



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MANUELA KAMPOSA SANČESA-BORDONAS [MANUEL CAMPOS
SÁNCHEZ-BORDONA]
SECINĀJUMI,
sniegti 2018. gada 17. janvārī¹

Lieta C-650/16

**A/S Bevola,
Jens W. Trock ApS
pret
Skatteministeriet**

(Østre Landsret (Austrumu apgabaltiesa, Dānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Prejudiciālā nolēmuma tiesvedība – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Konsolidācijas koncerni – Nodokļu tiesību akti, ar ko uzņēmumam rezidentam ir atļauts no nodokļu bāzes atskaitīt pastāvīgu dibinājumu rezidentu zaudējumus, bet šī iespēja ir liegta uzņēmumiem nerezidentiem, ja vien tie neizvēlas starptautiskās koptaksācijas kārtību

1. Ir pagājuši divpadsmit gadi kopš sprieduma *Marks & Spencer*² pasludināšanas, un Tiesai atkal ir jāiztiesā strīds, kas radies saistībā ar uzņēmumu aplikšanu ar nodokli. Šajā gadījumā tiesa *a quo* jautā, vai “tādos apstākļos, kas ir analogiski” minētajā spriedumā aplūkotojiem, LESD 49. pantam pretrunā ir valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru Dānijas uzņēmums nevar atskaitīt tāda pastāvīga dibinājuma (PD) zaudējumus, kas atrodas citā dalībvalstī, ja vien tas neizvēlas “starptautiskās koptaksācijas” kārtību.

2. Ņemot vērā šādu lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu formulējumu, Tiesai, manuprāt, ir jāatrisina trīs jautājumi: a) vai ir spēkā tā sauktais “*Marks & Spencer* izņēmums”; b) vai, atstājot to spēkā, ir jāuzskata, ka tas ir jāpiemēro ne tikai meitasuzņēmumu, bet arī PD zaudējumiem, un c) vai kārtība, kādā Dānijas tiesiskajā regulējumā uzņēmumiem rezidentiem ir paredzēta iespēja atskaitīt savu PD nerezidentu zaudējumus (proti, starptautiskā koptaksācija), ir saderīga ar Savienības tiesībām, ja šie zaudējumi ir galīgi.

I. Atbilstošās Dānijas tiesību normas. Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli

3. Likuma 8. panta 2. punktā ir noteikts:

“Nodokļu bāzē neietilpst ieņēmumi un izdevumi, kas saistīti ar kādā ārvalstī, Fēru salās vai Grenlandē atrodošos pastāvīgo dibinājumu vai nekustamo īpašumu, izņemot 31.A pantā noteikto [..]”

¹ Oriģinālvaloda – spāņu.

² Spriedums, 2005. gada 13. decembris, C-446/03; turpmāk tekstā – “spriedums *Marks & Spencer*”, EU:C:2005:763.

4. Saskaņā ar šā likuma 31. pantu (koncerna uzņēmumu Dānijā veikto darbību, tostarp pastāvīgo dibinājumu, kuri nav Dānijas uzņēmumi, bet kuri atrodas Dānijā, ieņēmumu vai nekustamā īpašuma “iekšzemes koptaksācija”):

“Koncerna saistītos uzņēmumus, apvienības u.tml. [...] ar nodokli apliek kopīgi (iekšzemes koptaksācija). “Koncerna saistītie uzņēmumi, apvienības u.tml.” ir tādi uzņēmumi un apvienības u.tml., kas kādā taksācijas gada brīdī ietilpst vienā koncernā: skat. 31.C pantu. 31.C panta 2.–7. punktā nekustamais īpašums ir pielīdzināts pastāvīgiem dibinājumiem. “Galvenais mātesuzņēmums” ir mātesuzņēmums, kas vienlaikus nav arī meitasuzņēmums (skat. 31.C pantu).

(2) Uzņēmumi, kuri ar nodokli tiek aplikti kopīgi, sagatavo kopīgu peļņas vai zaudējumu pārskatu, kurā norāda katra atsevišķa uzņēmuma, uz kuru attiecas koptaksācija, ar nodokli apliekamo ienākumu summu, ko aprēķina saskaņā ar nodokļu tiesiskā regulējuma vispārīgajiem noteikumiem, ievērojot izņēmumus, kas piemērojami uzņēmumiem, kuri ar nodokli tiek aplikti kopīgi. Pastāvīgā dibinājuma zaudējumus var atskaitīt no citu uzņēmumu ienākumiem tikai tad, ja saskaņā ar attiecīgās ārvalsts, Fēru salu vai Grenlandes tiesisko regulējumu, kur šis uzņēmums ir rezidents, zaudējumus nevar iekļaut uzņēmuma peļņas vai zaudējumu pārskatā minētajā ārvalstī, Fēru salās vai Grenlandē, kur šis uzņēmums ir rezidents, vai ja ir izvēlēta starptautiskā koptaksācija saskaņā ar 31.A pantu. Ieņēmumus, kas tiek ņemti vērā, veicot koptaksāciju, aprēķina pēc tam, kad attiecībā uz katru atsevišķo uzņēmumu ir atskaitīti pārnesamie zaudējumi no iepriekšējiem taksācijas gadiem. Ja ienākumi, kuriem piemērojama koptaksācija, ir pozitīvi, tad peļņu sadala proporcionāli starp peļņu gūstošajiem uzņēmumiem. Ja kāda taksācijas gada ienākumi, kuriem piemērojama koptaksācija, ir negatīvi, zaudējumus sadala proporcionāli starp uzņēmumiem, kuri ir cietuši zaudējumus, un attiecīgais uzņēmums tos pārnes uz nākamo taksācijas gadu atskaitīšanas nolūkos. Zaudējumus, kurus uzņēmums ir cietis laikposmā, kad tam bija piemērojama koptaksācija, var atskaitīt vienīgi no tā paša uzņēmuma peļņas. Veicot zaudējumu pārnesanu uz nākamajiem taksācijas gadiem, senākos zaudējumus atskaita vispirms. Uzņēmuma zaudējumus attiecībā uz iepriekšējiem taksācijas gadiem var atskaitīt no cita uzņēmuma peļņas tikai tad, ja šie zaudējumi tika reģistrēti taksācijas gadā, kurā attiecīgie uzņēmumi tika ar nodokli aplikti kopīgi un koptaksācija pēc tam netika pārtraukta.

[..]

(4) Lai kopīgi apliktu ar nodokli iekšzemē, galveno mātesuzņēmumu, uz kuru attiecas koptaksācija, ieceļ par pārvaldības uzņēmumu koptaksācijas nolūkā. Ja nav Dānijas galvenā mātesuzņēmuma, bet ir tikai vairāki horizontāli saistīti uzņēmumi, kas tiek aplikti ar nodokli Dānijā, viens no saistītajiem uzņēmumiem, kuram piemērojama koptaksācija, tiek iecelts par pārvaldības uzņēmumu. [...] Pārvaldības uzņēmums ir atbildīgs par nodokļa samaksu kopumā. [..]

(5) Visi nodokli kopīgi maksājošie uzņēmumi savus ar nodokli apliekamos ienākumus aprēķina par to pašu periodu kā pārvaldības uzņēmums neatkarīgi no tā, kāds ir to taksācijas periods saskaņā ar tiesisko regulējumu sabiedrību tiesību jomā (skat. 10. panta 5. punktu).

[..]

(7) Lai aprēķinātu ar nodokli apliekamus ienākumus, nodokli kopīgi maksājošais uzņēmums var izvēlēties neiekļaut zaudējumus no iepriekšējiem taksācijas gadiem, tostarp tos, kas ir pārnesti uz nākamajiem gadiem. Zaudējumus, kuri atbilst ar nodokli apliekamajiem ienākumiem kādā Dānijā esošajā pastāvīgajā dibinājumā, kas ar nodokli tiek aplikts kopīgi, vai Dānijā esošajā meitasuzņēmumā, kas ar nodokli tiek aplikts kopīgi, var neņemt vērā, ja pastāvīgā dibinājuma vai meitasuzņēmuma ienākumi ir iekļauti ārpus Dānijas gūtās peļņas vai radušos zaudējumu aprēķinā, ar nosacījumu, ka attiecīgās valsts nodokļu atvieglojumi, kas saistīti ar aplikšanu ar nodokli Dānijā, atbilst *Ligningsloven*

(Likums par nodokļu aprēķināšanu) 33. pantā paredzētajai nodokļu atvieglojumu metodei. Turpretī neiekļauto summu var pārnest uz nākamajiem taksācijas gadiem saskaņā ar Likuma par nodokļu aprēķināšanu 15. panta noteikumiem. Ja summa, kas ir mazāka nekā zaudējumu kopsumma, netiek iekļauta, tad šo summu proporcionāli pārnēs uz atsevišķajām vienībām, kas cietušas zaudējumus.”

5. Likuma 31.A panta 1. punkta 1.–3. apakšpunktā (“starptautiskā koptaksācija”, kas arī attiecas uz darbībām, kuras veic koncerna saistītie uzņēmumi, kas atrodas gan Dānijā, gan ārvalstīs, vai to pastāvīgie dibinājumi) ir noteikts:

“Galvenais mātesuzņēmums var izvēlēties, ka koncerna saistītie uzņēmumi, apvienības u.tml., kuriem ir piemērojama 31. pantā paredzētā koptaksācijas kārtība, ar nodokli tiek aplikti kopīgi; iepriekš minētie noteikumi ir piemērojami visiem koncerna uzņēmumiem, apvienībām u.tml., kas neatrodas Dānijā, attiecībā uz kuriem neviens dalībnieks nav personiski atbildīgs par uzņēmuma saistībām un kuri sadala peļņu saskaņā ar dalībniekiem piederošajām kapitāldaļām (starptautiskā koptaksācija). Šī izvēle attiecas arī uz visiem ārpus Dānijas esošajiem pastāvīgajiem dibinājumiem un nekustamo īpašumu, kas pieder minētajiem Dānijā un ārpus Dānijas esošajiem uzņēmumiem, apvienībām u.tml., kas ar nodokli tiek aplikti kopīgi. 31. panta noteikumus par iekšzemes koptaksāciju piemēro *mutatis mutandis* starptautiskajai koptaksācijai, ņemot vērā 2.–14. punktā paredzētos papildinājumus un izņēmumus. [..]”

6. 31.A panta 3. punkta 3. un 6. apakšpunktā ir noteikts:

“Starptautiskās koptaksācijas izvēle mātesuzņēmumam ir saistoša 10 gadus, neskarot sestā un septītā teikuma noteikumus. [..] Galvenais mātesuzņēmums var izvēlēties pārtraukt koptaksāciju, kā rezultātā nodoklis tiks iekasēts pilnā apmērā: skat. vienpadsmito teikumu.”

II. Pamatlietas fakti un prejudiciālais jautājums

7. *A/S Bevola* ir Dānijā rezidojošs uzņēmums, kas ražo kravas automašīnu, piekabju un palīgiekārtu ražošanas platformas. Tas kā meitasuzņēmums un mazmeitasuzņēmums pieder citiem Dānijas uzņēmumiem, kurus kontrolē koncerna mātesuzņēmums *Jens W. Trock ApS*, kas arī ir rezidents Dānijā.

8. 2009. taksācijas gadā *A/S Bevola* piederēja meitasuzņēmumi un PD dažādās Savienības valstīs. Tostarp tam bija PD Somijā.

9. Somijas PD izbeidza darbību 2009. gadā, un tā zaudējumus 2,8 miljonu DKK apmērā Somijā nevarēja atskaitīt. Šajos apstākļos *A/S Bevola* lūdza tos atskaitīt no uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes Dānijā.

10. 2014. gada 20. janvārī Dānijas administrācija ar galīgu *Landsskatteretten* (Valsts nodokļu pārsūdzības iestāde) lēmumu uzskatīja, ka *A/S Bevola* nebija tiesību veikt atskaitīšanu, jo ar Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli (redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar 2005. gada 6. jūnija Likumu Nr. 426) 8. panta 2. punktu nodokļa bāzē nebija atļauts iekļaut ārvalstīs esoša PD ieņēmumus, ne arī tā izdevumus, ja vien uzņēmums nebija izvēlējis starptautiskās koptaksācijas kārtību, kas paredzēta šī likuma 31.A pantā.

11. *A/S Bevola* un *Jens W. Trock ApS* (turpmāk tekstā – “*Bevola*”) minēto lēmumu pārsūdzēja *Østre Landsret* (Austrumu apgabaltiesa, Dānija), apgalvojot, ka Dānijas PD ciestos zaudējumus būtu bijis iespējams atskaitīt un ka ar šo atšķirīgo attieksmi tiek ierobežota LESD 49. pantā garantētā brīvība veikt uzņēmējdarbību.

12. Šajos apstākļos iesniedzējtiesa uzdod šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai LESD 49. pantam pretrunā ir tāds valsts nodokļu regulējums kā pamatlietā aplūkotais, saskaņā ar kuru ir iespējams atskaitīt iekšzemes pastāvīgo dibinājumu zaudējumus, turpretim nav iespējams atskaitīt tādu citās dalībvalstīs esošo pastāvīgo dibinājumu zaudējumus pat tādos apstākļos, kas ir analogiski Eiropas Savienības Tiesas 2005. gada 13. decembra sprieduma *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) 55. un 56. punktā norādītajiem, ja vien koncerns nav izvēlējis starptautisko koaptaksāciju atbilstoši pamatlietā izklāstītajiem nosacījumiem?”

III. Lietas dalībnieku apsvērumu kopsavilkums

13. *Bevola* uzskata, ka valsts tiesību akti, ar kuriem nodokļa bāzes aprēķinā nav atļauts iekļaut zaudējumus, kurus cietis citā dalībvalstī esošs PD, var atturēt uzņēmumu rezidentu no tā izveides, un tas savukārt esot brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, jo gan rezidenta, gan nerezidenta PD situācijas ir objektīvi salīdzināmas.

14. *Bevola* piebilst, ka, lai arī judikatūrā ir pieļauts, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums tiek attaisnots ar vajadzību saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību, tas tomēr ir pieļaujams tikai ar nosacījumu, ka pastāv tieša saikne starp nodokļu priekšrocību un tās kompensēšanu ar kādu konkrētu nodokļa maksājumu. Šādas saiknes nav spriedumā *Marks & Spencer* minētajos gadījumos, un tā tas ir arī izskatāmajā lietā.

15. *Bevola* arīdzan neuzskata, ka tas būtu attaisnojams ar vajadzību saglabāt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu. Nepietiekot ar to, ka saskaņā ar valsts tiesībām nodokļa maksātājam ir iespēja izvēlēties piemērot visiem koncerna uzņēmumiem un PD starptautiskās koaptaksācijas kārtību desmit gadu ilgā laikposmā, jo šajā kārtībā ir paredzēti pārlieku nesamērīgi un ierobežojoši nosacījumi tam, lai varētu veikt nodokļa atskaitīšanu³. Turklāt tas norāda, ka Tiesa ir nospriedusi, ka kārtība, kas ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, ir nesaderīga ar Savienības tiesībām pat tad, ja tā ir piemērojama fakultatīvi⁴.

16. Dānijas valdība, lai arī atzīst, ka tās tiesiskais regulējums par fiskālo integrāciju ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, apgalvo, ka šis regulējums attiecas uz objektīvi nesalīdzināmām situācijām un turklāt ir attaisnots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.

17. Šī valdība norāda, ka, tā kā Dānijas uzņēmuma citā dalībvalstī esošā PD gūtā peļņa nav Dānijas nodokļu kompetencē, Dānijas uzņēmuma Dānijā esošā PD situācija nav salīdzināma ar pirmā minētā PD situāciju.

18. Tā piebilst, ka tās regulējumu pamato nepieciešamība nodrošināt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, kā arī Dānijas nodokļu sistēmas saskaņotību. Saskaņā ar simetrisko loģiku Dānijas uzņēmumu tiesības atskaitīt savu Dānijā esošo PD zaudējumus ir nesaraujami saistītas ar šo PD gūtās peļņas pakļautību Dānijas nodokļu ieturēšanas kompetencei, tas tā nav gadījumā, ja PD ir reģistrēti citā dalībvalstī.

19. Turklāt šis ierobežojums nepārsniedzot to, kas nepieciešams izvirzītajiem mērķiem. Šī sistēma, kurā ir paredzēts, ka uzņēmums var izvēlēties starptautiskās koaptaksācijas kārtību, būtiski atšķiras no spriedumā *Marks & Spencer* analizētās sistēmas. Šī iespēja patiešām ir desmit gadu ilgā laikposmā jāattiecinā uz visiem koncerna uzņēmumiem, apvienībām un citām struktūrām, kas atrodas ārvalstīs, kā arī visiem PD un nekustamajiem īpašumiem ārvalstīs, kas pieder Dānijas vai ārvalstu uzņēmumiem,

3 Sava apgalvojuma pamatojumam tā norāda, ka valsts likuma sagatavošanas materiālos ir atzīts, ka noteikta lieluma koncerni šo sistēmu neuzskatīs par pievilcīgu.

4 Tas atsaucas uz spriedumu, 2010. gada 18. marts, *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148), 53. punkts.

kuri ar nodokli tiek aplikti kopīgi. Šīs tiesību normas mērķis ir liegt mātesuzņēmumam brīvi izvēlēties, kuriem uzņēmumiem vai PD piemērot koptaksāciju, jo pretējā gadījumā noteikti tiktu atlasīti zaudējumus cietušie uzņēmumi un izslēgti peļņu gūstošie uzņēmumi. Tādējādi nopietni tiktu apdraudēts līdzsvars starp tiesībām aplikēt ar nodokli peļņu un spēju atskaitīt zaudējumus. Neesot iedomājams mazāk ierobežojošs alternatīvs risinājums, kas ļautu saglabāt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu starp Dāniju un citām dalībvalstīm. Šo pašu iemeslu dēļ esot jānosaka pietiekami ilgs obligātas piemērošanas laikposms.

20. Dānijas valdība uzskata, ka starptautiskā koptaksācija nav tīri teorētiska iespēja vien: apstākļi, ka šo iespēju ir izvēlējušies tikai daži starptautiskie koncerni, ir izskaidrojams ar to, ka šie koncerni to neuzskata par nodokļu ziņā visizdevīgāko.

21. Austrijas valdība uzskata, ka, izvēloties iekšzemes koptaksāciju, nedz nerezidentu PD peļņa, nedz to zaudējumi netiek ņemti vērā, lai noteiktu nodokļa bāzi Dānijā, tāpēc Somijā esošā PD situācija nav objektīvi salīdzināma ar situāciju, kādā ir Dānijā esošs PD, kura peļņai vai zaudējumiem pilnībā ir piemērojams šīs pēdējās minētās valsts nodoklis⁵. Savukārt, piemērojot “starptautisko koptaksāciju”, pret visiem meitasuzņēmumiem un visiem PD – gan rezidentiem, gan nerezidentiem – esot nodrošināta vienāda attieksme. Tādējādi nevienā no abiem gadījumiem neesot atšķirīgas attieksmes objektīvi salīdzināmās situācijās.

22. Pat ja šīs situācijas būtu uzskatāmas par salīdzināmām, atšķirīgo attieksmi attaisnotu nepieciešamība nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību. Dānijas tiesiskā regulējuma mērķis ir saglabāt līdzsvaru starp peļņas aplikšanu ar nodokli un zaudējumu atskaitīšanu, lai novērstu situāciju, kad nodokļu maksātājs brīvi izvēlas dalībvalsti, kurā tas deklarē savu peļņu vai zaudējumus. Atbilstoši Tiesas judikatūrai⁶ šis regulējums ir loģiski saskanīgs, jo, ja Somijā esošā PD peļņa Dānijā nevar tikt ņemta vērā, tad loģiski ir arī tas, ka netiek ņemti vērā arīdzan tā zaudējumi.

23. Austrijas valdība norāda, ka koncernam, kurā ietilpst *Bevola*, saskaņā ar Dānijas tiesībām būtu atļauts iekļaut zaudējumus nodokļu bāzes aprēķinā, ja tas būtu izvēlēties starptautisko koptaksāciju. Tāpēc galīgu zaudējumu sprieduma *Marks & Spencer* izņēmuma izpratnē neesot, un tādējādi Dānijas tiesību akti esot samērīgi.

24. Itālijas valdība apgalvo, ka “*Marks & Spencer* izņēmums” ir piemērojams tikai tad, ja ir izmantotas visas iespējas, lai ņemtu vērā zaudējumus, kas gan šajā gadījumā tā neesot. *Bevola* ir iespēja atskaitīt sava Somijā esošā PD zaudējumus, iekļaujot tos koncerna mātesuzņēmuma nodokļa bāzē starptautiskās koptaksācijas kārtībā. Tāpēc tā uzskata, ka ar strīdīgajiem tiesību aktiem brīvība veikt uzņēmējdarbību nav ierobežota. Tas, ka *Bevola* pretendē uz to, ka starptautiskās koptaksācijas kārtība tiktu piemērota daļēji, proti, tikai zaudējumiem, šo kārtību neizvēloties, pārsniegtu brīvības veikt uzņēmējdarbību aizsardzības robežas un apdraudētu starptautisko koncernu aplikšanas ar nodokli saskaņotību.

25. Vācijas valdība tiesas sēdē norādīja, ka rezidentu un nerezidentu situācijas PD neesot salīdzināmas un savu apgalvojumu pamatojumam tā atsaucās uz spriedumiem *Nordea Bank Danmark*⁷ un *Timac Agro Deutschland*⁸.

5 Tā atsaucas uz spriedumu, 2014. gada 17. jūlijs, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), 24. punkts.

6 Šajā ziņā tā min spriedumu, 2013. gada 7. novembris, *K* (C-322/11, EU:C:2013:716), 51. punkts.

7 Spriedums, 2014. gada 17. jūlijs, C-48/13, EU:C:2014:2087.

8 Spriedums, 2015. gada 17. decembris, C-388/14, EU:C:2015:829.

26. Komisija uzsver, ka Tiesa ir vairākkārt nospriedusi⁹, ka tāda rezidenta uzņēmuma situācija, kuram ir PD citā dalībvalstī, ir salīdzināma ar tāda paša uzņēmuma situāciju, kuram ir PD tajā pašā dalībvalstī. Tomēr nesen spriedumos *Nordea Bank Danmark*¹⁰ un *Timac Agro Deutschland*¹¹ Tiesa esot izvēlējusies kādu citu pieeju, balstīdamās uz atšķirīgu attieksmi.

27. Tomēr, pēc Komisijas domām, atšķirīgas attieksmes pārbaude ir jāveic tad, ja ir jāpārlicinās par ierobežojuma pamatotību. Citādi tiktu secināts, ka abas situācijas būtu jāuzskata par atšķirīgām tāpēc, ka dalībvalsts ir nolēmusi tās risināt atšķirīgi. Tā kā abās šajā lietā salīdzinātajās situācijās uzņēmumi vēlas panākt savu PD ciesto zaudējumu atskaitīšanu, šīs situācijas esot salīdzināmas.

28. Ja nospriestu, ka atšķirīgo attieksmi attaisno primāri vispārējo interešu apsvērumi, būtu jāpārbauda arī tas, vai ar to nav pārsniegts izvirzītā mērķa sasniegšanai nepieciešamais. Spriedumā *Marks & Spencer* Tiesa jau ir nospriedusi, ka meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumu atskaitīšanas izslēgšana, ja ir izmantotas visas atskaitīšanas iespējas savā rezidences valstī, ir nesamērīga, – šī judikatūra ir piemērojama arī uzņēmumam rezidentam piederošiem nerezidentiem PD saskaņā ar spriedumu *Lidl Belgium*¹². Ja uzņēmuma *Bevola* Somijā esošā PD zaudējumi patiešām būtu galīgi, kas ir jāpārbauda valsts tiesai, Dānijas nodokļu iestādei būtu jāatļauj tos atskaitīt.

29. Šis pienākums nemazinās tāpēc vien, ka pastāv starptautiskās koptaksācijas kārtība, jo arī pats Dānijas likumdevējs ir atzinis, ka šāda starptautiskajiem koncerniem paredzētā alternatīva (visa koncerna kopīgie ienākumi tiek aplikti ar Dānijas nodokli) bija ne visai reāla.

IV. Tiesvedība Tiesā

30. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā ir iesniegts 2016. gada 19. decembrī.

31. Rakstveida apsvērumus iesniedza *Bevola*, Austrijas, Itālijas un Dānijas valdības, kā arī Eiropas Komisija, un tās kopā ar Vācijas valdību piedalījās 2017. gada 25. oktobrī rīkotajā tiesas sēdē.

V. Vērtējums

32. Tiesa *a quo* uzskata par pierādītu, ka aplūkojamajiem faktiskajiem apstākļiem ir līdzīgas iezīmes ar lietā *Marks & Spencer* aplūkotajiem un ka tiem varētu piemērot minētajā lietā pasludināto Tiesas spriedumu. Tā šaubās drīzāk par valsts tiesību normu saderību ar šo judikatūru.

33. Tā ir galvenā norāde, lai balstītos uz tiesas sēdē apspriesto premisu. Pēc Dānijas valdības domām, nav skaidrs, ka *Bevola* PD zaudējumus Somijā var uzskatīt par galīgiem sprieduma *Marks & Spencer* 55. punkta izpratnē¹³. Katrā ziņā iesniedzējtiesai ir jāatrisina šis strīds, jo tikai tās rīcībā ir izvērtēšanai vajadzīgā informācija, lai noteiktu, vai minētais uzņēmums “patiešām ir sniedzis pierādījumus par attiecīgo zaudējumu galīgo raksturu”¹⁴. Ja zaudējumi nebūtu galīgi, prejudiciālais jautājums būtu tikai hipotētisks un tādējādi – nepieņemams.

⁹ Spriedumi, 2012. gada 6. septembris, *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532), 19. punkts; 2013. gada 21. februāris, *A* (C-123/11, EU:C:2013:84), 35. punkts, un 2014. gada 1. aprīlis, *Felixstowe Dock and Railway Company u.c.* (C-80/12, EU:C:2014:200), 26. punkts.

¹⁰ Spriedums, 2014. gada 17. jūlijs, C-48/13, EU:C:2014:2087.

¹¹ Spriedums, 2015. gada 17. decembris, C-388/14, EU:C:2015:829.

¹² Spriedums, 2008. gada 15. maijs, C-414/06, EU:C:2008:278, 51. punkts.

¹³ Šķiet, ka joprojām ir šaubas par iespējamo zaudējumu izgūstamību saskaņā ar Somijas tiesību aktiem nākamajos taksācijas gados gadījumā, ja šajā valstī tiktu no jauna atvērts *Bevola* PD. Tomēr šo iespēju *Bevola* izslēdz.

¹⁴ Spriedums, 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829).

34. Lai arī riskējot atkārtoti minēt uzņēmumu ienākuma nodokļu tiesību speciālistiem labi zināmos jēdzienus, atgādināšu, ka spriedumā *Marks & Spencer* Tiesa analizēja to, vai ar Savienības tiesībām bija saderīgs tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru mātesuzņēmums rezidents Apvienotajā Karalistē nevar atskaitīt savu Beļģijā, Francijā un Vācijā esošo nerezidentu meitasuzņēmumu (galīgos) zaudējumus. Šī atskaitīšana fiskālās integrācijas ietvaros savukārt bija pieļaujama, ja zaudējumus ir cietis Apvienotajā Karalistē rezidējošs meitasuzņēmums.

35. Toreiz Tiesa noteica vispārīgu noteikumu un izņēmumu. Noteikums ir par to, ka tiesiskajam regulējumam ar šādām iezīmēm¹⁵ ir jābūt tādām, kas, “pirmkārt, kalpo leģitīmiem, ar līgumu saderīgiem mērķiem un rada obligātu pamatojumu sabiedrības interesēs un, otrkārt, ir piemērot[s], lai garantētu minēto mērķu sasniegšanu”¹⁶. Būtībā šis samērīguma principa dēļ noteiktais izņēmums nozīmē to, ka mātesuzņēmumam ir iespēja atskaitīt šos zaudējumus, ja tie ir galīgi, proti, ja uzņēmums ir izmantojis visas iespējas, kas paredzētas valsts (kurā meitasuzņēmums ir rezidents) tiesībās, lai tos atskaitītu¹⁷.

36. Par tā saukto “*Marks & Spencer* izņēmumu” ir izcēlies gandrīz nebeidzams strīds¹⁸, un tas ir ticis vairākkārt apšaubīts. Lai arī Tiesa turpmākajos nolēmumos ir precizējusi tā tvērumu¹⁹, par spīti visam tā ir atstājusi to spēkā, kā redzams no (virspalātas) 2015. gada 3. februāra sprieduma²⁰.

37. Šādi rīkojoties, Tiesa, manuprāt, ir ievērojusi ne tikai kritēriju *stare decisis*, bet arī stingru nodokļu tiesiskuma principu, saskaņā ar kuru nodokļu iekasēšana ir saistīta ar spēju tos maksāt²¹. Ja attiecīgajā taksācijas gadā juridiskas personas peļņa tiek aplikta ar nodokli, ir loģiski, ka šī nodokļa aprēķinā nevar neņemt vērā ciestos zaudējumus, jo nodokļa maksātāja ekonomiskā maksātspēja (konkrētāk, viņa spēja maksāt nodokļus) ir samazinājusies tādā pašā mērā.

38. Ja pārrobežu kontekstā ir izmantotas visas iespējas ņemt vērā šos meitasuzņēmuma valstī ciestos zaudējumus, mātesuzņēmuma ekonomiskā spēja nepaliek nemainīga, jo tā neapšaubāmi mazinās. Tādējādi ar spriedumā *Marks & Spencer* noteikto principu (*kaut kur* ir jābūt iespējai galīgos zaudējumus ņemt vērā) ir nodrošināta nodokļu sloga pielāgošana zaudējumus cietušā nodokļu maksātāja faktiskajai ekonomiskajai spējai.

39. Tāpēc, manuprāt, ir pareiza iesniedzējtiesas nostāja, pieņemot, ka ir spēkā *Marks & Spencer* izņēmums, uz kura pamata ir jāizvērtē valsts tiesību saderība ar Savienības tiesībām.

15 Spriedums *Marks & Spencer*, 27. punkts: “dalībvalsts tiesību aktiem, ar kuriem izslēdz iespēju mātessabiedrībai rezidentei no savas apliekamās peļņas atskaitīt zaudējumus, ko cietusi citā dalībvalstī dibināta meitassabiedrība, turpreti šāda iespēja tiek paredzēta attiecībā uz tādām zaudējumiem, ko cietusi meitassabiedrība rezidente”.

16 Turpat, 51. punkts.

17 Turpat, 55. punkts: “ierobežojošais pasākums pārsniedz to, kas nepieciešams, lai pēc būtības sasniegtu mērķus, kam tas kalpo, situācijā, kurā: – meitassabiedrība nerezidente ir izmantojusi visas iespējas ņemt vērā zaudējumus, kas ir tās rezidences valstī attiecīgā finanšu gada ietvaros, par ko ir iesniegts lūgums par atvieglojuma piešķiršanu, kā arī iepriekšējo finanšu gadu laikā, ja vajadzīgs, šos zaudējumu novirzot trešajām personām vai tos atskaitot no peļņas, ko meitassabiedrība guvusi iepriekšējos finanšu gados, un – nepastāv iespēja, ka ārvalsts meitassabiedrības zaudējumus var ņemt vērā tās rezidences valstī nākamo finanšu gadu ietvaros vai nu tā pati, vai arī trešās personas, it īpaši, ja meitassabiedrība tām ir pārdota”.

18 2015. gada 3. februāra secinājumos lietā C-172/13 Komisija/Apvienotā Karaliste (EU:C:2014:2321) ģenerālvokāte J. Kokote [J. Kokott] norādīja, ka līdz tam laikam Tiesa bija “reģistrējusi 142 zinātniskas publikācijas, kurās tieši ir aplūkoti minētie spriedumi”.

19 Skat. arī Danish, M., “What remains of the Marks & Spencer exception for final losses? – Examining the impact of Commission v. United Kingdom (Case C-172/13)”, *European taxation*, Amsterdamā, 55. sēj. (2015), Nr. 9, 417.–422. lpp.; Cerioni, L., “The never-ending issue of cross-border loss compensation within the EU: reconciling balanced allocation of taxing rights and cross-border ability-to-pay”, *EC tax review*, Alfena pie Reinas, 24. sēj. (2015), Nr. 5, 268.–280. lpp.; Lang, M., “Has the case law of the ECJ on final losses reached the end of the line?”, *European taxation*, Amsterdamā, 54. sēj. (2014), Nr. 12, 530.–540. lpp.; Pinetz, E., un Spies, K., ““Final losses” after the decision in Commission v. UK (“Marks & Spencer II”)”, *EC tax review*, Alfena pie Reinas, 24. sēj. (2015), Nr. 6, 309.–329. lpp.

20 Lieta C-172/13, Komisija/Apvienotā Karaliste, EU:C:2015:50.

21 Komisija to – manuprāt, pamatoti – uzsvēra tiesas sēdē.

40. Tomēr šajā lietā ir konstatējami divi īpaši apstākļi, kas nav analizēti spriedumā *Marks & Spencer*. Pirmkārt, zaudējumus, kurus ir lūgts atskaitīt Dānijā, ir cietis nevis meitasuzņēmums, bet PD, kas nav rezidents šajā valstī. Otrkārt, Dānijas nodokļu sistēmā šo zaudējumu atskaitīšana nav izslēgta pilnībā, tā ir iespējama tad, ja rezidents uzņēmums ir izvēlēties starptautisko koptaksāciju. Katrs no šiem abiem jautājumiem ir jāanalizē atsevišķi.

A. Par meitasuzņēmumu un nerezidentu PD, kā arī rezidentu un nerezidentu PD pielīdzināšanu Marks & Spencer izņēmuma izpratnē

41. Būtiska atšķirība starp meitasuzņēmumu un PD ir tā, ka pirmajam no tiem ir juridiskas personas statuss, savukārt PD tāda nav. Tie ir tikai dibinātāja uzņēmuma struktūrā iekļauti instrumenti, kuru dažādās formas (pārstāvniecības, filiāles u.c.) tas izmanto savas darbības veikšanai. Uzņēmums var atvērt PD savā rezidences valstī vai citā dalībvalstī, un tā brīvība izvēlēties vienu vai otru valsti principā nav jāierobežo, arī nosakot pasākumus nodokļu jomā (LESD 49. pants).

42. Ja PD un dibinātājs uzņēmums atrodas tajā pašā valstī, nodokļu jomā nerodas nekādas problēmas saistībā ar šīs (vienīgās) valsts pilnvaru aplikēt ar nodokli to peļņu apjomu. No tīri valstiska redzes viedokļa PD pieder juridiskai personai, kura to izmanto darbības veikšanai. No nodokļu viedokļa tā zaudējumi vai peļņa rezidences valstī tiek tieši un nepastarpināti iekļauti kā uzņēmuma īpašnieka peļņa vai zaudējumi.

43. Savukārt tas tā nav, ja PD atrodas valstī, kas nav dibinātāja uzņēmuma valsts. Ņemot to vērā, no nodokļu viedokļa saskaņā ar starptautisko juridisko praksi PD var tikt uzskatīti par autonomām fiskālām vienībām, kā tas norādīts nodokļu konvencijā, ko izstrādājusi Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija (ESAO), proti, tās 5. un 7. pantā²².

44. Saskaņā ar šo pieeju PD peļņa vai zaudējumi parasti ir jāiekļauj dalībvalsts, kurā tie atrodas, nodokļu ieturēšanas pilnvaru jomā, nepārnesot tos uz tā dibinātāju uzņēmumu, kas ir rezidents *izcelsmes* valstī, ja vien tiesību aktos vai konvencijā nav paredzēts mehānisms izņēmumam. Tā ir noticis šajā lietā, jo, kā izklāstīšu vēlāk, Dānijas likumdevējam nav nekādas aiztures (koptaksācijas kārtībā) ar nodokli aplikēt Dānijas uzņēmumiem Somijā piederošos PD.

45. Spriedumā *Marks & Spencer* ir noteikti kritēriji, atsaucoties uz binomu mātesuzņēmums/meitasuzņēmumi. Tomēr nesenākajā spriedumā *Lidl Belgium*²³ Tiesa piemēroja tos nerezidentu PD zaudējumiem, kurus galvenais uzņēmums varēja atskaitīt saskaņā ar sprieduma *Marks & Spencer* 55. punktu.

²² Tiesai jau ir bijusi iespēja nospriest, ka nodokļu ieturēšanas kompetences sadalē dalībvalstīm būtu jāņem vērā starptautiskā prakse un it īpaši konvenciju modeļi, ko izstrādājusi ESAO. Skat. spriedumus, 1998. gada 12. maijs, *Gilly* (C-336/96, EU:C:1998:221), 31. punkts, un 2006. gada 23. februāris, *van Hilten-van der Heijden* (C-513/03, EU:C:2006:131), 48. punkts.

²³ Spriedums, 2008. gada 15. maijs, C-414/06, EU:C:2008:278. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu tika vaicāts, “vai EKL 43. un 56. pantam nav pretrunā tāds valsts nodokļu tiesiskais regulējums, kurā sabiedrībai rezidentei ir izslēgta iespēja, nosakot peļņu un aprēķinot ar nodokli aplikamos ieņēmumus, atsaukties uz tai piederošas citā dalībvalstī esoša pastāvīgā uzņēmuma ciestajiem zaudējumiem, lai gan minētajā tiesiskajā regulējumā šāda iespēja ir paredzēta attiecībā uz pastāvīga uzņēmuma rezidenta ciestiem zaudējumiem”.

46. Meitasuzņēmumu un PD šim nolūkam (netieši, bet nepārprotami) 2008. gadā spriedumā *Lidl Belgium*²⁴ veiktā pielīdzināšana tika niansēta 2010. gadā spriedumā *X Holding*²⁵. Iespējams, ka pretrunas starp abiem spriedumiem ir radušās kāda strīdīga aspekta dēļ²⁶ šo situāciju fiskālās salīdzināmības vērtējumā, kas ir polemisks posms procesā, kurā tiek noskaidrots, vai brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums nodokļu jomā ir saderīgs ar Savienības tiesībām.

47. Spriedumā *X Holding* Tiesa ir nospriedusi, ka “attiecībā uz kompetenču nodokļu ieturēšanas jomā sadalījumu, kas izriet no tādas konvencijas kā Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, proti, tās 7. panta 1. punkta un 23. panta 2. punkta, citā dalībvalstī esošie pastāvīgie uzņēmumi un meitassabiedrības nerezidentes nav salīdzināmā situācijā”²⁷. Tādējādi situāciju salīdzināmība bija uzsvērtā nevis *in abstracto*, bet gan saistībā ar (valsts tiesiskā regulējuma vai konvencijas) normu par nodokļiem, kurā tās tiek ņemtas vērā.

48. Šī pati pieeja ir piemērojama arī binomam rezidents PD/nerezidents PD. Tas izriet no 2014. gada 17. jūlija sprieduma *Nordea Bank Danmark*²⁸, kurā ir analizēta Dānijas tiesību aktos (kas bija spēkā pirms šeit analizējamajiem) par uzņēmumu rezidentu peļņu paredzētā kārtība, saskaņā ar kuru nerezidenta PD iepriekš atskaitītie zaudējumi vēlāk tika aplikti ar nodokli.

49. Šajā spriedumā Tiesa ir norādījusi, ka, “par situāciju salīdzināmību runājot”, “principā” nebija salīdzināma PD, kas atradās citā dalībvalstī, situācija ar PD rezidentu situāciju “attiecībā uz dalībvalsts pasākumiem sabiedrības rezidentes peļņas dubultas aplikšanas ar nodokli novēršanai vai samazināšanai”. Tomēr turpinājumā ir norādīts, ka, “Somijā, Zviedrijā un Norvēģijā esošo pastāvīgo uzņēmumu peļņai piemērojot Dānijas nodokli, Dānijas Karaliste zaudējumu atskaitīšanas ziņā tos ir pielīdzinājusi pastāvīgajiem uzņēmumiem rezidentiem (skat. pēc analogijas spriedumu *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, 34. un 35. punkts)”²⁹.

50. Vēlāk pasludinātajā spriedumā *Timac Agro Deutschland*³⁰ Tiesa saskanīgi ar spriedumu *Nordea Bank Danmark*³¹, atsaucoties uz tā 24. pantu, apstiprināja, ka rezidenti PD un nerezidenti PD principā nav salīdzināmi. Tomēr tā tūlīt piebilda, ka, tā kā toreiz piemērojamajos Vācijas tiesību aktos abas šīs kategorijas bija pielīdzinātas, “šajos apstākļos sabiedrības rezidentes, kurai pieder Austrijā esošs pastāvīgs uzņēmums, situācija tādējādi ir salīdzināma ar sabiedrības rezidentes, kurai pieder Austrijā esošs pastāvīgs uzņēmums, situāciju”³².

51. Šajā judikatūrā ir uzsvērts, ka ir grūti nošķirt, vai faktiski pastāv droši kritēriji, lai precizētu, kad mātesuzņēmumi, meitasuzņēmumi un PD ir objektīvi salīdzināmās situācijās, atkarībā no tā, vai tie ir rezidenti vai nerezidenti dalībvalstī. Nenovēršamā kazuistika, pēc kuras Tiesai nācās vadīties tāpēc, ka šajā jomā (atskaitot LESD 49. pantu) nav pozitīvo tiesību normu, juristam, kurš tiecas pēc risinājumu paredzamības, var radīt zināmu neērtības, tostarp nenoteiktības, sajūtu³³. Taču ar to nepietiek, lai neanalizētu, vai situācijas ir objektīvi salīdzināmas, un to Tiesa nepārtraukti dara.

24 Spriedums, 2008. gada 15. maijs, C-414/06, EU:C:2008:278.

25 Spriedums, 2010. gada 25. februāris, C-337/08, EU:C:2010:89.

26 Atgādināšu, ka secinājumos lietā *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:EU:C:2014:153) ģenerāladvokāte J. Kokote bija ierosinājusi atteikties no “tradicionālās” vērtēšanas metodes, saskaņā ar kuru “būtu jāpārbauda, vai sabiedrības ar filiāli rezidenti un sabiedrības ar filiāli ārvalstīs ir objektīvi salīdzināmās situācijās [...], ņemot vērā ar apstrīdētajām valsts tiesību normām sasniedzamo mērķi”. Tiesa 2014. gada 17. jūlija spriedumā šajā lietā (EU:C:2014:2087) nepieņēma šo priekšlikumu un kopš tā laika turpināja vērtēt (iekšzemes un pārrobežu) situāciju salīdzināmību nodokļu jomā, ņemot vērā brīvību veikt uzņēmējdarbību ierobežojošas valsts tiesību normas mērķi.

27 Spriedums, 2010. gada 25. februāris, C-337/08, EU:C:2010:89, 38. punkts (mans izcēlums).

28 Lieta C-48/13, EU:C:2014:2087.

29 Turpat, 24. punkts.

30 Spriedums, 2015. gada 17. decembris, C-388/14, EU:C:2015:829, 27. punkts.

31 Lieta C-48/13, EU:C:2014:2087.

32 Spriedums, 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829), 28. punkts.

33 Iespējams, ka šī iemesla dēļ lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu ir atreferēts priekšlikumā Likumam Nr. 121 2004./2005. gada *Folketingstidende* (Dānijas Parlamenta biļetens) teiktais, ka “īpaši grūti ir noskaidrot, vai ierosinātā kārtība radīs ierobežojumu, kas nav saderīgs ar Savienības tiesisko regulējumu”.

52. No iepriekš minētā var izdarīt divus secinājumus. Pirmais secinājums ir, ka attiecībā uz galīgiem zaudējumiem, kas PD rezidences valstī netiek ņemti vērā, attieksmei pret PD nerezidentiem un ārvalstu meitasuzņēmumiem nodokļu jomā parasti ir jābūt vienādei, kā tas ir nospriests spriedumā *Lidl Belgium*³⁴.

53. Šis kritērijs, manuprāt, visvairāk atbilst Direktīvā 2011/96/ES³⁵ noteiktajam principam, kuras preambulas deviņtajā apsvērumā ir norādīts, ka “ar peļņas sadales maksājumiem mātesuzņēmuma pastāvīgajam uzņēmumam un ar minēto maksājumu saņemšanu mātesuzņēmuma pastāvīgajā uzņēmumā būtu jārikojas tāpat, kā tas notiek starp meitasuzņēmumu un mātesuzņēmumu”. Tādējādi paredzētā vienlīdzīgā attieksme pret peļņas sadali, manuprāt, ir attiecināma uz PD zaudējumiem, tādējādi šajā konkrētajā ziņā PD ir jāpielīdzina meitasuzņēmumiem.

54. Ja nekļūdos, tad šo pašu kritēriju apstiprina Direktīvā (ES) 2016/1164³⁶ rastais risinājums, lai apkarotu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas iekšējā tirgū. Lai arī šī direktīva *ratione temporis* nav piemērojama šim lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu, tā palīdz saprast šo jautājumu, jo tās preambulas ceturtajā apsvērumā un it īpaši 7. pantā ir pausts aicinājums piemērot tos pašus nodokļu noteikumus vienībām un “arī minēto uzņēmumu ienākuma nodokļu maksātāju pastāvīgām iestādēm, kuras var atrasties citā(-s) dalībvalstī(-s)”.

55. Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu arī ir norādīts, ka faktiski Dānija nodrošina vienādu attieksmi pret nerezidentiem PD un nerezidentiem meitasuzņēmumiem: Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 31.A pantā, atsaucoties uz starptautisko koptaksāciju, ir paredzēta tāda pati attieksme pret “koncerna uzņēmumiem [...], kas neatrodas Dānijā”, un “visiem ārpus Dānijas esošajiem pastāvīgajiem dibinājumiem un nekustamo īpašumu, kas pieder [šiem] uzņēmumiem, [...] kas ar nodokli tiek aplikti kopīgi”.

56. Otrais secinājums attiecas uz rezidentu PD un nerezidentu PD objektīvu salīdzināmību. Šis jautājums visvairāk tika apspriests gan tiesvedības rakstveida, gan it īpaši tās mutvārdu daļā. Lai arī Komisija³⁷ nevēlējās pieņemt *risinājumu*, ko Tiesa bija radusi spriedumos *Nordea Bank Danmark*³⁸ un *Timac Agro Deutschland*³⁹, vairākums šajā prejudiciālā nolēmuma tiesvedībā iestājušos valdību bez iebildumiem atbalsta to gluži vienkāršu piemērošanu, kas nozīmē, ka *Bevola* Somijā esošā PD situāciju nevar salīdzināt ar Dānijā esošā PD situāciju.

57. Tomēr neuzskatu, ka, piemērojot šos divus spriedumus, šajā lietā obligāti tiktu noraidīta objektīva salīdzināmība, par kuru ir šis strīds. Pirmkārt, šajos spriedumos aplūkoti zaudējumi radās atkārtoti, proti, gadu no gada, tas arī veicināja brīvu labvēlīgāku laikposmu izvēli; savukārt *Bevola* PD cieta zaudējumus tieši savas pastāvēšanas pēdējā taksācijas gadā, kurā tas tika slēgts. Šim šķietami nenožīmīgajam faktoram ir nozīme, kā to paskaidrošu turpinājumā. Otrkārt, lai arī vērtējums par salīdzināmību ir jāsaista ar šo jomu reglamentējošo valsts tiesību aktu mērķi un saturu, būs jāņem vērā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu sniegtais izklāsts par tās iekšzemes sistēmu.

34 Spriedums, 2008. gada 15. maijs, C-414/06, EU:C:2008:278.

35 Padomes 2011. gada 30. novembra direktīva par vienoto sistēmu nodokļu uzlikšanai, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kuri atrodas dažādās dalībvalstīs (OV 2011, L 345, 8. lpp.).

36 Padomes 2016. gada 12. jūlija direktīva, ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību (OV 2016, L 193, 1. lpp.).

37 Tiesas sēdē Komisija savus iebildumus niansēja, norādot, ka patiesībā tie attiecās tikai uz 2014. gada 17. jūlija sprieduma *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087) 24. punktu, kas atkārtots 2015. gada 17. decembra sprieduma *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829) 65. punktā. Komisija vēlas novērst, ka šie fragmenti tiktu interpretēti tādējādi, ka, lai noliegtu PD rezidentu un nerezidentu situāciju objektīvu salīdzināmību, pietiktu ar to, ka neatkarīgi no apstākļiem valsts nenodrošinātu tiem vienlīdzīgu attieksmi.

38 Spriedums, 2014. gada 17. jūlijs, C-48/13, EU:C:2014:2087.

39 Spriedums, 2015. gada 17. decembris, C-388/14, EU:C:2015:829.

58. Ja PD rada zaudējumus un tiek pieņemts lēmums izbeigt tā darbību, to slēdzot, ir jāpārdod aktīvi, jādzēš kredīti un jāsamaksā parādi, un tas rada bilanci (likvidācijas bilanci). Rezidenta PD zaudējumi, kas ir radušies saistībā ar tā slēgšanu un kas ir norādīti likvidācijas bilanci, tieši tiek pārskaitīti uzņēmumam, kuram tas pieder. Turpretim, ja šos pašus galīgos zaudējumus⁴⁰ ir cietis nerezidents PD, tie nav pārskaitāmi nevienai vienībai valstī, kurā tas bija atradies. Tādēļ, ja tos nevar iekļaut uzņēmuma dibinātāja nodokļu bāzē, tie paliks, *karājoties gaisā*.

59. Par šo gadījumu ir domāts *Marks & Spencer* izņēmumā, kura piemērošana it īpaši ir pamatota, ja nerezidenta PD galīgie zaudējumi uzņēmumam, kuram tas pieder, rada īpašuma zaudējumus, kas izraisa tā ekonomiskās spējas un beigu beigās spējas maksāt nodokli samazināšanos. Tādējādi, vērtējot, vai situācijas ir objektīvu salīdzināmas, nevar neņemt vērā šo faktoru gadījumā, ja saistībā ar PD darbības izbeigšanu radušies zaudējumi ir galīgi. Tieši šī iemesla dēļ, no mātesuzņēmuma spējas maksāt nodokļus principa raugoties, galīgus zaudējumus cietušu gan rezidenta PD, gan nerezidenta PD situācijas ir salīdzināmas.

60. Neuzskatu, ka šī pieeja būtu pretrunā spriedumiem *Nordea Bank Danmark*⁴¹ un *Timac Agro Deutschland*⁴². Abos spriedumos rezidentu un nerezidentu PD situāciju salīdzināmības pamatā bija tādu normu esamība, no kurām izrietēja nerezidenta PD saikne ar uzņēmuma, no kura tie bija atkarīgi, valsts nodokļu ieturēšanas pilnvarām. Tagad šī saikne izriet no galīgiem zaudējumiem, kas ir jāuzņemas uzņēmumam, kurš tās dēļ ir cietis ekonomiskos zaudējumus, lai tā aplikšana ar nodokli tiktu pielāgota tā faktiskajai spējai maksāt nodokļus.

61. Atšķirībā no spriedumiem *Nordea Bank Danmark*⁴³ un *Timac Agro Deutschland*⁴⁴ Dānijas likumā par starptautiskās koaptaksācijas kārtību, šķiet, nav noteikts mērķis novērst vai samazināt “sabiedrības rezidentes peļņas dubult[u] aplikšan[u] ar nodokļiem”. Turklāt šis mehānisms varētu izraisīt dubultas aplikšanas ar nodokli gadījumus, jo saskaņā ar Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 31.A pantā Dānijai ir piešķirtas pilnvaras aplikāt ar nodokli “visu” nerezidentu meitasuzņēmumu un “visu” nerezidentu PD peļņu, ja gan vieni, gan otri pieder mātesuzņēmumiem Dānijā.

62. Šī pēdējā apstākļa dēļ, vērtējot izskatāmajā lietā situāciju salīdzināmību, manuprāt, ir jālemj tādējādi, ka rezidenti PD un nerezidenti PD ir savstarpēji pielīdzināmi. Tā kā Dānijas tiesību aktos ir noteikts, ka šī valsts ar nodokli aplik gan vienu, gan otru uzņēmumu gūto peļņu, to starptautiskās koaptaksācijas ziņā (Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 31.A pants) savstarpēji pielīdzinot, tā “Somijā [...] esošo pastāvīgo uzņēmumu peļņai piemērojot Dānijas nodokli”, “tos [pielīdzina] pastāvīgajiem uzņēmumiem rezidentiem [Dānijā]”. Tieši šo situāciju objektīvās salīdzināmības faktoru Tiesa ir izmantojusi spriedumā *Nordea Bank Danmark*⁴⁵.

63. Tādēļ saskaņā ar tiesisko regulējumu PD, kas nav rezidents Dānijā, galīgie zaudējumi, kuri radušies tā slēgšanas gadā un nav atgūstami Somijā, šajā lietā ir pielīdzināti PD – rezidenta Dānijā – zaudējumiem, ja uzņēmums, kuram pieder abi PD, atrodas šajā pēdējā minētajā valstī.

40 Sprieduma *Marks & Spencer* 55. punkta izpratnē.

41 Spriedums, 2014. gada 17. jūlijs, C-48/13, EU:C:2014:2087.

42 Spriedums, 2015. gada 17. decembris, C-388/14, EU:C:2015:829.

43 Spriedums, 2014. gada 17. jūlijs, C-48/13, EU:C:2014:2087.

44 Spriedums, 2015. gada 17. decembris, C-388/14, EU:C:2015:829.

45 Spriedums, 2014. gada 17. jūlijs, C-48/13, EU:C:2014:2087, 24. punkts.

B. Par Dānijas “starptautiskās fiskālās integrācijas” kārtības ietekmi uz “Marks & Spencer izņēmuma” piemērošanu

64. Atšķirīga attieksme pret meitasuzņēmumiem un rezidentiem un nerezidentiem PD mātesuzņēmuma valstī var būt šķērslis šā mātesuzņēmuma brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanai un atturēt to no meitasuzņēmumu vai PD dibināšanas citās dalībvalstīs. Tāpēc runa ir par LESD 49. pantu, un šī atšķirīgā attieksme pret rezidentiem un nerezidentiem meitasuzņēmumiem principā ir tajā paredzētās brīvības ierobežojums.

65. Tiesa ir aplūkojusi problēmas, ko rada atsevišķu valstu tiesību normas, saskaņā ar kurām nodokļu konsolidācijas kārtību drīkst izmantot koncerna uzņēmumi rezidenti, bet no tās ir izslēgti uzņēmumi nerezidenti, attiecībā uz kuriem tām nav nodokļu uzlikšanas pilnvaru. Saskaņā ar šīm tiesību normām koncerna nerezidents uzņēmums nevar pārskaitīt savus zaudējumus rezidentam meitasuzņēmumam, jo tieši valsts nodokļu tiesību aktos to ir aizliegts iekļaut konsolidācijas koncernā⁴⁶. Lietā, uz kuru attiecas šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, rodas tāda pati situācija, lai arī runa ir par PD.

66. Ja nerezidenti PD tiktu pielīdzināti meitasuzņēmumiem, varētu izmantot spriedumu *Marks & Spencer*, lai bez pārmērīgām grūtībām atbildētu uz jautājumu. Kā jau esmu norādījis, atsaucoties uz tiesas *a quo* apgalvojumu, ir jāuzskata, ka šajā lietā aplūkotā situācija līdzinās minētajā spriedumā izskatītajai, proti, situācijai, kādā atrodas PD Somijā, kura neatgūstamie (galīgie) zaudējumi šajā valstī nav atskaitāmi no Dānijas mātesuzņēmuma peļņas vai zaudējumiem, piemērojot tās valsts fiskālās integrācijas kārtību.

67. Atšķirīgs faktors ir tas, ka Dānijas tiesību akti:

- pirmkārt, reglamentē “iekšzemes koptaksācijas” kārtību, saskaņā ar kuru visa koncerna uzņēmumu ienākuma nodoklis (kas uzliekams rezidentiem uzņēmumiem, PD un Dānijas uzņēmumu nekustamajam īpašumam Dānijā) tiek maksāts saskaņā ar fiskālās konsolidācijas kārtību;
- otrkārt, paredz iespēju izmantot “starptautiskās koptaksācijas” kārtību, kas vismaz desmit gadus ilgā laikposmā ir piemērojama koncerna uzņēmumiem – gan Dānijas, gan ārvalstu uzņēmumiem –, kā arī visiem PD, kuri tiem pieder ārvalstīs.

68. Dānijas nodokļu iestādes (un citu dalībvalstu nodokļu iestādes, kas iestājušās to atbalstam) uzskata, ka šī nupat minētā kārtība ļauj pilnībā atskaitīt nerezidentu PD galīgos zaudējumus. Tādējādi Dānijas nodokļu sistēma neierobežojot brīvību veikt uzņēmējdarbību sprieduma *Marks & Spencer* izpratnē, jo Dānijas uzņēmumi vienmēr var izvēlēties starptautiskās fiskālās integrācijas iespēju.

69. Sprieduma *Marks & Spencer* argumentācijā ir uzsvērts, ka iekšzemes tiesību norma ir nesamērīga un galu galā izraisa to, ka nerezidenta meitasuzņēmuma zaudējumi kļūst gluži neatgūstami. Piemērojot šo kritēriju, iesniedzējtiesai, kā esmu norādījis, it īpaši ir jāņem vērā apstākļi saistībā ar apgalvoto neiespējamību atskaitīt Somijā esoša *Bevola* PD zaudējumus minētajā valstī.

70. Ja šī premisa apstiprinātos, būtu jāpiemēro *Marks & Spencer* izņēmums un tad būtu runa par nepamatotu brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpumu tāpēc, ka nav iespējams atskaitīt PD Somijā radušos galīgos zaudējumus.

71. Vai šī secinājuma atspēkošanai pietiek ar to, ka saskaņā ar Dānijas likumu rezidentiem uzņēmumiem ir dota iespēja izmantot starptautiskās koptaksācijas kārtību un tādējādi arī iespēja saskaņā ar šo kārtību atskaitīt meitasuzņēmumu un nerezidentu PD galīgos zaudējumus?

⁴⁶ Spriedumi, *Marks & Spencer*, 22. un 24. punkts; 2010. gada 25. februāris, *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89), 18. un 19. punkts; 2015. gada 2. septembris, *Groupe Steria* (C-386/14, EU:C:2015:524), 18. un 19. punkts, un 2015. gada 6. oktobris, *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661), 27. un 28. punkts.

72. Loģiski, ka risinājums ir atkarīgs no tā, kā šī kārtība tiek regulēta. Principā tā varētu būt gan pieņemama, gan arī radīt nepieļaujamu brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu. Tā, manuprāt, ir jāanalizē divos posmos: a) starptautiskās integrācijas subjektu loks (konkrēti, vai tajā paredzēts iekļaut visus koncerna uzņēmumus un PD) un b) laikposms, kurā šī aplikšanas ar nodokli kārtība ir piemērojama.

73. No pirmā skatpunkta Dānijas tiesību normā šķiet esam risinātas bažas, kuras šajā jomā pauž arī Tiesa. Spriedumā *X Holding*⁴⁷, piemēram, ir norādīts, ka, “paredzot sabiedrībām alternatīvu izvēlēties, vai savus zaudējumus ņemt vērā tajā valstī, kur tās faktiski atrodas, vai arī citā dalībvalstī, kompetenču sabalansētā sadale starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā tiktu ievērojami apdraudēta, jo rastos situācija, ka pirmajā dalībvalstī nodokļu bāzes apmērs pieaugtu, bet otrajā – samazinātos atbilstoši novirzītajiem zaudējumiem (skat. iepriekš minētos spriedumus lietās *Marks & Spencer*, 46. punkts; *Oy AA*, 55. punkts, kā arī *Lidl Belgium*, 32. punkts)”.

74. Minētajā lietā valsts nodokļu režīms attiecībā uz nerezidentiem meitasuzņēmumiem ļāva mātesuzņēmumiem veikt piemērojamā režīma brīvu izvēli jeb “rozīņu izlasišanu” (“cherry picking”), un tas ir nesaderīgi ar nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm⁴⁸. Vēlme novērst šādas sekas ir vērojama priekšlikumā Dānijas likumam, ar ko groza uzņēmumu ienākuma nodokli un kas (daļēji) ir minēts lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu: “pretējā gadījumā uzņēmumi varētu izvairīties no nodokļa Dānijā, vienkārši atļaujot ārvalstu filiālēm veikt ārvalstu darbības, kas rada zaudējumus, un darbības, kas nes peļņu, uzticot uzņēmumiem, kas nav iekļauti Dānijas nodokļa aprēķinā”⁴⁹.

75. Nodokļu sistēma, kurā ir pieļauta šāda konsolidācija, bet nav dota iespēja ierobežot “integrācijas apjomu”, jo tajā ir noteikts, ka *visiem* koncerna uzņēmumiem un *visiem* PD ir jābūt iekļautiem, noteikti liedz mātesuzņēmumam brīvi izvēlēties, kādi nerezidentu vienību zaudējumi vai peļņa ir jākonsolidē, tādējādi apdraudot nodokļa bāzes integritāti. Turklāt, no šī viedokļa raugoties, starptautiskie koncerni tiek pielīdzināti valsts koncerniem, nosakot tiem vienādu regulējumu, tādējādi tiek veicināta nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšana, nodrošinot līdzsvaru starp peļņas aplikšanu ar nodokli un zaudējumu atskaitīšanu.

76. Tomēr tādā gadījumā kā šeit aplūkotais iespēja izdarīt šādu “rozīņu izlasišanu” ir minimāla. Atgādināšu, ka runa bija par *Bevola* PD, kas atradās Somijā, darbības pēdējo taksācijas gadu, proti, kad tas tika slēgts. Tāpēc šo gadījumu nevar salīdzināt ar citiem gadījumiem, kad mātesuzņēmums ērtības labad nolemj atskaitīt savu meitasuzņēmumu un nerezidentu PD, kuru dzīvotspēja netiek apšaubīta, zaudējumus.

77. Tomēr uzskatu, ka Dānijas likumdevēja rastais risinājums, lai nepiemērotu *Marks & Spencer* izņēmumu, ir nesamērīgi apgrūtināošs uzņēmumiem, kas, izmantojot ar LESD 49. pantā paredzēto aizsardzību, vēlas īstenot savu brīvību veikt uzņēmējdarbību citās dalībvalstīs. Tas, ka sistēma ir piemērojama fakultatīvi, nemazina tās pārmērīgi ierobežojošu raksturu, nedz tās iespējamo nesaderību ar Savienības tiesībām⁵⁰.

47 Spriedums, 2010. gada 25. februāris, C-337/08, EU:C:2010:89, 29. punkts.

48 Šī paša sprieduma 32. punktā Tiesa piebilst, ka, “tā kā vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām apjoms šādā veidā var tikt grozīts, atļaujas tajā iekļaut meitassabiedrību nerezidenti sekas būtu tādas, ka mātesabiedrībai tiktu dota iespēja brīvi izvēlēties dalībvalsti, kurā tā uzrāda šīs meitas sabiedrības zaudējumus (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietās *Oy AA*, 56. punkts, un *Lidl Belgium*, 34. punkts)”.

49 Priekšlikums Likumam Nr. 121, 2004./2005. gada *Folketingstidende* (Dānijas Parlamenta biļetens), A pielikums, 4946. sleja, 10. punkts.

50 Spriedums, 2010. gada 18. marts, *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148): “valsts sistēma, kas ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, ir nesaderīga ar Savienības tiesībām arī tad, ja tās piemērošana ir fakultatīva” (53. punkts). Lai arī minētās lietas konteksts bija atšķirīgs no šeit analizējamā, šajā spriedumā noteiktais princips ir spēkā ne tikai laikā atrisinātā strīda ipašos apstākļos.

78. Patiesībā uzskatu, ka iztīrītā kārtība ir visnotaļ nereāla vismaz jau globālā mērogā strādājošajiem Dānijas koncerniem (vai vismaz tiem, kuriem ir meitasuzņēmumi un PD vairākās valstīs). Ar uzslavas cienīgu vaļsirdību valsts likumdevējs to atzina apsvērumos, kas ir pievienoti likuma priekšlikumam⁵¹. Patiešām nav tāda principa, ar kuru dalībvalstij būtu noteikts pienākums pielāgot savus tiesību aktus uzņēmumu koncernu interesēm. Tomēr LESD 49. panta piemērošana ir jāaizsargā ar normatīvajiem risinājumiem (šajā gadījumā no sekām, kas rodas saistībā ar galīgu zaudējumu atskaitīšanas kārtību, kā tas ir noteikts spriedumā *Marks & Spencer*), kas, lai arī tie ir paredzēti, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas ar mākslīgu veidojumu starpniecību, nepadara praktiski neiespējamu šo atskaitīšanu, neatkarīgi no koncerna ekonomiskās spējas, ja vien ir leģitīmi iemesli galīgu zaudējumu atskaitīšanai. Pretējā gadījumā netiktu nodrošināts līdzsvars starp spēju maksāt nodokļus un faktiski iekasējamo nodokli.

79. No cita viedokļa raugoties, tas, ka starptautiskās koptaksācijas kārtība ir jāpiemēro vismaz desmit gadus, arī ir nesamērīgi un kļūst par būtisku un nepamatotu šķērslī šīs iespējas izmantošanai. Ņemot vērā apstākļus, kas var ietekmēt koncerna izveidi (tajā iekļauto vienību pārņemšana vai vairāk vai mazāk būtiska pārveidošana), neuzskatu, ka Dānijas valdības argumentācija par nepieciešamību noteikt tik ilgu termiņu, lai novērstu “roziņu izlasīšanu”, būtu pārliecinoša. Nevēlamo rīcību (izvēlēties laikposmus, kuros grupa cieš vispārējus zaudējumus, izslēgt taksācijas gadus, kuros gūta peļņa) varētu novērst, piemēram, pieprasot, ka starptautiskās koptaksācijas izvēle ir jāizdara pirms taksācijas gada, kurā tā tiks piemērota, nenosakot tik ilgstošu pastāvības periodu, kas uzņēmumu dzīvē ir visnotaļ nereāla prasība.

80. Judikatūrā ir precizēts, ka “dalībvalstis brīvi var pieņemt vai atstāt spēkā tiesību normas, kuru īpašais mērķis ir liegt nodokļu atvieglojumu piešķiršanu mākslīgi veidotām struktūrām, kuru mērķis ir apiet vai izvairīties no valsts nodokļu tiesību aktu ietekmes”, bet arī ir norādīts, ka, lai arī “tiešā aplikšana ar nodokļiem ir dalībvalstu kompetencē, [...] tām šī kompetence tomēr ir jāisteno, ievērojot Kopienas tiesības”⁵², un tas ir attiecināms arī samērīguma principa prasību ievērošanu šīs valsts tiesību normu piemērošanā.

81. Īsumā sakot, uzskatu, ka Dānijas tiesību aktos paredzētā “starptautiskās koptaksācijas” kārtība neatbilst samērīguma principam, jo tādos apstākļos kā šajā lietā esošie liedz Dānijas uzņēmumam atskaitīt sava Somijā esošā PD galīgos zaudējumus sprieduma *Marks & Spencer* 55. punkta izpratnē.

VI. Secinājumi

82. Ņemot vērā iepriekš minēto, ierosinu Tiesai uz *Østre Landsret* (Austrumu apgabaltiesa, Dānija) prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Apstākļos, kas ir analogiski tiem, kas ņemti vērā Tiesas 2005. gada 13. decembra spriedumā *Marks & Spencer*, ar LESD 49. pantu nav saderīgs tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru uzņēmums, kas ir rezidents šajā valstī, no uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes var atskaitīt zaudējumus, kurus ir cietis iekšzemē esošs pastāvīgais dibinājums, taču ne zaudējumus, ko cietis pastāvīgais dibinājums, kas atrodas kādā citā dalībvalstī, kurā šie zaudējumi noteikti nevar tikt ņemti vērā.

⁵¹ “Praksē ir visnotaļ iespējams, ka vismaz liela mēroga starptautiski koncerni gan finansiālu, gan administratīvu iemeslu dēļ neuzskatīs par izdevīgu iekļaut koncerna globālos ienākumus nodokļu piemērošanas vajadzībām Dānijā.” Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu iekļautie statistikas dati parāda, cik nepievilcīga patiesībā ir bijusi sistēma Dānijas koncerniem.

⁵² Spriedums *Marks & Spencer*, attiecīgi 57. un 29. punkts.

Lai šo nesaderību novērstu, nepietiek ar to, ka mātesuzņēmums var izvēlēties “starptautiskās koaptaksācijas” kārtību, kā tas paredzēts pamatlietā piemērojamajos valsts tiesību aktos, saskaņā ar kuriem šā nodokļa vajadzībām visi ārpus Dānijas esošie meitasuzņēmumi un pastāvīgie dibinājumi ir jāpulcē vienkopus uz desmit gadu ilgu laikposmu.