolatinis padalinys, apmokestinimo poveikis gali lemti steigimo laisvės apribojimą, toks apribojimas priskirtinas tik antrajai valstybei.

52 Tokiu atveju minėtas apribojimas susidarytų ne dėl pagrindinėje byloje nagrinjamose apmokestinimo schemos, bet dėl mokesčių kompetencijos padalijimo Vokietijos–Austrijos sutartyje.

53 Vertinimas, kad minėtos apmokestinimo schemos nulemtas apribojimas pateisinamas būtų užtikrinti jos vientisumą, taip pat negali būti paneigtas aplinkybės, kuri prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo trečiajame klausime, kad bendrovė, valdanti atitinkamą nuolatinį padalinį, jį perleido ir kad šio nuolatinio padalinio pelno ir nuostolių likutis per visą jo gyvavimo laikotarpį yra neigiamas.

54 Iš tikrųjų, kaip buvo nurodyta šio sprendimo 42 punkte, nuolatinio padalinio patirtų nuostolių pakartotinis traukimas iš bendrovės, kuriai jis priklauso, rezultatus yra ankstesnio skaitymo šiuos nuostolius neatsiejamas ir logiškas papildymas.

55 Iš to, kas išdėstyta, išplaukia, kad prejudicinius klausimus reikia atsakyti taip, jog EEE susitarimo 31 straipsnis nedraudžia nacionalinės apmokestinimo schemos, pagal kurią po to, kai apskaituojant bendrovei pajamų mokestis buvo leista skaityti nuolatinio padalinio, veikiančioje kitoje valstybėje nei ta, kurioje steigta ši padalinį valdanti bendrovė, patirtus nuostolius, numatomas minėtas nuostolių pakartotinis traukimas iš mokesčio bazės tuo metu, kai minėtas nuolatinis padalinys gauna pelno, jei valstybė, kurioje veikia šis nuolatinis padalinys, nesuteikia jokios kitoje valstybėje steigčiai bendrovei priklausančio nuolatinio padalinio patirtų nuostolių perkėlimo teisės, ir kai pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, sudarytą tarp dviejų susijusių valstybių, tokio padalinio pajamos neapmokestinamos valstybėje, kurioje yra padalinį valdančios bendrovės buveinų.

D?l bylin?jimosi išlaid?

56 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spr?sti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

1992 m. geguž?s 2 d. Europos ekonomin?s erdv?s susitarimo 31 straipsnis nedraudžia nacionalin?s apmokestinimo schemos, pagal kuri? po to, kai apskai?iuojant bendrovi? pajam? mokest? buvo leista ?skaityti nuolatinio padalinio, veikian?ioje kitoje valstyb?je nei ta, kurioje ?steigta š? padalin? valdanti bendrov?, patirtus nuostolius, numatomas min?t? nuostoli? pakartotinis ?traukimas ? mokes?io baz? tuo metu, kai min?tas nuolatinis padalinys gauna pelno, jei valstyb?, kurioje veikia šis nuolatinis padalinys, nesuteikia jokios kitoje valstyb?je ?steigtai bendrovei priklausan?io nuolatinio padalinio patirt? nuostoli? perk?limo teis?s, ir kai pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutart?, sudaryt? tarp dviej? susijusių valstybi?, tokio padalinio pajamos neapmokestinamos valstyb?je, kurioje yra padalin? valdan?ios bendrov?s buvein?.

Parašai.

* Proceso kalba: vokie?i?.