

TEISINGUMO TEISMO (trečioji kolegija) SPRENDIMAS

2015 m. gruodžio 17 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Mokesčių teisės aktai – Pelnio mokestis – Įsisteigimo laisvė – Nuolatinis padalinys nerezidentas – Dvigubo apmokestinimo vengimas neapmokestinant mokesčių nuolatinio padalinio nerezidentų pajamų – Atsižvelgimas į tokio nuolatinio padalinio nuostolius – Pakartotinis anksčiau atskaitytų nuostolių įskaitymas perleidus padalinį nerezidentui – 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. Ilešis, 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 rašytinį proceso dalį ir įvykus 2015 m. liepos 1 d. posėdžiui,

išnagrinęs pastabas, pateiktas:

- *Finanzamt Sankt Augustin*, atstovaujamos U. Strake ir H. Brandenburg,
- 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,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir M. Wasmeier,

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

priima šį

Sprendim?

1 Prašymas priimti prejudicin? sprendim? pateiktas d?l SESV 49 straipsnio išaiškinimo.

2 Prašymas pateiktas nagrin?jant pagal Vokietijos teis? ?steigtos kapitalo bendrov?s *Timac Agro Deutschland GmbH* (toliau – *Timac Agro*) ir *Finanzamt Sankt Augustin* (Sankt Augustino mokes?i? inspekcija) gin?? d?l to, kad, pirma, Sankt Augustino mokes?i? inspekcija pakartotinai ?skait? anks?iau atskaitytus 1997 ir 1998 mokestini? met? nuostolius, kuriuos šios bendrov?s nuolatinis padalinys nerezidentas patyr? d?l jo perleidimo kitai susijusiai bendrovei nerezidentei, ir, antra, atsisak? atsižvelgti ? min?to padalinio po tokio perleidimo patirtus nuostolius, susijusius su v?lesniais mokestiniais metais nei 1999?ieji.

Teisinis pagrindas

Vokietijos teis?

3 1997 ir 1998 mokestiniams metams taikytinos redakcijos Vokietijos pajam? mokes?io ?statymo (*Einkommensteuergesetz*, toliau – *EStG*) 2a straipsnio 3 dalies pirmame–ketvirtame sakiniuose numatyta:

„Jeigu užsienio valstyb?je esan?io padalinio pramonin?s ar komercin?s veiklos rezultatas pagal sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo atleidžiamas nuo pajam? mokes?io, nuostoliai, kurie pagal nacionalin? mokes?i? teis? patirti gaunant šias pajamas, mokes?i? mok?tojo prašymu turi b?ti atskaityti apskai?iuojant bendr? veiklos rezultato dyd? tiek, kiek mokes?i? mok?tojas b?t? gal?j?s juos kompensuoti arba atskaityti, jeigu veiklos rezultatas neb?t? atleidžiamas nuo pajam? mokes?io, su s?lyga, kad šie nuostoliai viršija kit? toje pa?ioje užsienio valstyb?je esan?i? padalini? gaut? teigiam? pramonin?s ar komercin?s veiklos rezultat?, kuris pagal ši? sutart? neapmokestinamas. Tiek, kiek nuostoliai nebuvo kompensuoti šiuo b?du, nuostolius galima atskaityti, jeigu ?vykdytos 10d straipsnyje nustatytos s?lygos. Jeigu v?lesniais mokestiniais metais iš toje užsienio valstyb?je esan?i? nuolatini? padalini? pramonin?s arba komercin?s veiklos gaunamas bendras veiklos rezultatas, kuriam pagal sutart? netaikomas pajam? mokestis, yra teigiamas, nuostoliai, kurie buvo atskaityti pagal pirm? arba antr? sakin?, turi b?ti ?traukti ? bendr? apskai?iuot? t? mokestini? met? veiklos rezultat?. Tre?ias sakiny s netaikomas, jeigu mokes?i? mok?tojas ?rodo, kad pagal jam taikomas užsienio valstyb?s nuostatas bendrai negalima siekti perkelti nuostoli? atskaitos ? kitus mokestinius metus nei metai, kuriais nuostoliai buvo patirti.“

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

„1997 m. balandžio 16 d. paskelbtos redakcijos (*BGBI.* 1997 I, p. 821) 2a straipsnio 3 dalies tre?ias, penktas ir šeštas sakiniai tebetaikomi 1999–2008 mokestiniais metais, jeigu gaunamas teigiamas rezultatas, kaip jis suprantamas pagal 2a straipsnio 3 dalies tre?i? sakin?, arba jeigu užsienio valstyb?je esantis nuolatinis padalinys, kaip tai suprantama pagal penktame sakinyje nurodyt? 2a straipsnio 4 dalies redakcij?, pertvarkomas ? kapitalo bendrov?, perleidžiamas arba uždaromas. <...> 1999–2008 mokestiniams metams taikoma toliau nurodytos redakcijos 2a straipsnio 4 dalis:

„4. Jeigu užsienio valstyb?je esantis nuolatinis padalinys:

- 1) pertvarkomas ? kapitalo bendrov? arba
- 2) atlygintinai ar neatlygintinai perleidžiamas, arba

3) uždaromas <...>, pagal 3 dalies pirmą ir antrą sakinius atskaityti nuostoliai yra pakartotinai ?skaitomi ? bendrą mokestinį metą, kuriais jis buvo pertvarkytas, perleistas arba uždarytas, veiklos rezultato dydį, analogiškai pritaikant 3 dalies trečią sakinį, jei minėti nuostoliai nebuvo pakartotinai ?skaityti pagal 3 dalies trečią sakinį ir dar neturi būti pakartotinai ?skaityti.“

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:

„[Jei asmuo, steigtas ar gyvenantis vienoje iš Susitarianų Valstybių, gauna pajamų kaip gamybos ar prekybos monės, veikiančios kitos Susitarianųiosios 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:

„Susitarianųiosios valstybės monės pelnas apmokestinamas tik šioje valstybėje, jei monė nevykdo veiklos kitoje susitarianųiojoje valstybėje per joje esantį nuolatinį padalinį. Jei monė veikia vykdo per tokį nuolatinį padalinį, gali būti apmokestinamas pelno mokestiu kitoje šalyje monės gautas pelnas, tačiau tik ta jo dalis, kuri priskiriama tam nuolatiniam padaliniiui.“

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

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

a) laikantis toliau nurodyto b punkto sąlygų nustatant mokestį bazė Vokietijoje neatsižvelgiama ? 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 steigti ar gyvenantys asmenys nuo 1990 (1989–1990) mokestinį metą patiria nuostolį Austrijoje esančiuose nuolatiniuose padaliniuose, remiantis EStG 2a straipsnio 3 dalimi, reikia atsižvelgti ? nuostolius, patirtus iki 1997 (1996–1997) mokestinį metą ?skaitytinai. Pakartotiniai ?skaitymai pagal [šio ?statymo] 2a straipsnio 3 dalies trečią sakinį netaikomi nuo 1994 mokestinį metą. Jei numatyta mokestį lengvata Vokietijos Federacinėje Respublikoje dėl ?siteisėjusio teismo sprendimo negali būti taikoma taip, kaip numatyta šiose nuostatose, ir jei mokestio nustatymo procedūra negali būti dar kartą pradėta dėl to, kad sužjo naikinamasis terminas, ? nuostolius gali būti atsižvelgta Austrijos Respublikoje juos atskaitant. ? nuostolius, patirtus nuo 1998 (1997–1998) mokestinį metą, remiantis abipusiškumo principu, turi būti atsižvelgta valstybėje, kurioje yra padalinys. Šios taisyklės taikomos tik tuo atveju, jei pagal jas ? nuostolius neatsižvelgiama du kartus.“

Pagrindinė byla ir prejudiciniai klausimai

9 Timac Agro yra pagal Vokietijos teisę steigta kapitalo bendrovė ir priklauso Prancūzijos ?monių grupei. Nuo 1997 m. ji turėjo nuolatinį padalinį Austrijoje. 2005 m. rugpjūčio 31 d. šis

padalinys buvo atlygintinai perleistas Austrijoje ?steigta bendrovei, priklausan?iai tai pa?iai ?moni? grupei, kuriai priklauso *Timac Agro*.

10 Taigi iškilo klausimas d?l šio nuolatinio padalinio nerezidento patirt? nuostoli? vertinimo, nes 1997–2005 m. min?tas nuolatinis padalinys Austrijoje visais mokestiniais metais, išskyrus 2000 ir 2005 m., patyr? nuostoli?.

11 Po mokestinio patikrinimo buvo patikslintos *Timac Agro* 1997–2004 m. mokes?io baz?s. Viena vertus, nuolatinio padalinio Austrijoje nuostoliai, kurie iš pradži? buvo atskaityti iš *Timac Agro* 1997 ir 1998 m. veiklos rezultato, buvo pakartotinai ?skaityti ? šios bendrov?s 2005 m. veiklos rezultat? prieš apmokestinim?. Kita vertus, buvo atsisakyta ?skaityti to paties nuolatinio padalinio nuostolius ? *Timac Agro* už 1999–2004 m. mok?tino mokes?io baz?.

12 *Timac Agro* nesutiko su šiais patikslinimais ir pareišk? ieškin? *Finanzgericht Köln* (Kelno finans? teismas). Gr?sdoma š? ieškin? ji tvirtino, kad tiek jos nuolatinio padalinio Austrijoje 1997 ir 1998 m. patirt? nuostoli? pakartotinis ?skaitymas, tiek negal?jimas atskaityti šio padalinio 1999–2004 m. nuostoli? yra nesuderinami su ?sisteigimo laisve.

13 Aptariamo pakartotinio nuostoli? ?skaitymo klausimu prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas mano, kad Teisingumo Teismas dar n?ra išsprend?s klausimo d?l tokio pakartotinio ?skaitymo po nuolatinio padalinio nerezidento perleidimo atitikties S?jungos teisei.

14 Šis teismas nurodo, kad, nors, žinoma, faktin?s aplinkyb?s, d?l kuri? priimtas Sprendimas *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee/Seniorenheimstatt* (C?157/07, EU:C:2008:588), yra iš dalies panašios ? faktines aplinkybes jo nagrin?jamoje byloje, ta?iau tame sprendime buvo sprendžiamas klausimas d?l nuolatinio padalinio nerezidento nuostoli? pakartotinio ?skaitymo nevirsijant jo pelno dydžio. O pagrindin?je byloje nuostoliai buvo pakartotinai ?skaityti d?l nuolatinio padalinio nerezidento perleidimo, to nesiejant su galimo šio padalinio pelno dydžiu.

15 Jeigu Teisingumo Teismas nuspr?st?, kad min?tame sprendime suformuluoti principai tur?t? b?ti taikomi ir šioje byloje, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusiam teismui kyla klausimas, ar su galutiniais nuostoliais susij? principai, kuriuos Teisingumo Teismas nurod? Sprendimo *Marks & Spencer* (C?446/03, EU:C:2005:763) 55 ir 56 punktuose, gal?t? b?ti taikomi 1997 ir 1998 mokestiniais metais patirtiems nuostoliams, ? kuriuos po pakartotinio ?skaitymo nebeatsižvelgiama Vokietijoje.

16 D?l atsisakymo atsižvelgti ? nuolatinio padalinio Austrijoje 1999–2004 m. patirtus nuostolius prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas nurodo, kad pagal Vokietijos ir Austrijos sutarties nuostatas Austrijos Respublika tur?jo išimtin? teis? apmokestinti šio padalinio pajamas. Šia sutartimi d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo nustatyta tvarka taikoma ne tik pelnui, bet ir nuostoliams. Tod?l *Timac Agro* ieškinys gali b?ti patenkintas tik tuo atveju, jeigu min?ta sutartis riboja ?sisteigimo laisv?.

17 Min?tam teismui taip pat kyla klausimas, ar jo nagrin?jamoje byloje yra galutini? nuostoli?, kaip jie suprantami pagal Sprendimo *Marks & Spencer* (C?446/03, EU:C:2005:763) 55 ir 56 punktus. Jis pabr?žia, kad iki šiol jam nepavyko nustatyti kriterij?, kurie leist? apibr?žti atvejus, kuriais taikytini šie principai.

18 B?tent tokiomis aplinkyb?mis *Finanzgericht Köln* (Kelno finans? teismas) nutar? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar SESV 49 straipsn? reikia suprasti taip, kad jam prieštarauja teis?s norma, kaip antai *EStG* 52 straipsnio 3 dalis, jei ?skaitymo, kuris lygus užsienio nuolatinio padalinio nuostoliui, kurio dydžiu

apmokestinimo baz? jau buvo sumažinta, priežastis yra šio nuolatinio padalinio perleidimas kitai kapitalo bendrovei, kuri, kaip ir perleidžian?ioji ?mon?, priklauso tai pa?iai ?moni? grupei, o ne pelno gavimas?

2. Ar SESV 49 straipsn? reikia suprasti taip, kad jam prieštarauja teis?s norma, kaip antai Vokietijos ir Austrijos sutarties 23 straipsnio 1 dalies a punktas, pagal kuri? ? mokes?io baz? Vokietijoje ne?traukiamos Austrijoje gautos pajamos, kai jas galima apmokestinti Austrijoje, jeigu ? Austrijoje esan?io Vokietijos kapitalo bendrov?s nuolatinio padalinio nuostolius Austrijoje daugiau negali b?ti atsižvelgta d?l to, kad nuolatinis padalinys perleistas Austrijos kapitalo bendrovei, priklausan?iai tai pa?iai ?moni? grupei kaip ir Vokietijos kapitalo bendrov??

D?l prejudicini? klausim?

D?l pirmojo klausimo

19 Pateikdamas pirm?j? klausim? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s siekia sužinoti, ar SESV 49 straipsn? reikia aiškinti taip, kad jam prieštarauja valstyb?s nar?s nustatyta apmokestinimo tvarka, pavyzdžiui, nagrin?jama pagrindin?je byloje, pagal kuri? bendrovei rezidentei perleidžiant kitoje valstyb?je nar?je esant? nuolatin? padalin? bendrovei nerezidentei, kuri, kaip ir perleidžian?ioji bendrov?, priklauso tai pa?iai ?moni? grupei, anks?iau atskaityti perleisto padalinio nuostoliai pakartotinai ?skaitomi ? perleidžian?iosios bendrov?s apmokestinam?j? veiklos rezultat?, jei pagal sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo tokio nuolatinio padalinio pajamos neapmokestinamos valstyb?je nar?je, kurioje yra bendrov?s, kuriai šis padalinys priklauso, buvein?.

20 Reikia priminti, kad ?sisteigimo laisv? apima bendrovi?, ?steigt? vadovaujantis valstyb?s nar?s teis?s aktais ir turin?i? savo pagrindines buveines, centrin? administracij? ar pagrindin? verslo viet? Europos S?jungoje, teis? vykdyti savo veikl? kitose valstyb?se nar?se per dukterin? bendrov?, filial? ar atstovyb? (Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C?48/13, EU:C:2014:2087, 17 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

21 Nors ESV sutarties nuostatomis d?l ?sisteigimo laisv?s siekiama užtikrinti, kad priiman?iojoje valstyb?je nar?je b?t? taikoma nacionalin? tvarka, pagal jas taip pat draudžiama kilm?s valstybei narei trukdyti pagal jos ?statymus ?steigtai bendrovei steigtis kitoje valstyb?je nar?je, ypa? per nuolatin? padalin? (Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C?48/13, EU:C:2014:2087, 18 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

22 ?sisteigimo laisv? apribojama, jeigu pagal valstyb?s nar?s apmokestinimo tvark? bendrovei rezidentei, turin?iai dukterin? bendrov? ar nuolatin? buvein? kitoje valstyb?je nar?je, taikomas kitoks mokestinis vertinimas, kuris yra nepalankesnis, nei taikomas nuolatin? buvein? ar dukterin? bendrov? pirmojoje valstyb?je nar?je turin?iai bendrovei rezidentei (Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C?48/13, EU:C:2014:2087, 19 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

23 D?l atsižvelgimo ? nuolatinio padalinio nerezidento nuostolius nustatant bendrov?s, kuriai šis padalinys priklauso, veiklos rezultat? ir apskai?uojant apmokestinam?sias pajamas Teisingumo Teismas jau yra nusprend?s, kad toks atsižvelgimas yra mokes?i? 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 d?l pakartotinio toki? nuostoli? ?skaitymo, taikomo tik nuolatinio padalinio nerezidento perleidimo atveju, tokia lengvata netaikoma bendrovei, turin?iai nuolatin? padalin? kitoje valstyb?je nar?je nei ta, kurioje yra jos buvein?, kitaip nei bendrovei, turin?iai nuolatin? padalin? toje pa?ioje valstyb?je nar?je, tod?l tai yra nepalankus

vertinimas (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 21 punkt?).

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 punkt?).

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 situaciją panašumui, reikia pažymėti, kad kitoje valstybėje narėje, nei nagrinėjama, esanti nuolatinis padalinis situacija iš principo nėra panaši į nuolatinis padalinis rezidentų situaciją, kai kalbama apie šios valstybės narės numatytas priemones siekiant išvengti bendrovės rezidentės pelno dvigubo apmokestinimo arba ją 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 priklauso šis nuolatinis padalinys, suteikė mokesčių lengvatą taip, lyg šis nuolatinis padalinys būtų veikęs Vokietijoje, todėl ją 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 aplinkyboms, nuolatinis padalinis Austrijoje turintis bendrovės rezidentės ir Vokietijoje nuolatinis padalinis turintis 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 priklauso Vokietijoje įsteigta 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 atskaitytą nuostolį sumai. Taigi toks pakartotinis įskaitymas yra mokesčių 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 teisetas tikslas, dėl kurio gali

pasirodyti b?tina vienoje iš min?t? valstybi? nari? ?steigt? bendrovei? ?kinei veiklai taikyti tik tos valstyb?s mokes?i? taisyklės tiek d?l pelno, tiek d?l nuostoli? (Sprendimo K, C?322/11, EU:C:2013:716, 50 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

35 Kaip jau yra pažym?j?s Teisingumo Teismas, šiuo tikslu siekiama išsaugoti pusiausvyr? tarp teis?s apmokestinimo peln? ir galimyb?s atskaityti nuostolius, ypa? siekiant užkirsti mokes?i? mok?tojui keli? laisvai pasirinkti valstyb? nar?, kurioje b?t? atsižvelgta ? tok? peln? ar nuostolius (Sprendimo K, C?322/11, EU:C:2013:716, 51 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

36 Jei Vokietijos ir Austrijos sutartis pagrindin?je byloje neb?t? taikoma, Vokietijos Federacin? Respublika tur?t? teis? apmokestinoti Austrijoje esan?io nuolatinio padalinio, priklausan?io Vokietijoje ?steigta bendrovei, gautas pajamas.

37 Ta?iau d?l šios sutarties taikymo Vokietijos Federacin? Respublika neturi mokestin?s kompetencijos ši? pajam? atžvilgiu. Tod?l at?mus iš Vokietijos Federacin?s Respublikos galimyb? Austrijoje esan?io nuolatinio padalinio perleidimo atveju ? bendrov?s rezident?s apmokestinam?j? veiklos rezultat? pakartotinai ?skaityti anks?iau atskaitytus šio padalinio nuostolius, pagrindinei bendrovei b?t? suteikta galimyb? laisvai pasirinkti valstyb? nar?, kurioje ji atsižvelgs ? šiuos nuostolius (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Lidl Belgium*, C?414/06, EU:C:2008:278, 34 punkt?).

38 Šiomis aplinkyb?mis pagrindin?je byloje aptariamas pakartotinis ?skaitymas leidžia išsaugoti pusiausvyr? tarp teis?s apmokestinimo pajamas ir galimyb?s atskaityti nuostolius, taigi ir užtikrinti tolyg? atitinkam? valstybi? nari? apmokestinimo kompetencijos pasidalijim?.

39 Toliau d?l b?tinyb?s užtikrinti nacionalin?s mokes?i? sistemos darn? reikia priminti, kad tai taip pat yra Teisingumo Teismo pripažintas teis?tas tikslas. Tam, kad tokiu pateisinimu grindžiamam argumentui b?t? pritarta, reikia, kad b?t? nustatytas tiesioginis atitinkamos mokes?io lengvatos ir jos kompensavimo konkre?iu mokes?iu ryšys, o tokio ryšio tiesioginis pob?dis turi b?ti vertinamas pagal atitinkam? teis?s akt? tikslus (Sprendimo K, C?322/11, EU:C:2013:716, 65 ir 66 punktai).

40 D?l pakartotinio anks?iau atskaityt? nuolatinio padalinio nerezidento nuostoli? ?skaitymo Teisingumo Teismas pažym?jo, kad ši? nuostoli? pakartotinis ?skaitymas negali b?ti atskirtas nuo ankstesnio atsižvelgimo ? juos. Teisingumo Teismas nusprend?, kad šis pakartotinis ?skaitymas bendrov?s, turin?ios kitoje valstyb?je nar?je, nei ji yra ?steigta, nuolatin? padalin?, kurio apmokestinimo min?tos bendrov?s buvein?s valstyb? nar? neturi jokios teis?s, atveju atspindi simetrišk? logik?. Tod?l buvo tiesioginis, asmeninis ir realus ryšys tarp dviej? pagrindin?je byloje nagrin?jamos apmokestinimo tvarkos element?, nes min?tas pakartotinis ?skaitymas yra neatsiejamas anks?iau leisto atskaitymo papildymas (šiuo klausimu žr. Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee?Seniorenheimstatt*, C?157/07, EU:C:2008:588, 42 punkt?).

41 Pagrindin?je byloje pakanka konstatuoti: kadangi Vokietijos Federacin? Respublika nesinaudoja teise apmokestinoti Austrijoje esan?io nuolatinio padalinio pajamas, atitinkam? nuostoli? pakartotinis ?skaitymas ? bendrov?s rezident?s, kuriai priklauso šis nuolatinis padalinys, apmokestinam?j? veiklos rezultat? atspindi simetrišk? logik? ir yra neatsiejamas anks?iau leisto atskaitymo papildymas. Tod?l apmokestinimo tvarka, kaip antai nagrin?jama šiuo atveju, taip pat pateisinama b?tinybe užtikrinti Vokietijos mokes?i? sistemos darn?.

42 Galiausiai d?l tikslo užkirsti keli? mokes?i? vengimui reikia pažym?ti, kad tai yra tikslas, galintis pateisinti Sutartyje garantuotos ?sisteigimo laisv?s apribojim?. Pagal Teisingumo Teismo praktik? tam, kad šiuo pateisinimu grindžiamam argumentui b?t? pritarta, tokiu apribojimu turi b?ti siekiama sudaryti kli?tis tokiam elgesiui, kuriam b?dingas apsimestini?, ekonominio pagrindo neturin?i? schem? suk?rimas, turint tiksl? išvengti mokes?io, kur? paprastai reikia sumok?ti nuo

pelno, gauto vykdančią veiklą nacionalinėje teritorijoje (Sprendimo K, C-322/11, EU:C:2013:716, 61 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

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 apmokestinamą pajamą 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, numatydamą pakartotinai taip atskaitytų nuostolių įskaitymą Vokietijoje steigtos perleidžiančiosios bendrovės apmokestinamąją veiklos rezultatą, aptariama apmokestinimo tvarka gali užkirsti kelią veiksmams, kuriais siekiama išvengti mokesčių, 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 punktą). 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 punktą ir jame nurodytą teismo praktiką).

48 Dėl pagrindinėje byloje nagrinėjamos apmokestinimo tvarkos proporcingumo reikia priminti, kad tolygaus apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tikslu siekiama išsaugoti pusiausvyrą tarp teisės apmokestinti pelną ir galimybes 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 gyvendinimo teritorijoje, t. y. tiek pelną, gautą laikotarpiu, kuriuo minėtas padalinys priklauso 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 vykdyti veiksmams, kuriais siekiama išvengti mokesčių, 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 steigčiai 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 tokie nuostolių pakartotinis įskaitymas į apmokestinamąją perleidžiančiosios bendrovės veiklos rezultatą – tai priemonė, kuri yra proporcinga siekiamiems tikslams – t. y. užtikrinti tolygų apmokestinimo kompetencijos

pasidalijim?, b?tinyb?s u?tikrinti mokes?i? sistemos darn? ir u?kirsti keli? mokes?i? vengimui.

52 Galiausiai, siekiant atsakyti ? prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateikusio teismo klausim? d?l susijusi? su galutiniais nuostoliais princip?, nurodyt? Sprendimo *Marks & Spencer* (C?446/03, EU:C:2005:763) 55 ir 56 punktuose, reikia pažym?ti, kad išvada d?l pagrindin?je byloje nagrin?jamo pakartotinio ?skaitymo proporcingumo vis d?lto nereiškia, kad perleidžian?iosios bendrov?s buvein?s valstyb? nar? neturi paisyti tuose punktuose nurodyt? princip?, nes min?tas pakartotinis ?skaitymas neturi ?takos kvalifikuojant atitinkamus nuostolius.

53 Jeigu perleidžian?ioji bendrov? rezident? ?rodo, kad pakartotinai ?skaityti nuostoliai yra galutiniai nuostoliai, kaip tai suprantama pagal Sprendimo *Marks & Spencer* (C?446/03, EU:C:2005:763) 55 punkt?, galimyb?s leisti šiai bendrovei iš savo buvein?s valstyb?je nar?je apmokestinamojo pelno atskaityti padalinio nerezidento patirtus nuostolius nesuteikimas prieštarauja SESV 49 straipsniui (Sprendimo *Komisija / Jungtin? Karalyst?*, C?172/13, EU:C:2015:50, 27 punktas).

54 D?l nuostoli? galutinio pob?džio, pirma, reikia priminti, kad jis neišplaukia iš aplinkyb?s, jog valstyb? nar?, kurioje yra nuolatinis padalinys, nenumato jokios nuostoli? perk?limo galimyb?s (Sprendimo *Komisija / Jungtin? Karalyst?*, C?172/13, EU:C:2015:50, 33 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

55 Antra, tas pob?dis gali b?ti konstatuotas tik tada, kai min?tas nuolatinis padalinys nebegauna pajam? savo valstyb?je nar?je, nes, jei jis ir toliau gauna pajamas, net minimalias, egzistuoja tikimyb?, kad patirti nuostoliai bus kompensuoti iš b?simo pelno, kur? šioje valstyb?je nar?je gaus jis pats arba tre?iasis asmuo (Sprendimo *Komisija / Jungtin? Karalyst?*, C?172/13, EU:C:2015:50, 36 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

56 D?l pagrindin?je byloje nagrin?jam? nuostoli? Austrijos Respublika pažym?jo, kad Austrijoje nebuvo išnaudotos visos galimyb?s atsižvelgti ? šiuos nuostolius.

57 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas turi nustatyti, ar *Timac Agro* iš tikr?j? ?rod?, kad atitinkami nuostoliai yra galutiniai.

58 Atsižvelgiant ? visa tai, kas išd?styta, ? pirm?j? klausim? reikia atsakyti, kad SESV 49 straipsn? reikia aiškinti taip, jog jam neprieštarauja valstyb?s nar?s nustatyta apmokestinimo tvarka, pavyzdžiui, nagrin?jama pagrindin?je byloje, pagal kuri? bendrovei rezidentei perleidžiant kitoje valstyb?je nar?je esant? nuolatin? padalin? bendrovei nerezidentei, kuri, kaip ir perleidžian?ioji bendrov?, priklauso tai pa?iai ?moni? grupei, anks?iau atskaityti perleisto padalinio nuostoliai pakartotinai ?skaitomi ? perleidžian?iosios bendrov?s apmokestinam?j? veiklos rezultat?, jei pagal sutart? d?l dvigubo apmokestinimo išvengimo tokio nuolatinio padalinio pajamos neapmokestinamos valstyb?je nar?je, kurioje yra bendrov?s, kuriai šis padalinys priklaus?, buvein?.

D?l antrojo klausimo

59 Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? matyti, kad, kitaip nei 1997 ir 1998 mokestiniais metais, Vokietijoje pasikeitus apmokestinimo tvarkai nuo 1999 mokestinio met? šioje valstyb?je nebeatsižvelgiama ? nuolatinio padalinio nerezidento nuostolius, jeigu valstyb? nar?, kurioje yra padalinys, turi išimtin? kompetencij? apmokestinti jo veiklos rezultatus.

60 Iš sprendimo d?l prašymo priimti prejudicin? sprendim? taip pat matyti, kad pagal Vokietijos ir Austrijos sutart? tokio kompetencij? 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 žmonių 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 rezultatų 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 mokesčių 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, 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 žmonių 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 pagrindinis bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikuso 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 pagrindinė byloje, pagal kurią bendrovei rezidentei perleidžiant kitoje valstybėje narėje esantį nuolatinį padalinį bendrovei nerezidentei, kuri, kaip ir perleidžiančioji bendrovė, priklauso tai pačiai žmonių grupei, anksčiau atskaityti perleisto padalinio nuostoliai pakartotinai įskaitomi perleidžiančiosios bendrovės apmokestinamųjų veiklos rezultatų, jei pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo tokio nuolatinio padalinio pajamos neapmokestinamos valstybėje narėje, kurioje yra bendrovės, kuriai priklauso šis padalinys, buveinė.**

2. **SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jam neprieštarauja valstybės narės nustatyta apmokestinimo tvarka, pavyzdžiui, nagrinėjama pagrindinė 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 žmonių 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.

* Proceso kalba: vokiečių.