



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2019. gada 19. jūnijā \*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Sabiedrību grupa – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumu atskaitīšana – Jēdziens “galīgie zaudējumi” – Apvienošanās, kurā mātesuzņēmums pārņem meitasuzņēmumu – Meitasuzņēmuma rezidences valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem apvienošanās gadījumā zaudējumus var atskaitīt vienīgi uzņēmums, kuram šie zaudējumi ir radušies

Lietā C-607/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2017. gada 5. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 24. oktobrī, tiesvedībā

***Skatteverket***

pret

***Memira Holding AB,***

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), tiesneši K. Toadere [*C. Toader*], A. Ross [*A. Rosas*], L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] un M. Safjans [*M. Safjan*],

ģenerālvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre: S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2018. gada 24. oktobra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Skatteverket* vārdā – *J. Anderberg*, pārstāvis,
- *Memira Holding AB* vārdā – *L. Staberg*, pārstāvis,
- Zviedrijas valdības vārdā – *A. Falk*, *A. Alriksson*, *C. Meyer-Seitz*, *H. Shev*, *H. Eklinder*, *L. Zettergren* un *J. Lundberg*, pārstāves,
- Vācijas valdības vārdā – sākotnēji *T. Henze* un *R. Kanitz*, vēlāk – *R. Kanitz*, pārstāvji,
- Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *G. De Socio*, *avvocato dello Stato*,

\* Tiesvedības valoda – zviedru.

- Somijas valdības vārdā – *S. Hartikainen*, pārstāvis,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *S. Brandon* un *G. Brown*, pārstāvji, kuriem palīdz *D. Yates*, *barrister*,
- Eiropas Komisijas vārdā – *K. Simonsson*, kā arī *N. Gossement*, *E. Ljung Rasmussen* un *G. Tolstoy*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2019. gada 10. janvāra tiesas sēdē,  
pasludina šo spriedumu.

### Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 49. pantu, aplūkojot to kopsakarā ar LESD 54. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā, kurā *Skatteverket* (Ieņēmumu dienests, Zviedrija) ir vērsies pret *Memira Holding AB* (turpmāk tekstā – “*Memira*”) saistībā ar šī uzņēmuma tiesībām no uzņēmuma nodokļa atskaitīt citā dalībvalstī reģistrēta meitasuzņēmuma zaudējumus gadījumā, ja, uzņēmumiem apvienojoties, šis meitasuzņēmums tiktu pievienots.

### Atbilstošās tiesību normas

#### *Zviedrijas tiesības*

- 3 Uzņēmējiesabiedrību apvienošanas nodokļu sistēmu regulē *Inkomstskattelag* (1999:1229) (1999. gada Likums (1999:1229) par ienākuma nodokli, turpmāk tekstā – “Likums par ienākuma nodokli”) 37. nodaļas noteikumi.
- 4 Šīs nodaļas 16.–29. pantā ir iestrādāti īpašie nodokļu noteikumi attiecībā uz tā dēvēto kvalificēto apvienošanas.
- 5 Lai apvienošanās varētu tikt uzskatīta par kvalificēto apvienošanas, atbilstoši šīs nodaļas 11. un 12. pantam, pirmkārt, tieši pirms apvienošanās vismaz daļa no pārvedamās uzņēmējiesabiedrības ienākumiem no saimnieciskās darbības ir jāapliek ar nodokli Zviedrijā un, otrkārt, uzreiz pēc apvienošanās saņēmējai uzņēmējiesabiedrībai Zviedrijā ir jāmaksā nodoklis par ienākumiem no tās saimnieciskās darbības, attiecībā uz kuru pārvedamā uzņēmējiesabiedrība ir bijusi nodokļa maksātājs. Turklāt ienākumi nevar tikt pilnībā vai daļēji atbrīvoti no nodokļa maksāšanas Zviedrijā, balstoties uz nolīgumu par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu.
- 6 Kvalificētās apvienošanās gadījumā atbilstoši Likuma par ienākuma nodokli 37. nodaļas 17. un 18. pantam attiecībā uz šās nodaļas 11. pantā minēto saimniecisko darbību pārvedamajai uzņēmējiesabiedrībai nav tiesību deklarēt ienākumus vai atskaitīt izdevumus saistībā ar apvienošanas un attiecībā uz šīs saimnieciskās darbības veida aplikšanu ar nodokli saņēmēja uzņēmējiesabiedrība stājas pārvedamās uzņēmējiesabiedrības vietā. Tas tostarp nozīmē, ka saņēmēja uzņēmējiesabiedrība, ievērojot minētās nodaļas 21.–26. pantā noteiktos ierobežojumus, var atskaitīt pārvedamās uzņēmējiesabiedrības zaudējumus par iepriekšējiem taksācijas periodiem.
- 7 Likuma par ienākuma nodokli 35. nodaļā ir paredzēts pārrobežu uzņēmējiesabiedrību grupas nodokļa atvieglojums, saskaņā ar kuru var atskaitīt galīgos zaudējumus, kas radušies pilnībā piederošam, Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ) dalībvalstī reģistrētam ārvalsts meitasuzņēmumam, ar noteikumu

tostarp, ka meitasuzņēmums ir tieši piederošs, tas ir likvidēts un mātesuzņēmums pēc likvidēšanas neturpina sava meitasuzņēmuma darbību. Tomēr iesniedzējtiesa uzskata, ka šie noteikumi neattiecoties uz apvienošanas.

### **Vācijas tiesības**

- 8 Iesniedzējtiesa ir konstatējusi un Vācijas valdība nav iebildusi, ka atbilstoši Vācijas tiesību aktiem apvienošanās gadījumā uzņēmējsabiedrībām, kuras ir nodokļu maksātājas Vācijā, neesot tiesību savstarpēji pārnest zaudējumus.

### **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

- 9 Zviedrijas uzņēmējsabiedrība *Memira* ar meitasuzņēmumu starpniecību darbojas oftalmoloģiskās ķirurģijas nozarē. Vācijā tai ir tikai viena uzņēmējsabiedrība, kuras īpašumā un pārvaldībā ir klinika. Tā kā meitasuzņēmums radīja zaudējumus, *Memira* izsniedza meitasuzņēmumam aizdevumu tā darbības finansēšanai, taču nesekmīgi. Līdz ar to meitasuzņēmuma saimnieciskā darbība tika izbeigta, un tā bilancē bija vienīgi parādi un atsevišķi likvidie aktīvi.
- 10 *Memira* apsver iespēju, īstenojot pārrobežu apvienošanas, pievienot savu Vācijas meitasuzņēmumu, kā rezultātā meitasuzņēmums beigtu darbību, bet nelikvidētos un pēc apvienošanās *Memira* Vācijā vairs nedz tieši, nedz netieši neveiktu nekādu saimniecisko darbību.
- 11 *Memira* Vācijas meitasuzņēmuma uzkrātie iepriekšējo gadu zaudējumi, kurus nevar atskaitīt no iepriekšējo gadu peļņas, ir 7,6 miljoni EUR. Šos zaudējumus saskaņā ar Vācijas uzņēmējsabiedrībām piemērojamiem nodokļiem minētais meitasuzņēmums var atskaitīt vai nu no esošās peļņas, vai arī bez termiņa ierobežojuma no nākamo gadu peļņas. Toties tos nav iespējams atskaitīt iepriekšējā punktā minētajā situācijā, kādu ir ielāņojusi īstenot *Memira*, jo atbilstoši Vācijas tiesību aktiem apvienošanās gadījumā nav iespējams šādus zaudējumus pārnest citai uzņēmējsabiedrībai, kura ir nodokļa maksātāja Vācijā.
- 12 Šādā kontekstā *Memira* lūdza *Skatterättsnämnden* (Nodokļu tiesību pārvalde, Zviedrija) izsniegt uzziņu, lai noskaidrotu, vai gadījumā, ja tā konkretizētu savu apvienošanās projektu, tā varētu, pamatojoties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, atskaitīt Vācijas meitasuzņēmuma radītos zaudējumus no uzņēmumu ienākuma nodokļa Zviedrijā, uz ko *Memira* saņēma noliedzošu atbildi.
- 13 Šajā saistībā uzziņā bija norādīts, ka *Memira* Vācijas meitasuzņēmuma zaudējumi nevar tikt pārnesti uz mātesuzņēmumu, pamatojoties uz Zviedrijas nodokļu tiesību aktiem attiecībā uz kvalificēto apvienošanas aplikšanu ar nodokļiem tādēļ, ka uz šo meitasuzņēmumu neattiecoties nodokļa maksāšanas pienākums Zviedrijā. Turklāt tiesības uz atskaitīšanu nevarot tikt piešķirtas, arī piemērojot grupas atvieglojumu noteikumus, jo šie noteikumi neattiecoties uz *Memira* ielāņoto scenāriju.
- 14 Nodokļu tiesību pārvalde atzina, ka šāda situācija var ierobežot brīvību veikt uzņēmējdarbību, tomēr tā uzskatīja, ka no Tiesas 2005. gada 13. decembra sprieduma *Marks & Spencer* (C-446/03, turpmāk tekstā – “spriedums *Marks & Spencer*”, EU:C:2005:763) izriet, ka šis ir attaisnojams ierobežojums, ja vien tiek ievērots samērīguma princips, un ka līdz ar to konkrētie zaudējumi neatbilstot vienai no šā sprieduma 55. punktā minētajām situācijām, proti, tie neesot tā dēvētie “galīgi” zaudējumi.
- 15 Balstoties uz Tiesas judikatūru, Nodokļu tiesību pārvalde atzina, ka, lai novērtētu, vai attiecīgie zaudējumi ir kļuvuši galīgi, esot jāņem vērā, kā zaudējumi tiek reglamentēti atbilstoši meitasuzņēmuma rezidences valsts tiesībām. Šajā ziņā tā ir norādījusi, ka saskaņā ar Vācijas tiesībām, apvienojoties ar citu uzņēmumu, kas ir nodokļu maksātājs Vācijā, nav nekādu iespēju izmantot zaudējumus, un līdz ar to ir secināts, ka zaudējumus nevar uzskatīt par galīgiem.

- 16 Trīs Nodokļu tiesību pārvaldes locekļiem bija cits viedoklis; tie uzskatīja, ka *Memira* Vācijas meitasuzņēmuma ciestie zaudējumi esot jāuzskata par galīgiem, jo *Memira* [grupā] neesot nevienas Vācijas uzņēmējdarbības vai citas uzņēmējdarbības ar pastāvīgo darījumdarbības vietu Vācijā, ar kuru šis meitasuzņēmums varētu apvienoties. Tādējādi tas, ka atbilstoši Vācijas tiesību aktiem nav atļauts pārņemt zaudējumus, apvienojoties ar citu uzņēmējdarbību, nodokļa maksātāju Vācijā, neesot būtiski, lai noteiktu, vai meitasuzņēmuma zaudējumi ir uzskatāmi par galīgiem.
- 17 Gan nodokļu dienests, gan *Memira* minēto Nodokļu tiesību pārvaldes uzziņu apstrīdēja *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija).
- 18 Šī tiesa uzskata, ka Tiesas judikatūrā, jo īpaši 2013. gada 21. februāra spriedumā A (C-123/11, EU:C:2013:84), nav precizēts, vai nolūkā noskaidrot, vai meitasuzņēmuma zaudējumi ir uzskatāmi par galīgiem, ir jāņem vērā, kādas saskaņā ar meitasuzņēmuma rezidences valsts tiesību aktiem ir citām juridiskām personām piedāvātās iespējas ņemt vērā šos zaudējumus, un apstiprinošas atbildes gadījumā – kā šis regulējums ir jāņem vērā.
- 19 Šādos apstākļos *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai – izvērtējot jautājumu par zaudējumu, kas radušies meitasuzņēmumam citā dalībvalstī, galīgo raksturu, tostarp [2013. gada 21. februāra sprieduma A (C-123/11, EU:C:2013:84)] izpratnē, un līdz ar to par mātesuzņēmuma tiesībām atskaitīt zaudējumus, pamatojoties uz LESD 49. pantu, – ir jāņem vērā fakts, ka meitasuzņēmuma rezidences valsts 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 gadījumā meitasuzņēmuma rezidences valstī faktiski ir vēl kāds cits tiesību subjekts, kas varētu atskaitīt zaudējumus gadījumā, ja šajā valstī šāda atskaitīšana būtu atļauta?”

### Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 20 Vispirms jāatgādina, ka sprieduma *Marks & Spencer* 43.–51. punktā Tiesa ir nospriedusi, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, ar kuru kādai uzņēmējdarbībai tiek ierobežotas tiesības atskaitīt ārvalsts meitasuzņēmuma zaudējumus, lai gan šādas tiesības tiek piešķirtas meitasuzņēmumiem rezidentiem, ir pamatots ar nepieciešamību saglabāt sabalansētu nodokļu aplikšanas kompetenču sadalījumu dalībvalstu starpā un atvairīt risku, ka zaudējumi tiek ņemti vērā divreiz un ka notiek izvairīšanās no nodokļu maksāšanas.
- 21 Tomēr minētā sprieduma 55. punktā Tiesa ir precizējusi, ka, pat ja šāds ierobežojums principā ir attaisnojams, tas nav uzskatāms par samērīgu, ja mātesuzņēmuma rezidences valsts ir liegusi iespēju šim uzņēmumam fiskāli ņemt vērā sava meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumus, kuri līdz ar to tiek uzskatīti par galīgiem, situācijā, kurā:
- meitasuzņēmums nerezidents ir izmantojis visas iespējas ņemt vērā zaudējumus, kas ir tā rezidences valstī attiecīgajā finanšu gadā, par ko ir iesniegts lūgums par atvieglojuma piešķiršanu, kā arī iepriekšējo finanšu gadu laikā, ja vajadzīgs, šos zaudējumus pārnesot trešajām personām vai tos atskaitot no peļņas, ko meitasuzņēmums ir guvis iepriekšējos finanšu gados, un
  - nepastāv iespēja, ka ārvalsts meitasuzņēmuma zaudējumus varētu ņemt vērā tā rezidences valstī nākamo finanšu gadu ietvaros vai nu šis uzņēmums pats, vai arī trešā persona, it īpaši, ja meitasuzņēmums tai tiek pārdots.

### Par pirmo jautājumu

- 22 Uzdodama pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, cik būtiska nozīme – vērtējot, vai meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumi ir kļuvuši galīgi sprieduma *Marks & Spencer* 55. punkta izpratnē, – ir jāpiešķir apstāklim, ka meitasuzņēmuma dalībvalstī uzņēmumam nav tiesību apvienošanās gadījumā vienas uzņēmējsabiedrības zaudējumus pārnest citam nodokļa maksātājam, lai gan mātesuzņēmuma dalībvalstī šāda pārnešana ir atļauta gadījumā, kad apvienojas divas uzņēmējsabiedrības rezidentes.
- 23 Tādējādi Tiesai ir lūgts precizēt, vai *Memira* ieplānotais scenārijs ir uzskatāms par vienu no sprieduma *Marks & Spencer* 55. punkta otrajā ievilkumā minētajām situācijām, kurā nepastāv iespēja, ka ārvalsts meitasuzņēmuma zaudējumi varētu tikt ņemti vērā tā rezidences valstī nākamajos finanšu gados.
- 24 Tomēr šajā ziņā pietiek atgādināt, ka sprieduma *Marks & Spencer* 55. punkta otrā ievilkuma pamatojumā skaidri ir minēts, ka nosacījums, kāpēc zaudējumus nevar uzskatīt par galīgiem, ir atkarīgs no tā, vai zaudējumus nākamajos finanšu gados ņem vērā trešā persona, it īpaši, ja meitasuzņēmums tai tiek pārdots.
- 25 Saskaņā ar *Memira* ieplānoto scenāriju, pat ja sprieduma *Marks & Spencer* 55. punktā minētie pārējie neiespējamības gadījumi būtu izpildījušies, zaudējumi tomēr nevarētu tikt uzskatīti par galīgiem, ja pastāvētu iespēja tos lietderīgi izmantot, pārnesot kādai trešajai personai.
- 26 Faktiski, kā to ģenerālvokāte ir norādījusi secinājumā 65.–70. punktā, pavisam nevar izslēgt, ka kāda trešā persona fiskāli ņem vērā meitasuzņēmuma zaudējumus šī meitasuzņēmuma rezidences valstī, piemēram, to pārdodot par cenu, kurā ir ietverta nodokļa atvieglojuma, ko veido zaudējumu atskaitīšanas tiesības nākotnē, vērtība (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 21. februāris, A, C-123/11, EU:C:2013:84, 52. un nākamie punkti, kā arī šis pašas dienas spriedums, *Holmen*, C-608/17, 38. punkts).
- 27 Līdz ar to *Memira* ieplānotajā scenārijā, ja vien šī uzņēmējsabiedrība nedemonstrē, ka iepriekšējā punktā minētā iespēja nepastāv, ar to vien, ka atbilstoši meitasuzņēmuma rezidences valsts tiesībām apvienošanās gadījumā netiek ļauts pārnest zaudējumus, nepietiek, lai meitasuzņēmuma zaudējumi tiktu uzskatīti par galīgiem.
- 28 Tādējādi uz pirmo jautājumu ir jāatbild šādi – izvērtējot, vai meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumi ir uzskatāmi par galīgiem sprieduma *Marks & Spencer* 55. punkta izpratnē, tam vien, ka meitasuzņēmuma dalībvalstī apvienošanās gadījumā nav atļauts vienas uzņēmējsabiedrības zaudējumus pārnest citam nodokļa maksātājam, lai gan mātesuzņēmuma dalībvalstī šāda pārnešana ir atļauta gadījumā, kad apvienojas divas uzņēmējsabiedrības rezidentes, nav izšķirošas nozīmes, ja vien mātesuzņēmums nepierāda, ka tam nav iespējams šos zaudējumus izmantot, piemēram, pārdošanas darījuma ceļā, lai tādējādi zaudējumus nākamajos finanšu gados varētu ņemt vērā trešā persona.

### Par otro jautājumu

- 29 Uzdodama otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai gadījumā, kad pirmajā jautājumā minētais apstāklis izrādās nozīmīgs, ir jāņem vērā, ka meitasuzņēmuma rezidences valstī nav neviena cita subjekta, kurš apvienošanās gadījumā varētu atskaitīt zaudējumus, ja šāda atskaitīšana šajā valstī būtu atļauta.
- 30 Šajā ziņā, kā tas tika norādīts, atbildot uz pirmo jautājumu, no meitasuzņēmuma rezidences valsts tiesību aktiem izrietošie ierobežojumi pārnest zaudējumus apvienošanās gadījumā nav izšķiroši, ja vien mātesuzņēmums nav pierādījis, ka nepastāv iespēja zaudējumus ņemt vērā kādai trešajai personai, piemēram, pārdodot par cenu, kurā ir ietverta nodokļa atvieglojuma vērtība.

- 31 Ja minētais ir pierādīts un turklāt ir izpildīti sprieduma *Marks & Spencer* 55. punktā minētie pārējie nosacījumi, nodokļu iestādēm ir pienākums uzskatīt, ka meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumi ir galīgi, un tādējādi nav samērīgi liegt mātesuzņēmumam tos pārņemt.
- 32 Šajā ziņā, lai noskaidrotu, vai zaudējumi ir uzskatāmi par galīgiem, nav nozīmes, vai zaudējumus radošā meitasuzņēmuma rezidences valstī pastāv citi subjekti, kuriem apvienošanās gadījumā varētu pārņemt meitasuzņēmuma zaudējumus, ja šāda iespēja pastāvētu.
- 33 Tādējādi uz otro jautājumu ir jāatbild, ka gadījumā, kad pirmajā jautājumā minētais apstāklis izrādās nozīmīgs, nav nozīmes, ka meitasuzņēmuma rezidences valstī nav neviena cita subjekta, kas apvienošanās gadījumā varētu atskaitīt šos zaudējumus, ja šāda atskaitīšana būtu atļauta.

### Par tiesāšanās izdevumiem

- 34 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

- 1) **Izvērtējot, vai meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumi ir uzskatāmi par galīgiem 2005. gada 13. decembra sprieduma *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) 55. punkta izpratnē, tam vien, ka meitasuzņēmuma dalībvalstī apvienošanās gadījumā nav atļauts vienas uzņēmējdarbības zaudējumus pārņemt citam nodokļa maksātājam, lai gan mātesuzņēmuma dalībvalstī šāda pārņemšana ir atļauta gadījumā, kad apvienojas divas uzņēmējdarbības rezidentes, nav izšķirošas nozīmes, ja vien mātesuzņēmums nepierāda, ka tam nav iespējams šos zaudējumus izmantot, piemēram, pārdošanas darījuma ceļā, lai tādējādi zaudējumus nākamajos finanšu gados varētu ņemt vērā trešā persona.**
- 2) **Gadījumā, kad pirmajā jautājumā minētais apstāklis izrādās nozīmīgs, nav nozīmes, ka meitasuzņēmuma rezidences valstī nav neviena cita subjekta, kas apvienošanās gadījumā varētu atskaitīt šos zaudējumus, ja šāda atskaitīšana būtu atļauta.**

[Paraksti]