

TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. liepos 17 d.(*)

„Mokesčių teisės aktai – sistėigimo laisvė – Nacionalinis pelno mokestis – ūmonių grupių apmokestinimas – Bendrovių rezidentų užsienyje esančių nuolatinių buveinių veiklos apmokestinimas – Dvigubo apmokestinimo išvengimas skaitant mokestį (skaitymo metodas) – Nuostolių, anksčiau atskaitytų perleidžiant nuolatinę buveinę tos pačios grupės bendrovei, dėl kurios atitinkama valstybė narė neturi apmokestinimo kompetencijos, reintegravimas“

Byloje C-48/13

dėl Østre Landsret (Rytų regiono apeliacinis teismas, Danija) 2013 m. sausio 22 d. nutartimi, kuri Teisingumo Teismas gavo 2013 m. sausio 28 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Nordea Bank Danmark A/S

prieš

Skatteministeriet

TEISINGUMO TEISMAS (didžioji kolegija),

kurį sudaro pirmininkas V. Skouris, jo pavaduotojas K. Lenaerts, kolegijų pirmininkai A. Tizzano, R. Silva de Lapuerta, M. Ilešič, E. Juhász ir A. Borg Barthet, teisėjai A. Rosas, J. Malenovský, J.-C. Bonichot (pranešėjas), C. Vajda, S. Rodin ir F. Biltgen,

generalinį advokatą J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Nordea Bank Danmark A/S*, atstovaujamos advokat H. Hansen,
- Danijos vyriausybės, atstovaujamos V. Pasternak Jørgensen, padedamos advokat K. Lundgaard Hansen,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,
- Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos M. Bulterman ir J. Langer,
- Austrijos vyriausybės, atstovaujamos A. Posch,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir C. Barslev,
- *Autorité de surveillance AELE*, atstovaujamos X. Lewis, G. Mathisen ir A. Steinarsdóttir,

susipažin? su 2014 m. kovo 13 d. pos?dyje pateikta generalin?s advokat?s i?vada,
priima š?

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l su ?sisteigimo laisve susijusi? SESV 49 ir 54 straipsni? bei 1992 m. geguž?s 2 d. Europos ekonomin?s erdv?s susitarimo (OL L 1, 1994, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 11 sk., 52 t., p. 3, toliau – EEE susitarimas) 31 ir 34 straipsni? išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas pagal Danijos teis? ?steigtos bendrov?s *Nordea Bank Danmark A/S* (toliau – *Nordea Bank*) prad?toje byloje skundžiant *Skatteministeriet* sprendimus, kuriais ? mokes?io baz? reintegruoti anks?iau atskaityti kai kuri? jos nuolatini? buveini? užsienyje patirti nuostoliai.

Teisinis pagrindas

Tarptautin? teis?

3 1996 m. rugs?jo 23 d. Helsinkyje sudaryto Šiaur?s šali? susitarimo d?l pajam? ir turto dvigubo apmokestinimo išvengimo (SopS26/1997; toliau – Šiaur?s šali? susitarimas) 7 straipsnio 1 dalyje numatyta:

„Susitarian?iosios valstyb?s ?mon?s pelnas apmokestinamas tik šioje valstyb?je, išskyrus atvejus, kai ?mon? savo veikl? vykdo per kitoje susitarian?ioje valstyb?je ?steigt? nuolatin? buvein?. Jei bendrov? komercin? ?kin? veikl? vykdo pastaruoju b?du, jos pelnas apmokestinamas kitoje valstyb?je, bet tik tiek, kiek jo priskiriama tai nuolatinei buveinei.“

4 Kaip matyti iš šio susitarimo 25 straipsnio, susitarian?iosios valstyb?s nusprend? nuolatini? buveini? dvigub? apmokestinim? neutralizuoti taikant vadinam?j? „?skaitymo“ metod?. Tam valstyb?, kurios rezident? yra ?mon?, leidžia sumažinti mokest? ta suma, kuri atitinka pajam? mokest?, sumok?t? pajam? šaltinio valstyb?je.

Danijos teis?

5 Pagrindin?je byloje taikomuose teis?s aktuose numatyta, kad apskai?iuodamos savo apmokestinam?sias pajamas bendrov?s rezident?s turi nuolat atsižvelgti ? j? užsienyje esan?i? nuolatini? buveini? peln? ir nuostolius.

6 Jei nuolatin?s buvein?s visa veikla arba jos dalis perleidžiamos tre?iajam asmeniui arba kitai tos pa?ios grup?s bendrovei, Danijos bendrov? apmokestinama atsižvelgiant ? kapitalo vert?s padid?jim? ar sumaž?jim?, patirtus, kiek tai susij?, su visu perleistai veiklai priskirtu turtu, ?skaitant nematerial?j? ? buhalterin? apskait? ne?traukt? turt?.

7 Šiuo tikslu perleistas turtas tur?jo b?ti ?vertintas atsižvelgiant ? jo rinkos vert? pagal ?statymo d?l valstybinio pajam? mokes?io nustatymo (*lov om påligningen af indkomstskat til staten* «*ligningsloven*» toliau – *ligningslov*) 2 straipsn?; jo pagrindin?je byloje taikytinoje redakcijoje buvo numatyta:

„Mokes?i? mok?tojai,

- 1) kuriuos kontroliuoja fiziniai ar juridiniai asmenys; arba
- 2) kurie kontroliuoja juridinius asmenis; arba
- 3) kurie priklauso tai pačiai grupei kaip ir juridinis asmuo; arba,
- 4) kurie turi nuolatinį buveinį užsienyje; arba
- 5) kurie yra fiziniai asmenys nerezidentai ar juridiniai asmenys, turintys nuolatinį buveinį Danijoje,

apskaituoja savo apmokestinamąsias pajamas atsižvelgdami į komercinius ar finansinius sandorius su minėtais fiziniais ar juridiniais asmenimis ir nuolatinėmis buveinėmis (kontroliuojamieji sandoriai) ir taikydami sąlygas ir kainas, kurios būtų gautos, jei sandoriai būtų sudaryti su jais nesusijusiomis šalimis.“

8 *ligningslov* 33D straipsnio 5 dalyje, taikytinoje pagrindinėje byloje, buvo numatyta:

„Jei kitoje valstybėje, Farerų salose ar Grenlandijoje esanti nuolatinė buveinė arba jos dalis perleidžiama tos pačios grupės bendrovei < ... >, į atskaitytus nuostolius, kurie nekompensuojami būsimu pelnu, atsižvelgiama apskaituojant apmokestinamąsias pajamas, nesvarbu, koks mokesčio sumažinimo metodas taikomas <...>“

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

9 *Nordea Bank* buveinė yra Danijoje.

10 1996–2000 m. laikotarpiu ji vykdė mažmeninės bankininkystės veiklą Suomijoje, Švedijoje ir Norvegijoje per nuolatines nuostolingai veikiančias buveines, taigi teisėtai atskaitydavo atitinkamus nuostolius iš savo Danijoje apmokestinamųjų pajamų.

11 2000 m. ši nuolatinė buveinė veikla buvo reorganizuota: ji biurui uždaryti, ji klientams suteikta galimybė išsaugoti savo sąskaitas identiškomis sąlygomis tose valstybėse esančiose *Nordea Bank* dukterinėse bendrovėse, o pusę jos darbuotojų buvo įdarbinti tose dukterinėse bendrovėse arba tos pačios grupės vietinėse bendrovėse.

12 Kaip teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, o pagrindinės bylos šalys to neginą, ši operacija prilygo daliniam veiklos, dėl kurios Danijos Karalystė turėjo apmokestinimo kompetenciją, perleidimui tos pačios grupės bendrovėms, dėl kurių ji tokios kompetencijos neturėjo.

13 Remdamasi *ligningslov* 33 D 5 dalimi *Skatteministeriet* į *Nordea Bank* apmokestinamą pelną reintegravo nuostolius, kurie anksčiau buvo atskaityti dėl perleistos veiklos ir nebuvo kompensuoti būsimu pelnu.

14 Manydama, kad toks reintegravimas prieštarauja įsisteigimo laisvei, *Nordea Bank* padavė skundą *Landsskatteretten* (Nacionalinė mokesčių komisija), o vėliau *Østre Landsret* apskundė pastarosios sprendimą atmesti skundą.

15 Šiomis aplinkybėmis *Østre Landsret* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui tokį prejudicinį klausimą:

„Ar SESV 49 ir 54 straipsnius (anksčiau – EB 43 ir 48 straipsniai) ir EEE susitarimo 31 ir 34 straipsnius reikia aiškinti taip, kad jais draudžiama valstybei narei, kuri leidžia šioje valstybėje

esan?iai bendrovei nuolat atskaityti kitoje valstyb?je nar?je esan?ios nuolatin?s buvein?s nuostolius, reintegruoti visus nuolatin?s buvein?s nuostolius ? bendrov?s apmokestinam?sias pajamas (jei šie nuostoliai nekompensuojami b?simu pelnu), kai nuolatin? buvein? nustoja egzistuoti d?l to, kad jos veiklos dalis perleidžiama kitai tos pa?ios grup?s bendrovei, kurios buvein? yra toje pa?ioje valstyb?je nar?je kaip ir nuolatin? buvein?, ir kai turi b?ti laikoma, kad buvo išnaudotos visos galimyb?s atsižvelgti ? nagrin?jamus nuostolius?“

D?l prejudicinio klausimo

16 Savo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s klausia, ar SESV 49 ir 54 straipsniais bei EEE susitarimo 31 ir 34 straipsniais draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos bendrovei rezidentei perleidžiant kitoje valstyb?je nar?je arba kitoje valstyb?je, EEE susitarimo šalyje, esan?i? nuolatin? buvein? kitai tos pa?ios grup?s bendrovei nerezidentei d?l perleistos buvein?s prieš tai atskaityti nuostoliai reintegruojami ? perleidžian?iosios bendrov?s apmokestinam?j? peln?.

17 ?sisteigimo laisv?, kuri SESV 49 straipsniu pripaž?stama Europos S?jungos pilie?iams, apima j? teis? imtis savarankiškai dirban?i? asmen? veiklos ir ja verstis, taip pat steigti ir valdyti ?mones tomis pa?iomis s?lygomis, kurias ?sisteigimo valstyb?s nar?s teis?s aktai nustato savo pa?ios pilie?iams. Kaip matyti iš SESV 54 straipsnio, ji apima pagal valstyb?s nar?s teis?s aktus ?steigt? ir S?jungos viduje savo pagrindines buveines, centrin? administracij? ar pagrindin? verslo viet? turin?i? bendrovi? teis? vykdyti savo veikl? atitinkamoje valstyb?je nar?je per dukterin? bendrov?, filial? ar atstovyb? (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C?307/97, EU:C:1999:438, 35 punkt? ir Sprendimo *Marks & Spencer*, C?446/03, EU:C:2005:763, 30 punkt?).

18 Nors ESV sutarties nuostatomis d?l ?sisteigimo laisv?s siekiama užtikrinti naudojim?si priiman?iojoje valstyb?je nar?je tomis pa?iomis kaip ir nacionalini? subjekt? teis?mis, jomis taip pat draudžiama, kad kilm?s valstyb? nar? pagal jos teis?s aktus ?steigtai bendrovei ribot? ?sisteigimo laisv? b?tent per nuolatin? buvein? kitoje valstyb?je nar?je (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Lidl Belgium*, C?414/06, EU:C:2008:278, 19 ir 20 punktus).

19 Iš nusistov?jusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad ?sisteigimo laisv? apribojama, jeigu pagal valstyb?s nar?s teis?s aktus bendrovei rezidentei, turin?iai dukterin? bendrov? ar nuolatin? buvein? kitoje valstyb?je nar?je ar kitoje valstyb?je, EEE susitarimo šalyje, taikomas skirtingas mokestinis vertinimas, kuris yra mažiau palankus, nei taikomas nuolatin? buvein? ar dukterin? bendrov? pirmojoje valstyb?je nar?je turin?iai bendrovei rezidentei (šiuo klausimu žr., be kita ko, Sprendimo *Papillon*, C?418/07, EU:C:2008:659, 16–22 punktus ir Sprendimo *Argenta Spaarbank*, C?350/11, EU:C:2013:447, 20–34 punktus).

20 Svarbu pažym?ti, kad nuostata, leidžianti apskai?iuojant pagrindin?s bendrov?s peln? ir apmokestinam?sias pajamas išskaityti nuolatin?s buvein?s, esan?ios kitoje valstyb?je nar?je arba kitoje valstyb?je, EEE susitarimo šalyje, peln?, yra mokes?i? lengvata (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Lidl Belgium*, EU:C:2008:278, 23 punkt?).

21 Taigi reikia konstatuoti, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamomis *ligningslov* 33 D straipsnio 5 dalies nuostatomis iš nuolatinės buveinės užsienyje turin?i? Danijos bendrovi? atimta teis? ? toki? lengvat?, nors nuolatinės buveinės Danijoje turin?ios bendrov?s toki? teis? turi.

22 Toks nepalankus vertimas gali atgrasyti Danijos bendrov? vykdyti savo veikl? per kitoje nei Danijos Karalyst? valstyb?je nar?je ar kitoje valstyb?je, EEE susitarimo šalyje, esan?i? nuolatin? buvein?, tod?l iš principo jis yra Sutarties ir EEE susitarimo nuostatomis d?l ?sisteigimo laisv?s draudžiamas apribojimas.

23 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad toks apribojimas gali būti pateisinamas tik jei jis taikomas objektyviai nepanašioms situacijoms arba pagrįstas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Philips Electronics*, C-18/11, EU:C:2012:532, 17 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

24 Kalbant apie situaciją panašumą, reikia pažymėti, kad iš principo kitoje valstybėje narėje arba kitoje valstybėje, EEE susitarimo šalyje, esančioje nuolatiniame buveinyje padėtis nėra panaši į nuolatiniame buveinyje rezidentų padėtį, kai kalbama apie valstybės narės numatytas priemones siekiant išvengti bendrovės rezidentų pelno dvigubo apmokestinimo arba jį sušvelninti. Vis dėlto Suomijoje, Švedijoje ir Norvegijoje esančioje nuolatiniame buveinyje pelnui taikydama Danijos mokestį Danijos Karalystė pastarąsias prilygino, kiek tai susiję su nuostolių atskaitymu, nuolatinams buveinams rezidentams (pagal analogiją žr. Sprendimo *Denkavit Internationaal ir Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, 34 ir 35 punktus).

25 Taigi apribojimo pateisinimas negali būti siejamas vien su privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Šiuo atveju dar reikia, kad apribojimas būtų tinkamas atitinkamo tikslo įgyvendinimui užtikrinti ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti (žr. Sprendimo *Lidl Belgium*, EU:C:2008:278, 27 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

26 Šiuo atžvilgiu Danijos vyriausybė nurodo būtinybę užtikrinti subalansuotą apmokestinimo kompetencijos tarp valstybių narių pasidalijimą, kad būtų užkirstas kelias mokesčių vengimui.

27 Reikia priminti, kad Sąjungos lygmeniu nesant suvienodinimo ar suderinimo priemonių valstybės narės lieka kompetentingos sutartimis arba vienašališkai nustatyti savo kompetencijos mokesčių srityje pasidalijimo kriterijus, kad, be kita ko, būtų pašalintas dvigubas apmokestinimas, ir kad šio pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimas yra teisėtas Teisingumo Teismo pripažintas principas (žr., be kita ko, Sprendimo *Argenta Spaarbank*, EU:C:2013:447, 50 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

28 Remiantis *ligningslov* preambule, nuolatiniame užsienio buveinyje patirtų nuostolių reintegravimo taisykle „siekiama užkirsti kelią, pavyzdžiui, tam, kad Danijos bendrovė atskaitytų užsienio filialo nuostolius ir tada būtų filialas, kai jis pradėtų gauti pelno, perduotų tai pačiai grupei priklausančiai užsienio bendrovei tam, kad Danijoje negalėtų būti realiai reintegruoti iš apmokestinamųjų pajamų atskaityti nuostoliai“.

29 Taigi Danijos teisės aktais siekiama užkirsti kelią mokesčių vengimo rizikai, t. y. kad tam tikra grupė savo veiklą organizuotų taip, kad iš savo Danijoje apmokestinamų pajamų atskaitytų Suomijoje, Švedijoje ar Norvegijoje nuostolingai veikiančios nuolatinės buveinės nuostolius, o kai ši buveinė pradėtų duoti pelno, perleistų šios buveinės veiklą jai kontroliuojančiai bendrovei, mokančiai mokesčius ne Danijoje, bet Suomijoje, Švedijoje arba Norvegijoje.

30 Jeigu Danijos Karalystė netektų teisės į Danijos perleidžiančios bendrovės apmokestinamųjų pelnų reintegruoti taip atskaitytų nuostolių ir prarastų galimybę apmokestinti galimą būsimą pelną, tokia schema dirbtinai iškraipytų pelno mokesčio bazę ir taip turėtų neigiamos įtakos apmokestinimo kompetencijos pasidalijimui pagal Šiaurės šalių susitarimą.

31 Vis dėlto minėtame teisės akte numatoma daugiau nei būtina siekiant šio tikslo.

32 Šiuo tikslu reikia priminti, kad subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tikslu siekiama išsaugoti pusiausvyrą tarp teisės apmokestinti pelną ir galimybės atskaityti nuostolius (žr. Sprendimo *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, 51 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

33 Dėl b?tinyb?s išsaugoti ši? pusiausvyr? reikalaujama, kad atskaityti nuolatin?s buvein?s nuostoliai b?t? kompensuoti apmokestinant šios buvein?s peln?, gaut? atitinkamos valstyb?s nar?s mokes?i? kompetencijos ?gyvendinimo teritorijoje, t. y. tiek peln?, gaut? laikotarpiu, kuriuo min?ta buvein? priklaus? bendrovei rezidentei, tiek peln?, gaut? tos pa?ios buvein?s perleidimo momentu.

34 Negin?yta, kad bendrovei rezidentei priklausan?ios nuolatin?s buvein?s pelnas, gautas prieš perleidžiant ši? buvein? tos pa?ios ?moni? grup?s bendrovei nerezidentei, yra apmokestinamas Danijoje, net jei Šiaur?s šali? susitarimo 25 straipsnyje numatytas mokes?io kredito suteikimas bendrovei rezidentei tam, kad b?t? neutralizuota galimo dvigubo apmokestinimo rizika.

35 Be to, *ligningslov* 2 straipsnyje, be kita ko, ?tvirtinta taisykl?, kad ?moni? grup?s viduje perleistas turtas vertinamas atsižvelgiant ? rinkos s?lygas. Be to, bet koks galimas kapitalo vert?s padid?jimas, gautas dėl perleidimo, ?traukiamas ? Danijos perleidžian?iosios bendrov?s apmokestinam?sias pajamas.

36 Taigi valstyb?s nar?s teis?s norma, kaip antai *ligningslov* 33 straipsnio 5 dalis, kurioje bendrovei rezidentei perleidžiant kitoje valstyb?je nar?je arba kitoje valstyb?je, EEE susitarimo šalyje, esan?i? nuolatin? buvein? numatytas anks?iau atskaityt? perleistos buvein?s nuostoli? reintegravimas, viršijama tai, kas b?tina tikslui, grindžiamam b?tinybe išsaugoti subalansuot? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim?, pasiekti, jeigu pirmoji valstyb? nar? apmokestina šios buvein?s iki jos perleidimo gaut? peln?, ?skaitant gaut?j? dėl ?vykdžius š? perleidim? padid?jusios kapitalo vert?s.

37 Šios išvados nekei?ia Danijos vyriausyb?s nurodyta aplinkyb?, kad perleidimo ?moni? grup?s viduje atveju jai b?t? sud?tinga patikrinti perleisto kitoje valstyb?je nar?je ?mon?s turto rinkos vert?.

38 Iš tikr?j? tokie sunkumai n?ra b?dingi tik tarpvalstybini? situacij? atveju, nes Danijos administracija bet kuriuo atveju jau atlieka panašius patikrinimus, kai ?mon?s turtas parduodamas ?mon?s grup?s viduje perleidžiant buvein? rezident?.

39 Be to, bet kuriuo atveju Danijos mokes?i? institucijos gali perleidžian?iosios bendrov?s paprašyti pateikti dokumentus, kurie joms atrodo b?tini siekiant patikrinti, ar ?mon?s turto vert?, nurodyta apskai?iuojant perleidus užsienyje esan?i? buvein? gaut? kapitalo padid?jim?, sutampa su rinkos verte pagal *ligningslov* 2 straipsnyje ?tvirtint? taisykl?.

40 Iš to, kas išd?styta, matyti, kad SESV 49 ir 54 straipsniais bei EEE susitarimo 31 ir 34 straipsniais draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos bendrovei rezidentei perleidžiant kitoje valstyb?je nar?je arba kitoje valstyb?je, EEE susitarimo šalyje, esan?i? nuolatin? buvein? kitai tai pa?iai ?moni? grupei priklausan?iai bendrovei nerezidentei prieš tai atskaityti perleistos buvein?s nuostoliai reintegruojami ? perleidžian?iosios bendrov?s apmokestinam?j? peln?, jeigu pirmoji valstyb? nar? apmokestina tiek peln?, gaut? laikotarpiu, kuriuo min?ta buvein? priklaus? bendrovei rezidentei, tiek peln?, gaut? dėl šios buvein?s perleidimo susidariusio kapitalo padid?jimo.

Dėl bylin?jimosi išlaid?

41 Kadangi šis procesas pagrindin?s bylos šalims yra vienas iš etap? prašym? priimti prejudicin? sprendim? patekusio teismo nagrin?jamoje byloje, bylin?jimosi išlaid? klausim? turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastab? pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas,

kurias patyr? min?tos šalys, n?ra atlygintinos.

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

SESV 49 ir 54 straipsniais bei EEE susitarimo 31 ir 34 straipsniais draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos bendrovei rezidentei perleidžiant kitoje valstyb?je nar?je arba kitoje valstyb?je, EEE susitarimo šalyje, esan?i? nuolatin? buvein? kitai tai pa?iai ?moni? grupei priklausan?iai bendrovei nerezidentei prieš tai atskaityti perleistos buvein?s nuostoliai reintegruojami ? perleidžian?iosios bendrov?s apmokestinam?j? peln?, jeigu pirmoji valstyb? nar? apmokestina tiek peln?, gaut? laikotarpiu, kuriuo min?ta buvein? priklaus? bendrovei rezidentei, tiek peln?, gaut? d?l šios buvein?s perleidimo susidariusio kapitalo padid?jimo.

Parašai.

* Proceso kalba: dan?.