ĢENERĀLADVOKĀTA MELHIORA VATELĒ
[*MELCHIOR WATHELET*] SECINĀJUMI,
sniegti 2015. gada 3. septembrī [1]

Lieta C-388/14

Timac Agro Deutschland GmbH
pret
Finanzamt Sankt Augustin

(Finanzgericht Köln (Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību — LESD 49. pants — Zaudējumu, ko cietis sabiedrības citā dalībvalstī dibināts uzņēmums, atskaitīšana no tās peļņas — Dalībvalsts nodokļu tiesību akti, kas paredz zaudējumu iekļaušanu no jauna minētā uzņēmuma atsavināšanas gadījumā

1. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 49. pantu. Vēl precīzāk, tas ir par tematu, par ko Tiesa ir spriedusi jau vairākkārt, sākot ar tās spriedumu *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763), par vienā dalībvalstī reģistrēta uzņēmuma veiktu tam piederoša pastāvīga uzņēmuma citā dalībvalstī ciestu zaudējumu atskaitīšanu.

I – **Atbilstošās tiesību normas**

A – *Savienības tiesības*

2. LESD 49. pantā Eiropas Savienības dalībvalstu pilsoņiem ir garantēta brīvība veikt uzņēmējdarbību. Saskaņā ar šo pantu:

"[..] aizliedz ierobežojumus kādas dalībvalsts pilsoņu brīvībai veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī. Tāpat aizliedz ierobežojumus attiecībā uz to, kā dalībvalstu pilsoņi, kas izveidojuši uzņēmumu kādā dalībvalstī, atver šā uzņēmuma pārstāvniecības, filiāles vai meitasuzņēmumus citās dalībvalstīs.

Brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus, jo īpaši sabiedrības, kas definētas 54. panta otrajā daļā, ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās valsts tiesību akti, kurā notiek šī uzņēmējdarbība, ņemot vērā šā Līguma nodaļu par kapitālu."

1 — Oriģinālvaloda – franču.

B – *Vācijas tiesības*

3. Vācijas Likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*, turpmāk tekstā – "*EStG*"), redakcijā, kas piemērojama nodokļu atskaitījumiem 1997. un 1998. gadā, 2.a panta 3. punktā no pirmā līdz ceturtajam teikumam ir paredzēts:

"[1.] Ja ar Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ārvalstī esoša uzņēmuma rūpnieciskās vai uzņēmējdarbības ienākumi ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa, tad saskaņā ar valsts nodokļu tiesību aktiem pēc nodokļa maksātāja pieprasījuma ciestie zaudējumi šajos ienākumos ir jāatskaita, aprēķinot kopējo ienākumu summu, ciktāl nodokļu maksātājs varētu tos atlīdzināt vai atskaitīt, ja ienākumi nebūtu tikuši atbrīvoti no ienākuma nodokļa, un ar nosacījumu, ka zaudējumi ir lielāki par citu tajā pašā ārvalstī esošo uzņēmumu rūpnieciskās vai uzņēmējdarbības pozitīvajiem ienākumiem, uz kuriem attiecas šīs konvencijas atbrīvojums.

[2.] Ciktāl zaudējumi nav šādi atlīdzināti, ir pieļaujama zaudējumu atskaitīšana, ja ir izpildīti 10.d panta nosacījumi. [3.] Ja nākamajā finanšu gadā šajā ārvalstī esošo pastāvīgo uzņēmumu kopējie rūpnieciskās un uzņēmējdarbības ienākumi, kas ar konvenciju ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa, ir pozitīvi, tad saskaņā ar pirmo un otro teikumu atskaitītie zaudējumi ir jāiekļauj atpakaļ šī finanšu gada kopējos aprēķinātajos ienākumos. [4.] Trešais teikums nav piemērojams tad, ja nodokļu maksātājs pierāda, ka ārvalsts tiesību normas viņam ļauj vispārēji pretendēt uz atskaitījumu par zaudējumiem pārnešanu tikai uz to finanšu gadu, kurā viņš tos ir cietis."

4. *EStG*, 2005. gadā piemērojamajā redakcijā, 52. panta 3. punkta trešajā un piektajā teikumā ir noteikts:

"2.a panta 3. punkta trešais, piektais un sestais teikums redakcijā, kas tika publicēta 1997. gada 16. aprīlī (*BGBl* I, 821. lpp.), paliek piemērojams 1999.–2008. finanšu gadiem, ciktāl tiek konstatēts pozitīvs ienākums 2.a panta 3. punkta trešā teikuma izpratnē vai ciktāl ārvalstī esošs patstāvīgs uzņēmums 2.a panta 4. punkta izpratnē piektā teikuma redakcijā ir pārveidots par kapitālsabiedrību, ir atsavināts vai ir slēgts. [..] 2.a panta 4. punkts ir piemērojams 1999.–2008. finanšu gadam šādā redakcijā:

"4. Ja ārvalstī esošs patstāvīgs uzņēmums ir

1) pārveidots par kapitālsabiedrību vai

2) atsavināts par atlīdzību vai bez atlīdzības, vai

3) slēgts [..], saskaņā ar 3. punkta pirmo un otro teikumu atskaitītie zaudējumi tiks iekļauti atpakaļ tā finanšu gada ienākumu summā, kura laikā ir notikusi pārveidošana, atsavināšana vai slēgšana, tādā pašā veidā piemērojot 3. punkta trešo teikumu, ciktāl minētie zaudējumi nav tikuši iekļauti atpakaļ saskaņā ar 3. panta trešo teikumu, nedz tie vēl ir jāiekļauj atpakaļ.""

C – Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu

5. Starp Vācijas Federatīvo Republiku un Austrijas Republiku 1954. gada 4. oktobrī noslēgtās Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ienākuma nodokļa un īpašuma nodokļa jomā, kā arī profesionālās darbības nodokļu un nekustamā īpašuma jomā (*BGBl*. 1955 II, 749. lpp.), kas ir grozīta ar 1992. gada 8. jūlija konvenciju (*BGBl*. 1994 II, 122. lpp.), 4. panta 1. punktā ir paredzēts:

"ja persona, kuras pastāvīgā dzīvesvieta vai reģistrācijas vieta atrodas vienā no Līgumslēdzējām valstīm, gūst ienākumus kā rūpniecības vai tirdzniecības uzņēmuma, kura darbība notiek arī otras Līgumslēdzējas valsts teritorijā, īpašniece vai līdzīpašniece, šai otrajai valstij ir tiesības uzlikt nodokļus šiem ienākumiem tikai attiecībā uz to ienākumu daļu, kas gūti no tās teritorijā atrodošās pastāvīgās pārstāvniecības".

6. Starp Vācijas Federatīvo Republiku un Austrijas Republiku 2000. gada 24. augustā noslēgtās Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ienākuma nodokļa un īpašuma nodokļa jomā (*BGBl*. 2000 II, 734. lpp.; turpmāk tekstā – "Vācijas un Austrijas konvencija") 7. panta 1. punktā ir paredzēts:

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

7. Vācijas un Austrijas konvencijas 23. panta 1. punkta pirmais teikums ir formulēts šādi:

"Vācijas Federatīvajā Republikā dzīvojošai personai nodoklis tiek noteikts šādi:

a) neskarot turpmāk tekstā minēto b) punktu, no Vācijas nodokļu bāzes tiek izslēgti nodokļi, kuru izcelsme ir Austrijas Republikā, un Austrijas Republikā esoši īpašuma elementi, kas saskaņā ar šo konvenciju ir apliekami ar nodokli Austrijas Republikā" [2].

II – **Pamatlietas fakti**

8. *Timac Agro Deutschland* (turpmāk tekstā – "*Timac Agro*") ir Vācijas kapitālsabiedrība. Tā pieder Francijas koncernam. No 1997. gada tai bija pastāvīgs uzņēmums Austrijā. 2005. gada 31. augustā Austrijas pastāvīgais uzņēmums tika atsavināts par atlīdzību par labu Austrijā reģistrētai sabiedrībai, kura ir tajā pašā koncernā, kurā ir arī *Timac Agro*. Atsavināšanas līgums bija noslēgts it īpaši par kustamo un nekustamo īpašumu. Klientu datu bāze tika atsavināta par vienu euro, jo klienti jau bija māsas sabiedrības-pircējas klienti.

9. Jautājums par pieeju šī pastāvīgā uzņēmuma nerezidenta zaudējumiem ir radies tāpēc, ka no 1997. līdz 2005. gadam iepriekš minētais Austrijas pastāvīgais uzņēmums bija cietis zaudējumus visos tā finanšu gadu ietvaros, izņemot 2000. un 2005. gadu, un *Timac Agro* veica šo zaudējumu atskaitījumu Vācijā.

2 — 23. panta 1. punkta b) apakšpunkts neattiecas uz iesniedzējtiesas uzdoto prejudiciālo jautājumu izskatīšanu. Tā turklāt to nepiemin savā lēmumā, ko nedara arī lietas dalībnieki, iesniedzot rakstveida apsvērumus.

10. Pēc fiskālās kontroles *Timac Agro* ar nodokli apliekamo ienākumu apmērs tika koriģēts attiecībā uz laika periodu no 1997. līdz 2004. gadam. No vienas puses, Austrijas pastāvīgā uzņēmuma zaudējumi, kas iesākumā tika atskaitīti no *Timac Agro* ienākumiem attiecībā uz laika periodu no 1997. līdz 1998. gadam, tika no jauna iekļauti tā ar nodokli apliekamajos ienākumos attiecībā uz 2005. gadu. No otras puses, tika atteikts šī paša pastāvīgā uzņēmuma zaudējumus ņemt vērā *Timac Agro* ar nodokli apliekamajos ienākumos attiecībā uz laika periodu no 1999. līdz 2004. gadam.

11. *Timac Agro*, apstrīdot šīs korekcijas, iesniedza prasību *Finanzgericht Köln* [Ķelnes Finanšu tiesa]. Pamatojot šo prasību, tā apgalvoja, ka gan tās pastāvīgā uzņēmuma Austrijā ciesto zaudējumu iekļaušana no jauna [ar nodokli apliekamajos ienākumos] attiecībā uz laika periodu no 1997. līdz 1998. gadam, gan neiespējamība veikt šī uzņēmuma zaudējumu atskaitīšanu attiecībā uz laika periodu no 1999. līdz 2004. gadam ir nesaderīgas ar brīvību veikt uzņēmējdarbību.

12. Saistībā ar attiecīgo iekļaušanu iesniedzējtiesa uzskata, ka Tiesa vēl nav atrisinājusi jautājumu par zaudējumu iekļaušanas no jauna pastāvīga uzņēmuma nerezidenta atsavināšanas gadījumā atbilstību Savienības tiesībām.

13. Šī tiesa norāda, ka, lai gan fakti sprieduma *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588) pamatā, protams, ir daļēji samērojami ar faktiem pamatlietā, tomēr šajā spriedumā bija jautājums par pastāvīga uzņēmuma nerezidenta zaudējumu iekļaušanu, nepārsniedzot tā peļņu. Turpretī pamatlietā zaudējumu iekļaušana tika uzsākta pastāvīgā uzņēmuma nerezidenta atsavināšanas dēļ bez saistības ar iespējamu šī uzņēmuma peļņu.

14. Tādēļ, pieņemot, ka Tiesa lemtu, ka sprieduma *Krankenheim Ruhesitz Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588) principi ir jāpiemēro arī šai lietai, iesniedzējtiesa uzdod jautājumu, vai ar galīgajiem zaudējumiem saistītie principi, ko Tiesa noteikusi sprieduma *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) (turpmāk tekstā – "*Marks & Spencer* izņēmums") 55. un 56. punktā [3], ir paredzēti tam, lai tos piemērotu 1997. un1998. finanšu gada zaudējumiem, kas, būdami no jauna iekļauti, Vācijā vairs netiek ņemti vērā.

15. Par atteikumu ņemt vērā pastāvīgā uzņēmuma Austrijā zaudējumus attiecībā uz laika periodu no 1999. līdz 2004. gadam iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar Vācijas un Austrijas konvencijas tiesību normām Austrijas Republikai būtu ekskluzīvas tiesības uzlikt nodokli šim Austrijas pastāvīgajam uzņēmumam. Tātad šīs konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu regulējums attiecas ne tikai uz peļņu, bet arī uz zaudējumiem. Tātad *Timac Agro* prasība būtu apmierināma tikai tad, ja minētā konvencija pārkāptu brīvību veikt uzņēmējdarbību.

16. Minētā tiesa jautā arī, vai šajā periodā būtu jāņem vērā galīgie zaudējumi *Marks & Spencer* izņēmuma izpratnē. Tā uzsver, ka līdz šim tā nav spējusi izstrādāt kritērijus, kas ļautu noteikt situācijas, kurās ir jāpiemēro *Marks & Spencer* izņēmums.

17. Šajā situācijā *Finanzgericht Köln* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai prejudiciālus jautājumus.

3 — Šajā spriedumā (55. un 56. punkts) Tiesa būtībā uzskatīja, ka attiecīgais ierobežojošais ārvalstu meitasuzņēmumu zaudējumu atskaitīšanas pasākums var būt nesamērīgs situācijā, kad meitasuzņēmums nerezidents būtu izmantojis zaudējumu ņemšanas vērā iespējas, kādas pastāv tā rezidences valstī, kas būtu jāpierāda mātesuzņēmumam.

III – **Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu un tiesvedība Tiesā**

18. Ar 2014. gada 19. februārī pieņemto lēmumu, kas Tiesā saņemts 2014. gada 14. augustā, *Finanzgericht Köln* nolēma atbilstoši LESD 267. pantam uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai LESD 49. pants [..] ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tāds tiesiskais regulējums kā *EStG* 52. panta 3. punkts tiktāl, ciktāl iemesls pastāvīga uzņēmuma [nerezidenta] zaudējumu iekļaušanai no jauna, kas iepriekš ir tikuši ņemti vērā, lai samazinātu [mātesuzņēmuma rezidenta] ar nodokli apliekamo ienākumu apmēru, ir pastāvīgā uzņēmuma atsavināšana tādai kapitālsabiedrībai, kura ir tajā pašā koncernā, kurā ir uzņēmums, kas to ir atsavinājis, nevis peļņas gūšana?

2) Vai LESD 49. pants [..] ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tāds tiesiskais regulējums kā [Vācijas un Austrijas konvencijas] 23. panta 1. punkta a) apakšpunkts, saskaņā ar kuru no Vācijā maksājamā nodokļa bāzes tiek atskaitīti Austrijā gūtie un Austrijā ar nodokli apliekamie ienākumi, gadījumā, ja Vācijas kapitālsabiedrībai piederoša Austrijas pastāvīgā uzņēmuma zaudējumi Austrijā nevar tikt ņemti vērā tādēļ, ka pastāvīgais uzņēmums tiek atsavināts Austrijas kapitālsabiedrībai, kura ir tajā pašā koncernā, kurā ir Vācijas kapitālsabiedrība?"

19. Rakstveida apsvērumus iesniedza *Finanzamt Sankt Augustin*, Vācijas, Francijas, Austrijas un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Eiropas Komisija.

20. Visi rakstveida apsvērumus iesniegušie lietas dalībnieki, atskaitot niansētāku atbildi, kuru sniedza Komisija un Apvienotā Karaliste, kura savos rakstveida apsvērumos neaplūkoja pirmo jautājumu, ierosina atbildēt uz prejudiciālajiem jautājumiem noliedzoši [4].

21. Turklāt visi šie lietas dalībnieki izteica savu viedokli 2015. gada 1. jūlijā notikušās tiesas sēdes laikā.

IV – **Analīze**

A – *Par situāciju salīdzināmības priekšnosacījumu*

1) Tiešie nodokļi un Savienības tiesības

22. Lai gan tieša aplikšana ar nodokļiem ir dalībvalstu kompetencē, tām tā ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības [5] un it īpaši Līguma tiesību normas par pārvietošanās brīvību; brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas nostiprināta LESD 49. pantā, veido izskatāmās lietas kodolu.

23. No Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka šķēršļi šai brīvībai tiek likti tad, ja atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem sabiedrībai, kura ir rezidente šajā dalībvalstī un kurai pieder pastāvīgs uzņēmums citā dalībvalstī, tiek piemērots citāds, neizdevīgāks nodokļu režīms salīdzinājumā ar sabiedrību rezidenti, kurai pieder pastāvīgs uzņēmums tās rezidences valstī [6].

4 — Attiecībā uz principu Komisija uzskata, ka pastāvīga uzņēmuma nerezidenta atsavināšanas gadījumā agrāk pieļauto zaudējumu iekļaušanu no jauna var pamatot ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem saistībā ar sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu dalībvalstu starpā un vajadzību novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Tomēr tā uzskata, ka tāds pasākums būtu samērīgs tikai gadījumos, kuros iekļaušana no jauna aptvertu tikai šī uzņēmuma gūto peļņu, ar to saprotot arī iespējamo tā atsavināšanas cenā "paslēpto" peļņu nodošanas brīdī. Ja pastāv šaubas attiecībā uz darījuma vērtību, Savienības tiesības neaizkavē mātesuzņēmuma rezidences valsti pārbaudīt, vai atsavināšanas cena atbilst pilnas konkurences kritērijiem.

5 — Skat. no daudziem piemēriem spriedumus *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31, 21. punkts); *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 29. punkts); *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 36. punkts); *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 18. punkts); *FIM Santander Top 25 Euro Fi* (no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 14. punkts), kā arī *Blanco et Fabretti* (C-344/13 un C-367/13, EU:C:2014:2311, 24. punkts).

6 — Skat. šajā ziņā spriedumu *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 19. punkts un tajā minētā judikatūra).

24. Šajā situācijā tiesību norma, kas ļauj ņemt vērā pastāvīgā uzņēmuma zaudējumus, lai noteiktu sabiedrības, no kā tas ir atkarīgs, peļņu un aprēķinātu ar nodokli apliekamos sabiedrības ienākumus, rada nodokļu priekšrocību [7]. "Tādēļ šādas priekšrocības piešķiršana vai nepiešķiršana sakarā ar pastāvīgu pārstāvniecību, kas atrodas citā dalībvalstī, nevis minētās sabiedrības reģistrācijas valstī, ir jāuzskata par apstākli, kas var ietekmēt brīvību veikt uzņēmējdarbību" [8].

25. Faktiski šīs priekšrocības atteikums vienīgi citā dalībvalstī esošiem pastāvīgajiem uzņēmumiem veido neizdevīgāku nodokļu režīmu tāpēc, ka tas var atturēt sabiedrību, kas atrodas vienā Savienības dalībvalstī, veikt savu darbību ar pastāvīga uzņēmuma, kurš atrodas citā dalībvalstī, starpniecību. Tomēr, lai šī atšķirīgā attieksme veidotu LESD 49. pantā aizliegtu ierobežojumu, Tiesas judikatūra pieprasa, lai situācijas būtu objektīvi salīdzināmas [9].

26. Citiem vārdiem sakot, ja tā netiek pamatota ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem [10], tāda atšķirīga attieksme ir saderīga ar Līguma tiesību normām par brīvību veikt uzņēmējdarbību tikai tad, ja tā attiecas uz situācijām, kas ir objektīvi salīdzināmas [11].

2) Objektīvas salīdzināmības prasība

a) Kritēriji

27. Pat ja pilnībā valsts iekšēju un pārrobežu situāciju objektīvas salīdzināmības prasība, lai no pārvietošanās brīvības īstenošanas viedokļa sankcionētu atšķirīgu attieksmi saistībā ar tiešajiem nodokļiem starp nerezidentiem un rezidentiem (šajā gadījumā starp Vācijā reģistrētu sabiedrību, kurai ir pastāvīgs uzņēmums Austrijā, un citu Vācijā reģistrētu sabiedrību, kurai ir uzņēmums tajā pašā teritorijā), var drīzāk likt domāt par diskrimināciju, nevis vienkāršu šķērsli vai vienkāršu ierobežojumu, šī prasība pastāvīgi ir atrodama Tiesas judikatūrā par saistību starp Līguma tiesību normām par lielajām pārvietošanās brīvībām un valstu tiešajiem nodokļiem [12].

28. Tiesas judikatūrā rezidentu un nerezidentu nodokļu situācijas vairumā gadījumu ir uzskatītas par objektīvi salīdzināmām [13], [un] salīdzinājums ir jāizvērtē, ņemot vērā ar attiecīgajām valsts nodokļu tiesību normām sasniedzamo mērķi [14].

7 — Skat. šajā ziņā spriedumus *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 23. punkts); *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 32. punkts), kā arī *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 20. punkts).

8 — Spriedums *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 32. punkts).

9 — Skat. šajā ziņā spriedumus *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 46. punkts); *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532, 17. punkts); *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 33. punkts), kā arī *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 23. punkts).

10 — Skat. šajā ziņā spriedumu *Felixstowe Dock and Railway Company* u.c. (C-80/12, EU:C:2014:200, 25. punkts).

11 — Ir jāatzīmē, ka spriedumā *SCA Group Holding* u.c. (no C-39/13 līdz C-41/13, EU:C:2014:1758) Tiesa, pretēji šai tradicionālajai pieejai, ir pārbaudījusi situāciju salīdzināmību, veicot iepriekš konstatēta ierobežojuma iespējamu attaisnojumu pārbaudi (28.–31. un 52. punkts).

12 — Ja Tiesa arvien vairāk ir vilcinājusies runāt par diskrimināciju, pilnībā paturot situāciju salīdzināmības prasību, tad tas ir, iespējams, tāpēc, lai saglabātu brīvību pārbaudīt kā pamatojumu primāro vispārīgo interešu apsvērumus, nevis tikai Līgumā ierobežoti uzskaitītos pamatojumus. Faktiski, izņemot preču brīvu apriti (kā attiecīgajā gadījumā nav), vienīgie Līgumā pieļautie pamatojumi diskriminācijai ir sabiedriskā kārtība, sabiedriskā drošība un sabiedrības veselība. Atsaukties uz šādiem iemesliem tiešo nodokļu jomā ir grūti. Tātad Tiesa savā judikatūrā norādīja, ka runa būtu tikai par pamatojumiem, kas ir pieļauti diskriminācijas gadījumiem, izslēdzot *ipso facto* primāro vispārīgo interešu apsvērumus. Tomēr var novērot, ka Tiesa pati saistībā ar šo tēmu dažreiz ir nonākusi pretrunās. Tādējādi spriedumā *Svensson et Gustavsson* (C-484/93, EU:C:1995:379) pēc tam, kad tā bija tieši izslēgusi, ka konstatēto diskriminmāciju var pamatot ar primārām vispārīgām interesēm, Tiesa tomēr turpināja savu argumentāciju, pārbaudot, vai būtu vai nebūtu jāpieņem nodokļu konsekvences arguments. Pat ja šis arguments beigās tika noraidīts, Tiesai, ievērojot tās principu stingrību, tas nebūtu bijis jāpārbauda tāpēc, ka šis pamatojums nav tieši paredzēts Līgumā.

13 — Par pastāvīgajiem uzņēmumiem ārvalstīs Tiesa ir spriedusi, piemēram, spriedumā *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89), ka "mātes sabiedrības rezidentes, kas vēlas veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar meitas sabiedrību rezidenti, un mātes sabiedrības rezidentes, kas vēlas veidot šādu vienību ar meitas sabiedrību nerezidenti, situācijas, ņemot vērā nodokļu režīma, kāds tiek aplūkots pamatlietā, mērķi, ir objektīvi salīdzināmas, jo gan viena, gan otra sabiedrība vēlas izmantot šī režīma priekšrocības, kas it īpaši ļauj vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām integrēto sabiedrību peļņu un zaudējumus konsolidēt mātes sabiedrības līmenī un grupas iekšienē veiktajiem darījumiem saglabāt fiskāli neitrālu raksturu" (24. punkts).

14 — Skat. šajā ziņā spriedumus *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 22. punkts); *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532, 17. punkts); *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 33. punkts), kā arī *Felixstowe Dock and Railway Company* u.c. (C-80/12, EU:C:2014:200, 25. punkts).

29. Tomēr ir jārūpējas par to, lai nekoncentrētu analīzi tikai uz attiecīgā pasākuma mērķi, mazinot risku iegūt vienpusīgu skatījumu uz tiesiskā regulējuma adresāta vispārējo situāciju saistībā ar nodokļiem.

30. Faktiski, ja tiek pieņemts, ka pasākums, kas ļauj nodokļa maksātājam atskaitīt tā pastāvīgo uzņēmumu izraisītos zaudējumus, saprātīgi ir vērsts uz minētā nodokļa maksātāja ar nodokli apliekamā ienākumu apmēra samazināšanu un ka šis pasākums ir analizēts *in abstracto*, sabiedrības saiknes ar uzņēmumu rezidentu situācija un sabiedrības saiknes ar uzņēmumu nerezidentu situācija vienmēr ir salīdzināmas. Kā viena, tā otra vēlas izmantot iespēju atskaitīt [daļu summas], lai samazinātu savu ar nodokli apliekamo ienākumu apmēru [15].

31. Tātad, kā to nesen skaidroja ģenerāladvokāts N. Jēskinens [*N. Jääskinen*] savos secinājumos apvienotajās lietās *Miljoen* u.c. (C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:429), noteicošais aspekts rezidentu un nerezidentu nodokļa maksātāju situācijas salīdzināšanai, lai raksturotu, iespējams, no Līguma viedokļa aizliegtu ierobežojumu, "ir *nevis* attiecīgo tiesību aktu *mērķis* [..], *bet drīzāk* fakts, ka dalībvalsts tiesību aktiem nebūtu jārada atšķirīga attieksme, *kas praktiski lielāku* galīgo nodokļu slogu rada nerezidentiem, un tādēļ tas varētu viņus atturēt izmantot šo brīvību" [16].

32. Šī metode liek vispirms pārbaudīt, vai attiecīgajai dalībvalstij (šajā gadījumā galvenās sabiedrības, kas pieprasa tās citā dalībvalstī reģistrēta pastāvīga uzņēmuma zaudējumu atskaitīšanu, rezidences valsts) ir tiesības uz attiecīgo ienākumu aplikšanu ar nodokļiem.

b) Piemērošana

33. Vispārīgi runājot, gadījumi, kuros Tiesa ir lēmusi, ka rezidentu vai nerezidentu attiecīgo situāciju objektīvā nesalīdzināmība atšķirīgo attieksmi attiecībā uz nodokļiem atbrīvo no jebkādas pretrunas ar pārvietošanās brīvībām, visbeidzot ir ļoti reti [17].

34. Saistībā ar mūsu izskatāmo jautājumu, proti, par vienā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības atskaitītajiem pastāvīga uzņēmuma zaudējumiem, ko tas ir cietis citā dalībvalstī, es apkopošu Tiesas judikatūru šādi.

35. Tiesa pastāvīgi ir konstatējusi ar šo tēmu saistītās lietās brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu pēc tam, kad bija lēmusi, ka situācijas, kādās atradās, no vienas puses, sabiedrība rezidente vienā dalībvalstī, kurai pieder pastāvīgs uzņēmums citā dalībvalstī, un, no otras puses, sabiedrība rezidente vienā dalībvalstī, kurai pieder pastāvīgs uzņēmums tajā pašā dalībvalstī, ir salīdzināmas. Šo salīdzināmības konstatāciju varēja veikt tiešā [18] vai netiešā [19] veidā.

15 — Kā to savos secinājumos lietā *A* (C-123/11, EU:C:2012:488) pienācīgi novēroja ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*], "ja [..] uzskata par pietiekamu, ka abos gadījumos nodokļu maksātāji, kas ir attiecīgas dalībvalsts rezidenti, grib izmantot nodokļu režīma priekšrocības, tad šā nosacījuma izvērtējumam ir tikai formāls raksturs, jo tas būs izpildīts visos gadījumos" (40. punkts).

16 — 55. punkts. Šajos secinājumos ģenerāladvokāts N. Jēskinens arī atbalsta ideju aptvert situāciju tās "kopumā", uzskatot, ka "drīzāk analīzē būtu *jāiekļauj viss nodokļu kopums*, kurš attiecas uz" attiecīgo "ienākumu" (62. punkts, izcēlums mans).

17 — Starp šiem gadījumiem es atzīmēju rezidentu un nerezidentu situāciju salīdzināmības principu, ņemot vērā noteikumus par nodokļiem attiecībā uz priekšrocībām saistībā ar nodokļu maksātāja personīgo un ģimenes situāciju (izņemot gadījumus, kuros nerezidenta rīcībā nav būtisku ienākumu viņa rezidences valstī). Skat. spriedumu *Schumacker* (C-279/93, EU:C:1995:31) un nesenas tā piemērošanas piemēram spriedumu *Kieback* (C-9/14, EU:C:2015:406). Skat. arī spriedumus *Blanckaert* (C-512/03, EU:C:2005:516) un *Schulz-Delzers et Schulz* (C-240/10, EU:C:2011:591).

18 — Skat. it īpaši spriedumus *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532, 19. punkts); *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 35. punkts), kā arī *Felixtowe Dock and Railway Company u.c.* (C-80/12, EU:C:2014:200, 26. punkts).

19 — Skat. spriedumus *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 33. un 34. punkts); *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 25. un 26. punkts), kā arī *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 35.–39. punkts).

36. Tāpat arī Tiesa ir secinājusi situāciju salīdzināmību gadījumos, kuros dalībvalsts ir lēmusi aplikt ar nodokļiem pastāvīgus uzņēmumus, kuri atrodas citās dalībvalstīs. Faktiski šajos gadījumos dalībvalsts "tos [minētos uzņēmumus] ir pielīdzinājusi pastāvīgajiem uzņēmumiem rezidentiem" [20].

37. Turpretī rezidentu un nerezidentu attiecīgās situācijas nav salīdzināmas no dalībvalsts nodokļu režīma viedokļa, ja šai dalībvalstij nav tiesību vai arī tā neīsteno tiesības uzlikt nodokļus nerezidentiem.

38. Šī ir tā pati prasība, ar kuru izskaidro Tiesas izteikto prezumpciju spriedumā *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), saskaņā ar kuru "citā dalībvalstī [..] esošie pastāvīgie uzņēmumi [..] nav situācijā, kas būtu salīdzināma ar pastāvīgo uzņēmumu rezidentu situāciju *attiecībā uz dalībvalsts pasākumiem sabiedrības rezidentes peļņas dubultas aplikšanas ar nodokļiem novēršanai vai samazināšanai*" [21].

39. Ideja nav jauna. Tādējādi spriedumā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773) Tiesa jau ir lēmusi, ka Apvienotās Karalistes mātes sabiedrības nerezidentes fiziskās personas akcionāri nevarēja izmantot to pašu nodokļa atlaidi, kādu varēja izmantot Apvienotās Karalistes mātes sabiedrības rezidentes fiziskās personas akcionāri par dividendēm, kuras izmaksā Apvienotās Karalistes meitasuzņēmumi rezidenti, kamēr uz ārvalstīm izmaksājamām dividendēm netiek uzlikts neviens Apvienotās Karalistes nodoklis. Tiesa savā spriedumā precizēja, ka tā tas nebūtu gadījumā, ja saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu vai uz vienpusēja lēmuma pamata Apvienotā Karaliste būtu saglabājusi tiesības aplikt uz ārvalstīm izmaksājamās dividendes ar Apvienotās Karalistes ienākuma nodokli.

40. Ņemot vērā šos apsvērumus, Tiesa sprieda, ka LESD 49. un 63. pantam "nav pretrunā tas, ka tad, kad vienas dalībvalsts sabiedrība rezidente izmaksā dividendes, šī valsts piešķir tām minēto dividenžu saņēmējām sabiedrībām, kuras arī ir šīs valsts rezidentes, nodokļa atlaidi, kas atbilst tai nodokļa daļai, ko dividenžu maksātāja sabiedrība ir samaksājusi par sadalīto peļņu, bet to nepiešķir dividenžu saņēmējām sabiedrībām, kuru rezidence ir citā dalībvalstī un kuras par šīm dividendēm nemaksā nodokli pirmajā valstī" [22].

41. Ir jāsecina, ka tikai tad, ja atšķirīga attieksme attiecas uz salīdzināmām situācijām, var secināt brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma pastāvēšanu, kurš tātad var tikt atzīts par saderīgu ar Līgumu tikai tad, ja to attaisno ar primāru vispārīgo interešu apsvērumu.

20 — Spriedums *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumu *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773), kurā Tiesa sprieda, ka, "sākot no brīža, kad dalībvalsts vienpusēji vai vienošanās ceļā uzliek nodokli ne tikai akcionāru rezidentu peļņai, bet arī akcionāru nerezidentu peļņai par dividendēm, kuras tie saņem no sabiedrības rezidentes, minēto akcionāru nerezidentu situācija tuvinās situācijai, kādā akcionāri ir rezidenti" (68. punkts).

21 — 24. punkts. Izcēlums mans.

22 — Spriedums *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773, 74. punkts). Attiecībā uz nesenu gadījumu, kurā Tiesa ir konstatējusi, ka objektīva situācijas atšķirība izriet no dalībvalsts atteikšanās īstenot savu nodokļu kompetenci attiecībā uz dividendēm, kuras izmaksā sabiedrības – citas dalībvalsts rezidentes, pēc konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu noslēgšanas skat. spriedumu *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, 80.–82. punkts).

B – *Piemērošana izskatāmajai lietai*

1) Nepieciešamība izšķirt divus pamatlietā apskatītā Vācijas tiesiskā regulējuma posmus

42. Pirms 1999. nodokļu gada bija iespējams atskaitīt no visu Vācijā reģistrēta uzņēmuma ienākumu kopuma zaudējumus, ko bija cietis citā dalībvalstī esošs pastāvīgais uzņēmums. Šie zaudējumi principā tika no jauna iekļauti divos gadījumos: vai nu tad, kad ārvalstī reģistrēts pastāvīgais uzņēmums guva peļņu (un šajā gadījumā – līdz minētās peļņas apmēram), vai arī minētā pastāvīgā uzņēmuma pārveidošanas, atsavināšanas vai slēgšanas gadījumā. Tomēr, sākot no 1999. nodokļu gada, *EStG* 52. panta 3. punkta sekas bija *EStG* 2.a panta 3. punkta pirmā teikuma atcelšana un šo zaudējumu atskaitīšanas padarīšana par neiespējamu.

43. Šie tiesību aktu grozījumi izskaidro abus iesniedzējtiesas uzdotos prejudiciālos jautājumus, [no kuriem] katrs jautājums attiecas uz citu tiesību aktu.

2) Par pirmo prejudiciālo jautājumu

44. Ar pirmo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai ar LESD 49. pantu netiek pieļauts tāds tiesiskais regulējums kā *EStG* 52. panta 3. punkts, ar ko ir paredzēta iespēja no jauna iekļaut nerezidenta uzņēmuma zaudējumus, kas pirms tam tika ņemti vērā ar nolūku samazināt galvenās sabiedrības rezidentes ar nodokli apliekamo ienākumu apmēru nevis peļņas gūšanai, bet šī uzņēmuma atsavināšanai par labu tādai kapitālsabiedrībai, kura ir tajā pašā koncernā, kurā ir gan sabiedrība, kas to ir atsavinājusi, gan nerezidents.

45. Kā pati iesniedzējtiesa ir precizējusi, tā nav pirmā reize, kad Tiesai tiek uzdots jautājums par šo nodokļu režīmu.

a) Ierobežojuma pastāvēšana

46. Faktiski spriedumā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588) Tiesa saskatīja šajā režīmā brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, bet sprieda, ka zaudējumu iekļaušanu no jauna – šajā gadījumā, rodoties peļņai ārvalstī reģistrētā pastāvīgajā uzņēmumā, kā rezultātā, nevis šī uzņēmuma atsavināšanas dēļ bija radušies zaudējumi – pamatoja vajadzība nodrošināt Vācijas nodokļu sistēmas saskaņotību [23]. Turklāt pasākums tika atzīts par atbilstošu šāda mērķa sasniegšanai un tam samērīgs [24].

47. Pirms secinājuma par ierobežojuma pastāvēšanu Tiesa netieši atzina situāciju salīdzināmību, konstatējot, ka, atļaujot galvenajai sabiedrībai atskaitīt zaudējumus, ko cietis tās pastāvīgais uzņēmums Austrijā, Vācijas Federatīvā Republika "piešķīra nodokļu priekšrocību sabiedrībai rezidentei, kurai pieder Austrijā esošā pastāvīgā pārstāvniecība, tāpat kā tas būtu tad, ja šī pastāvīgā pārstāvniecība atrastos Vācijā" [25].

48. Turpmāk Tiesa sprieda, ka, minētās Austrijā esošās pastāvīgās pārstāvniecības zaudējumus no jauna iekļaujot sabiedrības, no kuras tā bija atkarīga, ar nodokli apliekamajā ienākumā, Vācijas nodokļu režīmā tika atcelta šīs nodokļu priekšrocības izmantošana un "šādā veidā [..] sabiedrības rezidentes, kurām ir pastāvīgi uzņēmumi Austrijā, [tika pakļautas] nelabvēlīgākam nodokļu režīmam nekā tam, kuram pakļautas sabiedrības rezidentes, kurām ir pastāvīgi uzņēmumi Vācijā" [26].

23 — 43. punkts.

24 — Turpat (44. un 45. punkts).

25 — Turpat (35. punkts).

26 — Spriedums *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 37. punkts).

49. Šis secinājums lika pārbaudīt iespējamus primāro vispārīgo interešu apsvērumus, kas var attaisnot brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu [27].

b) Pamatojuma pastāvēšana

50. Pirmkārt, spriedumā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588) Tiesa uzskatīja, ka zaudējumu iekļaušanu no jauna, rodoties ienākumiem ārvalstī reģistrētā pastāvīgajā uzņēmumā, kā rezultātā bija radušies zaudējumi, pamatoja vajadzība nodrošināt Vācijas nodokļu sistēmas saskaņotību [28]. Turklāt tas bija šāda mērķa sasniegšanai atbilstošs un tam samērīgs pasākums [29].

51. Faktiski Tiesa norāda, ka "zaudējumu apmēra iekļaušana ar nodokli apliekamajā ienākumā [pamatlietā aplūkojamajā Vācijas nodokļu režīmā] nav nodalāma no to iepriekšējas ņemšanas vērā. Šī iekļaušana gadījumā, kad sabiedrībai ir pastāvīgā pārstāvniecība citā valstī, attiecībā uz kuru šīs sabiedrības rezidences valstij nav nekādas nodokļu kompetences, atspoguļo simetrisku loģiku. Tādējādi pastāv tieša, personiska un materiāla saikne starp diviem pamatlietā aplūkotā nodokļu režīma elementiem, jo minētā iekļaušana ir loģisks turpinājums iepriekš piešķirtajam atskaitījumam" [30].

52. Ir jākonstatē, ka tā pati simetriskā loģika prevalē ārvalstī esoša pastāvīgā uzņēmuma atsavināšanas gadījumā.

53. Pati Tiesa spriedumā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588), starp citu, jau ir apsvērusi, ka "vērtējumu, ka ierobežojumu, kas izriet no minētā nodokļu režīma, pamato vajadzība nodrošināt šī režīma saskaņotību, nevar apgāzt apstāklis, [..] ka sabiedrība, kurai pieder attiecīgā pastāvīgā pārstāvniecība, to ir likvidējusi un ka minētās pārstāvniecības peļņas un zaudējumu aprēķins visā tās pastāvēšanas laikā kopsummā ir negatīvs" [31]. Faktiski "pastāvīgās pārstāvniecības zaudējumu apmēra iekļaušana sabiedrības, kurai tā pieder, ar nodokli apliekamajā ienākumā nekādi nav nodalāma no to iepriekšējas ņemšanas vērā un ir pilnībā loģiska" [32].

54. Otrkārt, lai gan secinājumam, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums nav nesaderīgs ar Līgumu, nav prasīts vairāku pamatojumu apvienojums [33], es uzskatu, ka līdzsvarota nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma mērķi, kas, kā Tiesa to ir atkārtojusi spriedumā *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), "ir saglabāt simetriju starp tiesībām uzlikt nodokļus peļņai un iespēju atskaitīt zaudējumus" [34], arī var nosaukt kā pamatojumu Vācijas tiesību aktos paredzēto zaudējumu iekļaušanai pastāvīga uzņēmuma atsavināšanas gadījumā [35].

27 — Turpat (40. punkts). Skat. šajā ziņā arī spriedumus *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 35. punkts) un *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 33. punkts).

28 — 43. punkts.

29 — Turpat (44. un 45. punkts).

30 — Spriedums *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 42. punkts).

31 — 53. punkts.

32 — Turpat (54. punkts).

33 — Spriedums *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 40. punkts).

34 — 32. punkts un tajā minētā Tiesas judikatūra.

35 — Faktiski prasības, kas ir saistītas ar nodokļu saskaņotību, sakrīt ar sabalansētu nodokļu suverenitātes sadalījumu (skat. šajā ziņā spriedumu *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 80. punkts).

55. Būtībā, ja dalībvalstij (izskatāmajā lietā Vācijas Federatīvā Republika) "būtu liegta iespēja [Vācijas] sabiedrības, kas nodevusi uzņēmumu, peļņā iekļaut atpakaļ šādi atskaitītos zaudējumus, ņemot vērā, ka tai vairs nav kompetences ar nodokli aplikt iespējamo peļņu nākotnē, šāda konstrukcija mākslīgi samazinātu ar nodokli apliekamo summu un tādējādi ietekmētu no [Vācijas un Austrijas] konvencijas izrietošo nodokļu ieturēšanas kompetences sadalījumu" [36].

56. Kā Tiesa to izskaidro spriedumā *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), "lai saglabātu šo simetriju, ir nepieciešams, lai saistībā ar pastāvīgo uzņēmumu atskaitītos zaudējumus varētu kompensēt ar minētā pastāvīgā uzņēmuma peļņas aplikšanu ar nodokli atbilstoši attiecīgās dalībvalsts kompetencei nodokļu jomā, proti, *gan peļņu, kas gūta visā laika posmā, kamēr minētais uzņēmums bija atkarīgs no sabiedrības rezidentes, gan peļņu, kas gūta no šī uzņēmuma nodošanas brīža*" [37].

57. Šajā gadījumā, pretēji tam, kas prevalēja Dānijas tiesību aktos, attiecībā uz kuriem taisīts spriedums lietā *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), iespējamie sakarā ar Austrijā reģistrēta pastāvīga uzņēmuma atsavināšanu gūtie ienākumi nav apliekami ar nodokļiem Vācijā. Tātad ir loģiski no jauna iekļaut sakarā ar šo atsavināšanu zaudējumus, kas iepriekš bija ņemti vērā.

58. Turklāt Tiesa arī uzskatīja, ka sabalansēta nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma dalībvalstu starpā mērķi var apdraudēt nodokļu maksātājiem par labu paredzētā "alternatīva izvēlēties, vai savus zaudējumus ņemt vērā tajā valstī, kur tās dibinātas, vai arī citā dalībvalstī, [..] radot situāciju, ka pirmajā dalībvalstī nodokļu apmērs pieaugtu, bet otrajā – samazinātos atbilstoši novirzītajiem zaudējumiem" [38]. Tātad es uzskatu, ka tāpat ir tad, kad nodokļu maksātājs, iegūstot iespēju no jauna iekļaut sava pastāvīgā uzņēmuma nerezidenta peļņu līdz iepriekš atskaitīto zaudējumu apmēram, ir pilnīgi brīvs lemt par šī uzņēmuma atsavināšanas cenas apmēru, tādējādi atņemot dalībvalstij iespēju īstenot tās tiesības atkal iekļaut šī uzņēmuma turpmāko peļņu tā ar nodokli apliekamajos ienākumos.

59. Visbeidzot, es pievienoju, treškārt, atsauci uz mērķi novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kas, kā Tiesa to ir norādījusi, ir saistīta ar mērķi saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu [39].

60. "Faktiski darbības absolūti mākslīgu veidojumu radīšanai, kas nav saistīti ar reālu komercdarbību, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas, kas parasti būtu iekasējami par valsts teritorijā komercdarbības rezultātā gūtajiem ienākumiem, apdraud dalībvalstu tiesības īstenot to kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz šīm komercdarbībām un tādējādi nelabvēlīgi ietekmē nodokļu ieturēšanas kompetenču sabalansētu sadalījumu dalībvalstu starpā." [40]

36 — Spriedums *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 30. punkts). Šī lieta bija saistīta ar Dānijas Karalisti.

37 — 33. punkts. Izcēlums mans.

38 — Spriedums *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 46. punkts).

39 — Spriedums *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 62. punkts).

40 — Turpat. Primāro vispārīgo interešu apsvērumu, kas ir atzīti kā pamatojumi valstu tiesiskajos regulējumos, kuri noraida zaudējumu, kas ciesti, veicot darbību ārvalstī, ņemšanu vērā, kad šī darbība pati nav aplikta ar nodokli, Tiesas judikatūrā ir vēl vairāk, un tie ir dažādi kombinēti. Savos secinājumos, ko ģenerāladvokāte J. Kokote sniedza lietā Komisija/Apvienotā Karaliste (C-172/13, EU:C:2014:2321), viņa uzņemas uzskaites veikšanu. Ģenerāladvokāte J. Kokote uzskata, ka "Tiesa to nosauc [var nosaukt] par "nodokļa režīma saskaņotības nodrošināšanu" [skat. spriedumu *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, 64.–71. punkts], "kompetences sadales nodokļu jomā starp dalībvalstīm nodrošināšanu" [skat. spriedumus *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, 45. punkts; *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, 31. punkts; *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, 28. punkts; *A*, C-123/11, EU:C:2013:84, 42. punkts; *K*, C-322/11, EU:C:2013:716, 55. punkts, un *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 32. punkts], "atbilstības nodrošināšanu starp nodokļu uzlikšanu peļņai un zaudējumu atskaitīšanu" [skat. spriedumus *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 58. punkts, un *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 32. punkts un tajā minētā judikatūra], "zaudējumu dubultas ņemšanas vērā" novēršanu [skat. spriedumus *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, 47. un 48. punkts; *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, 35. un 36. punkts, kā arī *A*, C-123/11, EU:C:2013:84, 44. punkts], "izvairīšanās no nodokļu maksāšanas" [skat. spriedumus *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, 49. punkts; *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, 35. un 36. punkts, un *A*, C-123/11, EU:C:2013:84, 45. punkts] novēršanu. [Skat. arī spriedumus *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 80. punkts) un *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 72. punkts), kuros attaisnojumu saistībā ar nodokļu saskaņotību un nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadali pamati tiek uzskatīti par vismaz daļēji identiskiem.] Šo judikatūru papildus stiprina Tiesas izteikumi par situāciju, kas, kā redzams [..], apstāklim, vai dalībvalsts veic darbību ārvalstīs vai neveic, piešķir būtisku nozīmi, objektīvo salīdzināmību" (31. punkts).

61. Kombinācijā ar grūtībām noteikt darījumu vērtību koncerna iekšienē, ņemot vērā pilnas konkurences principu, kam šajos apstākļos jābūt galvenajam, pastāvīga ārvalstī reģistrēta uzņēmuma atsavināšana tā paša koncerna ietvaros pēc tam, kad tam ir atskaitīti zaudējumi, var atbilst iepriekš aprakstītajai situācijai.

62. Tādi tiesību akti, kādi ir pamatlietā, tādēļ no attiecīgā nodokļu režīma saskaņotības viedokļa man šķiet pamatoti, primāro vispārīgo interešu apsvērumu attiecīgajā gadījumā saistot ar tiem, kuri ir vērsti uz kompetences līdzsvarotu sadali nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

c) *Marks & Spencer* izņēmuma samērīgums un nepiemērojamība

63. Atliek pārbaudīt attiecīgā tiesiskā regulējuma samērīgo raksturu.

64. Kad dalībvalstij nav nekādas iespējas aplikt ar nodokļiem iespējamo peļņu, kas tiks gūta, veicot pastāvīgā uzņēmuma nerezidenta atsavināšanu, kas ir zaudējumu pamatā, tādi valsts tiesību akti kā pamatlietā man šķiet ne tikai piemēroti mērķu, kam tie paredzēti, sasniegšanai, bet arī attiecībā uz tiem samērīgi.

65. Ir pareizi tas, ka spriedumā *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) Tiesa sprieda, ka attiecīgais ierobežojošais pasākums ir bijis nesamērīgs. Šajā spriedumā Tiesa uzskatīja, ka ir noticis brīvības veikt uzņēmējdarbību aizskārums, kad meitasuzņēmums nerezidents ir izsmēlis iespējas ņemt vērā tā rezidences valstī paredzētos zaudējumus, un turklāt tam nav nekādu līdzekļu, lai liktu tos ņemt vērā nākotnē [41]. Šajā izņēmuma gadījumā mātes sabiedrībai ir jāparedz garantijas iespējai atskaitīt zaudējumus no tāda nerezidenta meitasuzņēmuma no ienākumiem, kas tiek aplikti ar nodokli tā [mātes sabiedrības] rezidences valstī.

66. Iesniedzējtiesa izrādīja savu neveiklību attiecībā uz brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma izņēmumu, ko Tiesa kopš sprieduma *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) ir konsekventi likusi ievērot. Nesen izteiktas nostājas, ko šajā sakarā pieņēmuši daži ģenerāladvokāti [42], problēmai veltītu doktrīnas ieguldījumu skaits [43], tāpat arī dažādu dalībvalstu un Komisijas sniegtie rakstveida apsvērumi izskatāmajā lietā apstiprina šī izņēmuma piemērošanas grūtības. Tomēr nesen Tiesa tieši apstiprināja tā piemērojamību [44].

67. Jebkurā gadījumā ir jākonstatē, ka Austrijas Republikas iestāšanās lietā ir ļāvusi novērst jebkādas šaubas par iespējamu galīgo zaudējumu pastāvēšanu. Attiecīgie zaudējumi pamatlietā nav galīgi [45], un tātad nav nepieciešamības vēl turpmāk pārbaudīt iespēju piemērot vai nepiemērot minēto izņēmumu.

68. Turklāt, neskarot valsts tiesas kompetenci šajā jautājumā, Tiesai iesniegtajos dokumentos nekas nav uzskatāms par nodokļu maksātāja sniegtu pierādījumu par pretējo.

41 — 55. punkts.

42 — Skat. šajā sakarā ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumus lietā *A* (C-123/11, EU:C:2012:488, 47.–54. punkts) un lietā Komisija/Apvienotā Karaliste (C-172/13, EU:C:2014:2321, 49.–53. punkts), kā arī ģenerāladvokāta P. Mengoci [*P. Mengozzi*] secinājumus lietā *K* (C-322/11, EU:C:2013:183, 63.–89. punkts).

43 — Kā piemēru nesenam mēģinājumam veikt *Marks & Spencer* izņēmuma uzdoto grūtību sintēzi, ņemot vērā Tiesas pēdējo desmit gadu judikatūru, skat. Lang, M., "Has the Case Law of the ECJ on Final Losses Reached the End of the Line?", *European Taxation*, 2014. gada decembris, 530.–540. lpp. Kā mēģinājumu sniegt galīgo zaudējumu definīciju, ņemot vērā neseno Tiesas judikatūru, skat. it īpaši Pezella, D., "Final Losses under EU Tax Law: Proposal for a Better Approach", *European Taxation*, 2014. gada februāris/marts, 71.–79. lpp.

44 — Skat. spriedumu Komisija/Apvienotā Karaliste (C-172/13, EU:C:2015:50, 33.–36. punkts).

45 — Saskaņā ar Austrijas valdības rakstveida apsvērumiem Austrijas pastāvīgā uzņēmuma zaudējumi, kas uzkrāti līdz 2005. gadam, principā bija izmantojami un tādi, ko var pārnest. Tādējādi pārnestus zaudējumus varēja pieskaitīt iespējamam atsavināšanas vērtības pieaugumam, iespējamo atlikumu principā paturot uz nenoteiktu laiku kā *Timac Agro* pārnestos zaudējumus. Tādējādi tos varētu turpmāk izmantot gadījumā, ja prasītājs pamatlietā atsāktu savu darbību Austrijā (Austrijas valdības rakstveida apsvērumu 44. punkts). Zaudējumus varēja arī pārcelt uz kapitālsabiedrību-pircēju, ja pastāvīgais uzņēmums tiktu nodots "nodokļu neitralitātē" (Austrijas valdības rakstveida apsvērumu 46. punkts).

3) Par otro prejudiciālo jautājumu

69. Savā otrajā prejudiciālajā jautājumā iesniedzējtiesa jautā, vai ar LESD 49. pantu netiek pieļauts tāds tiesiskais regulējums kā Vācijas un Austrijas konvencijas 23. panta 1. punkta a) apakšpunkts, saskaņā ar kuru no Vācijā maksājamā nodokļa bāzes tiek atņemti Austrijā gūtie ienākumi, ja tie Austrijā tiek aplikti ar nodokli, ja Vācijas kapitālsabiedrībai piederoša Austrijas pastāvīgā uzņēmuma zaudējumi Austrijā nevar tikt ņemti vērā tādēļ, ka pastāvīgais uzņēmums tiek atsavināts kapitālsabiedrībai, kura ir tajā pašā koncernā, kurā ir Vācijas kapitālsabiedrība.

70. Es pievienojos Francijas valdības viedoklim, kad tā savos rakstveida apsvērumos, kā arī 2015. gada 1. jūlija tiesas sēdē izsaka vērtējumu, ka šis jautājums ir balstīts uz kļūdainu pieņēmumu, ka sabiedrības-prasītājas pamatlietā Austrijas uzņēmuma ciestos zaudējumus vairs nevar ņemt vērā Austrijā ar pamatojumu, ka šis uzņēmums ir atsavināts par labu Austrijas kapitālsabiedrībai.

71. Būtībā no Austrijas valdības sniegtās informācijas tās rakstveida apsvērumos nepārprotami izriet, ka attiecīgie zaudējumi pamatlietā nebija galīgi.

72. Šajos apstākļos otro jautājumu var saprast kā uzdotu ar mērķi uzzināt, vai ar LESD 49. pantu netiek pieļauts tāds dalībvalsts nodokļu režīms kā attiecīgais nodokļu režīms pamatlietā, kas atbilstīgi konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kura atbrīvo no ienākuma nodokļa citā dalībvalstī, kas ir konvencijas dalībniece, esošu pastāvīgu uzņēmumu, nepieļauj šo pašu uzņēmumu zaudējumu ņemšanu vērā.

a) Galvenokārt: situāciju objektīvā nesalīdzināmība un ierobežojuma neesamība

73. Atbilstīgi Vācijas un Austrijas konvencijas 7. panta 1. punktam un 23. panta 1. punktam un situācijas atšķirībai, kas prevalēja finanšu gados pirms 1999. gada, Vācijas Federatīvā Republika, grozot tiesību aktus, atteicās no tiesībām aplikt ar nodokļiem, kuras tā iepriekš īstenoja attiecībā uz zaudējumiem saistībā ar "ārvalstī esoša uzņēmuma rūpnieciskās vai uzņēmējdarbības ienākumi[em], [kas] ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ir atbrīvoti no ienākuma nodokļa" [46].

74. Tādējādi tāpēc, ka nav iespējams iegūt nodokļu priekšrocību, ja nav tiesību uz aplikšanu ar nodokļiem [47], tādas sabiedrības kā *Timac Agro* situācija man nešķiet salīdzināma ar tādas sabiedrības situāciju, kas ir reģistrēta Vācijā un kam ir pastāvīgs uzņēmums tajā pašā dalībvalstī.

75. Turklāt, ņemot vērā Vācijas un Austrijas konvencijā paredzēto kompetences sadali nodokļu jomā, es neredzu noteikumus, ko Vācijas Federatīvā Republika varētu būt paredzējusi iespējas atskaitīt zaudējumus mērķa nodrošināšanai, kas, pēc Vācijas valdības domām, ir *īslaicīgi* piešķirt naudas līdzekļu izmantošanas priekšrocību. Nepieņemot uzņēmuma turpmākās iespējamās peļņas aplikšanu ar nodokļiem teritorijā, kur zaudējumi radušies, ja tas ir reģistrēts Austrijas teritorijā, situācijas nav salīdzināmas.

76. Trūkstot objektīvi salīdzināmām situācijām, tādi tiesību akti kā šie attiecīgie neveido brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu [48].

46 — *EStG* 2.a panta 3. punkta pirmais teikums redakcijā, kas piemērojama nodokļu atskaitījumiem 1997. un 1998. gadā.

47 — Saskaņā ar sprieduma *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087) 24. punktā izklāstīto principu, kas pirms tam bija piemērots spriedumā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773).

48 — Faktiski atšķirīga attieksme izriet no "kompetences, kāda ir [dalībvalstīm] noteikt, lai izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokļiem, kompetences sadales nodokļu jomā savā starpā kritērijus" (spriedums *Gilly*, C-336/96, EU:C:1998:221, 30. punkts), šai kompetences sadalei nepieciešami iestājoties, pirms tiek īstenota aplikšana ar nodokli.

b) Pakārtoti: pamatojuma pastāvēšana

77. Tomēr, pieņemot, ka Tiesa lemtu par labu situāciju salīdzināmībai un ierobežojuma pastāvēšanai, es uzskatu, ka ierobežojums būtu pamatots.

78. Faktiski spriedumā *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278) Tiesa jau ir bijusi aicināta izvērtēt vispārējās zaudējumu izslēgšanas mehānismu. Šajā lietā iesniedzējtiesa vēlējās uzzināt, vai LESD 49. pantam nav pretrunā tāds valsts nodokļu tiesiskais regulējums, kurā sabiedrībai rezidentei ir izslēgta iespēja, nosakot peļņu un aprēķinot ar nodokli apliekamos ieņēmumus, atsaukties uz tai piederošas citā dalībvalstī esošas pastāvīgās pārstāvniecības ciestajiem zaudējumiem, lai gan minētajā tiesiskajā regulējumā šāda iespēja ir paredzēta attiecībā uz pastāvīgas pārstāvniecības rezidentes ciestiem zaudējumiem.

79. Tātad šajā spriedumā Tiesa uzskatīja, ka primāro vispārīgo interešu apsvērumi saistībā ar nepieciešamību, no vienas puses, aizsargāt nodokļu ieturēšanas kompetences sadalījumu attiecīgo dalībvalstu starpā un, no otras puses, novērst risku zaudējumus ņemt vērā divkārši ir pamatoti [49].

80. Tiesa tāpat arī uzskatīja, ka minētais tiesiskais regulējums ir piemērots, lai ar to nodrošinātu šeit minēto mērķu sasniegšanu [50], un samērīgs [51], ja attiecīgā sabiedrība nebija pierādījusi, ka tās meitasuzņēmums nerezidents bija izsmēlis iespējas ņemt vērā dalībvalstī, kurā tas atrodas, ciestos zaudējumus attiecīgā finanšu gada, kā arī iepriekšējo finanšu gadu ietvaros, un ja iespēja, lai minētā meitasuzņēmuma zaudējumi varētu tikt ņemti vērā, minētajā valstī turpmāko finanšu gadu ietvaros nepastāvēja [52].

81. Tiesa secināja, ka "ar [LESD 49.] pantu tiek pieļauts, ka citā dalībvalstī dibināta sabiedrība no savas ar nodokli apliekamās summas nevar atskaitīt zaudējumus, ko cietis tai piederošs un citā dalībvalstī esošs pastāvīgs uzņēmums, ja saskaņā ar konvenciju par izvairīšanos no nodokļu dubultas uzlikšanas šī uzņēmuma ienākumus apliek ar nodokli šajā pēdējā minētajā dalībvalstī, kurā minētos zaudējumus šī pastāvīgā uzņēmuma ar nodokli apliekamās summas ietvaros var ņemt vērā nākamo finanšu gadu laikā" [53].

82. Ir jākonstatē, ka elementu kopums, kas noveda pie šī secinājuma, ir atrodams pamatlietas tiesiskajā regulējumā un ka Tiesas atbildei būtu jābūt tādai pašai.

V – **Secinājumi**

83. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es iesaku Tiesai uz *Finanzgericht Köln* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) ar LESD 49. pantu tiek pieļauts valsts tiesiskais regulējums, kurā pēc tam, kad ar to ir atļauta pastāvīgā uzņēmuma, kas atrodas citā dalībvalstī nekā sabiedrība, no kuras tas ir atkarīgs, ciesto zaudējumu ņemšana vērā, šīs sabiedrības ienākumu nodokļa aprēķināšanai ir paredzēta minēto zaudējumu iekļaušana no jauna šī uzņēmuma atsavināšanas dēļ par labu citai kapitālsabiedrībai, kas ir tajā pašā koncernā, kurā ir sabiedrība, kas to ir atsavinājusi;

49 — Spriedums *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 30.–37. punkts).

50 — Turpat (43. punkts).

51 — Turpat (53. punkts).

52 — Atgādināšu, ka ir runa par sprieduma *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) 55. un 56. punktā formulētajiem nosacījumiem.

53 — Spriedums *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 54. punkts un rezolutīvā daļa).

2) ar LESD 49. pantu tiek pieļauts valsts tiesiskais regulējums, ar ko sabiedrībai rezidentei nav atļauts no savas ar nodokļiem apliekamās summas atskaitīt zaudējumus, ko ir cietis tai piederošs un citā dalībvalstī esošs pastāvīgais uzņēmums, kad atbilstīgi konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu šī pastāvīgā uzņēmuma ienākumi ir atbrīvoti no nodokļa pirmajā dalībvalstī un aplikti ar to otrajā.