

62020CJ0538

TEISINGUMO TEISMO (ketvirtoji kolegija) SPRENDIMAS

2022 m. rugsėjo 22 d. (*1)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – teisėtumo laisvė – SESV 49 ir 54 straipsniai – Galutinio nuolatinės buveinės nerezidentų nuostolių atskaitymas – Valstybės, 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 rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

—

W AG, atstovaujamos Rechtsanwalt P. Dodos,

—

Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos R. Kanitz ir J. Möller,

—

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 giną dėl pirmosios atsisakymo apskaičiuojant šios bendrovės šioje valstybėje narėje mokėtino mokesčio 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 įkainės 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

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. (BGBl. 1966 II, p. 359, BGBl. 1967 II, p. 828 ir BGBl. 1971 II, p. 46; toliau – DBA), III straipsnio 1 dalyje nurodyta:

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

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 mokesčių tarifą, išsaugo teisę atsižvelgti į taip neįtrauktas pajamas ir kapitalą.

<...>“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

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 į uždarą, todėl šios buveinės patirti nuostoliai negalėjo būti perkelti Jungtinėje Karalystėje mokestiniais tikslais.

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.

Mokesčių inspekcija B pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo Bundesfinanzhof (Federalinis finansų teismas, Vokietija), t. y. prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme.

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 ne?traukiami ? jos pelno mokes?io apskai?iavimo baz? pagal DBA XVIII straipsnio 2 dal?, pagal kuri? nuo pelno mokes?io atleidžiamas užsienyje gautas pelnas. Jis pažymi, kad tas pats pasakytina ir apie verslo mokest?, nes Gewerbesteuergezetz (Verslo mokes?io ?statymas) nuostatose daroma nuoroda ? pelno mokes?iu apmokestinamo pelno nustatym? apskai?iuojant šio mokes?io baz?. D?l šio aplinkybi? kasacinis skundas tur?t? b?ti patenkintas.

11

Vis d?lto prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, ar apskai?iuojant šios bendrov?s Vokietijoje mok?tin? mokest? pagal ?sisteigimo laisv? tur?t? b?ti atsižvelgiama ? W nuolatin?s buvein?s Jungtin?je Karalyst?je patirtus nuostolius, ar ne. Jo teigimu, Teisingumo Teismo jurisprudencijoje, paskutin? kart? suformuotoje 2018 m. birželio 12 d. Sprendime Bevola ir Jens W. Trock (C?650/16, EU:C:2018:424), nepateikiama aiškaus atsakymo ? š? klausim? konkre?iu atveju, kai užsienio pelno atleidimas nuo mokes?io numatytas sutartyje d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo. Jeigu ? š? klausim? b?t? atsakyta teigiamai, jam taip pat kyla klausimas, kokiomis s?lygomis užsienio nuolatin?s buvein?s patirti nuostoliai turi b?ti laikomi „galutiniais“, kaip tai suprantama pagal š? jurisprudencij?, kaip reikia nustatyti š? nuostoli? dyd? ir ar pareiga ? juos atsižvelgti taikoma ir verslo mokes?io srityje.

12

Šiomis aplinkyb?mis Bundesfinanzhof (Federalinis finans? teismas) nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? 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 b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? draudžiami valstyb?s nar?s teis?s aktai, pagal kuriuos bendrov? rezident? negali iš savo apmokestinamojo pelno atskaityti kitoje valstyb?je nar?je esan?ios nuolatin?s buvein?s nuostoli?, kai bendrov?, pirma, išnaudojo visas valstyb?s nar?s, kurioje ši nuolatin? buvein? yra, teis?s akt? suteikiamas galimybes atskaityti šiuos nuostolius ir, antra, per š? nuolatin? buvein? nebegauna joki? pajam?, tod?l neb?ra galimyb?s, kad bus atsižvelgta ? toje valstyb?je nar?je patirtus nuostolius („galutinius“ nuostolius), jeigu šie teis?s aktai susij? su pelno ir nuostoli? neapmokestinimu pagal dvišal? abiej? valstybi? nari? sudaryt? sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo?

2.

Ar [EB] 43 straipsnis, siejamas su 48 straipsniu (dabar – [SESV] 49 straipsnis, siejamas su 54 straipsniu), turi b?ti aiškinamas taip, kad pagal j? draudžiamos ir Verslo mokes?io ?statymo nuostatos, neleidžian?ios bendrovei rezidentei iš apmokestinam?j? veiklos pajam? atskaityti pirmajame klausime nurodyto pob?džio kitoje valstyb?je nar?je esan?ios nuolatin?s buvein?s „galutini?“ nuostoli??

3.

Jei ? pirm?j? klausim? b?t? atsakyta teigiamai: ar kitoje valstyb?je nar?je esan?ios nuolatin?s buvein?s uždarymo atveju gali atsirasti pirmajame klausime nurodyto pob?džio „galutiniai“ nuostoliai, nors egzistuoja bent jau teorin? galimyb?, kad bendrov? atitinkamoje valstyb?je nar?je v?l atidarys nuolatin? buvein?, iš kurios pelno prireikus b?t? galima atskaityti ankstesnius nuostolius?

4.

Jei ? pirm?j? ir tre?i?j? klausimus b?t? atsakyta teigiamai: ar pirmajame klausime nurodyto pob?džio „galutiniais“ nuostoliais, ? kuriuos turi atsižvelgti pagrindin?s bendrov?s rezidavimo valstyb?, gali b?ti laikomi ir tokie nuolatin?s buvein?s nuostoliai, kurie pagal nuolatin?s buvein?s buvimo valstyb?s teis?s aktus mažiausiai vien? kart? jau gal?jo b?ti perkelti ? kit? mokestin? laikotarp??

5.

Jei ? pirm?j? ir tre?i?j? klausimus b?t? atsakyta teigiamai: ar pareiga atsižvelgti ? tarpvalstybinius „galutinius“ nuostolius yra ribojama pagal dyd? ir taikoma tik toms nuostoli? sumoms, kurias bendrov? b?t? gal?jusi nurodyti nuolatin?s buvein?s buvimo valstyb?je, jeigu joje b?t? galimyb? atsižvelgti ? nuostolius?“

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

13

Pirmuoju klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia išsiaiškinti, ar SESV 49 ir 54 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad jais draudžiama valstyb?s nar?s mokes?i? sistema, pagal kuri? bendrov? rezident? iš savo apmokestinamojo pelno negali atskaityti galutini? nuostoli?, patirt? jos nuolatin?s buvein?s kitoje valstyb?je nar?je tuo atveju, kai rezidavimo valstyb? nar? atsisak? teis?s apmokestinti šios nuolatin?s buvein?s peln? pagal sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo.

14

Pagal suformuot? Teisingumo Teismo jurisprudencij? SESV 49 ir 54 straipsniuose garantuojama ?sisteigimo laisv? apima ?kurt? pagal valstyb?s nar?s teis? ir Europos S?jungoje turin?i? savo registruotas b?stines, centrin? administracij? ar pagrindin? verslo viet? bendrovi? teis? vykdyti savo veikl? kitoje valstyb?je nar?je per patronuojam?ias 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 S?jungos teis?s nuostat? d?l ?sisteigimo laisv?s matyti, kad jos skirtos tam, kad užtikrint? užsienio subjekt? naudojim?si priiman?iojoje valstyb?je nar?je tomis pa?iomis kaip ir nacionalini? subjekt? teis?mis, pagal jas taip pat draudžiama kilm?s valstybei narei trukdyti savo pilie?iams arba pagal jos teis?s aktus ?steigtoms bendrov?ms steigtis kitoje valstyb?je nar?je. Šios argumentai taip pat taikomi, kai, kaip šiuo atveju, vienoje valstyb?je nar?je ?steigta bendrov? vykdo veikl? kitoje valstyb?je nar?je per nuolatin? buvein? (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 nurodyt? jurisprudencij?).

16

Nagrin?jamu atveju iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagal KStG 1 straipsnio 1 ir 2 dalis bendrov?s, kuri? administracijos buvein? arba registruota buvein? yra Vokietijoje, apmokestinamos pelno mokes?iu nuo vis? savo pajam?. Vis d?lto pagal DBA nuostatas tuo atveju, kai bendrov?, turinti administracijos buvein? ar registruot? buvein? Vokietijoje, Jungtin?je

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 galimybių 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, naudojasi mokesčio lengvata, pagal kurią jos gali atsižvelgti į nuolatinės buveinės rezidentės patirtus nuostolius. Neleidžiant taikyti šios galimybių nuostoliams, patirtiems kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės, sukuriamas skirtingas požiūris, kuris gali atgrasyti bendrovę rezidentę nuo veiklos vykdymo per tokios nuolatinės buveinės (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 nagrinjamomis nacionalinės teisės nuostatomis siekiamą tikslą (2018 m. birželio 12 d. Sprendimo Bevola ir Jens W. Trock, C-650/16, EU:C:2018:424, 32 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

20

Kalbant apie priemones, kurias valstybės narės numatė siekdamas užkirsti kelią arba sumažinti dvigubą bendrovių rezidentų apmokestinimą, bendrovės, kurios turi nuolatinę bendrovę kitoje valstybėje narėje, situacija nėra panaši į bendrovių, kurios turi nuolatinę buveinę rezidentų, 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 mokesčio teisės aktuose šios dvi buveinių kategorijos laikomos panašiomis, siekiant atsižvelgti į 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 valstybės narė, kurioje yra bendrovės rezidavimo vieta, pagal sutartą dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo atsisakė kompetencijos apmokestinti tos bendrovės nuolatinės buveinės nerezidentės, esančios kitoje valstybėje narėje, pelną, bendrovės rezidentės, turinčios tokios nuolatinės buveinės, padėtis nėra panaši į bendrovės rezidentės, turinčios nuolatinę buveinę rezidentų, padėtį dėl priemonių, kuriomis pirmoji valstybės narė, siekdama užkirsti kelią dvigubam pelno apmokestinimui ir atitinkamai – dvigubam bendrovių rezidentų 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 punkt?).

23

2018 m. birželio 12 d. Sprendimas Bevola ir Jens W. Trock (C-650/16, EU:C:2018:424), kuriuo remiasi prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikt?s teismas, šios išvados nepaneigia.

24

Teisingumo Teismas šiame sprendime nusprend?, kad d?l nuostoli?, priskirtin? nuolatinei buveinei nerezidentei, kuri nutrauk? savo veikl? ir kurios nuostoliai negal?jo b?ti ir nebegal?s b?ti atskaityti iš jos apmokestinamojo pelno valstyb?je nar?je, kur ji vykd? veikl?, pažym?tina, kad bendrov?s rezident?s, turin?ios toki? nuolatin? buvein?, pad?tis nesiskiria nuo bendrov?s rezident?s, turin?ios nuolatin? buvein? rezident?, pad?ties atsižvelgiant ? tiksl? užkirsti keli? dvigubam nuostoli? atskaitymui. Jis prid?r?, kad bendrov?s, turin?ios nuolatin? buvein? nerezident?, patyrusi? galutini? nuostoli?, paj?gumas mok?ti mokes?ius paveikiamas taip pat, kaip ir bendrov?s, kurios nuolatin? buvein? rezident? patyr? nuostoli?, paj?gumas mok?ti mokes?ius, tod?l abi pad?tys 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 d?lto toje byloje bendrov?s, kuri praš? atsižvelgti ? galutinius nuolatin?s buvein?s nerezident?s nuostolius, rezidavimo valstyb? nar? pagal sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo neatsisak? teis?s apmokestinti šios buvein?s peln?. Iš ties? ji vienašališkai, išskyrus atvej?, kai atitinkama bendrov? pasirinko bendr? tarptautin? apmokestinim?, nusprend? neatsižvelgti ? bendrovi? reziden?i? nuolatin? buveini? nereziden?i? gaut? peln? ir nuostolius, nors ši valstyb? nar? tur?jo kompetencij? tai padaryti, ir tai skiriasi.

26

Nagrin?jamu atveju iš prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad pagal DBA Vokietijos Federacin? Respublika atsisak? teis?s apmokestinti Jungtin?je Karalyst?je esan?i? nuolatin? buveini?, per kurias jos bendrov?s rezident?s vykdo pramonin? ar komercin? veikl?, gaut? peln?. Tas pats atitinkamai taikoma ir ši? buveini? patirt? nuostoli? atskaitymui.

27

Kadangi pagal sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo Vokietijos Federacin? Respublika atsisak? kompetencijos apmokestinti tokios nuolatin?s buvein?s, ?steigtos kitoje valstyb?je nar?je, gaut? peln? ir nuostolius, toki? buvein? turin?ios bendrov?s rezident?s pad?tis n?ra panaši ? bendrov?s rezident?s, turin?ios nuolatin? buvein? Vokietijoje, pad?t? atsižvelgiant ? tiksl? užkirsti keli? dvigubam pelno apmokestinimui ir atitinkamai – dvigubam bendrovi? reziden?i? nuostoli? atskaitymui arba tai sušvelninti.

28

Vadinasi, susiklos?ius tokiai situacijai, kokia nagrin?jama pagrindin?je byloje, negali b?ti konstatuota jokio SESV 49 ir 54 straipsniuose garantuojamos ?sisteigimo laisv?s apribojimo.

29

Atsižvelgiant ? tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad SESV 49 ir 54 straipsniai turi b?ti aiškinami taip: jais nedraudžiama valstyb?s nar?s mokes?i? sistema, pagal kuri?

bendrov? rezident? iš savo apmokestinamojo pelno negali atskaityti galutini? nuostoli?, kuriuos patyr? jos nuolatin? buvein? kitoje valstyb?je nar?je tuo atveju, kai rezidavimo valstyb? nar? atsisak? teis?s apmokestinti šios nuolatin?s buvein?s peln? pagal sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo.

D?l antrojo–penktojo klausim?

30

Atsižvelgiant ? atsakym?, pateikt? ? pirm?j? klausim?, nereikia atsakyti ? antr?j?–penkt?j? klausimus.

D?l bylin?jimosi išlaid?

31

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:

SESV 49 ir 54 straipsniai turi b?ti aiškinami taip, kad jais nedraudžiama valstyb?s nar?s mokes?i? sistema, pagal kuri? bendrov? rezident? iš savo apmokestinamojo pelno negali atskaityti galutini? nuostoli?, patirt? jos nuolatin?s buvein?s kitoje valstyb?je nar?je tuo atveju, kai rezidavimo valstyb? nar? atsisak? teis?s apmokestinti šios nuolatin?s buvein?s peln? pagal sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo.

Parašai.

(*1) Proceso kalba: vokie?i?.