

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2013. gada 21. februārī (*)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību – LESD 49. pants – Nodokļu tiesību akti – Vienādalībvalstī reģistrētas mēģinājuma apvienošana ar citā dalībvalstī reģistrētu meitassabiedrību – Iespējama mēģinājuma atskaitīt meitassabiedrības darbības rezultātu radušos zaudējumus – Izņēmums attiecībā uz meitassabiedrībām nerezidentēm

Lieta C-123/11

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Somija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2011. gada 7. martā un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 9. martā, tiesvedībā par prasību, ko cēlusi

A Oy.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], kas pilda ceturtās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), K. Toadere [*C. Toader*], A. Prehala [*A. Prechal*] un E. Jarašāns [*E. Jarašinas*],

ģenerālvokāle J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre L. Hīvēle [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ģemotvērī rakstveida procesū un 2012. gada 7. jūnijā tiesās sēdī,

ģemotvērī apsvērumus, ko sniedza:

- A Oy vērī – A. Blomkvist, asinājaja,
- Somijas valdības vērī – M. Pere, pērstēve,
- Vēcijas valdības vērī – K. Petersen, pērstēve,
- Francijas valdības vērī – G. de Bergues un J.-S. Pilczer, pērstēvjī,
- Itālijas valdības vērī – G. Palmieri, pērstēve, kurai palīdz M. Santoro, *avvocato dello Stato*,
- Zviedrijas valdības vērī – A. Falk un S. Johannesson, pērstēves,
- Apvienotās Karalistes valdības vērī – C. Murrell, pērstēve, kurai palīdz K. Bacon un R. Hill, *barristers*,
- Eiropas Komisijas vērī – R. Lyal un I. Koskinen, pērstēvjī,

noklausģjusies ģenerģlvokģtes secinģjumus 2012. gada 19. jģlijā tiesās sēdģ,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par LESD 49. un 54. panta interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā par prasību, ko cēlusi atbilstoši Somijas tiesību m dibinātā uzņēmums *A Oy* (turpmāk tekstā – “A”) par *Keskusverolautakunta* (Galvenā nodokļu pārvalde) lēmumu, saskaņā ar kuru A, veicot apvienošanos ar Zviedrijas meitassabiedrību, tika liegta iespēja nodokļa aprēķināšanas nolūkā atskaitīt šīs pārdarījums zaudējumus.

Atbilstošās tiesību normas

Starptautiskās tiesības

3 1996. gada 23. septembrī Helsinkos noslēgtās Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu iekšējās nodokļa un ārējās nodokļa jomā (SopS 26/1997), kas noslēgta starp Ziemeļvalstīm, 7. panta 1. punkts ir noteikts:

“Sabiedrības, kas darbojas Līgumslēdzēju valstī, peļņu var aplikt ar nodokļiem tikai šajā valstī, izņemot gadījumus, kad sabiedrība veic komercdarbību otrā Līgumslēdzēju valstī, izmantojot tur esošu pastāvīgu uzņēmumu. Ja sabiedrība veic komercdarbību šādi, sabiedrības peļņu var aplikt ar nodokļiem otrajā valstī, bet tikai to peļņas daļu, kas ir attiecināma uz šo uzņēmumu.”

Somijas tiesību akti

4 Likuma 360/1968 par uzņēmumu iekšējās nodokli (*Laki elinkeinotulon verottamisesta* (360/1968)), kura mērķis ir paši bija transponēti Padomes 2009. gada 19. oktobra Direktīvu 2009/133/EK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmumsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, daļējai sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, kā arī SE vai SCE juridiskās adreses pārceļšanai no vienas dalībvalsts uz citu (OV L 310, 34. lpp.), ir precizētas uzņēmumsabiedrību apvienošanu/pievienošanu regulējošās tiesību normas.

5 Šī likuma 52.a panta 2. punkts apvienošanas jēdziens ir definēts šādi:

“Apvienošans ir darījums, ar kuru:

[..]

2) pievienojam uzņēmumsabiedrība, kas beidz darbību, bet nelikvidējas, pārved visus aktīvus un pasīvus iegāstojam uzņēmumsabiedrībai, kam pieder visas pievienojamās uzņēmumsabiedrības kapitālu veidojošās akcijas, vai akciju sabiedrībai, kuras pašumā ir šāda uzņēmumsabiedrība.”

6 1992. gada 30. decembra Likuma 1535/1992 par iekšējās nodokli (*Tuloverolaki* (1535/1992); turpmāk tekstā – “Likums par iekšējās nodokli”) ir precizēts sabiedrību zaudējumiem piemērojamais nodokļu režīms.

7 Šī likuma 117. pants ir paredzēts, ka konstatētos no saimnieciskās darbības radušos zaudējumus atskaita no turpmāko gadu saimnieciskās darbības rezultātā gūtajiem iekšējiem.

8 Minētā likuma 119. panta pirmajā un otrajā daļē ir precizēts:

“Taksācijas gadā no saimnieciskās un lauksaimnieciskās darbības radušos zaudējumus nākamajos 10 taksācijas gados atskaita no saimnieciskās un lauksaimnieciskās darbības rezultātu gūtās peļņas, ciktāl peļņa tiek gūta.

“No saimnieciskās darbības radušies zaudējumi” ir tieši finansiāli zaudējumi, ko aprēķina saskaņā ar [Likumu 360/1968 par uzņēmumu ienākuma nodokli] [..].”

9 Šī paša likuma 123. panta otrajā daļā ir paredzēti šādi nosacījumi, kādos iegāstošā uzņēmumsabiedrība var nodokļu aprēķināšanas nolūkā pārņemt pievienojamās uzņēmumsabiedrības zaudējumus:

“Uzņēmumsabiedrībām apvienojoties [..], saņēmējai uzņēmumsabiedrībai ir tiesības saskaņā ar 119. un 120. pantu no sava ar nodokli apliekamā ienākuma atskaitīt pievienojamās [..] uzņēmumsabiedrības zaudējumus ar nosacījumu, ka iegāstojai uzņēmumsabiedrībai vai tās akcionāriem vai daļbniekiem vai uzņēmumsabiedrībai un tās akcionāriem vai daļbniekiem kopā no zaudējumu rašanās gada sākuma ir piederējusi vairāk nekā puse pievienojamās vai sadalāmās sabiedrības akciju vai daļu.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

10 A ir Somijas uzņēmums, kas ir specializējies mēbeļu tirdzniecībā. A Zviedrijā ir meitassabiedrība (turpmāk tekstā – “B”), kuras kapitāls pilnībā pieder A un kura Zviedrijā veic šādu pašu darbību trīs tirdzniecības vietās, ko tā nomā. A pašai Zviedrijā nav citu meitassabiedrību vai filiāļu.

11 Zaudējumu dēļ B slēdza savas trīs tirdzniecības vietas – vienu 2007. gada decembrī, pārējās divas – 2008. gada martā. B neplānoja turpināt saimniecisko darbību Zviedrijā, bet tai joprojām bija saistības no ilgtermiņa nomas līgumiem par divu tirdzniecības vietu nomu. Laika posmā no 2001. līdz 2007. gadam tās zaudējumi sasniedza SEK 44,8 miljonus.

12 Pēc B darbības izbeigšanas A bija ieplānojusi apvienoties ar šo meitassabiedrību. Šis darījums esot pamatots no saimnieciskā viedokļa un it īpaši ņemtu vērā A pārvest B noslēgtos nomas līgumus. Turklāt šāda procedūra esot pārskatāms un viegli īstenojams pasākums, lai vienkāršotu koncerna struktūru.

13 Pēc šā darījuma noslēgšanas B līdzekļiem, parādēm un saistību atlikumam būtu jātiek pārvestiem uz A un meitassabiedrībai vairs nebūtu ne meitassabiedrības, ne pastāvīga uzņēmuma Zviedrijā.

14 A iesniedza *Keskusverolautakunta* līgumu sniegt iepriekšēju nolikumu par jautājumu, vai tad, ja šis darījums tiktu īstenots, tā varētu atskaitīt B zaudējumus atbilstoši Likuma par ienākuma nodokli 123. panta otrajai daļai.

15 *Keskusverolautakunta* 2009. gada 25. marta iepriekšējā nolikuma atbildē noraidīja, pamatojoties uz to, ka B zaudējumi esot tikuši konstatēti, piemērojot Zviedrijas nodokļu tiesību aktus. Tā uzskata, ka tādējādi šie zaudējumi nevar ietilpt Likuma par ienākuma nodokli 119. panta piemērošanas jomā.

16 A šo nolikumu apstrīdēja *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa), atsaucoties it īpaši uz brīvību veikt uzņēmējdarbību.

17 Iesniedzējtiesa secina, ka tad, ja uzņēmumsabiedrība rezidente pievieno Somijas uzņēmumsabiedrību, tā var nodokļu aprēķināšanas nolūkā atskaitīt šīs pārdotās zaudējumus ar

nosacījumiem, kas ir izklāstīti Likuma par ienākuma nodokli 119. un 123. pantā, izņemot gadījumu, kad šis darījums ir ticis veikts vienīgi ar mērķi gūt nodokļu priekšrocības.

18 Šī tiesa uzsver, ka turpretim Somijas likumā nav sniegtas norādes par nosacījumiem, kādos tū varētu veikt šo atskaitījumu, ja pievienojamā uzņēmējdarbība atrodas citā dalībvalstī.

19 Līdz ar to minētajai tiesai nav skaidrs, vai Somijas tiesību aktos ir ietverts brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums un – ja tāds ir – vai to var uzskatīt par attaisnojamu ar Somijas iestāžu norādītajām vispārīgām interesēm, kas ir saistītas ar dalībvalstu vajadzību saglabāt to nodokļu uzlikšanas pilnvaru līdzsvarotu sadalījumu un nodrošināt ties pret zaudējumu dubultas izmantošanas riskiem un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

20 Šādos apstākļos *Korkein hallinto-oikeus* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai saskaņā ar LESD 49. un 54. pantu ir paredzēts, ka iegūstošajai uzņēmējdarbībai, apliekot to ar nodokli, ir tiesības atskaitīt zaudējumus, kas pievienojamajai uzņēmējdarbībai, kura ir reģistrēta citā dalībvalstī, saimnieciskās darbības rezultātā radušies iepriekšjos gados pirms apvienošanas, ja iegūstošajai uzņēmējdarbībai nav pastāvīga uzņēmuma pievienojamās uzņēmējdarbības dalībvalstī un tū saskaņā ar valsts tiesību aktiem pievienojamās uzņēmējdarbības zaudējumu var atskaitīt vienīgi tad, ja pievienojamā uzņēmējdarbība ir iekšzemes uzņēmējdarbība vai ja zaudējumi ir radušies šajā valstī esošā pastāvīgā uzņēmumā?”

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai LESD 49. un 54. pantam ir nozīme attiecībā uz to, vai atskaitīmo zaudējumu apmērs ir jāaprēķina saskaņā ar tās valsts nodokļu tiesību aktiem, kuras rezidente ir iegūstošā uzņēmējdarbība, vai arī par atskaitījumiem zaudējumiem uzskatāmi pievienojamās sabiedrības zaudējumi, kas radušies tās rezidences valstī un konstatēti pēc šīs valsts tiesību aktiem?”

Par pirmo jautājumu

21 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā Tiesai vaicā, vai LESD 49. un 54. pants nav pretrunā tam, ka dalībvalsts tiesību akts liedz mētessabiedrībai rezidentei pēc apvienošanas ar citas dalībvalsts teritorijā reģistrētu meitassabiedrību iespēju atskaitīt no sava ar nodokli apliekamā ienākuma šīs pārdāvības zaudējumus, kas ir radušies iepriekšjos gados pirms apvienošanas, kaut gan šis valsts tiesību akts šādu iespēju piešķir, ja notiek apvienošanas ar meitassabiedrību rezidenti.

22 Vispirms ir jākonstatē, ka Direktīvā 2009/133 nav apsvērts jautājums par iespējamu pievienojamās uzņēmējdarbības zaudējumu pārēmšanu šādā situācijā.

23 Turklāt Vācijas, Somijas, Itālijas un Apvienotās Karalistes valdības uzsver, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību nav piemērojama gadījumam, kas ir šīs pamatlīetas priekšmets, jo pievienojamā uzņēmējdarbība ir izbeigusi savu saimniecisko darbību pirms apvienošanas, un ka šīs pārstrukturēšanas patiesībā esot pamatota vienīgi ar centieniem gūt nodokļu priekšrocības, atskaitot pievienojamās meitassabiedrības zaudējumus no iegūstošās mētessabiedrības ar nodokli apliekamā ienākuma.

24 Šajā ziņā vispirms ir jāatgādina, ka pārrobežu apvienošanas darījumi, tāpat kā citi uzņēmējdarbības reorganizācijas darījumi, ir pielīgoti dažāds dalībvalsts reģistrētu sabiedrību sadarbības un apvienošanas vajadzībām. Līdz ar to tos uzskata par pašu brīvības

veikt uz??m?jdarb?bu izmantošanas veidu, kas ir svar?gs, lai iekš?jais tirgus pien?c?gi funkcion?tu, un t?d?j?di tie ir saimnieciskas darb?bas, attiec?b? uz kur?m dal?bvalst?m ir pien?kums iev?rot LESD 49. pant? paredz?to br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu (2005. gada 13. decembra spriedums liet? C-411/03 *SEVIC Systems*, Kr?jums, I-10805. lpp., 19. punkts).

25 L?dz ar to ir j?secina, ka pamatlietas apst?k?os A, izveidojot meitassabiedr?bu B Zviedrij?, ir izmantojusi savas ties?bas br?vi veikt uz??m?jdarb?bu, no k? izriet, ka LESD 49. un 54. pants ir j?piem?ro.

26 Visbeidzot, tas vien, ka apvienošan?s dar?jums ir pamatots vien?gi ar fisk?liem apsv?rumiem un ka attiec?g?s uz??m?jsabiedr?bas š?di m??ina ?aunpr?t?gi izvair?ties no savas valsts ties?bu aktu ietekmes, nevar nov?rst šo ties?bu normu piem?rošanu.

27 Faktiski jaut?jums par šo pantu piem?rošanu atš?iras no jaut?juma par to, vai dal?bvalsts var veikt pas?kumus, lai, izmantojot [LESD] sniegt?s iesp?jas, kav?tu atseviš?u t?s pilso?u m??in?jumus ?aunpr?t?gi izvair?ties no savas valsts ties?bu aktu ietekmes (šaj? zi?? skat. 1999. gada 9. marta spriedumu liet? C-212/97 *Centros, Recueil*, I-1459. lpp., 18. punkts).

28 ?emot v?r? visus šos apsv?rumus, ir j?uzskata, ka br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu t?d? situ?cij?, k?da ir pamatliet?, ir j?piem?ro.

Par br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojumu

29 T? k? br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu pamatliet? ir j?piem?ro, ir j?atg?dina, ka atbilstoši past?v?gajai Tiesas judikat?rai, lai gan tiešie nodok?i ir dal?bvalstu kompetenc?, tom?r p?d?j?m t? ir j??steno, iev?rojot Savien?bas ties?bas (skat. it ?paši 2005. gada 13. decembra spriedumu liet? C-446/03 *Marks & Spencer*, Kr?jums, I-10837. lpp., 29. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

30 Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu, kas ar LESD 49. pantu ir pieš?irta Savien?bas pilso?iem, atbilstoši LESD 54. pantam attiec?b? uz uz??m?jsabiedr?b?m, kuras ir nodibin?tas atbilstoši dal?bvalsts ties?bu aktiem un kuru juridisk? adrese, galven? vad?ba vai galven? uz??m?jdarb?bas vieta ir Savien?b?, ietver to ties?bas veikt savu darb?bu attiec?gaj? dal?bvalst? ar meitassabiedr?bas, fili?les vai p?rst?vniec?bas starpniec?bu (skat. it ?paši 1999. gada 21. septembra spriedumu liet? C-307/97 *Saint-Gobain ZN, Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts, un 2010. gada 25. febru?ra spriedumu liet? C-337/08 *X Holding*, Kr?jums, I-1215. lpp., 17. punkts).

31 Šaj? zi?? Somijas ties?b?s sniegt? iesp?ja m?tessabiedr?bai rezidentei, apvienojoties ar meitassabiedr?bu rezidenti, ?emt v?r? p?d?j?s min?t?s zaud?jumus, m?tessabiedr?bai rada nodok?u priekšroc?bas.

32 Š?du priekšroc?bu nepie?aušana attiec?b?s starp m?tessabiedr?bu rezidenti un t?s meitassabiedr?bu, kas ir re?istr?ta cit? dal?bvalst?, var padar?t uz??m?jdarb?bas veikšanu šaj? p?d?j? valst? maz?k pievilc?gu un l?dz ar to attur?t no meitassabiedr?bu veidošanas taj?.

33 Lai š?da atš?ir?ga attieksme b?tu sader?ga ar LESD noteikumiem par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, tai ir j?attiecas uz situ?cij?m, kuras nav objekt?vi sal?dzin?mas, vai ar? tai ir j?b?t attaisnotai ar prim?r?m visp?r?j?m interes?m (p?c analo?ijas ar kapit?la br?vu apriti skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu liet? C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Kr?jums, I-11753. lpp., 167. punkts). No Tiesas judikat?ras izriet, ka p?rrobežu situ?cijas sal?dzin?m?ba ar situ?ciju valsts robež?s ir j?izv?rt?, ?emot v?r? ar attiec?gaj?m valsts ties?bu norm?m sasniedzamo m?r?i (p?c analo?ijas skat. 2007. gada 18. j?lija spriedumu liet? C-231/05 *Oy AA*, Kr?jums, I-6373. lpp., 36.–38. punkts).

34 Nodokļu tiesību nodokļu maksātāju rezidence gan ir faktors, ar ko var pamatot atšķirīgu attieksmi pret nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem, tomēr tas tī nav vienmēr. Faktiski, pieļaujot, ka dalībvalsts, kurā uzņēmums ir reģistrēts, var jebkurā gadījumā īstenot atšķirīgu attieksmi tikai tādēļ, ka uzņēmumsabiedrības juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, LESD 49. pantam pilnīgi zustu jūga (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 37. punkts).

35 Šajā ziņā situācija, kad mēģināts ieviest rezidente vālas apvienoties ar meitassabiedrību rezidenti un šādi izmantot iespēju nodokļu aprēķināšanas nolūkā atskaitīt tās zaudējumus, no vienas puses, un situācija, kad mēģināts ieviest rezidente vālas veikt šo pašu darījumu ar meitassabiedrību nerezidenti, no otras puses, ir objektīvi salīdzināmas, ņemot vērā nodokļu tiesību aktu – tādēļ ka to, uz kuriem attiecas pamatlieta, – mērķi piešķirt mēģinātsabiedrībai nodokļu priekšrocības, sniedzot tai iespēju nodokļu aprēķināšanas nolūkā atskaitīt meitassabiedrības zaudējumus.

36 Tomēr Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības uzsver, ka atteikums pieņemt zaudējumu atskaitīšanu nodokļu aprēķināšanas nolūkā nav brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, jo, kā tas izriet no iesniedzējtiesas secinājumiem, kas ir pārliecinoši šā sprieduma 17. punktā, atteikums pieņemt pievienojamās uzņēmumsabiedrības zaudējumu atskaitīšanu no ienākuma, kas apliekams ar nodokli, šādos pašos apstākļos būtu ticis liegts arī tad, ja apvienošana būtu tikusi veikta ar meitassabiedrību rezidenti tādēļ, ka darījums ir pamatots vienīgi ar mērķi gūt nodokļu priekšrocības.

37 Tomēr vienīgi valsts tiesas pienākums ir novērtēt, vai pamatlieta ir šāds gadījums. Ja atbilde uz jautājumu ir apstiprinoša, A faktiski nevarētu atsaukties uz atšķirīgu attieksmi attiecībā uz uzņēmumsabiedrību rezidentu un tām, kuras tādās nav.

38 Tā kā iesniedzējtiesas nolūmā nav sniegts papildu precizējums, Tiesai katrā ziņā ir jāizlemj arī jautājums, vai, ja zaudējumu atskaitīšanas atteikums ir pamatots ar citu apsvērumu, atšķirīgā attieksme pret uzņēmumsabiedrību nerezidentu ir attaisnota ar primāru vispārīgā interesu.

39 Tādēļ ir jāpārbauda, vai šā atšķirīgā attieksme ir piemērota, lai nodrošinātu attiecīgā mērķa sasniegšanu, un nepārsniedz tā sasniegšanai nepieciešamo (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 35. punkts).

– Par ierobežojuma attaisnojumu

40 Valdības, kas ir iesniegušas savus apsvērumus Tiesai, uzskata, ka pamatlieta novērojama atšķirīgā attieksme ir attaisnota ar vajadzību saglabāt nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm un radīt šādsli zaudējumu dubultas izmantošanas riskiem, kā arī iespējai izvairīties no nodokļu maksāšanas.

41 Vispirms vajadzība saglabāt nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm var attaisnot atšķirīgu attieksmi, ja aplūkojamā režīma mērķis ir novērst praksi, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot tās kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (šajā ziņā skat. 2007. gada 29. marta spriedumu lietā *C-347/04 Rewe Zentralfinanz*, Krājums, I-2647. lpp., 42. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Oy AA*, 54. punkts).

42 Tādējādi nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanas dēļ var rasties vajadzība piemērot kādā no šīm valstīm reģistrētu uzņēmumsabiedrību saimnieciskajām darbībām tikai šīs valsts nodokļu tiesību normas gan attiecībā uz peļņu, gan arī uz

zaud?jumiem (iepriekš min?tais spriedums liet? *Marks & Spencer*, 45. punkts).

43 Faktiski, sniedzot uz??m?jsabiedr?b?m iesp?ju izv?l?ties, vai to zaud?jumi tiek ?emti v?r? to re?istr?cijas dal?bvalst? vai cit? dal?bvalst?, tiktu iev?rojami apdraud?ts l?dzsvarots nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?jums starp dal?bvalst?m (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Oy AA*, 55. punkts), jo atbilstoši p?rnestajiem zaud?jumiem šaj?s ab?s valst?s tiktu izmain?tas nodok?a apr??inu b?zes.

44 Turpin?jum? attiec?b? uz zaud?jumu dubultas izmantošanas risku ir j?nor?da, ka š?ds risks faktiski rodas tad, ja t?das apvienošan?s gad?jum? k? t?, uz kuru attiecas pamatlieta, cit? dal?bvalst? re?istr?ta m?tessabiedr?ba ieg?st iesp?ju atskait?t no saviem ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem pievienojam?s meitassabiedr?bas zaud?jumus. Ar noteikumu, kas š?du iesp?ju liedz, šis risks tiek nov?rstis (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Marks & Spencer*, 47. un 48. punkts).

45 Visbeidzot, run?jot par izvair?šanas no nodok?u maks?šanas, iesp?ja, veicot apvienošanas, p?rnest meitassabiedr?bas nerezidentes zaud?jumus uz uz??m?jsabiedr?bu rezidenti ietver risku, ka š?da veida p?rstruktur?šana uz??m?jsabiedr?bu koncerna ietvaros var?tu tikt organiz?ta, lai zaud?jumi tiktu ?emti v?r? dal?bvalst?s, kur?s piem?ro visaugst?k?s nodok?a likmes un kur?s l?dz ar to zaud?jumu fisk?lajai v?rt?bai ir visliel?k? noz?me (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Marks & Spencer*, 49. punkts).

46 ?emot v?r? šos attaisnojošos apsv?rumus, kas izv?rt?ti kop?, ir j?atz?st, ka dal?bvalsts ties?bu akts, kas t?das apvienošan?s gad?jum? k? t?, uz kuru attiecas pamatlieta, šaj? dal?bvalst? re?istr?tai m?tessabiedr?bai liedz iesp?ju atskait?t no t?s ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem p?rvedam?s meitassabiedr?bas zaud?jumus, pirmk?rt, atbilst le?it?miem, ar [LESD] sader?giem m?r?iem, kas pieder pie prim?riem visp?r?jo interešu iemesliem, un, otrk?rt, ir piem?rots, lai nodrošin?tu šo m?r?u sasniegšanu (šaj? zi?? skat. it ?paši iepriekš min?to spriedumu liet? *Marks & Spencer*, 51. punkts).

47 Tom?r v?l ir j?p?rbauda, vai š?ds ties?bu akts nep?rsniedz to, kas ir nepieciešams šo m?r?u sasniegšanai (šaj? zi?? skat. it ?paši iepriekš min?to spriedumu liet? *Marks & Spencer*, 53. punkts).

48 Attiec?b? uz br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojuma sam?r?gumu, pirmk?rt, ir j?nor?da, ka tad, ja m?tessabiedr?bai tiek pieš?irta iesp?ja, veicot p?robežu apvienošanas, ?emt v?r? savas meitassabiedr?bas nerezidentes zaud?jumus, tas *a priori* ne?auj m?tessabiedr?bai br?vi izv?l?ties katru gadu citu t?s meitassabiedr?bu zaud?jumiem piem?rojamo nodok?u rež?mu (skat. *a contrario* iepriekš min?to spriedumu liet? *X Holding*, 31. punkts).

49 Otrk?rt, no Tiesas judikat?ras izriet, ka situ?cij?, kad meitassabiedr?ba nerezidente ir izmantojusi iesp?jas ?emt v?r? zaud?jumus rezidences valst?, t?ds ierobežojošs pas?kums k? tas, uz kuru attiecas pamatlieta, p?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai p?c b?t?bas sasniegtu izvirk?tos m?r?us (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Marks & Spencer*, 55. punkts). Tas, ka šis ir t?ds gad?jums, ir j?pier?da m?tessabiedr?bai (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Marks & Spencer*, 56. punkts).

50 Attiec?b? uz pamatlietu no Tiesai iesniegtajiem lietas materi?liem, protams, izriet, ka Zviedrijas ties?b?s ir paredz?ta iesp?ja, apr??inot nodok?a b?zi, nodok?a maks?t?ja zaud?jumus iek?aut taj? n?kamajos taks?cijas gados.

51 Ta?u A uzsver, ka tad, kad apvienošan?s dar?jums b?s ?stenots, B tiks likvid?ta un tai Zviedrij? vairs neb?s ne meitassabiedr?bas, ne past?v?ga uz??muma. T?d?j?di, š?iet, ka ne

vienai, ne otrai no šīm divām uzņēmējībām nebūs iespējas pārcāpvienošanās Zviedrijā izmantot zaudējumus, kas B ir radušies šajā dalībvalstī pirms šā darījuma.

52 Taču šie specifiskie apstākļi paši par sevi vēl nevar būt pierādījums tam, ka nepastāv pilnīgi nekāda iespēja iemā vārdā zaudējumus meitassabiedrības rezidences valstī.

53 Pretī tam vairākas dalībvalstis, kas ir iestājušās lietā, uzskata, ka iespēja iemā vārdā B zaudējumus Zviedrijā turpina pastāvēt. Vācijas valdība apgalvo, ka šie zaudējumi varētu tikt atskaitīti no – protams, ņoti nēcēgājiem – iēēēmumiem, ko B turpinot gēt Zviedrijā. Tā piebilst, ka šāi uzņēmējībābai joprojām ir saistības no nomas līgumiem, kuras var cēdēt. Francijas valdība ar norāda, ka Zviedrijas tiesības āuj uzņēmējībābai izmantot zaudējumus iepriēšējos taksācijas gados vai ar āpliekot ar nodokli peēēu, kas gēta, pērdodot pievienojamās uzņēmējībābas aktīvus un pasīvus. Itālijas valdība uzsver, ka Zviedrijā ir tiesības novērtēt nodoto pašumu un tēdējēdi piemērot nodokli pievienojamās uzņēmējībābas šēdi gētajai peēēai.

54 Lēdz ar to valsts tiesāi ir jēnosaka, vai A ir tiešām pierādējusi, ka B ir izmantojusi visas iespējas iemā vārdā zaudējumus Zviedrijā.

55 Ja iesniedzējtiesā secinātu, ka šis pierādējums ir sniegts, iespējas liegšana A, veicot tēdu āpvienošanās darījumu kē tas, uz kuru attiecas pamatlēta, atskaitēti no sava ar nodokli āpliekamē ienēkuma tēs rezidences dalībvalstī zaudējumus, kas ir radušies tēs meitassabiedrēbai nerezidentēi, bētu pretrunē LESD 49. un 54. pantam.

56 ēmot vārdā iepriēš minēto, uz pirmo uzdoto jautējumu ir jēatbild, ka āpstēkēos, kēdi ir pamatlēti, LESD 49. un 54. pantam nav pretrunē valsts tiesēbu akts, kas tēdos āpstēkēos, kēdi ir pamatlēti, liedz mētessabiedrēbai, kura āpvienojas ar citē dalībvalstī reēistrētu meitassabiedrēbu, kas ir izbeigusi savu darbēbu, iespēju atskaitēti no sava ar nodokli āpliekamē ienēkuma šēs meitassabiedrēbas zaudējumus, kas ir radušies iepriēšējos gados pirms āpvienošanās, kaut gan šis valsts tiesēbu akts šēdu iespēju piešēir, ja notiek āpvienošanās ar meitassabiedrēbu rezidenti. Tomēr šēds valsts tiesēbu akts ir ar Savienēbas tiesēbām nesaderēgs, ja tajā mētessabiedrēbai nav sniegta iespēja pierēdēt, ka tēs meitassabiedrēba nerezidente ir izsmēlusi iespējas iemā vārdā zaudējumus un ka nav iespēju, ka tē pati vai trešē persona tos varētu iemā vārdā tēs rezidences valstī nēkamajos taksācijas gados.

Par otro prejūdicēlo jautējumu

57 Ar savu otro jautējumu iesniedzējtiesā lēdz Tiesu precizēt, vai tad, ja, piemērojot Savienēbas tiesēbas, mētessabiedrēbai tēdas āpvienošanās gadējumā kē tē, uz kuru attiecas pamatlēta, tiktu ēauts ēemt vārdā tēs meitassabiedrēbas nerezidentes zaudējumus, šie zaudējumi bētu jēnosaka, piemērojot mētessabiedrēbas rezidences dalībvalsts likumu vai piemērojot meitassabiedrēbas rezidences valsts likumu.

58 Šajā ziēē vispirms ir jēsecina, ka saskaēē ar pašlāik spēkā esošājm Savienēbas tiesēbām brēvēba veikt uzņēmējdarbēbu principē, veicot tēdu darējumu kē tas, uz kuru attiecas pamatlēta, neprasa piemērot noteiktu likumu, āprēēinot pievienojamēs meitassabiedrēbas zaudējumus, kurus ir pērēēmusi mētessabiedrēba.

59 Savienēbas tiesēbas turpretim nepieēauj to, ka šie āprēēinēšanas noteikumi ir tēdi, kas varētu radēt brēvēbas veikt uzņēmējdarbēbu ierobežojumu. No tē izriet, ka šis āprēēins principē nedrēkst radēt nevienlēdzēgu attieksmi, salēdzinot ar āprēēinu, kas bētu veikts šēdē pašē gadējumā attiecbē uz zaudējumiem, kas bētu pērēēmti no meitassabiedrēbas rezidentes.

60 Ta?u š?du jaut?jumu nevar apsv?rt abstrakti un hipot?zes veid?, bet gan ir j?veic katra attiec?g? gad?juma atseviš?a anal?ze.

61 Šajos apst?k?os uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka noteikumi, p?c kuriem apr??ina meitassabiedr?bas nerezidentes zaud?jumus, kad tos p?r?em m?tessabiedr?ba rezidente, veicot t?du dar?jumu k? tas, uz kuru attiecas pamatl?eta, nedr?kst b?t t?di, kas rada nevienl?dz?gu attieksmi sal?dzin?jum? ar apr??in?šanas noteikumiem, kas b?tu j?piem?ro, ja š? apvienošan?s b?tu bijusi ar meitassabiedr?bu rezidenti.

Par ties?šan?s izdevumiem

62 Attiec?b? uz pamatl?etas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (ceturt? pal?ta) nospriež:

1) **LESD 49. un 54. pantam nav pretrun? valsts ties?bu akts, kas t?dos apst?k?os, k?di ir pamatl?et?, liedz m?tessabiedr?bai, kura apvienojas ar cit? dal?bvalst? re?istr?tu meitassabiedr?bu, kas ir izbeigusi savu darb?bu, iesp?ju atskait?t no sava ar nodokli apliekam? ien?kuma š?s meitassabiedr?bas zaud?jumus, kas ir radušies iepriekš?jos gados pirms apvienošan?s, kaut gan šis valsts ties?bu akts š?du iesp?ju pieš?ir, ja notiek apvienošan?s ar meitassabiedr?bu rezidenti. Tom?r š?ds valsts ties?bu akts ir ar Savien?bas ties?b?m nesader?gs, ja taj? m?tessabiedr?bai nav sniegta iesp?ja pier?d?t, ka t?s meitassabiedr?ba nerezidente ir izsm?lusi iesp?jas ?emt v?r? zaud?jumus un ka nav iesp?ju, ka t? pati vai treš? persona tos var?tu ?emt v?r? t?s rezidences valst? n?kamajos taks?cijas gados;**

2) **noteikumi, p?c kuriem apr??ina meitassabiedr?bas nerezidentes zaud?jumus, kad tos p?r?em m?tessabiedr?ba rezidente, veicot t?du dar?jumu k? tas, uz kuru attiecas pamatl?eta, nedr?kst b?t t?di, kas rada nevienl?dz?gu attieksmi sal?dzin?jum? ar apr??in?šanas noteikumiem, kas b?tu j?piem?ro, ja š? apvienošan?s b?tu bijusi ar meitassabiedr?bu rezidenti.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – somu.