ĢENERĀLADVOKĀTES ELEANORAS ŠARPSTONES [*ELEANOR SHARPSTON*] SECINĀJUMI

sniegti 2008. gada 14. februārī [1]

1. Esošajā lietā *Bundesfinanzhof* (Federālā Finanšu tiesa) (Vācija) jautā Tiesai, vai ar EKL 43. un 56. pantu ir saderīgi, ja Vācijas uzņēmums ar ienākumiem no rūpnieciskās darbības vai komercdarbības, nosakot peļņu, nevar atskaitīt zaudējumus no pastāvīgā uzņēmuma, kas atrodas citā dalībvalstī, jo saskaņā ar spēkā esošo konvenciju par izvairīšanos no nodokļu dubultas uzlikšanas [*Doppelbesteuerungsabkommen*] attiecīgie pastāvīgā uzņēmuma ienākumi netiek aplikti ar nodokli Vācijā.

Pamata prāvas fakti

2. Saskaņā ar konvenciju par izvairīšanos no nodokļu dubultas uzlikšanas starp Vāciju un Luksemburgu (turpmāk tekstā — "*DTC*") [2] ienākumus, kurus ir guvusi sabiedrības, kas atrodas vienā dalībvalstī, pastāvīgs uzņēmums citā valstī, apliek ar nodokli pēdējā valstī. Ja sabiedrība ir reģistrēta Vācijā, ar nodokli apliekamie ienākumi Luksemburgā nav iekļauti ar nodokli apliekamajos ienākumos Vācijā. *Bundesfinanzhof* norāda, ka tā šos noteikumus interpretē tādējādi, ka zaudējumi un ienākumi, kas rodas pastāvīgajam uzņēmumam Luksemburgā, nav ietverti sabiedrības ar nodokli apliekamajos ienākumos Vācijā. Atsaukšos uz šo *DTC* interpretāciju kā uz "apstrīdēto tiesību aktu".

3. *Lidl Belgium GmbH & Co. KG* (turpmāk tekstā — "*Lidl*") ir dibināta Vācijā, kas savu uzņēmējdarbību cita starpā veic ar pastāvīga uzņēmuma, kurš atrodas Luksemburgā, starpniecību. 1999. finanšu gadā, par kuru ir radies strīds, *Lidl* no šie uzņēmumi cieta zaudējumus DEM 163 382 (EUR 83 536) apmērā, kurus, aprēķinot kopējos ienākumus, tā sākotnēji atskaitīja. *Finanzamt* (Finanšu

1 — Oriģinālvaloda — angļu.

2 — Luksemburgas Lielhercogistes un Vācijas Federatīvās Republikas Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un savstarpējo administratīvo atbalstu ienākuma nodokļa un peļņas nodokļa, tirdzniecības un nekustamā īpašuma nodokļu jautājumos, kas parakstīta Luksemburgā 1958. gada 23. augustā (*BGBl.* 1959 II, 1270. lpp.).

pārvalde) atteicās pieļaut šādu atskaitījumu. Šī lieta tika iesniegta *Bundesfinanzhof*, kas uzdod iepriekš izklāstīto jautājumu.

4. *Lidl*, Somijas, Francijas, Vācijas, Grieķijas, Nīderlandes, Zviedrijas un Apvienotās Karalistes valdības un Komisija ir iesniegušas rakstveida apsvērumus; tās visas, izņemot Apvienoto Karalisti, bet papildus *Finanzamt*, bija pārstāvētas tiesas sēdē.

Analīze

5. Visi, kas ir iesnieguši apsvērumus, piekrīt, ka EKL 43. pants (brīvība veikt uzņēmējdarbību) attiecas uz šo lietu, tādējādi (pamatojoties uz Tiesas pastāvīgo judikatūru) EKL 56. pants (kapitāla brīva aprite) nav piemērojams [3]. Es tam piekrītu.

6. Piekrītu arī *Lidl* un Komisijai, ka tas, ka sabiedrība, kas ir dibināta vienā dalībvalstī, nosakot ienākumu apmēru, nevar atskaitīt zaudējumus no pastāvīga uzņēmuma, kas atrodas citā dalībvalstī, jo saskaņā ar spēkā esošo konvenciju par izvairīšanos no nodokļu dubultas uzlikšanas attiecīgie pastāvīgā uzņēmuma ienākumi netiek aplikti ar nodokli pirmajā dalībvalstī, *prima facie* ir pretrunā EKL 43. pantam.

7. Lai gan Francija, Vācija, Nīderlande un Zviedrija apsver, vai EKL 43. pants nav pārkāpts, nevaru šim viedoklim piekrist. Attieksme pret Vācijā nodibinātu sabiedrību ar pastāvīgu uzņēmumu, kas ir cietis zaudējumus, Luksemburgā ir acīmredzami nelabvēlīgāka, salīdzinājumā ar Vācijas sabiedrību ar pastāvīgu uzņēmumu, kas ir cietis zaudējumus, iekšzemē: pēdējā minētajā gadījumā zaudējumi tiek ņemti vērā, nosakot sabiedrības ienākumus, savukārt pirmajā minētajā gadījumā — netiek. Ar to pietiek, lai konstatētu EKL 43. panta pārkāpumu [4]. Šajā Tiesā izskatāmais jautājums ir par to, vai apstrīdētais tiesību akts līdz ar to ir pamatots, un it īpaši i) vai pamatojums, kuru Tiesa ir pieņēmusi lietā *Marks & Spencer* [5] tādu zaudējumu atskaitījumu kontekstā, kas rodas *meitas sabiedrībai*, ir piemērojams tādu zaudējumu

3 — Francijas valdība savā variantā par šo jautājumu pamatojas vienkārši uz izteikumu, ka analīze un pamatojums katrā ziņā abos gadījumos ir viens un tas pats.

4 — Pamatojumam vajadzības gadījumā skat. 2000. gada 14. decembra spriedumu lietā C-141/99 *AMID* (*Recueil*, I-11619. lpp., 21.—23. punkts) un 2007. gada 6. decembra spriedumu lietā C-298/05 *Columbus Container Services* (Krājums, I-10451. lpp., 53. punkts).

5 — 2005. gada 13. decembra spriedums lietā C-446/03 (Krājums, I-10837. lpp.).

atskaitījumu kontekstā, kas rodas *pastāvīgajam uzņēmumam*, un ii) ja tā, vai apstrīdētais tiesību akts ir samērīgs.

8. Spriedumā lietā *Marks & Spencer* Tiesa atzina, ka valsts tiesību akti, ar kuriem izslēdz iespēju sabiedrībai rezidentei no savas ar nodokli apliekamās peļņas atskaitīt zaudējumus, kas rodas citā dalībvalstī dibinātai meitas sabiedrībai, turpretī šāda iespēja tiek paredzēta attiecībā uz tādiem zaudējumiem, kas rodas meitas sabiedrībai rezidentei, ir pretrunā EKL 43. un 48. panta noteikumiem, radot ierobežojumus brīvībai veikt uzņēmējdarbību. Tomēr Tiesa turpinājumā nosprieda, ka ierobežojumi ir attaisnojami, pamatojot ar i) mērķi saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu, ii) risku, ka zaudējumi tiek ņemti vērā divreiz, un iii) risku par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, protams, ar nosacījumu, ka netiek pārsniegts tas, kas nepieciešams, lai sasniegtu šos mērķus.

9. *Lidl*, Vācija un Komisija uzskata [6], ka šie pamatojuma pamati neattiecas uz tiesību normām, ar kurām ierobežo tādu zaudējumu atskaitījumu, kurus radījis pastāvīgs uzņēmums. Somija, Francija, Grieķija, Nīderlande (pakārtoti) un Apvienotā Karaliste uzskata, ka situācija, kādā atrodas pastāvīgs uzņēmums, būtībā, ir līdzīga tai, kādā atrodas ārvalstu meitas sabiedrības; tādējādi nepastāv vajadzība radīt atšķirību salīdzinājumā ar lietu *Marks & Spencer*.

10. Šajā lietā diskusiju par triju veidu pamatojumiem Tiesa ievadīja ar izteikumiem, ka, lai izvērtētu, vai sabiedrības rezidentes grupas [nodokļa] atvieglojuma attiecināšana tikai uz teritorijā rezidējošo meitas sabiedrību ciestajiem zaudējumiem, ir attaisnojama, "ir jāpārbauda, kādas būtu sekas, ja tādu atvieglojumu, kāds [ir sabiedrību grupas nodokļa atvieglojums], piemērotu bez nosacījumiem" [7]. Šajā kontekstā Tiesa apsvēra un (saskaņā ar diviem nosacījumiem attiecībā uz samērīguma nepieciešamību) atzina trīs Apvienotās Karalistes un citu dalībvalstu, kas ir iesniegušas savus apsvērumus, izvirzītos pamatojumus. Neredzu pamatu, kāpēc nosakot, ka tiesību akts, ar kuru ierobežo nodokļu atvieglojumu zaudējumiem, kurus radījušas sabiedrības rezidentes ārvalstu pastāvīgos uzņēmumus, ir saderīgs ar Līgumu, nevar piemērot tādu pašu pieeju, kā attiecībā uz zaudējumiem, kurus radījuši sabiedrības rezidentes pastāvīgi turpat rezidējošie uzņēmumi. No sabiedrības viedokļa ir acīmredzams, ka iespēja, ka, izmantojot sabiedrības grupas nodokļa atvieglojumu, tiek atskaitīti zaudējumi, kas rodas meitas sabiedrībai ārvalstī, ir līdzīga iespējai, ka tiek atskaitīti zaudējumi, kas rodas pastāvīgajam uzņēmumam ārvalstīs. Sabiedrības grupas nodokļa atvieglojuma mērķis, patiešām, ir novērst, lai tiktu sodītas sabiedrības, kas, attīstot savu komercdarbību,

6 — Vismaz noteiktu argumentu kontekstā.

7 — 40. un 41. punkts.

pieņem lēmumu dibināt meitas sabiedrības, nevis filiāles [8].

11. Jautājums par to, vai esošajā situācijā, kas ir saistīta ar pastāvīgu uzņēmumu, nevis meitas sabiedrību, ir piemērojams kāds no trim pamatojošajiem elementiem, vai arī visi trīs elementi [9], ir atšķirīgs jautājums.

12. Saistībā ar pirmo pamatojošo elementu, manuprāt, kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jautājumos saglabāšanas pamatā ir tas, ka vienā no šīm dalībvalstīm dibinātu sabiedrību ar pastāvīgu uzņēmumu citā dalībvalstī ekonomiska rakstura darbībām ir jāpiemēro tikai pirmās minētās valsts nodokļu tiesību normas, kas attiecas gan uz ienākumiem, gan arī uz zaudējumiem [10]. Lietā *Marks & Spencer* (Apvienotā Karaliste) neatsaucās uz tiesībām ieturēt nodokli no sabiedrības rezidentes ārvalstu meitas sabiedrības. Esošajā lietā, ja nebūtu *DTC*, tad attiecīgajai dalībvalstij būtu tiesības ieturēt nodokli no pastāvīga pārrobežu uzņēmuma, bet tā nepiemērotu šīs tiesības, šādus uzņēmumus atbrīvojot no ienākumu nodokļa. Sekas ir tādas pašas. Kā Tiesa ir noteikusi spriedumā lietā *Marks & Spencer*, "sabiedrībām paredzot alternatīvu izvēlēties, vai savus zaudējumus ņemt vērā tajā valstī, kur tās dibinātas, vai arī citā dalībvalstī, ievērojami tiktu apdraudēta kompetenču sabalansētā sadale starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā, [tādējādi] radot situāciju, ka pirmajā dalībvalstī nodokļu apmērs pieaugtu, bet otrajā — samazinātos atbilstoši novirzītajiem zaudējumiem" [11]. Tāpat esošajā lietā, ja Vācija piešķir nodokļu atvieglojumu zaudējumiem, kurus radījis Vācijas sabiedrības pastāvīgs0 uzņēmums Luksemburgā, ja tā ir atteikusies no tiesībām no šī uzņēmuma ieturēt ienākuma nodokli, tiktu izjaukts līdzsvars starp nodokļu sistēmu un atvieglojumiem, par kuriem Vācija un Luksemburga ir vienojušās un kuri ir paredzēti *DTC*.

13. Attiecībā uz otro pamatojošo elementu Tiesa spriedumā lietā *Marks & Spencer* noteica, ka dalībvalstīm ir jābūt spējīgām nepieļaut risku, ka zaudējumi tiek ņemti vērā divreiz, ka šis risks pastāv, ja sabiedrības grupas nodokļa atvieglojums tiek piemērots arī attiecībā uz meitas sabiedrības nerezidentes zaudējumiem, un ka to izslēdz ar tiesību normu, ar kuru aizliedz piešķirt atvieglojumus attiecībā uz šiem zaudējumiem [12].

14. Turklāt neredzu, kāpēc šis princips nebūtu piemērojams tādā lietā, kāda ir esošā

8 — Skat. ģenerāladvokāta Pojareša Maduru [*Poiares Maduro*] secinājumu lietā *Marks & Spencer* 16. punktu.

9 — Jautājums par to, vai šie trīs pamatojošie elementi ir jāskata kumulatīvi, ir aplūkots turpinājumā.

10 — Iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 45. punkts.

11 — 46. punkts.

12 — 47. un 48. punkts.

lieta. Pastāv iespēja, ka tie paši zaudējumi tiek ņemti vērā divreiz. Šis risks vēl jo lielāks ir to zaudējumu kontekstā, kurus radījis pastāvīgs uzņēmums, kas turpina uzņēmējdarbību, un nevis (kā tas ir lietā *Marks & Spencer*) to zaudējumu kontekstā, kurus radījušas meitas sabiedrības, kas ir pārdotas trešām personām vai pilnībā izbeigušas savu komercdarbību. Pirmajā gadījumā, ja zaudējumus varētu ņemt vērā sabiedrības rezidentes dalībvalstī, pastāv risks, ka, līdz ko pastāvīgais uzņēmums atkal sāk gūt peļņu, zaudējumi tiks "izmantoti" vēlreiz pastāvīgā uzņēmuma dalībvalstī, neļaujot sabiedrības rezidentes dalībvalstij padarīt rentablas gūtās priekšrocības. No *Lidl* pārstāvja atbildes uz jautājumu, kuru esošajā lietā tiesas sēdē uzdeva tiesnesis referents, patiešām izriet, ka zaudējumi, kas ir lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatā, pašlaik tiek atskaitīti no Luksemburgā gūtajiem ienākumiem [13]. Kā Tiesa ir noteikusi spriedumā lietā *Marks & Spencer*, dalībvalstīm ir jābūt spējīgām nepieļaut risku, ka zaudējumi tiek ņemti vērā divreiz, un ka risku izslēdz ar tiesību normu, ar kuru aizliedz piešķirt atvieglojumus attiecībā uz šiem zaudējumiem [14].

15. Visbeidzot, attiecībā uz trešo pamatojuma elementu par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas Tiesa spriedumā lietā *Marks & Spencer* noteica, ka iespēja novirzīt sabiedrības nerezidentes zaudējumus uz sabiedrību rezidenti ietver risku, ka sabiedrību grupas ietvaros zaudējumus novirzīs uz tādās dalībvalstīs dibinātām sabiedrībām, kas piemēro visaugstāko nodokļa likmi un kurās tā rezultātā zaudējumu vērtībai nodokļu kontekstā ir vislielākā nozīme. Atšķirībā no meitas sabiedrībām, kad ir iespējams, ka sabiedrību grupas ietvaros zaudējumu novirzīšana tiks organizēta sistemātiski un zaudējumi tiks vērsti vienīgi uz tiem grupas uzņēmumiem, kas ir dibināti tādās dalībvalstīs, kas piemēro visaugstāko nodokļa likmi [15], pastāvīgu uzņēmumu gadījumā ir acīmredzams, ka šāda jurisdikcijas izvēle ("jurisdiction shopping") nav iespējama, ja vienas dalībvalsts sabiedrībai ir atļauts atskaitīt citā dalībvalstī rezidējoša pastāvīgā uzņēmuma radītos zaudējumus. Komisija uzskata, ka tas ir tāpēc, ka atšķirībā no meitas sabiedrības pasākumi, ar ko pieļauj "novirzīt" zaudējumus no pastāvīgā uzņēmuma, nav ne vajadzīgi, ne arī teorētiski iespējami: zaudējumi, kas rodas pastāvīgajam uzņēmumam, ir nodokļu maksātājas mātes sabiedrības zaudējumi. Zaudējumus, kas rodas valstī rezidējošam pastāvīgam uzņēmumam, tādējādi var tieši atskaitīt. Vienīgā atšķirība starp šo iekšzemes uzņēmumu lietu un esošo lietu attiecas uz kompetences sadali nodokļu ieturēšanas jomā: ja pastāvīgs uzņēmums ir citas tādas dalībvalsts rezidents, ar kuru ir parakstīta tāda konvenciju par izvairīšanos no nodokļu dubultas uzlikšanas, kāda ir esošajā lietā apskatāmā konvencija, tad šai valstij ir īpašas tiesības aplikt ar nodokli apskatāmā pastāvīgā uzņēmuma ienākumus. Tas neietekmē to, ka nodokļu maksātājai sabiedrībai rodas zaudējumi, kas tieši samazina ar nodokli apliekamos ienākumus tās rezidences valstī. Otras valsts tiesības ieturēt

13 — Kopš 1999. gada, kad tika radīti zaudējumi, bet tos nevarēja Luksemburgā ņemt vērā līdz 2003. gadam, *Lidl* nepārtraukti atradās nelabvēlīgā situācijā nespējas agrāk atskaitīt zaudējumus no saviem ienākumiem Vācijā dēļ. Jautājums par naudas līdzekļu uzkrāšanu samērīguma principa kontekstā ir aplūkots turpinājumā.

14 — 47. un 48. punkts.

15 — Lai gan var norādīt, ka izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, izmantojot šādu "zaudējumu izvēli", nešķiet nozīmīga saistībā ar faktiem lietā *Marks & Spencer*, tā tikai attiecas uz vertikālu zaudējumu novirzīšanu no meitas sabiedrības uz mātes sabiedrību.

nodokli vienkārši rada otro saistīto nosacījumu par tiem pašiem zaudējumiem un tāpēc — divkārša atskaitījuma iespēju. Tāpēc, manuprāt, tādā lietā, kā esošā lieta, sprieduma lietā *Marks & Spencer* trešais pamatojošais elements nepapildina pirmo un otro elementu.

16. Tādējādi piekrītu dažādajiem Somijas, Francijas, Vācijas, Grieķijas, Nīderlandes, Zviedrijas, Apvienotās Karalistes un Komisijas apsvērumiem par to, ka valsts tiesību akti, ar ko ierobežo sabiedrību iespēju atskaitīt zaudējumus, kurus radījis pastāvīgs uzņēmums citā dalībvalstī, ir pamatojami, pirmkārt, ar vajadzību saglabāt kompetenču sabalansētu sadali starp attiecīgajām dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā un, otrkārt, ar risku, ka zaudējumi varētu tikt ņemti vērā divreiz.

17. *Bundesfinanzhof* lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu atzīmē, ka nav noteikts, vai Tiesa spriedumā lietā *Marks & Spencer* šos trīs pamatojošos elementus ir noteikusi kā kumulatīva rakstura elementus un ka tie visi trīs jāizpilda.

18. Jāatzīst, ka Tiesa spriedumā lietā *Marks & Spencer* bija minējusi par "visiem šiem trim pamatojuma elementiem", kas apstiprina šo viedokli. Tomēr lietā *N* Tiesa noteica, ka "pilnvaru aplikt ar nodokļiem sadalījums starp dalībvalstīm ir [..] leģitīms mērķis", neatsaucoties uz citiem pamatiem [16]. Spriedumā lietā *Oy AA* Tiesa pieņēma, ka dalībvalsts tiesību akti, ar ko meitas sabiedrībai rezidentei šajā dalībvalstī tiek liegts atskaitīt no tās ar nodokli apliekamajiem ienākumiem uz šīs sabiedrības mātes sabiedrību novirzītos līdzekļus, izņemot gadījumu, ja šī mātes sabiedrība ir dibināta tajā pašā dalībvalstī, principā, ir attaisnojami, pamatojoties uz diviem no trim spriedumā lietā *Marks & Spencer* izvirzītajiem pamatojuma elementiem, proti, pirmo un trešo [17]. Un spriedumā lietā *Amurta* Tiesa, atzīstot, ka uz otro un trešo lietā *Marks & Spencer* izvirzīto pamatojošo elementu atsauce nav tikusi izdarīta, Tiesa tomēr turpinājumā izvērtēja (un noraidīja) argumentu, kas bija pamatos ar vajadzību saglabāt kompetenču sabalansētu sadali starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā [18]. Tāpēc šķiet, ka visi šie trīs pamatojošie elementi apskatāmajā lietā nav obligāti jāpiemēro. Manuprāt, esošajā lietā apskatāmo tiesisko regulējumu principā var pamatot,

16 — 2006. gada 7. septembra spriedums lietā C-470/04 (Krājums, I-7409. lpp., 42. punkts).

17 — 2007. gada 18. jūlija spriedums lietā C-231/05 (Krājums, I-6373. lpp., 51.—60. punkts).

18 — 2007. gada 8. novembra spriedums lietā C-379/05 (Krājums, I-9569. lpp., 57.—59. punkts).

atsaucoties uz pirmo un otro spriedumā lietā *Marks & Spencer* izvirzīto pamatojošo elementu, proti, mērķi saglabāt kompetenču sabalansētu sadali starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā un mērķi novērst risku, ka zaudējumi tiek ņemti vērā divreiz.

19. Lai tiesību akts, ar ko ierobežo Līgumā garantētās pamatbrīvības, būtu pamatots, tam tomēr ir jābūt saderīgam ar samērīguma principu tādā nozīmē, ka šādam pasākumam ir jābūt piemērotam paredzētā mērķa sasniegšanai un tas nevar pārsniegt mērķa sasniegšanai nepieciešamo.

20. Esošajā lietā nevar teikt, ka apstrīdētais tiesību akts nav piemērots paredzētā mērķa sasniegšanai. Savukārt nevaru arī piekrist, ka tas nepārsniedz šo mērķu sasniegšanai nepieciešamo vai, citiem vārdiem sakot, ka šī tiesību akta mērķi nevar sasniegt ar mazāk ierobežojošiem pasākumiem.

21. Tiesa ir noteikusi, ka samērīguma principa ievērošana it īpaši ir svarīga, ja valsts tiesību akti nekādā mērā neregulē pārrobežu darījumus [19]. Šādos gadījumos, ja apskatāmie valsts tiesību akti kā tādi ir stingri ierobežojoši, vēl jo svarīgāk ir uzmanīgi izvērtēt, vai to mērķi nevar sasniegt ar mazāk ierobežojošiem pasākumiem.

22. Esošajā lietā apstrīdētais tiesību akts liedz sabiedrībai atskaitīt no saviem ienākumiem zaudējumus, kurus radījis pastāvīgs uzņēmums citā dalībvalstī. Sekas ir tādas, ka zināmos apstākļos no sabiedrības tiks iekasēts nodoklis par summu, kas ir lielāka par tās tīro peļņu. Tas, manuprāt, ir acīmredzami nesamērīgs līdzeklis, lai sasniegtu mērķi saglabāt kompetenču sabalansētu sadali starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā un novērst risku, ka zaudējumi varētu tikt ņemti vērā divreiz.

23. Turklāt ir skaidrs, ka ir iespējami mazāk ierobežojoši pasākumi. Ir skaidrs, ka pirms 1999. gada Vācijas tiesību aktos [20] bija skaidri paredzēts, ka sabiedrība var atskaitīt pastāvīga uzņēmuma zaudējumus citā dalībvalstī, ja tie pārsniedz pastāvīgā uzņēmuma gūtos ienākumus, un ar nosacījumu, ka atskaitī-

19 — 2004. gada 4. marta spriedums lietā C-334/02 Komisija/Francija (*Recueil*, I-2229. lpp., 28. punkts).

20 — 1997. gada *Einkommensteuergesetz* (Likums par ienākuma nodokli), 2.a panta 3. punkts (*BGBl.* 1997 I, 821. lpp.).

jums tiek atgūts nākamajos finanšu gados, kuros pastāvīgais uzņēmums ir guvis peļņu.

24. Šāda norma, ar ko pieļauj zaudējumu atskaitījumus, kaut arī paredz šos zaudējumus atgūt no nākamo periodu peļņas, acīmredzot būtu mazāk ierobežojošs pasākums, lai novērstu risku, ka zaudējumi varētu tikt ņemti vērā divreiz, nekā norma, ar kuru pavisam tiktu izslēgti šādu zaudējumu atvieglojumi. Lai gan atskaitīšanas un atgūšanas norma ir saistīta ar simetrijas zaudējumiem un tādējādi pilnībā nesasniedz mērķi par kompetenču sabalansētu sadali starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā, šai asimetrijai ir tikai pagaidu raksturs, ja pastāvīgais uzņēmums pēc tam sāk gūt peļņu. Turklāt var paredzēt, ka summas, kas ir atskaitītas iepriekš, tiktu no jauna automātiski aprēķinātas, ja, piemēram, to aprēķins nav veikts piecu gadu laikā vai ja pastāvīgais uzņēmums šādā formā ir pārstājis eksistēt [21].

25. Šāda atskaitīšanas un atgūšanas norma neapšaubāmi mazāk ierobežo nodokļu maksātāju pamattiesības veikt uzņēmējdarbību nekā pilnīgs aizliegums atskaitīt no sabiedrības peļņas zaudējumus, kurus radījis pastāvīgs uzņēmums citā dalībvalstī. Tajā pašā laikā tā ir piemērota, lai sasniegtu mērķi par kompetenču sabalansētu sadali starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā un mērķi novērst risku, ka zaudējumi tiek ņemti vērā divreiz. Tādējādi, manuprāt, tā acīmredzami labāk atspoguļo vajadzību pēc samērīguma nekā risinājums, ko Tiesa ir pieņēmusi lietā *Marks & Spencer*.

26. Lietā *Marks & Spencer* Tiesa pati ir noteikusi, ka ierobežojošais pasākums (tiesiskais regulējums par sabiedrību grupas zaudējumu atvieglojumiem, kas neattiecas uz ārvalstu meitas sabiedrībām) pārsniedz to, kas nepieciešams, lai būtībā sasniegtu mērķus, ja visas tās iespējas meitas sabiedrības rezidences valstī ņemt vērā zaudējumus ir izmantotas [22]. Tāpēc var pieņemt, ka (lai gan spriedums attiecībā uz šo jautājumu ir ļoti lakonisks) Tiesa uzskatīja, ka citos apstākļos ierobežojošais pasākums būtu bijis samērīgs.

27. Tāpēc ir jāņem vērā, ka lieta *Marks & Spencer* ir par zaudējumiem, kurus ir radījusi meitas sabiedrība, kas ir likvidēta vai tikusi pārdota. Tādējādi nav iespējams

21 — Kā ierosināts Komisijas projektā Padomes direktīvai par režīmu, kāds uzņēmumiem būtu jāņem vērā attiecībā uz citās dalībvalstīs esošo pastāvīgo filiāļu un meitas sabiedrību ciestajiem zaudējumiem, COM(90) 595, galīgā redakcija; 1991. gada 24. janvāris (OV C 53, 30. lpp.): skat. 5.—8. pantu un pamatojumu.

22 — Sprieduma 55. punkts. Tiesa izvirza dubultkritēriju — ir izmantotas visas iespējas segt zaudējumus esošajā un iepriekšējos finanšu gados, un "nepastāv iespēja ārvalsts meitas sabiedrības zaudējumus ņemt vērā tās rezidences valstī nākamajos finanšu gados".

(vismaz pirmajā gadījumā) nākotnē atgūt zaudējumiem piešķirto atvieglojumu [23]. Šajos apstākļos varbūt ir saprotams, ka Tiesa tādā veidā formulēja savu atbildi un analīzes nobeigumā katrā atsevišķā gadījumā nepārbaudīja, vai naudas līdzekļu trūkums, kā rezultātā zaudējumi tiek pārnesti uz priekšu, nevis atskaitīti nekavējoties, nav pārāk ierobežojošs veids, lai sasniegtu nosprausto mērķi.

28. Savukārt tādās lietās, kāda ir esošā lieta, attiecībā uz darbojošos pastāvīgu uzņēmumu nevar izvirzīt argumentu, ka ir pieņemami, ka atvieglojuma piešķiršanu sabiedrības rezidences valstī var aizstāt ar iespēju pārnest zaudējumus uz priekšu pastāvīgā uzņēmuma valstī. Pat, ja zaudējumi, kas tiek pārnesti uz priekšu, vēlāk tiek atgūti, sabiedrībā pa šo laiku noteikti ir naudas līdzekļu trūkums.

29. Tiesai ir labi zināms, cik svarīgs uzņēmumiem ir naudas līdzekļu stāvoklis. Tā ir atkārtoti atzinusi, ka naudas līdzekļu priekšrocību izslēgšana gadījumos, kuros ir iesaistītas vairākas valstis, kā to piemēro līdzvērtīgos iekšzemes gadījumos, ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību [24]. Tā tik tiešām šo jautājumu pārliecinoši ir uzsvērusi spriedumā lietā *Marks & Spencer*. Tur Tiesa to skaidro tādējādi, ka, paātrinot zaudējumu atvieglojumus sabiedrībām, kas strādājušas ar zaudējumiem, tos nekavējoties atskaitot no citu grupas sabiedrību peļņas, šis apskatāmais sabiedrības grupas zaudējumu atvieglojums piešķir grupai naudas līdzekļu uzkrāšanas priekšrocības. Izslēgt šādu priekšrocību, ciktāl tā attiecas uz zaudējumiem, kurus radījusi citā dalībvalstī dibināta meitas sabiedrība, nozīmē radīt šķēršļus brīvībai veikt uzņēmējdarbību mātes sabiedrībai, atturot dibināt meitas sabiedrības citās dalībvalstīs. Tādējādi tas ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums [25].

30. Šī nostādne tika izteikta (vispirms analītiskā kontekstā) saistībā ar to, vai nespēja atskaitīt pārrobežu zaudējumus ir [EKL] 43. panta pārkāpums. Nešķiet normāli, ka Tiesa, skaidri nosakot naudas līdzekļu uzkrāšanas priekšrocības atteikšanas iespējamo nozīmīgumu un to (pareizi) kvalificējot kā EKL 43. panta *prima facie* pārkāpumu, konkrēti nepārbaudīja arī to, vai, ja ierobežojumi *prima facie* ir pamatoti,

23 — Ģenerāladvokāte Kokote [*Kokott*] savos secinājumos iepriekš 17. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Oy AA* pauž viedokli, ka Tiesas lēmums par samērīgumu lietā *Marks & Spencer* būtībā izriet no ārkārtējiem notikumiem (70. un 71. punkts). Es tam piekrītu.

24 — Skat., piemēram, 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft* u.c. (*Recueil*, I-1727. lpp., 44., 54. un 76. punkts), 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 *X & Y* (*Recueil*, I-10829. lpp., 36.—38. punkts), 2004. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-268/03 *De Baeck* (Krājums, I-5961. lpp., 24. punkts), 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Krājums, I-11753. lpp., 96., 97., 153. un 154. punkts) un 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz* (Krājums, I-2647. lpp., 29. punkts).

25 — 32.—34. punkts.

priekšrocības uzkrāt naudas līdzekļus atteikums ir nesamērīgs.

31. Vācija, Zviedrija un Apvienotā Karaliste apgalvo, ka būtiskas papildu praktiskas grūtības liedz pieņemt sistēmu, kas vienlaikus ļauj atskaitīt zaudējumus un atgūt zaudējumu atvieglojumus. Tomēr, kā iepriekš norādīts, ir redzams, ka Vācijas tiesību aktos iepriekš šāda sistēma bija paredzēta; patiesi, *Lidl* un Komisija, pret ko arī netika izteikti iebildumi, izklāstīja, ka tiesību akts ar tādu pašu saturu Vācijā bija spēkā no 1969. gada [26] līdz 1999. gadam [27]. Turklāt saskaņā ar Komisijas neseno paziņojumu [28], pašlaik piecas dalībvalstis paredz to zaudējumu atskaitīšanu, ko cieš pastāvīgie uzņēmumi, kuri atrodas citās dalībvalstīs, kaut arī ienākumi ar nodokli nav apliekami saskaņā ar konvenciju par izvairīšanos no nodokļu dubultas uzlikšanas. Šajā sakarā ir grūti nopietni pieņemt argumentu, ka būtiskas praktiskas grūtības liedz pieņemt šādu sistēmu [29]. Katrā ziņā praktiskas grūtības neattaisno Līgumā paredzētās brīvības pārkāpumu [30].

32. Tādējādi piekrītu *Lidl*, Somijas valdībai un Komisijai, ka ar valsts tiesību aktiem tiek pārsniegts nepieciešamais, lai sasniegtu mērķi saglabāt kompetenču sabalansētu sadali starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā un novērst risku, ka zaudējumi tiktu ņemti vērā divreiz.

33. Visbeidzot, Vācija (ļoti) pakārtoti norāda, ka, ja Tiesa nolemj, ka nav ievērota brīvība veikt uzņēmējdarbību, tai vajadzētu ierobežot sprieduma iedarbību laikā.

34. No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka finansiālās sekas, kas dalībvalstij var rasties prejudiciāla nolēmuma tiesvedībā taisīta

26 — 1969. gada 18. augusta *Gesetz über steuerliche Massnahmen bei Auslandinvestitionen der deutschen Wirtschaft* (Likums par nodokļu pasākumiem, kas piemērojami ārvalstu investīcijām Vācijas ekonomikā) 2. pants (*BGBl*. 1969 I, 1211. un īpaši 1214. lpp.).

27 — Ar 1999. gada 24. marta *Steuerentlastungsgesetz* (Likums par atbrīvojumu no nodokļa) 1999/2000/2002 (*BGBl*. 1999 I, 402. lpp.).

28 — Komisijas paziņojums Padomei, Eiropas Parlamentam un Eiropas Ekonomikas un Sociālo lietu komitejai — Nodokļu režīms attiecībā uz zaudējumiem situācijās, kurās ir iesaistītas vairākas dalībvalstis (COM(2006) 824, galīgā redakcija, 2006. gada 19. decembris); skat. 2.2. punkta b) apakšpunkta otro daļu.

29 — Jānorāda, ka Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā, noteiktiem akcīzes nodokļiem un apdrošināšanas prēmiju aplikšanu ar nodokļiem (OV L 336, 15. lpp.) ļauj dalībvalstij lūgt citas dalībvalsts kompetentajām iestādēm visa veida informāciju, kas tai ļauj pareizi noteikt ienākuma nodokļu apmēru.

30 — Iepriekš 19. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā Komisija/Francija, 29. punkts, atsaucoties uz ģenerāladvokāta Ruisa-Harabo Kolomera [*Ruiz-Jarabo Colomer*] secinājumu 30. punktu: "Ja ir zināms, ka mērķi, uz ko tiecas, var sasniegt ar citiem līdzekļiem, samērīguma princips liedz atsaukties vienīgi uz administratīvām grūtībām, lai pilnībā attaisnotu diskriminējošu attieksmi, jo tā, ņemot vērā to, ka tā ir pretrunā ar pamatbrīvībām, lai ievērotu likumību, ir jābalsta uz pārliecinošiem iemesliem." Skat. arī iepriekš 24. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 155.—157. punkts.

sprieduma sakarā, nav pietiekams pamats ierobežot minētā sprieduma iedarbību laikā un ka šāds ierobežojums ir piemērojams tikai ļoti konkrētos apstākļos, proti, ja a) pastāv risks, ka varētu iestāties smagas ekonomiskas sekas, it īpaši saistībā ar tādu tiesisko attiecību lielo skaitu, kas nodibinātas labā ticībā, pamatojoties uz regulējumu, kurš tika uzskatīts par spēkā esošu, un b) izrādās, ka gan privātpersonas, gan valsts iestādes rīkojas neatbilstoši Kopienu tiesību aktiem objektīvas un būtiskas nenoteiktības attiecībā uz Kopienu tiesību normu piemērojamību dēļ; šo nenoteiktību var veicināt tāda pati rīcība no citu dalībvalstu vai Komisijas puses [31].

35. Esošajā lietā piekrītu *Lidl*, ka otrais no kumulatīvajiem nosacījumiem nav izpildīts. Nevaru pieņemt, ka Vācija, atceldama iepriekšējo tiesību aktu, un, tādējādi būtībā atjaunodama apstrīdēto tiesību aktu, pieņēma šo lēmumu objektīvas un būtiskas nenoteiktības attiecībā uz EKL 43. panta piemērojamību dēļ. 1999. gadā Tiesa jau bija noteikusi, ka valsts tiesību akti, ar ko būtībā nepieļauj sabiedrību grupas zaudējumu atvieglojumus, ja vairākums meitas sabiedrību ir citu dalībvalstu rezidentes, ir pretrunā EKL 43. pantam [32], un ka uzņēmumu tiesības izmantot brīvību veikt uzņēmējdarbību, izvēloties, vai dibināt meitas sabiedrību, vai filiāli (pastāvīgs uzņēmums), nedrīkst ierobežot ar diskriminējošām nodokļu tiesību normām [33]. Turklāt Priekšlikums Padomes direktīvai par režīmu, kāds uzņēmumiem būtu jāņem vērā attiecībā uz citās dalībvalstīs esošo pastāvīgo filiāļu un meitas sabiedrību ciestajiem zaudējumiem [34], ko publicēja 1991. gadā, skaidri atspoguļo Komisijas nostāju: valsts tiesību akti, ar neļauj sabiedrībām ņemt vērā zaudējumus, kurus ir radījis tās pastāvīgais uzņēmums citā dalībvalstī, nav saderīgi ar iekšējo tirgu [35].

36. Tādējādi mani nevar pārliecināt, ka esošajā lietā ir pamats ierobežot minētā sprieduma iedarbību laikā.

31 — Skat. arī 2007. gada 18. janvāra spriedumu lietā C-313/05 *Brzeziński* (Krājums, I-513. lpp., 57. un 58. punkts).

32 — 1998. gada 16. jūlija spriedums lietā C-264/96 *ICI* (*Recueil*, I-4695. lpp.).

33 — 1986. gada 28. janvāra spriedums lietā 270/83 Komisija/Francija (*Recueil*, 273. lpp., 22. punkts).

34 — Iepriekš minēts 21. zemsvītras piezīmē.

35 — Skat. preambulas pirmo apsvērumu un pamatojuma 1. punktu.

Secinājumi

37. Ņemot vērā iepriekš minēto, uzskatu, ka Tiesai uz *Bundesfinanzhof* iesniegto jautājumu būtu jāatbild šādi:

Ar EKL 43. pantu nav saderīgi, ja dalībvalsts liedz sabiedrībai, nosakot ar nodokli apliekamās peļņas apmēru, atskaitīt zaudējumus no pastāvīgā uzņēmuma, kas atrodas citā dalībvalstī, jo saskaņā ar spēkā esošo konvenciju par izvairīšanos no nodokļu dubultas uzlikšanas attiecīgie pastāvīgā uzņēmuma ienākumi netiek aplikti ar nodokli pirmajā dalībvalstī.