GENERALINIO ADVOKATO
MELCHIOR WATHELET IŠVADA,
pateikta 2015 m. rugsėjo 3 d.[1]

**Byla C-388/14**

**Timac Agro Deutschland GmbH**
**prieš**
**Finanzamt Sankt Augustin**

(Finanzgericht Köln (Vokietija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Įsisteigimo laisvė — SESV 49 straipsnis — Kitoje valstybėje narėje įsteigto bendrovės padalinio patirtų nuostolių atskaitymas iš bendrovės pelno — Valstybės narės mokesčių teisės aktai, pagal kuriuos šie nuostoliai yra pakartotinai įskaitomi minėto padalinio perleidimo atveju“

1. Prašymas priimti prejudicinį sprendimą susijęs su SESV 49 straipsnio išaiškinimu. Tiksliau sakant, jis susijęs su klausimu dėl valstybėje narėje įsteigtos įmonės kitoje valstybėje narėje turimo nuolatinio padalinio nuostolių pakartotinio įskaitymo, kurį Teisingumo Teismas daug kartų nagrinėjo po to, kai priėmė Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763).

## I – **Teisinis pagrindas**

### A – *Sąjungos teisė*

2. SESV 49 straipsnyje garantuojama Europos Sąjungos valstybių narių nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvė. Tame straipsnyje nustatyta:

„<...> vienos valstybės narės nacionalinių subjektų įsisteigimo laisvės kitos valstybės narės teritorijoje apribojimai uždraudžiami. Draudžiami ir apribojimai vienos valstybės narės nacionaliniams subjektams, įsisteigusiems kitos valstybės narės teritorijoje, steigti atstovybes, padalinius ar dukterines bendroves.

Įsisteigimo laisvė apima ir teisę imtis savarankiškai dirbančių asmenų veiklos bei ja verstis, taip pat steigti ir valdyti įmones, būtent bendroves ar firmas, apibūdintas 54 straipsnio antrojoje pastraipoje, tomis pačiomis sąlygomis, kurios įsisteigimo šalies teisės aktuose yra nustatytos jos pačios subjektams, ir laikantis kapitalui skirto skyriaus nuostatų.“

1 — Originalo kalba: prancūzų.

B – *Vokietijos teisė*

3. 1997 ir 1998 mokestiniais metais galiojusios redakcijos Vokietijos pajamų mokesčio įstatymo (*Einkommensteuergesetz*, toliau – *EStG*) 2a straipsnio 3 dalies pirmame–ketvirtame sakiniuose nustatyta:

„1. Jeigu užsienio valstybėje esančio padalinio veiklos rezultatas iš pramoninės ar komercinės veiklos taikant 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 rezultatą iš pramoninės ar komercinės veiklos, kuris pagal šią sutartį neapmokestinamas.

2. Tiek, kiek nuostoliai nebuvo kompensuoti šiuo būdu, nuostolius galima atskaityti, jeigu įvykdytos 10d straipsnyje nustatytos sąlygos.

3. Jeigu vėlesniais mokestiniais metais iš toje užsienio valstybėje esančių nuolatinių padalinių pramoninės arba komercinės veiklos gaunamas veiklos rezultatas, kuriam pagal sutartį netaikomas pajamų mokestis, nuostoliai, kurie buvo atskaityti pagal pirmą arba antrą sakinį, turi būti įtraukti į bendrą apskaičiuotą tų mokestinių metų veiklos rezultatą.

4. 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. galiojusios redakcijos *EStG* 52 straipsnio 3 dalies trečiame ir penktame sakiniuose nustatyta:

„1997 m. balandžio 16 d. paskelbtos redakcijos (*BGBl* I, p. 821) 2a straipsnio 3 dalies trečias, penktas ir šeštas sakiniai tebetaikomi 1999–2008 mokestiniams metams, 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.““

C – *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 esančio nuolatinio padalinio.“

6. 2000 m. rugpjūčio 24 d. Vokietijos Federacinės Respublikos ir Austrijos Respublikos sutarties dėl pajamų ir turto dvigubo apmokestinimo išvengimo 7 straipsnio 1 dalyje (*BGBl*. 2000 II, p. 734, toliau – Vokietijos ir Austrijos sutartis) 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, įmonės gautas pelnas kitoje šalyje gali būti apmokestinamas pelno mokesčiu tik ta dalimi, kuria jis priskiriamas 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.“ [2]

## II – **Pagrindinės bylos faktinės aplinkybės**

*8. Timac Agro Deutschland* (toliau – *Timac Agro*) yra pagal Vokietijos teisę įsteigta kapitalo bendrovė. Ji priklauso Prancūzijos įmonių grupei. Nuo 1997 m. ji turėjo nuolatinį padalinį Austrijoje. 2005 m. rugpjūčio 31 d. Austrijoje veikiantis nuolatinis padalinys buvo atlygintinai perleistas Austrijoje įsteigtai įmonei, priklausančiai tai pačiai įmonių grupei, kuriai priklauso *Timac Agro*. Perleidimo sutartis visų pirma buvo susijusi su kilnojamuoju ir nekilnojamuoju turtu. Klientų duomenų bazė perleista už vieną eurą, nes klientai jau buvo susijusios įgyjančiosios bendrovės klientai.

9. 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 ir šiuos nuostolius *Timac Agro* atskaitė Vokietijoje.

10. Po mokestinio patikrinimo buvo patikslintos *Timac Agro* už 1997–2004 m. mokėtinų mokesčių bazės. Viena vertus, nuolatinio padalinio Austrijoje nuostoliai, kurie iš pradžių buvo atskaityti iš *Timac Agro* veiklos rezultato už 1997 ir 1998 m., buvo pakartotinai įskaityti į 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.

2 — 23 straipsnio 1 dalies b punktas nėra reikšmingas atsakant į prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo prejudicinius klausimus. Beje, šio punkto savo sprendime nemini nei jis, nei savo rašytines pastabas pateikusios šalys.

*11. Timac Agro* nesutiko su šiais patikslinimais ir pareiškė ieškinį *Finanzgericht Köln*. Grįsdama šį ieškinį ji tvirtina, 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.

12. Aptariamo pakartotinio įskaitymo klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad Teisingumo Teismas dar nėra išsprendęs klausimo dėl pakartotinio nuostolių įskaitymo, kurį lėmė nuolatinio padalinio nerezidento perleidimas, atitikties Sąjungos teisei.

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

14. Todėl, jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad Sprendimo *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588) principai turėtų būti taikomi šioje byloje, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas kelia klausimą, ar su galutiniais nuostoliais susiję principai, nurodyti Teisingumo Teismo sprendimo *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) (toliau – *Marks & Spencer* išimtis)[3] 55 ir 56 punktuose, galėtų būti taikomi 1997 ir 1998 mokestiniais metais patirtiems nuostoliams, į kuriuos po pakartotinio įskaitymo nebeatsižvelgiama Vokietijoje.

15. 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 nuolatinio padalinio Austrijoje pajamas. Taigi šia sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo nustatyta tvarka taikoma ne tik pelnui, bet ir nuostoliui. Taigi *Timac Agro* ieškinys gali būti patenkintas tik tuo atveju, jeigu minėta sutartis riboja įsisteigimo laisvę.

16. Minėtas teismas kelia klausimą, ar turėtų būti atsižvelgta į šio laikotarpio galutinius nuostolius, kaip jie suprantami pagal *Marks & Spencer* išimtį. Jis pabrėžia, kad iki šiol jam nepavyko nustatyti kriterijų, kurie leistų nustatyti, kokiais atvejais taikoma *Marks & Spencer* išimtis.

17. Tokiomis aplinkybėmis *Finanzgericht Köln* nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui prejudicinį klausimą.

## III – **Prašymas priimti prejudicinį sprendimą ir procesas Teisingumo Teisme**

18. 2014 m. vasario 19 d. sprendimu, kurį Teisingumo Teismas gavo 2014 m. rugpjūčio 14 d., *Finanzgericht Köln*, vadovaudamasis SESV 267 straipsniu, pateikė Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar SESV 49 straipsnį <...> reikia suprasti taip, kad jam prieštarauja teisės norma, kaip antai *EStG* (*Einkommensteuergesetz*, Pajamų mokesčio įstatymas) 52 straipsnio 3 dalis, jei įskaitymo, kuris lygus <...> nuolatinio padalinio [nerezidento] nuostoliui, kurio dydžiu [patronuojančiosios bendrovės rezidentės apmokestinimo bazė] jau buvo sumažint[a], priežastis yra šio nuolatinio padalinio perleidimas kitai kapitalo bendrovei, kuri, kaip ir perleidžiančioji įmonė, priklauso tai pačiai įmonių grupei, o ne pelno gavimas?

3 — Tame sprendime (55 ir 56 punktai) Teisingumo Teismas iš esmės nusprendė, kad užsienio dukterinių bendrovių nuostolių atskaitymą ribojanti priemonė gali būti neproporcinga tuo atveju, kai dukterinė bendrovė nerezidentė išnaudojo atsižvelgimo į nuostolius galimybes, kurios egzistuoja jos vietos valstybėje, ir tai įrodyti turi patronuojančioji bendrovė.

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 apmokestinimo 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?“

19. Rašytines pastabas pateikė *Finanzamt Sankt Augustin*, Vokietijos, Prancūzijos, Austrijos ir Jungtinės Karalystės vyriausybės, taip pat Europos Komisija.

20. Visos rašytines pastabas pateikusios šalys, išskyrus Komisijos ir Jungtinės Karalystės, kurios savo rašytinėse pastabose nenagrinėjo pirmojo klausimo, subtilesnius atsakymus, siūlo į prejudicinius klausimus atsakyti neigiamai [4].

21. Be to, visos šios šalys išsakė nuomonę 2015 m. liepos 1 d. vykusiame teismo posėdyje.

## IV – **Vertinimas**

### A – *Dėl išankstinio situacijų panašumo reikalavimo*

#### 1. Tiesioginiai mokesčiai ir Sąjungos teisė

22. Nors tiesioginiai mokesčiai priklauso valstybių narių kompetencijai, pastarosios turi ją įgyvendinti laikydamosi Sąjungos teisės [5] ir, kalbant konkrečiau, Sutarties nuostatų dėl judėjimo laisvių, nes SESV 49 straipsnyje įtvirtinta įsisteigimo laisvė yra pagrindinis šioje byloje nagrinėjamas klausimas.

23. Iš nusistovėjusios Teisingumo Teismo praktikos matyti, kad ši laisvė apribojama, jeigu pagal valstybės narės teisės aktus bendrovei, kuri yra šios valstybės rezidentė ir turi nuolatinį padalinį kitoje valstybėje narėje, taikomas skirtingas mokestinis vertinimas, kuris yra nepalankesnis, nei taikomas jos vietos valstybėje narėje nuolatinį padalinį turinčiai bendrovei rezidentei [6].

24. Šiomis aplinkybėmis nuostata, pagal kurią apskaičiuojant bendrovės veiklos rezultatą ir apmokestinamąsias pajamas leidžiama atsižvelgti į jos nuolatinio padalinio nuostolius, yra mokesčio lengvata [7]. „Todėl tokios lengvatos suteikimas ar atsisakymas ją suteikti kitoje valstybėje, nei yra įsteigta minėta bendrovė, esančiam padaliniui turi būti laikomi veiksniais, galinčiais turėti poveikį įsisteigimo laisvei“ [8].

4 — Iš principo Komisija mano, kad perleidžiant nuolatinį padalinį nerezidentą prieš tai jau pripažintų nuostolių pakartotinis įskaitymas gali būti pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, susijusiais su darniu valstybių narių kompetencijos apmokestinimo srityje pasidalijimu ir mokesčių vengimo prevencija. Vis dėlto ji mano, kad tokia priemonė būtų proporcinga tik tuo atveju, jeigu pakartotinis įskaitymas būtų ribojamas to padalinio uždirbto pelno dydžiu, įskaitant galimą pelną, perleidimo metu „paslėptą“ jo perleidimo kainoje. Jeigu kiltų abejonių dėl sandorio vertės, Sąjungos teisė nedraustų valstybei, kurioje registruota patronuojančioji bendrovė, kontroliuoti, kad perleidimo kaina atitiktų ištiestosios rankos kriterijų.

5 — Žr., pavyzdžiui, sprendimus *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 21 punktas); *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 29 punktas); *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 36 punktas); *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 18 punktas); *FIM Santander Top 25 Euro Fi* (C-338/11–C-347/11, EU:C:2012:286, 14 punktas) ir *Blanco ir Fabretti* (C-344/13 ir C-367/13, EU:C:2014:2311, 24 punktas).

6 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 19 punktas ir jame nurodyta teismo praktika).

7 — Šiuo klausimu žr. sprendimus *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 23 punktas); *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 32 punktas) ir *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 20 punktas).

8 — Sprendimas *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 32 punktas).

25. Iš tiesų, jeigu tokią lengvatą atsisakoma suteikti tik kitoje valstybėje narėje esantiems nuolatiniams padaliniams, taikomas mokestinis vertinimas yra nepalankesnis, nes jis gali atgrasyti kitoje Sąjungos valstybėje narėje esančią bendrovę nuo savo veiklos vykdymo per kitoje valstybėje narėje esančius nuolatinius padalinius. Vis dėlto tam, kad skirtingas vertinimas būtų SESV 49 straipsniu draudžiamas ribojimas, pagal Teisingumo Teismo praktiką reikalaujama, kad situacijos būtų objektyviai panašios [9].

26. Kitaip tariant, išskyrus atvejus, kai toks vertinimas yra pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais [10], jis yra suderinamas su Sutarties nuostatomis, susijusiomis su įsisteigimo laisve, tik tuo atveju, jeigu jis yra susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis [11].

2. Objektyvaus panašumo reikalavimas

a) Kriterijai

27. Net jeigu išimtinai vidaus situacijų ir tarpvalstybinių situacijų objektyvaus panašumo reikalavimas, nustatytas siekiant bausti dėl skirtingo nerezidento ir rezidento mokestinio vertinimo, kai naudojamasi judėjimo laisve (šiuo atveju Vokietijoje įsteigtos bendrovės, turinčios nuolatinį padalinį Austrijoje, ir kitos Vokietijoje įsteigtos bendrovės, turinčios nuolatinį padalinį tos pačios valstybės teritorijoje), gali labiau versti galvoti apie diskriminaciją, o ne apie paprastą kliūtį arba apribojimą, šis reikalavimas nuolat minimas Teisingumo Teismo praktikoje, susijusioje su Sutarties nuostatų, susijusių su pagrindinėmis judėjimo laisvėmis, ir nacionalinių tiesioginių mokesčių santykiu [12].

28. Teisingumo Teismo praktikoje rezidentų ir nerezidentų mokestinės situacijos dažniausiai pripažintos kaip objektyviai panašios [13], o panašumas turi būti vertinamas atsižvelgiant į tikslą, kurio siekiama nagrinėjamomis nacionalinėmis mokestinėmis nuostatomis [14].

29. Vis dėlto reikia stengtis analizuoti ne tik nagrinėjamos priemonės tikslą, nes tai galėtų iškreipti požiūrį į bendrą subjektų, kuriems norma skirta, mokestinę situaciją.

9 — Šiuo klausimu žr. sprendimus *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 46 punktas); *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532, 17 punktas); *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 33 punktas) ir *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 23 punktas).

10 — Šiuo klausimu žr. Sprendimą *Felixstowe Dock and Railway Company ir kt.* (C-80/12, EU:C:2014:200, 25 punktas).

11 — Pažymėtina, kad Sprendime *SCA Group Holding ir kt.* (C-39/13–C-41/13, EU:C:2014:1758) Teisingumo Teismas nesivadovavo šiuo tradiciniu požiūriu ir išnagrinėjo situacijų panašumą, kai vertino galimus prieš tai nustatyto apribojimo pateisinimus (28–31 ir 52 punktai).

12 — Teisingumo Teismas apie diskriminaciją kalba vis rečiau, tačiau tebetaiko situacijų panašumo objektyvumo reikalavimą tikriausiai tam, kad vertindamas pateisinimus išsaugotų laisvę nagrinėti privalomuosius bendrojo intereso pagrindus, o ne tik pateisinamas priežastis, kurių baigtinis sąrašas pateiktas Sutartyje. Iš tiesų, išskyrus laisvą prekių judėjimą (kuris šiuo atveju nenagrinėjamas), pagal Sutartį priimtini tik tie diskriminacijos pateisinimai, kurie susiję su viešąja tvarka, visuomenės saugumu ir visuomenės sveikata. Tokiais motyvais vargu ar galima remtis tiesioginių mokesčių srityje. Savo sprendimuose Teisingumo Teismas nurodė, kad kalbėjo tik apie pateisinimus, kurie priimti diskriminacijos atveju, *ipso facto* nekalbėdamas apie privalomuosius bendrojo intereso pagrindus. Tačiau galima pažymėti, kad šiuo klausimu Teisingumo Teismas keletą kartų sau prieštaravo. Sprendime *Svensson ir Gustavsson* (C-484/93, EU:C:1995:379) Teisingumo Teismas, aiškiai atmetęs galimybę, kad nustatyta diskriminacija gali būti pateisinama privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais, vis dėlto toliau dėstė savo argumentus, vertindamas, ar yra pagrindo pritarti su mokesčių sistemos darna susijusiam argumentui. Net jeigu galiausiai šis argumentas buvo atmestas, griežtai laikydamasis principų Teisingumo Teismas neturėjo jo nagrinėti, nes šis pateisinimas nėra aiškiai įvardytas Sutartyje.

13 — Nuolatinių padalinių užsienyje klausimu Teisingumo Teismas, pavyzdžiui, Sprendime *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89) nusprendė, kad „patronuojančiosios bendrovės rezidentės, siekiančios sudaryti apmokestinamąjį vienetą su dukterine bendrove rezidente, ir patronuojančiosios bendrovės rezidentės, kuri siekia sudaryti apmokestinamąjį vienetą su dukterine bendrove nerezidente, situacijos tokio mokesčių sistemos tikslo, koks yra nagrinėjamas pagrindinėje byloje, atžvilgiu yra objektyviai panašios tiek, kiek vienu ir kitu atveju siekiama pasinaudoti šios sistemos, kuri, be kita ko, leidžia konsoliduoti patronuojančios bendrovės lygiu šį apmokestinamąjį vienetą sudarančių bendrovių pelną ir nuostolius ir išsaugoti šioje grupėje sudarytų sandorių mokestinį neutralumą, privalumais“ (24 punktas).

14 — Šiuo klausimu žr. sprendimus *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 22 punktas); *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532, 17 punktas); *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 33 punktas) ir *Felixstowe Dock and Railway Company ir kt.* (C-80/12, EU:C:2014:200, 25 punktas).

30. Iš tiesų, jeigu pripažintume, kad priemone, kuria mokesčių mokėtojui leidžiama atskaityti jo nuolatinių padalinių patirtus nuostolius, matyt siekiama sumažinti minėto mokesčių mokėtojo mokesčio bazę ir kad ši priemonė nagrinėjama *in abstracto*, su padaliniu rezidentu susijusios bendrovės situacija ir su padaliniu nerezidentu susijusios bendrovės situacija visada bus panašios. Šios abi bendrovės nori pasinaudoti atskaita, kad būtų sumažinta mokesčio bazė [15].

31. Galiausiai, kaip neseniai paaiškino generalinis advokatas N. Jääskinen savo išvadoje sujungtose bylose *Miljoen ir kt.* (C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:429), lemiama aplinkybė lyginant mokesčių mokėtojų rezidentų ir nerezidentų situacijas, siekiant kvalifikuoti galimą pagal Sutartį draudžiamą apribojimą, „yra *ne tiek* nagrinėjamų teisės aktų *tikslas* <...>, *kiek tai*, kad valstybės narės teisės aktuose negali būti nustatomas skirtingas vertinimas, kuris *praktiškai lemtų didesnę mokesčių naštą* nerezidentams, ir tai juos atgrasytų nuo naudojimosi šia laisve“ [16].

32. Taikant šią metodiką iš pradžių reikia išnagrinėti, ar aptariama valstybė narė (šiuo atveju patronuojančiosios bendrovės, kuri prašo atskaityti jos nuolatinio padalinio, įsteigto kitoje valstybėje narėje, nuostolius, vietos valstybė) turi kompetenciją apmokestinti atitinkamas pajamas.

b) Taikymas

33. Apskritai, atvejai, kai Teisingumo Teismas yra nusprendęs, kad atitinkamai rezidentų ir nerezidentų situacijų objektyvus nepanašumas lemia, kad skirtingas mokestinis vertinimas visiškai neprieštarauja judėjimo laisvei, yra tikrai labai reti [17].

34. Mums rūpimo klausimo, t. y. galimybės valstybėje narėje įsteigtai bendrovei atskaityti jos turimo nuolatinio padalinio kitoje valstybėje narėje nuostolius, požiūriu Teisingumo Teismo praktiką apibendrinsiu, kaip nurodyta toliau.

35. Bylose, susijusiose su šiuo klausimu, Teisingumo Teismas, nustatęs, kad valstybės narės bendrovės rezidentės, turinčios nuolatinį padalinį kitoje valstybėje narėje, ir valstybės narės bendrovės rezidentės, turinčios nuolatinį padalinį toje pačioje valstybėje, situacijos yra panašios, ne kartą pripažino, kad įsisteigimo laisvė yra apribota. Panašumas galėjo būti pripažintas tiek tiesiogiai [18], tiek netiesiogiai [19].

36. Teisingumo Teismas nusprendė, kad situacijos taip pat buvo panašios tais atvejais, kai valstybė narė nusprendė apmokestinti kitose valstybėse narėse esančių nuolatinių padalinių pelną. Iš tiesų šiais atvejais valstybė narė „prilygino [minėtus padalinius] nuolatinėms buveinėms rezidentėms“ [20].

15 — Kaip savo išvadoje byloje *A* (C-123/11, EU:C:2012:488) pažymėjo generalinė advokatė J. Kokott, „[j]ei <...> abiem atvejais mokesčių mokėtojai rezidentai tik siekia pasinaudoti mokesčių teisės nuostatos teikiamais privalumais, šios sąlygos įvertinimas tėra tik formalumas, nes ji bus įvykdyta bet kurio atveju“ (40 punktas).

16 — 55 punktas. Savo išvadoje generalinis advokatas N. Jääskinen taip pat pritaria minčiai vertinti situaciją „bendrai“, manydamas, kad „[k]aip tik reikia *analizuoti visą apmokestinimą*, susijusį su [nagrinėjamomis] pajamomis“ (62 punktas, išskirta mano).

17 — Šiais atvejais atkreipiu dėmesį į tai, kad rezidentų ir nerezidentų situacijos buvo iš principo nepanašios mokestinių nuostatų dėl lengvatų, susijusių su mokesčių mokėtojo asmenine ir šeimine padėtimi (išskyrus atvejus, kai nerezidentas negauna reikšmingų pajamų jo vietos valstybėje), požiūriu. Žr. Sprendimą *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31) ir dėl naujausio taikymo Sprendimą *Kieback* (C-9/14, EU:C:2015:406). Taip pat žr. sprendimus *Blanckaert* (C-512/03, EU:C:2005:516) ir *Schulz-Delzers ir Schulz* (C-240/10, EU:C:2011:591).

18 — Žr. visų pirma sprendimus *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532, 19 punktas); *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 35 punktas) ir *Felixstowe Dock and Railway Company ir kt.* (C-80/12, EU:C:2014:200, 26 punktas).

19 — Žr. sprendimus *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 33 ir 34 punktai); *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 25 ir 26 punktai) ir *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 35–39 punktai).

20 — Sprendimas *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24 punktas). Šiuo klausimu taip pat žr. Sprendimą *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773), kuriame Teisingumo Teismas nusprendė, kad „nuo tada, kai valstybė narė vienašališkai arba pagal susitarimą pajamų mokesčiu apmokestina ne tik akcininkų rezidentų, bet ir akcininkų nerezidentų iš bendrovės rezidentės gaunamus dividendus, šių akcininkų nerezidentų padėtis prilyginama akcininkų rezidentų padėčiai“ (68 punktas).

37. Tačiau atitinkamos rezidentų ir nerezidentų situacijos nėra panašios valstybės narės mokesčių sistemos požiūriu, jeigu ši valstybė narė neturi kompetencijos apmokestinti nerezidentus arba ja nesinaudoja.

38. Tuo pačiu reikalavimu paaiškinama Sprendime *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087) Teisingumo Teismo nurodyta prielaida, kad „kitoje valstybėje narėje <...> esančių nuolatinių buveinių padėtis nėra panaši į nuolatinių buveinių rezidenčių padėtį, *kai kalbama apie valstybės narės numatytas priemones siekiant išvengti bendrovės rezidentės pelno dvigubo apmokestinimo arba jį sušvelninti*“ [21].

39. Mintis nenauja. Sprendime *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773) Teisingumo Teismas jau yra nusprendęs, kad patronuojančiosios bendrovės, kuri nėra rezidentė Jungtinėje Karalystėje, akcininkams fiziniams asmenims negalėjo būti suteikta teisė į tą patį mokesčio kreditą, į kokį teisė suteikiama bendrovės, kuri yra Jungtinės Karalystės rezidentė, akcininkams fiziniams asmenims už dukterinių bendrovių, kurios yra Jungtinės Karalystės rezidentės, išmokamus dividendus, jeigu už šiuos į užsienį išmokamus dividendus nebuvo sumokėtas joks Jungtinės Karalystės taikomas mokestis. Savo sprendime Teisingumo Teismas pažymėjo, kad sprendimas būtų kitoks, jeigu pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo arba pagal vienašališką sprendimą Jungtinė Karalystė būtų išsaugojusi teisę apmokestinti į užsienį išmokamus dividendus Jungtinės Karalystės pajamų mokesčiu.

40. Atsižvelgdamas į šiuos argumentus Teisingumo Teismas nusprendė, kad „tuo atveju, kai bendrovė, valstybės narės rezidentė, išmoka dividendus, [SESV 49 ir 63] straipsniai šiai valstybei nedraudžia suteikti šiuos dividendus gaunančioms bendrovėms, taip pat šios valstybės rezidentėms, mokesčio kreditą, atitinkantį dividendus išmokančios bendrovės už skirstomą pelną sumokėto mokesčio dalį, nesuteikiant jo toms dividendus gaunančioms bendrovėms, kurios yra kitos valstybės narės rezidentės ir kurių šie gaunami dividendai pirmojoje valstybėje neapmokestinami“ [22].

41. Darytina išvada, kad tik tuo atveju, kai mokestiniu požiūriu panašios situacijos vertinamos skirtingai, galima bus konstatuoti, kad įsisteigimo laisvė yra ribojama, o toks ribojimas galės būti pripažintas suderinamu su Sutartimi tik tuo atveju, jeigu jis bus pagrįstas privalomuoju bendrojo intereso pagrindu.

## B – *Taikymas šioje byloje*

### 1. Būtinybė išskirti du aptariamų Vokietijos teisės aktų taikymo laikotarpius

42. Iki 1999 mokestinių metų kitoje valstybėje narėje esančio nuolatinio padalinio nuostolius buvo galima atskaityti iš bendrų Vokietijoje įsteigtos bendrovės pajamų. Šie nuostoliai iš principo buvo pakartotinai įskaitomi dviem atvejais: tuo atveju, kai užsienyje įsteigtas nuolatinis padalinys uždirbdavo pelną (šiuo atveju neviršijant to pelno dydžio), arba tuo atveju, kai minėtas nuolatinis padalinys buvo pertvarkomas, perleidžiamas arba uždaromas. Tačiau nuo 1999 mokestinių metų *EStG* 52 straipsnio 3 dalimi buvo panaikintas *EStG* 2a straipsnio 3 dalies pirmas sakinys ir dėl to šie nuostoliai negalėjo būti atskaityti.

43. Šis teisės akto pakeitimas paaiškina du prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo užduotus prejudicinius klausimus, kiekvienas iš jų yra susijęs su skirtingu teisės aktu.

21 — 24 punktas. Išskirta mano.

22 — Sprendimas *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 74 punktas). Kaip naujausią atvejį, kai Teisingumo Teismas konstatavo, kad objektyvus situacijos skirtumas paaiškinamas tuo, jog remdamasi sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo valstybė narė atsisakė pasinaudoti savo kompetencija bendrovių, kurios yra kitos valstybės narės rezidentės, paskirstytų dividendų apmokestinimo srityje, žr. Sprendimą *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, 80–82 punktai).

2. Dėl pirmojo prejudicinio klausimo

44. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar SESV 49 straipsniui neprieštarauja teisės norma, kaip antai *EStG* 52 straipsnio 3 dalis, pagal kurią numatyta pakartotinai įskaityti padalinio nerezidento nuostolius, kurių dydžiu jau buvo sumažinta patronuojančios bendrovės mokesčio bazė, ne dėl to, kad buvo uždirbtas pelnas, bet dėl to, kad šis padalinys buvo perleistas kitai kapitalo bendrovei, priklausančiai tai pačiai įmonių grupei kaip ir perleidžiančioji bendrovė, kuri taip pat yra nerezidentė.

45. Kaip pažymėjo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, klausimas dėl šios apmokestinimo tvarkos Teisingumo Teismui pateikiamas ne pirmą kartą.

a) Dėl apribojimo buvimo

46. Iš tiesų Sprendime *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588) Teisingumo Teismas šioje sistemoje įžvelgė įsisteigimo laisvės ribojimą, tačiau nusprendė, kad nuostolių pakartotinis įskaitymas – šiuo atveju jie buvo įskaityti užsienio nuolatiniam padaliniui, kuris patyrė minėtus nuostolius, uždirbus pelno, o ne dėl šio padalinio perleidimo – buvo pateisinamas būtinybe užtikrinti Vokietijos mokesčių sistemos darną [23]. Beje, ši priemonė buvo pripažinta tinkama siekiant tokio tikslo ir proporcinga jam [24].

47. Prieš konstatuodamas apribojimą Teisingumo Teismas, nurodydamas, kad Vokietijos Federacinė Respublika, leisdama patronuojančiai bendrovei atskaityti jos nuolatinio padalinio Austrijoje patirtus nuostolius, „rezidentei, kuriai priklausė Austrijoje veikiantis nuolatinis padalinys, suteikė mokesčių lengvatą, nes ji buvo apmokestinama taip, kaip būtų buvusi apmokestinama, jei šis nuolatinis padalinys būtų veikęs Vokietijoje“ [25], netiesiogiai pripažino, kad situacijos yra panašios.

48. Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad pakartotinai įskaitydama Austrijoje esančio nuolatinio padalinio patirtus nuostolius į bendrovės, kuriai jis priklausė, mokesčio bazę Vokietijoje taikoma apmokestinimo tvarka panaikino šia mokesčių lengvata gautą naudą ir „bendrovės rezidentės, turinčios nuolatinių padalinių Austrijoje, mokestiniu požiūriu yra nepalankesnėje padėtyje nei tos bendrovės, kurios turi nuolatinių padalinių Vokietijoje“ [26].

49. Padarius tokią išvadą reikėjo išnagrinėti galimus privalomuosius bendrojo intereso pagrindus, kurie galėtų pateisinti įsisteigimo laisvės apribojimą [27].

b) Dėl pateisinimo buvimo

50. Pirma, Sprendime *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588) Teisingumo Teismas nusprendė, kad nuostolių pakartotinis įskaitymas užsienyje įsteigtam nuolatiniam padaliniui, kuris patyrė minėtus nuostolius, uždirbus pelno pateisinamas būtinybe užtikrinti Vokietijos mokesčių sistemos darną [28]. Be to, tai buvo tinkama priemonė minėtam tikslui pasiekti ir jam proporcinga [29].

23 — 43 punktas.

24 — Ten pat, 44 ir 45 punktai.

25 — Ten pat, 35 punktas.

26 — Sprendimas *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 37 punktas).

27 — Ten pat, 40 punktas. Šiuo klausimu taip pat žr. sprendimus *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 35 punktas) ir *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 33 punktas).

28 — 43 punktas.

29 — Ten pat, 44 ir 45 punktai.

51. Iš tiesų, Teisingumo Teismo nuomone, „pagrindinėje byloje nagrinėjamoje Vokietijos apmokestinimo schemoje numatytas nuostolių pakartotinis įtraukimas negali būti atskirtas nuo ankstesnio jų įskaitymo. Šis pakartotinis įtraukimas bendrovės, turinčios kitoje valstybėje veikiantį nuolatinį padalinį, kurio atžvilgiu minėtos bendrovės vietos valstybė neturi jokios apmokestinimo teisės, atveju <...> atspindi simetrišką logiką. Yra tiesioginis, asmeninis ir realus ryšys tarp dviejų pagrindinėje byloje nagrinėjamos apmokestinimo tvarkos elementų, nes minėtas pakartotinis įtraukimas yra logiškas anksčiau leisto išskaitymo papildymas“ [30].

52. Reikia pažymėti, kad ta pati simetriška logika taikytina užsienyje esančio nuolatinio padalinio perleidimo atveju.

53. Beje, Sprendime *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588) pats Teisingumo Teismas jau buvo pažymėjęs, kad „[v]ertinimas, kad minėtos apmokestinimo schemos nulemtas apribojimas pateisinamas būtinybe užtikrinti jos vientisumą, taip pat negali būti paneigtas aplinkybės <...>, kad bendrovė, valdanti atitinkamą nuolatinį padalinį, jį perleido ir kad šio nuolatinio padalinio pelno ir nuostolių likutis per visą jo gyvavimo laikotarpį yra neigiamas“ [31]. Iš tiesų „nuolatinio padalinio patirtų nuostolių pakartotinis įtraukimas į bendrovės, kuriai jis priklauso, rezultatus yra ankstesnio įskaitymo į šiuos nuostolius neatsiejamas ir logiškas papildymas“ [32].

54. Antra, nors nereikalaujama daugelio pateisinimų tam, kad būtų galima daryti išvadą, jog įsisteigimo laisvės ribojimai nėra nesuderinami su Sutartimi [33], manau, kad subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tikslu, kuriuo, kaip Teisingumo Teismas pakartojo Sprendime *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), „siekiama išsaugoti pusiausvyrą tarp teisės apmokestinti pelną ir galimybės atskaityti nuostolius“ [34], taip pat galima remtis siekiant pateisinti Vokietijos teisės aktuose numatytą nuostolių įskaitymą nuolatinio padalinio perleidimo atveju [35].

55. Iš tikrųjų, jeigu valstybė narė (šioje byloje – Vokietijos Federacinė Respublika) „netektų teisės į [Vokietijos] perleidžiančios bendrovės apmokestinamąjį pelną reintegruoti taip atskaitytų nuostolių ir prarastų galimybę apmokestinti galimą būsimą pelną, tokia schema dirbtinai iškraipytų pelno mokesčio bazę ir taip turėtų neigiamą įtaką apmokestinimo kompetencijos pasidalijimui pagal [Vokietijos ir Austrijos] susitarimą“ [36].

56. Kaip Teisingumo Teismas paaiškina Sprendime *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), „[d]ėl būtinybės išsaugoti šią pusiausvyrą reikalaujama, kad atskaityti nuolatinės buveinės nuostoliai būtų kompensuoti apmokestinant šios buveinės pelną, gautą atitinkamos valstybės narės mokesčių kompetencijos įgyvendinimo teritorijoje, t. y. *tiek pelną, gautą laikotarpiu, kuriuo minėta buveinė priklausė bendrovei rezidentei, tiek pelną, gautą tos pačios buveinės perleidimo momentu*“ [37].

57. Nagrinėjamu atveju, priešingai, nei buvo nustatyta Danijos teisės aktuose, dėl kurių nuostatų buvo priimtas Sprendimas *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), galimas pelnas, kuris būtų gautas perleidus Austrijoje įsteigtą nuolatinį padalinį, nėra apmokestinamas Vokietijoje. Taigi logiška dėl tokio perleidimo pakartotinai įskaityti nuostolius, į kuriuos jau buvo atsižvelgta.

30 — Sprendimas *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 42 punktas).

31 — 53 punktas.

32 — Ten pat, 54 punktas.

33 — Sprendimas *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 40 punktas).

34 — 32 punktas ir jame nurodyta teismo praktika.

35 — Iš tiesų reikalavimai, susiję su mokesčių sistemos darna ir subalansuotu apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu, sutampa (šiuo klausimu žr. Sprendimo *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 80 punktą).

36 — Sprendimas *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 30 punktas). Ši byla buvo susijusi su Danijos Karalyste.

37 — 33 punktas. Išskirta mano.

58. Be to, Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad subalansuoto valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tikslui grėsmę gali kelti mokesčių mokėtojams „suteikta galimybė pasirinkti, kur turėtų būti atsižvelgta į jų nuostolius – ar valstybėje narėje, kurioje jos yra įsteigtos, ar kitoje valstybėje narėje, <...> kadangi apmokestinimo bazė perkeltų nuostolių dydžiu padidėtų pirmoje valstybėje ir sumažėtų antroje“ [38]. Manau, tokia grėsmė taip pat kyla, kai mokesčių mokėtojas, turėdamas galimybę pakartotinai įskaityti savo nuolatinio padalinio nerezidento nuostolius jau atskaitytų nuostolių dalimi, gali visiškai savo nuožiūra nustatyti šio padalinio perleidimo kainos dydį ir taip atimti iš valstybės narės galimybę pasinaudoti savo teise pakartotinai įskaityti vėliau uždirbtą šio padalinio pelną į apmokestinamas pajamas.

59. Galiausiai, trečia, taip pat nurodysiu tikslą užkirsti kelią mokesčių vengimui, kuris, kaip pažymėjo Teisingumo Teismas, susijęs su subalansuoto apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tikslu [39].

60. „Iš tikrųjų elgesys, kuriam būdingas apsimestinių, ekonominio pagrindo neturinčių susitarimų sudarymas, turint tikslą išvengti mokesčio, kurį paprastai reikia sumokėti nuo gauto pelno už nacionalinėje teritorijoje vykdytą veiklą, kenkia valstybių narių teisei vykdyti savo kompetenciją mokesčių srityje tokios veiklos atžvilgiu ir kelia pavojų apmokestinimo kompetencijos pusiausvyrai tarp valstybių narių“ [40].

61. Kartu įvertinus ir tai, kaip sunku nustatyti sandorių grupės viduje vertę pagal ištiestosios rankos principą, kurio turi būti laikomasi šiomis aplinkybėmis, užsienyje įsteigto nuolatinio padalinio perleidimas grupės viduje prieš tai atskaičius nuostolius galėtų atitikti pirmiau aprašytą situaciją.

62. Todėl, manau, tokie teisės aktai, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra pagrįsti atitinkamos mokesčių sistemos darnos požiūriu, nes šis privalomasis bendrojo intereso pagrindas, esant reikalui, tapatinamas su pagrindais, susijusiais su subalansuotu apmokestinimo kompetencijos pasidalijimu ir mokesčių slėpimo prevencija.

c) Proporcingumas ir *Marks & Spencer* išimties netaikytinumas

63. Telieka išanalizuoti nagrinėjamo teisės akto proporcingumą.

64. Manau, tuo atveju, kai valstybė narė neturi jokios galimybės apmokestinti galimą pelną, gautą perleidus nuolatinį padalinį nerezidentą, kuris patyrė nuostolių, toks nacionalinis teisės aktas, kaip nagrinėjamas pagrindinėje byloje, yra ne tik tinkamas, siekiant juo nustatytų tikslų, bet ir jiems proporcingas.

38 — Sprendimas *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 46 punktas).

39 — Sprendimas *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 62 punktas).

40 — Ten pat. Privalomųjų bendrojo intereso pagrindų, kurie laikomi priimtinais nacionalinių teisės aktų, kuriais atsisakoma atsižvelgti į nuostolius, patirtus vykdant veiklą užsienyje, kai pati ši veikla nėra apmokestinama, pateisinimais, iš tikrųjų yra daugiau ir Teisingumo Teismo praktikoje yra įvairiausių jų derinių. Savo išvadoje, kurią pateikė byloje *Komisija / Jungtinė Karalystė* (C-172/13, EU:C:2014:2321), generalinė advokatė J. Kokott pateikė apžvalgą. Generalinės advokatės J. Kokott nuomone, „Teisingumo Teismas tai vadina „mokesčių sistemos darnos užtikrinimu“ (žr. Sprendimo *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, 64–71 punktus), „apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo tarp valstybių narių išsaugojimu“ (žr. sprendimus *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, 45 punktas; *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, 31 punktas; *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, 28 punktas; *A*, C-123/11, EU:C:2013:84, 42 punktas; *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, 55 punktas, ir *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 32 punktas), „pusiausvyros išsaugojimu“ tarp pelno apmokestinimo ir nuostolių atskaitymo (žr. sprendimus *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 58 punktas, ir *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 32 punktas ir jame nurodyta teismo praktika), „dvigubo nuostolių panaudojimo“ prevencija (žr. sprendimus *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, 47 ir 48 punktai; *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, 35 ir 36 punktai, ir *A*, C-123/11, EU:C:2013:84, 44 punktas) arba „mokesčių slėpimo“ išvengimu (žr. sprendimus *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, 49 punktas; *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, 35 ir 36 punktai, ir *A*, C-123/11, EU:C:2013:84, 45 punktas). Žr. ir sprendimus *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 80 punktas) ir *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 72 punktas), kuriuose postuluojamas bent jau dalinis mokesčių sistemos darnumo ir apmokestinimo kompetencijos pasidalijimo pateisinamųjų pagrindų tapatumas. Šią Teisingumo Teismo praktiką patvirtina ir jo išsakoma nuomonė objektyvaus situacijų panašumo klausimu; kaip jau minėta <...>, Teisingumo Teismas ypač reikšminga aplinkybe laiko tai, ar valstybė narė apmokestina veiklą užsienyje, ar ne“ (31 punktas).

65. Iš tiesų Sprendime *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) Teisingumo Teismas nusprendė, kad toje byloje nagrinėjama priemonė yra neproporcinga. Šiame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad įsisteigimo laisvei keliama grėsmė, kai dukterinė bendrovė nerezidentė išnaudoja atsižvelgimo į nuostolius galimybes, numatytas jos vietos valstybėje, ir nėra jokių galimybių į juos atsižvelgti ateityje [41]. Šiuo išimtiniu atveju patronuojančiai bendrovei rezidentei turi būti užtikrinta galimybė atskaityti dukterinės bendrovės nerezidentės nuostolius iš pajamų, kurios apmokestinamos jos pačios vietos valstybėje.

66. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas išreiškė savo abejones dėl šios įsisteigimo laisvės apribojimo pateisinimo išimties, nustatytos nusistovėjusioje Teisingumo Teismo praktikoje, suformuotoje priėmus Sprendimą *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763). Naujausios kai kurių generalinių advokatų nuomonės šiuo klausimu [42], teisinė literatūra, kurioje nagrinėjama ši problema [43], taip pat įvairių valstybių narių ir Komisijos šioje byloje pateiktos pastabos patvirtina šios išimties taikymo problemiškumą. Vis dėlto Teisingumo Teismas neseniai aiškiai patvirtino, kad ji yra taikytina [44].

67. Bet kuriuo atveju reikia pažymėti, kad Austrijos Respublikos pastabos leido išsklaidyti visas abejones dėl galimo galutinių nuostolių egzistavimo. Pagrindinėje byloje nagrinėjami nuostoliai nėra galutiniai [45], taigi nebūtina toliau nagrinėti minėtos išimties taikytinumo klausimo.

68. Be to, paisant nacionalinio teismo kompetencijos šiuo klausimu, iš Teisingumo Teismui pateiktos informacijos nematyti, kad mokesčių mokėtojas būtų pateikęs priešingų įrodymų.

3. Dėl antrojo prejudicinio klausimo

69. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teiraujasi, ar SESV 49 straipsniui prieštarauja teisės norma, kaip antai Vokietijos ir Austrijos sutarties 23 straipsnio 1 dalies a punktas, pagal kurį 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.

70. Pritariu Prancūzijos vyriausybės nuomonei, pateiktai jos rašytinėse pastabose ir 2015 m. liepos 1 d. teismo posėdyje, kad šis klausimas grindžiamas neteisinga prielaida, kad į bendrovės, kuri yra ieškovė pagrindinėje byloje, nuolatinio padalinio Austrijoje patirtus nuostolius negali būti atsižvelgta, motyvuojant šio padalinio perleidimu Austrijos kapitalo bendrovei.

71. Iš tikrųjų, iš Austrijos vyriausybės rašytinėse pastabose pateiktos informacijos labai aiškiai matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjami nuostoliai nėra galutiniai.

41 — 55 punktas.

42 — Šiuo klausimu žr. generalinės advokatės J. Kokott išvadas byloje *A* (C-123/11, EU:C:2012:488, 47–54 punktai) ir byloje *Komisija / Jungtinė Karalystė* (C-172/13, EU:C:2014:2321, 49–53 punktai), taip pat generalinio advokato P. Mengozzi išvadą byloje *K* (C-322/11, EU:C:2013:183, 63–89 punktai).

43 — Dėl bandymo neseniai apibendrinti sunkumus, kurių kyla besikeičiančioje pastarųjų dešimties metų Teisingumo Teismo praktikoje dėl *Marks & Spencer* išimties, žr. M. Lang „Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?“, 2014 m. gruodžio mėn. *European Taxation*, p. 530–540. Dėl bandymo apibrėžti galutinių nuostolių sąvoką pagal naujausią Teisingumo Teismo praktiką, žr., be kita ko, D. Pezella „Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach“, 2014 m. vasario–kovo mėn. *European Taxation*, p. 71–79.

44 — Žr. Sprendimą *Komisija / Jungtinė Karalystė* (C-172/13, EU:C:2015:50, 33–36 punktai).

45 — Austrijos vyriausybė savo rašytinėse pastabose nurodė, kad iki 2005 m. nuolatinio padalinio Austrijoje patirti nuostoliai iš principo yra vertintini ir gali būti perkelti. Perkelti nuostoliai gali būti įskaityti į pelną, galimai gautą iš perleidimo, o galimas skirtumas – likti iš principo neribotam laikui kaip perkelti *Timac Agro* nuostoliai. Todėl jie gali būti panaudoti vėliau, jei ieškovė pagrindinėje byloje atnaujintų savo veiklą Austrijoje (Austrijos vyriausybės rašytinių pastabų 44 punktas). Nuostoliai taip pat gali būti perkelti perimančiajai kapitalo bendrovei, jeigu būtų pasiektas nuolatinio padalinio „fiskalinis neutralumas“ (Austrijos vyriausybės rašytinių pastabų 46 punktas).

72. Šiomis aplinkybėmis antrasis klausimas gali būti suprantamas kaip klausimas, kuriuo siekiama sužinoti, ar SESV 49 straipsniui prieštarauja valstybės narės apmokestinimo tvarka, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, pagal kurią, vadovaujantis sutartimi dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo, kurioje numatyta, kad kitoje sutartį pasirašiusioje valstybėje narėje esančių nuolatinių padalinių pajamos yra neapmokestinamos, draudžiama atsižvelgti į šių padalinių nuostolius.

a) Pagrindinė hipotezė: objektyvus situacijų nepanašumas ir apribojimo nebuvimas

73. Pagal Vokietijos ir Austrijos sutarties 7 straipsnio 1 dalį ir 23 straipsnio 1 dalį ir skirtingai nuo situacijos mokestiniais metais iki 1999 m. Vokietijos Federacinė Respublika, pakeitusi teisės aktus, atsisakė anksčiau įgyvendinamos kompetencijos nuostolių, susijusių su „iš užsienio valstybėje esančio nuolatinio padalinio pramoninės arba komercinės veiklos gaunamu rezultatu, [kuriam] pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo netaikomas pajamų mokestis“ [46], apmokestinimo srityje.

74. Todėl atsižvelgiant į tai, kad nesant apmokestinimo kompetencijos negali būti ir mokestinės lengvatos [47], manau, *Timac Agro* situacija nepanaši į Vokietijoje įsteigtos bendrovės, turinčios nuolatinį padalinį toje pačioje valstybėje narėje, situaciją.

75. Be to, atsižvelgdamas į Vokietijos ir Austrijos sutartyje numatytą apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą, neįžvelgiu, kokią tvarką Vokietijos Federacinė Respublika galėjo numatyti, siekiant užtikrinti, kad būtų pasiektas nuostolių atskaitymu siekiamas tikslas, kuriuo, Vokietijos vyriausybės teigimu, siekiama *laikinai* suteikti finansinę naudą. Be nuostolius patyrusio Austrijoje įsteigto nuolatinio padalinio galimai vėliau gaunamo pelno, apmokestinimo situacijos nėra panašios.

76. Kadangi situacijos nėra objektyviai panašios, toks teisės aktas, kaip nagrinėjamas, neriboja įsisteigimo laisvės [48].

b) Nepritarus pagrindinei hipotezei: pateisinimo buvimas

77. Vis dėlto, tuo atveju, jeigu Teisingumo Teismas nuspręstų, kad situacijos yra panašios ir esama ribojimo, manau, jis būtų pagrįstas.

78. Iš tikrųjų Sprendime *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278) Teisingumo Teismo jau buvo prašoma pateikti nuomonę dėl tvarkos, pagal kurią apskritai neatsižvelgiama į nuostolius. Šioje byloje prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas klausė, ar SESV 49 straipsniui prieštarauja nacionalinė apmokestinimo tvarka, pagal kurią bendrovei rezidentei apskaičiuojant pelną ir savo apmokestinamąsias pajamas nenumatyta galimybė atsižvelgti į nuostolius, kuriuos kitoje valstybėje narėje patyrė jai priklausantis nuolatinis padalinys, nors pagal tą tvarką galima atsižvelgti į nuostolius, patirtus nuolatinio padalinio rezidento.

79. Šiame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad privalomieji bendrojo intereso pagrindai, susiję su, viena vertus, būtinybe apsaugoti atitinkamų valstybių narių apmokestinimo kompetencijos pasidalijimą ir, kita vertus, būtinybe išvengti dvigubo atsižvelgimo į nuostolius, buvo pagrįsti [49].

46 — 1997 ir 1998 mokestiniams metams taikomos redakcijos *EStG* 2a straipsnio 3 dalies pirmas sakinys.

47 — Vadovaujantis Sprendimo *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087) 24 punkte nurodytu principu, kuris anksčiau pritaikytas Sprendime *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773).

48 — Iš tikrųjų vertinimas skiriasi, nes „[valstybės narės] turi kompetenciją apibrėžti apmokestinimo galių pasidalijimo tarpusavyje kriterijus, panaikindamos dvigubą apmokestinimą“ (Sprendimas *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, 30 punktas), o galios būtinai pasidalijamos prieš naudojantis apmokestinimo kompetencija.

49 — Sprendimas *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 30–37 punktai).

80. Teisingumo Teismas taip pat nusprendė, kad tokia apmokestinimo tvarka yra tinkama užtikrinant minėtų tikslų pasiekimą [50] ir proporcinga [51], nes aptariama bendrovė neįrodė, kad jos dukterinė bendrovė nerezidentė per atitinkamus mokestinius metus išnaudojo atsižvelgimo galimybes į valstybėje narėje, kurioje ji veikia, patirtus nuostolius ir kai nėra galimybių atsižvelgti į tokios dukterinės bendrovės nuostolius toje valstybėje vėlesniais mokestiniais metais [52].

81. Remdamasis tuo, Teisingumo Teismas padarė išvadą, kad „[SESV 49] straipsnis nedraudžia to, kad valstybėje narėje įsteigta įmonė negali iš savo apmokestinimo bazės išskaityti jai priklausančio ir kitoje valstybėje narėje veikiančio nuolatinio padalinio nuostolių, jei pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį šio padalinio pajamos yra apmokestinamos pastarojoje valstybėje narėje, kurioje į minėtus nuostolius gali būti atsižvelgta apmokestinant šio nuolatinio padalinio pelną vėlesniais mokestiniais metais“ [53].

82. Reikia pažymėti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama tvarka pasižymi visais aspektais, dėl kurių buvo prieita prie tokios išvados, ir Teisingumo Teismo atsakymas turėtų būti toks pat.

## V – **Išvada**

83. Atsižvelgdamas į išdėstytus argumentus, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Finanzgericht Köln* pateiktus prejudicinius klausimus:

1. SESV 49 straipsniui neprieštarauja nacionalinė apmokestinimo tvarka, pagal kurią po to, kai buvo leista atsižvelgti į nuolatinio padalinio, esančio kitoje valstybėje narėje nei ta, kurioje įsteigta bendrovė, kuriai jis priklauso, patirtus nuostolius, šios bendrovės pajamų mokesčio apskaičiavimo sumetimais numatomas minėtų nuostolių pakartotinis įskaitymas į mokesčio bazę, kai šis padalinys perleidžiamas kitai kapitalo bendrovei, priklausančiai tai pačiai įmonių grupei kaip ir perleidžiančioji įmonė.

2. SESV 49 straipsniui neprieštarauja nacionalinė apmokestinimo tvarka, pagal kurią bendrovei rezidentei neleidžiama iš savo mokesčio bazės atskaityti jai priklausančio kitoje valstybėje narėje veikiančio nuolatinio padalinio patirtų nuostolių, kai pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo šio nuolatinio padalinio pajamos neapmokestinamos pirmojoje, tačiau apmokestinamos pastarojoje valstybėje narėje.

50 — Ten pat, 43 punktas.

51 — Ten pat, 53 punktas.

52 — Primenu, kad kalbama apie Sprendimo *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) 55 ir 56 punktuose nurodytas sąlygas.

53 — Sprendimas *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 54 punktas ir rezoliucinė dalis).