



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]
SECINĀJUMI,
sniegti 2019. gada 10. janvārī¹

Lieta C-608/17

Skatteverket
pret
Holmen 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 – Tā dēvēto galīgo zaudējumu atskaitīšanas aizlieguma pamatojums – Pārrobežu zaudējumu absorbcijas aizlieguma samērīgums – Tā dēvēto galīgo zaudējumu jēdziens – Mātesuzņēmuma tiešas līdzdalības prasība pieņēmumam par galīgiem zaudējumiem – Zaudējumu ņemšana vērā, ņemot vērā zaudējumu absorbcijas ierobežojumu zemāka līmeņa meitasuzņēmuma rezidences valstī – Zaudējumu ņemšana vērā zaudējumu neabsorbēšanas dēļ grupas ietvaros likvidācijas gadā zemāka līmeņa meitasuzņēmuma rezidences valstī

I. Ievads

1. Šajā un vēl vienā² lietā Tiesai ir jāizvērtē, kā dalībvalstis – šajā gadījumā Zviedrijas Karaliste – īsteno un interpretē Tiesas judikatūru. Runa ir par jautājumu, vai Zviedrijā reģistrēts mātesuzņēmums, pamatojoties uz LESD 49. pantu apvienojumā ar tā 54. pantu, ir tiesīgs atskaitīt tam netieši pilnībā piederoša, Spānijā reģistrēta meitasuzņēmuma (proti, zemāka līmeņa meitasuzņēmuma) zaudējumus no savas Zviedrijā gūtās peļņas, ja zemāka līmeņa meitasuzņēmums ir likvidēts un ne visi zaudējumi varēja tikt izmantoti Spānijā (proti, ieskaitīti ar savu vai citu Spānijas grupas uzņēmumu peļņu).

2. Tiesas virspalāta³ 2005. gadā ir nospriedusi, ka principā no pamatbrīvībām neizriet pārrobežu zaudējumu izmantošana grupas ietvaros. Tādējādi, ja citi grupas dalībnieki valsts teritorijā nevar izmantot ārvalstīs radušos zaudējumus, uz tiem nevarot atsaukties. Tikai tā dēvēto *galīgo zaudējumu* gadījumā, pamatojoties uz samērīguma principu, esot jāparedz pārrobežu zaudējumu izmantošana.

1 Oriģinālvaloda – vācu.

2 Tiek izskatīta ar numuru C-607/17, skat. arī manus tā paša datuma secinājumus.

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

3. Ar šo Tiesas izveidoto “galīgu zaudējumu” kategoriju ir saistītas daudzas problēmas, kas ir bijušas pamats jau vairākiem Tiesas spriedumiem⁴ (tostarp diviem virspalātas spriedumiem). Tomēr visos šajos spriedumos līdz šim nav izdevies pilnīgi precizēt galīgo zaudējumu kritērijus⁵.

4. Šajā ziņā Tiesai – ja tā joprojām vēlas ievērot izņēmumu attiecībā uz galīgiem zaudējumiem⁶ – vēlreiz ir iespēja precizēt šo kategoriju.

II. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

5. Atbilstošās Savienības tiesību normas šajā lietā ir LESD 49. pants apvienojumā ar tā 54. pantu ar tajos nostiprināto brīvību veikt uzņēmējdarbību.

B. Zviedrijas tiesības

6. Zviedrijas tiesību aktos ir paredzēts tā dēvētais *pārvedums* grupas ietvaros, lai izlīdzinātu uzņēmējdarbības rezultātus šajā uzņēmumu grupā. Sabiedrība, kura veic pārvedumu, to atskaita, un sabiedrība, kura to saņem, iekļauj to ar nodokli apliekamajā ienākumā. Veicot pārvedumu grupas ietvaros (arī netieši piederošam) meitasuzņēmumam, kuram radušies zaudējumi, mātesuzņēmums no ekonomiskā viedokļa šos zaudējumus var attiecināt uz sevi.

7. Tomēr grupas ietvaros veiktu pārvedumu⁷ noteikumi neattiecas uz gadījumiem, kad meitasuzņēmums nav nodokļu maksātājs Zviedrijā. Šajā ziņā pārrobežu zaudējumu ņemšana vērā ir atļauta tikai atbilstoši Savienības tiesību prasībām ieviestajos noteikumos par *atskaitījumu* grupas ietvaros. Saskaņā ar tiem Zviedrijā reģistrēts mātesuzņēmums, ievērojot zināmus nosacījumus, par tam pilnībā piederoša meitasuzņēmuma nerezidenta galīgajiem zaudējumiem var veikt atskaitījumu grupas ietvaros⁸. Saskaņā ar minēto normu meitasuzņēmumam ir jābūt EEZ valsts rezidentam un tostarp ir jābūt atbilstīgam Zviedrijas akciju sabiedrībai.

8. Zaudējumi ir galīgi, ja meitasuzņēmuma rezidences valstī tos nevar un nevarēs izmantot meitasuzņēmums vai cita persona. Turklāt iemesls tam, kāpēc meitasuzņēmums nevar izmantot zaudējumus, nedrīkst būt juridiski šķēršļi vai noilgums.

9. Saskaņā ar 5. pantu atskaitījumu grupas ietvaros piemēro tostarp ar noteikumu, ka meitasuzņēmums ir likvidēts un likvidācija ir pabeigta (1. punkts). Turklāt saskaņā ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu ir jāievēro nosacījums, ka meitasuzņēmums visos mātesuzņēmuma un meitasuzņēmuma taksācijas gados līdz likvidācijas pabeigšanai pilnībā pieder mātesuzņēmumam vai arī tam pilnībā ir piederējis no saimnieciskās darbības uzsākšanas brīža līdz likvidācijas pabeigšanai (2. punkts). Turklāt mātesuzņēmumam nedrīkst piederēt saistītas uzņēmējdarbības, kas pēc likvidācijas pabeigšanas turpina saimniecisko darbību meitasuzņēmuma rezidences valstī (5. punkts).

4 Šis saraksts nav izsmeljošs: 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 Vācijas *Bundesfinanzhof* [Federālā finanšu tiesa] pat uzskata, ka pašlaik “pamatojuma pārbaudes limenis (kā samērīguma izvērtējuma un galīgo zaudējumu jēdziena “dislokācija”) ir zaudējis savu nozīmi” – skat. *BFH* spriedumu, 2017. gada 22. februāris, I R 2/15, *BSBl.* II 2017, 709, 38. punkts).

6 Saskaņā ar vairākiem viedokļiem Tiesā galīgo zaudējumu jēdziens tiek uzskatīts par nevajadzīgu: skat. tikai ģenerālvokāta 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).

7 *Inkomstskattelag* (1999:1229) – 1999. gada Likums Nr. 1229 par ienākuma nodokli – 35. nodaļa.

8 *Inkomstskattelag* (1999:1229) 35.a nodaļa.

10. Iesniedzējtiesa norāda, ka likumprojekta izstrādes gaitā radās iebildumi par to, ka šīs tiesību normas attieksies tikai uz tieši pilnībā piederošu meitasuzņēmumu zaudējumiem. Tomēr tika atzīts, ka tad, ja šīs tiesiskais regulējums attiektos arī uz netieši piederošu meitasuzņēmumu zaudējumiem, uzņēmējsabiedrības varētu izvēlēties valsti, kurā izmantot šos zaudējumus.

III. Pamatlieta

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

12. *Holmen AB* (turpmāk tekstā – “*Holmen*”) ir mātesuzņēmums grupā, kurā ietilpst meitasuzņēmumi dažādās valstīs, tostarp Spānijā. Grupas daļa Spānijā – ciktāl tam ir nozīme šajā lietā – ir veidota šādi: *Holmen* pieder visas meitasuzņēmuma *Holmen Suecia Holding S.L.* (turpmāk tekstā – “*HSH*”) daļas. *HSH* pieder visas abu tā zemāka līmeņa meitasuzņēmumu *Holmen Paper Madrid S.L.* (turpmāk tekstā – “*HPM*”) un *Holmen Paper Iberica S.L.* (turpmāk tekstā – “*HPI*”) daļas.

13. Kopš 2003. gada Spānijā reģistrētās uzņēmējsabiedrības veido grupu, kuras ienākumi tiek vienoti aplikti ar nodokli atbilstoši Spānijas nodokļu konsolidācijas sistēmai. Saskaņā ar to bez ierobežojumiem var tikt savstarpēji kompensēta grupas struktūrvienību peļņa un zaudējumi. Lai to īstenotu, grupa aizpilda vienotu, konsolidētu ienākuma nodokļa deklarāciju. Neizmantojie zaudējumi bez termiņa ierobežojuma var tikt pārnesti un atskaitīti no iespējamās nākamo gadu peļņas.

14. Tomēr kopš 2011. gada Spānijā vairs tikai daļa no konkrētā gada peļņas var tikt izmantota iepriekšējos gados radušos zaudējumu kompensēšanai. Zaudējumi, kuri šo grozījumu dēļ nevar tikt atskaitīti, tiek pārnesti uz nākamo gadu līdzīgi citiem neizmantojamiem zaudējumiem. Ja grupa, kas tiek vienoti aplikta ar nodokli, izjūk tādēļ, ka tiek likvidēta kāda no grupas struktūrvienībām, tad iespējamie neizmantojie zaudējumi tiek attiecināti uz sabiedrībām, kurām tie ir radušies. Likvidācijas gadā tos var izmantot vienīgi struktūrvienība, kurai šie zaudējumi ir radušies.

15. *Holmen* grupas Spānijas daļai bija radušies zaudējumi. Lielākos zaudējumus cieta zemākā līmeņa meitasuzņēmums *HPM*. Kopš 2003. gada šīs uzņēmējsabiedrības uzkrātie zaudējumi no Spānijā veiktās saimnieciskās darbības ir aptuveni 140 miljoni euro. Grupas Spānijas daļas gūtā peļņa periodā, uz kuru attiecas pieteikums (sākot no 2003. gada), nav nozīmīga. *Holmen* pašlaik plāno izbeigt saimniecisko darbību Spānijā. Likvidācija tika uzsākta 2016. gadā, pārdodot lielāko daļu *HPM* aktīvu pircējam ārpus grupas.

16. Attiecīgajā uzziņā pašlaik runa ir par jautājumu, vai pēc likvidācijas beigām attiecībā uz *HPM* (proti, *Holmen* zemākā līmeņa meitasuzņēmuma) zaudējumiem *Holmen* būs tiesības piemērot atskaitījumu grupas ietvaros. Attiecīgajā uzziņā tiek izvērtēti divi likvidācijas scenāriji.

17. Atbilstoši pirmajam scenārijam zemāka līmeņa meitasuzņēmums *HPI*, zemāka līmeņa meitasuzņēmums *HPM* un meitasuzņēmums *HSH* tiks likvidēti tajā pašā taksācijas gadā un norādītajā secībā. Atbilstoši otrajam scenārijam, veicot apvērsto pārņemšanu, meitasuzņēmums *HSH* tiks pievienots līdzšinējam zemāka līmeņa meitasuzņēmumam *HPM* un pēc tam *HPM* (tad kā meitasuzņēmums) tiks likvidēts.

18. Saskaņā ar abiem scenārijiem likvidācijas laikā grupa vairs neveiks saimniecisko darbību un pēc pasākumu veikšanas Spānijā vairs nebūs nevienas uzņēmējsabiedrības. Tā arī neplāno turpināt tur darbību nākotnē.

19. *Skatterättsnämnden* (Nodokļu tiesību pārvalde) nolēma, ka tad, ja likvidācija notiks atbilstoši pirmajam scenārijam, *Holmen* nebūs tiesību piemērot zemāka līmeņa meitasuzņēmuma *HPM* zaudējumu atskaitījumu grupas ietvaros. Turpretim tad, ja likvidācija notiks atbilstoši otrajam scenārijam, attiecībā uz *HPM* – tad kā meitasuzņēmuma – galīgajiem zaudējumiem *Holmen* būs tiesības piemērot atskaitījumu grupas ietvaros.

20. Attiecībā uz pirmo scenāriju *Skatterättsnämnden* (Nodokļu tiesību pārvalde) būtībā pamatoja uzziņu ar to, ka *HSH* (kā meitasuzņēmumam) Spānijā nav *juridiskas* iespējas izmantot zemāka līmeņa meitasuzņēmuma (*HPM*) zaudējumus. Tādējādi zaudējumi nevarot tikt uzskatīti par galīgiem Tiesas judikatūras izpratnē. Tāpēc Zviedrijā reģistrētajam mātesuzņēmumam *Holmen* noteiktais aizliegums veikt zaudējumu atskaitījumu grupas ietvaros nevarot tikt uzskatīts par nesamērīgu, un tas arī neesot pretrunā Savienības tiesībām.

21. Attiecībā uz otro scenāriju *Skatterättsnämnden* (Nodokļu tiesību pārvalde) būtībā pamato savus secinājumus ar to, ka *HPM* (tad kā tieši piederošam meitasuzņēmumam), aprēķinot Spānijā maksājamo nodokli, ir juridiska iespēja pašam izmantot vismaz daļu no minētajiem zaudējumiem. Tas, ka pēc grupas, kuras ienākumi tiek vienoti aplikti ar nodokli, izjukšanas nevienai Spānijā reģistrētajai struktūrvienībai kā vien *HPM* vairs nav iespējams izmantot zaudējumus, nozīmējot, ka zaudējumi ir galīgi. Līdz ar to vismaz daļa no minētajiem zaudējumiem varētu tikt uzskatīta par galīgu Tiesas judikatūras izpratnē.

22. Par uzziņu gan *Skatteverk* (Ieņēmumu dienests), gan pieteicēja *Holmen* cēla prasību *Högsta förvaltningsdomstol* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija).

IV. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā

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

- 1) Vai tiesības – kas tostarp izriet no sprieduma lietā *Marks & Spencer* –, saskaņā ar kurām mātesuzņēmums vienā dalībvalstī, pamatojoties uz LESD 49. pantu, var atskaitīt galīgos zaudējumus, kas radušies meitasuzņēmumam citā dalībvalstī, ietver priekšnoteikumu, lai meitasuzņēmums tieši piederētu mātesuzņēmumam?
- 2) Vai par galīgiem var tikt uzskatīti zaudējumi, kurus meitasuzņēmuma rezidences valsts tiesību normu dēļ nav bijis iespējams kompensēt ar attiecīgā gada peļņu šajā valstī, bet tā vietā tos ir bijis iespējams pārnest, lai, iespējams, varētu atskaitīt nākošajā taksācijas gadā?
- 3) Vai, izvērtējot jautājumu par zaudējumu galīgo raksturu, ir jāņem vērā fakts, ka meitasuzņēmuma rezidences valsts tiesību aktos citiem grupas uzņēmumiem, kuriem nav radušies zaudējumi, ir noteikti ierobežojumi attiecībā uz tiesībām atskaitīt šādus zaudējumus?
- 4) Ja ir jāņem vērā trešajā jautājumā minētais ierobežojums, vai ir jāpievērš uzmanība tam, cik lielā mērā ierobežojuma dēļ faktiski nav bijis iespējams daļu no zaudējumiem kompensēt ar cita grupas uzņēmuma gūto peļņu?

24. Par šiem jautājumiem tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus ir iesniegušas *Holmen*, Zviedrijas Karaliste, Vācijas Federatīvā Republika, Nīderlandes Karaliste, Somijas Republika un Eiropas Komisija. 2018. gada 24. oktobra tiesas sēdē piedalījās Ieņēmumu dienests, *Holmen*, Zviedrijas Karaliste, Vācijas Federatīvā Republika, Somijas Republika un Eiropas Komisija.

V. Juridiskais vērtējums

A. Brīvība veikt uzņēmējdarbību un zemāka līmeņa meitasuzņēmuma galīgie zaudējumi

25. Uzdotot pirmo prejudiciālo jautājumu, kas attiecas uz sprieduma *Marks & Spencer* interpretāciju, iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai no brīvības veikt uzņēmējdarbību (LESD 49. pants apvienojumā ar tā 54. pantu) izriet Zviedrijas pienākums ņemt vērā Spānijā reģistrēta un tur likvidējama zemāka līmeņa meitasuzņēmuma zaudējumus. Šis jautājums rodas saistībā ar to, ka, no vienas puses, saskaņā ar Spānijas nodokļu tiesību aktiem zaudējumi varēja tikt kompensēti tikai ierobežoti un tagad Spānijas zemāka līmeņa meitasuzņēmuma likvidācijas dēļ uz tiem nevarot atsaukties. No otras puses, Zviedrija vispār nevarētu aplikēt ar nodokli zemāka līmeņa meitasuzņēmuma iespējamo peļņu.

26. Tādējādi runa ir par jautājumu, vai šajā lietā var pieņemt, ka *Holmen* zemāka līmeņa meitasuzņēmuma zaudējumi ir galīgi. Arī otrais līdz ceturtais jautājums attiecas uz šo zaudējumu galīgo raksturu, tādēļ uz visiem jautājumiem lielā mērā varētu atbildēt kopā.

27. Vispirms ir jāpārbauda, vai tas, ka netiek ņemti vērā zemāka līmeņa meitasuzņēmumu nerezidentu zaudējumi, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums.

28. Brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas Eiropas Savienības pilsoņiem ir atzīta LESD 49. pantā, tādu uzņēmējsabiedrību 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.

29. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai brīvību veikt uzņēmējdarbību ierobežo visi pasākumi, kas aizliedz, kavē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu⁹.

30. Dalībvalsts nodokļu tiesību akti ir pretrunā uzņēmējsabiedrību brīvībai veikt uzņēmējdarbību, ja no tiem izriet atšķirīga attieksme, kaitējot uzņēmējsabiedrībām, 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 mērķi¹⁰.

B. Salīdzināmas zemāka līmeņa meitasuzņēmumu nerezidentu un rezidentu situācijas un atšķirīga attieksme pret tiem

31. Zviedrijas tiesībās, izmantojot pārvedumu grupas ietvaros, ir atļauts pilnībā veikt zaudējumu absorbciju starp grupai piederīgām uzņēmējsabiedrībām, kuru ienākumi tiek aplikti ar nodokli Zviedrijā. Grupai piederīgām uzņēmējsabiedrībām nerezidentēm, kuru ienākumi netiek aplikti ar nodokli Zviedrijā, zaudējumu absorbcija ir atkarīga no tā, vai meitasuzņēmums tieši pieder Zviedrijā reģistrētam mātesuzņēmumam. Tas nozīmē, ka zaudējumu absorbcija neattiecas uz zemāka līmeņa meitasuzņēmumiem, kuri ir nerezidenti (un kuru ienākumi netiek aplikti ar nodokli Zviedrijā). Tādējādi rodas atšķirīga attieksme.

32. Šī atšķirīgā attieksme var padarīt mazāk pievilcīgu brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanu, dibinot zemāka līmeņa meitasuzņēmumus citās dalībvalstīs. Tomēr ar Līguma normām tā nav saderīga tikai tad, ja tā attiecas uz objektīvi salīdzināmām situācijām.

⁹ 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).

¹⁰ 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).

33. Atbilstoši Tiesas judikatūrai tas, vai pārrobežu situācija ir salīdzināma ar valsts iekšēju situāciju, ir jāpārbauda, ņemot vērā attiecīgo valsts tiesību normu mērķi¹¹. Iesniedzējtiesa norāda, ka zemāka līmeņa meitasuzņēmumiem nerezidentiem piemērojama aizliegums ir balstīts uz apsvērumu, ka pretējā gadījumā uzņēmumu grupas vadībai rastos tiesības izvēlēties valsti, kurā varētu atsaukties uz zemāka līmeņa meitasuzņēmuma zaudējumiem. Tā varētu būt, piemēram, meitasuzņēmuma vai mātesuzņēmuma rezidences dalībvalsts.

34. Vācija uzskata, ka no šāda viedokļa situācijas nav salīdzināmas. Tas tiek pamatots ar atsauci uz Tiesas spriedumu lietā *Timac Agro Deutschland*¹² un maniem secinājumiem lietā Komisija/Apvienotā Karaliste¹³.

35. 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 šādi¹⁴: “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 zemāka līmeņa meitasuzņēmumu ienākumiem.

36. Tomēr pastāv Tiesas pastāvīgā judikatūra par pārrobežu zaudējumu izmantošanu starp meitasuzņēmumiem un mātesuzņēmumiem, kuru salīdzināmība ir netieši vai tieši apstiprināta¹⁵.

37. Turklāt nesen lietā *Bevola* par pastāvīgā uzņēmuma nerezidenta galīgajiem zaudējumiem Tiesa savukārt nepārprotami ir apstiprinājusi ar nodokli apliekamu pastāvīgo uzņēmumu rezidentu ienākumu un ar nodokli neapliekamu pastāvīgo uzņēmumu nerezidentu ienākumu salīdzināmību¹⁶. Tad tam noteikti būtu jāattiecas arī uz ar nodokli apliekamu kontrolētu zemāka līmeņa meitasuzņēmumu rezidentu ienākumiem un ar nodokli neapliekamu kontrolētu zemāka līmeņa meitasuzņēmumu nerezidentu ienākumiem.

38. Visbeidzot, salīdzināmības kritērijs nav precīzs. Ņemot vērā faktu, ka visas situācijas kaut kādā mērā ir salīdzināmas, ja tās nav identiskas¹⁷, no šā pārbaudes aspekta būtu jāatkāpjas¹⁸.

11 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).

12 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).

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

14 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).

15 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).

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

17 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.

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

39. Ņemot to vērā, ir jāpieņem, ka situācijas ir salīdzināmas. Pastāvošās atšķirības – šajā lietā simetrijas trūkums starp peļņas aplikšanu ar nodokli un zaudējumu ņemšanu vērā¹⁹ – zemāka līmeņa meitasuzņēmumam nerezidentam salīdzinājumā ar zemāka līmeņa meitasuzņēmumu rezidentu ir jāņem vērā tikai tad, ja tiek norādīts pamatojums. Tādējādi tas ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums.

C. Pamatojums

40. Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums var tikt pamatots tikai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Šajā lietā pamatojums var būt tāds, ka ir jāsauglabā nodokļu kompetenču līdzsvarots sadalījums starp dalībvalstīm un ir jānovērš zaudējumu divkārša izmantošana (lai gan nodoklis tika uzlikts tikai vienreiz)²⁰. Turklāt pasākumam ir jābūt tādam, ar kuru tiek nodrošināta izvirzītā mērķa sasniegšana, nepārsniedzot šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo²¹.

41. Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai par “galīgiem” zaudējumiem nav samērīgi, ka mātesuzņēmuma rezidences dalībvalsts neļauj izmantot zaudējumus, lai gan meitasuzņēmums nerezidents ir izsmēlis visas iespējas ņemt vērā zaudējumus un vairs nav iespējams vēl kā citādi ņemt vērā šos zaudējumus. Tas nodokļu maksātājam ir jāpierāda²². Tomēr tikai ar likvidāciju pēc apvienošanās nevarot tikt pierādīts, ka nav iespējas ņemt vērā zaudējumus meitasuzņēmuma rezidences valstī²³.

1. Par pamatojumu, ka ir jānovērš zaudējumu divkārša izmantošana

42. Šķiet, ka šajā lietā zaudējumu divkārša izmantošana nav iespējama. Kā izriet no uzziņas, *Holmen* ir izbeidzis visu saimniecisko darbību un tam arī vairs nav nekādu izmantojamu aktīvu. Vēl ir palikuši tikai no iepriekšējiem tirdzniecības gadiem pārceltie zaudējumi, un uzņēmējsabiedrība ir jālikvidē. Tā kā gan meitasuzņēmums, gan tā zemāka līmeņa uzņēmums ir vienas un tās pašas dalībvalsts rezidenti un saskaņā ar Spānijas nodokļu tiesību aktiem meitasuzņēmums nedrīkst izmantot zaudējumus, nav arī riska, ka zemāka līmeņa meitasuzņēmuma zaudējumi varētu tikt izmantoti divreiz – mātesuzņēmumā un meitasuzņēmumā.

43. Ja nav zaudējumu divkāršas izmantošanas riska, šis pamatojums nav piemērojams.

2. Par pamatojumu, ka ir jāsauglabā līdzsvarots nodokļu kompetenču sadalījums

44. Attiecībā uz nodokļu kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm ir jānorāda, ka tas ir Tiesas atzīts leģitīms mērķis²⁴, 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 zaudējumiem²⁵.

19 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).

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

21 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).

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

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

24 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).

25 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).

45. Tomēr šajā lietā šāds pamatojums nepieļauj pieņemumu par izmantojamiem galīgiem zaudējumiem triju iemeslu dēļ: pirmkārt, ja tiktu ņemti vērā zemāka līmeņa meitasuzņēmuma zaudējumi, kas Spānijā radušies vairāku gadu laikā, tas būtu pretrunā dalībvalstu nodokļu autonomijai (skat. 46. un nākamos punktus). Otrkārt, šajā lietā nav ievērots nosacījums par juridiski, bet ne faktiski izmantojamiem zaudējumiem (skat. 57. un nākamos punktus). Treškārt, attiecībā ar mātesuzņēmumu netiešas līdzdalības ietvaros (proti, ja runa ir par zemāka līmeņa meitasuzņēmumu) galīgi zaudējumi principā nav iespējami (skat. 73. un nākamos punktus).

a) *Dalībvalstu nodokļu autonomijas ņemšana vērā*

46. 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 autonomija²⁶.

47. No šāda viedokļa – kā nepārprotami norāda Tiesa²⁷ – “meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumu galīgais raksturs sprieduma *Marks & Spencer*²⁸ [..] 55. punkta izpratnē nevar izrietēt no fakta, ka dalībvalstī, kuras rezidents ir minētais meitasuzņēmums, ir izslēgta jebkāda iespēja pārnest zaudējumus”²⁹. Šādā gadījumā dalībvalstij savi nodokļu tiesību akti būtu jāpielāgo citas dalībvalsts nodokļu tiesību aktiem.

48. Ja atbilstoši Tiesas judikatūrai³⁰ 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. Tas pats attiecas uz zaudējumu pārņemšanas izbeigšanu. Abos gadījumos tiek novērsta turpmāka zaudējumu izmantošana – vienreiz to izdara pats nodokļa maksātājs, citreiz – trešā persona. Tāpēc arī situācijas ir jāvērtē vienādi.

49. Tātad, kā jau iepriekš norādīts 41. un nākamajos punktos, atbilstoši Tiesas judikatūrai pirms tā dēvēto galīgo zaudējumu apstiprināšanas ir jāpārbauda, vai tos iepriekš būtu bijis iespējams ņemt vērā, pārnesot uz trešajām personām. Tās var nozīmēt tikai ārējus pircējus vai citus grupas uzņēmumus. Ja tas tomēr nav iespējams, jo to nepieļauj Spānijas nodokļu tiesību akti – šajā gadījumā likvidācijas dēļ, kas izbeidz Spānijas grupas nodokļu konsolidāciju –, tad šis *juridiskais* zaudējumu kompensēšanas aizliegums nenozīmē, ka nu runa ir par galīgiem zaudējumiem.

50. Katrā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka pamatbrīvībām nav pretrunā, ja pārrobežu līmenī kompensējami zaudējumi kā galīgi zaudējumi vienmēr ir jākonstatē taksācijas perioda beigās³¹. Tādējādi jebkuri pārnesami zaudējumi – katrā ziņā sākotnēji³² – nav galīgi.

51. 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.

26 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).

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

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

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

30 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).

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

32 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 nezaude.

52. Pretējā gadījumā sākotnēji no veiksmīgās darbības Spānijā tiktu ieturēts nodoklis vienīgi Spānijā, turpretim vēlāka zaudējumi nesoša darbība tiktu finansēta no to valstu nodokļu ieņēmumiem, kurās ir reģistrēti grupas mātesuzņēmumi. Tas būtu pretrunā mērķim saglabāt nodokļu kompetenču pienācīgu sadalījumu.

53. Par to īpaši liecina šajā lietā nozīmīgais Spānijas tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru pārnestie zaudējumi kopš 2011. gada tiek ņemti vērā tikai ierobežoti, pat ja šajā gadā ir pietiekama peļņa, no kuras Spānija ir arī ieturējusi nodokli. Tas, ka šādi zaudējumi vēl pastāv, vispirms izriet no zaudējumu ieskaitīšanas juridiskā ierobežojuma, ko Spānija ieviesusi 2011. gadā. Zviedrijas nodokļu tiesību sistēmai tam nav jāpielāgojas (autonomijas princips).

54. Tāpat, pārnesot uz trešo personu (šajā gadījumā – grupas mātesuzņēmumu Spānijā), tādu zaudējumu raksturs, kuri nav galīgi, nemainās tikai tāpēc, ka dalībvalsts aizliedz pārnest zaudējumus. Drīzāk autonomijas princips nepieļauj, ka zaudējumi, kuri vienā taksācijas periodā nav galīgi, vēlākā taksācijas periodā citā dalībvalstī tās tiesiskā regulējuma īpatnību dēļ atkal kļūst par galīgiem zaudējumiem.

55. Līdzīgi spriedumā Komisija/Apvienotā Karaliste Tiesa uzskatīja, ka reiz konstatēta galīga rakstura neesamība vēlāk vairs nemainās³³. Katrā ziņā šai spriedumā minētais liecina par to, ka vēl kaut kā (pārrobežu līmeni) ir jāspēj ieskaitīt iespējamās pēdējā likvidācijas gadā radušos meitasuzņēmuma zaudējumus, nevis līdz šim brīdim uzkrātos un saskaņā ar valsts (šajā gadījumā – Spānijas) tiesībām pārnestos zaudējumus³⁴.

56. Tā kā šajā lietā aplūkoto zaudējumu pastāvēšana izriet tikai no Spānijas tiesībām, tie nav zemāka līmeņa meitasuzņēmuma galīgie zaudējumi.

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

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

58. 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 uzskatīt tikai tādus zaudējumus, uz kuriem juridiski varētu atsaukties, bet kuri faktiski nevar tikt izmantoti nākotnē. Šāda pārlicība izriet no nodokļu tiesību sistēmu autonomijas (46. un nākamie punkti).

59. 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.

60. Tomēr arī tad vēl vienmēr būtu iespēja pārnest šos zaudējumus uz pircēju, pārdodot uzņēmumu³⁵, ja rezidences dalībvalstī tas ir atļauts. Pircējs ņems vērā radušos zaudējumu vērtību pirkuma cenā, tādējādi tiktāl pārdevējs “realizēs” šos zaudējumus.

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

34 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.

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

61. 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.

62. Līdz ar to zaudējumu galīgais raksturs arī šajā gadījumā ir balstīts vai nu uz dalībvalsts tiesību sistēmu (jebkādas zaudējumu pārvešanas iespējas aizliegums), vai arī uz nodokļa maksātāja lēmumu nevis pārdot, bet gan likvidēt sabiedrību. 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 pārvešana uz trešo personu, izmantojot pārdošanu.

63. Tiesas sēdē *Holmen* apstiprināja, ka bija arī šādi apsvērumi, tomēr tad tika pieņemts lēmums par likvidāciju. No šāda viedokļa arī tāpēc var secināt, ka *Holmen* nerodas galīgi zaudējumi.

D. Vai runa ir par galīgiem zaudējumiem sprieduma *Bevola* izpratnē?

64. Tas nav pretrunā arī nesenajam spriedumam *Bevola*³⁶. Pirmkārt, šajā spriedumā *Marks & Spencer* minēto izņēmumu Tiesa ir attiecinājusi “tikai” uz pastāvīgo uzņēmumu “galīgiem” zaudējumiem un nav apšaubījusi iepriekš minētos ierobežojumus³⁷. It īpaši tā nav sīkāk izteikusies par jautājumu, kad rodas galīgi zaudējumi.

65. Otrkārt, šajā jaunākā spriedumā galvenais arguments³⁸ ir maksāspējas princips. Pastāvīgo uzņēmumu situācijā tas vēl var būt saprotami, jo pastāvīgie uzņēmumi ir nodokļu maksātāja uzņēmuma daļa, kas nav juridiski neatkarīga. Tomēr meitasuzņēmumu un to zemāka līmeņa uzņēmumu 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)³⁹. Par to, ka, lai pareizi uzliktu nodokli atbilstoši mātesuzņēmuma maksāspējai, ir jāņem vērā meitasuzņēmuma zaudējumi, Tiesa – un tas ir pareizi – nav lēmusi.

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

67. Gluži otrādi – drīzāk tas pat ir pretrunā principam par nodokļa uzlikšanu atkarībā no maksāspējas, ja dalībvalsts ņem vērā tikai vienu pusi (proti, tikai ieņēmumus 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 maksāspējas princips neprasa zaudējumus “eksportēt” uz citām dalībvalstīm.

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

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

37 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).

38 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).

39 Pieņēmums par grupu pārrobežu maksāspēju, kas ir juridiski nozīmīga, galvenokārt 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).

E. Starpsecinājumi, ņemot vērā “taisnīgu iekšējo tirgu”

69. Šis no judikatūras izrietošais secinājums pārliedz arī saistībā ar “taisnīgu” iekšējo tirgu, kam, ņemot vērā tā dēvētās *BEPS* sarunas⁴⁰, 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 starptautiski nestrādājošiem) uzņēmumiem. Piemēram, ja *Holmen* zina, ka galu galā visi zaudējumi, ko rada uzņēmējdarbības modelis Spānijā, var tikt kompensēti ar Zviedrijā gūto peļņu, tad *Holmen*, mēģinot ienākt Spānijas tirgū, var konkurēt pavisam citādi nekā Spānijā reģistrēts konkurents, kuram ir jāņem vērā, ka uz tā zaudējumiem nevarēs atsaukties, ja tas Spānijā izbeigs savu saimniecisko darbību. “Spānijā radušies zaudējumi” *Holmen* būtu daudz mazāks apgrūtinājums nekā valsts teritorijā reģistrētiem konkurentiem bez attiecīgas grupas struktūras.

70. Tātad, ņemot to vērā un konsekventi piemērojot Tiesas judikatūru (skat. 41. un nākamās punktus ar tajos minēto judikatūru), rodas šāds secinājums: ja zemāka līmeņa 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*⁴¹, te ietilpst arī zaudējumu realizācija, pārnesot tos uz trešo personu, bet šajā lietā tas nav noticis.

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

F. Atbildes uz katru jautājumu

72. Līdz ar to es varu sniegt konkrētas atbildes uz katru jautājumu.

1. Par pirmo jautājumu – tiešas līdzdalības prasību

73. Uzdotot pirmo prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai Spānijā reģistrēta un tur likvidējama zemāka līmeņa meitasuzņēmuma zaudējumi ir uzskatāmi par galīgiem zaudējumiem. Uz to ir jāatbild noliedzoši.

74. Spriedumā *Marks & Spencer* minētais izņēmums attiecībā uz galīgiem zaudējumiem neparedz meitasuzņēmuma un tā zemāka līmeņa uzņēmumu galīgo zaudējumu nošķiršanu. Pirmajā mirklī šķiet, ka tas ļautu gan grupas mātesuzņēmumam, gan pa vidu esošajam meitasuzņēmumam kompensēt zaudējumus ar zemāka līmeņa meitasuzņēmuma galīgajiem zaudējumiem.

75. Arī situācija, kāda bija sprieduma *Marks & Spencer* pamatā, bija netiešas līdzdalības ķēde, uz ko pareizi norāda *Holmen* un Komisija. Zemāka līmeņa meitasuzņēmums, mātesuzņēmums (pārvaldītājsabiedrība) un galvenais mātesuzņēmums (grupas mātesuzņēmums) bija reģistrēti pat trijās dažādās dalībvalstīs. Tomēr tas izriet tikai no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu un ģenerālvokāta secinājumiem⁴². Spriedumā tas nav nedz minēts faktos, nedz arī savā spriedumā tam ir pievērsusies Tiesa.

40 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*).

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

42 Ģenerālvokāta L. M. Pojareša Maduru [*L. M. Póiares Maduro*] secinājumi lietā *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:201, 8. punkts).

76. Tomēr – atšķirībā no Komisijas uzskata un saskaņā ar Nīderlandes un Zviedrijas viedokli – man šķiet pārmērīgi no tā secināt, ka Tiesa netieši ir nospriedusi, ka grupas mātesuzņēmumam ir jābūt iespējai izmantot arī zemāka līmeņa meitasuzņēmuma (galīgos) zaudējumus. Tiesai spriedumā nemaz nebija sīkāk jārisina šis jautājums, jo par to tai nemaz netika jautāts.

77. Tomēr galvenokārt no šādas pieejas izrietētu grupas tiesības izvēlēties ar iespēju lemt, kurā dalībvalstī kurš meitasuzņēmums vai mātesuzņēmums izmantos zemāka līmeņa meitasuzņēmuma “galīgos” zaudējumus.

78. It īpaši tad, ja visas trīs uzņēmēj sabiedrības būtu dažādu dalībvalstu rezidentes un būtu gūta atbilstoša kompensējama peļņa, šīs tiesības izvēlēties būtu nozīmīgas, lai optimizētu grupas nodokļa likmi. Tomēr, kā pareizi uzskata iesaistītās dalībvalstis, šādas tiesības izvēlēties nevar pastāvēt. Tiktu apdraudēts arī mērķis saglabāt nodokļu kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm. Turklāt rastos risks, ka uz zaudējumiem varētu atsaukties vairākās dalībvalstīs.

79. Tā kā principā vēl ir iespējams, ka zaudējumus kompensē tiešais mātesuzņēmums citā dalībvalstī, no tā drīzāk izriet, ka principā prioritāras tiesības kompensēt zaudējumus ir tiešajam mātesuzņēmumam, nevis netiešajam mātesuzņēmumam (šajā gadījumā grupas – uzņēmumu grupas mātesuzņēmumam Zviedrijā). Tad šī prioritāte ļauj arī izvairīties no iepriekš minētajiem riskiem saistībā ar nodokļa maksātāja tiesībām izvēlēties, kā arī no iespējas divreiz izmantot zaudējumus triju valstu attiecībās.

80. Šī prioritāte ir spēkā arī tad, ja – kā šajā lietā – zemāka līmeņa meitasuzņēmums un meitasuzņēmums ir vienas un tās pašas dalībvalsts rezidenti. *Holmen* pareizi norāda, ka šajā lietā nav riska, kas saistīts ar grupas nodokļa likmes optimizēšanu, izvēloties dalībvalsti zaudējumu kompensēšanai. Tāpat ir izslēgts paaugstināts risks, kas saistīts ar zaudējumu vairākkārtēju ņemšanu vērā. Tomēr arī šajā gadījumā galvenais jautājums ir nevis par to, vai meitasuzņēmums un tā zemāka līmeņa uzņēmums ir vienas un tās pašas valsts rezidenti, bet gan par to, vai zemāka līmeņa meitasuzņēmumam ir galīgi zaudējumi attiecībās ar citā dalībvalstī reģistrētu mātesuzņēmumu. Kā minēts iepriekš, uz to gan ir jāatbild noliedzoši.

81. Tādējādi uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka netieši piederoša uzņēmuma (proti, zemāka līmeņa meitasuzņēmuma) zaudējumi principā nav galīgi zaudējumi attiecībās ar “galveno mātesuzņēmumu” (proti, meitasuzņēmuma mātesuzņēmumu).

2. Par otro jautājumu – Spānijā noteikto zaudējumu kompensēšanas ierobežojumu

82. Uzdotot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai zaudējumi ir uzskatāmi par galīgiem zaudējumiem arī tad, ja tie bija jāpārnes zaudējumu kompensēšanas ierobežojuma dēļ.

83. Uz šo jautājumu, ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ir jāatbild, ka zaudējumi, kas “tikai” ir pārnesti, nav uzskatāmi par tā dēvētajiem galīgajiem zaudējumiem, pat ja meitasuzņēmuma valstī noteiktā zaudējumu absorbcijas ierobežojuma dēļ tos nav bijis iespējams kompensēt ar agrāk gūtu peļņu.

84. Šo zaudējumu eksistence ir atkarīga tikai no Spānijas nodokļu tiesību aktu struktūras, un Zviedrija nevar būt spiesta ņemt vērā šos zaudējumus, lai samazinātu nodokli.

3. Par trešo un ceturto jautājumu

85. Uzdotot trešo un ceturto jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai, izvērtējot zaudējumu galīgo raksturu, ir jāņem vērā fakts, ka meitasuzņēmuma rezidences valsts tiesību aktos citiem grupas uzņēmumiem, kuriem nav radušies zaudējumi, ir noteikti ierobežojumi atskaitīt šādus zaudējumus, un, ja atbilde ir apstiprinoša, vai ir jāpievērš uzmanība tam, cik lielā mērā ierobežojumu dēļ faktiski nav bijis iespējams kompensēt daļu no zaudējumiem.

86. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz šiem abiem jautājumiem ir jāatbild, ka, izvērtējot, vai runa ir par meitasuzņēmuma apakšuzņēmuma galīgiem zaudējumiem, vienmēr galvenā nozīme ir tikai ierobežojumiem, kas attiecas uz zemāka līmeņa meitasuzņēmumu. Ja zemāka līmeņa meitasuzņēmumam ir iespēja pārnest zaudējumus uz trešo personu (piemēram, meitasuzņēmumu), tad zemāka līmeņa meitasuzņēmumam nerodas galīgi zaudējumi. Tāpēc nav būtiski, vai konkrētajā gadījumā trešās personas arī efektīvi varēja izmantot zaudējumus. Tas varētu būt svarīgi jautājumā, vai šīm trešajām personām galīgie zaudējumi ir radušies attiecībā ar to mātesuzņēmumiem.

VI. Secinājumi

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

- 1) LESD 49. pantā apvienojumā ar tā 54. pantu paredzētais priekšnoteikums pārrobežu zaudējumu kompensēšanai mātesuzņēmumā ir tāds, lai nerentablais meitasuzņēmums tieši piederētu mātesuzņēmumam.
- 2) Zaudējumi, kas “tikai” ir pārnesti, nav uzskatāmi par tā dēvētajiem galīgajiem zaudējumiem, pat ja meitasuzņēmuma rezidences valstī noteiktā zaudējumu absorbcijas ierobežojuma dēļ tos nav bijis iespējams kompensēt ar agrāk gūtu peļņu.
- 3) Izvērtējot zemāka līmeņa meitasuzņēmuma zaudējumu galīgo raksturu, ir jāņem vērā arī iespēja pārnest zaudējumus uz trešajām personām un tādā veidā tos kompensēt, tādējādi pārņemšanā un kompensēšanā iesaistot arī tā mātesuzņēmumu (vai citus grupai piederošus uzņēmumus) šajā dalībvalstī. Tas, vai trešo personu iespējas atskaitīt zaudējumus ir ierobežotas, ir būtiski, tikai noskaidrojot jautājumu par to “galīgajiem” zaudējumiem.