

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2008 m. spalio 23 d.*

Byloje C-157/07

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2006 m. lapkričio 29 d. Nutartimi, kurią 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),

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

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinė advokatė E. Sharpston,
posėdžio sekretorius B. Fülöp, administratorius,

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

išnagrinėjęs 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 Bendrijų Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Mölls,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinės advokatės nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

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 plėtotės, 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 priimtų aktų normoms, jos yra aiškinamos remiantis atitinkamais Europos Bendrijų Teisingumo Teismo sprendimais, kurie buvo priimti prieš pasirašant šį Susitarimą.“

4 EEE susitarimo 31 straipsnis išdėstytas taip:

„1. Vadovaujantis šio Susitarimo nuostatomis, vienos (Europos bendrijos) valstybės narės arba (Europos laisvosios prekybos asociacijos (ELPA)) valstybės nacionalinių subjektų įsisteigimo bet kurios kitos iš šių valstybių teritorijoje laisvė 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 laisvė apima ir teisę 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 nesiekiančiuosius 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 Susitariančiųjų 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 Susitariančiajai 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 nuostolių 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 trečiąją sakinį tai netaikoma jau išskaitytoms sumoms. Tuo atveju, kai pagal šias nuostatas apmokestinimas negali būti atliktas Vokietijoje, atsižvelgiant į apmokesti-

nimo nekeičiamumą ir negalėjimą pradėti procedūros dėl termino nustatyti mokesčių 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 mokesčių priemonių, taikomų Vokietijos įmonių investicijų į užsienį 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 pagrindinės 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, apskaičiuojant 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 pozityviausias pajamas iš ūkinės ar komercinės veiklos, gautas iš kitų šioje užsienio valstybėje esančių nuolatinių buveinių. Nuostoliai gali būti išskaityti esant (EStG) 10d straipsnyje nustatytoms sąlygoms, kai tai nelemia nuostolių atskaitymo. Pagal pirmą ir antrą sakinius išskaityta suma turi būti įskaityta dar kartą apskaičiuojant bendrą pajamų per atitinkamą mokestinį laikotarpį sumą, jei vėlesniu mokestiniu laikotarpiu bendrai įvertinus šioje užsienio valstybėje veikiančių padalinių ūkinės ir komercinės veiklos rezultatus gaunamos teigiamos pajamos, nes šios pozityviosios pajamos buvo atleistos nuo mokesčio pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį. Trečias sakinytis netaikomas, jei apmokestinamasis asmuo įrodo, kad pagal jam taikomas užsienio valstybės įtvirtintas nuostatas jis nuostolius gali išskaityti tik iš pelno tų metų, kuriais susidarė 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 apmokestinamų asmenų, t. y. nuolatinių padalinių, priklausančių kitoje nei Austrijos Respublika valstybėje įsteigtoms bendrovėms, patirtų nuostolių perkėlimo. Tik 1989 m. Austrijoje buvo numatytas nuolatinių padalinių nuostolių išskaitymas, apimantis nuostolius, patirtus per septynerius metus iki 1988 m. gruodžio 31 dienos.
- 12 Vis dėlto toks perkėlimas Austrijos Respublikoje veikiančių nuolatinių padalinių, priklausančių kitoje valstybėje įsteigtoms bendrovėms, t. y. iš dalies apmokestinamų asmenų nuostolių atžvilgiu, buvo leidžiamas, tik jei atitinkama įmonė 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 įmanomas, tik jei nuostoliai

nustatyti vedant įprastą apskaitą ir jie nebuvo įskaityti apmokestinant ankstesniais mokestiniais metais.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

- ¹³ *KR Wannsee* – kita kasacinio proceso šalis, yra Vokietijoje įsteigta 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*, kasatorė toje pačioje byloje, apskaičiuodama šios bendrovės apmokestinamąją 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 nagrinėjamus 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* bendrų pajamų 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 nagrinėjamą 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 išskaityti. Atsižvelgiant į tai, kad Austrijos Respublika leidžia išskaityti nuostolius tik kaip alternatyvą tuo atveju, kai jų išskaityti nebuvo įmanoma valstybėje, kurioje įsteigta 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. patirtų nuostolių.
- 18 Dėl 1994 m. metų reikia pažymėti, kad pagal Austrijos mokesčių teisės nuostatas *KR Wannsee* pelnas per minėtus metus turėjo būti apmokestintas. Vis dėlto už minėtus metus Austrijoje nebuvo priskaičiuotas joks įmonių pelno mokestis, tačiau jis priskaičiuotas už 1992 m. ir 1993 metus.
- 19 *Finanzamt* priėmus sprendimą dėl bendros *KR Wannsee* gautų pajamų Vokietijoje sumos apskaičiavimo, įskaitant ir jos nuolatinio padalinio gautą pelną Austrijoje, ši bendrovė pateikė skundą dėl pranešimų apie mokesčio dydį už 1992–1994 metus,

prašydama atimti į Vokietijoje nustatytą mokesčio bazę pakartotinai įtrauktas sumas. *KR Wannsee* savo ieškinį grindė nurodydama, kad dėl septynerių metų apribojimo nuostoliams perkelti Austrijoje minėtų sumų pakartotinis įtraukimas, remiantis AIG nuostatomis, yra neteisėtas.

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

21 *Bundesfinanzhof*, į kurią paskutinėje instancijoje kreipėsi *Finanzamt* dėl pakartotinio įtraukimo už 1994 mokesčius metus, išreiškė abejonę 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 mokesčiu neapmokestinamus nuostolius, kuriuos patyrė kitoje valstybėje narėje įsteigtas nuolatinis padalinys,

— tačiau jeigu vienu iš vėlesnių apmokestinimo laikotarpių pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo neapmokestinamų pajamų iš ūkinės veiklos, gautų 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 įrodo, 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 apribojimai išskaityti nuostolius kitoje (nei šaltinio valstybė) 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 įsisteigimo valstybei?

3. Ir vėl, jeigu atsakymas būtų teigiamas: ar įsisteigimo 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?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl EEE susitarimo 31 straipsnio taikymo

- 23 Pirmiausia reikia pažymėti, kad EEE susitarimo nuostatos, susijusios su įsisteigimo laisve, santykiams tarp Vokietijos Federacinės Respublikos ir Austrijos Respublikos taikomos laikotarpiui nuo 1994 m. sausio 1 d. iki gruodžio 31 d., nes antroji iš šių valstybių buvo priimta į Europos Sąjungą 1995 m. sausio 1 dieną.
- 24 Dėl minėtų nuostatų apimties Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad EEE susitarimo 31 straipsnyje įtvirtintos taisyklės, draudžiančios įsisteigimo laisvės apribojimus, yra tapačios įtvirtintosioms EB 43 straipsnyje (žr. 2006 m. vasario 23 d. Sprendimo *Keller Holding*, C-471/04, Rink. p. I-2107, 49 punktą). Teisingumo Teismas taip pat nurodė, kad nagrinėjamoje srityje EEE susitarimo normos ir EB sutarties normos turi būti aiškinamos vienodai (žr. 2003 m. rugsėjo 23 d. Sprendimo *Ospelt ir Schlössle Weissenberg*, C-452/01, Rink. p. I-9743, 29 punktą ir 2004 m. balandžio 1 d. Sprendimo *Bellio F.lli*, C-286/02, Rink. p. I-3465, 34 punktą).
- 25 Dėl EEE susitarimo 31 straipsnio taikymo faktinėms pagrindinės bylos aplinkybėms Vokietijos vyriausybė tvirtina, kad atsižvelgiant į tai, jog visais tais metais, kuriais buvo išskaitomi nuostoliai, t. y. 1982–1990 m., EEE susitarimas dar negaliojo, pagrindinėje byloje nagrinėjama apmokestinimo tvarka negali būti vertinama pagal minėtą straipsnį, nes data, pagal kurią nustatoma taikytina teisė, yra pirmo nuostolių išskaitymo data.

- 26 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad, nepaisant nurodytos faktinės aplinkybės, Teisingumo Teismas turi vertinti ne nuostolių išskaitymą, o pakartotinį įtraukimą į mokesčio bazę, ir kad šis pakartotinis įtraukimas buvo padarytas 1994 metais. Kadangi EEE susitarimas įsigaliojo 1994 m. sausio 1 d., pagrindinėje byloje nagrinėjamas apmokestinimo tvarka gali būti nagrinėjama atsižvelgiant į šio susitarimo 31 straipsnį.

Dėl EEE susitarime nustatytos teisės apribojimų egzistavimo

- 27 Prejudiciniais klausimais, kuriuos reikia nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar EEE susitarimo 31 straipsnis draudžia tokią nacionalinę apmokestinimo schemą, pagal kurią po to, kai apskaičiuojant bendrovių pajamų mokesčių buvo leista įskaityti nuolatinio padalinio, veikiančioje kitoje valstybėje nei ta, kurioje įsteigta ši padalinį valdanti bendrovė, patirtus nuostolius, numatomas minėtų nuostolių pakartotinis įtraukimas į mokesčio bazę tuo metu, kai minėtas nuolatinis padalinys gauna pelno, jei valstybė, kurioje veikia šis nuolatinis padalinys, nesuteikia jokios kitoje valstybėje įsteigtai bendrovei priklausančio nuolatinio padalinio patirtų 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 buveinė.
- 28 Reikia priminti, kad įsisteigimo laisvė apima įkurtų pagal valstybės narės teisę ir Bendrijoje turinčių savo registruotas buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą bendrovių teisę vykdyti veiklą atitinkamoje valstybėje narėje per antrines bendroves, filialus ar atstovybes (žr. 1999 m. rugsėjo 21 d. Sprendimo *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, Rink. p. I-6161, 35 punktą; 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *AMID*, C-141/99, Rink. p. I-11619, 20 punktą ir minėto sprendimo *Keller Holding* 29 punktą).

- 29 Teisingumo Teismas taip pat pabrėžė, kad nors Sutarties nuostatos dėl įsisteigimo laisvės, remiantis jų formuluote, yra skirtos užtikrinti naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis kaip ir nacionalinių subjektų teisėmis, jos taip pat draudžia, kad kilmės valstybė savo piliečiams ar pagal jos teisės aktus įsteigtoms bendrovėms ribotų įsisteigimo 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 įsteigta bendrovė veikia kitoje valstybėje narėje per nuolatinį padalinį (žr. 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Lidl Belgium*, C-414/06, Rink. p. I-3601, 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 apmokestinamąsias pajamas įskaityti jos nuolatinio padalinio nuostolius, yra mokesčio lengvata. Todėl tokios lengvatos suteikimas ar atsisakymas ją suteikti kitoje valstybėje, nei yra įsteigta minėta bendrovė, veikiančiam padaliniiui turi būti laikomi veiksniais, galinčiais turėti poveikį įsisteigimo laisvei.

- 33 Akivaizdu, kad, priešingai nei teisės aktai, kurie buvo nagrinėjami minėtame sprendime *Lidl Belgium*, pagrindinėje byloje nagrinėjama Vokietijos apmokestinimo schema leidžia vertinant Vokietijoje įsteigtos bendrovės, kuriai priklauso Austrijoje veikiantis nuolatinis padalinys, rezultatus įskaityti į 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 priklausė, pelno, kai minėta bendrovė buvo apmokestinama Vokietijoje.
- 35 Taip Vokietijos Federacinė Respublika bendrovei rezidentei, kuriai priklausė Austrijoje veikiantis nuolatinis padalinys, suteikė mokesčių lengvatą, nes ji buvo apmokestinama taip, kaip būtų buvusi apmokestinama, jei šis nuolatinis padalinys būtų veikęs Vokietijoje.
- 36 Vis dėlto vėliau pakartotinai įtraukdama minėto nuolatinio padalinio nuostolius į bendrovės, kuriai jis priklausė, apmokestinamąją vertę, nes šis padalinys gavo pelno, Vokietijos apmokestinimo schema panaikino šia mokesčių lengvata gautą naudą.
- 37 Kadangi šis pakartotinis įtraukimas buvo tokio dydžio kaip ir to paties nuolatinio padalinio gautas pelnas, pagal Vokietijos teisės aktus bendrovės rezidentės, turinčios nuolatinį padalinį Austrijoje, mokesčiniu požiūriu yra nepalankesnėje padėtyje nei tos bendrovės, kurios turi nuolatinį padalinį Vokietijoje.

- 38 Tokiomis aplinkybėmis bendrovės, turinčios registruotą buveinę 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 įsteigtą 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 įtvirtintą teisę.

Dėl pateisinimo egzistavimo

- 40 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad įsisteigimo laisvės apribojimas gali būti leidžiamas tik tuo atveju, jeigu jis pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Tačiau net tokiu atveju šis apribojimas turi būti tinkamas užtikrinti atitinkamo tikslo įgyvendinimą ir neviršyti to, kas būtina jam pasiekti (žr. minėto sprendimo *Lidl Belgium* 27 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).
- 41 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia tai, kad Austrijoje veikiančio nuolatinio padalinio gautos pajamos, remiantis Vokietijos–Austrijos sutarties nuostatomis, yra apmokestinamos ne Vokietijoje, t. y. valstybėje narėje, kurioje įsteigta minėta padalinį valdanti bendrovė, o Austrijoje.

42 Šiuo klausimu reikia pažymėti, kad Vokietijos pagrindinėje byloje nagrinėjamoje apmokestinimo schemoje numatytas nuostolių pakartotinis įtraukimas negali būti atskirtas nuo ankstesnio jų įskaitymo. Šis pakartotinis įtraukimas bendrovės, turinčios kitoje valstybėje veikiančių nuolatinį padalinį, kurio atžvilgiu minėtos bendrovės vietos valstybė neturi jokios apmokestinimo teisės, atveju iš tikrųjų, kaip tai nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atspindi simetrišką logiką. Yra tiesioginis, asmeninis ir realus ryšys tarp dviejų pagrindinėje byloje nagrinėjamos apmokestinimo tvarkos elementų, nes minėtas pakartotinis įtraukimas yra logiškas anksčiau leisto išskaitymo papildymas.

43 Reikia konstatuoti, kad su numatytu pakartotiniu įtraukimu susijęs apribojimas yra pateisinamas būtinybe užtikrinti Vokietijos mokesčių sistemos vientisumą.

44 Šiuo klausimu reikia pridurti, kad šis apribojimas yra tinkamas siekiant tokio tikslo, nes jis visiškai simetriškas, kadangi pakartotinai įtraukiami tik išskaityti nuostoliai.

45 Be to, minėtas apribojimas yra visiškai proporcingas nustatytam tikslui, nes pakartotinai įtraukiama tik tiek nuostolių, kiek buvo gauta pelno.

46 Šio vertinimo apmokestinimo negali paneigti pagrindinėje byloje nagrinėjamų Vokietijos apmokestinimo schemos ir Austrijos mokesčių teisės aktų bendras poveikis, kurį prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo pirmajame ir antrajame klausimuose.

- 47 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pabrėžia, kad Vokietijos mokesčių teisės aktai nenumatė tokio pakartotinio įtraukimo, dėl kurio kilo ginčas pagrindinėje byloje, jei apmokestinamasis asmuo įrodė, kad nuostatos, kurios jam taikomos kitoje valstybėje nei ta, kurioje jis yra įsteigtas, iš esmės neleidžia išskaityti nuostolių kitais metais, nei jie buvo patirti; priešinga situacija būtų, jei ši valstybė iš esmės numatytų tokią nuostolių išskaitymo galimybę, tačiau šia galimybe nebūtų galima pasinaudoti konkrečioje situacijoje, kurioje minėtas apmokestinamasis asmuo. Tačiau pagrindinėje byloje *KR Wannsee* Austrijos mokesčius administruojančių valdžios institucijų negalėjo priversti įskaityti jos nuo 1982 m. iki 1990 m. patirtų nuostolių.
- 48 Šiuo klausimu reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią 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 punktą; 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, Rink. p. I-11673, 52 punktą ir 2007 m. liepos 18 d. Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, Rink. p. I-6373, 52 punktą).
- 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, įsteigtai pirmoje valstybėje, taikomų teisės aktų ypatybių (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Columbus Container Services* 51 punktą ir 2008 m. vasario 28 d. Sprendimo *Deutsche Shell*, C-293/06, Rink. p. I-1129, 42 punktą).
- 50 Iš tikrųjų Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad įsisteigimo laisvė 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 įsteigimo užsienyje gali

tam tikrais atvejais būti daugiau ar mažiau palankūs arba nepalankūs tokiai bendrovei (žr. minėto sprendimo *Deutsche Shell* 43 punktą).

- 51 Net manant, kad bendras valstybės, kurioje yra bedrovės, valdančios aptariamą nuolatinį padalinį, buveinė, ir valstybės, kurioje veikia šis nuolatinis padalinys, apmokestinimo poveikis gali lemti įsisteigimo laisvės apribojimą, toks apribojimas priskirtinas tik antrajai valstybei.
- 52 Tokiu atveju minėtas apribojimas susidarytų ne dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamos apmokestinimo schemos, bet dėl mokestinės kompetencijos padalijimo Vokietijos–Austrijos sutartyje.
- 53 Vertinimas, kad minėtos apmokestinimo schemos nulemtas apribojimas pateisinamas būtinybe užtikrinti jos vientisumą, taip pat negali būti paneigtas aplinkybės, kurią 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 įtraukimas į bendrovės, kuriai jis priklauso, rezultatus yra ankstesnio įskaitymo į šiuos nuostolius neatsiejamas ir logiškas papildymas.

- 55 Iš to, kas išdėstyta, išplaukia, kad į prejudicinius klausimus reikia atsakyti taip, jog EEE susitarimo 31 straipsnis nedraudžia nacionalinės apmokestinimo schemos, pagal kurią po to, kai apskaičiuojant bendrovių pajamų mokestį buvo leista įskaityti nuolatinio padalinio, veikiančioje kitoje valstybėje nei ta, kurioje įsteigta ši padalinį valdanti bendrovė, patirtus nuostolius, numatomas minėtų nuostolių pakartotinis įtraukimas į mokesčio bazę tuo metu, kai minėtas nuolatinis padalinys gauna pelno, jei valstybė, kurioje veikia šis nuolatinis padalinys, nesuteikia jokios kitoje valstybėje įsteigta 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 buveinė.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

- 56 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 (ketvirtoji kolegija) nusprendžia:

1992 m. gegužės 2 d. Europos ekonominės erdvės susitarimo 31 straipsnis nedraudžia nacionalinės apmokestinimo schemos, pagal kurią po to, kai apskaičiuojant bendrovių pajamų mokestį buvo leista įskaityti nuolatinio

padalinio, veikiančioje kitoje valstybėje nei ta, kurioje įsteigta šį padalinį valdanti bendrovė, patirtus nuostolius, numatomas minėtų nuostolių pakartotinis įtraukimas į mokesčio bazę tuo metu, kai minėtas nuolatinis padalinys gauna pelno, jei valstybė, kurioje veikia šis nuolatinis padalinys, nesuteikia jokios kitoje valstybėje įsteigtai 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 buveinė.

Parašai.