



Teismo praktikos rinkinys

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. rugsėjo 22 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Įsisteigimo laisvė – SESV 49 ir 54 straipsniai – Galutinių nuolatinės buveinės nerezidentės nuostolių atskaitymas – Valstybė, atsisakiusi apmokestinimo kompetencijos pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo – Situacijų panašumas“

Byloje C-538/20

dėl *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) 2019 m. lapkričio 6 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2020 m. spalio 21 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Finanzamt B

prieš

W AG,

dalyvaujant

Bundesministerium der Finanzen,

TEISINGUMO TEISMAS (ketvirtoji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas C. Lycourgos, teisėjai S. Rodin, J.-C. Bonichot (pranešėjas), L. S. Rossi ir O. Spineanu-Matei,

generalinis advokatas A. M. Collins,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- W AG, atstovaujamos *Rechtsanwalt* P. Dodos,
- Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos R. Kanitz ir J. Möller,

* Proceso kalba: vokiečių.

- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos E. de Moustier ir E. Toutain,
- Suomijos vyriausybės, atstovaujamos S. Hartikainen, A. Laine ir H. Leppo,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir V. Uher,

susipažinęs su 2022 m. kovo 10 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,
priima šį

Sprendimą

- 1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49 ir 54 straipsnių.
- 2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant *Finanzamt B* (B mokesčių inspekcija, Vokietija) ir Vokietijoje įsteigtos akcinės bendrovės *W AG* ginčą dėl pirmosios atsisakymo apskaičiuojant šios bendrovės šioje valstybėje narėje mokėtiną mokestį už 2007 m. atsižvelgti į Jungtinėje Karalystėje įsteigtos ir tais pačiais metais uždarytos jos nuolatinės buveinės patirtus nuostolius.

Teisinis pagrindas

Vokietijos teisė

- 3 Pagrindinei bylai taikytinos redakcijos *Körperschaftsteuergesetz* (Pelno mokesčio įstatymas, toliau – *KStG*) 1 straipsnyje nustatyta:

„1. Pelno mokesčiu neribotai apmokestinami šie juridiniai asmenys, asmenų asociacijos ir subjektai, kurių administracijos buveinė ar registruota buveinė yra nacionalinėje teritorijoje:

1) kapitalo bendrovės (be kita ko, Europos bendrovės, akcinės bendrovės, uždarnosios akcinės bendrovės ir komanditinės ūkinės bendrijos);

<...>

2. Pelno mokesčiu neribotai apmokestinamos visos pajamos.

<...>“

- 4 *KStG* 8 straipsnio 2 dalyje numatyta, kad visos neribotai apmokestinamos mokesčių mokėtojo pajamos, kaip tai suprantama pagal 1 straipsnio 1 dalies 1–3 punktus, laikomos gautomis iš pramoninės ar komercinės veiklos.

Sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo

- 5 1964 m. lapkričio 26 d. Vokietijos Federacinės Respublikos ir Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės sutarties dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių vengimo prevencijos, iš dalies pakeistos 1970 m. kovo 23 d. (*BGBI.* 1966 II, p. 359, *BGBI.* 1967 II, p. 828 ir *BGBI.* 1971 II, p. 46; toliau – DBA), III straipsnio 1 dalyje nurodyta:

„Vienoje teritorijoje veikiančios įmonės pramoninis ir komercinis pelnas apmokestinamas tik toje teritorijoje, išskyrus atvejus, kai įmonė kitoje teritorijoje vykdo pramoninę ar komercinę veiklą per joje esančią nuolatinę buveinę. Jei įmonė kitoje teritorijoje vykdo gamybos ar prekybos veiklą per nuolatinę buveinę, pelnas apmokestinamas kitoje teritorijoje, tačiau tik tiek, kiek jis priskiriamas tai nuolatinėi buveinei.“

- 6 DBA XVIII straipsnio 2 dalyje numatyta:

„Vokietijos Federacinėje Respublikoje reziduojantiems asmenims mokestis nustatomas taip:

- a) pajamos iš Jungtinėje Karalystėje esančių šaltinių ir turto, kurios pagal šią Sutartį <...> gali būti apmokestinamos Jungtinėje Karalystėje, neįtraukiamos į mokesčių bazę Federacinėje Respublikoje; VIII straipsnio 1 dalyje nurodytas pelnas neįtraukiamas tik tuo atveju, jeigu jam taikomas Jungtinės Karalystės mokestis. Vis dėlto Federacinė Respublika, nustatydamą jai taikomą mokesčio tarifą, išsaugo teisę atsižvelgti į taip neįtrauktas pajamas ir kapitalą.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- 7 Vokietijoje registruotą buveinę ir administracijos buveinę turinti akcinė bendrovė W eksploatuoja vertybinių popierių prekybos banką. 2004 m. rugpjūčio mėn. W atidarė filialą Jungtinėje Karalystėje. Kadangi jis negavo pelno, 2007 m. pirmąjį pusmetį W jį uždarė, todėl šios buveinės patirti nuostoliai negalėjo būti perkelti Jungtinėje Karalystėje mokestiniais tikslais.
- 8 Kadangi B mokesčių inspekcija atsisakė atsižvelgti į šiuos nuostolius nustatydamą W Vokietijoje mokėtiną pelno mokestį ir verslo mokestį už 2007 mokestinius metus, ši bendrovė pateikė skundą *Hessisches Finanzgericht* (Heseno finansų teismas, Vokietija). 2018 m. rugsėjo 4 d. sprendimu šis teismas patenkino skundą.
- 9 Mokesčių inspekcija B pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija), t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teisme.
- 10 Šis teismas pažymi, kad nors pagal *KStG* 1 straipsnio 1 ir 2 dalis W yra Vokietijoje apmokestinama pelno mokesčiu už visas savo pajamas, jos nuolatinės buveinės Jungtinėje Karalystėje patirti nuostoliai neįtraukiami į jos pelno mokesčio apskaičiavimo bazę pagal DBA XVIII straipsnio 2 dalį, pagal kurią nuo pelno mokesčio atleidžiamas užsienyje gautas pelnas. Jis pažymi, kad tas pats pasakytina ir apie verslo mokestį, nes *Gewerbesteuer-gesetz* (Verslo mokesčio įstatymas) nuostatose daroma nuoroda į pelno mokesčiu apmokestinamo pelno nustatymą apskaičiuojant šio mokesčio bazę. Dėl šių aplinkybių kasacinis skundas turėtų būti patenkintas.

- 11 Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar apskaičiuojant šios bendrovės Vokietijoje mokėtiną mokestį pagal įsisteigimo laisvę turėtų būti atsižvelgiama į W nuolatinės buveinės Jungtinėje Karalystėje patirtus nuostolius, ar ne. Jo teigimu, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, paskutinį kartą suformuotoje 2018 m. birželio 12 d. Sprendime *Bevola ir Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424), nepateikiama aiškaus atsakymo į šį klausimą konkrečiu atveju, kai užsienio pelno atleidimas nuo mokesčio numatytas sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo. Jeigu į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai, jam taip pat kyla klausimas, kokiomis sąlygomis užsienio nuolatinės buveinės patirti nuostoliai turi būti laikomi „galutiniais“, kaip tai suprantama pagal šią jurisprudenciją, kaip reikia nustatyti šių nuostolių dydį ir ar pareiga į juos atsižvelgti taikoma ir verslo mokesčio srityje.
- 12 Šiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas) nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:
- „1. Ar Europos bendrijos steigimo sutarties 43 straipsnis, siejamas su 48 straipsniu (dabar – [SESV] 49 straipsnis, siejamas su 54 straipsniu), turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovė rezidentė negali iš savo apmokestinamojo pelno atskaityti kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės nuostolių, kai bendrovė, pirma, išnaudojo visas valstybės narės, kurioje ši nuolatinė buveinė yra, teisės aktų suteikiamas galimybes atskaityti šiuos nuostolius ir, antra, per šią nuolatinę buveinę nebegauna jokių pajamų, todėl nebėra galimybės, kad bus atsižvelgta į toje valstybėje narėje patirtus nuostolius („galutinius“ nuostolius), jeigu šie teisės aktai susiję su pelno ir nuostolių neapmokestinimu pagal dvišalę abiejų valstybių narių sudarytą sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo?
 2. Ar [EB] 43 straipsnis, siejamas su 48 straipsniu (dabar – [SESV] 49 straipsnis, siejamas su 54 straipsniu), turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamos ir Verslo mokesčio įstatymo nuostatos, neleidžiančios bendrovei rezidentei iš apmokestinamųjų veiklos pajamų atskaityti pirmajame klausime nurodyto pobūdžio kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės „galutinių“ nuostolių?
 3. Jei į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės uždarymo atveju gali atsirasti pirmajame klausime nurodyto pobūdžio „galutiniai“ nuostoliai, nors egzistuoja bent jau teorinė galimybė, kad bendrovė atitinkamoje valstybėje narėje vėl atidarys nuolatinę buveinę, iš kurios pelno prireikus būtų galima atskaityti ankstesnius nuostolius?
 4. Jei į pirmąjį ir trečiąjį klausimus būtų atsakyta teigiamai: ar pirmajame klausime nurodyto pobūdžio „galutiniais“ nuostoliais, į kuriuos turi atsižvelgti pagrindinės bendrovės rezidavimo valstybė, gali būti laikomi ir tokie nuolatinės buveinės nuostoliai, kurie pagal nuolatinės buveinės buvimo valstybės teisės aktus mažiausiai vieną kartą jau galėjo būti perkelti į kitą mokestinį laikotarpį?
 5. Jei į pirmąjį ir trečiąjį klausimus būtų atsakyta teigiamai: ar pareiga atsižvelgti į tarpvalstybinius „galutinius“ nuostolius yra ribojama pagal dydį ir taikoma tik toms nuostolių sumoms, kurias bendrovė būtų galėjusi nurodyti nuolatinės buveinės buvimo valstybėje, jeigu joje būtų galimybė atsižvelgti į nuostolius?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

- 13 Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais draudžiama valstybės narės mokesčių sistema, pagal kurią bendrovė rezidentė iš savo apmokestinamojo pelno negali atskaityti galutinių nuostolių, patirtų jos nuolatinės buveinės kitoje valstybėje narėje tuo atveju, kai rezidavimo valstybė narė atsisakė teisės apmokestinti šios nuolatinės buveinės pelną pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.
- 14 Pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją SESV 49 ir 54 straipsniuose garantuojama įsisteigimo laisvė apima įkurtų pagal valstybės narės teisę ir Europos Sąjungoje turinčių savo registruotas būstines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą bendrovių teisę vykdyti savo veiklą kitoje valstybėje narėje per patronuojamąsias bendroves, filialus ir atstovybes (2018 m. birželio 12 d. Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, 15 punktas).
- 15 Nors iš Sąjungos teisės nuostatų dėl įsisteigimo laisvės matyti, kad jos skirtos tam, kad užtikrintų užsienio subjektų naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis kaip ir nacionalinių subjektų teisėmis, pagal jas taip pat draudžiama kilmės valstybei narei trukdyti savo piliečiams arba pagal jos teisės aktus įsteigtoms bendrovėms steigti kitoje valstybėje narėje. Šios argumentai taip pat taikomi, kai, kaip šiuo atveju, vienoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė vykdo veiklą kitoje valstybėje narėje per nuolatinę buveinę (šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 12 d. Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, 16 ir 17 punktus ir juose nurodytą jurisprudenciją).
- 16 Nagrinėjamu atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal *KStG* 1 straipsnio 1 ir 2 dalis bendrovės, kurių administracijos buveinė arba registruota buveinė yra Vokietijoje, apmokestinamos pelno mokesčiu nuo visų savo pajamų. Vis dėlto pagal DBA nuostatas tuo atveju, kai bendrovė, turinti administracijos buveinę ar registruotą buveinę Vokietijoje, Jungtinėje Karalystėje vykdo pramoninę ar komercinę veiklą per nuolatinę buveinę, šiai nuolatinei buveinei priskiriamas pelnas neįtraukiamas į šios bendrovės Vokietijoje mokėtino pelno mokesčio bazę, nepažeidžiant šios valstybės narės galimybes į ją atsižvelgti apskaičiuojant mokesčio tarifą, su sąlyga, kad jis apmokestinamas Jungtinėje Karalystėje. Tas pats atitinkamai taikoma nuostoliams, priskiriamiems tokiai nuolatinei buveinei.
- 17 Tokiu atveju bendrovės rezidentės, nustatydamos savo apmokestinamąsias pajamas, naudojami mokesčių lengvata, pagal kurią jos gali atsižvelgti į nuolatinės buveinės rezidentės patirtus nuostolius. Neleidžiant taikyti šios galimybes nuostoliams, patirtiems kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės, sukuriamas skirtingas požiūris, kuris gali atgrasyti bendrovę rezidentę nuo veiklos vykdymo per tokią nuolatinę buveinę (šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 12 d. Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, 18 ir 19 punktus bei juose nurodytą jurisprudenciją).
- 18 Toks skirtingas požiūris yra leistinas tik tuo atveju, jeigu jis susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba pateisinamas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu ir yra jam proporcingas (šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 12 d. Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, 20 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

- 19 Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad vidaus situacijos ir tarpvalstybinės situacijos panašumas turi būti nagrinėjamas atsižvelgiant į nagrinėjamomis nacionalinės teisės nuostatomis siekiamą tikslą (2018 m. birželio 12 d. Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, 32 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).
- 20 Kalbant apie priemones, kurias valstybės narės numatė siekdamos užkirsti kelią arba sumažinti dvigubą bendrovių rezidenčių apmokestinimą, bendrovės, kurios turi nuolatinę bendrovę kitoje valstybėje narėje, situacija nėra panaši į bendrovių, kurios turi nuolatinę buveinę rezidentę, situaciją (šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 12 d. Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, 37 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).
- 21 Kitaip yra tuo atveju, kai nacionalinės mokesčių teisės aktuose šios dvi buveinių kategorijos laikomos panašiomis, siekiant atsižvelgti į jų patirtus nuostolius ir pelną (šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 17 d. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 24 punktą ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, 28 punktą).
- 22 Vis dėlto, kai valstybė narė, kurioje yra bendrovės rezidavimo vieta, pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo atsisakė kompetencijos apmokestinti tos bendrovės nuolatinės buveinės nerezidentės, esančios kitoje valstybėje narėje, pelną, bendrovės rezidentės, turinčios tokią nuolatinę buveinę, padėtis nėra panaši į bendrovės rezidentės, turinčios nuolatinę buveinę rezidentę, padėtį dėl priemonių, kurių ėmėsi pirmoji valstybė narė, siekdama užkirsti kelią dvigubam pelno apmokestinimui ir atitinkamai – dvigubam bendrovių rezidenčių nuostolių atskaitymui arba tai sušvelninti (šiuo klausimu žr. 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimo *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, 65 punktą).
- 23 2018 m. birželio 12 d. Sprendimas *Bevola ir Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424), kuriuo remiasi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, šios išvados nepaneigia.
- 24 Teisingumo Teismas šiame sprendime nusprendė, kad dėl nuostolių, priskirtinų nuolatinei buveinei nerezidentei, kuri nutraukė savo veiklą ir kurios nuostoliai negalėjo būti ir nebegalės būti atskaityti iš jos apmokestinamojo pelno valstybėje narėje, kur ji vykdė veiklą, pažymėtina, kad bendrovės rezidentės, turinčios tokią nuolatinę buveinę, padėtis nesiskiria nuo bendrovės rezidentės, turinčios nuolatinę buveinę rezidentę, padėties atsižvelgiant į tikslą užkirsti kelią dvigubam nuostolių atskaitymui. Jis pridūrė, kad bendrovės, turinčios nuolatinę buveinę nerezidentę, patyrusią galutinių nuostolių, pajėgumas mokėti mokesčius paveikiamas taip pat, kaip ir bendrovės, kurios nuolatinė buveinė rezidentė patyrė nuostolių, pajėgumas mokėti mokesčius, todėl abi padėties šiuo klausimu yra panašios (2018 m. birželio 12 d. Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, 38 ir 39 punktai).
- 25 Vis dėlto toje byloje bendrovės, kuri prašė atsižvelgti į galutinius nuolatinės buveinės nerezidentės nuostolius, rezidavimo valstybė narė pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo neatsisakė teisės apmokestinti šios buveinės pelną. Iš tiesų ji vienašališkai, išskyrus atvejį, kai atitinkama bendrovė pasirinko bendrą tarptautinį apmokestinimą, nusprendė neatsižvelgti į bendrovių rezidenčių nuolatinių buveinių nerezidenčių gautą pelną ir nuostolius, nors ši valstybė narė turėjo kompetenciją tai padaryti, ir tai skiriasi.

- 26 Nagrinėjama atveju iš prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal DBA Vokietijos Federacinė Respublika atsisakė teisės apmokestinti Jungtinėje Karalystėje esančių nuolatinių buveinių, per kurias jos bendrovės rezidentės vykdo pramoninę ar komercinę veiklą, gautą pelną. Tas pats atitinkamai taikoma ir šių buveinių patirtų nuostolių atskaitymui.
- 27 Kadangi pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo Vokietijos Federacinė Respublika atsisakė kompetencijos apmokestinti tokios nuolatinės buveinės, įsteigtos kitoje valstybėje narėje, gautą pelną ir nuostolius, tokią buveinę turinčios bendrovės rezidentės padėtis nėra panaši į bendrovės rezidentės, turinčios nuolatinę buveinę Vokietijoje, padėtį atsižvelgiant į tikslą užkirsti kelią dvigubam pelno apmokestinimui ir atitinkamai – dvigubam bendrovių rezidenčių nuostolių atskaitymui arba tai sušvelninti.
- 28 Vadinas, susiklosčius tokiai situacijai, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, negali būti konstatuota jokie SESV 49 ir 54 straipsniuose garantuojamos įsisteigimo laisvės apribojimo.
- 29 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami taip: jais nedraudžiama valstybės narės mokesčių sistema, pagal kurią bendrovė rezidentė iš savo apmokestinamojo pelno negali atskaityti galutinių nuostolių, kuriuos patyrė jos nuolatinė buveinė kitoje valstybėje narėje tuo atveju, kai rezidavimo valstybė narė atsisakė teisės apmokestinti šios nuolatinės buveinės pelną pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

Dėl antrojo–penktojo klausimų

- 30 Atsižvelgiant į atsakymą, pateiktą į pirmąjį klausimą, nereikia atsakyti į antrąjį–penktąjį klausimus.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 31 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiai 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

SESV 49 ir 54 straipsniai turi būti aiškinami taip, kad jais nedraudžiama valstybės narės mokesčių sistema, pagal kurią bendrovė rezidentė iš savo apmokestinamojo pelno negali atskaityti galutinių nuostolių, patirtų jos nuolatinės buveinės kitoje valstybėje narėje tuo atveju, kai rezidavimo valstybė narė atsisakė teisės apmokestinti šios nuolatinės buveinės pelną pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo.

Parašai.