



## Teismo praktikos rinkinys

### TEISINGUMO TEISMO (didžioji kolegija) SPRENDIMAS

2014 m. liepos 17 d.\*

„Mokesčių teisės aktai — Įsisteigimo laisvė — Nacionalinis pelno mokestis — Įmonių grupių apmokestinimas — Bendrovių rezidenčių užsienyje esančių nuolatinių buveinių veiklos apmokestinimas — Dvigubo apmokestinimo išvengimas įskaitant mokestį (įskaitymo 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, kurią 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,

generalinė advokatė J. Kokott,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs 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,

\* Proceso kalba: danų.

- 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,
- susipažinęs su 2014 m. kovo 13 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,  
priima šį

### Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl su įsisteigimo laisve susijusių SESV 49 ir 54 straipsnių bei 1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo (OL L 1, 1994, p. 3; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 11 sk., 52 t., p. 3, toliau – EEE susitarimas) 31 ir 34 straipsnių išaiškinimo.
- 2 Šis prašymas pateiktas pagal Danijos teisę įsteigtos bendrovės *Nordea Bank Danmark A/S* (toliau – *Nordea Bank*) pradėtoje byloje skundžiant *Skatteministeriet* sprendimus, kuriais į mokesčio bazę reintegruoti anksčiau atskaityti kai kurių jos nuolatinių buveinių užsienyje patirti nuostoliai.

### Teisinis pagrindas

#### *Tarptautinė teisė*

- 3 1996 m. rugsėjo 23 d. Helsinkyje sudaryto Šiaurės šalių susitarimo dėl pajamų ir turto dvigubo apmokestinimo išvengimo (SopS26/1997; toliau – Šiaurės šalių susitarimas) 7 straipsnio 1 dalyje numatyta:  

„Susitariančiosios valstybės įmonės pelnas apmokestinamas tik šioje valstybėje, išskyrus atvejus, kai įmonė savo veiklą vykdo per kitoje susitariančioje valstybėje įsteigtą nuolatinę buveinę. Jei bendrovė komercinę ūkinę veiklą vykdo pastaruoju būdu, jos pelnas apmokestinamas kitoje valstybėje, bet tik tiek, kiek jo priskiriama tai nuolatinėi buveinei.“
- 4 Kaip matyti iš šio susitarimo 25 straipsnio, susitariančiosios valstybės nusprendė nuolatinių buveinių dvigubą apmokestinimą neutralizuoti taikant vadinamąjį „įskaitymo“ metodą. Tam valstybė, kurios rezidentė yra įmonė, leidžia sumažinti mokestį ta suma, kuri atitinka pajamų mokestį, sumokėtą pajamų šaltinio valstybėje.

#### *Danijos teisė*

- 5 Pagrindinėje byloje taikomuose teisės aktuose numatyta, kad apskaičiuodamos savo apmokestinamąsias pajamas bendrovės rezidentės turi nuolat atsižvelgti į jų užsienyje esančių nuolatinių buveinių pelną ir nuostolius.
- 6 Jei nuolatinės buveinės visa veikla arba jos dalis perleidžiamos trečiajam asmeniui arba kitai tos pačios grupės bendrovei, Danijos bendrovė apmokestinama atsižvelgiant į kapitalo vertės padidėjimą ar sumažėjimą, patirtus, kiek tai susiję, su visu perleistai veiklai priskirtu turtu, įskaitant nematerialųjį ir buhalterinę apskaitą neįtrauktą turtą.

- 7 Šiuo tikslu perleistas turtas turėjo būti įvertintas atsižvelgiant į jo rinkos vertę pagal Įstatymo dėl valstybinio pajamų mokesčio nustatymo (*lov om påligningen af indkomstskat til staten «ligningsloven»*, toliau – *ligningslov*) 2 straipsnį; jo pagrindinėje byloje taikytinoje redakcijoje buvo numatyta:

„Mokesčių mokėtojai,

- 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 nuolatinę buveinę užsienyje; arba
- 5) kurie yra fiziniai asmenys nerezidentai ar juridiniai asmenys, turintys nuolatinę buveinę Danijoje,

apskaičiuoja savo apmokestinamąsias pajamas atsižvelgdami į komercinius ar finansinius sandorius su minėtais fiziniiais 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 apskaičiuojant 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 nuolatinės nuostolingai veikiančias buveines, taigi teisėtai atskaitydavo atitinkamus nuostolius iš savo Danijoje apmokestinamųjų pajamų.
- 11 2000 m. šių nuolatinių buveinių veikla buvo reorganizuota: jų biurai uždaryti, jų klientams suteikta galimybė išsaugoti savo sąskaitas identiškomis sąlygomis tose valstybėse esančiose *Nordea Bank* dukterinėse bendrovėse, o pusė jų 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 neginčijo, 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 esančiai bendrovei nuolat atskaityti kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės nuostolius, reintegruoti visus nuolatinės buveinės nuostolius į bendrovės apmokestinamąsias pajamas (jei šie nuostoliai nekompensuojami būsimu pelnu), kai nuolatinė buveinė nustoja egzistuoti dėl to, kad jos veiklos dalis perleidžiama kitai tos pačios grupės bendrovei, kurios buveinė yra toje pačioje valstybėje narėje kaip ir nuolatinė buveinė, ir kai turi būti laikoma, kad buvo išnaudotos visos galimybės atsižvelgti į nagrinėjamus nuostolius?“

### Dėl prejudicinio klausimo

- 16 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar SESV 49 ir 54 straipsniais bei EEE susitarimo 31 ir 34 straipsniais draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovei rezidentei perleidžiant kitoje valstybėje narėje arba kitoje valstybėje, EEE susitarimo šalyje, esančią nuolatinę buveinę kitai tos pačios grupės bendrovei nerezidentei prieš tai atskaityti perleistos buveinės nuostoliai reintegruojami į perleidžiančiosios bendrovės apmokestinamąjį pelną.
- 17 Įsisteigimo laisvė, kuri SESV 49 straipsniu pripažįstama Europos Sąjungos piliečiams, apima jų teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos ir ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones tomis pačiomis sąlygomis, kurias įsisteigimo valstybės narės teisės aktai nustato savo pačios piliečiams. Kaip matyti iš SESV 54 straipsnio, ji apima pagal valstybės narės teisės aktus įsteigtą ir Sąjungos viduje savo pagrindines buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą turinčių bendrovių teisę vykdyti savo veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per dukterinę bendrovę, filialą ar atstovybę (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, EU:C:1999:438, 35 punktą ir Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, 30 punktą).
- 18 Nors ESV sutarties nuostatomis dėl įsisteigimo laisvės siekiama užtikrinti naudojamąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis kaip ir nacionalinių subjektų teisėmis, jomis taip pat draudžiama, kad kilmės valstybė narė pagal jos teisės aktus įsteigtai bendrovei ribotą įsisteigimo laisvę būtų per nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, 19 ir 20 punktus).
- 19 Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad įsisteigimo laisvė apribojama, jeigu pagal valstybės narės teisės aktus bendrovei rezidentei, turinčiai dukterinę bendrovę ar nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje ar kitoje valstybėje, EEE susitarimo šalyje, taikomas skirtingas mokesstinis vertinimas, kuris yra mažiau palankus, nei taikomas nuolatinę buveinę ar dukterinę bendrovę pirmojoje valstybėje narėje turinčiai 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 pažymėti, kad nuostata, leidžianti apskaičiuojant pagrindinės bendrovės pelną ir apmokestinamąsias pajamas išskaityti nuolatinės buveinės, esančios kitoje valstybėje narėje arba kitoje valstybėje, EEE susitarimo šalyje, pelną, yra mokesčių lengvata (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Lidl Belgium*, EU:C:2008:278, 23 punktą).
- 21 Taigi reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamomis *ligningslov* 33 D straipsnio 5 dalies nuostatomis iš nuolatinės buveinės užsienyje turinčių Danijos bendrovių atimta teisė į tokią lengvatą, nors nuolatinės buveinės Danijoje turinčios bendrovės tokią teisę turi.

- 22 Toks nepalankus vertimas gali atgrasyti Danijos bendrovę vykdyti savo veiklą per kitoje nei Danijos Karalystė valstybėje narėje ar kitoje valstybėje, EEE susitarimo šalyje, esančią nuolatinę buveinę, todėl iš principo jis yra Sutarties ir EEE susitarimo nuostatomis dėl įsisteigimo laisvės 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 situacijų panašumą, reikia pažymėti, kad iš principo kitoje valstybėje narėje arba kitoje valstybėje, EEE susitarimo šalyje, esančių nuolatinių buveinių padėtis nėra panaši į nuolatinių buveinių rezidenčių padėtį, kai kalbama apie valstybės narės numatytas priemones siekiant išvengti bendrovės rezidentės pelno dvigubo apmokestinimo arba jį sušvelninti. Vis dėlto Suomijoje, Švedijoje ir Norvegijoje esančių nuolatinių buveinių pelnui taikydama Danijos mokesčių Danijos Karalystė pastarąsias prilygino, kiek tai susiję su nuostolių atskaitymu, nuolatinėms buveinėms rezidentėms (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 neviršytų 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 darnų apmokestinimo kompetencijos tarp valstybių narių pasiskirstymą, 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, nuolatinių užsienio buveinių patirtų nuostolių reintegravimo taisykle „siekiama užkirsti kelią, pavyzdžiui, tam, kad Danijos bendrovė atskaitytų užsienio filialo nuostolius ir tada tą filialą, kai jis pradėtų gauti pelno, parduotų 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 įmonių 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 jį kontroliuojančiai bendrovei, mokančiai mokesčius ne Danijoje, bet Suomijoje, Švedijoje arba Norvegijoje.
- 30 Jeigu Danijos Karalystė netektų teisės į Danijos perleidžiančios bendrovės apmokestinamąjį pelną 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 darnaus apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymo tikslas yra 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 teismų praktiką).
- 33 Dėl būtinybės išsaugoti šią pusiausvyrą reikalaujama, kad atskaityti nuolatinės buveinės nuostoliai būtų kompensuoti apmokestinant šios buveinės pelną, gautą atitinkamos valstybės narės mokesčių kompetencijos įgyvendinimo teritorijoje, t. y. tiek pelną, gautą laikotarpiu, kuriuo minėta buveinė priklausė bendrovei rezidentei, tiek pelną, gautą tos pačios buveinės perleidimo momentu.
- 34 Neginčyta, kad bendrovei rezidentei priklausančios nuolatinės buveinės pelnas, gautas prieš perleidžiant šią buveinę tos pačios įmonių grupės bendrovei nerezidentei, yra apmokestinamas Danijoje, net jei Šiaurės šalių susitarimo 25 straipsnyje numatytas mokesčio kredito suteikimas bendrovei rezidentei tam, kad būtų neutralizuota galimo dvigubo apmokestinimo rizika.
- 35 Be to, *ligningslov* 2 straipsnyje, be kita ko, įtvirtinta taisyklė, kad įmonių grupės viduje perleistas turtas vertinamas atsižvelgiant į rinkos sąlygas. Be to, bet koks galimas kapitalo vertės padidėjimas, gautas dėl perleidimo, įtraukiamas į Danijos perleidžiančiosios bendrovės apmokestinamąsias pajamas.
- 36 Taigi valstybės narės teisės norma, kaip antai *ligningslov* 33 straipsnio 5 dalis, kurioje bendrovei rezidentei perleidžiant kitoje valstybėje narėje arba kitoje valstybėje, EEE susitarimo šalyje, esančią nuolatinę buveinę numatytas anksčiau atskaitytų perleistos buveinės nuostolių reintegravimas, viršijama tai, kas būtina tikslui, grindžiamam būtinybe išsaugoti darnų apmokestinimo kompetencijos pasiskirstymą, pasiekti, jeigu pirmoji valstybė narė apmokestina šios buveinės iki jos perleidimo gautą pelną, įskaitant gautąjį dėl įvykdžius šį perleidimą padidėjusios kapitalo vertės.
- 37 Šios išvados nekeičia Danijos vyriausybės nurodyta aplinkybė, kad perleidimo įmonių grupės viduje atveju jai būtų sudėtinga patikrinti kitoje valstybėje narėje perleisto įmonės turto rinkos vertę.
- 38 Iš tikrųjų tokie sunkumai nėra būdingi tik tarpvalstybinių situacijų atveju, nes Danijos administracija bet kuriuo atveju jau atlieka panašius patikrinimus, kai įmonės turtas parduodamas įmonės grupės viduje perleidžiant buveinę rezidentę.
- 39 Be to, bet kuriuo atveju Danijos mokesčių institucijos gali perleidžiančiosios bendrovės paprašyti pateikti dokumentus, kurie joms atrodo būtini siekiant patikrinti, ar įmonės turto vertė, nurodyta apskaičiuojant perleidus užsienyje esančią buveinę gautą kapitalo padidėjimą, sutampa su rinkos verte pagal *ligningslov* 2 straipsnyje įtvirtintą taisyklę.
- 40 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad SESV 49 ir 54 straipsniais bei EEE susitarimo 31 ir 34 straipsniais draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovei rezidentei perleidžiant kitoje valstybėje narėje arba kitoje valstybėje, EEE susitarimo šalyje, esančią nuolatinę buveinę kitai tos pačios įmonių grupės bendrovei nerezidentei prieš tai atskaityti perleistos buveinės nuostoliai reintegruojami į perleidžiančiosios bendrovės apmokestinamąjį pelną, jeigu pirmoji valstybė narė apmokestina tiek pelną, minėtos buveinės gautą iki jos perleidimo, tiek pelną, gautą dėl šios buveinės perleidimo susidariusio kapitalo padidėjimo.

### **Dėl bylinėjimosi išlaidų**

- 41 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

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

**SESV 49 ir 54 straipsniais bei EEE susitarimo 31 ir 34 straipsniais draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovei rezidentei perleidžiant kitoje valstybėje narėje arba kitoje valstybėje, EEE susitarimo šalyje, esančią nuolatinę buveinę kitai tos pačios įmonių grupės bendrovei nerezidentei prieš tai atskaityti perleistos buveinės nuostoliai reintegruojami į perleidžiančiosios bendrovės apmokestinamąjį pelną, jeigu pirmoji valstybė narė apmokestina tiek pelną, minėtos buveinės gautą iki jos perleidimo, tiek pelną, gautą dėl šios buveinės perleidimo susidariusio kapitalo padidėjimo.**

Parašai.