TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. gruodžio 17 d.*

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą — Mokesčių teisės aktai — Pelno mokestis — Įsisteigimo laisvė — Nuolatinis padalinys nerezidentas — Dvigubo apmokestinimo vengimas neapmokestinant mokesčiu nuolatinio padalinio nerezidento pajamų — Atsižvelgimas į tokio nuolatinio padalinio nuostolius — Pakartotinis anksčiau atskaitytų nuostolių įskaitymas perleidus padalinį nerezidentą — Galutiniai nuostoliai“

Byloje C-388/14

dėl *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas, Vokietija) 2014 m. vasario 19 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. rugpjūčio 14 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikto prašymo priimti prejudicinį sprendimą byloje

Timac Agro Deutschland GmbH

prieš

Finanzamt Sankt Augustin

TEISINGUMO TEISMAS (trečioji kolegija),

kurį sudaro antrosios kolegijos pirmininkas M. Ilešič, einantis trečiosios kolegijos pirmininko pareigas, teisėjai C. Toader, A. Rosas, E. Jarašiūnas ir C. G. Fernlund (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Wathelet,

posėdžio sekretorius K. Malacek, administratorius,

atsižvelgęs į rašytinę proceso dalį ir įvykus 2015 m. liepos 1 d. posėdžiui,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

— *Finanzamt Sankt Augustin*, atstovaujamos U. Strake ir H. Brandenberg,

— Vokietijos vyriausybės, atstovaujamos T. Henze ir K. Petersen,

— Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos D. Colas, J.-S. Pilczer ir S. Ghiandoni,

— Austrijos vyriausybės, atstovaujamos C. Pesendorfer, E. Lachmayer, A. Wild ir M. Klamert,

— Jungtinės Karalystės vyriausybės, atstovaujamos J. Kraehling, padedamos baristerių S. Ford ir N. Saunders,

* Proceso kalba: vokiečių.

— Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir M. Wasmeier,

susipažinęs su 2015 m. rugsėjo 3 d. posėdyje pateikta generalinio advokato išvada,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymas priimti prejudicinį sprendimą pateiktas dėl SESV 49 straipsnio išaiškinimo.

2 Prašymas pateiktas nagrinėjant pagal Vokietijos teisę įsteigtos kapitalo bendrovės *Timac Agro Deutschland GmbH* (toliau – *Timac Agro*) ir *Finanzamt Sankt Augustin* (Sankt Augustino mokesčių inspekcija) ginčą dėl to, kad, pirma, Sankt Augustino mokesčių inspekcija pakartotinai įskaitė anksčiau atskaitytus 1997 ir 1998 mokestinių metų nuostolius, kuriuos šios bendrovės nuolatinis padalinys nerezidentas patyrė dėl jo perleidimo kitai susijusiai bendrovei nerezidentei, ir, antra, atsisakė atsižvelgti į minėto padalinio po tokio perleidimo patirtus nuostolius, susijusius su vėlesniais mokestiniais metais nei 1999-ieji.

Teisinis pagrindas

Vokietijos teisė

3 1997 ir 1998 mokestiniams metams taikytinos redakcijos Vokietijos pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz*, toliau – *EStG*) 2a straipsnio 3 dalies pirmame–ketvirtame sakiniuose numatyta:

„Jeigu užsienio valstybėje esančio padalinio pramoninės ar komercinės veiklos rezultatas pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo atleidžiamas nuo pajamų mokesčio, nuostoliai, kurie pagal nacionalinę mokesčių teisę patirti gaunant šias pajamas, mokesčių mokėtojo prašymu turi būti atskaityti apskaičiuojant bendrą veiklos rezultato dydį tiek, kiek mokesčių mokėtojas būtų galėjęs juos kompensuoti arba atskaityti, jeigu veiklos rezultatas nebūtų atleidžiamas nuo pajamų mokesčio, su sąlyga, kad šie nuostoliai viršija kitų toje pačioje užsienio valstybėje esančių padalinių gautą teigiamą pramoninės ar komercinės veiklos rezultatą, kuris pagal šią sutartį neapmokestinamas. Tiek, kiek nuostoliai nebuvo kompensuoti šiuo būdu, nuostolius galima atskaityti, jeigu įvykdytos 10d straipsnyje nustatytos sąlygos. Jeigu vėlesniais mokestiniais metais iš toje užsienio valstybėje esančių nuolatinių padalinių pramoninės arba komercinės veiklos gaunamas bendras veiklos rezultatas, kuriam pagal sutartį netaikomas pajamų mokestis, yra teigiamas, nuostoliai, kurie buvo atskaityti pagal pirmą arba antrą sakinį, turi būti įtraukti į bendrą apskaičiuotą tų mokestinių metų veiklos rezultatą. Trečias sakinys netaikomas, jeigu mokesčių mokėtojas įrodo, kad pagal jam taikomas užsienio valstybės nuostatas bendrai negalima siekti perkelti nuostolių atskaitos į kitus mokestinius metus nei metai, kuriais nuostoliai buvo patirti.“

4 2005 m. taikytinos redakcijos *EStG* 52 straipsnio 3 dalies trečiame ir penktame sakiniuose nurodyta:

„1997 m. balandžio 16 d. paskelbtos redakcijos (*BGBl.* 1997 I, p. 821) 2a straipsnio 3 dalies trečias, penktas ir šeštas sakiniai tebetaikomi 1999–2008 mokestiniais metais, jeigu gaunamas teigiamas rezultatas, kaip jis suprantamas pagal 2a straipsnio 3 dalies trečią sakinį, arba jeigu užsienio valstybėje

esantis nuolatinis padalinys, kaip tai suprantama pagal penktame sakinyje nurodytą 2a straipsnio 4 dalies redakciją, pertvarkomas į kapitalo bendrovę, perleidžiamas arba uždaromas. <...> 1999–2008 mokestiniams metams taikoma toliau nurodytos redakcijos 2a straipsnio 4 dalis:

„4. Jeigu užsienio valstybėje esantis nuolatinis padalinys:

1) pertvarkomas į kapitalo bendrovę arba

2) atlygintinai ar neatlygintinai perleidžiamas, arba

3) uždaromas <...>, pagal 3 dalies pirmą ir antrą sakinius atskaityti nuostoliai yra pakartotinai įskaitomi į bendrą mokestinių metų, kuriais jis buvo pertvarkytas, perleistas arba uždarytas, veiklos rezultato dydį, analogiškai pritaikant 3 dalies trečią sakinį, jei minėti nuostoliai nebuvo pakartotinai įskaityti pagal 3 dalies trečią sakinį ir dar neturi būti pakartotinai įskaityti.“

Sutartys dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo

5 1954 m. spalio 4 d. Vokietijos Federacinės Respublikos ir Austrijos Respublikos sutarties dėl pajamų, turto, verslo ir žemės dvigubo apmokestinimo išvengimo (*BGBl.* 1955 II, p. 749), iš dalies pakeistos 1992 m. liepos 8 d. sutartimi (*BGBl.* 1994 II, p. 122), 4 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„[j]ei 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.“

6 2000 m. rugpjūčio 24 d. Vokietijos Federacinės Respublikos ir Austrijos Respublikos sutarties dėl pajamų ir turto dvigubo apmokestinimo išvengimo (*BGBl.* 2000 II, p. 734, toliau – Vokietijos ir Austrijos sutartis) 7 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Susitariančiosios valstybės įmonės pelnas apmokestinamas tik šioje valstybėje, jei įmonė nevykdo veiklos kitoje susitariančiojoje valstybėje per joje esantį nuolatinį padalinį. Jei įmonė veiklą vykdo per tokį nuolatinį padalinį, gali būti apmokestinamas pelno mokesčiu kitoje šalyje įmonės gautas pelnas, tačiau tik ta jo dalis, kuri priskiriama tam nuolatiniam padaliniui.“

7 Vokietijos ir Austrijos sutarties 23 straipsnio 1 dalies pirmame sakinyje nurodyta:

„Vokietijos Federacinėje Respublikoje įsteigtiems ar gyvenantiems asmenims mokestis nustatomas taip:

a) laikantis toliau nurodyto b punkto sąlygų nustatant mokesčių bazę Vokietijoje neatsižvelgiama į Austrijos Respublikoje gautas pajamas ir Austrijos Respublikoje esantį turtą, kuris pagal šią sutartį yra apmokestinamas Austrijos Respublikoje.“

8 Prie šios sutarties pridėto protokolo 12 straipsnio b punkte dėl minėtos sutarties 24 straipsnio nurodyta:

„Kai Vokietijoje įsteigti ar gyvenantys asmenys nuo 1990 (1989–1990) mokestinių metų patiria nuostolių Austrijoje esančiuose nuolatiniuose padaliniuose, remiantis *EStG* 2a straipsnio 3 dalimi, reikia atsižvelgti į nuostolius, patirtus iki 1997 (1996–1997) mokestinių metų įskaitytinai. Pakartotiniai įskaitymai pagal [šio įstatymo] 2a straipsnio 3 dalies trečią sakinį netaikomi nuo 1994 mokestinių metų. Jei numatyta mokesčių lengvata Vokietijos Federacinėje Respublikoje dėl įsiteisėjusio teismo sprendimo negali būti taikoma taip, kaip numatyta šiose nuostatose, ir jei mokesčio nustatymo procedūra negali

būti dar kartą pradėta dėl to, kad suėjo naikinamasis terminas, į nuostolius gali būti atsižvelgta Austrijos Respublikoje juos atskaitant. Į nuostolius, patirtus nuo 1998 (1997–1998) mokestinių metų, remiantis abipusiškumo principu, turi būti atsižvelgta valstybėje, kurioje yra padalinys. Šios taisyklės taikomos tik tuo atveju, jei pagal jas į nuostolius neatsižvelgiama du kartus.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

9 *Timac Agro* yra pagal Vokietijos teisę įsteigta kapitalo bendrovė ir priklauso Prancūzijos įmonių grupei. Nuo 1997 m. ji turėjo nuolatinį padalinį Austrijoje. 2005 m. rugpjūčio 31 d. šis padalinys buvo atlygintinai perleistas Austrijoje įsteigtai bendrovei, priklausančiai tai pačiai įmonių grupei, kuriai priklauso *Timac Agro*.

10 Taigi iškilo klausimas dėl šio nuolatinio padalinio nerezidento patirtų nuostolių vertinimo, nes 1997–2005 m. minėtas nuolatinis padalinys Austrijoje visais mokestiniais metais, išskyrus 2000 ir 2005 m., patyrė nuostolių.

11 Po mokestinio patikrinimo buvo patikslintos *Timac Agro* 1997–2004 m. mokesčio bazės. Viena vertus, nuolatinio padalinio Austrijoje nuostoliai, kurie iš pradžių buvo atskaityti iš *Timac Agro* 1997 ir 1998 m. veiklos rezultato, buvo pakartotinai įskaityti į šios bendrovės 2005 m. veiklos rezultatą prieš apmokestinimą. Kita vertus, buvo atsisakyta įskaityti to paties nuolatinio padalinio nuostolius į *Timac Agro* už 1999–2004 m. mokėtino mokesčio bazę.

12 *Timac Agro* nesutiko su šiais patikslinimais ir pareiškė ieškinį *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas). Grįsdama šį ieškinį ji tvirtino, kad tiek jos nuolatinio padalinio Austrijoje 1997 ir 1998 m. patirtų nuostolių pakartotinis įskaitymas, tiek negalėjimas atskaityti šio padalinio 1999–2004 m. nuostolių yra nesuderinami su įsisteigimo laisve.

13 Aptariamo pakartotinio nuostolių įskaitymo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad Teisingumo Teismas dar nėra išsprendęs klausimo dėl tokio pakartotinio įskaitymo po nuolatinio padalinio nerezidento perleidimo atitikties Sąjungos teisei.

14 Šis teismas nurodo, kad, nors, žinoma, faktinės aplinkybės, dėl kurių priimtas Sprendimas *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588), yra iš dalies panašios į faktines aplinkybes jo nagrinėjamoje byloje, tačiau tame sprendime buvo sprendžiamas klausimas dėl nuolatinio padalinio nerezidento nuostolių pakartotinio įskaitymo neviršijant jo pelno dydžio. O pagrindinėje byloje nuostoliai buvo pakartotinai įskaityti dėl nuolatinio padalinio nerezidento perleidimo, to nesiejant su galimo šio padalinio pelno dydžiu.

15 Jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad minėtame sprendime suformuluoti principai turėtų būti taikomi ir šioje byloje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar su galutiniais nuostoliais susiję principai, kuriuos Teisingumo Teismas nurodė Sprendimo *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) 55 ir 56 punktuose, galėtų būti taikomi 1997 ir 1998 mokestiniais metais patirtiems nuostoliams, į kuriuos po pakartotinio įskaitymo nebeatsižvelgiama Vokietijoje.

16 Dėl atsisakymo atsižvelgti į nuolatinio padalinio Austrijoje 1999–2004 m. patirtus nuostolius prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad pagal Vokietijos ir Austrijos sutarties nuostatas Austrijos Respublika turėjo išimtinę teisę apmokestinti šio padalinio pajamas. Šia sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nustatyta tvarka taikoma ne tik pelnui, bet ir nuostoliams. Todėl *Timac Agro* ieškinys gali būti patenkintas tik tuo atveju, jeigu minėta sutartis riboja įsisteigimo laisvę.

17 Minėtam teismui taip pat kyla klausimas, ar jo nagrinėjamoje byloje yra galutinių nuostolių, kaip jie suprantami pagal Sprendimo *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) 55 ir 56 punktus. Jis pabrėžia, kad iki šiol jam nepavyko nustatyti kriterijų, kurie leistų apibrėžti atvejus, kuriais taikytini šie principai.

18 Būtent tokiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Köln* (Kelno finansų teismas) nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar SESV 49 straipsnį reikia suprasti taip, kad jam prieštarauja teisės norma, kaip antai *EStG* 52 straipsnio 3 dalis, jei įskaitymo, kuris lygus užsienio nuolatinio padalinio nuostoliui, kurio dydžiu apmokestinimo bazė jau buvo sumažinta, priežastis yra šio nuolatinio padalinio perleidimas kitai kapitalo bendrovei, kuri, kaip ir perleidžiančioji įmonė, priklauso tai pačiai įmonių grupei, o ne pelno gavimas?

2. Ar SESV 49 straipsnį reikia suprasti taip, kad jam prieštarauja teisės norma, kaip antai Vokietijos ir Austrijos sutarties 23 straipsnio 1 dalies a punktas, pagal kurią į mokesčio bazę Vokietijoje neįtraukiamos Austrijoje gautos pajamos, kai jas galima apmokestinti Austrijoje, jeigu į Austrijoje esančio Vokietijos kapitalo bendrovės nuolatinio padalinio nuostolius Austrijoje daugiau negali būti atsižvelgta dėl to, kad nuolatinis padalinys perleistas Austrijos kapitalo bendrovei, priklausančiai tai pačiai įmonių grupei kaip ir Vokietijos kapitalo bendrovė?“

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl pirmojo klausimo

19 Pateikdamas pirmąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia sužinoti, ar SESV 49 straipsnį reikia aiškinti taip, kad jam prieštarauja valstybės narės nustatyta apmokestinimo tvarka, pavyzdžiui, nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią bendrovei rezidentei perleidžiant kitoje valstybėje narėje esantį nuolatinį padalinį bendrovei nerezidentei, kuri, kaip ir perleidžiančioji bendrovė, priklauso tai pačiai įmonių grupei, anksčiau atskaityti perleisto padalinio nuostoliai pakartotinai įskaitomi į perleidžiančiosios bendrovės apmokestinamąjį veiklos rezultatą, jei pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tokio nuolatinio padalinio pajamos neapmokestinamos valstybėje narėje, kurioje yra bendrovės, kuriai šis padalinys priklausė, buveinė.

20 Reikia priminti, kad įsisteigimo laisvė apima bendrovių, įsteigtų vadovaujantis valstybės narės teisės aktais ir turinčių savo pagrindines buveines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą Europos Sąjungoje, teisę vykdyti savo veiklą kitose valstybėse narėse per dukterinę bendrovę, filialą ar atstovybę (Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 17 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

21 Nors ESV sutarties nuostatomis dėl įsisteigimo laisvės siekiama užtikrinti, kad priimančiojoje valstybėje narėje būtų taikoma nacionalinė tvarka, pagal jas taip pat draudžiama kilmės valstybei narei trukdyti pagal jos įstatymus įsteigtai bendrovei steigtis kitoje valstybėje narėje, ypač per nuolatinį padalinį (Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 18 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

22 Įsisteigimo laisvė apribojama, jeigu pagal valstybės narės apmokestinimo tvarką bendrovei rezidentei, turinčiai dukterinę bendrovę ar nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje, taikomas kitoks mokestinis vertinimas, kuris yra nepalankesnis, nei taikomas nuolatinę buveinę ar dukterinę bendrovę pirmojoje valstybėje narėje turinčiai bendrovei rezidentei (Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 19 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

23 Dėl atsižvelgimo į nuolatinio padalinio nerezidento nuostolius nustatant bendrovės, kuriai šis padalinys priklauso, veiklos rezultatą ir apskaičiuojant apmokestinamąsias pajamas Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad toks atsižvelgimas yra mokesčių lengvata (Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 20 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

24 Be to, iš Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad dėl pakartotinio tokių nuostolių įskaitymo, taikomo tik nuolatinio padalinio nerezidento perleidimo atveju, tokia lengvata netaikoma bendrovei, turinčiai nuolatinį padalinį kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje yra jos buveinė, kitaip nei bendrovei, turinčiai nuolatinį padalinį toje pačioje valstybėje narėje, todėl tai yra nepalankus vertinimas (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 21 punktą).

25 Iš šios teismo praktikos taip pat matyti, kad toks nepalankus vertimas gali atgrasyti bendrovę rezidentę nuo savo veiklos per kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje yra jos buveinė, esantį nuolatinį padalinį, todėl iš principo tai yra Sutarties nuostatose dėl įsisteigimo laisvės draudžiamas apribojimas (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 22 punktą).

26 Toks apribojimas gali būti leidžiamas tik jei jis taikomas objektyviai nepanašioms situacijoms arba pagrįstas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu (Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 23 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

27 Kalbant apie situacijų panašumą, reikia pažymėti, kad kitoje valstybėje narėje, nei nagrinėjama, esančių nuolatinių padalinių situacija iš principo nėra panaši į nuolatinių padalinių rezidentų situaciją, kai kalbama apie šios valstybės narės numatytas priemones siekiant išvengti bendrovės rezidentės pelno dvigubo apmokestinimo arba jį sušvelninti (Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 24 punktas).

28 Leidusi atskaityti Austrijoje esančio nuolatinio padalinio nuostolius Vokietijos Federacinė Respublika bendrovei rezidentei, kuriai priklausė šis nuolatinis padalinys, suteikė mokesčių lengvatą taip, lyg šis nuolatinis padalinys būtų veikęs Vokietijoje, todėl jį prilygino, kiek tai susiję su nuostolių atskaitymu, nuolatiniams padaliniams rezidentams (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, EU:C:2008:588, 35 punktą ir Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 24 punktą). Taigi, esant šioms aplinkybėms, nuolatinį padalinį Austrijoje turinčios bendrovės rezidentės ir Vokietijoje nuolatinį padalinį turinčios bendrovės rezidentės situacijos yra panašios.

29 Todėl apribojimo pateisinimas gali būti siejamas tik su privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Šiuo atveju taip pat reikia, kad apribojimas būtų tinkamas užtikrinti, kad būtų pasiektas juo siekiamas tikslas, ir neviršytų to, kas būtina jam pasiekti (Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 25 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

30 Vokietijos Federacinė Respublika pažymi, kad Austrijoje esančio nuolatinio padalinio pajamos, tiek gautos laikotarpiu, kai nuolatinis padalinys priklausė Vokietijoje įsteigtai bendrovei, tiek gautos šio padalinio perleidimo metu, Vokietijoje neapmokestinamos, nes pagal Vokietijos ir Austrijos sutartį šios pajamos turi būti apmokestintos Austrijos Respublikoje.

31 Ši valstybė narė patikslina, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas pakartotinis įskaitymas atitinka anksčiau atskaitytų nuostolių sumą. Taigi toks pakartotinis įskaitymas yra mokestinė kompensacija iš anksčiau neapmokestintos bendrovės rezidentės pelno.

32 Be to, pagrindinėje byloje nagrinėjama apmokestinimo tvarka buvo siekiama, pirma, išvengti, kad mokesčių mokėtojai galėtų apeiti pakartotinio įskaitymo schemą nustatydami mažesnes nei rinkos kainas arba kitais būdais, ir, antra, neleisti rinkti mokesčių *a posteriori*.

33 Vokietijos Federacinė Respublika mano, kad dėl šios priežasties pagrindinėje byloje nagrinėjama apmokestinimo tvarka pateisinama privalomuoju bendrojo intereso pagrindu, susijusiu tiek su būtinybe užtikrinti tolygų valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą, tiek su mokesčių sistemos darna, tiek su mokesčių vengimo prevencija.

34 Pirmiausia dėl būtinybės išsaugoti tolygų valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą reikia priminti, kad tai yra Teisingumo Teismo pripažintas teisėtas tikslas, dėl kurio gali pasirodyti būtina vienoje iš minėtų valstybių narių įsteigtų bendrovių ūkinei veiklai taikyti tik tos valstybės mokesčių taisykles tiek dėl pelno, tiek dėl nuostolių (Sprendimo *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, 50 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

35 Kaip jau yra pažymėjęs Teisingumo Teismas, šiuo tikslu siekiama išsaugoti pusiausvyrą tarp teisės apmokestinti pelną ir galimybės atskaityti nuostolius, ypač siekiant užkirsti mokesčių mokėtojui kelią laisvai pasirinkti valstybę narę, kurioje būtų atsižvelgta į tokį pelną ar nuostolius (Sprendimo *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, 51 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

36 Jei Vokietijos ir Austrijos sutartis pagrindinėje byloje nebūtų taikoma, Vokietijos Federacinė Respublika turėtų teisę apmokestinti Austrijoje esančio nuolatinio padalinio, priklausančio Vokietijoje įsteigtai bendrovei, gautas pajamas.

37 Tačiau dėl šios sutarties taikymo Vokietijos Federacinė Respublika neturi mokestinės kompetencijos šių pajamų atžvilgiu. Todėl atėmus iš Vokietijos Federacinės Respublikos galimybę Austrijoje esančio nuolatinio padalinio perleidimo atveju į bendrovės rezidentės apmokestinamąjį veiklos rezultatą pakartotinai įskaityti anksčiau atskaitytus šio padalinio nuostolius, pagrindinei bendrovei būtų suteikta galimybė laisvai pasirinkti valstybę narę, kurioje ji atsižvelgs į šiuos nuostolius (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, 34 punktą).

38 Šiomis aplinkybėmis pagrindinėje byloje aptariamas pakartotinis įskaitymas leidžia išsaugoti pusiausvyrą tarp teisės apmokestinti pajamas ir galimybės atskaityti nuostolius, taigi ir užtikrinti tolygų atitinkamų valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą.

39 Toliau dėl būtinybės užtikrinti nacionalinės mokesčių sistemos darną reikia priminti, kad tai taip pat yra Teisingumo Teismo pripažintas teisėtas tikslas. Tam, kad tokiu pateisinimu grindžiamam argumentui būtų pritarta, reikia, kad būtų nustatytas tiesioginis atitinkamos mokesčio lengvatos ir jos kompensavimo konkrečiu mokesčiu ryšys, o tokio ryšio tiesioginis pobūdis turi būti vertinamas pagal atitinkamų teisės aktų tikslus (Sprendimo *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, 65 ir 66 punktai).

40 Dėl pakartotinio anksčiau atskaitytų nuolatinio padalinio nerezidento nuostolių įskaitymo Teisingumo Teismas pažymėjo, kad šių nuostolių pakartotinis įskaitymas negali būti atskirtas nuo ankstesnio atsižvelgimo į juos. Teisingumo Teismas nusprendė, kad šis pakartotinis įskaitymas bendrovės, turinčios kitoje valstybėje narėje, nei ji yra įsteigta, nuolatinį padalinį, kurio apmokestinti minėtos bendrovės buveinės valstybė narė neturi jokios teisės, atveju atspindi simetrišką logiką. Todėl buvo tiesioginis, asmeninis ir realus ryšys tarp dviejų pagrindinėje byloje nagrinėjamos apmokestinimo tvarkos elementų, nes minėtas pakartotinis įskaitymas yra neatsiejamas anksčiau leisto atskaitymo papildymas (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, EU:C:2008:588, 42 punktą).

41 Pagrindinėje byloje pakanka konstatuoti: kadangi Vokietijos Federacinė Respublika nesinaudoja teise apmokestinti Austrijoje esančio nuolatinio padalinio pajamas, atitinkamų nuostolių pakartotinis įskaitymas į bendrovės rezidentės, kuriai priklauso šis nuolatinis padalinys, apmokestinamąjį veiklos rezultatą atspindi simetrišką logiką ir yra neatsiejamas anksčiau leisto atskaitymo papildymas. Todėl apmokestinimo tvarka, kaip antai nagrinėjama šiuo atveju, taip pat pateisinama būtinybe užtikrinti Vokietijos mokesčių sistemos darną.

42 Galiausiai dėl tikslo užkirsti kelią mokesčių vengimui reikia pažymėti, kad tai yra tikslas, galintis pateisinti Sutartyje garantuotos įsisteigimo laisvės apribojimą. Pagal Teisingumo Teismo praktiką tam, kad šiuo pateisinimu grindžiamam argumentui būtų pritarta, tokiu apribojimu turi būti siekiama sudaryti kliūtis tokiam elgesiui, kuriam būdingas apsimestinių, ekonominio pagrindo neturinčių schemų sukūrimas, turint tikslą išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo pelno, gauto vykdant veiklą nacionalinėje teritorijoje (Sprendimo *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, 61 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

43 Kalbant apie minėto pateisinimo svarbą, atsižvelgiant į tokias, kaip pagrindinėje byloje, aplinkybes, reikia pripažinti, kad esama pavojaus, jog bendrovių grupė organizuos savo veiklą taip, kad atskaitys iš Vokietijoje apmokestinamų pajamų Austrijoje nuostolingai veikiančio nuolatinio padalinio nuostolius tam, kad paskui, kai šis padalinys bus pelningas, perkeltų jo veiklą į kitą tos pačios grupės bendrovę, kuri moka mokesčius kitoje valstybėje narėje.

44 Todėl Austrijoje esančio nuolatinio padalinio perleidimo atveju, numatydama pakartotinį taip atskaitytų nuostolių įskaitymą į Vokietijoje įsteigtos perleidžiančiosios bendrovės apmokestinamąjį veiklos rezultatą, aptariama apmokestinimo tvarka gali užkirsti kelią veiksmams, kuriais siekiama išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo pelno, gauto iš veiklos Vokietijos teritorijoje.

45 Atsižvelgiant į šiuos argumentus reikia konstatuoti, kad tokia apmokestinimo tvarka, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, gali būti pateisinama privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su būtinybe užtikrinti tolygų Vokietijos Federacinės Respublikos ir Austrijos Respublikos apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą ir Vokietijos mokesčių sistemos darną ir užkirsti kelią mokesčių vengimui.

46 Dar reikia patikrinti, ar tokia tvarka neviršijama tai, kas būtina šiems tikslams pasiekti.

47 Pirmiausia reikia priminti, kad reikalavimai, susiję su tolygiu apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu ir mokesčių sistemos darna, sutampa (Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 80 punktas). Be to, tolygaus valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo užtikrinimo ir mokesčių vengimo prevencijos tikslai yra susiję (Sprendimo *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, 62 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

48 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamos apmokestinimo tvarkos proporcingumo reikia priminti, kad tolygaus apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tikslu siekiama išsaugoti pusiausvyrą tarp teisės apmokestinti pelną ir galimybės atskaityti nuostolius. Dėl būtinybės išsaugoti šią pusiausvyrą reikalaujama, kad atskaityti nuolatinio padalinio nuostoliai galėtų būti kompensuoti apmokestinant šio padalinio pelną, gautą atitinkamos valstybės narės mokesčių kompetencijos įgyvendinimo teritorijoje, t. y. tiek pelną, gautą laikotarpiu, kuriuo minėtas padalinys priklausė bendrovei rezidentei, tiek pelną, gautą to paties padalinio perleidimo momentu (Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 32 ir 33 punktai).

49 Be to, tokia kompensacija užtikrinama mokesčių darna, nes ji yra neatsiejamas ankstesnio atsižvelgimo į anksčiau patirtus nuostolius papildymas (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, C-157/07, EU:C:2008:588, 54 punktą).

50 Taip pat reikia konstatuoti, kad minėta kompensacija gali užkirsti kelią mokesčių vengimui, nes neleidžia įvykti veiksmams, kuriais siekiama išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuolatinį padalinį turinčios bendrovės buveinės valstybėje.

51 Pagrindinėje byloje yra aišku, kad, kiek tai susiję su Austrijoje esančio nuolatinio padalinio, priklausančio Vokietijoje įsteigtai bendrovei, gautomis pajamomis, tiek pajamos, gautos iki šio nuolatinio padalinio perleidimo, tiek perleidimo momentu gautos pajamos Vokietijoje neapmokestinamos. Taigi anksčiau atskaityti perleisto padalinio nuostoliai negali būti kompensuoti apmokestinant šio padalinio pajamas. Todėl tokių nuostolių pakartotinis įskaitymas į apmokestinamąjį

perleidžiančiosios bendrovės veiklos rezultatą – tai priemonė, kuri yra proporcinga siekiamiems tikslams – t. y. užtikrinti tolygų apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą, būtinybės užtikrinti mokesčių sistemos darną ir užkirsti kelią mokesčių vengimui.

52 Galiausiai, siekiant atsakyti į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimą dėl susijusių su galutiniais nuostoliais principų, nurodytų Sprendimo *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) 55 ir 56 punktuose, reikia pažymėti, kad išvada dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamo pakartotinio įskaitymo proporcingumo vis dėlto nereiškia, kad perleidžiančiosios bendrovės buveinės valstybė narė neturi paisyti tuose punktuose nurodytų principų, nes minėtas pakartotinis įskaitymas neturi įtakos kvalifikuojant atitinkamus nuostolius.

53 Jeigu perleidžiančioji bendrovė rezidentė įrodo, kad pakartotinai įskaityti nuostoliai yra galutiniai nuostoliai, kaip tai suprantama pagal Sprendimo *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) 55 punktą, galimybės leisti šiai bendrovei iš savo buveinės valstybėje narėje apmokestinamojo pelno atskaityti padalinio nerezidento patirtus nuostolius nesuteikimas prieštarauja SESV 49 straipsniui (Sprendimo *Komisija / Jungtinė Karalystė*, C-172/13, EU:C:2015:50, 27 punktas).

54 Dėl nuostolių galutinio pobūdžio, pirma, reikia priminti, kad jis neišplaukia iš aplinkybės, jog valstybė narė, kurioje yra nuolatinis padalinys, nenumato jokios nuostolių perkėlimo galimybės (Sprendimo *Komisija / Jungtinė Karalystė*, C-172/13, EU:C:2015:50, 33 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

55 Antra, tas pobūdis gali būti konstatuotas tik tada, kai minėtas nuolatinis padalinys nebegauna pajamų savo valstybėje narėje, nes, jei jis ir toliau gauna pajamas, net minimalias, egzistuoja tikimybė, kad patirti nuostoliai bus kompensuoti iš būsimo pelno, kurį šioje valstybėje narėje gaus jis pats arba trečiasis asmuo (Sprendimo *Komisija / Jungtinė Karalystė*, C-172/13, EU:C:2015:50, 36 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

56 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamų nuostolių Austrijos Respublika pažymėjo, kad Austrijoje nebuvo išnaudotos visos galimybės atsižvelgti į šiuos nuostolius.

57 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti, ar *Timac Agro* iš tikrųjų įrodė, kad atitinkami nuostoliai yra galutiniai.

58 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pirmąjį klausimą reikia atsakyti, kad SESV 49 straipsnį reikia aiškinti taip, jog jam neprieštarauja valstybės narės nustatyta apmokestinimo tvarka, pavyzdžiui, nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią bendrovei rezidentei perleidžiant kitoje valstybėje narėje esantį nuolatinį padalinį bendrovei nerezidentei, kuri, kaip ir perleidžiančioji bendrovė, priklauso tai pačiai įmonių grupei, anksčiau atskaityti perleisto padalinio nuostoliai pakartotinai įskaitomi į perleidžiančiosios bendrovės apmokestinamąjį veiklos rezultatą, jei pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tokio nuolatinio padalinio pajamos neapmokestinamos valstybėje narėje, kurioje yra bendrovės, kuriai šis padalinys priklausė, buveinė.

Dėl antrojo klausimo

59 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad, kitaip nei 1997 ir 1998 mokestiniais metais, Vokietijoje pasikeitus apmokestinimo tvarkai nuo 1999 mokestinių metų šioje valstybėje nebeatsižvelgiama į nuolatinio padalinio nerezidento nuostolius, jeigu valstybė narė, kurioje yra padalinys, turi išimtinę kompetenciją apmokestinti jo veiklos rezultatus.

60 Iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą taip pat matyti, kad pagal Vokietijos ir Austrijos sutartį tokią kompetenciją turi Austrijos Respublika.

61 Todėl darytina išvada, kad pateikdamas antrąjį klausimą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės teiraujasi, ar SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jam prieštarauja valstybės narės nustatyta apmokestinimo tvarka, pavyzdžiui, nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią tuo atveju, kai bendrovė rezidentė kitoje valstybėje narėje esantį nuolatinį padalinį perleidžia bendrovei nerezidentei, kuri, kaip ir perleidžiančioji bendrovė, priklauso tai pačiai įmonių grupei, nenumatyta bendrovės rezidentės galimybė įskaityti perleisto padalinio nuostolius į savo mokesčio bazę, jeigu pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo išimtinę kompetenciją apmokestinti šio padalinio veiklos rezultatus turi valstybė narė, kurioje jis yra.

62 Šiuo klausimu primintina, kad, pirma, apmokestinimo tvarka, pagal kurią nustatant nuolatinį padalinį atitinkamos valstybės narės teritorijoje turinčios bendrovės rezidentės veiklos rezultatą ir apmokestinamąsias pajamas galima atsižvelgti į šio nuolatinio padalinio nuostolius, yra mokesčių lengvata, antra, tokios mokesčių lengvatos nesuteikimas tuo atveju, kai nuostolius patiria kitoje valstybėje narėje, o ne šios bendrovės įsisteigimo valstybėje narėje esantis nuolatinis padalinys, gali atgrasyti bendrovę rezidentę nuo veiklos per kitoje valstybėje narėje esantį nuolatinį padalinį, todėl tai yra apribojimas, kuris iš principo draudžiamas pagal Sutarties nuostatas dėl įsisteigimo laisvės (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, 23–26 punktus).

63 Pagal šio sprendimo 26 straipsnyje primintą teismo praktiką toks apribojimas leidžiamas tik jei jis taikomas objektyviai nepanašioms situacijoms arba pagrįstas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

64 Dėl situacijų panašumo reikia pažymėti, kad, kaip priminta šio sprendimo 27 punkte, kitoje valstybėje narėje esančio nuolatinio padalinio situacija iš principo nėra panaši į nuolatinio padalinio rezidento situaciją, kai kalbama apie valstybės narės numatytas priemones siekiant išvengti bendrovės rezidentės pelno dvigubo apmokestinimo arba jį sušvelninti.

65 Nagrinėjamu atveju reikia konstatuoti: kadangi Vokietijos Federacinė Respublika dėl tokio nuolatinio padalinio veiklos rezultato neturi jokios mokestinės kompetencijos, nes jo nuostolių nebegalima atskaityti Vokietijoje, Austrijoje esančio nuolatinio padalinio situacija nėra panaši į Vokietijoje esančio nuolatinio padalinio situaciją, kai kalbama apie Vokietijos Federacinės Respublikos numatytas priemones siekiant išvengti bendrovės rezidentės pelno dvigubo apmokestinimo arba jį sušvelninti (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 24 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

66 Esant šioms sąlygoms, į antrąjį klausimą reikia atsakyti, jog SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jam neprieštarauja valstybės narės nustatyta apmokestinimo tvarka, pavyzdžiui, nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią tuo atveju, kai bendrovė rezidentė kitoje valstybėje narėje esantį nuolatinį padalinį perleidžia bendrovei nerezidentei, kuri, kaip ir perleidžiančioji bendrovė, priklauso tai pačiai įmonių grupei, nenumatyta bendrovės rezidentės galimybė įskaityti perleisto padalinio nuostolius į savo mokesčio bazę, jeigu pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo išimtinę kompetenciją apmokestinti šio padalinio veiklos rezultatus turi valstybė narė, kurioje jis yra.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

67 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:

1. **SESV 49 straipsnį reikia aiškinti taip, jog jam neprieštarauja valstybės narės nustatyta apmokestinimo tvarka, pavyzdžiui, nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią bendrovei rezidentei perleidžiant kitoje valstybėje narėje esantį nuolatinį padalinį bendrovei nerezidentei, kuri, kaip ir perleidžiančioji bendrovė, priklauso tai pačiai įmonių grupei, anksčiau atskaityti perleisto padalinio nuostoliai pakartotinai įskaitomi į perleidžiančiosios bendrovės apmokestinamąjį veiklos rezultatą, jei pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tokio nuolatinio padalinio pajamos neapmokestinamos valstybėje narėje, kurioje yra bendrovės, kuriai priklausė šis padalinys, buveinė.**

2. **SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jam neprieštarauja valstybės narės nustatyta apmokestinimo tvarka, pavyzdžiui, nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią tuo atveju, kai bendrovė rezidentė kitoje valstybėje narėje esantį nuolatinį padalinį perleidžia bendrovei nerezidentei, kuri, kaip ir perleidžiančioji bendrovė, priklauso tai pačiai įmonių grupei, nenumatyta bendrovės rezidentės galimybė įskaityti perleisto padalinio nuostolius į savo mokesčio bazę, jeigu pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo išimtinę kompetenciją apmokestinti šio padalinio veiklos rezultatus turi valstybė narė, kurioje jis yra.**

Parašai.