ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2014. gada 13. martā [1]

Lieta C-48/13

Nordea Bank Danmark A/S
pret
Skatteministeriet

(Østre Landsret (Dānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesību akti — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Valsts peļņas nodoklis — Sabiedrību grupas aplikšana ar nodokli — Sabiedrībai rezidentei piederošo ārvalstu pastāvīgo uzņēmumu darbību aplikšana ar nodokli — Nodokļa dubultas uzlikšanas novēršana, izmantojot nodokļu atskaitīšanu (ieskaitīšanas metode) — Iepriekš atskaitīto zaudējumu vēlāka aplikšana ar nodokli, ja pastāvīgais uzņēmums tiek pārdots sabiedrību grupas ietvaros un tiek zaudētas tiesības uzlikt nodokli

1. Šajā lietā Tiesai atkal ir jāskata kādas dalībvalsts sabiedrību grupas pārrobežu aplikšana ar nodokļiem un šīs aplikšanas ar nodokļiem atbilstība brīvībai veikt uzņēmējdarbību. Un Tiesai atkal būs jāskata "kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm nodokļu aplikšanas jomā" pamatojums, kuru Tiesa pirmo reizi skaidri atzina spriedumā lietā *Marks & Spencer* [2] un kura darbības joma, šķiet, vēl joprojām nav pietiekamā apmērā noskaidrota.

2. Tomēr iesniegtās lietas kļūst arī aizvien sarežģītākas. Izskatāmais Dānijas lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu skar kādas Dānijas sabiedrības rezidentes un tai piederošo ārvalstu pastāvīgo uzņēmumu aplikšanu ar nodokli. Šo ārvalstu pastāvīgo uzņēmumu darbība tika aplikta ar nodokli Dānijā pilnā apmērā. Tomēr no Dānijā maksājamā nodokļa saskaņā ar tā saucamo ieskaitīšanas metodi tika atskaitīti ārvalstīs samaksātie nodokļi. Tomēr šajā gadījumā ārvalstu pastāvīgie uzņēmumi cieta tikai zaudējumus. Šie zaudējumi, kas iepriekš tika atskaitīti, apliekot ar nodokļiem sabiedrību rezidenti, tagad, balstoties uz īpašu regulējumu, ir jāapliek ar nodokli, jo pastāvīgie uzņēmumi sabiedrību grupas ietvaros tika pārdoti sabiedrībām, kurām nav piemērojami Dānijas nodokļu tiesību akti.

3. Tomēr šajā gadījumā nav runa par atsevišķu eksotisku gadījumu, kam nepiemīt vispārēja nozīme. Drīzāk šis gadījums sniedz iespēju attīstīt tālāk Tiesas judikatūru par pārrobežu zaudējumu atskaitīšanu vispārīgi, kā arī, ņemot vērā ieskaitīšanas metodi, konkrēti.

I – **Atbilstošās tiesību normas**

4. Dānijas Karalistē no sabiedrībām rezidentēm tiek iekasēts peļņas nodoklis.

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

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

5. Ja šādai sabiedrībai pieder pastāvīgais uzņēmums kādā citā Skandināvijas valstī (Zviedrijā, Somijā vai Norvēģijā), tad Dānijas Karaliste saskaņā ar Ziemeļvalstu Konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu 7. pantu drīkst aplikt ar nodokli arī to sabiedrības peļņas daļu, kas var tikt attiecināta uz šo ārvalstu pastāvīgo uzņēmumu. Tomēr saskaņā ar Konvencijas 25. pantu no Dānijas nodokļa ir jāatskaita par pastāvīgā uzņēmuma darbību ārvalstīs samaksātais nodoklis, taču atskaitījuma apmērs nevar būt lielāks par Dānijā aprēķināto uzņēmuma peļņas nodokli.

6. Atbilstoši tiesību normām, kuras piemērojamas pamatlietā, Dānijas nodoklī bija jāņem vērā sabiedrībai rezidentei piederošo ārvalstu pastāvīgo uzņēmumu pašreizējā peļņa un zaudējumi.

7. Tomēr noteiktos gadījumos tika prasīts koriģēt atskaitītos zaudējumus. Attiecībā uz to *Ligningslov* [Likums par nodokļu aprēķinu, turpmāk tekstā – "*Ligningslov*"] 33.D panta 5. punktā bija paredzēts:

"Ja viss pastāvīgais uzņēmums, kas atrodas citā valstī [..], vai tā daļa tiek pārdota saistītai sabiedrībai [..],atskaitītie zaudējumi, kuri netiek izlīdzināti ar peļņu nākamajos gados, ir jāiekļauj ar nodokli apliekamo ienākumu aprēķinā neatkarīgi no piemērotās atbrīvojuma metodes. [..]"

8. Saskaņā ar iesniedzējtiesas pausto šī tiesību norma bija piemērojama tikai tad, ja saistītā sabiedrība pircēja netika aplikta ar nodokli kopā ar sabiedrību pārdevēju. Atbilstoši attiecīgā likumprojekta paskaidrojuma rakstam ar šo tiesību normu bija jānovērš, ka Dānijas sabiedrības vispirms var atskaitīt tām piederošo ārvalstu pastāvīgo uzņēmumu zaudējumus, tādējādi samazinot savu peļņu, un vēlāk šos uzņēmumus, tiklīdz tie sāk gūt peļņu, pārdot saistītajai ārvalstu sabiedrībai, lai par šo peļņu nebūtu jāmaksā nodoklis Dānijā.

II – **Pamatlieta**

9. Prasītāja pamatlietā ir sabiedrība *Nordea Bank Danmark A/S* (turpmāk tekstā – "*Nordea Bank Danmark*"). Sabiedrība ir bankas, kura 2000. gadā kopā ar Zviedrijas, Somijas un Norvēģijas bankām tika apvienotas *Nordea* grupā, tiesību pārņēmēja.

10. No 1996. gada, proti, no 1997. gada līdz 2000. gadam, tiesību priekštecei piederēja pastāvīgie uzņēmumi Zviedrijā, Somijā un Norvēģijā bankas filiāļu veidā. Šīs filiāles visos gados darbojās ar zaudējumiem. Tādēļ kopumā no Dānijas nodokļa aprēķina bāzes tika atskaitīti DKK 204 402 324, kas pēc pašreizējā kursa atbilst aptuveni EUR 27 miljoniem.

11. Izveidojot *Nordea* grupu, šīs banku filiāles tika slēgtas. Aptuveni pusi no filiāļu darbiniekiem, tāpat kā daļu klientu, pārņēma Zviedrijas, Somijas un Norvēģijas sabiedrības, kas piederēja *Nordea* grupai. Pastāvīgos uzņēmumus pārņēmušās sabiedrības vairs nevarēja no saviem maksājamajiem nodokļiem atskaitīt to iepriekš radītos zaudējumus.

12. Dānijas nodokļu iestādes šīs darbības novērtēja kā daļēju pastāvīgo uzņēmumu pārdošanu saistītām sabiedrībām atbilstoši *Ligningslov* 33.D panta 5. punktam. Tādēļ Dānijas nodokļu iestādes palielināja nodokļu aprēķina bāzi 2000. gadam par iepriekšējos gados atskaitīto zaudējumu summu. *Nordea Bank Danmark* uzskata, ka šī norma ir pretrunā gan Savienības tiesībām, gan arī EEZ līgumam.

III – **Tiesvedība Tiesā**

13. Pašlaik šo strīdu izskatošā *Østre Landsret* [Austrumu rajona tiesa] saskaņā ar LESD 267. pantu ir uzdevusi Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai LESD 49. un 54. pants (bijušie EKL 43. un 48. pants), kā arī EEZ līguma 31. un 34. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā, ja dalībvalsts, kura ļauj rezidentei sabiedrībai regulāri atskaitīt citā dalībvalstī esoša pastāvīgā uzņēmuma radītos zaudējumus, šīs sabiedrības ar nodokli apliekamajā ienākumā pilnībā ieskaita visus pastāvīgā uzņēmuma zaudējumus (tiktāl, ciktāl tie nav izlīdzināti ar nākamo gadu peļņu), ja pastāvīgais uzņēmums tiek slēgts tādēļ, ka daļa no tā uzņēmējdarbības tikusi nodota sabiedrībai, kas pieder šai pašai grupai un kuras rezidence ir tajā pašā dalībvalstī, kur pastāvīgajam uzņēmumam, un ja visas iespējas ņemt vērā šos zaudējumus ir uzskatāmas par izmantotām?"

14. Tiesvedībā Tiesā savus rakstveida apsvērumus sniedza *Nordea Bank Danmark*, Dānijas Karaliste, Vācijas Federatīvā Republika, Nīderlandes Karaliste, Austrijas Republika, Eiropas Brīvās tirdzniecības asociācijas [turpmāk tekstā – "EBTA"] Uzraudzības iestāde, kā arī Komisija.

IV – **Juridiskais vērtējums**

15. Šajā lietā ir jānoskaidro, vai aprakstītā ārvalstu pastāvīgā uzņēmuma zaudējumu vēlāka aplikšana ar nodokli, apliekot ar Dānijas peļņas nodokli sabiedrību rezidenti, atbilst pamatlietā piemērojamajai EKL, proti, EEZ līgumā, paredzētajai brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

16. Turklāt šajā lietā nav jānošķir, vai sabiedrības brīvība veikt uzņēmējdarbību ir pārkāpta dalībvalstīs, kas jāvērtē atbilstoši EKL 43. pantam kopā ar 48. pantu, vai Norvēģijas Karalistē, kas jāvērtē atbilstoši EEZ līguma 31. pantam kopā ar 34. pantu. Tas tādēļ, ka abās normās identiski ir aizliegts ierobežot brīvību veikt uzņēmējdarbību [3].

17. Vispirms es piekrītu visiem lietas dalībniekiem, ka šajā lietā jākonstatē brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums.

18. Brīvība veikt uzņēmējdarbību sabiedrībai cita starpā dod tiesības veikt savu darbību citās dalībvalstīs ar filiāles starpniecību [4]. Arī sabiedrības izcelsmes valstij principā ir aizliegts radīt šķēršļus sabiedrības filiālei [veikt uzņēmējdarbību] citā dalībvalstī [5]. Šādi šķēršļi pastāv, ja var tikt konstatēta nelabvēlīga atšķirīga attieksme pret kādā citā dalībvalstī reģistrētu filiāli, salīdzinot ar attieksmi pret filiāli rezidenti [6].

19. Dānijas Karalistē *Ligningslov* 33.D panta 5. punkta normas rada atšķirīgu attieksmi pret sabiedrībām ar ārvalstu filiālēm un sabiedrībām ar filiālēm rezidentēm. Ja Dānijas sabiedrībai pieder filiāle rezidente un viņa to pārdod saistītai sabiedrībai, kura Dānijā netiek aplikta ar nodokļiem, tad šīs filiāles rezidentes iepriekš atskaitītie zaudējumi, pretēji ārvalstu filiāles zaudējumiem, netiek koriģēti. Līdz ar to citā dalībvalstī reģistrētas filiāles saimnieciskajai darbībai tiek piemēroti nelabvēlīgāki nodokļu nosacījumi.

3 — Par LESD 49. pantu skat. spriedumu *A* (C-48/11, EU:C:2012:485, 21. punkts).

4 — Skat. tikai spriedumu *Impacto Azul* (C-186/12, EU:C:2013:412, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

5 — Skat. tikai spriedumus *Daily Mail and General Trust* (81/87, EU:C:1988:456, 16. punkts), *AMID* (C-141/99, EU:C:2000:696, 21. punkts) un *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447, 20. punkts).

6 — Skat. tikai spriedumus *AMID* (EU:C:2000:696, 27. punkts), *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 16.–23. punkts) un *Argenta Spaarbank* (EU:C:2013:447, 20.–34. punkts).

20. Saskaņā ar judikatūru šāda atšķirīga attieksme tomēr ir saderīga ar brīvību veikt uzņēmējdarbību, ja tā attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas (par to A daļā), vai arī ir pamatota ar primāriem vispārējo interešu iemesliem (par to B daļā)[7].

A – *Par nepieciešamību pārbaudīt, vai situācijas ir objektīvi salīdzināmas*

21. Tradicionāli vispirms būtu jāpārbauda, vai sabiedrības ar filiāli rezidenti un sabiedrības ar filiāli ārvalstīs ir objektīvi salīdzināmās situācijās un vai tas tā ir, ņemot vērā ar apstrīdētajām valsts tiesību normām sasniedzamo mērķi[8].

22. Lai gan es pati jau iepriekš esmu veikusi šādas pārbaudes[9], tomēr es uzskatu, ka ir laiks no tām distancēties[10]. Jo, no vienas puses, pārbaudot nav iespējams norobežot pamatojumus un nepastāv arī skaidri kritēriji, kuros gadījumos situācijas vispār nevar būt objektīvi salīdzināmas. No otras puses, šāda situācija neļautu nodrošināt taisnīgu līdzsvaru starp pamatbrīvību un attiecīgo atšķirīgas attieksmes iemeslu.

23. Objektīvas salīdzināmības nepieciešamība var tikt uzskatīta par dogmatisku atavismu no tiem laikiem, kad Tiesa brīvības veikt uzņēmējdarbību jomā akceptēja tikai Līgumā skaidri paredzētos pamatojumus[11]. Daudzi iemesli, ko kāda dalībvalsts uzskatīja par pamatotiem, lai atšķirīgi vērtētu valsts un pārrobežu situācijas, tādējādi varēja tikt izmantoti tikai objektīvi salīdzināmās situācijās.

24. Tomēr, Tiesai atzīstot arī nerakstītus pamatojumus, ir radusies jauna situācija. Tagad pamatojumu pārbaudē regulāri tiek izvērtēti dažādi jau atzīti vai nākotnē, iespējams, atzīstami pamatojumi nevienlīdzīgas attieksmes atbalstam. Tādēļ nav brīnums, ka Tiesa gadījumos, kuros tā nopietni veic situācijas objektīvas salīdzināmības pārbaudi, būtībā apskata to pašu, ko tā vēlāk vēlreiz pārbauda pamatojuma aspektā[12].

25. Šajā kontekstā pēdējā laikā, it sevišķi spriedumos par nodokļu tiesībām, pārbaudot situāciju salīdzināmību, ievērojami ir atšķīries šo pārbaužu apjoms. Tā Tiesai, lai apstiprinātu objektīvu salīdzināmību, dažbrīd pietika jau ar to vien, ka abās situācijās pastāvēja centieni panākt nodokļu priekšrocības[13], savukārt citās lietās ir veikta arī apjomīga analīze, kurā ir plaši apskatīta attiecīgās dalībvalsts tiesību sistēma[14]. Bet dažkārt Tiesa vispār atsakās no situācijas objektīvas salīdzināmības pārbaudes[15] vai arī apstiprina salīdzināmību, to nepamatojot[16].

26. Kopumā no Tiesas judikatūras nav saprotams, kādos apstākļos salīdzināto situāciju atšķirība būtu pretrunā to objektīvai salīdzināmībai. Šajā lietā, piemēram, ir jāsecina, ka ārvalstu filiāles un filiāles rezidentes situācijas objektīvi atšķiras, jo ārvalstīs nomaksāto nodokli no Dānijā maksājamā nodokļa var atskaitīt, tikai apliekot ar nodokli ārvalsts filiāli. Tomēr pēc kādiem kritērijiem ir jānosaka, vai atskaitīto zaudējumu korekcija ir uzskatāma par būtisku atšķirību?

7 — Spriedumi *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 20. punkts), Komisija/Beļģija (C-250/08, EU:C:2011:793, 51. punkts), *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:532, 17. punkts) un *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 33. punkts). Par kapitāla brīvu apriti skat. spriedumu *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

8 — Spriedumi *X Holding* (EU:C:2010:89, 22. punkts), *Philips Electronics* (EU:C:2012:532, 17. punkts) un *A* (EU:C:2013:84, 33. punkts).

9 — Skat., visbeidzot, tikai manus secinājumus lietās *Philips Electronics* (EU:C:2012:222, 31. un nākamie punkti) un *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi* (C-385/12, EU:C:2013:531, 56. un nākamie punkti).

10 — Skat. jau manus secinājumus lietās *A* (EU:C:2012:488, 40. un 41. punkts) un *SCA Group Holding* u.c. (no C-39/13 līdz C-41/13, EU:C:2014:104, 32. punkts).

11 — Skat., piemēram, spriedumu *Royal Bank of Scotland* (C-311/97, EU:C:1999:216, 32. punkts).

12 — Skat. spriedumu *K* (EU:C:2013:716, 37. un nākamie punkti un 49. un nākamie punkti).

13 — Spriedums *X Holding* (EU:C:2010:89, 24. punkts).

14 — Spriedums *K* (EU:C:2013:716, 37. un nākamie punkti).

15 — Skat. spriedumus *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 18.–26. punkts), *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 27.–39. punkts) un *Argenta Spaarbank* (EU:C:2013:447, 18.–34. punkts).

16 — Spriedums *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 38. punkts).

27. Ja tomēr rezultātā tiktu secināts, ka situācijas nav objektīvi salīdzināmas, tad, pretēji pamatojuma pārbaudes gadījumam, vairs nebūs iespējams veikt atšķirīgas attieksmes pret valsts un pārrobežu situācijām samērīguma pārbaudi. Līdz ar to vairs nebūs iespējams nodrošināt taisnīgu līdzsvaru starp mērķiem, kas saistīti ar pamatbrīvību, un mērķiem, ar ko pamatota atšķirīga attieksme pret valsts un pārrobežu situācijām. Tādēļ līdzsvarotu risinājumu var iegūt tikai tad, ja pamatojuma pārbaudē tiek apskatīts atšķirīgas attieksmes iemesls.

28. Līdz ar to, ja nav jāpārbauda, vai situācijas ir objektīvi salīdzināmas, un ja šāda pārbaude nesniedz atbilstošu rezultātu, tad Tiesai nākotnē būtu no tās jāatsakās. Atšķirīgas attieksmes iemesli būtu jāvērtē tikai un vienīgi atbilstoši tam, vai pastāv pamatojums, kas samērīgi var attaisnot šo atšķirīgo attieksmi.

B – *Pamatojums*

29. Līdz ar to šajā lietā ārvalstu filiālēm nelabvēlīgā pret tām vērstā atšķirīgā attieksme nav pretrunā EKL, proti, EEZ līgumā, paredzētajai brīvībai veikt uzņēmējdarbību tikai tad, ja tā ir pamatota ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.

30. Tiesvedībā iesaistītās dalībvalstis uzskata, ka šāds pamatojums pastāv. Dalībvalstis atsaucas uz Tiesas atzītu pamatojumu par nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanu (par to 1. sadaļā), par nodokļu režīma saskaņotības saglabāšanu (par to 2. sadaļā) un par izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu (par to 3. sadaļā).

1) Nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījums

31. Nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšana ir Tiesas pastāvīgajā judikatūrā atzīta pamatojuma elements [17].

32. Dānijas Karaliste uzskata, ka šis pamatojums kopā ar mērķi novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas attaisno zaudējumu vēlāku aplikšanu ar nodokli. Proti, ar to būtu jānovērš situācija, kad sabiedrību grupa sākotnēji pastāvīgā uzņēmuma nerezidenta zaudējumus atskaita no Dānijā maksājamā nodokļa un vēlāk, pārdodot šo uzņēmumu sabiedrību grupas ietvaros, maksā peļņas nodokli citā dalībvalstī ar izdevīgāku nodokļu sistēmu.

33. Pārējās tiesvedībā iesaistītās dalībvalstis uzskata, ka pamatojums par nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanu ir izšķirošs, galvenokārt raugoties uz simetriju nodokļu uzlikšanā peļņai un zaudējumiem vienā un tajā pašā dalībvalstī. Tā kā pārdošanas gadījumā Dānijai zūd tiesības aplikt ar nodokli uzņēmumus nerezidentus, tad šī simetrija tiekot izjaukta, jo šo uzņēmumu nākotnes peļņa netiks aplikta ar nodokli Dānijā.

34. Ņemot vērā šos atšķirīgos akcentus, vispirms ir jānoskaidro, kas īsti ietilpst pamatojumā par nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanu.

17 — Skat. tikai spriedumus *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 45. punkts), Komisija/Spānija (C-269/09, EU:C:2012:439, 76. punkts), *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.* (C-380/11, EU:C:2012:552, 43. punkts), *Argenta Spaarbank* (EU:C:2013:447, 50. punkts), *Imfeld* un *Garcet* (C-303/12, EU:C:2013:822, 68. punkts) un *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 46. punkts).

35. Attiecībā uz to vispirms ir jānodala nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījums un šī sadalījuma saglabāšana. Proti, Tiesa pastāvīgajā judikatūrā ir noteikusi, ka jautājums, *kā* starp dalībvalstīm tiek sadalītas nodokļu uzlikšanas tiesības, ir pašu dalībvalstu kompetencē. Ja Savienības tiesību normās nav paredzēti saskaņošanas pasākumi, dalībvalstis saglabā kompetenci līgumu vai vienpusējā ceļā definēt savus nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījuma kritērijus [18].

36. Tiesa, pirmo reizi atzīstot šo pamatojumu spriedumā *Marks & Spencer*, ir uzsvērusi, ka ir jāsaglabā *sabalansēts* nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījums [19], un dažkārt atkārtoti paudusi šo viedokli arī vēlākos spriedumos [20].

37. Tomēr principā būtu jāievēro, ka Tiesa neapšauba veidu, kā dalībvalstis konkrētā gadījumā savā starpā ir sadalījušas nodokļu uzlikšanas kompetenci, un līdz ar to šis veids ir sākumpunkts "nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījuma starp dalībvalstīm *saglabāšanai*" [21]. Tas ir jāpieņem arī šajā lietā, kad sabiedrību grupas pastāvīgie uzņēmumi nerezidenti ar nodokli tiek aplikti gan ienākumu gūšanas valstī, kurā atrodas pastāvīgie uzņēmumi, gan Dānijā kā sabiedrību grupas reģistrācijas valstī, tomēr Dānijā nodoklis tiek aprēķināts, atskaitot ienākumu gūšanas valstī jau samaksāto nodokli.

38. Līdz ar to nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījuma "saglabāšanas" pamatojums dalībvalstīm piešķir tiesības ievērot un aizsargāt pašu noteikto nodokļu uzlikšanas kompetenci. Šādi ir jāsaprot arī Tiesas pastāvīgā judikatūra, saskaņā ar ko šis pamatojums "it īpaši" atļauj novērst tādas darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot tās kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām [22]. Nevar tikt liegts atsaukties uz šo pamatojumu arī tad, ja dalībvalsts apliek ar nodokli darbības, kuras netiek veiktas tās teritorijā, kā, piemēram, šajā lietā – ārvalstu pastāvīgo uzņēmumu darbības. Pretējā gadījumā Tiesai būtu jāatņem dalībvalstīm kompetence uzlikt nodokļus par darbībām, kuras tiek veiktas ārpus šo valstu teritorijas.

39. No līdzšinējās Tiesas judikatūras par šo pamatojumu var atvasināt divus iespējamos gadījumus, kā dalībvalstis savā starpā var īstenot un aizsargāt nodokļu uzlikšanas kompetenci.

40. Pirmkārt, dalībvalstis drīkst vērsties pret to, ka tām tiek atņemta kompetence uzlikt nodokļus ienākumiem, šos ienākumus pārvietojot uz citu dalībvalsti [23]. Tas ietver arī to, ka dalībvalstis drīkst cīnīties pret fiktīviem vai krāpnieciskiem mehānismiem, ar ko nodokļu ieņēmumi tiek pārvirzīti uz citu dalībvalsti [24].

41. Otrkārt un pretēji tam, dalībvalstīm nav jāņem vērā zaudējumi no darbībām, kuras ar nodokļiem apliek nevis tās, bet kāda cita dalībvalsts. Pamatojums ietver līdzsvara starp tiesībām ieturēt peļņas nodokli un iespēju atskaitīt zaudējumus saglabāšanu [25]. Tādēļ iekšējais tirgus nesniedz nodokļu maksātājam iespēju izvēlēties, kurā dalībvalstī tā zaudējumi tiks atskaitīti [26].

18 — Skat. tikai spriedumus *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377, 25. punkts), *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 45. punkts), *Argenta Spaarbank* (EU:C:2013:447, 50. punkts) un *DMC* (EU:C:2014:20, 47. punkts).

19 — Spriedums *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763, 46. punkts).

20 — Skat. cita starpā spriedumus *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655, 58. punkts) un *Argenta Spaarbank* (EU:C:2013:447, 53. punkts).

21 — Skat. arī spriedumu *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813, 38. punkts un tajā minētā judikatūra), saskaņā ar ko no "dažādu dalībvalstu nodokļu kompetences paralēlas īstenošanas izrietošās nelabvēlīgās sekas [..] nav aprites brīvību ierobežojums".

22 — Spriedumi Komisija/Vācija (C-284/09, EU:C:2011:670, 77. punkts), *FIM Santander Top 25 Euro Fi* (no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 47. punkts), *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 45. punkts), *Beker* un *Beker* (C-168/11, EU:C:2013:117, 57. punkts), *Argenta Spaarbank* (EU:C:2013:447, 53. punkts), kā arī *Imfeld* un *Garcet* (EU:C:2013:822, 75. punkts).

23 — Skat. spriedumus *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 56. punkts), *Glaxo Wellcome* (C-182/08, EU:C:2009:559, 87. punkts) un *Argenta Spaarbank* (EU:C:2013:447, 55. punkts).

24 — Skat. spriedumus *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 60.–63. punkts) un *SIAT* (EU:C:2012:415, 45.–47. punkts).

25 — Spriedums *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:532, 24. punkts).

26 — Skat. spriedumus *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 55. punkts), *X Holding* (EU:C:2010:89, 29. punkts) un *A* (C-123/11, EU:C:2013:84, 43. punkts).

42. Raugoties uz šiem līdz šim atzītajiem gadījumiem, kļūst skaidrs, ka tā saucamais "nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanas" pamatojums ir tikai citu atzītu iemeslu paveids, it īpaši attiecībā uz dalībvalstu nodokļu kompetences nošķiršanu.

43. Pirmkārt, doma, ka, aprēķinot nodokļus, nedrīkst tikt nodalīta kādas darbības peļņa un zaudējumi, ir tikai nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšanas pamatojuma izpausme. Atbilstoši tam pamatbrīvības ierobežojums var būt pamatots, ja pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļu maksājumus [27]. Tiesa, pārbaudot šo pamatojumu, jau ir secinājusi, ka šajā izpratnē, aprēķinot nodokļus, pastāv tieša saikne starp kādas darbības peļņu un zaudējumiem dalībvalstī [28]. Tiktāl ir pamatoti, ka Tiesa runā par to, ka vēlme panākt nodokļu saskaņotību sakrīt ar vēlmi iegūt sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm [29].

44. Otrkārt, tādu pasākumu novēršana, ar ko nodokļu ieņēmumi ar fiktīvu vai krāpniecisku mehānismu palīdzību tiek pārvirzīti no vienas dalībvalsts uz citu, ir tikai specifisks atzītā pamatojuma – izvairīšanās no nodokļa maksāšanas novēršanas – gadījums. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valsts pasākums, kas ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, var būt pamatots, ja tas specifiski attiecas uz pilnīgi fiktīviem mehānismiem, kuru mērķis ir izvairīties no attiecīgās dalībvalsts tiesību aktu piemērošanas [30]. Saistībā ar nepieciešamību "saglabāt nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm" runa nav par to, kā novērst situāciju, kad nodokļu maksātājs vispār izvairās no nodokļu maksāšanas, bet gan par to, ka nodokļu maksātājs ar fiktīviem mehānismiem pārvirza nodokļu ieņēmumus uz citu dalībvalsti. Tiesa pati saskata šo sakarību, "aplūkojot kopumā" šos abus pamatojumus [31].

45. Ja tā saucamais "nepieciešamības saglabāt nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm" pamatojums tiek uzskatīts tikai par citu atzīto pamatojumu īpašu paveidu, tad tas arī izskaidro, kādēļ Tiesa reizēm pieņem šī sadalījuma saglabāšanu kā atsevišķu pamatojumu [32], bet reizēm atzīst to tikai saistībā ar citiem pamatojumiem [33].

46. Tomēr judikatūra kļūtu skaidrāka, ja, pārbaudot kādas pamatbrīvības ierobežojuma pamatojumu, patiesais iemesls netiktu slēpts aiz "nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījuma" izkārtnes, bet tiktu nosaukts atklāti. Tādēļ es tālāk pārbaudīšu tikai tos pamatojumus, kuru īpašie paveidi līdz šim tikuši apvienoti jēdzienā "nepieciešamība saglabāt nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm", proti, šajā lietā – par nodokļu režīma saskaņotības saglabāšanu (par to 2. sadaļā) un par izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu (par to 3. sadaļā).

27 — Skat. tikai spriedumus *Papillon* (EU:C:2008:659, 44. punkts), *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.* (EU:C:2012:552, 46. punkts) un *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 59. punkts).

28 — Spriedums *K* (EU:C:2013:716, 69. punkts).

29 — Spriedums *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 80. punkts).

30 — Skat. tikai spriedumus *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (EU:C:2009:377, 63. punkts) un *SGI* (EU:C:2010:26, 65. punkts).

31 — Spriedums *SGI* (EU:C:2010:26, 66. un 69. punkts).

32 — Skat. spriedumu *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 48. punkts).

33 — Skat. spriedumus *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763, 51. punkts), *Lidl Belgium* (C-356/04, EU:C:2006:585, 38. un nākamie punkti) un *A* (EU:C:2013:84, 46. punkts).

2) Nodokļu režīma saskaņotība

47. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nepieciešamība saglabāt nodokļu režīma saskaņotību var pamatot pamatbrīvības ierobežojumu. Lai tas tā notiktu, ir jākonstatē, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu [34]. Šādā situācijā pamatbrīvības izmantotājam var tikt liegtas nodokļu priekšrocības, ja tam tieši netiek piemērots arī šo priekšrocību kompensējošais nodokļu slogs. Šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ņemot vērā attiecīgā nodokļu tiesiskā regulējuma mērķi [35].

48. Tiesa jau ir konstatējusi, ka šajā izpratnē pastāv tieša saikne starp dalībvalstī vērā ņemto kādas darbības peļņu un zaudējumiem [36].

49. Kā to pareizi pauda Komisija, šajā lietā principā ir saglabāta simetrija starp attiecībā uz kādu ar nodokļiem apliekamu darbību vērā ņemto peļņu un zaudējumiem un zaudējumi nebūtu jāapliek ar nodokli vēlāk. Dānijas Karaliste bija nolēmusi pamatlietā nozīmīgajā laikposmā aplikt ar nodokli ārvalstu pastāvīgos uzņēmumus, un tādēļ tai bija jāņem vērā gan šo uzņēmumu peļņa, gan arī zaudējumi.

50. Kā to pareizi norādīja *Nordea Bank Danmark*, šajā simetrijā ietilpst arī fakts, ka, pārdodot ārvalsts pastāvīgo uzņēmumu, par pārdošanā gūto iespējamo peļņu nodoklis ir jāmaksā Dānijā. Kā šajā lietā saistīto sabiedrību gadījumā, kuras dažkārt savā starpā nevienojas par konkrētu vai atbilstošu pārdošanas cenu, šo peļņu no pārdošanas, kā tas paredzēts arī Dānijas nodokļu tiesību normās, var noteikt, balstoties uz tā saucamo nesaistītu pušu darījumu nosacījumiem atbilstošu objektīvu tirgus vērtību. Tiktāl aplikšana ar nodokli precīzi atbilst dalībvalsts tiesībām aplikt ar nodokli tās nodokļu kompetencē ietilpstošo sabiedrības kapitāla pieaugumu [37].

51. Turklāt, kā, piemēram, iebilst Nīderlandes Karaliste, nav svarīgi, ka, ja nepastāvētu Dānijas tiesību norma par vēlāku aplikšanu ar nodokli, būtu jānodrošina zaudējumu atskaitīšana bez iespējas aplikt ar nodokli attiecīgo nākotnes peļņu. Tas, ka iespējamo nākotnes peļņu vairs nevarēs aplikt ar nodokli, apliekot kādu darbību ar nodokli, ir parasta situācija, piemēram, ja darījums cieš neveiksmi vai ja, pārceļot [uzņēmuma] juridisko adresi, dalībvalsts zaudē nodokļu uzlikšanas kompetenci.

52. Tomēr pret šādu simetriju it īpaši iebilda Austrijas Republika, uzskatot, ka šajā gadījumā peļņas aplikšanai ar nodokli drīzāk ir formāls raksturs. Tā kā Dānijas Karaliste ieskaitīšanas metodi piemēro, apliekot ar nodokli ārvalstu pastāvīgos uzņēmumus, tad būtu jāatskaita peļņas gūšanas valstī jau samaksātais nodoklis. Ja Dānijā nodokļu likme būtu tādi pati vai zemāka kā peļņas gūšanas valstī, tad ārvalstu pastāvīgo uzņēmumu peļņa Dānijā vispār netiktu aplikta ar nodokli. Pat ja peļņas gūšanas valstī nodokļu likme būtu zemāka, Dānijai katrā ziņā nebūtu pilna apjoma nodokļu uzlikšanas kompetence.

53. Šis iebildums ir atbilstošs tiktāl, ciktāl ārvalsts pastāvīgā uzņēmuma aplikšanai ar nodokli, piemērojot ieskaitīšanas metodi, ir citi fiskālie rezultāti nekā parastās nodokļu procedūras piemērošanai rezidentu darbībām. Nodokļu ieņēmumi, ko Dānija iekasē, apliekot ar nodokli ārvalstu pastāvīgos uzņēmumus, parasti salīdzinoši būs zemāki. Var saskatīt arī zināmu nesamērīgumu starp radušos zaudējumu atskaitīšanu pilnā apmērā un to, ka gala rezultātā peļņu var aplikt ar nodokli maksimums tikai daļēji.

34 — Skat. tikai spriedumus *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 42. punkts), *Papillon* (EU:C:2008:659, 43. un 44. punkts), *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.* (EU:C:2012:552, 46. punkts) un *Welte* (EU:C:2013:662, 59. punkts).

35 — Skat. tikai spriedumus *Papillon* (EU:C:2008:659, 44. punkts) un *Argenta Spaarbank* (EU:C:2013:447, 42. punkts).

36 — Spriedums *K* (EU:C:2013:716, 69. punkts).

37 — Skat. spriedumus *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 46. punkts) un *DMC* (EU:C:2014:20, 48. un 49. punkts).

54. Tomēr ārvalsts pastāvīgā uzņēmuma aplikšanu ar nodokli, piemērojot ieskaitīšanas metodi, nevar pielīdzināt šī uzņēmuma neaplikšanai ar nodokli vispār atbilstoši atbrīvojuma metodei. Pēdējo gadījumu Tiesa apskatīja spriedumā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* un rezultātā atļāva dalībvalstij vēlāk koriģēt atskaitītos zaudējumus, neraugoties uz to, ka tai nebija kompetences uzlikt nodokļus ārvalsts pastāvīgajam uzņēmumam, piemērojot atbrīvošanas no nodokļiem metodi [38]. Pretēji Vācijas Federatīvās Republikas viedoklim minēto spriedumu tomēr nevar attiecināt uz šo lietu, jo Dānijas Karaliste tieši vēlas īstenot savu nodokļu uzlikšanas kompetenci attiecībā uz ārvalstu pastāvīgajiem uzņēmumiem un pastāv vismaz iespēja, ka šo uzņēmumu peļņa daļēji arī tiks aplikta ar nodokli.

55. Šajā lietā tomēr nav jāspriež par to, vai, saskaņojot nodokļu režīmu, ar ieskaitīšanas metodi ierobežotā dalībvalsts nodokļu uzlikšanas kompetence piešķir dalībvalstīm tiesības arī atskaitīt radušos zaudējumus tikai ierobežotā apmērā. Dānijas tiesību regulējumā par vēlāku aplikšanu ar nodokli izvirzītais un redzamais mērķis nav radīt samērīgu proporciju starp vērā ņemto peļņu un zaudējumiem no darbībām, kuras tiek apliktas ar nodokli, piemērojot ieskaitīšanas metodi. Drīzāk ar šo tiesisko regulējumu, kā to uzsvēra arī pati Dānijas Karaliste, ir jānovērš, ka īpašā gadījumā, piemērojot ieskaitīšanas metodi, tiek ļaunprātīgi izmantota visu zaudējumu atskaitīšana. Tomēr saskaņā ar Dānijas nodokļu tiesību normām parastā gadījumā nodokļu maksātājiem ir jābūt iespējām izmantot tieši šo priekšrocību pilnā apmērā atskaitīt zaudējumus, pat ja šo atskaitīto zaudējumu kompensēšana ar nākotnes peļņu nekad vairs nenotiktu.

56. Ņemot vērā šī Dānijas tiesiskā regulējuma uzbūvi, iespēja atsaukties uz pamatojumu par nepieciešamību saglabāt nodokļu režīma saskaņotību būtu izslēgta, arī ņemot vērā pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru ar valsts tiesisko regulējumu var nodrošināt izvirzītā mērķa sasniegšanu vienīgi tad, ja tas patiešām atbilst rūpēm to sasniegt saskanīgi un sistemātiski, proti, konsekventi [39].

57. Līdz ar to šis brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums nevar tikt pamatots ar nepieciešamību saglabāt nodokļu režīma saskaņotību.

3) Izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršana

58. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, valsts tiesību norma, kas ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, var būt pamatota, ja tā specifiski attiecas uz pilnīgi fiktīviem mehānismiem, kuru mērķis ir izvairīties no attiecīgās dalībvalsts tiesību aktu piemērošanas [40]. Šķiet, ka Tiesa prasa ievērot pat mazāk stingras prasības, ja runa ir it īpaši par peļņas pārnešanas uz citu dalībvalsti novēršanu. Jo, lai saglabātu nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm, varot būt pamatots arī tāds tiesiskais regulējums, kura konkrētais mērķis nav novērst pilnīgi fiktīvus mehānismus [41].

59. Kā izriet no likuma paskaidrojuma raksta, aplūkojamās tiesību normas mērķis ir liegt sabiedrību grupām iespēju vispirms Dānijā atskaitīt ārvalstu pastāvīgo uzņēmumu zaudējumus, samazinot maksājamā nodokļa summu, un savukārt par vēlāk gūto peļņu maksāt nodokli, tikai citā valstī. Ir skaidrs, ka tiktāl var pastāvēt izvairīšanās no nodokļu nomaksas iespēja, it īpaši attiecībā uz investīciju klasisko gadījumu, kad sākotnējo zaudējumu fāzi nomaina peļņas fāze. Tādēļ ārvalsts pastāvīgā uzņēmuma darbības pārnešana uz citu valsti sabiedrību grupas ietvaros, pat ja uzņēmumu pārņēmusī sabiedrība vairs nevar atskaitīt pārņemtā uzņēmuma zaudējumus, var dot priekšrocības, ja ārvalstu nodokļu likme ir zemāka nekā Dānijas nodokļu likme.

38 — Spriedums *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (EU:C:2008:588).

39 — Skat. tikai spriedumu *Sokoll-Seebacher* (C-367/12, EU:C:2014:68, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 — Skat. tikai spriedumus *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (EU:C:2009:377, 63. punkts) un *SGI* (EU:C:2010:26, 65. punkts).

41 — Spriedums *SGI* (EU:C:2010:26, 66. punkts).

60. Tomēr valsts tiesību norma, ar ko ir jānovērš izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu šo mērķi. Tādēļ, no vienas puses, nodokļu maksātājam jābūt iespējai sniegt pierādījumus par iespējamiem komerciālajiem iemesliem [42]. No otras puses, koriģējošais pasākums nodokļu jomā ir jāattiecina tikai uz to daļu, kas pārsniedz to, kas būtu radusies, nepastāvot savstarpējai saistībai starp attiecīgajām sabiedrībām [43].

61. Lai gan tādā procedūrā ar daudziem dalībniekiem, kāda ir aplikšana ar nodokļiem, nevar tikt prasīts, lai katrs atsevišķais gadījums tiktu individuāli analizēts, drīzāk situācijām būtu jābūt atrisināmām vispārīgi, tipiskos gadījumos paredzot konkrētas sekas vai pamatojoties uz noteiktu motivāciju.

62. Šajā lietā tomēr katrā ziņā ir pārsniegtas vēl pieļaujama izvairīšanās no nodokļu maksāšanas iedalījuma robežas. Pirmkārt, nodokļu maksātājam nepastāv nekādas iespējas sniegt pretpierādījumus, kas pamatotu, ka viņš nav izvairījies no nodokļu maksāšanas, lai gan ir acīmredzams, ka, pārnesot pastāvīgo uzņēmumu sabiedrību grupas ietvaros, it īpaši, lai novērstu funkciju dublēšanos, pārdošana var būt saprātīgs ekonomisks risinājums, kā to parāda arī šī lieta. Un, otrkārt, kā to arī parāda šī lieta, tad saskaņā ar EBTA Uzraudzības iestādes viedokli nav samērīgi pieprasīt vēlāk nomaksāt nodokli par iepriekš atskaitītajiem zaudējumiem pilnā apmērā par pastāvīgā uzņēmuma jebkuru, arī tikai daļēju, pārdošanu. Tas attiektos arī uz gadījumiem, kuros uzņēmumi būtībā tiek tikai likvidēti.

63. Treškārt, turklāt visu iepriekš atskaitīto zaudējumu vēlāka aplikšana ar nodokli nav samērīga ar zaudēto iespēju aplikt ar nodokli nākotnes peļņu, ko kompensēt ir Dānijas tiesību normas mērķis. Dānijas Karaliste pamatoti var aplikt ar nodokli tikai to peļņu, kura jau ir prognozējama uzņēmuma pārdošanas brīdī. Uz palielinātām iespējām gūt peļņu nākotnē attiektos jau citas dalībvalsts nodokļu uzlikšanas kompetence. Kā to pareizi norādīja Komisija, pārdošanas brīdī prognozējamā peļņa atspoguļosies, nosakot pārdošanas cenu, saskaņā ar nesaistītu pušu darījumu principu [44].

64. Turpretī attiecībā uz Dānijas Karalistes uzskatu, ka šī vērtība nav atbilstoša, jo uzņēmuma pārnešana sabiedrību grupas ietvaros nestu lielāku ieguvumu nekā tā pārdošana trešajai personai, ir jānorāda, ka šis iespējami lielākais ieguvums tāpat netiktu gūts, ja pastāvīgie uzņēmumi turpinātu strādāt Dānijas nodokļu kompetences piemērošanas jomā. Tomēr pastāvīgo uzņēmumu palikšana Dānijas nodokļu kompetences piemērošanas jomā ir attiecīgās tiesību normas tiešais mērķis.

65. Līdz ar to arī mērķis novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas nevar pamatot brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežošanu, jo Dānijas tiesību norma pārsniedz to, kas vajadzīgs, lai sasniegtu šo mērķi.

4) Secinājumi par pamatojumu

66. Līdz ar to šajā lietā redzamo brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu nepamato primāri vispārējo interešu iemesli. Tādēļ nav jāapskata *Nordea Bank Danmark* arguments, ka saskaņā ar spriedumu *Marks & Spencer* pamatojums katrā ziņā esot nepieņemams tādēļ, ka nodokļu maksātājam nedrīkstot atteikt iespēju atskaitīt zaudējumus, ja visas iespējas atskaitīt šos zaudējumus ienākumu gūšanas valstī ir izmantotas, jo – kā šajā lietā – bankas filiāles ir slēgtas.

42 — Skat. spriedumu *SGI* (EU:C:2010:26, 71. punkts).

43 — Skat. spriedumu *SGI* (EU:C:2010:26, 72. punkts).

44 — Skat. iepriekš 50. punktu.

V – **Secinājumi**

67. Līdz ar to uz prejudiciālo jautājumu jāatbild, ka:

EKL 43. pants saistībā ar 48. pantu un EEZ līguma 31. pants saistībā ar 34. pantu dalībvalstij, kas sabiedrībai rezidentei, piemērojot ieskaitīšanas metodi, ļauj atskaitīt tās citā dalībvalstī esoša pastāvīgā uzņēmuma radītos zaudējumus, liedz vēlāk pilnā apmērā aplikt ar nodokli pastāvīgā uzņēmuma zaudējumus (tiktāl, ciktāl tie nav izlīdzināti ar nākamo gadu peļņu), ja vēlāka aplikšana ar nodokli ir paredzēta katrā gadījumā, kad daļa darbības tiek pārnesta uz saistīto sabiedrību, kas reģistrēta tajā pašā dalībvalstī, kur pastāvīgais uzņēmums.