TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2011 m. liepos 21 d.*

Byloje C-397/09

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2009 m. gegužės 27 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2009 m. spalio 14 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Scheuten Solar Technology GmbH

prieš

Finanzamt Gelsenkirchen-Süd

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas K. Lenaerts, teisėjai D. Šváby, R. Silva de Lapuerta (pranešėja), E. Juhász ir T. von Danwitz,

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinė advokatė E. Sharpston,
posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2010 m. rugsėjo 16 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Scheuten Solar Technology GmbH*, atstovaujamos advokato K. von Brocke ir mokesčių konsultanto A. Küntscher,

— *Finanzamt Gelsenkirchen-Süd*, atstovaujamos R. Rasche,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos J. Möller ir C. Blaschke,

— Belgijos vyriausybės, atstovaujamos M. Jacobs ir J.-C. Halleux,

— Danijos vyriausybės, atstovaujamos V. Pasternak Jørgensen ir C. Vang,

— Estijos vyriausybės, atstovaujamos M. Linntam,

— Italijos vyriausybės, atstovaujamos G. Palmieri, padedamos *avvocato dello Stato* S. Fiorentino,

— Nyderlandų vyriausybės, atstovaujamos C. Wissels ir J. Langer,

— Portugalijos vyriausybės, atstovaujamos L. Inez Fernandes,

— Švedijos vyriausybės, atstovaujamos A. Falk ir S. Johannesson,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos L. Seeboruth,

— Europos Komisijos, atstovaujamos R. Lyal ir W. Mölls,

susipažinęs su 2011 m. gegužės 12 d. posėdyje pateikta generalinės advokatės išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su 2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvos 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių (OL L 157, p. 49; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 380), išaiškinimo.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant ginčą tarp *Scheuten Solar Technology GmbH* (toliau – SST) ir *Finanzamt Gelsenkirchen-Süd* (toliau – *Finanzamt*) dėl sumos, nuo kurios apskaičiuojamas verslo mokestis, nustatymo.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Direktyvos 2003/49 1 straipsnyje numatyta:

„1. Palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimai, susidarantys valstybėje narėje, atleidžiami nuo bet kokių tokiems mokėjimams uždedamų [taikomų] mokesčių toje valstybėje, neatsižvelgiant į tai, ar jie renkami išskaitant juos išmokant ar apskaičiuojant, su sąlyga, kad palūkanų ar autorinio atlyginimo tikrasis savininkas yra kitos valstybės narės bendrovė ar valstybės narės bendrovės nuolatinė buveinė, esanti kitoje valstybėje narėje.

2. Valstybės narės bendrovės arba kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės atliktas mokėjimas laikomas susidariusiu toje valstybėje narėje, toliau – šaltinio valstybė.

<...>

4. Valstybės narės bendrovė laikoma tikruoju palūkanų ar autorinio atlyginimo savininku tik tuomet, kai ji gauna tokius mokėjimus savo naudai, o ne kaip tarpininkas, pavyzdžiui, atstovas, patikėtinis ar įgaliotas pasirašantysis, kito asmens naudai.

<...>

7. Šis straipsnis taikomas tik tuo atveju, jei palūkanų ar autorinio atlyginimo mokėtoju esanti bendrovė arba bendrovė, kurios nuolatinė buveinė yra laikoma palūkanų ar autorinio atlyginimo mokėtoju, yra bendrovės, kuri yra tų palūkanų ar autorinio atlyginimo tikroji savininkė arba kurios nuolatinė buveinė yra laikoma tikrąja tų palūkanų ar autorinio atlyginimo savininke, asocijuota bendrovė.

<...>

10. Valstybė narė gali netaikyti šios direktyvos kitos valstybės narės bendrovei arba kitos valstybės narės bendrovės nuolatinei buveinei, jei 3 straipsnio b dalyje nurodytų sąlygų nebuvo nenutrūkstamai laikomasi bent dvejus metus.

<...>“

4 Šios direktyvos 2 straipsnyje numatyta:

„Šioje direktyvoje:

a) terminas „palūkanos“ reiškia pajamas iš bet kokios rūšies skolinių reikalavimų, nesvarbu, ar jie užtikrinti įkeitimu ir ar jie suteikia teisę dalyvauti skolininko pelne, o būtent – tai pajamos iš vertybinių popierių ir pajamos iš obligacijų ar skolinių įsipareigojimų, įskaitant su tokiais vertybiniais popieriais, obligacijomis ar skoliniais įsipareigojimais susijusias priemokas ir premijas; delspinigiai už pavėluotus mokėjimus nėra laikomi palūkanomis;

<...>“

5 Šios direktyvos 3 straipsnio b punkte numatyta:

„Šioje direktyvoje

<...>

b) bendrovė yra antros bendrovės „asocijuota bendrovė“, jei ji atitinka šiuos minimalius reikalavimus:

i) pirmoji bendrovė tiesiogiai valdo bent 25 % antrosios bendrovės kapitalo arba

ii) antroji bendrovė tiesiogiai valdo bent 25 % pirmosios bendrovės kapitalo; arba

iii) trečioji bendrovė tiesiogiai valdo po 25 % pirmosios ir antrosios bendrovių kapitalo.

Valdomos kapitalo dalys privalo priklausyti tik Bendrijos teritorijoje esančioms bendrovėms.

<...>“

6 Direktyvos 2003/49 4 straipsnis yra išdėstytas taip:

„1. Šaltinio valstybė neprivalo užtikrinti šios direktyvos teikiamų privilegijų tokiais atvejais:

a) mokėjimams, kurie, remiantis šaltinio valstybės įstatymais, yra laikomi pelno paskirstymu arba kapitalo apmokėjimu;

<...>

2. Jei dėl ypatingų santykių tarp palūkanų ar autorinio atlyginimo mokėtojo ir tikrojo savininko arba tarp jų abiejų ir kokio nors kito asmens palūkanų ar autorinio atlyginimo suma yra didesnė už sumą, dėl kurios mokėtojas ir tikrasis savininkas būtų susitarę, jei tokių santykių nebūtų, tai šios direktyvos nuostatos taikomos nebent tik pastarajai sumai."

Nacionalinė teisė

7 Pagal pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms taikytinos 2002 m. Verslo mokesčio įstatymo (*Gewerbesteuergesetz 2002*, *BGBl.* 2002 I, p. 4167, toliau – Verslo mokesčio įstatymas) redakcijos 2 straipsnį bet kuri gamybos ir prekybos veikla, be pajamų ar pelno mokesčių, apmokestinama ir verslo mokesčiu, jeigu ji vykdoma nacionalinėje teritorijoje.

8 Šio straipsnio 1 ir 2 dalys išdėstytos taip:

„1. Bet kuri gamybos ar prekybos veikla, vykdoma Vokietijoje, apmokestinama verslo mokesčiu. Gamybos ar prekybos veikla – tai gamybos ar prekybos įmonės vykdoma veikla, kaip tai suprantama pagal Pajamų mokesčio įstatymą. Laikoma, kad gamybos ar prekybos veikla vykdoma Vokietijoje, kai ją vykdyti skirta buveinė yra Vokietijos teritorijoje ar prekybos laive, įregistruotame šios valstybės laivų registre.

2. Gamybos ar prekybos veikla visuomet ir visiškai laikoma kapitalo bendrovių (akcinių bendrovių, komanditinių ūkinių bendrijų, ribotos atsakomybės bendrovių) veikla <...>“

9 Pagal šio įstatymo 6 straipsnį verslo mokesčio bazė yra mokesčio mokėtojų, vykdančių gamybos ar prekybos veiklą, gautas pelnas.

10 Šio įstatymo 7 straipsnio pirmame sakinyje gamybos ar prekybos veiklą vykdančių subjektų pelnas apibrėžiamas taip:

„Gamybos ar prekybos veiklą vykdančių subjektų pelnas – taip pelnas, gautas iš gamybos ar prekybos veiklos, apskaičiuojamas pagal Pajamų mokesčio įstatymo ar Pelno mokesčio įstatymo nuostatas, <...> prie kurio pridedamos ir iš kurio atimamos 8 ir 9 straipsniuose nurodytos sumos.“

11 Veiklos mokesčio įstatymo 8 straipsnyje „Pakartotinis įtraukimas“ nurodyta:

„Į pelną, gautą iš gamybos ar prekybos veiklos, vėl įtraukiamos toliau nurodytos sumos, jei jos buvo atskaitytos apskaičiuojant pelną:

1. Pusė pajamų, susijusių su paskolomis, kurios ekonomiškai susijusios su veiklos (dalinė veikla) ar jos dalies sukūrimu ar įsigijimu arba su veiklos plėtra ar pagerinimu, arba kurios ne tik laikinai padeda padidinti apyvartinį kapitalą.“

12 Šio įstatymo 10bis straipsnyje numatyta, kad nustatant verslo mokesčio bazę iš pelno, apskaičiuoto pagal Verslo mokesčio įstatymo 8 straipsnį, turi būti atimti nuostoliai.

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

13 SST yra pagal Vokietijos teisę Gelzenkirchene įsteigta ribotos atsakomybės bendrovė. 100 % jos akcijų turi Venle (Nyderlandai) įsteigta ribotos atsakomybės bendrovė *Scheuten Solar Systems BV*.

14 Pagal kelias viena po kitos nuo 2003 m. rugpjūčio 27 d. iki 2004 m. gruodžio 1 d. sudarytas sutartis SST iš patronuojančiosios bendrovės gavo 5 180 000 eurų paskolą. 2004 m. SST patronuojančiajai bendrovei pervedė 154 584 eurus palūkanų. SST atskaitė šią sumą iš savo pelno kaip veiklos sąnaudas.

15 Pagal Verslo mokesčio įstatymo 8 straipsnio 1 dalį priimtame sprendime, kuriame nustatyta suma, nuo kurios skaičiuojamas verslo mokestis už 2004 m., *Finanzamt* vis dėlto nurodė, kad SST iš gauto pelno galėjo atimti tik 50 % šių palūkanų sumos, todėl pusė 154 584 eurų sumos buvo pridėta prie pelno, gauto iš SST gamybos ir prekybos veiklos.

16 Pastaroji apskundė šį *Finanzamt* sprendimą tvirtindama, kad pridėjus pusę aptariamų palūkanų sumos buvo pažeista Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalis.

17 2008 m. vasario 22 d. *Finanzgericht Münster* atmetė šį skundą.

18 SST padavė kasacinį skundą dėl šio sprendimo *Bundesfinanzhof*.

19 *Bundesfinanzhof*, abejodamas dėl taikytinų vidaus teisės nuostatų suderinamumo su Direktyvos 2003/49 nuostatomis, nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar <...> Direktyvos 2003/49 <...> 1 straipsnio 1 dalimi draudžiama nuostata, pagal kurią paskolos palūkanos, kurias vienos valstybės narės bendrovė sumokėjo kitos valstybės narės asocijuotajai bendrovei, įtraukiamos į pirmosios bendrovės mokėtino verslo mokesčio bazę?

2. Jeigu į pirmąjį klausimą bus atsakyta teigiamai: ar <...> Direktyvos 2003/49 <...> 1 straipsnio 10 dalis turi būti aiškinama taip, kad valstybės narės gali ir netaikyti šios direktyvos tuo atveju, jei palūkanų mokėjimo momentu 3 straipsnio b punkte nurodytų sąlygų, susijusių su asocijuotosios bendrovės egzistavimu, nebuvo nenutrūkstamai laikomasi bent dvejus metus?

Ar šiuo atveju valstybės narės gali tiesiogiai remtis <...> Direktyvos 2003/49 <...> 1 straipsnio 10 dalimi mokančios bendrovės atžvilgiu?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

20 Šiuo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalį reikia aiškinti taip, kad ja draudžiama nacionalinės mokesčių teisės nuostata, pagal kurią paskolos palūkanos, kurias vienoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė sumokėjo kitoje valstybėje narėje esančiai asocijuotajai bendrovei, įtraukiamos į verslo mokesčio, kurį turi mokėti pirmoji bendrovė, bazę.

21 Pirmiausia reikia konstatuoti, kad pagrindinėje byloje SST buvo apmokestinta verslo mokesčiu dėl jos iš gamybos ir prekybos veiklos gauto pelno. Nustatydama šio mokesčio bazę *Finanzamt*, remdamasi pagrindinėje byloje nagrinėjamu nacionalinės teisės

aktu, į SST pelną pakartotinai įtraukė pusę palūkanų, kurias ši bendrovė sumokėjo Nyderlanduose įsteigtai patronuojančiajai bendrovei.

22 Anot SST, toks skaičiavimas prilygsta mokesčio nustatymui, todėl dėl nagrinėjamo nacionalinės teisės akto atsiranda su Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalimi nesuderinamas dvigubas ekonominis palūkanų apmokestinimas. Tačiau visi kiti Teisingumo Teismui pastabas pateikę suinteresuotieji asmenys mano, kad šis teisės aktas nepatenka į minėtos nuostatos taikymo sritį, ir dėl to į pateiktą klausimą siūlo atsakyti neigiamai.

23 Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas turi nustatyti minėtos nuostatos taikymo sritį.

24 Reikia pažymėti, kad iš Direktyvos 2003/49 2–4 konstatuojamųjų dalių matyti, kad ja siekiama panaikinti palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimų, atliekamų tarp skirtingose valstybėse narėse įsteigtų asocijuotųjų bendrovių, dvigubą apmokestinimą ir kad tokie mokėjimai būtų apmokestinami vieną kartą vienoje valstybėje narėje. Pagal šias konstatuojamąsias dalis šių mokėjimų apmokestinimo panaikinimas toje šalyje, kur jie susidarė, yra tinkamiausias būdas užtikrinti nacionalinių ir tarpvalstybinių sandorių vienodą mokestinį vertinimą.

25 Taigi Direktyvos 2003/49 taikymo sritis, kaip ji apibrėžta jos 1 straipsnio 1 dalyje, apima palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimų, susidariusių valstybėje narėje, atleidimą nuo mokesčių šioje valstybėje su sąlyga, kad jų tikrasis savininkas yra kitoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė ar valstybės narės bendrovės nuolatinė buveinė, esanti kitoje valstybėje narėje.

26 Šioje nuostatoje įtvirtinta taisykle siekiama užtikrinti, kad palūkanų ir autorinių atlyginimų savininkas, įsteigtas kitoje valstybėje narėje, nei jie susidarė, būtų atleistas nuo bet kokių mokesčių toje valstybėje, kur šios palūkanos ir autoriniai atlyginimai susidarė. Iš tiesų Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalies tekste žodžiais „su sąlyga“ iš tikrųjų įtvirtintas ryšys tarp tokių palūkanų ir autorinių atlyginimų valstybėje narėje išmokėjimo ir jų gavimo kitoje valstybėje narėje.

27 Šiuo atžvilgiu Direktyvos 2003/49 2 straipsnio a punkte minėtos palūkanos apibrėžiamos kaip „pajamos iš bet kokios rūšies skolinių reikalavimų“. Taigi tik tikrasis savininkas gali gauti palūkanas, kurios yra pajamos iš tokių skolinių reikalavimų.

28 Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalimi, skaitoma kartu su jos 2–4 konstatuojamosiomis dalimis, siekiama išvengti palūkanų tarpvalstybinių mokėjimų dvigubo teisinio apmokestinimo uždraudžiant palūkanų apmokestinimą jų kilmės valstybėje jų tikrojo savininko nenaudai. Taigi ši nuostata susijusi tik su palūkanas gaunančio kreditoriaus mokestine padėtimi.

29 Reikia pridurti, kad tokį Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalies aiškinimą patvirtina ir šio straipsnio 10 dalis, kurioje valstybėms narėms leidžiama tam tikromis sąlygomis netaikyti šio straipsnio 1 dalyje numatyto atleidimo nuo mokesčio. Įmonės, kurioms šios direktyvos 1 straipsnio 10 dalis gali būti taikoma, joje apibrėžiamos kaip „kitos valstybės narės bendrovė arba kitos valstybės narės bendrovės nuolatinė buveinė“. Iš tiesų šioje nuostatoje palūkanų mokėtojas iš viso neminimas. Taigi iš šios nukrypti leidžiančios tvarkos matyti, kad ji taikoma palūkanų ar autorinių atlyginimų savininkui kitoje valstybėje narėje, o ne šias palūkanas ir atlyginimus turinčiai mokėti įmonei.

30 Taigi nacionalinės teisės aktu, kaip antai nagrinėjamuoju pagrindinėje byloje, nesumažinamos kreditoriaus pajamos. Jame nenumatytas joks palūkanų, išmokėtų jų savininkui, apmokestinimas. Nagrinėjamame teisės akte tik nustatoma verslo mokesčio, kuriuo nagrinėjamu atveju apmokestintas palūkanų mokėtojas, bazė.

31 Šiuo atžvilgiu svarbu pažymėti, kad Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalyje nenumatyta palūkanų mokėtojo mokėtino mokesčio bazės apskaičiavimo tvarka ir elementai, į kuriuos reikia atsižvelgti ją apskaičiuojant, pavyzdžiui, tam tikros išlaidos.

32 Kalbant apie pagrindinėje byloje nagrinėjamą teisės aktą, reikia pažymėti, kad nagrinėjamo verslo mokesčio ypatybė yra ta, jog iš gamybos ar prekybos veiklos gautas pelnas pirmiausia apskaičiuojamas pagal Pajamų mokesčio įstatymo ir Pelno mokesčio įstatymo nuostatas ir vėliau tam tikros sumos pridedamos ar atimamos pritaikius lengvatas. Pridedamos tik tos sumos, kurios pirmame skaičiavimo etape buvo atimtos.

33 Nacionalinės teisės nuostatos, kuriose nustatoma palūkanų mokėtojo mokėtino mokesčio bazė, kaip antai taisyklės dėl galimybės atskaityti tam tikras išlaidas ir šių išlaidų pobūdžio, atspindi konkrečią kiekvienos valstybės narės teisės aktų leidėjo poziciją mokesčių politikos srityje.

34 Taigi nesant nuostatos, kuria reglamentuojama palūkanų mokėtojo mokėtino mokesčio bazės apskaičiavimo tvarka, Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalies taikymo sritis negali būti išplėsta labiau nei joje numatytas atleidimas nuo mokesčio.

35 Galiausiai, kalbant apie Teisingumo Teismo praktikos, susijusios su 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyva dėl bendrosios mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių patronuojančioms ir dukterinėms bendrovėms (OL L 225, p. 6; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 147), galimą poveikį, pakanka nurodyti, kad, kaip pažymėjo generalinė advokatė savo išvados 45–49 punktuose, 2001 m. spalio 4 d. Sprendime *Athinaïki Zythopoiïa* (C-294/99, Rink. p. I-6797) ir 2008 m. birželio 26 d. Sprendime *Burda* (C-284/06, Rink. p. I-4571) nėra nieko, ką būtų galima rimtai svarstyti aiškinant Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalį, kiek tai susiję su nacionalinės teisės aktu, kaip nagrinėjamasis pagrindinėje byloje. Iš tiesų bylose, kuriose buvo priimti šie sprendimai, nagrinėjamas mokestis buvo taikomas dėl dukterinės bendrovės patronuojančiajai bendrovei paskirstyto pelno. Tačiau pagrindinėje byloje nagrinėjami palūkanų mokėjimai nėra apmokestinimą sukeliantis įvykis. Pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos susijusios tik su šių mokėjimų, kaip išlaidų, atskaitymu apskaičiuojant verslo mokesčio bazę.

36 Iš to, kas pasakyta, darytina išvada, kad į pirmąjį klausimą reikia atsakyti: Direktyvos 2003/49 1 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ja nedraudžiama nacionalinės mokesčių teisės nuostata, pagal kurią paskolos palūkanos, kurias vienoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė sumokėjo kitoje valstybėje narėje esančiai asocijuotajai bendrovei, įtraukiamos į pirmosios bendrovės mokėtino verslo mokesčio bazę.

Dėl antrojo klausimo

37 Atsižvelgiant į atsakymą į pirmąjį prejudicinį klausimą, nėra reikalo atsakyti į antrąjį klausimą.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

38 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 (trečioji kolegija) nusprendžia:

2003 m. birželio 3 d. Tarybos direktyvos 2003/49/EB dėl bendros apmokestinimo sistemos, taikomos palūkanų ir autorinių atlyginimų mokėjimams tarp skirtingų valstybių narių asocijuotų bendrovių, 1 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad ja nedraudžiama nacionalinės mokesčių teisės nuostata, pagal kurią paskolos palūkanos, kurias vienoje valstybėje narėje įsteigta bendrovė sumokėjo kitoje valstybėje narėje esančiai asocijuotajai bendrovei, įtraukiamos į pirmosios bendrovės mokėtino verslo mokesčio bazę.

Parašai.