GENERALINIO ADVOKATO
ANTHONY MICHAEL COLLINS IŠVADA,
pateikta 2022 m. kovo 10 d.[1]

Byla C-538/20

Finanzamt B
prieš
W AG,
dalyvaujant:
Bundesministerium der Finanzen

(*Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – EB 43 ir 48 straipsniai – Įsisteigimo laisvė – Pelno mokestis – Verslo mokestis – Valstybėje narėje esančios ir kitoje valstybėje narėje esančiai bendrovei priklausančios nuolatinės buveinės patirtų nuostolių atskaita – Dvigubo apmokestinimo išvengimas neapmokestinant nuolatinės buveinės nerezidentės pajamų – Situacijų panašumas – Sąvoka „galutiniai nuostoliai“

I. Įvadas

1. Šiuo *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) prašymu priimti prejudicinį sprendimą Teisingumo Teismo iš esmės prašoma nustatyti, ar pagrindinė bendrovė rezidentė, remdamasi EB 43 straipsniu, siejamu su EB 48 straipsniu[2], turi teisę iš savo apmokestinamųjų pajamų atskaityti nuostolius, patirtus jos nuolatinės buveinės nerezidentės, kuri nutraukė veiklą ir dėl to į šiuos nuostolius nebegalima atsižvelgti valstybėje, kur yra ta nuolatinė buveinė nerezidentė, tuo atveju, kai tos buveinės nerezidentės pelnas ir nuostoliai neapmokestinami jos pagrindinės bendrovės rezidavimo valstybėje pagal dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį.

2. Prašymas pateiktas nagrinėjant Vokietijoje įsteigtos bendrovės W ir Vokietijos mokesčių institucijų ginčą dėl antrųjų atsisakymo apskaičiuojant pirmosios mokėtino pelno mokesčio sumą ir nustatant jai taikomo verslo mokesčio bazę už 2007 m. atsižvelgti į jos filialo Jungtinėje

[1] Originalo kalba: anglų.

[2] Dabar – SESV 49 ir 54 straipsniai. Remtis Europos bendrijos steigimo sutarties nuostatomis reikia todėl, kad klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms Lisabonos sutartis dar nebuvo įsigaliojusi.

Karalystėje patirtus galutinius nuostolius[3]. Konkrečiai kalbant, kyla klausimas, ar Teisingumo Teismo požiūrį, kurio šis laikėsi Sprendime *Bevola ir Jens W. Trock*[4] dėl rezidentų ir nerezidentų atitinkamų situacijų objektyvaus panašumo, kiek tai susiję su galimybe atskaityti galutinius nuostolius, galima taikyti šioje byloje, kurioje aptariamu atveju nuolatinės buveinės nerezidentės pelnas (taigi atitinkamai – ir nuostoliai) neapmokestinamas pagal dvišalę dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, o ne (kaip minėtame sprendime aptartu atveju) pagal vienašalę nacionalinės teisės nuostatą.

II. Teisinis pagrindas

A. Vokietijos ir Jungtinės Karalystės sudaryta sutartis dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo

3. 1964 m. lapkričio 26 d. Vokietijos Federacinė Respublika su Jungtine Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalyste sudarė sutartį dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos (toliau – sutartis)[5].

4. Sutarties III straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Vienoje iš teritorijų esančios įmonės gamybos arba komercinės veiklos pelnas apmokestinamas tik toje teritorijoje, jei įmonė nevykdo prekybos arba verslo veiklos kitoje teritorijoje per ten esančią nuolatinę buveinę. Jeigu ji vykdo prekybos arba verslo veiklą toje kitoje teritorijoje per ten esančią nuolatinę buveinę, jos pelnas gali būti apmokestinamas kitoje teritorijoje, bet tik tokia to pelno dalis, kuri priskiriama tai nuolatinei buveinei.“

5. Sutarties XVIII straipsnio 2 dalies a punkte nustatyta:

„Federacinės Respublikos rezidentui mokestis nustatomas taip:

a) išskyrus atvejus, kai taikomos b punkto nuostatos, į Federacinės Respublikos mokesčio bazę neįtraukiamos jokios pajamos, gautos iš Jungtinėje Karalystėje esančių šaltinių, ir joks Jungtinėje Karalystėje esantis kapitalas, kuris pagal šią sutartį gali būti apmokestintas Jungtinėje Karalystėje, su sąlyga, kad VIII straipsnio 1 dalyje nurodytas kapitalo prieaugis į tą mokesčio bazę neįtraukiamas tik jeigu jis apmokestinamas Jungtinėje Karalystėje. Vis dėlto Federacinė Respublika išsaugo teisę, nustatydama jai taikomą mokesčio tarifą, atsižvelgti į taip neįtrauktas pajamas ir kapitalą.

<...>“

[3] Teisingumo Teismas sąvoką „galutiniai nuostoliai“ išaiškino 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendime *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763); jame nusprendė, kad nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos patronuojančiajai bendrovei rezidentei neleidžiama atskaityti iš savo apmokestinamojo pelno kitoje valstybėje narėje įsteigtos patronuojamosios bendrovės pastarojoje valstybėje patirtų nuostolių, nors šie teisės aktai suteikia tokią galimybę patronuojamosios bendrovės rezidentės patirtų nuostolių atžvilgiu, yra įsisteigimo laisvės ribojimas, kurį galima pateisinti remiantis privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais. Tame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad, kiek tai susiję su galutiniais nuostoliais, nagrinėjamos ribojamosios nuostatos peržengė ribas, būtinas pagrindiniams tikslams pasiekti. Sąvoka „galutiniai nuostoliai“ išsamiau aptarta paaiškinimuose, pateiktuose atsakant į trečiąjį klausimą.

[4] 2018 m. birželio 12 d. sprendimas (C-650/16, EU:C:2018:424, 37 ir 38 punktai).

[5] 1964 m. lapkričio 26 d. Vokietijos Federacinės Respublikos ir Jungtinės Didžiosios Britanijos ir Šiaurės Airijos Karalystės sutartis dėl pajamų ir kapitalo dvigubo apmokestinimo išvengimo ir mokesčių slėpimo prevencijos, paskutinį kartą iš dalies pakeista 1970 m. kovo 23 d., *Bundesgesetzblatt* (Federalinės teisės leidinys) (*BGBl.* 1966 II, p. 358, *BGBl.* 1967 II, p. 828 ir *BGBl.* 1971 II, p. 45).

B. Vokietijos teisė

6. Klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms galiojusios redakcijos *Körperschaftsteuergesetz* (Pelno mokesčio įstatymas, toliau – *KStG*) [6] 1 straipsnyje nustatyta:

„1. Toliau išvardytos įmonės, asmenų asociacijos ir turto grupės, kurių nuolatinio valdymo organo vieta arba registruota buveinė yra valstybės teritorijoje, neribotai apmokestinamos pelno mokesčiu:

1) kapitalo bendrovės (be kita ko, Europos bendrovės, akcinės bendrovės, uždarosios akcinės bendrovės ir komanditinės ūkinės bendrijos);

<...>

2. Pelno mokesčiu neribotai apmokestinamos visos pajamos.

<...>“

7. Klostantis pagrindinės bylos aplinkybėms galiojusios redakcijos *KStG* 8 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad visos neribotai apmokestinamo mokesčių mokėtojo pajamos turi būti laikomos gautomis iš gamybos arba komercinės veiklos.

8. Klostantis pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms galiojusios redakcijos *Gewerbesteuergesetz* (Verslo mokesčio įstatymas, toliau – *GewStG*) [7] 2 straipsnio 1 ir 2 dalyse nustatyta:

„1. [1]Visa gamybos arba komercinė veikla, kuri vykdoma valstybės teritorijoje, apmokestinama verslo mokesčiu. [2]Gamybos arba komercinė veikla – tai gamybos arba komercinės įmonės vykdoma veikla, kaip tai suprantama pagal *Einkommensteuergesetz* [(Pajamų mokesčio įstatymas, toliau – *EStG*)]. [3]Laikoma, kad gamybos arba komercinė veikla vykdoma Vokietijoje, kai jai vykdyti skirta nuolatinė buveinė yra Vokietijos teritorijoje <...>

2. [1]Visa kapitalo bendrovių (be kita ko, Europos bendrovių, akcinių bendrovių, uždarųjų akcinių bendrovių ir komanditinių ūkinių bendrijų) vykdoma veikla <...> visais atvejais laikoma gamybos arba komercine veikla.

<...>“

9. Pagal klostantis pagrindinės bylos faktinėms aplinkybėms galiojusios redakcijos *GewStG* 7 straipsnio pirmą sakinį veiklos pajamos – tai pajamos, nustatytos pagal *EStG* arba *KStG* nuostatas, gautos iš gamybos arba komercinės veiklos, į kurias turi būti atsižvelgiama apskaičiuojant to mokestinio laikotarpio pajamas, pridėjus arba atėmus *GewStG* 8 ir 9 straipsniuose nurodytas sumas.

[6] *BGBl.* 2002 I, p. 4144, laikotarpiu, kuriuo klostėsi pagrindinės bylos aplinkybės, paskutinį kartą iš dalies pakeistas 2006 m. gruodžio 7 d. įstatymu (*BGBl.* 2006 I, p. 2782).

[7] *BGBl.* 2002 I, p. 4167.

III. Ginčas pagrindinėje byloje ir prejudiciniai klausimai

10. W yra akcinė bendrovė, kurios registruota buveinė ir nuolatinio valdymo organo vieta yra Vokietijoje. Ji užsiima prekyba vertybiniais popieriais. Jos finansiniai metai baigiasi birželio 30 d.

11. 2004 m. rugpjūčio mėn. W atidarė filialą Jungtinėje Karalystėje. Kadangi filialo veikla nebuvo pelninga, 2007 m. vasario mėn. W nusprendė jį uždaryti. Jungtinės Karalystės komerciniame registre nurodyta, kad filialo veikla buvo nutraukta 2007 m. pirmąjį pusmetį.

12. Dėl filialo uždarymo 2004–2005, 2005–2006 ir 2006–2007 finansiniais metais (2005, 2006 ir 2007 mokestiniais metais) jo patirtų nuostolių nebebuvo galima perkelti apskaičiuojant mokesčius Jungtinėje Karalystėje. Taigi Jungtinės Karalystės mokesčių institucijos informavo W apie tai, kad nebebuvo būtina pateikti jos filialo mokesčių deklaracijos už 2007–2008 ir vėlesnius finansinius metus.

13. W teigė, kad „pagal Sąjungos teisę“ į minėtus jos filialo patirtus nuostolius reikia atsižvelgti kaip į galutinius nuostolius, apskaičiuojant jos apmokestinamąsias pajamas Vokietijoje už 2007 mokestinius metus, nepaisant to, kad filialo pajamos Vokietijoje pagal sutartį buvo neapmokestinamos. *Finanzamt B* (B mokesčių inspekcija, Vokietija) atsisakė atsižvelgti į šiuos nuostolius, apskaičiuodama už tuos mokestinius metus W mokėtino pelno mokesčio dydį ir jai taikomą verslo mokesčio bazę.

14. 2018 m. rugsėjo 4 d. *Hessiches Finanzgericht* (Heseno finansų teismas, Vokietija) patenkino W skundą dėl šio atsisakymo. B mokesčių inspekcija pateikė kasacinį skundą dėl šio sprendimo peržiūros prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui. *Bundesministerium der Finanzen* (Federalinė finansų ministerija, Vokietija) įstojo į bylą palaikyti B mokesčių inspekcijos reikalavimų.

15. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad kasacinis skundas yra pagrįstas pagal Vokietijos teisę.

16. Dėl pelno mokesčio apskaičiavimo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad, nors visos W pajamos neribotai apmokestinamos pelno mokesčiu pagal *KStG* 1 straipsnio 1 dalį, šio mokesčio bazės negalima sumažinti jos nuolatinės buveinės Jungtinėje Karalystėje patirtų nuostolių suma pagal sutarties XVIII straipsnio 2 dalies a punktą, pagal kurį į Vokietijoje taikomo mokesčio bazę neįtraukiamos jokios pajamos, gautos iš Jungtinėje Karalystėje esančių šaltinių, kurios gali būti apmokestinamos antrojoje valstybėje. Jis pažymi, kad, nors sutarties III straipsnio 1 dalyje aiškiai paminėtas tik „gamybos arba komercinės veiklos pelnas“, pagal sutarties XVIII straipsnio 2 dalies a punktą „neigiamos pajamos“, kaip antai W nurodyti nuostoliai, taip pat neįtraukiamos į Vokietijos mokesčio bazę. Šis požiūris atitinka prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo suformuotą jurisprudenciją ir „simetrijos principą“ [8].

17. Dėl verslo mokesčio taikymo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas primena, kad pagal *GewStG* 7 straipsnį veiklos pajamos nustatomos atsižvelgiant į *KStG* nuostatas. Kadangi pagal sutartį W filialo Jungtinėje Karalystėje pajamos, įskaitant jo „neigiamas pajamas“, neįtraukiamos į W mokėtino pelno mokesčio bazę, šio filialo patirti nuostoliai neįtraukiami ir į W mokėtino verslo mokesčio bazę.

[8] Pagal šį principą galimybė Vokietijoje atsižvelgti į Jungtinėje Karalystėje esančios nuolatinės buveinės patirtus nuostolius nesuteikiama dėl to, kad per tą buveinę gautas pelnas apmokestinamas Jungtinėje Karalystėje.

18. Vis dėlto prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nėra tikras dėl to, ar, atsižvelgiant į EB 43 ir 48 straipsniuose įtvirtintą įsisteigimo laisvę, apskaičiuojant W apmokestinamąjį pelną Vokietijoje už 2007 m. mokestinius metus, turi būti atsižvelgta į W nuolatinės buveinės Jungtinėje Karalystėje patirtus galutinius nuostolius. Jis pažymi, kad Teisingumo Teismo jurisprudencijoje dar nėra pakankamai aiškiai atsakyta į klausimą, ar į nuolatinės buveinės nerezidentės kitoje valstybėje narėje patirtus galutinius nuostolius turi būti atsižvelgta pagrindinės bendrovės valstybėje narėje tais atvejais, kai dvišalėje sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo numatytas nuolatinės buveinės nerezidentės pajamų neapmokestinimas. Jeigu į šį klausimą būtų atsakyta teigiamai, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas taip pat siekia išsiaiškinti, pirma, ar pareiga atsižvelgti į galutinius nuostolius taikoma ir apskaičiuojant verslo mokestį, ir, antra, pagal kokius kriterijus nuostoliai turi būti laikomi galutiniais. Jam taip pat kyla klausimas, kaip turi būti apskaičiuota tokių galutinių nuostolių suma.

19. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nutarė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir pateikti Teisingumo Teismui šiuos prejudicinius klausimus:

„1. Ar Europos bendrijos steigimo sutarties 43 straipsnis, siejamas su 48 straipsniu (dabar – [SESV] 49 straipsnis, siejamas su 54 straipsniu), turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovė rezidentė negali iš savo apmokestinamojo pelno atskaityti kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės nuostolių, kai bendrovė, pirma, išnaudojo visas valstybės narės, kurioje ši nuolatinė buveinė yra, teisės aktų suteikiamas galimybes atskaityti šiuos nuostolius ir, antra, per šią nuolatinę buveinę nebegauna jokių pajamų, todėl nebėra galimybės, kad bus atsižvelgta į toje valstybėje narėje patirtus nuostolius („galutinius“ nuostolius), jeigu šie teisės aktai susiję su pelno ir nuostolių neapmokestinimu pagal dvišalę abiejų valstybių narių sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį?

2. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar Europos bendrijos steigimo sutarties 43 straipsnis, siejamas su 48 straipsniu (dabar – [SESV] 49 straipsnis, siejamas su 54 straipsniu), turi būti aiškinamas taip, kad pagal jį draudžiamos ir Vokietijos [verslo mokesčio įstatymo] nuostatos, neleidžiančios bendrovei rezidentei iš apmokestinamųjų veiklos pajamų atskaityti pirmajame klausime nurodyto pobūdžio kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės „galutinių“ nuostolių?

3. Jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai: ar kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės uždarymo atveju gali atsirasti pirmajame klausime nurodyto pobūdžio „galutiniai“ nuostoliai, nors egzistuoja bent jau teorinė galimybė, kad bendrovė atitinkamoje valstybėje narėje vėl atidarys nuolatinę buveinę, iš kurios pelno prireikus būtų galima atskaityti ankstesnius nuostolius?

4. Jeigu į pirmąjį ir trečiąjį klausimus būtų atsakyta teigiamai: ar pirmajame klausime nurodyto pobūdžio „galutiniais“ nuostoliais, į kuriuos turi atsižvelgti pagrindinės bendrovės rezidavimo valstybė, gali būti laikomi ir tokie nuolatinės buveinės nuostoliai, kurie pagal nuolatinės buveinės buvimo valstybės teisės aktus mažiausiai vieną kartą jau galėjo būti perkelti į kitą mokestinį laikotarpį?

5. Jeigu į pirmąjį ir trečiąjį klausimus būtų atsakyta teigiamai: ar pareiga atsižvelgti į tarpvalstybinius „galutinius“ nuostolius yra ribojama pagal dydį ir taikoma tik toms nuostolių sumoms, kurias bendrovė būtų galėjusi nurodyti nuolatinės buveinės buvimo valstybėje, jeigu joje būtų galimybė atsižvelgti į nuostolius?“

20. Rašytines pastabas pateikė W, Vokietijos, Prancūzijos ir Suomijos vyriausybės bei Europos Komisija.

IV. Teisinis vertinimas

A. Pirmasis klausimas

21. Pirmuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar pagal EB 43 straipsnį, siejamą su 48 straipsniu, draudžiama valstybėje narėje taikoma apmokestinimo tvarka, pagal kurią bendrovei rezidentei nesuteikiama galimybė apskaičiuojant toje valstybėje narėje mokėtino pelno mokesčio sumą atskaityti iš savo apmokestinamųjų pajamų kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės patirtų nuostolių, jeigu pagal šių dviejų valstybių narių sudarytą dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį nuolatinės buveinės nerezidentės pelnas ir nuostoliai rezidavimo valstybėje neapmokestinami.

22. Priminęs Teisingumo Teismo jurisprudenciją dėl galutinių nuostolių, susijusią su Sprendimu *Marks & Spencer*[9], prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas teigia, kad 2017 m. vasario 22 d. priimtame sprendime jis taikė Teisingumo Teismo sprendime *Timac Agro Deutschland*[10] įtvirtintus principus ir taip pakoregavo savo ankstesnę jurisprudenciją, kuri buvo grindžiama Teisingumo Teismo sprendimu *Lidl Belgium*[11]. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių, ar jis turėtų ir toliau vadovautis savo 2017 m. vasario 22 d. sprendimu, atsižvelgdamas į Teisingumo Teismo sprendimą *Bevola ir Jens W. Trock*[12], kurį galima suprasti taip, kad pagal jį neribotai apmokestinama bendrovė, turinti filialą nerezidentą, patyrusį galutinių nuostolių, yra panašioje padėtyje kaip neribotai apmokestinama bendrovė, kurios filialas rezidentas patyrė tokių nuostolių, įskaitant ir tokį atvejį, kaip aptariamas šioje byloje, kai neatsižvelgimo į galutinius nuostolius pateisinimas grindžiamas iš dvišalės sutarties išplaukiančiu simetrijos principu. Vis dėlto kai kurie Vokietijos teisės mokslininkai, kurių nuomonei pritaria Federalinė finansų ministerija, mano, kad šis atvejis iš esmės skiriasi nuo Sprendime *Bevola ir Jens W. Trock* aptarto atvejo, nes antrasis atvejis susijęs su vienašalio pobūdžio nacionalinės teisės nuostata. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla abejonių, ar nuostatos teisinė prigimtis pateisina nevienodą dviejų situacijų objektyvaus panašumo vertinimą.

9 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas (C-446/03, EU:C:2005:763). Žr. šios išvados 3 išnašą.

10 2015 m. gruodžio 17 d. sprendimas (C-388/14, EU:C:2015:829). Šis sprendimas išsamiau aptartas šios išvados 35 punkte.

11 2008 m. gegužės 15 d. sprendimas (C-414/06, EU:C:2008:278). Teisingumo Teismas nusprendė, kad pagal EB 43 straipsnį nedraudžiama tai, valstybėje narėje įsteigta įmonė negali iš savo apmokestinimo bazės atskaityti 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. Teisingumo Teismas padarė šią išvadą konstatavęs, kad nagrinėjamoje mokesčių sistemoje, leidžiančioje atskaityti tokius nuostolius, kai juos patyrė nuolatinis padalinys rezidentas, įtvirtintas įsisteigimo laisvės apribojimas, pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais.

12 2018 m. birželio 12 d. sprendimas (C-650/16, EU:C:2018:424). Kaip bus išsamiau paaiškinta šios išvados 42 punkte, tame sprendime Teisingumo Teismas nusprendė, kad, kalbant apie nuolatinei buveinei nerezidentei priskirtinus galutinius nuostolius, tokią buveinę turinčios bendrovės rezidentės situacija nėra nepanaši į bendrovės rezidentės, turinčios nuolatinę buveinę rezidentę, situaciją atsižvelgiant į tikslą užkirsti kelią dvigubai nuostolių atskaitai, nepaisant to, kad šių dviejų bendrovių situacijos iš esmės nėra panašios.

23. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškino, kad siekdamos tikslo išvengti per nuolatines buveines gautų pajamų dvigubo apmokestinimo susitariančiosios valstybės sutarties XVIII straipsnio 2 dalies a punkte pasirinko taikyti neapmokestinimo metodą, pagal kurį, priešingai nei pagal įskaitymo metodą, teisė apmokestinti suteikta valstybei, kurioje yra nuolatinė buveinė, o rezidavimo valstybė atsisako visų jos suverenitetu grindžiamų apmokestinimo teisių. Kadangi taikant simetrijos principą pagal šią nuostatą nuolatinių buveinių nuostoliams taip pat taikomas neapmokestinimo metodas, darytina išvada, kad sutartimi taip pat siekiama išvengti situacijų, kai į nuostolius atsižvelgiama du kartus.

24. Įsisteigimo laisvė apima įkurtų pagal valstybės narės teisę ir Europos Sąjungoje turinčių savo registruotas būstines, centrinę administraciją ar pagrindinę verslo vietą bendrovių teisę vykdyti savo veiklą kitoje valstybėje narėje per patronuojamąsias bendroves, filialus ir atstovybes [13].

25. Nors iš Sąjungos teisės nuostatų dėl įsisteigimo laisvės matyti, kad jos skirtos tam, kad užtikrintų užsienio subjektų naudojimąsi priimančiojoje valstybėje narėje tomis pačiomis kaip ir nacionalinių subjektų teisėmis, pagal jas taip pat draudžiama kilmės valstybei narei trukdyti savo piliečiams arba pagal jos teisės aktus įsteigtoms bendrovėms steigtis kitoje valstybėje narėje [14].

26. Šie principai taikomi tuomet, kai, kaip šiuo atveju, valstybėje narėje įsteigta bendrovė veikia kitoje valstybėje narėje per nuolatinę buveinę [15].

27. Galima pažymėti, kad Teisingumo Teismas yra nusprendęs, jog nuostata, leidžianti apskaičiuojant pagrindinės bendrovės pelną ir apmokestinamąsias pajamas atskaityti nuolatinio padalinio nuostolius, yra mokesčių lengvata [16].

28. Suteikus tokią mokesčių lengvatą, kai nuostolius patiria bendrovės rezidentės valstybėje narėje esantis nuolatinis padalinys, bet ne tuo atveju, kai juos patiria nuolatinis padalinys kitoje valstybėje narėje, nuolatinį padalinį kitoje valstybėje narėje turinčios bendrovės rezidentės situacija yra mažiau palanki nei tuo atveju, jei šios bendrovės nuolatinis padalinys būtų toje pačioje valstybėje narėje kaip ir bendrovė rezidentė. Dėl tokio nevienodo vertinimo bendrovei rezidentei gali būti mažiau patrauklu naudotis įsisteigimo laisve įsteigiant nuolatinių padalinių kitose valstybėse narėse, taigi tai gali lemti įsisteigimo laisvės apribojimą [17].

29. Nėra abejonių, kad toks nevienodas vertinimas taikomas nagrinėjamu atveju. Iš nutarties dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagal *KStG* nuostatas pelno mokesčiu apmokestinamos visos bendrovių, kurių valdymo organai arba buveinė yra Vokietijoje, pajamos. Vis dėlto pagal sutartį ir joje numatytą neapmokestinimo metodą Jungtinė Karalystė turi išimtinę teisę apmokestinti joje reziduojančių nuolatinių buveinių pajamas, kurios dėl to atleidžiamos nuo mokesčio Vokietijoje [18]. Pagal simetrijos principą šių nuolatinių buveinių patirti nuostoliai neįtraukiami į jų pagrindinės bendrovės Vokietijoje pelno mokesčio bazę. Taigi visos šalys sutaria

[13] 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas (C-446/03, EU:C:2005:763, 30 punktas).

[14] 2018 m. birželio 12 d. Sprendimas *Bevola ir Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 16 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[15] 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 20 punktas) ir 2018 m. birželio 12 d. Sprendimas *Bevola ir Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 17 punktas).

[16] Šiuo klausimu žr. 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 23 punktas) ir 2014 m. liepos 17 d. Sprendimą *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 20 punktas).

[17] Šiuo klausimu žr. 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimą *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 24–26 punktai).

[18] Vis dėlto Vokietijos Federacinė Respublika išsaugo teisę atsižvelgti į šias pajamas, siekdama nustatyti taikytiną mokesčio tarifą.

dėl to, kad pagal kartu taikomas *KStG* ir sutarties nuostatas Vokietijoje reziduojanti bendrovė negali atskaityti Jungtinėje Karalystėje esančios savo nuolatinės buveinės patirtų nuostolių, nors ji galėtų juos atskaityti, jeigu jos nuolatinė buveinė būtų Vokietijoje.

30. Vis dėlto pagal suformuotą jurisprudenciją toks nevienodas vertinimas nėra įsisteigimo laisvės kliūtis, jeigu jis susijęs su objektyviai nepanašiomis situacijomis arba pateisinamas privalomaisiais bendrojo intereso pagrindais ir yra tinkamas šiam tikslui pasiekti [19].

31. Neaiškumai, dėl kurių užduotas pirmasis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo klausimas, susiję tik su objektyvaus panašumo reikalavimu. Šiuo klausimu Vokietijos, Prancūzijos ir Suomijos vyriausybės teigia, kad nagrinėjamos situacijos nėra panašios. Iš esmės remdamosi Sprendimu *Bevola ir Jens W. Trock* W ir Komisija laikosi priešingos nuomonės.

32. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos matyti, kad tarpvalstybinė situacija ir vidaus situacija turi būti lyginamos atsižvelgiant į taikomomis nacionalinėmis nuostatomis siekiamą tikslą [20]. Šiuo atveju prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, Vokietijos vyriausybė ir Komisija nurodo, kad sutarties XVIII straipsniu siekiama išvengti dvigubo pelno apmokestinimo ir atitinkamai – dvigubos nuostolių atskaitos.

33. Iš Teisingumo Teismo jurisprudencijos taip pat akivaizdu, kad iš esmės, kalbant apie priemones, kurias valstybės narės numatė siekdamos užkirsti kelią arba sumažinti dvigubą bendrovių rezidenčių pelno apmokestinimą, kitoje valstybėje narėje nei atitinkama valstybė narė esančių nuolatinių buveinių situacija nėra panaši į toje valstybėje narėje reziduojančių nuolatinių buveinių situaciją [21].

34. Kaip teisingai pažymi Prancūzijos vyriausybė, pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją kitaip yra tik tuo atveju, kai apmokestinant nuolatinių buveinių nerezidenčių pelną ir (arba) leidžiant bendrovei, kuriai jos priklauso, atskaityti jų nuostolius [22] tos bendrovės rezidavimo valstybės mokesčių sistemoje šios buveinės prilyginamos nuolatinėms buveinėms rezidentėms [23].

35. Šiuo klausimu visų pirma remiuosi atsakymu, kurį Teisingumo Teismas pateikė į byloje, kurioje priimtas Sprendimas *Timac Agro Deutschland* [24], jam užduotą antrąjį klausimą. Teisingumo Teismo iš esmės buvo klausiama, ar SESV 49 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad jam prieštarauja valstybės narės nustatyta apmokestinimo tvarka, 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 taip perleisto padalinio nuostolius į savo mokesčio bazę, jeigu pagal sutartį dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo [25] išimtinę kompetenciją

[19] 2018 m. birželio 12 d. Sprendimas *Bevola ir Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 20 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[20] 2018 m. birželio 12 d. Sprendimas *Bevola ir Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 32 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[21] Šiuo klausimu žr. 2018 m. birželio 12 d. Sprendimą *Bevola ir Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 37 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

[22] Kaip matyti iš šios išvados 29 punkte išdėstytų aplinkybių, šiuo atveju taip nėra.

[23] Šiuo klausimu žr. 2014 m. liepos 17 d. Sprendimą *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24 punktas) ir 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimą *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, 28 punktas). Taip pat galima remtis 2006 m. gruodžio 12 d. Sprendimo *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773) 68 punktu, 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“.

[24] 2015 m. gruodžio 17 d. sprendimas (C-388/14, EU:C:2015:829).

[25] Toje byloje aptartoje Vokietijos Federacinės Respublikos ir Austrijos Respublikos sudarytoje sutartyje dėl dvigubo apmokestinimo išvengimo buvo numatyta taikyti neapmokestinimo metodą.

apmokestinti šio padalinio veiklos rezultatus turi valstybė narė, kurioje jis yra. Teisingumo Teismas atsakė neigiamai. Sprendimo 65 punkte jis konstatavo: „kadangi Vokietijos Federacinė Respublika dėl <...> [Austrijoje esančio] nuolatinio padalinio veiklos rezultato neturi jokios mokestinės kompetencijos, nes jo nuostolių nebegalima atskaityti Vokietijoje, [tokio] 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“.

36. Mano nuomone, atsižvelgiant į šios išvados ankstesniuose punktuose nurodytą jurisprudenciją, galima daryti išvadą, kad lemiamas veiksnys sprendžiant, ar atitinkamos rezidentų ir nerezidentų situacijos nėra objektyviai panašios, kiek tai susiję su valstybės narės taikoma apmokestinimo tvarka (visų pirma su galimybe atskaityti nuostolius), yra tai, kad valstybė narė neturi įgaliojimų apmokestinti nerezidentų. Šiuo klausimu reikia remtis generalinio advokato M. Wathelet išvada byloje *Timac Agro Deutschland*[26], kurioje remdamasis generalinio advokato N. Jääskinen išvada byloje *Miljoen ir kt.*[27] jis pažymėjo, kad „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 nevienodas vertinimas, kuris *praktiškai lemtų didesnę mokesčių naštą* nerezidentams, ir tai juos atgrasytų nuo naudojimosi šia laisve“, ir kad „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“.

37. Kaip pažymi Vokietijos vyriausybė, Teisingumo Teismas neseniai priimtame Sprendime *AURES Holdings* patvirtino lemiamą apmokestinimo kompetencijos nebuvimo pobūdį vertinant tarpvalstybinės ir vidaus situacijos panašumą, kiek tai susiję su nuostolių atskaita. Taigi to sprendimo 41 punkte Teisingumo Teismas, pagal analogiją remdamasis Sprendimo *Timac Agro Deutschland*[28] 65 punktu, nusprendė, kad „nesant priimančios valstybės apmokestinimo kompetencijos už mokestinį laikotarpį, per kurį susidarė aptariami nuostoliai, bendrovės, kuri perkėlė savo rezidavimo vietą mokesčių tikslais į šią valstybę narę ir vėliau norėjo pasinaudoti anksčiau kitoje valstybėje narėje patirtais nuostoliais, situacija nepanaši į bendrovės, kurios rezultatai priklausė pirmosios valstybės narės apmokestinimo kompetencijai už laikotarpį, per kurį pastaroji bendrovė patyrė nuostolių, situaciją“[29].

38. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, kaip ir Vokietijos, Prancūzijos ir Suomijos vyriausybės, manau, kad, kalbant apie apmokestinimo tvarką, kaip antai nagrinėjamą pagrindinėje byloje, pagal kurią pagal dvišalę dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, taikant neapmokestinimo metodą, kompetenciją apmokestinti nuolatinę buveinę nerezidentę, priklausančią buveinę vienoje valstybėje narėje turinčiai bendrovei, turi kita valstybė narė, kurioje yra tokia nuolatinė buveinė, tokių buveinių padėtis nėra objektyviai panaši į tokios bendrovės nuolatinių buveinių rezidenčių padėtį.

[26] Generalinio advokato M. Wathelet išvada byloje *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:533, 31 ir 32 punktai; išskirta generalinio advokato).

[27] Generalinio advokato N. Jääskinen išvada sujungtose bylose *Miljoen ir kt.* (C-10/14, C-14/14 ir C-17/14, EU:C:2015:429, 55 punktas).

[28] 2015 m. gruodžio 17 d. Sprendimas *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829).

[29] 2020 m. vasario 27 d. Sprendimas *AURES Holdings* (C-405/18, EU:C:2020:127, 41 punktas; taip pat žr. 45 punktą). Reikia pripažinti, kad tame sprendime išnagrinėtos aplinkybės skiriasi nuo nagrinėjamų šioje byloje. Vis dėlto, mano nuomone, lemiamas veiksnys, susijęs su apmokestinimo kompetencijos nebuvimu, kurį Teisingumo Teismas pripažino tame sprendime, taikomas tokiai situacijai, kokia susiklostė pagrindinėje byloje. Pažymėtina, kad išvadoje byloje *AURES Holdings* (C-405/18, EU:C:2019:879, 28 ir 30 punktai) generalinė advokatė J. Kokott, siūlydama atsisakyti panašumo kriterijaus, taip pat pažymėjo, kad „tiesa, spręsdamas panašumo klausimą Teisingumo Teismas iki šiol rėmėsi aplinkybe, ar atitinkama valstybė narė naudojasi savo kompetencija mokesčių srityje“.

39. Taigi nevienodas šių dviejų kategorijų nuolatinių buveinių vertinimas, apibūdintas šios išvados 29 punkte, nėra pagal Sutarties nuostatas draudžiamas įsisteigimo laisvės apribojimas.

40. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiam teismui kyla klausimas, ar minėtos išvados kelia abejonių atsižvelgiant į požiūrį, kurio Teisingumo Teismas laikėsi Sprendime *Bevola ir Jens W. Trock*[30].

41. Mano nuomone, į šį klausimą reikia atsakyti neigiamai.

42. Sprendimas *Bevola ir Jens W. Trock*[31] susijęs su Danijos teisės aktais, pagal kuriuos bendrovė rezidentė iš savo apmokestinamojo pelno negalėjo atskaityti savo nuolatinės buveinės, esančios kitoje valstybėje narėje, patirtų nuostolių, net jei į šiuos nuostolius nebebuvo galima galutinai atsižvelgti šioje kitoje valstybėje narėje, nebent bendrovė rezidentė būtų pasirinkusi bendro tarptautinio apmokestinimo tvarką, kuriai taikomos griežtos sąlygos[32]. Tačiau bendrovė rezidentė būtų galėjusi atskaityti tuos nuostolius, jeigu jos nuolatinė buveinė būtų Danijoje. Teisingumo Teismas nusprendė, kad tokiais teisės aktais buvo įtvirtintas nevienodas Danijos bendrovių, kurios turi nuolatinę buveinę Danijoje, ir Danijos bendrovių, kurių nuolatinė buveinė yra kitoje valstybėje narėje, vertinimas ir dėl to galėjo būti mažiau patrauklu Danijos bendrovei pasinaudoti įsisteigimo laisve įsteigiant nuolatinių bendrovių kitose valstybėse narėse. Dėl situacijų panašumo Teisingumo Teismas, priminęs šios išvados 33 punkte nurodytą principą, Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock* 38 punkte nusprendė, kad „vis dėlto dėl nuostolių, priskirtinų nuolatinei buveinei nerezidentei, kuri nutraukė savo veiklą ir kurios nuostoliai negalėjo būti ir nebegalės būti atskaityti iš jos apmokestinamojo pelno valstybėje narėje, kurioje ji vykdė veiklą, pažymėtina, kad bendrovės rezidentės, turinčios tokią nuolatinę buveinę, situacija nėra nepanaši į bendrovės rezidentės, turinčios nuolatinę buveinę rezidentę, situaciją atsižvelgiant į tikslą užkirsti kelią dvigubam nuostolių atskaitymui“[33].

43. Tokį Teisingumo Teismo sprendimą galima suprasti taip, kad jis taikomas visais atvejais, kai nuolatinė buveinė nerezidentė patiria galutinius nuostolius, nepaisant to, ar šių nuostolių pagrindinės bendrovės rezidavimo valstybėje negalima atskaityti pagal vienašalę nacionalinės teisės nuostatą, ar pagal dvišalę dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį ir ar dvigubo apmokestinimo išvengiama taikant įskaitymo metodą[34], ar neapmokestinimo metodą. Man atrodo, kad toks W ir Komisijos šioje byloje pateiktas Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock* aiškinimas reikštų, kad Teisingumo Teismas iš esmės pakeitė savo ankstesnėje jurisprudencijoje išdėstytą požiūrį.

30 2018 m. birželio 12 d. sprendimas (C-650/16, EU:C:2018:424).

31 2018 m. birželio 12 d. sprendimas (C-650/16, EU:C:2018:424).

32 Pagal *Selskabsskatteloven* (Danijos pelno mokesčio įstatymas) 8 straipsnio 2 dalį apmokestinamosios pajamos neapima pajamų arba išlaidų, susijusių su nuolatine buveine arba nekilnojamuoju turtu, esančiu užsienio valstybėje, Farerų salose arba Grenlandijoje, nepažeidžiant to įstatymo 31A straipsnio 1 dalies. Pagal pastarąją nuostatą pagrindinė patronuojančioji bendrovė gali pasirinkti bendro tarptautinio apmokestinimo tvarką, t. y. nuspręsti, kad visos grupės bendrovės (rezidentės ir nerezidentės), įskaitant jų nuolatines buveines ir nekilnojamąjį turtą, esančios Danijoje ir už jos ribų, turi būti apmokestinamos Danijoje.

33 2018 m. birželio 12 d. sprendimas (C-650/16, EU:C:2018:424).

34 Pagal įskaitymo metodą, priešingai nei pagal neapmokestinimo metodą, abi valstybės išsaugo atitinkamą apmokestinimo kompetenciją. Taigi mokesčių mokėtojų, gaunančių pajamų iš užsienio šaltinių, rezidavimo valstybėje apmokestinamos jų visame pasaulyje gaunamos pajamos, įskaitant pajamas iš užsienio šaltinių, o ši valstybė tiesiog įsipareigoja įskaityti pajamų šaltinio valstybėje sumokėtą mokestį į mokestį, kuriuo joje apmokestinamos iš užsienio šaltinių gaunamos pajamos.

44. Aš, kaip ir Vokietijos, Prancūzijos ir Suomijos vyriausybės, manau, kad požiūris, kurio Teisingumo Teismas laikėsi Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock*[35] 38 punkte, suderinamas su požiūriu, kurio jis laikėsi anksčiau priimto Sprendimo *Timac Agro Deutschland*[36] 65 punkte.

45. Sprendime *Timac Agro Deutschland*[37] aptartu atveju rezidavimo valstybė sudarė dvišalę dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį, pagal kurią neapmokestinimo metodas buvo taikomas iš šaltinio valstybės gautoms pajamoms. Taigi ji atsisakė kompetencijos apmokestinti šaltinio valstybėje esančių nuolatinių buveinių pajamas. O Sprendime *Bevola ir Jens W. Trock*[38] aptartu atveju rezidavimo valstybė vienašališkai nusprendė pagal nacionalinės teisės nuostatą neapmokestinti bendrovėms rezidentėms priklausančių nuolatinių buveinių nerezidenčių gaunamų pajamų, nors turėjo kompetenciją tai daryti.

46. Taigi tik pirmuoju atveju galima laikyti, kad rezidavimo valstybė tikrai ir visiškai atsisakė kompetencijos apmokestinti nuolatinių buveinių nerezidenčių pajamas. Kaip jau buvo paaiškinta, šis veiksnys yra lemiamas sprendžiant, ar atitinkamos rezidentų ir nerezidentų situacijos nėra objektyviai panašios, kiek tai susiję su valstybės narės nustatyta apmokestinimo tvarka, įskaitant, be kita ko, nuostolių atskaitą.

47. Iš tiesų Sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock*[39] 39 punkte Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, kad „nagrinėjamomis nacionalinėmis nuostatomis, kurios skirtos užkirsti kelią dvigubam nuolatinės buveinės nerezidentės pelno apmokestinimui ir nuostolių atskaitai, iš principo siekiama užtikrinti bendrovės, kuri turi tokią nuolatinę buveinę, apmokestinimą, atitinkantį jos pajėgumą mokėti mokesčius“, ir kad „bendrovės, kuri turi nuolatinę buveinę nerezidentę, patyrusią galutinių nuostolių, pajėgumas mokėti mokesčius yra paveikiamas taip pat, kaip ir bendrovės, kuri turi nuostolių patyrusią nuolatinę buveinę rezidentę“.

48. Vis dėlto, kaip ir prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, nesu įsitikinęs, kad pajėgumas mokėti mokesčius (be to – jo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenurodė kaip vieno iš sutarties tikslų) yra lemiamas veiksnys sprendžiant, ar atitinkama rezidentų ir nerezidentų situacija yra objektyviai panaši, kiek tai susiję su valstybės narės nustatyta apmokestinimo tvarka tokiu atveju, koks nagrinėjamas šioje byloje, kai pagal dvišalę dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartį taikydama neapmokestinimo metodą ta valstybė narė visiškai atsisakė teisės apmokestinti nuolatines buveines nerezidentes, taigi išimtinė kompetencija jas apmokestinti tenka valstybei narei, kurioje jos yra. Šiuo klausimu sutinku su prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiu teismu, teigiančiu, kad „apmokestinimo pagal pajėgumą mokėti mokesčius tikslas, minimas Sprendime [*Bevola ir Jens W. Trock*[40]], yra bendras, abstraktus apmokestinimo principas [ir kad jis] nesuteikia dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje nustatytam neapmokestinimo metodui papildomo norminio tikslo, kuris jau nebūtų išreikštas konkrečiuose dvigubo apmokestinimo ir dvigubo atsižvelgimo į nuostolius išvengimo tiksluose“.

49. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad, nesant objektyviai panašių situacijų, tokia apmokestinimo tvarka, kokia nagrinėjama pagrindinėje byloje, nėra įsisteigimo laisvės apribojimas. Taigi siūlau Teisingumo Teismui į pirmąjį klausimą atsakyti neigiamai, t. y. kad pagal

35 2018 m. birželio 12 d. sprendimas (C-650/16, EU:C:2018:424).

36 Taip pat remčiausi 2014 m. liepos 17 d. Sprendimu *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087) ir 2020 m. vasario 27 d. Sprendimu *AURES Holdings* (C-405/18, EU:C:2020:12) – antrasis priimtas vėliau, nei buvo priimtas Sprendimas *Bevola ir Jens W. Trock*.

37 2015 m. gruodžio 17 d. sprendimas (C-388/14, EU:C:2015:829).

38 2018 m. birželio 12 d. sprendimas (C-650/16, EU:C:2018:424).

39 Ten pat.

40 Ten pat.

EB 43 straipsnį, siejamą su 48 straipsniu, nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovė rezidentė negali iš apmokestinamojo pelno atskaityti kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės patirtų nuostolių, kai pagal tuos teisės aktus pelnas ir nuostoliai neapmokestinami remiantis dvišale abiejų valstybių narių sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi.

50. Atsižvelgiant į mano siūlomą atsakymą į pirmąjį klausimą, Teisingumo Teismui nereikia atsakyti į antrąjį–penktąjį klausimus, kurie buvo pateikti tuo atveju, jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai. Vis dėlto siekdamas išsamumo ir atsižvelgdamas į tai, kad Teisingumo Teismas galėtų būti kitos nuomonės dėl siūlomo atsakymo į pirmąjį klausimą, kiekvieną iš šių klausimų išnagrinėsiu paeiliui.

B. Antrasis klausimas

51. Antruoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar pagal EB 43 straipsnį, siejamą su 48 straipsniu, taip pat draudžiami teisės aktai, kaip antai *GewStG*, pagal kuriuos bendrovė rezidentė negali iš apmokestinamųjų veiklos pajamų atskaityti nuolatinės buveinės nerezidentės patirtų galutinių nuostolių.

52. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nurodo, kad verslo mokestis yra realinis savivaldybės mokestis, kuriuo apmokestinama visa pramonės ir komercinė veikla, jeigu ji vykdoma valstybės teritorijoje. Jis renkamas neatsižvelgiant į asmenines mokesčių mokėtojo aplinkybes ir kartu su pajamų arba pelno mokesčiu. Verslo mokesčiu siekiama kompensuoti tam tikrą naštą, kurią savivaldybės patiria dėl pramonės, prekybos ir amatų veiklos. Nuo 1988 m. verslo mokesčiu iš esmės apmokestinamos veiklos pajamos, pagal *EStG* arba *KStG* apskaičiuojamos kaip pelnas, gaunamas vykdant pramonės arba komercinę veiklą, taikant tam tikrą pakartotinį įtraukimą ir atskaitą, atitinkamai pagal *GewStG* 8 ir 9 straipsnius. Konkrečiai kalbant, pagal *GewStG* 9 straipsnio 3 dalį iš pelno ir pakartotinai įtrauktų sumų atimama nacionalinės įmonės veiklos pajamų dalis, tenkanti užsienyje esančiai tos įmonės nuolatinei buveinei.

53. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas paaiškina, kad nuolatinės buveinės nerezidentės pajamos (ir teigiamos, ir neigiamos) neįtraukiamos į verslo mokesčio bazę, nepaisant to, ar taikytinoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje remiamasi neapmokestinimo, ar įskaitymo metodu, ar tokia sutartis netaikoma.

54. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas mano, kad, jeigu įsisteigimo laisvė reikštų, jog pagrindinės bendrovės valstybėje narėje apskaičiuojant mokėtiną pelno mokestį reikia atsižvelgti į nuolatinių buveinių nerezidenčių patirtus galutinius nuostolius, į juos reikėtų atsižvelgti ir nustatant verslo mokesčio bazę. Vis dėlto jis nurodo, kad Vokietijos mokesčių institucijos ir kai kurie autoriai prieštarauja tokiam sprendimui, remdamiesi tuo, kad verslo mokestis struktūriškai susijęs su vidaus situacija ir yra realinis. Be to, B mokesčių inspekcija tvirtina, kad Jungtinė Karalystė neturi realinio mokesčio, kuris būtų panašus į verslo mokestį. Remdamasi Teisingumo Teismo sprendimu *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*[41] ji teigia, kad Sąjungos teisė negali įpareigoti Vokietijos Federacinės Respublikos prisiimti tokio pajamų šaltinio valstybės narės sprendimo pasekmes.

[41] 2008 m. spalio 23 d. sprendimas (C-157/07, EU:C:2008:588).

55. Mano nuomone, jeigu, kaip, atrodo, teigia prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas (ir šis teismas turi tai nustatyti), verslo mokestis yra panašus į pajamų mokestį, nepaisant tam tikrų veiklos pajamų ir pelno mokesčiu apmokestinamo pelno skirtumų [42], teigiamai atsakius į pirmąjį klausimą, taip pat reikėtų teigiamai atsakyti į antrąjį klausimą.

56. Mano nuomone, tai, kad verslo mokestis, kaip nurodo prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, „struktūriškai susijęs su vidaus situacija (teritorialumo principas)“, nepaneigia šio vertinimo. Kaip teisingai tvirtina Komisija, esant pirmajame klausime apibūdintai situacijai, pagrindinės bendrovės rezidentės padėtis, kiek tai susiję su verslo mokesčiu, nesiskiria nuo jos padėties pelno mokesčio atžvilgiu, nes abiem atvejais apmokestinamos tik nacionalinės pajamos. Kaip pažymi prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas ir Vokietijos vyriausybė, kai taikoma dvišalė dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartis, kurioje nustatytas neapmokestinimo metodas, nuolatinių buveinių nerezidenčių pajamos (ir teigiamos, ir neigiamos) neįtraukiamos į verslo mokesčio bazę dėl *GewStG* 7 straipsnio pirmame sakinyje daromos nuorodos į „pajamas <...>, nustatytas pagal <...> *KStG* nuostatas“ [43].

57. Manau, kad, jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, Teisingumo Teismo sprendimo *Bevola ir Jens W. Trock* [44] 38 punkte padaryta išvada dėl nerezidentų ir rezidentų atitinkamų situacijų objektyvaus panašumo, kiek tai susiję su galutinių nuostolių atskaita, turėtų būti taikoma ir apskaičiuojant mokėtiną verslo mokestį.

58. Per procesą prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusiame teisme B mokesčių inspekcija tvirtino, kad Jungtinėje Karalystėje nėra realinio mokesčio, panašaus į verslo mokestį. Atsižvelgdama į tai ji padarė išvadą, kad „nuostolių atskaitos netaikymas apskaičiuojant mokėtiną verslo mokestį pirmiausia grindžiamas tuo, kad Jungtinė Karalystė, kaip šaltinio valstybė, *a priori* neleidžia atskaityti nuostolių apskaičiuojant mokėtiną verslo mokestį“. Šis teiginys manęs neįtikina. Komisija, mano nuomone, teisingai pažymi, kad nuolatinės buveinės Jungtinėje Karalystėje galimoms pajamoms taikomas pelno mokestis, taigi jos apmokestinamos, nepaisant to, ar šalia pelno mokesčio gali būti taikomi kiti pajamų mokesčiai.

59. B mokesčių inspekcijos daroma nuoroda į Teisingumo Teismo sprendimą *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* [45], kuriame jis nusprendė, kad „valstybė narė savo mokesčių teisės aktų taikymo tikslais neprivalo atsižvelgti į neigiamas pasekmes, galinčias atsirasti dėl kitos valstybės jos teritorijoje veikiančiam nuolatiniam padaliniui, priklausančiam bendrovei, įsteigtai pirmoje valstybėje, taikomų teisės aktų ypatybių“, neturi reikšmės. Kaip teisingai teigia W ir Komisija, jame aprašyta situacija skiriasi nuo situacijos šioje byloje, kurioje atsižvelgti į galutinius nuostolius, kuriuos patyrė nuolatinė buveinė nerezidentė, negalima ne dėl jos buvimo valstybės teisės aktų (visų pirma dėl to, kad valstybėje nenustatytas mokestis, panašus į verslo mokestį), o dėl to, kad ta buveinė nutraukė veiklą ir dėl to pajamų nebegauna.

[42] Pagal *GewStG* 7 straipsnio pirmą sakinį toks pelnas padidinamas, kaip nurodyta jo 8 straipsnyje, arba sumažinamas, kaip nurodyta jo 9 straipsnyje.

[43] Jeigu tokios sutarties nėra arba taikytinoje dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartyje nustatytas įskaitymo metodas, nuolatinių buveinių nerezidenčių pajamos pagal *GewStG* 9 straipsnio 3 dalį atskaitomos nuo veiklos pajamų, taigi jos neapmokestinamos verslo mokesčiu.

[44] 2018 m. birželio 12 d. sprendimas (C-650/16, EU:C:2018:424).

[45] 2008 m. spalio 23 d. sprendimas (C-157/07, EU:C:2008:588, 49 punktas).

C. Trečiasis klausimas

60. Trečiuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti sąvoką „galutiniai nuostoliai“. Konkrečiai kalbant, remdamasis Teisingumo Teismo sprendimais *Memira Holding* ir *Holmen*[46] jis klausia, ar nuostolius galima laikyti „galutiniais“, jeigu valstybėje narėje esanti nuolatinė buveinė uždaryta, bet yra tam tikra, nors ir teorinė, galimybė, kad jos pagrindinė bendrovė gali atidaryti naują nuolatinę buveinę toje pačioje valstybėje narėje ir ankstesni pirmosios nuolatinės buveinės nuostoliai gali būti įskaityti į naujosios pelną.

61. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad *Hessiches Finanzgericht* (Heseno finansų teismas) konstatavo, jog šiuo atveju galutiniai nuostoliai yra. Uždarydama savo nuolatinę buveinę, atleisdama jos darbuotojus ir perleisdama nuomojamų patalpų nuomos sutartį W padarė viską, kad nutrauktų savo buveinės Jungtinėje Karalystėje veiklą, o tai įrodo, kad per šioje valstybėje esančią buveinę ji nebegaus pajamų ir *a fortiori* pelno, iš kurio ateityje būtų galima atskaityti iki jos uždarymo patirtus nuostolius.

62. Iš Teisingumo Teismo sprendimo *Marks & Spencer*[47] 55 punkto matyti, kad patronuojamosios bendrovės nerezidentės nuostoliai turi būti laikomi galutiniais, kai:

– patronuojamoji bendrovė nerezidentė išnaudojo atsižvelgimo į nuostolius galimybes, kurios egzistuoja jos valstybėje, paprašydama mokesčio sumažinimo atitinkamais mokestiniais metais bei ankstesniais mokestiniais metais, tam tikrais atvejais perkeldama šiuos nuostolius trečiajam asmeniui ar įskaičiuodama juos į patronuojamosios bendrovės ankstesnių verslo metų pelną, ir

– nėra galimybių į patronuojamosios bendrovės nuostolius atsižvelgti valstybėje, kurioje ji įsteigta, vėlesniais jos ar trečiojo asmens, kai pastarajam perleidžiama patronuojamoji bendrovė, verslo metais.

63. Šie argumentai taikomi ir kalbant apie nuolatinės buveinės nerezidentės patirtus nuostolius[48].

64. Vėlesniuose sprendimuose Teisingumo Teismas paaiškino nuostolių galutinio pobūdžio kriterijų. Taigi bylose, kuriose priimti sprendimai *Memira Holding* ir *Holmen*[49], Teisingumo Teismo buvo paprašyta paaiškinti Sprendimo *Marks & Spencer*[50] 55 punkto antroje įtraukoje nurodytą situaciją, kai nėra galimybės atsižvelgti į užsienio patronuojamosios bendrovės nuostolius jos rezidavimo valstybėje būsimais mokestiniais metais. Jis nusprendė, jog vien to, kad ši valstybė neleidžia perkelti nuostolių, nepakanka tam, kad patronuojamosios bendrovės nuostoliai būtų laikomi galutiniais nuostoliais. Nuostoliai negali būti laikomi tokiais, jeigu yra galimybė, kad jie bus atskaityti perkeliant trečiajai šaliai. Mokesčių tikslais trečioji šalis gali atsižvelgti į patronuojamosios bendrovės nuostolius valstybėje, kurioje ji įsteigta, pavyzdžiui, pardavus tą patronuojamąją bendrovę už kainą, nustatytą atsižvelgiant į mokesčio lengvatos, kurią sudaro galėjimas atskaityti tuos nuostolius, vertę. Patronuojančioji bendrovė turi galėti įrodyti, kad tokios galimybės nėra.

[46] 2019 m. birželio 19 d. Sprendimas *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:510) ir 2019 m. birželio 19 d. Sprendimas *Holmen* (C-608/17, EU:C:2019:511).

[47] 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas (C-446/03, EU:C:2005:763).

[48] 2008 m. gegužės 15 d. Sprendimas *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278). Taip pat žr. 2018 m. birželio 12 d. Sprendimą *Bevola ir Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 64 punktas).

[49] 2019 m. birželio 19 d. Sprendimas *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:510, 22–28 punktai) ir 2019 m. birželio 19 d. Sprendimas *Holmen* (C-608/17, EU:C:2019:511, 34–40 punktai).

[50] 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas (C-446/03, EU:C:2005:763).

65. Sprendimus *Memira Holding* ir *Holmen*[51] aiškinant siaurai gali atrodyti, kad nuolatinės buveinės nerezidentės, kuri buvo galutinai uždaryta[52], patirtų nuostolių negalima laikyti galutiniais, jeigu kitoje valstybėje narėje esanti pagrindinė bendrovė vėliau galėtų atidaryti naują nuolatinę buveinę toje pačioje valstybėje, kurioje buvo ankstesnė nuolatinė buveinė, kuriai galėtų būti perkelti ankstesni nuostoliai, nepaisant to, ar toks perkėlimas galimas pagal antrosios valstybės teisę. Tokiu atveju nuostoliai neatitiktų Sprendimo *Marks & Spencer*[53] 55 punkto antroje įtraukoje nustatytų sąlygų.

66. Vis dėlto atrodo, kad šis aiškinimas pernelyg griežtas tuo atveju, kai pagrindinė bendrovė dar neturi kitos nuolatinės buveinės valstybėje, kurioje buvo uždarytoji nuolatinė buveinė, ir galimybė, kad ji bet kuriuo momentu ateityje toje valstybėje gali atidaryti naują nuolatinę buveinę, kuriai galėtų būti perkelti ankstesni nuostoliai, yra visiškai hipotetinė. Pagrindinei bendrovei būtų ne tik praktiškai neįmanoma arba pernelyg sudėtinga įrodyti, kad ji tokios galimybės neturi, bet tai reikštų, kad kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės patirti nuostoliai niekada negalėtų būti laikomi galutiniais, todėl pareiga atsižvelgti į galutinius nuostolius, nurodytus Sprendime *Marks & Spencer*[54], netektų prasmės.

67. Atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, manau, kad, jeigu į pirmąjį klausimą būtų atsakyta teigiamai, į trečiąjį klausimą reikėtų atsakyti neigiamai.

D. Ketvirtasis klausimas

68. Ketvirtuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia išsiaiškinti, ar nuolatinės buveinės patirti nuostoliai, perkelti iš mokestinių laikotarpių iki jos uždarymo, gali būti laikomi „galutiniais“. Jis pažymi, kad Federalinė finansų ministerija laikosi nuomonės, jog „galutiniais nuostoliais“ gali būti laikomi tik per paskutinį mokestinį laikotarpį patirti nuostoliai.

69. Teisingumo Teismas šį klausimą nagrinėjo – bet galutinai jo neišsprendė – Sprendime *Komisija / Jungtinė Karalystė*[55]; jis pripažino, kad nacionalinės teisės nuostata, pagal kurią vertinti, ar patronuojamosios bendrovės nerezidentės nuostoliai yra galutiniai, kaip tai suprantama pagal Sprendimo *Marks & Spencer*[56] 55 punktą, reikia „atsižvelgiant į situaciją, susidariusią iš karto pasibaigus“ mokestiniams metams, kuriais patirta nuostolių.

70. Vis dėlto neatrodo, kad šis sprendimas leistų daryti galutines išvadas, siekiant atsakyti į ketvirtąjį klausimą. Keliose savo išvadose generalinė advokatė J. Kokott šį klausimą aptarė aiškiau[57] – ji laikėsi nuomonės, kad nuostoliai, kurie nebuvo galutiniai mokestinio laikotarpio pabaigoje, negali vėliau tapti galutiniai. Ji teigia, kad, jeigu būtų galima sukauptus (perkeltus) nuostolius laikyti galutiniais nuostoliais, iš pradžių sėkminga patronuojamosios bendrovės (arba

[51] 2019 m. birželio 19 d. Sprendimas *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:510) ir 2019 m. birželio 19 d. Sprendimas *Holmen* (C-608/17, EU:C:2019:511).

[52] Kaip teisingai pažymi Vokietijos ir Suomijos vyriausybės, nuolatinės buveinės uždarymas skiriasi nuo patronuojamosios bendrovės likvidavimo, nes nuolatinė buveinė teisiniu požiūriu yra bendrovės, kuriai ji priklauso, dalis. Net jeigu ši bendrovė galutinai uždarė nuolatinę buveinę kitoje valstybėje narėje, ji turi teisę vėliau atidaryti naują nuolatinę buveinę toje valstybėje.

[53] 2005 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763).

[54] Ten pat.

[55] 2015 m. vasario 3 d. sprendimas (C-172/13, EU:C:2015:50).

[56] 2005 m. gruodžio 13 d. sprendimas (C-446/03, EU:C:2005:763).

[57] Generalinės advokatės J. Kokott išvados bylose *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, 58 ir 59 punktai); *Holmen* (C-608/17, EU:C:2019:9, 54 ir 55 punktai) ir *AURES Holdings* (C-405/18, EU:C:2019:879, 61–65 punktai).

nuolatinės buveinės) veikla būtų apmokestinama tik valstybėje, kurioje ji yra, o vėlesnė nuostolinga veikla būtų finansuojama iš patronuojančiosios bendrovės rezidavimo valstybės mokestinių pajamų – tai prieštarautų tinkamam apmokestinimo kompetencijos paskirstymui.

71. Manau, kad generalinės advokatės J. Kokott nuomonė šiuo klausimu yra įtikinama. Kaip Vokietijos, Prancūzijos ir Suomijos vyriausybės, siūlau į ketvirtąjį klausimą atsakyti neigiamai.

E. Penktasis klausimas

72. Penktuoju klausimu prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar nuolatinės buveinės nerezidentės galutinių nuostolių suma, į kurią reikia atsižvelgti pagrindinės bendrovės rezidavimo valstybėje narėje, turi būti tik ta galutinių nuostolių suma, į kurią, jeigu būtų įmanoma, būtų atsižvelgta valstybėje narėje, kurioje yra nuolatinė buveinė.

73. Byloje, kurioje priimtas Sprendimas *A* [58], Teisingumo Teismo, be kita ko, buvo klausiama, ar, jeigu patronuojančiajai bendrovei jungiantis būtų leidžiama atsižvelgti į savo patronuojamosios bendrovės nuostolius, šie nuostoliai turėtų būti nustatyti taikant patronuojančiosios bendrovės rezidavimo valstybės teisę, ar taikant patronuojamosios bendrovės rezidavimo valstybės teisę. Teisingumo Teismas pirmiausia priminė, kad pagal šiuo metu galiojančią Sąjungos teisę įsisteigimo laisvė iš esmės nereiškia, kad reikia taikyti tam tikrą įstatymą apskaičiuojant prijungtos patronuojamosios bendrovės nuostolius, kuriuos perėmė patronuojančioji bendrovė (sprendimo 58 punktas). Teisingumo Teismas taip pat pažymėjo, kad iš esmės toks apskaičiavimas neturi lemti nevienodo vertinimo, palyginti su apskaičiavimu, kuris, esant tokioms pačioms aplinkybėms, būtų taikomas patronuojamosios bendrovės rezidentės nuostolių perėmimui (sprendimo 59 punktas). Galiausiai Teisingumo Teismas nusprendė, kad toks klausimas turėtų būti nagrinėjamas ne abstrakčiai ir hipotetiškai, bet prireikus – kiekvienu konkrečiu atveju (sprendimo 60 punktas).

74. Kaip ir W, Komisija bei Suomijos vyriausybė, manau, kad tie patys principai taikomi apskaičiuojant nuolatinės buveinės nerezidentės patirtus nuostolius, siekiant atsižvelgti į šiuos nuostolius pagrindinės bendrovės rezidavimo vietos valstybėje. Taigi šiuo atveju siekiant užtikrinti vienodą bendrovių rezidenčių, turinčių nuolatinę buveinę nerezidentę, ir bendrovių rezidenčių, turinčių nuolatinę buveinę rezidentę, vertinimą, kiek tai susiję su galutinių nuostolių atskaita, galutinių nuostolių suma, į kurią reikia atsižvelgti, neturi viršyti sumos, apskaičiuotos taikant pagrindinės bendrovės rezidavimo valstybės (šiuo atveju – Vokietijos) teisės nuostatas.

75. Vis dėlto, jeigu pagal pagrindinės bendrovės rezidavimo valstybės teisės nuostatas apskaičiuota galutinių nuostolių suma būtų didesnė už apskaičiuotą pagal nuolatinės buveinės buvimo valstybės (šiuo atveju – Jungtinės Karalystės) teisės nuostatas, ji turėtų būti apribota antrąja suma. Priešingu atveju bendrovės rezidentės, turinčios nuolatinę buveinę rezidentę, būtų palankesnėje padėtyje, palyginti su bendrovėmis rezidentėmis, turinčiomis nuolatinę buveinę nerezidentę. Be to, nesant tokios ribos, pagrindinės bendrovės rezidavimo valstybė narė turėtų prisiimti neigiamas valstybės narės, kurioje yra nuolatinė buveinė nerezidentė, mokesčių teisės aktų taikymo pasekmes.

[58] 2013 m. vasario 21 d. sprendimas (C-123/11, EU:C:2013:84).

V. Išvada

76. Taigi, atsižvelgdamas į tai, kas išdėstyta, siūlau Teisingumo Teismui taip atsakyti į *Bundesfinanzhof* (Federalinis finansų teismas, Vokietija) pateiktą pirmąjį prejudicinį klausimą:

Pagal Europos bendrijos steigimo sutarties 43 straipsnį, siejamą su 48 straipsniu (dabar – Sutarties dėl Europos Sąjungos veikimo 49 straipsnis, siejamas su 54 straipsniu), nedraudžiami valstybės narės teisės aktai, pagal kuriuos bendrovė rezidentė negali iš savo apmokestinamojo pelno atskaityti kitoje valstybėje narėje esančios nuolatinės buveinės patirtų nuostolių, kai, pirma, bendrovė išnaudojo valstybės narės, kurioje yra nuolatinė buveinė, teisės aktų suteikiamas galimybes atskaityti šiuos nuostolius ir, antra, ji per šią nuolatinę buveinę nebegauna pajamų, todėl nebėra galimybės atsižvelgti į nuostolius šioje valstybėje narėje („galutinius“ nuostolius), jeigu pagal tuos teisės aktus pelnas ir nuostoliai neapmokestinami remiantis dvišale abiejų valstybių narių sudaryta dvigubo apmokestinimo išvengimo sutartimi.