

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2018. gada 4. jūlijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – LESD 49. pants – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Valsts nodokļu tiesiskais regulējums, kurā citā daļā valstī reģistrētas sabiedrības pastāvīga uzņēmuma, kurš atrodas valsts teritorijā, zaudējumu nodošanai tam pašam koncernam piederošai sabiedrībai rezidentei ir paredzēts nosacījums, ka zaudējumus nav iespējams izmantot ārvalsts nodokļa vajadzībām

Lieta C-28/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Østre Landsret* (Austrumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2016. gada 1. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 19. janvārī, tiesvedībā

NN A/S

pret

Skatteministeriet.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), tiesneši K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*], Ž. K. Bonišo [*J. C. Bonichof*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] un S. Rodins [*S. Rodin*],

ģenerālvokāts: M. Kampos Sančess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*],

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

ģemotvērīgā rakstveida procesā un 2017. gada 29. novembra tiesas sēdē,

ģemotvērīgā apsvērumā, ko sniedza:

- *NN A/S* vērīgā – *A. Ottosen*, advokāts,
- Dānijas valdības vērīgā – *J. Nymann-Lindgren* un *C. Thorning*, pārstāvji, kuriem palīdz *S. Riisgaard*, advokāts,
- Vācijas valdības vērīgā – *T. Henze*, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vērīgā – *W. Roels* un *R. Lyal*, pārstāvji, kuriem palīdz *H. Peytz*, advokāts,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2018. gada 21. februārā tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt LESD 49. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *NN A/S*, saskaņā ar Dānijas tiesību m dibinātu sabiedrību, un *Skatteministeriet* (Nodokļu ministrija, Dānija) par pārdarījuma minētās atteikumu atļaut šai sabiedrībai atskaitīt no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem tās Zviedrijas meitasuzņēmuma Dānijas filiāles zaudējumus.

Atbilstošās tiesību normas

Starptautiskās tiesības

3 1996. gada 23. septembrī starp Ziemeļvalstīm Helsinkos noslēgtās Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu iekšējās nodokļa un ārējās nodokļa jomā (1997. gada 25. jūnija *BKI* Nr. 92; turpmāk tekstā – “Ziemeļvalstu konvencija”) 7. panta 1. punktā ir noteikts:

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

4 Atbilstoši Ziemeļvalstu konvencijas 25. pantam līgumslēdzēja valstis dubultu nodokļu uzlikšanu pastāvīgiem uzņēmumiem novērš, izmantojot tādā veidā “ieskaitīšanas” metodi. Saskaņā ar to uzņēmuma rezidences valsts piešķir nodokļa atvieglojumu par summu, kas atbilst iekšējās gāšanas valstī samaksātajam iekšējās nodoklim.

Dānijas tiesības

5 Atbilstoši *selkskabsskattelov* (Likums par uzņēmumu iekšējās nodokli) 31. panta 1. punktam Dānijas sabiedrības, kas pieder koncernam, obligāti tiek apliktas ar kopēju nodokli. Kopējās nodokli maksā galvenais mātesuzņēmums (vai valdošais uzņēmums), ja tas maksā nodokļus Dānijā, vai pretējā gadījumā – koncerna sabiedrība rezidente, tādā veidā “pārvaldības sabiedrība”.

6 Valsts koncernu nodokļu režīms ir balstīts uz nodokļu teritorialitātes principu Dānijā. Atbilstoši šim principam koncerna meitasuzņēmumu un pastāvīgo uzņēmumu, kas ir reģistrēti ārpus Dānijas, iekšējās netiek iekārti koncerna apliekamajos iekšējās Dānijā, ja vien pārdarījuma minētā nav izvēlējies starptautisku koncernu nodokļu režīmu, piemērojot Likuma par uzņēmumu iekšējās nodokli 31.A pantu. Savukārt koncerna nodokļu režīma piemērošanas jomā ietilpst visas koncerna sabiedrības un pastāvīgie uzņēmumi, kas ir reģistrēti Dānijā.

7 Šī teritorija ietver arī koncerna sabiedrību ar juridisko adresi ārvalstīs pastāvīgos uzņēmumus, kas ir reģistrēti Dānijā. Tomēr šajā gadījumā tādus zaudējumus ieskaitīšana koncerna kopējās ar nodokli apliekamajās iekšējās, kuri ir konstatēti sabiedrības ar juridisko adresi citā dalībvalstī Dānijas filiālē, notiek saskaņā ar pašiem noteikumiem, kas ir precizēti Likuma par uzņēmumu iekšējās nodokli 31. panta 2. punkta otrajā teikumā, saskaņā ar kuru:

“Pastāvīgā uzņēmuma zaudējums var ieskaitīt citu uzņēmumu iekšējās tikai tad, ja saskaņā ar attiecīgās ārvalsts [...] tiesisko regulējumu, kurā šis uzņēmums ir rezidents, šos zaudējumus nevar ņemt vērā, nosakot sabiedrības ārvalstī ar nodokli apliekamos iekšējās, [...] vai ja ir

izvēlts koncerna nodokļu režīms saskaņā ar 31.A pantu [..].”

8 No Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli paskaidrojumu raksta, ko ir citējuši iesniedzētājs, izriet, ka šīs tiesību normas mērķis ir nepieņemt, ka pārrobežu situācijās nodokļa uzņēmumu zaudējumi tiek ieskaitīti vairākos nekā vienu reizi.

9 *Ligningslov* (Likums par nodokļu bāzi) 5.G pants ir paredzēts:

“Nodokļa maksātāji, kas ietilpst *kildeskatteloven* [(Likums par nodokļa uzlikšanu ienākumu gūšanas vietā)] 1. panta, Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 1. panta vai *fondsbeskatningsloven* [(Likums par nodokļu uzlikšanu ieguldījumu fondiem)] 1. panta piemērošanas jomā, nevar atskaitīt izdevumus, kas saskaņā ar valsts nodokļu tiesisko regulējumu ir atskaitīti no ienākumiem, kuri nav iekārti Dnijā ar nodokli apliekamo ienākumu aprēķinā. Tādi paši noteikumi ir piemērojami, ja saskaņā ar valsts nodokļu tiesisko regulējumu izdevumu atskaitīšana var tikt nodota un notikt, atskaitot no koncerna sabiedrību ienākumiem [skat. *skattekонтроlloven* (Likums par nodokļu procedūru) 3.B pantu], ja vien šo sabiedrību ienākumi nav iekārti Dnijā ar nodokli apliekamo ienākumu aprēķinā.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

10 *NN* ir galvenā sabiedrība Dņijas koncernā, kas tostarp ietver divus Zviedrijas meitasuzņēmumus – *Sverige 1 AB* un *Sverige 2 AB*, no kuriem katram ir filiāle Dņijā, attiecīgi C un B. Šīs divas filiāles tika apvienotas vienā filiālē A, nododot filiāli B sabiedrībai *Sverige 1 AB*.

11 Zviedrijā koncerns izvēlējās, lai attiecībā uz nodokļiem darījums tiktu uzskatīts par darbības reorganizāciju, kas šajā darbības jomā ir ar nodokli neapliekams darījums, kā norāda iesniedzētājs. Līdz ar to, nododot filiālei A nemateriālo vērtības, ko radījuši filiāle B, Zviedrijā neesot radušās tiesības uz amortizāciju.

12 Savukārt Dņijā apvienošanās tika aplikta ar nodokli kā aktīvu atsavināšana par tirgus vērtību, kas filiālei A bija amortizēti filiāles B radīto nemateriālo līdzekļu iegādes izmaksas un līdz ar to parādīt negatīvu bilanci 2008. finanšu gadā.

13 Tomēr Dņijas administrācija attiecībā uz šo gadu neatbilda filiāles A zaudējumus ieskaitīt koncerna kopējos vienotos ienākumos, kā to prasīja *NN*. Šī administrācija balstījās uz faktu, ka Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 31. panta 2. punkta otrajā teikumā tas ir aizliegts, jo šie zaudējumi var tikt ieskaitīti Zviedrijas sabiedrības, kam pieder filiāle, ar nodokli apliekamajos ienākumos Zviedrijā.

14 Par šo lēmumu par atteikumu, ko ir apstiprinājuši *Landsskatteretten* (Valsts nodokļu komisija, Dņija), *NN* cēla prasību *Østre Landsret* (Austrumu reģiona apelācijas tiesa, Dņija).

15 Šādos apstākļos minētā tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Kādi faktori ir jāņem vērā, izvērtējot, vai uz sabiedrībā m rezidentu tādā situācijā, kāda ir pamatlietā, saistībā ar zaudējumu ieskaitīšanu ir attiecināms nosacījums, kas piemērojams sabiedrību nerezidentu filiālei, “līdzvērtīgs nosacījums” 2012. gada 6. septembra sprieduma lietā *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532, 20. punkts) izpratnē?

2) Ja tiktu pieņemts, ka Dņijas nodokļu tiesiskais regulējums neietver tādus atširgus attieksmi, kāda tika aplūkota lietā, kurā ir taisīts 2012. gada 6. septembra spriedums *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532), vai aprakstītajam līdzīgus zaudējumu ieskaitīšanas aizliegums – situācijā, kad uz sabiedrības nerezidentes pastāvīga uzņēmuma ienākumiem

attiecas uz??m?jvalsts nodok?u pilnvaras, – pats par sevi ir uzskat?ms par LESD 49. pant? paredz?to br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobe?ojumu, kas ir j?pamato ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem?

3) Ja tas t? ir, vai š?ds ierobe?ojums var tikt pamatots ar interesi nov?rst zaud?jumu divk?ršu izmantošanu vai ar m?r?i nodrošin?t nodok?u kompeten?u l?dzsvarotu sadal?jumu starp dal?bvalst?m, vai ar? ar abu min?to faktoru kombin?ciju?

4) Ja tas t? ir, vai š?ds ierobe?ojums ir sam?r?gs?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

16 Uzdodot jaut?jumus, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai LESD 49. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums par koncerna aplikšanu ar nodok?iem, saska?? ar kuru koncerna sabiedr?b?m rezident?m ir at?auts no saviem kop?jiem ien?kumiem atskait?t š? koncerna meitasuz??muma nerezidenta past?v?g? uz??muma rezidenta zaud?jumus tikai gad?jum?, ja t?s dal?bvalsts tiesiskaj? regul?jum?, kur? ir š? meitasuz??muma juridisk? adrese, nav at?auts šos zaud?jumus atskait?t no p?d?j?s min?t?s ar nodokli aplikamajiem ien?kumiem.

Ievada apsv?rumi

17 Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu, kas ar LESD 49. pantu ir pieš?irta Eiropas Savien?bas pilso?iem, atbilstoši LESD 54. pantam attiec?b? uz sabiedr?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 darb?bu cit?s dal?bvalst?s ar meitasuz??muma, fili?les vai p?rst?vniec?bas starpniec?bu.

18 Lai dal?bvalsts ties?bu akti b?tu š??rslis sabiedr?bu br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu, no tiem ir j?izriet atš?ir?gai attieksmei, kait?jot sabiedr?b?m, kas ?steno šo br?v?bu; atš?ir?gajai attieksmei ir j?attiecas uz objekt?vi sal?dzin?m?m situ?cij?m un t? nevar b?t pamatota ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem vai sam?r?ga šim m?r?im (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2010. gada 25. febru?ris, *X Holding*, C?337/08, EU:C:2010:89, 20. punkts).

Par atš?ir?gu attieksmi

19 Atbilstoši Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 31. panta 1. punktam sabiedr?bas rezidentes, kas pieder vienam koncernam, tiek apliktas ar kop?ju nodokli. Saska?? ar iesniedz?jtiesas paskaidrojumiem šis valsts koncerna nodok?u rež?ms princip? ir piem?rojams ar? rvalstu sabiedr?bu past?v?gajiem uz??mumiem D?nij?, kas pieder koncernam.

20 Tom?r, piem?rojot Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 31. panta 2. punkta otro teikumu, koncernam piederošas sabiedr?bas nerezidentes past?v?ga uz??muma, kurš atrodas D?nij?, zaud?jumi var tikt ieskait?ti koncerna ien?kumos, kas tiek aplikti ar nodokli D?nij?, tikai tad, ja šie zaud?jumi nevar tikt ?emti v?r?, lai apr??in?tu sabiedr?bas nerezidentes ar nodokli aplikamos ien?kumus atbilstoši t?s valsts ties?bu aktiem, kur? tas ir re?istr?ts. Šaj? paš? norm? ir paredz?ts, ka šis nosac?jums nav izmantojams gad?jum?, uz ko neattiecas prejudici?lie jaut?jumi, kad koncerns ir izv?l?jies starptautisku koncerna nodok?u rež?mu.

21 Jaut?jumu, vai ar Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 31. panta 2. punkta otraj? teikumu? paredz?to noteikumu ir rad?ta atš?ir?ga attieksme, kas kait? br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ?stenošanai, pamatlietas puses v?rt? atš?ir?gi.

22 D?nijas vald?ba uzskata, ka uz š?du jaut?jumu ir j?atbild noraidoši, k? tas izriet no 2012.

gada 6. septembra sprieduma *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532) interpretācijas *a contrario*.

23 Šajā ziņā lietā, kurā ir taisīts šis spriedums, iesniedzējtiesa apšaubīja Lielbritānijas tiesību normu, ar kuru iespējai ar koncerna nodokļa atvieglojuma starpniecību nodot sabiedrībai rezidentei zaudējumus, ko cietis sabiedrības nerezidentes pastāvīgs uzņēmums rezidents, ir paredzēts Likuma par uzņēmumu ienkamā nodokli 31. panta 2. punkta otrajā teikumā noteiktajam nosacījumam pielīdzināms nosacījums.

24 Minētajā spriedumā Tiesa ir nospriedusi, ka šāds nosacījums ir pretrunā brīvībai veikt uzņēmējdarbību, jo sabiedrības rezidentes zaudējumu nodošanai citai tās pašā koncerna sabiedrības rezidentei neesot paredzēts neviens līdzvērtīgs nosacījums.

25 Dānijas valdība uzsver, ka, tieši pretēji, Dānijas tiesību aktos ir paredzēts līdzvērtīgs nosacījums sabiedrības rezidentēm. Likuma par nodokļu aprēķina bāzi 5.G pantā ir paredzēts, ka sabiedrības nevar atskaitīt izdevumus, kas atbilstoši citās valstīs nodokļu tiesību aktiem ir jau atskaitīti no šajās valstīs ar nodokli apliekamajiem ienākumiem. Tādējādi ar šo pantu ir izslēgta koncerna sabiedrības nerezidentes meitasuzņēmuma rezidenta zaudējumu ieskaitīšana koncerna ienākumos, kas tiek aplikti ar nodokli Dānijā, ja šo zaudējumu ieskaitīšana ir iespējama atbilstoši tās dalībvalsts tiesību aktiem, kurā ir reģistrēta sabiedrība nerezidente.

26 Līdz ar to Dānijas valdība uzskata, ka valsts tiesību s nav noteikta tādā pati atšķirīga attieksme starp pastāvīgo uzņēmumu un meitasuzņēmumu, kādu Tiesa ir atzinusi par pretrunā esošu brīvībai veikt uzņēmējdarbību 2012. gada 6. septembra spriedumā *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532).

27 Prasītāja pamatlīdz tomēr norāda, ka Likuma par uzņēmumu ienkamā nodokli 31. panta 2. punkta otrajā teikumā ir paredzēta cita veida atšķirīga attieksme.

28 *NN* paskaidro, ka koncerna sabiedrības, kas arī ir rezidente, Dānijā esoša pastāvīga uzņēmuma zaudējumi bez ierobežojumiem ir atskaitīti no koncerna ar nodokli apliekamajiem ienākumiem Dānijā. Pamatlīdz *NN* uzsver, ka, lai gan Dānijas pastāvīgais uzņēmums piederēja vienam no tās Dānijas meitasuzņēmumiem, tās zaudējumi katrā ziņā varēja tikt ieskaitīti koncerna ienākumos.

29 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka pamatlīdz aplūkotajos nodokļu tiesību aktos faktiski ir noteikta atšķirīga attieksme. Dānijas koncerna, kam Dānijā ir pastāvīgs uzņēmums ar meitasuzņēmuma nerezidenta starpniecību, nodokļu režīms atbilstoši Likuma par uzņēmumu ienkamā nodokli 31. panta 2. punkta otrajam teikumam ir nelabvēlīgāks nekā nodokļu režīms koncernam, kura visu sabiedrību juridiskās adreses ir Dānijā.

30 Šāda atšķirīga attieksme var padarīt mazāk pievilcīgu brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanu, izveidojot meitasuzņēmumus citās dalībvalstīs. Tomēr tā ir nesaderīga ar Līguma normām tikai tad, ja tā attiecas uz objektīvi salīdzināmām situācijām.

Par situāciju salīdzināmbu

31 J?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas judikat?ru p?rrobežu situ?cijas sal?dzin?m?ba ar valsts iekš?ju situ?ciju ir j?apl?ko, ?emot v?r? ar konkr?taj?m valsts ties?bu norm?m sasniedzamo m?r?i (spriedumi, 2010. gada 25. febru?ris, *X Holding*, C?337/08, EU:C:2010:89, 22. punkts; 2014. gada 12. j?nijs, *SCA Group Holding u.c.*, no C?39/13 l?dz C?41/13, EU:C:2014:1758, 28. punkts, un 2017. gada 22. j?nijs, *Bechtel*, C?20/16, EU:C:2017:488, 53. punkts, k? ar? 2018. gada 12. j?nijs, *Bevola* un *Jens W. Trock*, C?650/16, EU:C:2018:424, 32. punkts).

32 Šaj? gad?jum? gan no Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 31. panta 2. punkta otr? teikuma, gan no D?nijas vald?bas paskaidrojumiem par šo ties?bu normu izriet, ka t?s m?r?is ir nov?rst zaud?jumu dubultu atskait?šanu.

33 Tiesa attiec?b? uz pas?kumiem, ko dal?bvalsts paredz?jusi, lai nov?rstu vai mazin?tu dubultu nodok?u uzlikšanu sabiedr?bas rezidentes pe??ai, ir nospriedusi, ka sabiedr?bas, kam pieder cit? dal?bvalst? esošs past?v?gs uz??mums, princip? neatrodas sal?dzin?m? situ?cij? ar t?m sabiedr?b?m, kur?m pieder past?v?gs uz??mums rezidents (spriedums, 2018. gada 12. j?nijs, *Bevola* un *Jens W. Trock*, C?650/16, EU:C:2018:424, 37. punkts).

34 P?c analo?ijas t?tad ir j?uzskata, ka attiec?b? uz pas?kumiem, k?di ir paredz?ti, lai nov?rstu zaud?jumu dubultu atskait?šanu, koncerns, kura meitasuz??mumam nerezidentam pieder uz??mums rezidents, ar? neatrodas sal?dzin?m? situ?cij? ar koncernu, kura meitasuz??mums un t? uz??mums ar? ir rezidenti.

35 Tom?r j?patur pr?t? gad?jums, kad vairs nepast?v nek?da iesp?ja atskait?t meitasuz??muma nerezidenta zaud?jumus, kuri ir attiecin?mi uz past?v?gu uz??mumu, kas ir rezidents dal?bvalst?, kur? ir re?istr?ts meitasuz??mums. Š?d? gad?jum? koncerns, kura meitasuz??mums atrodas cit? dal?bvalst?, neatrodas situ?cij?, kas atš?iras no valsts iekšzemes koncerna situ?cijas attiec?b? uz m?r?i nov?rst t? zaud?jumu dubultu atskait?šanu. T?tad abu koncernu maks?tsp?ju vien?di ietekm? to past?v?g? uz??muma rezidenta zaud?jumi (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 12. j?nijs, *Bevola* un *Jens W. Trock*, C?650/16, EU:C:2018:424, 38. punkts).

36 Protams, ar Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 31. panta otro teikumu ir izsl?gta atš?ir?ga attieksme, "ja saska?? ar t?s attiec?g?s ?rvalsts [...] tiesisko regul?jumu, kur šis uz??mums ir re?istr?ts, šos zaud?jumus nevar ?emt v?r?", šaj? gad?jum? pie?aujot meitasuz??muma nerezidenta past?v?g? uz??muma rezidenta zaud?jumu iek?aušanu koncerna ien?kumos.

37 Tom?r nevar izsl?gt, ka š?da atskait?šana pat tad, ja t? b?tu at?auta ?rvalsts tiesiskaj? regul?jum?, faktiski nav iesp?jama it ?paši gad?jum?, kad meitasuz??mums nerezidents ir gal?gi izbeidzis savu darb?bu.

38 T?d?j?di š? sprieduma 29. punkt? min?t? atš?ir?g? attieksme vismaz šaj? gad?jum? var attiekties uz objekt?vi sal?dzin?m?m situ?cij?m.

Par attaisnojumu un sam?r?gumu

39 Iesniedz?jtiesa jaut?, vai š? atš?ir?g? attieksme var?tu tikt attaisnota ar m?r?i nodrošin?t nodok?u ietur?šanas kompeten?u l?dzsvarotu sadal?jumu starp dal?bvalst?m vai ar m?r?i nov?rst zaud?jumu dubultu atskait?šanu.

40 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka pirmais pamats nav atbilstošs attaisnojums. Lai gan past?v?g? uz??muma zaud?jumi var tikt atskait?ti gan no koncerna ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem

dalībvalstīs, kur šīs uzņēmums atrodas, gan no minētā koncerna meitasuzņēmuma nerezidenta ienākumiem, kas ir apliekami ar nodokli citā dalībvalstī, šo dubultas atskaitīšanas iespēja nesniedz priekšrocības nevienai no abām attiecīgajām valstīm par sliktu otru. Tādējādi nodokļu ieturēšanas kompetence līdžsvarots sadalījums starp šīm pārdotajām minētajām ar to netiek ietekmētas. Ja nepastāvtu tās noteikums, kods ir paredzēts Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 31. panta 2. punkta otrajā teikumā, vienīgi tiktu zaudēti nodokļa ienākumi vienai no abām valstīm.

41 Dānijas valdība izvirza priekšplāna otro attaisnojumu, kas attiecas uz zaudējumu dubultas atskaitīšanas novēršanu.

42 Šajā ziņā Tiesa jau ir atzinusi, ka dalībvalstīm ir jābūt iespējai novērst zaudējumu dubults ņemšanas vērā draudus (spriedumi, 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, 47. punkts, kā arī 2008. gada 15. maijs, *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, 35. punkts).

43 Ir taisnība, ka situācijā, kad pastāvīga uzņēmuma ienākumi tiek aplikti ar nodokli divās dalībvalstīs, šāiet pamatoti, ka šo uzņēmuma izdevumi var tikt atskaitīti no šiem ienākumiem vienā un otrā nodokļu režīmā saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu.

44 Tomēr šādas situācijas pastāvīšana nevar tikt vienkārši secināta no apstākļa, ka divas dalībvalstis vienlaikus īsteno savas nodokļu uzlikšanas pilnvaras attiecībā uz vienu un to pašu pastāvīgo uzņēmumu ienākumiem, kā tas ir pamatlietā attiecībā uz Dānijas Karalisti un Zviedrijas Karalisti.

45 Nevar ignorēt starp dalībvalstīm noslēgtās nodokļu konvencijas, kas tieši ir paredzētas, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu. Šajā ziņā, kā izriet no Eiropas Komisijas rakstveida apsvērumiem un no *NN* pārstāvja sniegtajam atbildēm uz tiesas sādā uzdotajiem jautājumiem, attiecības starp Dānijas Karalisti un Zviedrijas Karalisti tiek regulētas Ziemeļvalstu konvencijā.

46 Piemērojot šīs pārdotās minētās konvencijas 25. pantu, ja Zviedrijā dzīvojoša persona gūst ienākumus, kam ir uzliekami nodokļi citā līgumslēdzīgā valstī, Zviedrijas Karaliste atļauj atskaitīt no ienākuma nodokļa summu, kas atbilst citā valstī samaksātajam ienākuma nodoklim.

47 Ēmot vērā šo mehānismu, Dānijas Karalistes un Zviedrijas Karalistes nodokļu uzlikšanas pilnvaru vienlaicīga īstenošana neliek Zviedrijas sabiedrībai, kam ir pastāvīgs uzņēmums Dānijā, maksāt nodokli par saviem ienākumiem divas reizes. Šādos apstākļos iespēja, ko prasa Dānijas koncerns, kam pieder Zviedrijas sabiedrība, atskaitīt šāda uzņēmuma zaudējumus divas reizes, tas ir, atbilstoši vienam un otram valsts nodokļu režīmam, nešāiet pamatota.

48 Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 31. panta 2. punkta otrā teikuma mērķis tieši ir novērst, ka attiecīgais koncerns gūst labumu no vieniem un tiem pašiem zaudējumus divas reizes. Ja nebūtu šādas normas, kā enerģētiskā ir norādījis secinājumu 75. punktā, pārrobežu situācija sniegtu nepamatotas priekšrocības salīdzinājumā ar salīdzināmu valsts situāciju, kurā nodokļa dubulta atskaitīšana nav iespējama. Tādējādi valsts tiesību aktos paredzētā atširgā attieksme šāiet pamatota.

49 Vēl šai atširgājai attieksmei ir jābūt samērīgai ar savu mērķi, kā tas ir atgādāts šā sprieduma 18. punktā.

50 Tās noteikums, kods ir paredzēts Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 31. panta 2. punkta otrajā teikumā, pārsniedzot to, kas ir vajadzīgs, lai novērstu zaudējumu dubultu atskaitīšanu gadījumā, kad tā sekas būtu tādas, ka koncernam tiktu atņemta jebkāda iespēja

atskaitīt filiāles rezidentes zaudējumu pārobežu gadījumā, kāds ir pamatliet?

51 Pēc iesniedzējtiesas domā tas tū varētu būt pamatliet?

52 Tū k? *NN* Zviedrijas meitasuzņēmuma pastāvīgā uzņēmuma Dānijā zaudējumi principā ir atskaitīmi no šīs meitasuzņēmuma ienākumiem, kas ir apliekami ar nodokli Zviedrijā, tie nevar tikt atskaitīti no koncerna ienākumiem, kuri ir apliekami ar nodokli Dānijā, atbilstoši Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 31. panta 2. punkta otrajam teikumam.

53 Tomēr pamatlietā zaudējumi izriet no koncerna divu Dānijas filiāļu apvienošanas un no šīs koncerna izdarītās izvēles – k? Zviedrijas likums to atļauj –, ka šīs apvienošanas tiek aplikta ar nodokli Zviedrijā k? darbības reorganizācija, kas šajīs ziņās netiek aplikta ar nodokli Zviedrijā. Tās rezultātā zaudējumu ieskaitīšana Zviedrijas meitasuzņēmuma ienākumos faktiski nebūtu iespējama.

54 Līdzīgā gadījumā pamatlietā aplūkots valsts tiesību normas, kuru sekas, pēc iesniedzējtiesas domā, ir tādas, ka Dānijas koncernam tiek atņemta jebkāda faktiskā iespēja atskaitīt tās meitasuzņēmuma nerezidenta pastāvīgā uzņēmuma rezidenta zaudējumus, pārķepj samērīguma principu.

55 Savukārt šis princips esot ievērots, ja Dānijas koncerna meitasuzņēmuma nerezidenta pastāvīgā uzņēmuma rezidenta zaudējumu ieskaitīšana tās ienākumos būtu pieļauta, atķepjoties no Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 31. panta 2. punkta otrā teikuma noteikuma, jo koncerns būtu pierādījis, ka zaudējumu ieskaitīšana tās meitasuzņēmuma ienākumos faktiski nav iespējama citā dalībvalstī.

56 Iesniedzējtiesas kompetencē ir izvērtēt, vai tās ir pamatlietā attiecībā uz *NN* Zviedrijas meitasuzņēmuma Dānijas filiāli.

57 Līdz ar to iesniedzējtiesai ir jāatbild, ka LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas principā neaizliedz tādai valsts tiesisko regulējumu k? pamatlietā aplūkots, saskaņā ar kuru koncerna sabiedrībā rezidentam ir atļauts no to kopājiem ienākumiem atskaitīt šīs koncerna meitasuzņēmuma nerezidenta pastāvīgā uzņēmuma rezidenta zaudējumus tikai gadījumā, ja tās dalībvalsts, kurā ir minētā meitasuzņēmuma juridiskā adrese, tiesiskajā regulējumā nav atļauts šos zaudējumus atskaitīt no pārdotās minētās ienākumiem, ja šīs tiesību aktu piemērošana ir apvienota ar nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvencijas piemērošanu, kura šajīs pārdotās minētās dalībvalstīs atļauj no meitasuzņēmuma maksātā ienākuma nodokļa atskaitīt summu, kas atbilst dalībvalstī, kurā atrodas šīs pastāvīgās uzņēmums, saistībā ar tās darbību samaksātajam ienākuma nodoklim. Tomēr LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir šādi valsts tiesību akti, ja to piemērošanas sekas ir tādas, ka minētajam koncernam tiek atņemta jebkāda faktiskā iespēja atskaitīt minētos zaudējumus no saviem kopājiem ienākumiem, lai gan šīs pašas zaudējumu ieskaitīšana minētā meitasuzņēmuma ienākumos nav iespējama dalībvalstī, kurā tas ir reģistrēts, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par tiesīšanu izdevumiem

58 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šīs tiesvedībā ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tās lemj par tiesīšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pašos izdevumos, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palīgtā) nospriež:

LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas principā neaizliedz tādai valsts tiesisko regulējumu k? pamatlietā aplūkots, saskaņā ar kuru koncerna sabiedrībā rezidentam ir atļauts no to kopājiem ienākumiem atskaitīt šīs koncerna meitasuzņēmuma nerezidenta

pastāvīga uzņēmuma rezidenta zaudējums tikai gadījumā, ja tās dalībvalsts, kurā ir minētā meitasuzņēmuma juridiskā adrese, tiesiskajā regulējumā nav atļauts šos zaudējumus atskaitīt no pēdējās minētās ienākumiem, ja šo tiesību aktu piemērošana ir apvienota ar nodokļu dubults uzlikšanas novēršanas konvencijas piemērošanu, kura šajā pēdējā minētā dalībvalstī atļauj no meitasuzņēmuma maksāt ienkuma nodokļa atskaitīt summu, kas atbilst dalībvalstī, kurā atrodas šis pastāvīgais uzņēmums, saistībā ar tās darbību samaksātajam ienkuma nodoklim. Tomēr LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir šādi valsts tiesību akti, ja to piemērošanas sekas ir tādas, ka minētajam koncernam tiek atņemta jebkāda faktiskā iespēja atskaitīt minētos zaudējumus no saviem kopīgiem ienākumiem, lai gan šo pašu zaudējumu ieskaitīšana minētā meitasuzņēmuma ienākumos nav iespējama dalībvalstī, kurā tas ir reģistrēts, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – dāņu.