



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2019. gada 10. janvārī¹

Lietā C-607/17

Skatteverket

pret

Memira Holding AB

(*Högsta förvaltningsdomstol* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Valsts nodokļu tiesību akti – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumu atskaitīšana mātesuzņēmuma rezidences valstī apvienošanās gadījumā – Tā dēvēto galīgo zaudējumu atskaitīšanas aizlieguma pamatojums – Pārrobežu zaudējumu absorbcijas aizlieguma samērīgums – Tā dēvēto galīgo zaudējumu jēdziens

I. Ievads

1. Šajā lietā² runa ir par jautājumu, vai Zviedrijā reģistrēts mātesuzņēmums, pamatojoties uz LESD 49. pantu apvienojumā ar tā 54. pantu, ir tiesīgs atskaitīt no savas peļņas tam pilnībā piederoša, Vācijā reģistrēta meitasuzņēmuma zaudējumus, ja tas ir likvidēts, apvienojot to ar mātesuzņēmumu, un nav varējis pilnībā “izmantot” Vācijā savus tur radušos zaudējumus.

2. No pamatbrīvībām principā neizriet pārrobežu zaudējumu izmantošana grupas ietvaros. Tādējādi uz zaudējumiem, kas radušies ārvalstīs, nevarētu atsaukties. Tikai tā dēvēto *galīgo zaudējumu* gadījumā, pamatojoties uz Tiesas virspalātas spriedumu *Marks & Spencer*³ 2005. gadā varētu tikt prasīta pārrobežu zaudējumu izmantošana, ievērojot samērīguma aspektus.

3. Ar šiem “galīgajiem zaudējumiem” ir saistītas daudzas problēmas, kā rezultātā ir pieņemti vairāki Tiesas⁴ spriedumi. Tomēr, kā liecina arī šis jaunais lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, tajos līdz šim nav izdevies pilnīgi precizēt galīgo zaudējumu kritērijus. Šajā ziņā Tiesai – ja tā joprojām vēlas ievērot izņēmumu attiecībā uz galīgajiem zaudējumiem⁵ – kārtējo reizi būs iespēja precizēt šo kategoriju.

1 Originālvaloda – vācu.

2 Skat. arī lietu C-608/17 un manus tā paša datuma secinājumus.

3 Spriedums, 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763).

4 Šis saraksts nav izsmelšošs: spriedumi, 2018. gada 4. jūlijs, NN (C-28/17, EU:C:2018:526); 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424); 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829); 2015. gada 3. februāris, Komisija/Apvienotā Karaliste (C-172/13, EU:C:2015:50); 2013. gada 7. novembris, K (C-322/11, EU:C:2013:716); 2013. gada 21. februāris, A (C-123/11, EU:C:2013:84), kā arī 2008. gada 15. maijs, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278).

5 Par to liecina tas, ka lietā *Bevola* (spriedums, 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 63. un 64. punkts) *Marks & Spencer* judikatūra ir nepārprotami attiecināta uz ārvalstu pastāvīgajiem uzņēmumiem nerezidentiem. Tajā pašā laikā saskaņā ar vairākiem viedokļiem Tiesā galīgo zaudējumu jēdziens tiek uzskatīts arī par nevajadzīgu: skat. tikai ģenerāldavokāta P. Mengoci [P. Mengozzi] secinājumus lietā K (C-322/11, EU:C:2013:183, 66. un nākamie punkti, un 87. punkts), kā arī manus secinājumus lietā Komisija/Apvienotā Karaliste (C-172/13, EU:C:2014:2321, 41. un nākamie punkti) un lietā A (C-123/11, EU:C:2012:488, 50. un nākamie punkti).

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4. Atbilstošās Savienības tiesību normas šajā lietā ir LESD 49. pants apvienojumā ar tā 54. pantu ar tajos nostiprināto brīvību veikt uzņēmējdarbību un Direktīva 2009/133/EK⁶ (turpmāk tekstā – “Apvienošanās direktīva”).

5. Saistībā ar pārvedamās uzņēmējsabiedrības zaudējumiem Apvienošanās direktīvā ir paredzēts regulējums tikai tās 6. pantā:

“Ja 1. panta a) punktā minētās operācijas veic uzņēmējsabiedrības no pārvedamās uzņēmējsabiedrības dalībvalsts, tad tiktāl, ciktāl dalībvalsts piemēro noteikumus, kas saņēmējai uzņēmējsabiedrībai ļauj pārņemt pārvedamās uzņēmējsabiedrības zaudējumus, kuriem vēl nav uzlikti pilnīgi visi nodokļi, dalībvalsts šos noteikumus attiecina arī uz šādu zaudējumu pārņemšanu, ko veic saņēmējas uzņēmējsabiedrības pastāvīgā filiāle, kas atrodas tās teritorijā.”

B. Zviedrijas tiesības

6. Zviedrijas tiesību sistēmā Apvienošanās direktīva ir transponēta *Inkomstskattelag* (1999:1229)⁷ 37. nodaļā.

7. Apvienošanās 3. pantā ir definēta kā reorganizācija. Tai vienlaikus ir jābūt atbilstīgai diviem nosacījumiem. Pirmkārt, visi kādas uzņēmējsabiedrības (pārvedamā uzņēmējsabiedrība) aktīvi, pasīvi un citas saistības tiek pārvesti citai uzņēmējsabiedrībai (saņēmēja uzņēmējsabiedrība). Otrkārt, pārvedamā uzņēmējsabiedrība beidz darbību, bet netiek likvidēta. Lai uz apvienošanas attiektos 16.–29. pantā ietvertie īpašie nodokļu noteikumi par apvienošanas, papildus ir nepieciešams, lai tā būtu tā dēvētā kvalificētā apvienošanās.

8. Lai apvienošanās varētu tikt uzskatīta par kvalificētu apvienošanas, atbilstoši 11. pantam tieši pirms apvienošanās vismaz daļa no pārvedamās uzņēmējsabiedrības ienākumiem no saimnieciskās darbības ir jāapliek ar nodokli Zviedrijā. Turklāt atbilstoši 12. pantam uzreiz pēc apvienošanās saņēmējai uzņēmējsabiedrībai Zviedrijā ir jāmaksā nodoklis par ienākumiem no tās saimnieciskās darbības, attiecībā uz kuru pārvedamā uzņēmējsabiedrība bija nodokļa maksātājs. Ienākumiem nevar tikt pilnībā vai daļēji piemēroti atbrīvojumi no nodokļa maksāšanas Zviedrijā, balstoties uz nolīgumu par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu.

9. Kvalificētās apvienošanās rezultātā atbilstoši 17. panta 1. punktam pārvedamajai uzņēmējsabiedrībai nav tiesību, balstoties uz apvienošanas, deklarēt ienākumus vai atskaitīt izdevumus saistībā ar 11. pantā minēto saimniecisko darbību. Tā vietā atbilstoši 18. panta 1. punktam attiecībā uz šo saimnieciskās darbības veidu saņēmēja uzņēmējsabiedrība pārņem pārvedamās uzņēmējsabiedrības nodokļu situāciju. Tas tostarp nozīmē, ka saņēmēja uzņēmējsabiedrība, ievērojot 21.–26. pantā noteiktos ierobežojumus, var atskaitīt pārvedamās uzņēmējsabiedrības zaudējumus par iepriekšējiem taksācijas periodiem.

6 Padomes Direktīva (2009. gada 19. oktobris) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, daļējai sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, kā arī SE vai SCE juridiskās adreses pārcelšanai no vienas dalībvalsts uz citu (OV 2009, L 310, 34. lpp.), ar kuru jaunā redakcijā ar tādu pašu nosaukumu tika pieņemta Padomes Direktīva 90/434/EEK (1990. gada 23. jūlijs) (OV 1990, L 225, 1. lpp.). Šī direktīva ir grozīta ar Padomes Direktīvu 2013/13/ES (2013. gada 13. maijs), ar ko pielāgo dažas direktīvas nodokļu jomā saistībā ar Horvātijas Republikas pievienošanas (OV 2013, L 141, 30. lpp.), un to nedrīkst sajaukt ar Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2005/56/EK (2005. gada 26. oktobris) par kapitālsabiedrību pārrobežu apvienošanas (OV 2005, L 310, 1. lpp.), kurā ir noteikti konkrētu pārrobežu apvienošanas aspekti no sabiedrību tiesību viedokļa.

7 1999. gada Likums Nr. 1229 par ienākuma nodokli.

10. Lai izlīdzinātu pārrobežu uzņēmumu grupas ienākumus, novirzot peļņu, Zviedrijas tiesībās parasti tiek paredzēts pārvedums grupas ietvaros. Pārvedums grupas ietvaros ir reglamentēts *Inkomstskattelag* (1999:1229) 35.a nodaļā. Atbilstoši 2. un 5. pantam Zviedrijā reģistrēts mātesuzņēmums var veikt atskaitījumu grupas ietvaros attiecībā uz galīgajiem zaudējumiem, kas radušies pilnīgi piederošam, EEZ dalībvalstī reģistrētam meitasuzņēmumam, ar noteikumu, ka meitasuzņēmums ir likvidēts un likvidācija ir pabeigta. Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, ka šis tiesiskais regulējums neattiecas uz apvienošanas.

III. Pamatlieta

11. Šī lieta ir par *Skatterättsnämnden* (Nodokļu tiesību pārvalde) izdotu uzziņu. Uzziņas pamatā ir šādi apstākļi:

12. *Memira Holding AB* (turpmāk tekstā – “*Memira*”) ir mātesuzņēmums grupā, kurā ietilpst meitasuzņēmumi vairākās valstīs, tostarp Vācijā. Vācijā reģistrētā meitasuzņēmuma darbība ir radījusi zaudējumus. Šobrīd šā meitasuzņēmuma saimnieciskā darbība ir izbeigta. Meitasuzņēmumam esot vienīgi parādi un atsevišķi likvidie aktīvi. Pašlaik grupa apsver iespēju īstenot pārrobežu apvienošanas, ļaujot meitasuzņēmumam pievienoties Zviedrijā reģistrētajam mātesuzņēmumam. Apvienošanās rezultātā meitasuzņēmums beigtu darbību, bet nelikvidētos. Pēc apvienošanās grupā vairs nebūtu nevienas uzņēmēj sabiedrības, kas atrastos Vācijā. Tad grupa arī neturpinātu darboties Vācijā nedz ar mātesuzņēmuma, nedz ar cita grupas uzņēmuma starpniecību.

13. Vācijā reģistrētā meitasuzņēmuma uzkrātie iepriekšējo gadu zaudējumi kopumā ir aptuveni 7,6 miljoni euro. Tie ir zaudējumi, kas Vācijā radušies nerentablu darījumu dēļ. Šos zaudējumus meitasuzņēmums Vācijā varot atskaitīt no apliekamā ienākuma un neizmantotos zaudējumus bez termiņa ierobežojuma varot pārnest un kompensēt ar meitasuzņēmuma nākamo gadu iespējamo peļņu. Tomēr saskaņā ar Vācijas tiesībām neesot iespējams, izmantojot apvienošanas, pārnest zaudējumus uz citu uzņēmumu, kas ir nodokļu maksātājs Vācijā.

14. Nodokļu tiesību pārvalde uzskatīja, ka, apvienojoties ar Vācijā reģistrēto meitasuzņēmumu, nav izpildīti nosacījumi, saskaņā ar kuriem uzņēmēj sabiedrībai atbilstoši Savienības tiesībām būtu tiesības atskaitīt zaudējumus. Atbilstoši Tiesas judikatūrai, lai novērtētu, vai zaudējumi ir kļuvuši galīgi, esot jāņem vērā, kā zaudējumi tiek reglamentēti meitasuzņēmuma rezidences valsts tiesībās. Tā kā saskaņā ar Vācijas tiesībām, apvienojoties ar citu uzņēmumu, kas ir nodokļu maksātājs Vācijā, nav iespējams izmantot zaudējumus, tad Tiesas judikatūras izpratnē tie nevarot tikt uzskatīti par galīgiem. Tādējādi šajā ziņā arī neesot pārkāptas Savienības tiesību prasības.

15. Uzziņu gan *Skatteverk* (Ieņēmumu dienests), gan pieteicēja *Memira* pārsūdzēja *Högsta förvaltningsdomstol* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija).

IV. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā

16. Lietu izskatošā *Högsta förvaltningsdomstol* (Augstākā administratīvā tiesa) uzdeva Tiesai šādus jautājumus:

- 1) Vai, – izvērtējot jautājumu par zaudējumu, kas radušies meitasuzņēmumam citā dalībvalstī, galīgo raksturu, tostarp lietas A izpratnē, un līdz ar to par mātesuzņēmuma tiesībām atskaitīt zaudējumus, pamatojoties uz LESD 49. pantu, – ir jāņem vērā fakts, ka meitasuzņēmuma rezidences dalībvalsts tiesību aktos citiem tiesību subjektiem, kuriem pašiem nav radušies zaudējumi, ir noteikti ierobežojumi attiecībā uz tiesībām atskaitīt šādus zaudējumus?

- 2) Ja uz pirmo jautājumu sniegtā atbilde ir apstiprinoša, vai pēc tam ir jāpārlicinās par to, vai attiecīgajā lietā meitasuzņēmuma rezidences valstī faktiski ir vēl kāds cits tiesību subjekts, kas varētu atskaitīt zaudējumus gadījumā, ja šajā valstī šāda atskaitīšana būtu atļauta?

17. Par šiem jautājumiem tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza *Memira*, Zviedrijas Karaliste, Vācijas Federatīvā Republika, Apvienotā Karaliste, Somijas Republika, Itālijas Republika un Eiropas Komisija. 2018. gada 24. oktobra tiesas sēdē piedalījās Zviedrijas Ieņēmumu dienests, Zviedrijas Karaliste, Vācijas Federatīvā Republika, Somijas Republika un Eiropas Komisija.

V. Juridiskais vērtējums

A. Par prejudiciālajiem jautājumiem

18. Abi prejudiciālie jautājumi attiecas uz tāda meitasuzņēmuma galīgajiem zaudējumiem, kas beidz pastāvēt apvienošanās rezultātā.

19. Uzdodot pirmo prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa nepārprotami vēlas uzzināt, vai jautājumā, vai “citā dalībvalstī reģistrēta meitasuzņēmuma zaudējumi ir galīgi tostarp lietas A izpratnē”, ir būtiski, ka meitasuzņēmuma rezidences valstī ir ierobežotas trešās personas tiesības izmantot zaudējumus.

20. Šajā gadījumā konkrētais jautājums ir, vai no brīvības veikt uzņēmējdarbību (LESD 49. pants apvienojumā ar tā 54. pantu) izriet Zviedrijas pienākums ņemt vērā vairākos gados uzkrātus (precīzāk, pārnestus) zaudējumus, kuri radušies Vācijā reģistrētam meitasuzņēmumam, ja tas apvienojas ar mātesuzņēmumu un tādējādi tiek likvidēts. Saskaņā ar Vācijas nodokļu tiesību aktiem zaudējumi nevarētu tikt izmantoti saistībā ar apvienošanos, un tāpēc Vācijā likvidācijas gadījumā uz tiem nevarētu atsaukties.

21. Ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu apstiprinoša, iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai kaut kas mainās, ja konkrētajā gadījumā nav neviena cita tiesību subjekta, kurš varētu pārnest zaudējumus. Tas acīmredzot nozīmē, ka meitasuzņēmuma rezidences valstī nav neviena cita grupas uzņēmuma. Uz šo aspektu atbildēts var tikt kopā ar atbildi pirmo jautājumu.

22. Lai arī abi jautājumi attiecas uz Tiesas judikatūras interpretāciju – iesniedzējtiesa primāri balstās uz lietu A⁸, kurā lietā *Marks & Spencer*⁹ sniegtie izteikumi ir attiecināti uz pārrobežu apvienošanos –, to nosacījums ir brīvības sniegt uzņēmējdarbību ierobežojums.

23. Tomēr, tā kā Savienības tiesības ar Apvienošanās direktīvu ietver savu tiesību normu kopumu par nodokļu sekām, ko rada uzņēmējdarbību pārrobežu apvienošanās, vispirms ir jāizvērtē šie īpašie noteikumi (skat. 25. un nākamās punktus). Tas tādēļ, ka Tiesa jau vairākkārt ir nospriedusi, ka “ikviens valsts pasākums tādā jomā, kurā ir veikta izsmēloša saskaņošana Eiropas Savienības līmenī, ir jāizvērtē, ņemot vērā šī saskaņošanas pasākuma normas, nevis primāro tiesību aktu normas”¹⁰.

⁸ Spriedums, 2013. gada 21. februāris (C-123/11, EU:C:2013:84).

⁹ Spriedums, 2005. gada 13. decembris (C-446/03, EU:C:2005:763).

¹⁰ Piemēram, atkal nesenie spriedumi, 2017. gada 8. marts, *Euro Park Service* (C-14/16, EU:C:2017:177, 19. punkts); 2015. gada 12. novembris, *Visnapuu* (C-198/14, EU:C:2015:751, 40. punkts); 2003. gada 11. decembris, *Deutscher Apothekerverband* (C-322/01, EU:C:2003:664, 64. punkts), kā arī 2008. gada 16. decembris, *Gysbrechts un Santurel Inter* (C-205/07, EU:C:2008:730, 33. punkts) – kaut arī konkrētajā lietā tomēr ir jānoliedz, ka trūkst saiknes ar primārajiem tiesību aktiem.

24. Lai gan Apvienošanās direktīva būtu šāda galīga saskaņošana, tas tomēr nevarētu liegt interpretēt direktīvu atbilstoši primārajiem tiesību aktiem un attiecīgā gadījumā pārbaudīt arī tās saderību ar pamatbrīvībām. Tas tādēļ, ka Tiesa jau sen ir nospriedusi, ka aizliegums ierobežot pakalpojumu sniegšanas brīvību attiecas ne tikai uz valstu, bet arī uz Savienības iestāžu pasākumiem¹¹. Līgumi kā primārie tiesību akti turpina būt visu Savienības tiesību aktu “pamats, ietvars un robeža”¹². Tāpēc, ja no Apvienošanās direktīvas neizriet zaudējumu kompensēšana, pēc tam ir jāpārbauda brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums (skat. 28. un nākamās punktus).

B. Zaudējumu izmantošana saskaņā ar Apvienošanās direktīvu

25. Tāda situācija kā pamatlietā neapstrīdami ietilpst Apvienošanās direktīvas piemērošanas jomā. Saskaņā ar direktīvas 2. un 3. apsvērumu ar šo direktīvu ir jārada kopēji noteikumi, lai iekšējā tirgus labā novērstu nelabvēlīgu nodokļu režīmu pārrobežu apvienošanās situācijās salīdzinājumā ar situācijām, kad apvienojas vienas dalībvalsts uzņēmumi. Atbilstoši 9. apsvērumam šajā mērķī nepārprotami ietilpst zaudējumu ņemšana vērā nodokļu aprēķinā.

26. Attiecīgi direktīvas 6. pantā ir ietverts arī noteikums, ka saņēmēja uzņēmējdarbība var pārņemt pārvedamās uzņēmējdarbības zaudējumus, kuri vēl nav ņemti vērā nodokļu aprēķinā. Saskaņā ar minēto tiesību normu saņēmēja uzņēmējdarbība var pārņest citā dalībvalstī (šajā gadījumā Vācijā) reģistrētas pārvedamās uzņēmējdarbības zaudējumus uz saņēmējas uzņēmējdarbības pastāvīgo uzņēmumu šajā dalībvalstī (Vācijā), ja šāda pārņemšana ir iespējama arī starp uzņēmējdarbībām, kas reģistrētas šajā dalībvalstī.

27. Tādējādi Apvienošanās direktīvas 6. pantā ir ņemta vērā vienīgi pārvedamās uzņēmējdarbības pārņemto zaudējumu izmantošana tās rezidences valstī (šajā gadījumā Vācijā). Netiek minēta pārņemto zaudējumu izmantošana saņēmējas uzņēmējdarbības dalībvalstī (šajā gadījumā Zviedrijā). No tā var pamatoti secināt, ka no Savienības tiesībām arī neizriet pienākums šādi izmantot zaudējumus. Tas tā it īpaši ir tad, ja ir saskatāma direktīvas 9. apsvērumā minētā pārvedamās uzņēmējdarbības (ārvalstīs radušos) zaudējumu problēma, kas konkrēti ir atrisināta īpaši ar Apvienošanās direktīvas 6. pantu. Katrā ziņā no Apvienošanās direktīvas neizriet Vācijā pārņemto zaudējumu izmantošana, lai tie varētu tikt ņemti vērā, aprēķinot nodokli Zviedrijā.

C. Brīvības sniegt uzņēmējdarbību ierobežojums

28. Tomēr no brīvības veikt uzņēmējdarbību, kas saņēmējai uzņēmējdarbībai piešķirta LESD 49. un 54. pantā, varētu izrietēt pienākums ņemt vērā zaudējumus.

29. Brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas Eiropas Savienības pilsoņiem ir atzīta LESD 49. pantā, tādu uzņēmējdarbību gadījumā, kuras ir nodibinātas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Savienībā, – atbilstoši LESD 54. pantam – ietver to tiesības veikt darbību citās dalībvalstīs ar meitasuzņēmuma, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību.

30. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai brīvību veikt uzņēmējdarbību ierobežo visi pasākumi, kas aizliedz, kavē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu¹³.

11 Spriedumi, 2015. gada 2. septembris, *Groupe Steria* (C-386/14, EU:C:2015:524, 39. punkts); 2003. gada 18. septembris, *Bosal* (C-168/01, EU:C:2003:479, 25. un 26. punkts); 2006. gada 23. februāris, *Keller Holding* (C-471/04, EU:C:2006:143, 45. punkts); 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 46. punkts); 1984. gada 29. februāris, *REWE-Zentrale* (37/83, EU:C:1984:89, 18. punkts), un 2010. gada 26. oktobris, *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, 50. punkts).

12 Spriedums, 1978. gada 5. oktobris, *Viola* (26/78, EU:C:1978:172, 9. un 14. punkts).

13 Spriedumi, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 36. punkts); 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 34. punkts), un 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija (C-591/13, EU:C:2015:230, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

31. Dalībvalsts nodokļu tiesību akti ir pretrunā uzņēmēj sabiedrību brīvībai veikt uzņēmējdarbību, ja no tiem izriet atšķirīga attieksme, kaitējot uzņēmēj sabiedrībām, kas izmanto šo brīvību, ja atšķirīgā attieksme attiecas uz objektīvi salīdzināmām situācijām un nav pamatota ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem vai nav samērīga ar attiecīgo mērķi¹⁴.

1. Atšķirīga attieksme

32. Tomēr šajā lietā pastāv šaubas par atšķirīgu attieksmi. Iesniedzējtiesa norāda, ka Zviedrijas tiesībās saistībā ar apvienošanu ir atļauts veikt zaudējumu absorbciju tikai kvalificētas apvienošanās gadījumā. Tas nozīmē, ka uzņēmēj sabiedrībai, kura beidz pastāvēt (un kuras zaudējumi ir jāizmanto), Zviedrijā ir jābūt ar nodokli apliekamiem ienākumiem.

33. Tādējādi Zviedrijas tiesiskajā regulējumā ir paredzēta piesaiste nevis pārrobežu situācijai, bet tikai pienākumam maksāt nodokli par ienākumiem. Apvienojoties ar Zviedrijā reģistrētu meitasuzņēmumu, kas tur gūst tikai ar nodokli apliekamus ienākumus, uzkrātie zaudējumi nevarētu tikt pārnesti uz mātesuzņēmumu arī apvienošanās gadījumā. Šajā ziņā Zviedrijas tiesiskajā regulējumā, kā liecina formulējums, netiek nošķirta iekšzemes situācija un pārrobežu situācija. Attiecīgajam tiesiskajam regulējumam nav tieši diskriminējoša rakstura.

34. Tomēr ir aizliegta arī jebkāda slēptas diskriminācijas forma, kas, piemērojot citus diferencēšanas kritērijus, faktiski izraisa tādu pašu diskriminējošu rezultātu¹⁵ (tā dēvētā slēptā vai netiešā diskriminācija).

35. Lietā *Hervis Sport* Tiesa nosprieda, ka netiešā diskriminācija var būt tad, ja *lielākā daļa* uzņēmumu, kuri, pamatojoties uz to lielo apgrozījumu, cieš no lielās nodokļa progresijas, ir daļa no grupas, kurai ir saikne ar citu dalībvalsti¹⁶. Tomēr, kā jau esmu minējusi citviet, nevar pietikt tikai ar to, ka *pārsvarā* tiek skarti ārvalsts uzņēmumi¹⁷.

36. Drīzāk ir vajadzīgi stingrāki nosacījumi. Piemēram, ir jāaptver tikai gadījumi, kas, formāli vērtējot, gan nav uzskatāmi par diskrimināciju, taču kuriem ir diskriminējoša iedarbība¹⁸. Tāpēc slēpti diskriminējošam tiesiskajam regulējumam būtībā¹⁹ it īpaši ir jāattiecas uz ārvalstu uzņēmumiem.

37. Saistībā ar piesaisti pienākumam maksāt nodokli par ienākumiem tas ir jāapstiprina. Var būt arī tādi no nodokļa atbrīvoti (proti, ar nodokli neapliekami) ienākumi valsts teritorijā, kuru gadījumā tad nebūtu iespējama apvienošanās, izmantojot zaudējumus. Turklāt var būt arī uzņēmumi nerezidenti ar ienākumiem valsts teritorijā (it īpaši pastāvīgo uzņēmumu ienākumu gadījumā), kuriem būtu iespējama pārrobežu apvienošanās, izmantojot noteiktus zaudējumus.

14 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2018. gada 4. jūlijs, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, 18. punkts); 2010. gada 25. februāris, *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 20. punkts), kā arī 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 167. punkts).

15 Skat. tostarp spriedumus, 1989. gada 5. decembris, Komisija/Itālija (C-3/88, EU:C:1989:606, 8. punkts); 1993. gada 13. jūlijs, *Commerzbank* (C-330/91, EU:C:1993:303, 14. punkts); 1995. gada 14. februāris, *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 26. punkts); 1999. gada 8. jūlijs, *Baxter u.c.* (C-254/97, EU:C:1999:368, 10. punkts); 2007. gada 25. janvāris, *Meindl* (C-329/05, EU:C:2007:57, 21. punkts); 2010. gada 18. marts, *Gielen* (C-440/08, EU:C:2010:148, 37. punkts); 2010. gada 1. jūnijs, *Blanco Pérez un Chao Gómez* (C-570/07 un C-571/07, EU:C:2010:300, 117. un 118. punkts); 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 30. punkts), un 2017. gada 8. jūnijs, *Van der Weegen u.c.* (C-580/15, EU:C:2017:429, 33. punkts), skat. arī manus secinājumus lietā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 34. punkts).

16 Spriedums, 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2014:47, 39. un nākamie punkti).

17 Šajā nozīmē skat. manus secinājumus lietā *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 34. un nākamie punkti) un lietā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 41. punkts).

18 Šajā nozīmē skat. jau manus secinājumus lietā *ANGED* (C-233/16, EU:C:2017:852, 38. punkts) un lietā *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 40. punkts).

19 Tā arī brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā spriedums, 2010. gada 1. jūnijs, *Blanco Pérez un Chao Gómez* (C-570/07 un C-571/07, EU:C:2010:300, 119. punkts).

38. Tomēr uzņēmumu nodokļu tiesību aktiem būtībā ir raksturīgs valsts teritorijā ar nodokli apliekamu ienākumu un ārvalstīs ar nodokli neapliekamu ienākumu dualisms. Tādējādi ar nodokli apliekamu ienākumu pazīme būtībā ir teritoriāla saikne. Šajā ziņā tas, ka zaudējumu izmantošana saistībā ar apvienošanu ir piesaistīta pienākumam maksāt nodokli par pārvedamās uzņēmējdarbības ienākumiem, strukturāli izraisa diskrimināciju situācijās, kad notiek apvienošanās ar uzņēmumiem nerezidentiem.

39. Šī atšķirīgā attieksme var padarīt mazāk pievilcīgu brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanu, dibinot meitasuzņēmumus citās dalībvalstīs, jo apvienošanās gadījumā mātesuzņēmumam nebūtu iespējams izmantot zaudējumus. Tomēr tā nav saderīga ar Līguma normām tikai tad, ja tā attiecas uz objektīvi salīdzināmām situācijām.

2. Salīdzināmība

40. Atbilstoši Tiesas judikatūrai tas, vai pārrobežu situācija ir salīdzināma ar valsts iekšēju situāciju, ir jāpārbauda, ņemot vērā attiecīgo valsts tiesību normu mērķi²⁰. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu skaidri neizriet Zviedrijas likumdevēja (subjektīvais) mērķis, nosakot nodokļu noteikumus saistībā ar apvienošanu.

41. Taču principā visu nodokļu noteikumu mērķis ir radīt valstij ienākumus. No šāda viedokļa var droši apgalvot, ka ierobežojums kompensēt zaudējumus, kuriem nevar tikt pretstatīti nekādi ar nodokli apliekami ienākumi, ir paredzēts nodokļu ieņēmumu nodrošināšanai. Šāda saikne ir nepārprotami paredzēta Zviedrijas tiesiskajā regulējumā, kad zaudējumu pārņemšana, izmantojot apvienošanu, ir piesaistīta ar nodokli apliekamu ienākumu esamībai.

42. Vācija uzskata, ka no šāda viedokļa situācijas nav salīdzināmas. Tas tiek pamatots ar atsauci uz Tiesas spriedumu lietā *Timac Agro Deutschland*²¹ un maniem secinājumiem lietā *Komisija/Apvienotā Karaliste*²².

43. Līdz šim jautājumā par pastāvīgo uzņēmumu rezidentu un nerezidentu salīdzināmību Tiesa ir ņēmusi vērā, vai attiecībā uz pastāvīgo uzņēmumu nerezidentu attiecīgajai dalībvalstij ir arī nodokļu kompetence. Piemēram, tā nepārprotami ir nospriedusi šādi²³: “Šajā gadījumā ir jākonstatē, ka, tā kā Vācijas Federatīvajai Republikai nav kompetences nodokļu jomā attiecībā uz šāda pastāvīga uzņēmuma ar nodokli apliekamajiem ienākumiem un tā kā tā zaudējumu atskaitīšana Vācijā nav atļauta, Austrijā esoša pastāvīga uzņēmuma situācija nav salīdzināma ar Vācijā esoša pastāvīga uzņēmuma situāciju attiecībā uz Vācijas Federatīvās Republikas paredzētajiem pasākumiem sabiedrības rezidentes peļņas dubultas aplikšanas ar nodokļiem novēršanai vai samazināšanai”. Šī pieeja varētu tikt piemērota arī ārvalstīs reģistrētu un valsts teritorijā ar nodokļiem neapliekamu meitasuzņēmumu ienākumiem.

44. Tomēr pastāv Tiesas pastāvīgā judikatūra par pārrobežu zaudējumu izmantošanu starp meitasuzņēmumiem un mātesuzņēmumiem, kuru salīdzināmība ir netieši vai tieši apstiprināta²⁴.

20 Spriedumi, 2018. gada 4. jūlijs, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, 31. punkts); 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 32. punkts); 2017. gada 22. jūnijs, *Bechtel* (C-20/16, EU:C:2017:488, 53. punkts); 2014. gada 12. jūnijs, *SCA Group Holding* u.c. (no C-39/13 līdz C-41/13, EU:C:2014:1758, 28. punkts), un 2010. gada 25. februāris, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, 22. punkts).

21 2015. gada 17. decembra spriedums (C-388/14, EU:C:2015:829, 65. punkts), kurā ir sniegtas atsauces uz 2014. gada 17. jūlija spriedumu *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24. punkts) un 2006. gada 14. decembra spriedumu *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783, 34. un 35. punkts).

22 C-172/13, EU:C:2014:2321, 26. punkts, tomēr konkrētajā lietā es apstiprināju situāciju salīdzināmību (skat. 29. punktu).

23 2015. gada 17. decembra spriedums *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, 65. punkts), kurā ir sniegtas atsauces uz 2014. gada 17. jūlija spriedumu *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24. punkts) un, 2006. gada 14. decembra spriedumu *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France* (C-170/05, EU:C:2006:783, 34. un 35. punkts).

24 Spriedumi, 2018. gada 4. jūlijs, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, 35. punkts); 2015. gada 3. februāris, *Komisija/Apvienotā Karaliste* (C-172/13, EU:C:2015:50, 22. un nākamie punkti); 2013. gada 21. februāris, A (C-123/11, EU:C:2013:84, 35. punkts), kā arī 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 27. un nākamie punkti).

45. Turklāt nesen lietā *Bevola* par pastāvīgā uzņēmuma nerezidenta galīgajiem zaudējumiem Tiesa savukārt nepārprotami ir apstiprinājusi ar nodokli apliekamu pastāvīgo uzņēmumu rezidentu un ar nodokli neapliekamu pastāvīgo uzņēmumu nerezidentu salīdzināmību²⁵. Tad tam noteikti būtu jāattiecas arī uz ar nodokli apliekamu kontrolētu meitasuzņēmumu rezidentu ienākumiem un ar nodokli neapliekamu kontrolētu meitasuzņēmumu nerezidentu ienākumiem.

46. Visbeidzot, salīdzināmības kritērijs nav precīzs. Ņemot vērā faktu, ka visas situācijas kaut kādā mērā ir salīdzināmas, ja tās nav identiskas²⁶, no šā pārbaudes aspekta būtu jāatkāpjas²⁷.

47. Ņemot to vērā, ir jāpieņem, ka situācijas ir salīdzināmas. Pastāvošās atšķirības – šajā lietā simetrijas trūkums starp peļņas aplikšanu ar nodokli un zaudējumu ņemšanu vērā²⁸ – pārvedamai uzņēmēj sabiedrībai nerezidentei salīdzinājumā ar pārvedamu uzņēmēj sabiedrību rezidenti ir jāņem vērā tikai tad, ja tiek norādīts pamatojums. Tādējādi tas ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums.

3. Pamatojums

48. Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums var tikt pamatots tikai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Šajā lietā pamatojums var būt tāds, ka ir jā saglabā nodokļu kompetenču līdzsvarots sadalījums starp dalībvalstīm un ir jā novērš zaudējumu divkārša izmantošana (lai gan nodoklis tika uzlikts tikai vienreiz)²⁹. Turklāt pasākumam ir jābūt tādām, ar kuru tiek nodrošināta izvirzītā mērķa sasniegšana, nepārsniedzot šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo³⁰.

a) Pirmais jautājums – kāda nozīme ir aizliegumam pārnest zaudējumus apvienošanās gadījumā saskaņā ar pārvedamās uzņēmēj sabiedrības rezidences valsts noteikumiem

49. Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai, lai pamatotu Zviedrijā noteikto zaudējumu atskaitīšanas ierobežojumu, ir nozīme tam, ka saskaņā ar pārvedamās uzņēmēj sabiedrības valsts tiesībām (šajā gadījumā – Vācijas tiesībām) nav iespējas atsaukties uz zaudējumiem, ja tā apvienojas ar citu tiesību subjektu, kurš ir nodokļu maksātājs Vācijā.

50. Tiesa³¹ ir nospriedusi, ka principā no pamatbrīvībām neizriet pārrobežu zaudējumu izmantošana uzņēmumu grupā. Tikai tā dēvēto *galīgo zaudējumu* gadījumā neesot samērīgi, ka mātesuzņēmuma rezidences dalībvalsts neļauj atsaukties uz zaudējumiem, lai gan meitasuzņēmums nerezidents ir izmējis visas iespējas ņemt vērā zaudējumus un vairs nav iespējams vēl kaut kā citādi ņemt vērā šos zaudējumus. Tas nodokļu maksātājam ir jā pierāda³². Tomēr tikai ar likvidāciju pēc apvienošanās nevarot tikt pierādīts, ka nav iespējas ņemt vērā zaudējumus meitasuzņēmuma rezidences valstī³³.

25 Spriedums, 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 38. un 39. punkts).

26 Vācijas sakāmvārds gan vēsta, ka nevar salīdzināt ābolus ar bumbieriem. Tomēr arī āboliem un bumbieriem ir kaut kas kopīgs (piemēram, abi ir sēkleņi), un tāpēc no šāda viedokļa tie ir salīdzināmi.

27 To es biju ierosinājusi Tiesai jau savos secinājumos lietā *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:153, 21.–28. punkts).

28 Šajā nozīmē nepārprotami skat. spriedumus, 2012. gada 6. septembris, *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:532), un 2008. gada 15. maijs, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 33. punkts).

29 Spriedums, 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 43. un nākamie punkti).

30 Spriedumi, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 42. punkts); 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 47. punkts), un 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 35. punkts).

31 Spriedums, 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763).

32 Spriedums, 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 55. un 56. punkts).

33 Spriedums, 2013. gada 21. februāris, *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 51. un 52. punkts).

1) Par pamatojumu, ka ir jānovērš zaudējumu divkārša izmantošana

51. Šeit varētu tikt piemērots pamatojums par to, ka ir jānovērš zaudējumu divkārša izmantošana. Šķiet, ka šajā lietā nevar tikt izslēgta zaudējumu divkāršas izmantošanas iespēja. Saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju *Memira* rīcībā vēl ir atsevišķi likvidie aktīvi. Attiecībā uz šo pamatojumu valsts tiesai ir jānosaka, vai *Memira* faktiski ir pierādījusi, ka Vācijā reģistrētais meitasuzņēmums šajā ziņā tiešām ir izmantojis visas Vācijā paredzētās iespējas ņemt vērā zaudējumus³⁴. Ja nē, tad arī nav runas par galīgiem zaudējumiem.

2) Par pamatojumu, ka ir jā saglabā līdzsvarots nodokļu kompetenču sadalījums

52. Attiecībā uz nodokļu kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm ir jānorāda, ka tas ir Tiesas atzīts leģitīms mērķis³⁵, kas var pamatot vajadzību vienā no šīm dalībvalstīm reģistrētu nodokļa maksātāju saimnieciskajai darbībai piemērot tikai šīs dalībvalsts nodokļu tiesību aktus gan attiecībā uz peļņu, gan arī uz zaudējumiem³⁶.

53. Tomēr šajā lietā šāds pamatojums nepieļauj pieņemumu par izmantojamiem galīgiem zaudējumiem divu iemeslu dēļ. Pirmkārt, ja tiktu ņemti vērā meitasuzņēmuma zaudējumi, kas Vācijā radušies vairāku gadu laikā, tas būtu pretrunā dalībvalstu nodokļu autonomijai (skat. i) iedaļu). Otrkārt, šajā lietā nav ievērots nosacījums par juridiski, bet ne faktiski izmantojamiem zaudējumiem (skat. ii) iedaļu).

i) Dalībvalstu nodokļu autonomijas ņemšana vērā

54. Tiesa jau ir nospriedusi, ka no pamatbrīvībām nevar izrietēt šā mātesuzņēmuma rezidences dalībvalsts pienākums paredzēt zaudējumu ņemšanu vērā mātesuzņēmuma labā attiecībā uz summu, kas izriet tikai no citas dalībvalsts nodokļu sistēmas, citādi, šai citai dalībvalstij īstenojot nodokļu kompetenci, tiktu ierobežota pirmās dalībvalsts nodokļu autonomija³⁷.

– Aizliegums pārnest zaudējumus saistībā ar apvienošanas meitasuzņēmuma rezidences valstī

55. No šāda viedokļa – kā nepārprotami norāda Tiesa³⁸ – “meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumu galīgais raksturs sprieduma *Marks & Spencer* [39] 55. punkta izpratnē nevar izrietēt no fakta, ka dalībvalstī, kuras rezidents ir minētais meitasuzņēmums, ir izslēgta jebkāda iespēja pārnest zaudējumus”⁴⁰. Šādā gadījumā dalībvalstij savi nodokļu tiesību akti būtu jāpielāgo citas dalībvalsts nodokļu tiesību aktiem.

56. Ja atbilstoši Tiesas judikatūrai⁴¹ zaudējumu galīgais raksturs nevar izrietēt no fakta, ka dalībvalstī, kuras rezidents ir meitasuzņēmums, ir izslēgta jebkāda iespēja pārnest zaudējumus, tad tam ir jāattiecas arī uz to, ka ir izslēgta arī zaudējumu pārņemšana uz trešo personu (šajā gadījumā saistībā ar apvienošanas). Jau tāpēc vien Zviedrijas tiesiskais regulējums nav nesamērīgs.

34 Šajā nozīmē arī spriedums, 2013. gada 21. februāris, A (C-123/11, EU:C:2013:84, 54. punkts).

35 Spriedumi, 2013. gada 7. novembris, K (C-322/11, EU:C:2013:716, 50. punkts); 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 45. punkts), un 2012. gada 6. septembris, *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:532, 23. punkts); 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 45. un 46. punkts).

36 Spriedumi, 2013. gada 7. novembris, K (C-322/11, EU:C:2013:716, 50. punkts); 2008. gada 15. maijs, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 31. punkts); 2007. gada 18. jūlijs, *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 54. punkts), un 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 45. punkts).

37 Šajā nozīmē jau spriedumi, 2016. gada 21. decembris, *Masco Denmark* un *Damixa* (C-593/14, EU:C:2016:984, 41. punkts), un 2011. gada 30. jūnijs, *Meilicke u.c.* (C-262/09, EU:C:2011:438, 33. punkts).

38 Spriedums, 2015. gada 3. februāris, Komisija/Apvienotā Karaliste (C-172/13, EU:C:2015:50, 33. punkts).

39 Spriedums, 2005. gada 13. decembris (C-446/03, EU:C:2005:763).

40 Skat. spriedumu, 2013. gada 7. novembris, K (C-322/11, EU:C:2013:716, 75.–79. punkts un tajos minētā judikatūra).

41 Spriedumi, 2015. gada 3. februāris, Komisija/Apvienotā Karaliste (C-172/13, EU:C:2015:50, 33. punkts), un 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, 54. punkts).

– Par pārnestu zaudējumu galīgo raksturu

57. Katrā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka pamatbrīvībām nav pretrunā, ja pārrobežu līmenī kompensējami zaudējumi kā galīgi zaudējumi vienmēr ir jākonstatē taksācijas perioda beigās⁴². Tādējādi jebkuri pārnesami zaudējumi – katrā ziņā sākotnēji⁴³ – nav galīgi. Tas ir būtiski šajā lietā, jo tiek prasīts kompensēt zaudējumus, kuri vairākus gadus ir pārnesti Vācijā.

58. Tomēr šie uzkrātie (pārnestie) zaudējumi, kuri vienā gadā nav uzskatāmi par galīgiem (jo tie var tikt pārnesti vai saskaņā ar valsts tiesībām zaudējumu ieskaitīšana ir bijusi aizliegta), vēlāk nevar kļūt par galīgiem zaudējumiem tāpēc, ka likvidācijas dēļ zūd iespēja pārnest zaudējumus uz nākamo gadu.

59. Pretējā gadījumā sākotnēji no veiksmīgās darbības Vācijā tiktu ieturēts nodoklis vienīgi Vācijā, turpretim vēlāka zaudējumu nesoša darbība tiktu finansēta no citu valstu nodokļu ieņēmumiem. Tas būtu pretrunā mērķim saglabāt nodokļu kompetenču pienācīgu sadalījumu.

60. Līdzīgi spriedumā Komisija/Apvienotā Karaliste Tiesa uzskatīja, ka reiz konstatēta galīga rakstura neesamība vairs nemainās⁴⁴. Katrā ziņā šai spriedumā minētais liecina par to, ka vēl kaut kā (pārrobežu līmenī) ir jāspēj ieskaitīt iespējamās pēdējā likvidācijas gadā radušos meitasuzņēmuma zaudējumus, nevis līdz šim brīdim uzkrātos un saskaņā ar valsts (šajā gadījumā – Vācijas) tiesībām pārnestos zaudējumus⁴⁵. Tāpēc no brīvības veikt uzņēmējdarbību neizriet pienākums nodrošināt šo pārnesto zaudējumu pārrobežu ieskaitīšanu.

– Nodokļa maksātāja tiesības izvēlēties

61. Turklāt nodokļu tiesību sistēmu autonomijas princips nepieļauj nodokļa maksātāja tiesības izvēlēties. Tiesa nepārprotami ir nospriedusi⁴⁶, ka, paredzot uzņēmējdarbībām alternatīvu izvēlēties, vai savus zaudējumus ņemt vērā dalībvalstī, kur tās dibinātas, vai arī citā dalībvalstī, ievērojami tiktu apdraudēti līdzsvarots nodokļu kompetenču sadalījums starp dalībvalstīm, jo pirmajā dalībvalstī nodokļa aprēķina bāze pieaugtu, bet otrajā – samazinātos atbilstoši pārnestajiem zaudējumiem.

62. Tomēr zaudējumu izmantošanas ierobežojums, kas saistībā ar apvienošanas tiek piemērots uzņēmējdarbībām ar ienākumiem, kuri ir apliekami ar nodokli Zviedrijā, var tikt izskaidrots tieši ar to, ka pretējā gadījumā – kā uzsver arī Komisija – grupas ietvaros rastos iespēja izvēlēties. Grupa varētu brīvi izvēlēties, kurā dalībvalstī (kādas grupā iesaistītas saņēmējas uzņēmējdarbības rezidences valstī) tā neveiksmes gadījumā gribētu atsaukties uz savu uzņēmējdarbību zaudējumiem. Šis aspekts ir jāņem vērā saistībā ar pieņēmumu par “galīgiem zaudējumiem” un to definīciju.

63. Apvienošanās ar meitasuzņēmumiem ar lielām pārnesto zaudējumu summām varētu tikt novirzīta uz tādām valstīm, kurās – kā Zviedrijā – ir atļauta zaudējumu pāreja, izmantojot apvienošanas, ja apvienošanās meitasuzņēmuma rezidences valstī nav iespējama, saglabājot zaudējumus. Atkarībā no tā, kurā dalībvalstī grupai ir atbilstīga peļņa un būtu jāmaksā visaugstākie nodokļi, attiecīga apvienošanās būtu visefektīvākā. Tas tā ir vēl jo vairāk tādēļ, ka Zviedrijas tiesību normās par apvienošanas nav paredzēts nosacījums, ka abām uzņēmējdarbībām ir jābūt grupas uzņēmumiem, kā tas bija situācijā, kas bija sprieduma *Marks & Spencer*⁴⁷ pamatā.

42 Spriedums, 2015. gada 3. februāris, Komisija/Apvienotā Karaliste (C-172/13, EU:C:2015:50, 31. un 36. punkts).

43 Tādēļ Vācijas Federatīvā Republika uzskata, ka tikai pēdējā gadā radušies zaudējumi – jo tie nevar tikt pārnesti – ir jāvērtē kā tā dēvētie galīgie zaudējumi, savukārt pārnestie zaudējumi kā zaudējumi, kas nav galīgi, vairs šādu zaudējumu raksturu nezaudē.

44 Skat. spriedumu, 2015. gada 3. februāris (C-172/13, EU:C:2015:50, 37. punkts).

45 Tā Tiesa daļēji arī tiek saprasta – skat. Vācijas apsvērumus šajā tiesvedībā un, piemēram, *David Eisendle*, “Grenzüberschreitende Verlustverrechnung im Jahre 11 nach Marks & Spencer”, ISR 2016, 37. (42.) lpp.

46 Spriedumi, 2008. gada 15. maijs, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 32. punkts); 2007. gada 18. jūlijs, *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 55. punkts), un 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 46. punkts).

47 Spriedums, 2005. gada 13. decembris (C-446/03, EU:C:2005:763).

64. Turklāt no minētā sprieduma izriet, ka – atbilstoši teritorialitātes principam – prioritāte ir zaudējumu izmantošanai rezidences dalībvalstī, šajā gadījumā Vācijā. Kaut arī Vācijas nodokļu tiesību aktos nav atļauts pārnest zaudējumus apvienošanās gadījumā, tomēr ir atļauts pārņemt zaudējumus kapitāldaļu pārejas gadījumā, lai veiktu neveiksmīgas uzņēmējdarbības sanāciju, un rezultātā ir atļauts šos zaudējumus izmantot jaunajiem kapitāldaļu īpašniekiem⁴⁸. Arī tāpēc *Memira* nedrīkst izvēlēties zaudējumu izmantošanu Zviedrijā.

ii) Kāda ir atšķirība starp faktisku un juridisku galīgo raksturu?

65. Šajā saistībā, lai novērtētu zaudējumu galīgo raksturu, gandrīz visi lietas dalībnieki nošķir juridiski un faktiski neizmantojamus (proti, galīgus) zaudējumus.

66. Zaudējumiem, kuri nav izmantojami tāpēc, ka to rašanās dalībvalstī tie nav juridiski atzīti vai nav izmantojami juridisku ierobežojumu dēļ (piemēram, nav pārnesami vai attiecināmi uz iepriekšējiem periodiem), nav jābūt galīgiem zaudējumiem Tiesas judikatūras izpratnē. Par galīgiem zaudējumiem varētu tikt uzskatīti tikai tādi zaudējumi, uz kuriem juridiski varētu atsaukties, bet kuri faktiski nevarētu tikt izmantoti nākotnē. Šāda pārlicība izriet no nodokļu tiesību sistēmu autonomijas (54. un nākamie punkti).

67. Tomēr man šķiet apšaubāmi, vai vispār var būt zaudējumi, kuri juridiski ir izmantojami, bet faktiski nav izmantojami. Es to vēlētos ilustrēt ar piemēru. Vienīgais gadījums, kad, neraugoties uz neierobežotu iespēju pārnest zaudējumus un attiecināt tos uz iepriekšējiem periodiem, saglabājas zaudējumi, būtu tāda kopumā nerentabla uzņēmuma gadījums, kurš nekad nav guvis pietiekamu peļņu, arī pēc visu aktīvu pārdošanas. Šādā gadījumā, neraugoties uz iespēju attiecināt zaudējumus uz iepriekšējiem gadiem, (faktiski) neko nevarētu ietekmēt arī pēdējā gada zaudējumi.

68. Tomēr arī tad vēl vienmēr būtu iespēja pārnest šos zaudējumus uz pircēju, pārdodot uzņēmumu⁴⁹, ja rezidences dalībvalstī tas ir atļauts. Pircējs ņems vērā radušos zaudējumu vērtību pirkuma cenā, tādējādi tiktāl pārdevējs “realizēs” šos zaudējumus.

69. Ja attiecīgajā tiesību sistēmā ir atļauts pārnest zaudējumus uz citām personām, tad šos zaudējumus vienmēr ir iespējams izmantot arī faktiski. Atsevišķos gadījumos tas varbūt īpaši neizdosies, jo nerentabla uzņēmuma saņēmējs varētu nemaksāt daudz naudas par šādu uzņēmumu. Tomēr tas nemaina iespēju faktiski izmantot zaudējumus.

70. Līdz ar to zaudējumu galīgais raksturs arī šajā gadījumā ir balstīts vai nu uz dalībvalsts tiesību sistēmu (jebkādas zaudējumu pārņemšanas iespējas aizliegums), vai arī uz nodokļa maksātāja lēmumu nevis pārdot, bet gan likvidēt uzņēmējdarbību, izmantojot apvienošanos. Tomēr abos gadījumos nav skaidrs, kāpēc tas, ka citā dalībvalstī nav paredzēts ņemt vērā zaudējumus, būtu jāuzskata par nesamērīgu pasākumu. Ne bez iemesla Tiesa prasa arī, lai būtu izsmeltas visas zaudējumu izmantošanas iespējas. Te ietilpst arī zaudējumu pārņemšana uz trešo personu, izmantojot pārdošanu.

⁴⁸ Attiecīgā tiesību norma, kas paredzēta *KStG* [*Körperschaftsteuergesetz*; Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli] 8.c pantā, kā tā dēvētā sanācijas klauzula vēl nesen tika vērtēta tiesvedībā Tiesā (spriedums, 2018. gada 28. jūnijs, *Andres (Heitkamp BauHolding maksātnespēja)*/Komisija (C-203/16 P, EU:C:2018:505).

⁴⁹ Šis aspekts ir nepārprotami minēts, piemēram, Tiesas spriedumā, 2013. gada 21. februāris, A (C-123/11, EU:C:2013:84, 52. un nākamie punkti).

iii) Vai runa ir par galīgiem zaudējumiem sprieduma *Bevola* izpratnē?

71. Tas nav pretrunā arī nesenajam spriedumam *Bevola*⁵⁰. Pirmkārt, šajā spriedumā *Marks & Spencer* minēto izņēmumu Tiesa ir attiecinājusi “tikai” uz pastāvīgo uzņēmumu “galīgiem” zaudējumiem un nav apšaubījusi iepriekš minētos ierobežojumus⁵¹. It īpaši tā nav sīkāk izteikusies par jautājumu, kad rodas galīgi zaudējumi.

72. Otrkārt, šajā jaunākā spriedumā galvenais arguments⁵² ir maksātspējas princips. Pastāvīgo uzņēmumu situācijā tas vēl var būt saprotami, jo pastāvīgie uzņēmumi ir nodokļa maksātāja uzņēmuma daļa, kas nav juridiski neatkarīga. Tomēr meitasuzņēmumu un to apakšuzņēmumu gadījumā šāds arguments nevar tikt atbalstīts. Tie ir patstāvīgas juridiskas personas, kurām ir patstāvīga finansiālā spēja (ar to saprotot spēju maksāt nodokļus, jo tiek gūti ieņēmumi)⁵³. Par to, ka, lai pareizi uzliktu nodokli atbilstoši mātesuzņēmuma maksātspējai, ir jāņem vērā meitasuzņēmuma zaudējumi, Tiesa – un tas ir pareizi – nav lēmusi.

73. Vērtējot no nodokļu tiesiskā regulējuma viedokļa, zaudējumu absorbcija grupas ietvaros drīzāk ir maksātspējas principa pārkāpums, jo tiek kopumā ņemta vērā vairāku tiesību subjektu maksātspēja. Tādēļ citu tiesību subjektu iesaistīšana katrā ziņā nevar tikt pamatota ar principu par nodokļa uzlikšanu atbilstoši maksātspējai.

74. Gluži otrādi – drīzāk tas pat ir pretrunā principam par nodokļa uzlikšanu atkarībā no maksātspējas, ja dalībvalsts ņem vērā tikai vienu pusi (proti, tikai ienākumus vai tikai izdevumus). Turklāt, cik man zināms, nav ne vispārēja nodokļu tiesību principa, ne vispārēja Savienības tiesību principa par to, ka juridiskas personas dzīves cikla beigās kaut kādā veidā būtu jāabsorbē visi zaudējumi. It īpaši maksātspējas princips neprasa zaudējumus “eksportēt” uz citām dalībvalstīm.

75. Tātad arī saskaņā ar sprieduma *Bevola* prasībām šajā lietā nav runas par atskaitāmiem galīgiem zaudējumiem, kuri no Vācijas var tikt “eksportēti” uz Zviedriju.

iv) Starpsecinājumi, ņemot vērā “taisnīgu iekšējo tirgu”

76. Šis no judikatūras izrietošais secinājums pārliedz arī saistībā ar “taisnīgu” iekšējo tirgu, kam, ņemot vērā tā dēvētās *BEPS* sarunas⁵⁴, atkal tiek pievērsta aizvien lielāka uzmanība. Tas tādēļ, ka galīgo zaudējumu pārrobežu izmantošanas iespēja tieši šajā īpašajā situācijā būtu izdevīga galvenokārt lielām starptautiski strādājošām uzņēmumu grupām salīdzinājumā ar mazākiem (parasti starptautiskā mērogā nestrādājošiem) uzņēmumiem. Piemēram, ja *Memira* zina, ka galu galā visi zaudējumi, ko rada uzņēmējdarbības modelis Vācijā, var tikt kompensēti ar citu grupas uzņēmumu citās dalībvalstīs gūto peļņu, tad *Memira*, mēģinot ienākt Vācijas tirgū, var konkurēt pavisam citādi nekā Vācijā reģistrēts konkurents, kuram ir jāņem vērā, ka uz tā zaudējumiem nevarēs atsaukties, ja tas Vācijā izbeigs savu saimniecisko darbību. “Vācijā radušies zaudējumi” *Memira* būtu daudz mazāks apgrūtinājums nekā valsts teritorijā reģistrētiem konkurentiem bez attiecīgas grupas struktūras.

50 Spriedums, 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 61. un nākamie punkti).

51 Gluži pretēji – Tiesa ir skaidri noteikusi, ka valsts tiesas ziņā ir konstatēt, vai vispār ir izpildīti pienākumi par galīgiem zaudējumiem nosacījumi – skat. spriedumu, 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 65. punkts).

52 Spriedums, 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 39. un 59. punkts); skat. arī spriedumu, 2018. gada 4. jūlijs, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, 35. punkts).

53 Pieņēmums par grupu pārrobežu maksātspēju, kas ir juridiski nozīmīga, tikai pavērtu jaunas nodokļu struktūru iespējas lielām starptautiskām uzņēmumu grupām. Tādēļ rada bažas spriedums, 2018. gada 4. jūlijs, NN (C-28/17, EU:C:2018:526, 35. punkts).

54 Vienkāršāk sakot, te runa ir par tā dēvēto tādu starptautisko uzņēmumu grupu nodokļu struktūru, kurām līdzšinējās nodokļu sistēmās ir (juridiski likumīgas) iespējas samazināt savu nodokļu aprēķina bāzi valstīs ar augstiem nodokļiem un novirzīt peļņu uz valstīm ar zemiem nodokļiem (*Base Erosion and Profit Shifting*).

77. Tātad, ņemot to vērā un konsekventi piemērojot Tiesas judikatūru (šajā ziņā skat. 51. un nākamos punktus ar tajos minēto judikatūru), rodas šāds secinājums: ja meitasuzņēmuma rezidences valstī juridiski nav iespējams izmantot zaudējumus, nevar runāt par galīgiem zaudējumiem. Ja rezidences valstī ir iespējams izmantot zaudējumus, tad nodokļa maksātājam ir jābūt izsmēlušam šīs iespējas. Kā izriet no sprieduma *Marks & Spencer*⁵⁵, te ietilpst arī zaudējumu realizācija, pārnesot tos uz trešo personu, bet šajā lietā tas nav noticis. No šāda viedokļa arī tāpēc var secināt, ka *Memira* nerodas galīgi zaudējumi.

78. Tādējādi šajā lietā aizliegums apvienošanās gadījumā ņemt vērā Zviedrijā zaudējumus, kas radušies ārvalstī reģistrēta un valsts teritorijā ar nodokļiem neaplikta meitasuzņēmuma ienākumiem, nav uzskatāms par nesamērīgu.

3) Atbilde uz pirmo jautājumu

79. Līdz ar to uz pirmo jautājumu ir jāatbild šādi: LESD 49. pantā apvienojumā ar tā 54. pantu pārrobežu zaudējumu ieskaitīšana ir atļauta ar nosacījumu, ka pastāv juridiska iespēja ņemt vērā zaudējumus meitasuzņēmuma rezidences valstī un nodokļa maksātājs ir izmantojis šo iespēju. Šī zaudējumu ņemšanas vērā iespēja ietver arī zaudējumu realizāciju, apvienojoties ar trešo personu vai pārdodot uzņēmējsabiedrību trešajai personai. Pirmais variants Vācijā nav iespējams, bet otro – gan ierobežotā apmērā – *Memira* nebija īstenojusi. Tādējādi katrā ziņā nav izpildīti nosacījumi, lai pieņemtu, ka runa ir par galīgiem zaudējumiem.

b) Otrais prejudiciālais jautājums – kāda nozīme ir konkrētajai apvienošanās iespējai uzņēmumu grupā

80. Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai tad, ja apvienošanās rezidences valstī, saglabājot zaudējumus, nav iespējama, zaudējumu galīgā rakstura novērtējumā kaut kas mainās, ja konkrētajā gadījumā “nav neviena cita tiesību subjekta, kurš varētu atskaitīt zaudējumus, ja tas būtu atļauts”.

81. Šo jautājumu ir diezgan grūti saprast, jo praktiski nav iespējams, ka visā Vācijā nav neviena tiesību subjekta, kurš varētu atskaitīt zaudējumus. Te runa ir par to, vai galīgie zaudējumi pastāv arī tad, ja uzņēmumam *Memira* – kā savos apsvērumos ir norādījusi Itālija – konkrēti vēl ir kāds grupas uzņēmums Vācijā, ar kuru būtu bijis iespējams apvienoties, vai arī, atsakoties atzīt galīgo raksturu, pietiek ar to, ka abstrakti, apvienojoties ar grupas uzņēmumu Vācijā, uz zaudējumiem nevarētu atsaukties.

82. Atbilde izriet jau no fakta, ka nav iespējami juridiski izmantojami, bet faktiski neizmantojami zaudējumi (skat. iepriekš 67. un nākamos punktus). Tādēļ nav nozīmes, vai konkrētajā gadījumā *Memira* vēl ir kāds grupas uzņēmums Vācijā.

83. Turklāt atbilde uz otro jautājumu izriet jau arī no Tiesas judikatūras. Saskaņā ar to “ārvalsts” zaudējumu pārrobežu ņemšana vērā ir atļauta tikai tad, ja meitasuzņēmums nerezidents ir izsmēlis visas savā rezidences valstī paredzētās iespējas ņemt vērā zaudējumus, attiecīgā gadījumā pārnesot tos uz trešo personu, un nav iespējas, ka šos zaudējumus (rezidences valstī) ņems vērā trešā persona⁵⁶. Tiesa nepārprotami min trešo personu, nevis citu grupai piederīgu personu, kā to galu galā vairāk vai mazāk uzsver visas iesaistītās dalībvalstis.

⁵⁵ Spriedums, 2005. gada 13. decembris (C-446/03, EU:C:2005:763, 55. punkts).

⁵⁶ Spriedumi, 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 55. punkts), un 2013. gada 21. februāris, A (C-123/11, EU:C:2013:84, 56. punkta beigu daļa).

84. No šāda viedokļa ir iespējama vai nu zaudējumu pārņemšana uz kādu trešo personu (te ietilpst arī saimnieciska zaudējumu pāreja, pārdodot uzņēmēj sabiedrību jauniem kapitāldaļu īpašniekiem), kā rezultātā nerodas galīgi zaudējumi sprieduma *Marks & Spencer* judikatūras izpratnē. Vai arī dalībvalsts ir juridiski aizliegusi zaudējumu pāreju (kā Vācijā, piemēram, saistībā ar apvienošanas). Tad arī nav nesamērīgi, ka šāds aizliegums tiek ņemts vērā arī mātesuzņēmuma rezidences valstī.

VI. Secinājumi

85. Tādēļ es iesaku uz *Högsta förvaltningsdomstol* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) LESD 49. pantā apvienojumā ar tā 54. pantu pārrobežu zaudējumu ieskaitīšana ir atļauta ar nosacījumu, ka pastāv juridiska iespēja ņemt vērā zaudējumus meitasuzņēmuma rezidences valstī un nodokļu maksātājs ir izmantojis šo iespēju. Šī zaudējumu ņemšanas vērā iespēja ietver arī zaudējumu realizāciju, veicot apvienošanas ar trešo personu vai pārdodot uzņēmēj sabiedrību trešajai personai.
- 2) Attiecībā uz šo secinājumu nav būtiski, vai konkrētajā gadījumā uzņēmumu grupai meitasuzņēmuma rezidences dalībvalstī vēl ir citas uzņēmēj sabiedrības, uz kurām būtu bijis iespējams pārnest zaudējumus.