TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2007 m. vasario 15 d. *

Byloje C-345/04

dėl *Bundesfinanzhof* (Vokietija) 2004 m. gegužės 26 d. Sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2004 m. rugpjūčio 12 d., pagal EB 234 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Centro Equestre da Lezíria Grande L^da^

prieš

Bundesamt für Finanzen,

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro kolegijos pirmininkas A. Rosas, teisėjai A. Borg Barthet ir U. Lõhmus (pranešėjas),

* Proceso kalba: vokiečių.

generalinis advokatas P. Léger,
kancleris R. Grass,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— Vokietijos Federacinės Respublikos, atstovaujamos C.-D. Quassowski ir A. Tiemann,

— Italijos Respublikos, atstovaujamos I. M. Braguglia, padedamo *avvocato dello Stato* G. De Bellis,

— Europos Bendrijų Komisijos, atstovaujamos B. Eggers ir R. Lyal,

susipažinęs su 2006 m. birželio 22 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su EB sutarties 59 straipsnio (po pakeitimo – EB 49 straipsnio) išaiškinimu.

2 Šis prašymas pateiktas nagrinėjant bylą tarp pagal Portugalijos teisę įsteigtos bendrovės *Centro Equestre da Lezíria Grande L^da^* (toliau – CELG) ir Federalinės mokesčių tarnybos (*Bundesamt für Finanzen*, toliau – *Bundesamt*) dėl pastarosios atsisakymo patenkinti pirmosios prašymą grąžinti iš CELG, iš dalies apmokestinamo asmens, Vokietijoje gautų pajamų surinktą pelno mokestį, atskaitytą prie šaltinio.

Nacionalinis teisinis pagrindas

3 Pagal 1991 m. galiojusio Vokietijos įstatymo dėl pelno mokesčio (*Körperschaftsteuergesetz*, BGBl. 1991 I, p. 639, toliau – KStG) redakcijos 2 straipsnio 1 dalį ne Vokietijoje įsteigtos bendrovės yra iš dalies apmokestinamos pelno mokesčiu, ir šis mokestis atskaitomas tik iš Vokietijoje gautų pajamų.

4 Pagal įstatymo dėl pajamų mokesčio redakcijos, galiojusios 1997 m. (*Einkommensteuergesetz*, BGBl. 1997 I, p. 821, toliau — 1997 m. EStG), 49 straipsnio 1 dalį, skaitomą kartu KStG 8 straipsnio 1 dalimi ir 1980 m. liepos 15 d. Vokietijos Federacinės Respublikos ir Portugalijos Respublikos sutartį dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo (*Abkommens zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Portugiesischen Republik zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen*) (BGBl. 1982, II dalis, p. 129) 17 straipsnio 2 dalimi, pagal Portugalijos teisę įsteigtų įmonių už meninius pasirodymus Vokietijoje gautos pajamos šioje valstybėje apmokestinamos pelno mokesčiu.

5 1990 m. galiojusios EStG redakcijos (BGBl. 1990 I, p. 1898), taikytinos 1996 m., 50a straipsnio 4 dalies 1 punktas išdėstytas taip:

„Apmokestinant pajamų mokesčiu iš dalies, iš pajamų, gautų iš Vokietijoje organizuotų arba vykusių meninių, sportinių ar kitų renginių, įskaitant pajamas, gautas iš kitų su šiais renginiais susijusių paslaugų, neatsižvelgiant į jas gaunantį asmenį, šis mokestis surenkamas jį atskaitant prie šaltinio <...>." (Neoficialus vertimas)

6 Vis dėlto 1997 m. EStG 50 straipsnio 5 dalies ketvirto sakinio 3 punktas, kuris taikomas atgaline data 1996 mokestiniams metams, numato:

„Iš dalies apmokestinamas mokesčių mokėtojas, iš kurio pajamų pagal 50a straipsnio 4 dalies 1 arba 2 punktus surenkamas mokestis, atskaitant jį prie šaltinio, (gali) reikalauti grąžinti visą atskaitytą ir sumokėtą mokestį prie šaltinio arba jo dalį. Grąžinimas priklauso nuo sąlygos, jog veiklos išlaidos arba profesinės išlaidos, kurios yra tiesiogiai ekonomiškai susijusios su šiomis pajamomis, yra didesnės nei pusė šių pajamų." (Neoficialus vertimas)

7 Iš Teisingumo Teismui pateiktos bylos medžiagos išplaukia, kad skirtingai nei iš dalies apmokestinami mokesčių mokėtojai, Vokietijoje visiškai apmokestinami mokesčių mokėtojai gali iš savo apmokestinamųjų pajamų atskaityti visas išlaidas, susijusias su Vokietijoje vykusiais meno ar sporto renginiais.

Pagrindinė byla ir prejudicinis klausimas

8 CELG, ieškovė pagrindinėje byloje – pagal Portugalijos teisę įsteigta kapitalo bendrovė, kurios registruota buveinė ir valdymo organai yra Portugalijoje. CELG Vokietijoje yra iš dalies apmokestinama pelno mokesčiu, taikomu tik šioje valstybėje gautoms pajamoms. 1996 m. ji keturiolikoje skirtingų Europos Sąjungos miestų, iš kurių vienuolika buvo Vokietijos miestai, suorganizavo raitelių pasirodymo ir dresavimo pamokų turą.

9 1997 m. CELG, remdamasi 1997 m. EStG 50 straipsnio 5 dalimi ir KStG 8 straipsnio 1 dalimi, pateikė prašymą *Bundesamt* grąžinti iš Vokietijoje gautų pajamų sumokėtą pelno mokestį, atskaitytą prie šaltinio, t. y. 71 758 DEM.

10 Šiuo tikslu CELG pateikė patvirtintą Portugalijos balansą, kuriame buvo pateiktos visos per 1996 m. turą patirtos išlaidos. Jame buvo nurodytos komunikacijos, kelionės, apgyvendinimo, reklamos, personalo išlaidos, o taip pat patirtos einamosios išlaidos, skirtos arkliams, vandeniui, elektrai, veterinarams, vaistams, kalviams, arkliams bei raiteliams skirtai įrangai, vežėjų ir konsultanto mokesčių klausimais paslaugoms, bei su arkliais susijusi amortizacija. Vėliau CELG taip pat tvirtino, jog patyrė ir kitų išlaidų, t. y. susijusių su buhalterija ir mokesčiais už licenciją. Ji siekė atskaityti 11/14 visų šių išlaidų iš Vokietijoje gautų pajamų.

11 *Bundesamt* atsisakė patenkinti šį prašymą dėl grąžinimo, atsižvelgdama į tai, kad nebuvo pateikti dokumentų, patvirtinančių tariamai patirtas išlaidas, originalai.

12 Dėl šio sprendimo CELG pateiktas skundas buvo atmestas, atsižvelgiant būtent į tai, kad nebuvo tiesioginio ekonominio tam tikrų deklaruotų išlaidų ir Vokietijoje gautų pajamų ryšio.

13 CELG dėl šio sprendimo pareiškė ieškinį *Finanzgericht Köln*. Šis teismas ieškinį atmetė remdamasis tuo, kad, viena vertus, kai kurios nurodytos išlaidos nėra tiesiogiai susijusios su Vokietijoje apmokestinamomis pajamomis ir, kita vertus, jos neviršija 50 % šių pajamų.

14 Todėl CELG dėl *Finanzgericht Köln* sprendimo pateikė kasacinį skundą *Bundesfinanzhof*.

15 *Bundesfinanzhof* pažymi, jog iš *Finanzgericht Köln* nustatytų faktinių aplinkybių matyti, kad CELG patirtos išlaidos, tiesiogiai ekonomiškai susijusios su šios bendrovės Vokietijoje gautomis pajamomis, neviršija 50 % šių pajamų. Vis dėlto jis pažymi, kad CELG taip pat tvirtino, jog patyrė papildomų išlaidų, ir kad nors yra tam tikrų neaiškumų dėl jų pobūdžio, sudėties ir dydžio bei dėl papildomų pajamų, į kurias reikėtų atsižvelgti, iš minėtų nustatytų faktinių aplinkybių matyti, jog visos CELG patirtos išlaidos, įskaitant šias papildomas išlaidas, viršija pusę pajamų.

16 Vis dėlto *Bundesfinanzhof* mano, kad nevienodas požiūris, kuris taikomas nustatant visiškai apmokestinamo mokesčių mokėtojo, rezidento, apmokestinamąsias pajamas ir iš dalies apmokestinamo mokesčių mokėtojo, ne rezidento, pajamas, kelia abejones dėl 1997 m. EStG 50 straipsnio 5 dalies ketvirto sakinio 3 punkto atitikties Bendrijos teisei, ypač kiek tai susiję su atitiktimi pagal Sutarties 59 straipsnį

garantuojamam laisvam paslaugų teikimui. Šiuo požiūriu jis nurodo 2003 m. birželio 12 d. Teisingumo Teismo sprendimą *Gerritse* (C-234/01, Rink. p. I-5933).

17 Tokiomis aplinkybėmis *Bundesfinanzhof* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šį prejudicinį klausimą:

„Ar tai, kad valstybės narės pilietis, kuris yra Vokietijoje iš dalies apmokestinamas asmuo, turi teisę prašyti grąžinti iš šioje valstybėje gautų pajamų atskaitytą pelno mokestį prie šaltinio tik tuomet, kai su šiomis pajamomis tiesiogiai ekonomiškai susijusios veiklos išlaidos yra didesnės nei pusė pajamų, neprieštarauja EB sutarties 59 straipsniui?“

Dėl prejudicinio klausimo

18 Savo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės klausia, ar Sutarties 59 straipsnis draudžia valstybės narės teisės aktus, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, pagal kuriuos tuo atveju, kai mokesčių mokėtojas, kurio pajamos yra iš dalies apmokestinamos, prašo grąžinti prie šaltinio atskaitytą pelno mokestį, atsižvelgimas į veiklos išlaidas, patirtas vykdant veiklą, dėl kurios šioje valstybėje gautos pajamos, priklauso nuo dviejų sąlygų: šios išlaidos yra tiesiogiai susijusios su šioje valstybėje gautomis pajamomis ir jos viršija pusę šių pajamų.

19 Pirmiausia reikia priminti, kad pagal nusistovėjusią Teisingumo Teismo praktiką, nors tiesioginių mokesčių sistemos reguliavimas priskirtinas valstybių narių

kompetencijai, tačiau šia teise jos privalo naudotis laikydamosi Bendrijos teisės (šiuo klausimu žr. būtent 1997 m. gegužės 15 d. Sprendimo *Futura Participations ir Singer*, C-250/95, Rink. p. I-2471, 19 punktą; 1999 m. spalio 26 d. Sprendimo *Eurowings Luftverkehr*, C-294/97, Rink. p. I-7447, 32 punktą; 1999 m. spalio 28 d. Sprendimo *Vestergaard*, C-55/98, Rink. p. I-7641, 15 punktą; 2000 m. gruodžio 14 d. Sprendimo *AMID*, C-141/99, Rink. p. I-11619, 19 punktą bei 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimo *Marks & Spencer*, C-446/03, Rink. p. I-10837, 29 punktą).

20 Taip pat reikia pažymėti, kad pagal Teisingumo Teismo praktiką Sutarties 59 straipsnis reikalauja panaikinti bet kokius laisvo paslaugų teikimo apribojimus, nustatytus tuo pagrindu, kad paslaugų teikėjas įsisteigęs kitoje valstybėje nei ta, kurioje teikiama paslauga (šiuo klausimu žr. būtent 1986 m. gruodžio 4 d. Sprendimo *Komisija prieš Vokietiją*, 205/84, Rink. p. 3755, 25 punktą; 1991 m. vasario 26 d. Sprendimo *Komisija prieš Italiją*, C-180/89, Rink. p. I-709, 15 punktą ir 2006 m. spalio 3 d. Sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, C-290/04, Rink. p. I-9461, 31 punktą).

Dėl tiesioginio ekonominio ryšio buvimo

21 Kaip matyti iš šio sprendimo 18 punkto, pirmoji sąlyga, kuri taikoma prašant grąžinti pelno mokestį, atskaitytą prie šaltinio, – jog patirtos veiklos išlaidos būtų tiesiogiai ekonomiškai susijusios su valstybėje, kurioje vykdoma veikla, gautomis pajamomis.

22 Iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad mokesčių sistema, pagal kurią valstybė narė, apskaičiuodama valstybės narės mokesčių mokėtojų, ne rezidentų, apmokestinimo bazę, atsižvelgia tik į toje valstybėje gautas pajamas ir patirtus nuostolius, atitinka tarptautinės mokesčių teisės teritoriškumo principą, pripažįstamą ir Bendrijos teisėje (šiuo klausimu žr. minėtų sprendimo *Futura Participations ir Singer* 21 bei 22 punktus bei sprendimo *Marks & Spencer* 39 punktą).

23 Kiek tai susiję su veiklos išlaidomis, tiesiogiai susijusiomis su valstybėje narėje ne rezidentų, gaunančių joje apmokestinamąsias pajamas, vykdoma veikla, iš esmės toje valstybėje į jas reikia atsižvelgti, jeigu yra apmokestinamos rezidentų grynosios pajamos, gautos atskaičius tokias išlaidas. Iš tikrųjų Teisingumo Teismas minėto sprendimo *Gerritse* 27 punkte pripažino, jog atsižvelgimo į tokias išlaidas tikslais rezidentų ir ne rezidentų padėtis yra panaši. Kadangi valstybė narė rezidentams suteikia teisę atskaityti nagrinėjamas išlaidas, ji iš esmės negali uždrausti, jog į jas būtų atsižvelgta ir ne rezidentų atveju (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *Gerritse* 27 punktą).

24 Taigi reikalaujama, jog valstybė, kurioje vykdoma veikla, iš kurios gautos apmokestinamosios pajamos, naudodamasi įgaliojimais mokesčių srityje turi numatyti, kad apmokestinant ne rezidentą būtų galima atsižvelgti į su šia veikla tiesiogiai susijusias išlaidas. Vis dėlto šiuo klausimu reikia patikslinti, jog Bendrijos teisė nekliudo valstybei narei nustatyti dar daugiau ir leisti atsižvelgti ir į tokio ryšio neturinčias išlaidas (šiuo klausimu žr. minėto sprendimo *FKP Scorpio Konzertproduktionen* 50–52 punktus).

25 Veiklos išlaidomis, tiesiogiai susijusiomis su valstybėje narėje, kurioje vykdoma veikla, gautomis pajamomis, laikomos išlaidos, kurios yra tiesiogiai ekonomiškai susijusios su paslaugų teikimu, dėl kurio pajamos yra apmokestinamos šioje valstybėje narėje, ir kurios dėl to yra neatsiejamos nuo teikiamų paslaugų, kaip antai kelionės ir apgyvendinimo išlaidos. Tokiu atveju patirtų išlaidų atsiradimo vieta ir data neturi reikšmės.

26 Iš bylos medžiagos matyti, kad Portugalijoje įsteigta CELG iš Vokietijoje organizuotų meninių pasirodymų gavo pajamas. Dėl šių pasirodymų CELG patyrė įvairių šio sprendimo 10 punkte išvardytų veiklos išlaidų, kurių dalis buvo patirta dėl išankstinio pasirodymų organizavimo bei planavimo, o kitos patirtos vykstant pasirodymams, todėl ji prašė į jas atsižvelgti Vokietijoje. Tik bylą nagrinėjantis nacionalinis teismas, kuris turi prisiimti atsakomybę dėl būsimo sprendimo

priėmimo, atsižvelgdamas į pagrindinės bylos aplinkybes, turi nagrinėdamas šią bylą nustatyti, kurios CELG deklaruotos veiklos išlaidos yra tiesiogiai susijusios su paslaugų, dėl kurių pajamos yra apmokestinamos šioje valstybėje, teikimu ir kurios dėl to yra neatskiriamos nuo pajamų.

27 Todėl reikia pripažinti, jog Sutarties 59 straipsnis nedraudžia nacionalinės teisės aktų, nustatančių iš mokesčių mokėtojo, apmokestinamo iš dalies, gautų pajamų surinkto prie šaltinio atskaityto pelno mokesčio grąžinimo sąlygą, jog mokesčių mokėtojo veiklos išlaidos, į kurias jis prašo atsižvelgti, būtų tiesiogiai ekonomiškai susijusios su atitinkamoje valstybėje narėje vykdoma veikla, jeigu, neatsižvelgiant į išlaidų atsiradimo vietą ir datą, visos išlaidos, kurios negali būti atskirtos nuo šios veiklos, pripažįstamos su ja tiesiogiai susijusios.

Dėl reikalavimo, jog išlaidos viršytų pusę pajamų

28 Antrą pagrindinėje byloje nagrinėjamuose teisės aktuose įtvirtintą sąlygą, kiek ji susijusi su mokesčių mokėtojo, ne rezidento, iš Vokietijoje gautų pajamų surinkto mokesčio, atskaityto prie šaltinio, grąžinimu sudaro reikalavimas, jog veiklos išlaidos, kurios yra tiesiogiai ekonomiškai susijusios su šiomis pajamomis, viršytų pusę šių pajamų.

29 Tokia sąlyga gali apriboti bendrovės, siekiančios kitoje nei jos įsisteigimo valstybė vykdyti meno, sporto ar kitą veiklą, laisvą paslaugų teikimą.

30 Iš tikrųjų nustačius tokią sąlygą tokiai bendrovei prašant grąžinti mokestį, atskaitytą prie šaltinio, ji negali reikalauti, jog apmokestinant iš atitinkamos ekonominės veiklos jos gautas pajamas iš karto būtų atsižvelgta į tiesiogiai su šia veikla susijusias išlaidas.

31 Todėl reikia pripažinti, jog teisės aktai, kaip antai nagrinėjamieji, kuriuose nustatoma, kad į mokesčių mokėtojo, apmokestinamo iš dalies, patirtas išlaidas atsižvelgiama įvykdžius šią papildomą sąlygą, iš esmės yra Sutarties 59 straipsniu draudžiamas apribojimas.

32 Todėl reikia įvertinti, ar toks apribojimas gali būti pateisinamas.

33 Negalima pritarti Vokietijos vyriausybės pateiktam pateisinimui, jog nacionalinės teisės aktų tikslas – išvengti, kad į išlaidas nebūtų atsižvelgta du kartus, t. y. valstybėje, kurioje įsteigta bendrovės buveinė, ir toje valstybėje, kurioje buvo teikiamos paslaugos ir buvo apmokestintos pajamos.

34 Pirmiausia reikia pabrėžti, jog pagal 1980 m. liepos 15 d. Vokietijos Federacinės Respublikos ir Portugalijos Respublikos sutartį dėl pajamų bei kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo taikomas „įskaitymo“ metodas.

35 Iš to išplaukia, kad Portugalijos bendrovė yra apmokestinama Portugalijoje atsižvelgiant į visas jos gautas pajamas, įskaitant pajamas, gautas vykdant veiklą Vokietijoje, kurioje jos taip pat yra apmokestinamos. Dvigubo apmokestinimo

išvengiama, kai pirmoji valstybė atskaito sumą, prilygstančią antrojoje valstybėje sumokėtam mokesčiui. Toks mechanizmas neleidžia du kartus atsižvelgti į išlaidas, nes jeigu jį taiko pirmoji valstybė, ji gali patikrinti veiklos išlaidas, į kurias buvo atsižvelgta antrojoje valstybėje apskaičiuojant sumokėtą mokestį.

36 Be to, 1997 m. EStG 50 straipsnio 5 dalis numato procedūrą, pagal kurią Vokietijos finansų ministras gali mokesčių mokėtojo, apmokestinamo iš dalies, gyvenamosios vietos valstybę informuoti apie pastarojo pateiktą prašymą grąžinti mokesčius. Šis nacionalinių kompetentingų valdžios institucijų bendradarbiavimo mechanizmas taip pat leidžia išvengti dvigubo atsižvelgimo į išlaidas. Be to, prie šio tikslo įgyvendinimo taip pat prisideda 1977 m. gruodžio 19 d. Tarybos direktyva 77/799/EEB dėl valstybių narių kompetentingų institucijų tarpusavio pagalbos tiesioginio apmokestinimo srityje (OL L 336, p. 15), kuri numato atitinkamų mokesčių institucijų keitimąsi informacija.

37 Todėl iš nacionalinės teisės aktų, pagal kuriuos iš atitinkamoje valstybėje narėje mokesčių mokėtojo, apmokestinamo iš dalies, gautų pajamų surinkto prie šaltinio atskaityto mokesčio grąžinimas priklauso nuo sąlygos, kad su šiomis pajamomis tiesiogiai susijusios veiklos išlaidos viršija pusę pajamų, išplaukiantis laisvo paslaugų teikimo apribojimas yra nepagrįstas. Todėl reikia daryti išvadą, kad Sutarties 59 straipsnis draudžia tokius teisės aktus.

38 Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta pirmiau, į pateiktą klausimą reikia atsakyti taip, kad Sutarties 59 straipsnis nedraudžia tokių nacionalinės teisės aktų, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, nustatančių iš mokesčių mokėtojo, apmokestinamo iš dalies, gautų pajamų surinkto prie šaltinio atskaityto pelno mokesčio grąžinimo sąlygą, jog mokesčių mokėtojo veiklos išlaidos, į kurias jis šiuo tikslu prašo atsižvelgti, būtų tiesiogiai ekonomiškai susijusios su dėl atitinkamoje valstybėje narėje vykdytos veiklos gautomis pajamomis, jeigu, neatsižvelgiant į išlaidų

atsiradimo vietą ir datą, visos išlaidos, kurios negali būti atskirtos nuo šios veiklos, pripažįstamos su ja tiesiogiai susijusios. Šis straipsnis, priešingai, draudžia, tokius nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos šio mokesčio grąžinimas mokesčių mokėtojui priklauso nuo sąlygos, kad šios veiklos išlaidos viršija pusę šių pajamų.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

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

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

EB Sutarties 59 straipsnis (po pakeitimo – EB 49 straipsnis) nedraudžia tokių nacionalinės teisės aktų, kaip antai nagrinėjami pagrindinėje byloje, nustatančių iš mokesčių mokėtojo, apmokestinamo iš dalies, gautų pajamų surinkto prie šaltinio atskaityto pelno mokesčio grąžinimo sąlygą, jog mokesčių mokėtojo veiklos išlaidos, į kurias jis šiuo tikslu prašo atsižvelgti, būtų tiesiogiai ekonomiškai susijusios su dėl atitinkamoje valstybėje narėje vykdytos veiklos gautomis pajamomis, jeigu, neatsižvelgiant į išlaidų atsiradimo vietą ir datą, visos išlaidos, kurios negali būti atskirtos nuo šios veiklos, pripažįstamos su ja tiesiogiai susijusios. Tačiau šis straipsnis draudžia tokius nacionalinės teisės aktus, pagal kuriuos šio mokesčio grąžinimas mokesčių mokėtojui priklauso nuo sąlygos, kad šios veiklos išlaidos viršija pusę šių pajamų.

Parašai.