Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA ENTONIJA MAIKLA KOLINSA
[*ANTHONY MICHAEL COLLINS*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2022. gada 10. martā [1]

Lieta C-538/20

***Finanzamt* B**
pret
W *AG*,
piedaloties
Bundesministerium der Finanzen

(*Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) (lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – EKL 43. un 48. pants – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Saimnieciskās darbības nodoklis – Pastāvīgās pārstāvniecības, kas atrodas dalībvalstī un kas pieder sabiedrībai, kura atrodas citā dalībvalstī, zaudējumu atskaitīšana – Nodokļu dubultās uzlikšanas novēršana, atbrīvojot no nodokļa pastāvīgās pārstāvniecības nerezidentes ienākumus – Situāciju salīdzināmība – Jēdziens "galīgie zaudējumi"

I. Ievads

1. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) būtībā lūdz Tiesu noteikt, vai mātessabiedrībai rezidentei ir tiesības, pamatojoties uz EKL 43. pantu kopsakarā ar EKL 48. pantu [2], atskaitīt no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem zaudējumus, kas radušies tās pastāvīgajai pārstāvniecībai nerezidentei, kura pārtraukusi darbību, un līdz ar to šos zaudējumus vairs nevar ņemt vērā valstī, kurā šī pastāvīgā pārstāvniecība nerezidente atrodas, ja uz konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu pamata šīs pārstāvniecības nerezidentes peļņa un zaudējumi mātessabiedrības rezidences valstī ir atbrīvoti no nodokļa.

2. Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp Vācijā reģistrēto sabiedrību W un Vācijas nodokļu iestādēm par to, ka šīs iestādes, nosakot minētās sabiedrības uzņēmumu ienākuma nodokļa saistību apmēra un saimnieciskās darbības nodokļa bāzes par 2007. taksācijas gadu, nav

[1] Oriģinālvaloda – angļu.

[2] Tagad LESD 49. un 54. pants. Šeit ir piemērojami Eiropas Kopienas dibināšanas līguma noteikumi, jo pamatlietas faktisko apstākļu laikā Lisabonas līgums vēl nebija stājies spēkā.

ņēmušas vērā galīgos zaudējumus[3], kas radušies tās filiālei Apvienotajā Karalistē. Konkrētāk, jautājums ir par to, vai spriedumā *Bevola* un *Jens W. Trock*[4] pausto Tiesas pieeju jautājumam par rezidentu un nerezidentu attiecīgo situāciju objektīvu salīdzināmību saistībā ar galīgo zaudējumu atskaitāmību var izmantot arī šajā lietā, kurā pastāvīgās pārstāvniecības nerezidentes peļņas – un simetrijas pēc arī zaudējumu – atbrīvojums izriet no divpusējas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, nevis – kā lietā, kas bija pamatā minētajam spriedumam, – no vienpusēja valsts tiesību akta normas.

II. Piemērojamās tiesību normas

A. Starp Vāciju un Apvienoto Karalisti noslēgtā konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu

3. Vācijas Federatīvā Republika 1964. gada 26. novembrī ar Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti noslēdza konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un īpašuma nodokļiem (turpmāk tekstā – "Konvencija")[5].

4. Konvencijas III panta 1. punkts ir formulēts šādi:

"Vienas teritorijas uzņēmuma rūpniecības un tirdzniecības ienākumiem ir uzliekams nodoklis tikai šajā teritorijā, ja vien šis uzņēmums otrā teritorijā neveic saimniecisko darbību vai komercdarbību, izmantojot tajā atrodošos pastāvīgo pārstāvniecību. Ja tas veic saimniecisko darbību vai komercdarbību šajā otrā teritorijā, izmantojot tajā atrodošos pastāvīgo pārstāvniecību, šo peļņu var aplikt ar nodokli šajā otrā teritorijā, bet tikai to peļņas daļu, kas attiecināma uz šo pastāvīgo pārstāvniecību."

5. Konvencijas XVIII panta 2. punkta a) apakšpunktā ir noteikts:

"Federatīvās Republikas rezidentam nodokli aprēķina šādi:

a) Ja vien nav piemērojami b) apakšpunkta noteikumi, no Federatīvās Republikas nodokļa bāzes izslēdz ienākumus, kas gūti Apvienotajā Karalistē, un jebkuru kapitāla posteni, kas atrodas Apvienotajā Karalistē un ko saskaņā ar šo Konvenciju var aplikt ar nodokli Apvienotajā Karalistē, ar nosacījumu, ka VIII panta 1. punktā minēto kapitāla pieaugumu izslēdz vienīgi tad, ja Apvienotajā Karalistē tas ir apliekams ar nodokli. Tomēr Federatīvā Republika patur tiesības, nosakot nodokļa likmi, ņemt vērā šādi izslēgtos ienākumu un kapitāla posteņus.

[..]"

[3] Tiesa jēdzienu "galīgie zaudējumi" ir precizējusi 2005. gada 13. decembra spriedumā *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763), kurā tā ir nospriedusi, ka valsts tiesību normas, kas liedz mātessabiedrībai rezidentei atskaitīt no savas ar nodokli apliekamās peļņas zaudējumus, kas citā dalībvalstī radušies tur reģistrētai meitassabiedrībai, lai gan vienlaikus tie neliedz atskaitīt zaudējumus, kas radušies meitassabiedrībai rezidentei, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, ko var attaisnot vienīgi ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Minētajā spriedumā Tiesa konstatēja, ka galīgo zaudējumu gadījumā aplūkojamās ierobežojošās normas pārsniedza to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu izvirzītos būtiskos mērķus. Detalizētāka informācija par jēdzienu "galīgie zaudējumi" ir sniegta paskaidrojumos saistībā ar atbildi uz trešo jautājumu.

[4] 2018. gada 12. jūnija spriedums (C-650/16, EU:C:2018:424, 37. un 38. punkts).

[5] 1964. gada 26. novembra Konvencija starp Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti un Vācijas Federatīvo Republiku par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un īpašuma nodokļiem, kurā jaunākie grozījumi izdarīti ar 1970. gada 23. marta *Bundesgesetzblatt* (Vācijas oficiālais vēstnesis) (*BGBl.* 1966 II, 358. lpp., *BGBl.* 1967 II, 828. lpp. un *BGBl.* 1971 II, 45. lpp.).

B. Vācijas tiesības

6. *Körperschaftsteuergesetz* (Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums, turpmāk tekstā – "*KStG*")[6] 1. pantā – redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktisko apstākļu pastāvēšanas laikā, – bija noteikts:

"(1) Neierobežots uzņēmumu ienākuma nodokļa maksāšanas pienākums ir šādām organizācijām, personu apvienībām un mantas kopībām ar vadības biroju vai juridisko adresi iekšzemē:

1. kapitālsabiedrībām (proti, Eiropas sabiedrībām, akciju sabiedrībām, akciju komandītsabiedrībām un sabiedrībām ar ierobežotu atbildību);

[..]

(2) Neierobežotais pienākums maksāt uzņēmumu ienākuma nodokli attiecas uz visiem ienākumiem.

[..]"

7. *KStG* 8. panta 2. punkta redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktisko apstākļu pastāvēšanas laikā, bija noteikts, ka visi nodokļu maksātāja, kuram ir neierobežots nodokļa maksāšanas pienākums, ienākumi ir uzskatāmi par gūtiem no darbības rūpniecībā vai tirdzniecībā.

8. *Gewerbesteuergesetz* (Saimnieciskās darbības nodokļa likums, turpmāk tekstā – "*GewStG*") 2. panta 1. un 2. punkts[7], redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktisko apstākļu pastāvēšanas laikā, bija formulēts šādi:

"(1) [1] Ar saimnieciskās darbības nodokli apliek ikvienu valsts teritorijā veiktu darbību rūpniecībā vai tirdzniecībā. [2] Par darbību rūpniecībā vai tirdzniecībā ir uzskatāms rūpniecības vai tirdzniecības uzņēmums *Einkommensteuergesetz* [Iedzīvotāju ienākuma nodokļa likums, turpmāk tekstā – "*EstG*"] izpratnē. [3] Rūpniecības vai tirdzniecības uzņēmuma darbība ir uzskatāma par veiktu iekšzemē, ja tas iekšzemē šajā nolūkā uztur pastāvīgo pārstāvniecību [..].

(2) [1] Kapitālsabiedrības (proti, Eiropas sabiedrības, akciju sabiedrības, akciju komandītsabiedrības un sabiedrības ar ierobežotu atbildību) darbība [..] jebkurā gadījumā un pilnā apmērā ir pielīdzināma saimnieciskajai darbībai.

[..]"

9. Saskaņā ar *GewStG* 7. panta pirmo teikumu, redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktisko apstākļu pastāvēšanas laikā, komercdarbības peļņa ir peļņa, kas konstatēta atbilstoši *EStG* vai *KStG* normām un kas radusies rūpnieciskās vai tirdznieciskās darbības rezultātā, kura ņemama vērā, aprēķinot taksācijas perioda ienākumu, kas palielināts un samazināts par *GewStG* 8. un 9. pantā minētajām summām.

[6] *BGBl.* 2002 I, 4144. lpp., kurā jaunākie grozījumi laikposmā, uz ko attiecas pamatlietas strīds, ir izdarīti ar 2006. gada 7. decembra likumu (*BGBl.* 2006 I, 2782. lpp.).

[7] *BGBl.* 2002 I, 4167. lpp.

III. Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

10. W ir akciju sabiedrība, kuras juridiskā adrese un vadības birojs atrodas Vācijā. Tā nodarbojas ar vērtspapīru tirdzniecību. Tās finanšu gads beidzas 30. jūnijā.

11. 2004. gada augustā W atvēra filiāli Apvienotajā Karalistē. Tā kā filiālei nebija peļņas, 2007. gada februārī W nolēma to slēgt. Apvienotās Karalistes komercreģistrā ir ierakstīts, ka filiāles darbība tika izbeigta 2007. gada pirmajā pusē.

12. Filiāles slēgšanas dēļ tās zaudējumus 2004./2005., 2005./2006. un 2006./2007. finanšu gadā (2005., 2006. un 2007. taksācijas gadā) Apvienotajā Karalistē nodokļu aprēķina vajadzībām vairs nevarēja pārnest. Tādēļ Apvienotās Karalistes nodokļu iestādes informēja W, ka nodokļu deklarācija attiecībā uz tās filiāli par 2007./2008. finanšu gadu un laiku pēc tam vairs nav jāiesniedz.

13. W apgalvoja, ka "Savienības tiesību normu kontekstā" iepriekš minētie zaudējumi, kas radušies tās filiālei, būtu jāņem vērā kā galīgie zaudējumi, nosakot tās ar nodokli apliekamos ienākumus Vācijā 2007. taksācijas gadā, lai gan saskaņā ar Konvenciju filiāles ienākumi bija atbrīvoti no nodokļa Vācijā. *Finanzamt* B (B finanšu pārvalde, Vācija) atteicās šos zaudējumus ņemt vērā, nosakot W uzņēmumu ienākuma nodokļa saistību apmēru un saimnieciskās darbības nodokļa aprēķina bāzi par šo taksācijas gadu.

14. Ar 2018. gada 4. septembra spriedumu *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa, Vācija) apmierināja W prasību, ar ko tā bija pārsūdzējusi šo atteikumu. B finanšu pārvalde vērsās iesniedzējtiesā ar kasācijas sūdzību par šo spriedumu. *Bundesministerium der Finanzen* (Federālā Finanšu ministrija, Vācija) iestājās lietā B finanšu pārvaldes prasījumu atbalstam.

15. Iesniedzējtiesa uzskata, ka šī kasācijas sūdzība Vācijas tiesību normu kontekstā ir pamatota.

16. Attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinu iesniedzējtiesa norāda, ka, lai gan W esot neierobežotas uzņēmumu ienākuma nodokļa saistības par visiem tās ienākumiem – atbilstoši *KStG* 1. panta 1. punktam, šā nodokļa aprēķinu bāzi nevar samazināt par zaudējumiem, kas radušies tās pastāvīgajai pārstāvniecībai Apvienotajā Karalistē, pamatojoties uz Konvencijas XVIII panta 2. punkta a) apakšpunktu, kas no Vācijas nodokļa aprēķinu bāzes izslēdz jebkuru Apvienotajā Karalistē gūtu ienākumu posteni, ko šajā valstī var aplikt ar nodokli. Tā norāda, ka, lai gan Konvencijas III panta 1. punktā esot tieši minēta tikai "peļņa no rūpniecības vai tirdzniecības", saskaņā ar Konvencijas XVIII panta 2. punkta a) apakšpunktu arī "negatīvie ienākumi" – tādi kā W apgalvotie zaudējumi – esot izslēgti no Vācijas nodokļa aprēķinu bāzes. Šī pieeja atbilstot iesniedzējtiesas pastāvīgajai judikatūrai un "simetrijas principam"[8].

17. Attiecībā uz saimnieciskās darbības nodokļa aprēķināšanu iesniedzējtiesa atgādina, ka saskaņā ar *GewStG* 7. pantu komercdarbības peļņu konstatē, pamatojoties uz *KStG* normām. Tā kā saskaņā ar Konvenciju W filiāles Apvienotajā Karalistē ienākumi, tostarp tās "negatīvie ienākumi", esot izslēgti no W uzņēmumu ienākuma nodokļa saistību aprēķinu bāzes, šīs filiāles zaudējumi esot izslēgti arī no W saimnieciskās darbības nodokļa aprēķinu bāzes.

[8] Saskaņā ar šo principu tas, ka ir izslēgta iespēja Vācijā ņemt vērā zaudējumus, kas radušies Apvienotajā Karalistē esošai pastāvīgajai pārstāvniecībai, izriet no tā, ka peļņa, kas gūta no šīs pārstāvniecības, tiek aplikta ar Apvienotās Karalistes nodokli.

18. Tomēr iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai EKL 43. un 48. pantā nostiprinātā brīvība veikt uzņēmējdarbību paredz, ka galīgie zaudējumi, kas radušies W pastāvīgajai pārstāvniecībai Apvienotajā Karalistē, būtu jāņem vērā, aprēķinot ar nodokli apliekamos W ienākumus Vācijā 2007. taksācijas gadā. Tā norāda, ka Tiesas judikatūrā vēl nav sniegta pietiekami skaidra atbilde uz jautājumu, vai galīgie zaudējumi, kas pastāvīgajai pārstāvniecībai nerezidentei radušies citā dalībvalstī, ir jāņem vērā mātessabiedrības dalībvalstī, kurā divpusēja konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu paredz atbrīvot no nodokļa pastāvīgās pārstāvniecības nerezidentes ienākumus. Ja atbilde uz šo jautājumu būtu apstiprinoša, iesniedzējtiesa vēlas arī noskaidrot, pirmkārt, vai pienākums ņemt vērā galīgos zaudējumus attiecas arī uz saimnieciskās darbības nodokļa aprēķināšanu, un, otrkārt, pēc kādiem kritērijiem zaudējumi ir atzīstami par galīgiem. Tā arī vaicā par to, kā būtu aprēķināma šādu galīgo zaudējumu summa.

19. Šādos apstākļos iesniedzējtiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai Eiropas Kopienas dibināšanas līguma 43. pants saistībā ar 48. pantu (tagad – [LESD] 49. pants saistībā ar 54. pantu) ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir dalībvalsts tiesību normas – kas neļauj sabiedrībai rezidentei no tās ar nodokli apliekamās peļņas atskaitīt tādas pastāvīgās pārstāvniecības zaudējumus, kura atrodas citā dalībvalstī, ja, pirmkārt, sabiedrība ir izmantojusi visas iespējas šos zaudējumus atskaitīt, ko piedāvā tās dalībvalsts tiesību akti, kurā atrodas šī pastāvīgā pārstāvniecība, un, otrkārt, tā vairs negūst ienākumus, izmantojot šo pastāvīgo pārstāvniecību, un tāpēc vairs nav iespējams, ka zaudējumi šajā dalībvalstī tiks ņemti vērā ("galīgie" zaudējumi), – arī tad, ja attiecīgās tiesību normas ietver peļņas un zaudējumu atbrīvojumu no nodokļa, pamatojoties uz abu dalībvalstu divpusēju konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša: vai Eiropas Kopienas dibināšanas līguma 43. pants saistībā ar 48. pantu (tagad – [LESD] 49. pants saistībā ar 54. pantu) ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir arī Vācijas [Saimnieciskās darbības nodokļa likuma] normas, kas liedz sabiedrībai rezidentei no savas ar nodokli apliekamās komercdarbības peļņas atskaitīt pirmajā jautājumā aprakstītā veida "galīgos" zaudējumus, kuri ir radušies pastāvīgajai pārstāvniecībai, kas atrodas citā dalībvalstī?

3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša: vai gadījumā, ja tiek slēgta pastāvīgā pārstāvniecība, kas atrodas citā dalībvalstī, var būt runa par tāda veida "galīgajiem" zaudējumiem kā tie, kas ir aprakstīti pirmajā jautājumā, lai gan pastāv vismaz teorētiska iespēja, ka šī sabiedrība attiecīgajā dalībvalstī atkal atver pastāvīgo pārstāvniecību, ar kuras peļņu agrākos zaudējumus attiecīgā gadījumā varētu savstarpēji ieskaitīt?

4) Ja atbilde uz pirmo un trešo jautājumu ir apstiprinoša: vai pirmajā jautājumā aprakstītā veida "galīgie" zaudējumi, kuri var tikt ņemti vērā mātesuzņēmuma atrašanās vietas valstī, ietver arī tos pastāvīgās pārstāvniecības zaudējumus, kas saskaņā ar tās valsts likumiem, kurā atrodas pastāvīgā pārstāvniecība, vismaz vienu reizi varētu būt tikuši pārnesti uz nākamo taksācijas periodu?

5) Ja atbilde uz pirmo un trešo jautājumu ir apstiprinoša: vai pienākums ņemt vērā pārrobežu "galīgos" zaudējumus ir ierobežots ar to zaudējumu summu, ko šī sabiedrība būtu varējusi aprēķināt valstī, kurā atrodas pastāvīgā pārstāvniecība, ja zaudējumu ņemšana vērā tur nebūtu izslēgta?"

20. Rakstveida apsvērumus iesniedza W, Vācijas, Francijas un Somijas valdības, kā arī Eiropas Komisija.

IV. Juridiskais vērtējums

A. Par pirmo jautājumu

21. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas uzzināt, vai EKL 43. pants kopsakarā ar EKL 48. pantu nepieļauj tādu dalībvalsts nodokļu režīmu, ar kuru sabiedrībai rezidentei ir izslēgta iespējamība, nosakot šajā dalībvalstī maksājamā uzņēmumu ienākuma nodokļa summu, atskaitīt no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem galīgos zaudējumus, kas radušies pastāvīgajai pārstāvniecībai citā dalībvalstī, ja saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp šīm divām dalībvalstīm, pastāvīgās pārstāvniecības nerezidentes peļņa un zaudējumi rezidences valstī ir atbrīvoti no nodokļa.

22. Atgādinājusi Tiesas judikatūru par galīgajiem zaudējumiem, kas izriet no sprieduma *Marks & Spencer*[9], iesniedzējtiesa apgalvo, ka 2017. gada 22. februārī pasludinātajā spriedumā tā ir piemērojusi principus, kurus Tiesa izklāstījusi savā spriedumā *Timac Agro Deutschland*[10], kā rezultātā tā ir grozījusi savu līdzšinējo judikatūru, kas bija balstīta uz Tiesas spriedumu *Lidl Belgium*[11]. Iesniedzējtiesa jautā, vai tai būtu jāturpina ievērot tās 2017. gada 22. februāra spriedumu, ņemot vērā Tiesas spriedumu *Bevola* un *Jens W. Trock*[12], kuru varētu saprast tādējādi, ka sabiedrība ar neierobežotām nodokļu saistībām, kurai ir filiāle nerezidente, kam ir radušies galīgie zaudējumi, atrodas situācijā, kas salīdzināma ar tādas sabiedrības situāciju, kurai ir neierobežotas nodokļu saistības un kuras filiālei rezidentei ir radušies šādi zaudējumi, tajā skaitā tādā gadījumā kā šis, kad attaisnojums galīgo zaudējumu neņemšanai vērā ir balstīts uz simetrijas principu, kas izriet no divpusējas konvencijas. Tomēr daži Vācijas tiesību doktrīnas autori, kuru uzskatiem piekrīt arī Federālā Finanšu ministrija, saskata būtisku atšķirību starp šo gadījumu un gadījumu lietā *Bevola* un *Jens W. Trock*, jo pēdējā minētā lieta bija saistīta ar vienpusēju valsts tiesību normu. Iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai šā noteikuma juridiskā izcelsme ir attaisnojums atšķirīgam abu situāciju objektīvās salīdzināmības novērtējumam.

23. Iesniedzējtiesa paskaidro, ka, lai sasniegtu mērķi novērst nodokļu dubulto uzlikšanu gadījumā, kad pastāvīgajās pārstāvniecībās tiek gūti ienākumi, Konvenciju noslēgušās valstis esot izvēlējušās XVIII panta 2. punkta a) apakšpunktā izmantot atbrīvojuma metodi, saskaņā ar kuru atšķirībā no ieskaitīšanas metodes tiesības uzlikt nodokli tiek attiecinātas uz valsti, kurā atrodas pastāvīgā pārstāvniecība, savukārt rezidences valsts atsakās no jebkādām tiesībām uzlikt nodokli,

[9] 2005. gada 13. decembra spriedums (C-446/03, EU:C:2005:763). Skat. iepriekš 3. zemsvītras piezīmi.

[10] 2015. gada 17. decembra spriedums (C-388/14, EU:C:2015:829). Detalizētāka informācija par šo spriedumu ir pieejama apsvērumos, kas izklāstīti šo secinājumu 35. punktā.

[11] Spriedums, 2008. gada 15. maijs (C-414/06, EU:C:2008:278). Tiesa tajā ir nospriedusi, ka EKL 43. pants pieļauj to, ka vienā dalībvalstī dibināta sabiedrība no savas nodokļu bāzes nevar atskaitīt citā dalībvalstī esošas pastāvīgās pārstāvniecības zaudējumus, ja saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu šīs pārstāvniecības ienākumus apliek ar nodokli pēdējā minētajā dalībvalstī, kurā minētos zaudējumus šīs pastāvīgās pārstāvniecības ar nodokli apliekamās summas ietvaros var ņemt vērā nākamo finanšu gadu laikā. Tiesa pie šāda secinājuma nonāca pēc tam, kad bija konstatējusi, ka aplūkojamais nodokļu režīms, kas ļāva šādus zaudējumus atskaitīt, kad tie bija radušies pastāvīgajai pārstāvniecībai rezidentei, ietver brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, kas bija attaisnojams ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.

[12] Spriedums, 2018. gada 12. jūnijs (C-650/16, EU:C:2018:424). Kā detalizētāk paskaidrots šo secinājumu 42. punktā, šajā spriedumā Tiesa ir atzinusi, ka attiecībā uz galīgajiem zaudējumiem, kas attiecināmi uz pastāvīgo pārstāvniecību nerezidenti, situācija, kurā sabiedrībai rezidentei ir šāda pārstāvniecība, mērķa novērst zaudējumu dubultu atskaitīšanu ziņā neatšķiras no situācijas, kurā sabiedrībai rezidentei ir pastāvīgā pārstāvniecība rezidente, lai gan šo divu sabiedrību situācijas principā nav salīdzināmas.

pamatojoties uz savu suverenitāti. Tā kā saskaņā ar simetrijas principu ar šo normu arī pastāvīgo pārstāvniecību zaudējumi ir pakļauti atbrīvojuma metodei, no tā izriet, ka viens no Konvencijas mērķiem ir izvairīties no zaudējumu dubultas izmantošanas.

24. Attiecībā uz sabiedrībām, kuras dibinātas uz dalībvalsts tiesību aktu pamata un kurām juridiskā adrese, galvenā administrācija [vadība] vai galvenais uzņēmums atrodas Eiropas Savienībā, brīvība veikt uzņēmējdarbību sevī ietver tiesības veikt savu darbību citā dalībvalstī ar meitassabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību [13].

25. Lai gan Savienības tiesību normu par brīvību veikt uzņēmējdarbību formulējums liecina, ka to mērķis ir uzņemošajā dalībvalstī pret ārvalsts valstspiederīgajiem nodrošināt tādu pašu attieksmi kā pret šīs valsts pilsoņiem, tās arī nepieļauj, ka izcelsmes dalībvalsts kādam savam valstspiederīgajam vai sabiedrībai, kas dibināta atbilstoši tās tiesiskajam regulējumam, citā dalībvalstī radītu šķēršļus uzņēmējdarbībai [14].

26. Šie apsvērumi ir piemērojami arī tad, ja, tāpat kā šajā lietā, sabiedrība, kas reģistrēta vienā dalībvalstī, veic komercdarbību, izmantojot pastāvīgo pārstāvniecību citā dalībvalstī [15].

27. Var atzīmēt, ka Tiesa ir atzinusi, ka tiesību norma, saskaņā ar kuru, aprēķinot sabiedrības peļņu un ar nodokli apliekamos ienākumus, var ņemt vērā tās pastāvīgās pārstāvniecības zaudējumus, rada nodokļu priekšrocību [16].

28. Šādas priekšrocības piešķiršana situācijā, kad zaudējumi ir radušies pastāvīgajai pārstāvniecībai, kas atrodas sabiedrības rezidentes dalībvalstī, bet ne situācijā, kad tie radušies pastāvīgajai pārstāvniecībai citā dalībvalstī, rada tādas sekas, ka sabiedrības rezidentes, kurai ir pastāvīgā pārstāvniecība citā dalībvalstī, nodokļu situācija ir nelabvēlīgāka nekā tad, ja šī pastāvīgā pārstāvniecība atrastos tajā pašā dalībvalstī, kur sabiedrība rezidente. Šī atšķirīgā attieksme var padarīt tās brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanu, izveidojot pastāvīgās pārstāvniecības citās dalībvalstīs, mazāk pievilcīgu sabiedrībai rezidentei, un tātad tā varētu būt uzskatāma par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu [17].

29. Nav noliedzams, ka šajā lietā pastāv šāda atšķirīga attieksme. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka saskaņā ar *KStG* normām sabiedrībai, kuras vadības birojs vai juridiskā adrese atrodas Vācijā, ir jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis par visiem tās ienākumiem. Tomēr saskaņā ar Konvenciju un tajā izklāstīto atbrīvojuma metodi Apvienotajai Karalistei ir izņēmumtiesības aplikt ar nodokli pastāvīgās pārstāvniecības rezidentes ienākumus, kas Vācijā tātad ir atbrīvoti no nodokļa [18]. Saskaņā ar simetrijas principu zaudējumus, kas radušies šai pastāvīgajai pārstāvniecībai, izslēdz no tā uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzes, kas tās mātessabiedrībai ir jāmaksā Vācijā. Tātad visas puses ir vienisprātis, ka saskaņā ar *KStG* un Konvencijas apvienotajām normām sabiedrībai, kas ir Vācijas rezidente, ir liegts atskaitīt zaudējumus, kuri radušies tās pastāvīgajai pārstāvniecībai Apvienotajā Karalistē, lai gan, ja tās pastāvīgā pārstāvniecība atrastos Vācijā, tā šādus atskaitījumus varētu veikt.

[13] Spriedums, 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 30. punkts).

[14] Spriedums, 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 16. punkts un tajā minētā judikatūra).

[15] Spriedumi, 2008. gada 15. maijs, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 20. punkts), un 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 17. punkts).

[16] Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2008. gada 15. maijs, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 23. punkts), un 2014. gada 17. jūlijs, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 20. punkts).

[17] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 15. maijs, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 24.–26. punkts).

[18] Tomēr Vācijas Federatīvā Republika patur tiesības ņemt vērā šos ienākumus, nosakot piemērojamo nodokļa likmi.

30. Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru šāda atšķirīga attieksme nav uzskatāma par šķērsli brīvībai veikt uzņēmējdarbību, ja tā attiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai ja tā ir attaisnojama ar kādu primāru vispārējo interešu apsvērumu un ir samērīga ar šo mērķi [19].

31. Neskaidrības, kas ir iesniedzējtiesas pirmā jautājuma pamatā, attiecas tikai uz objektīvas salīdzināmības prasību. Šajā sakarā Vācijas, Francijas un Somijas valdības apgalvo, ka aplūkojamās situācijas nav salīdzināmas. Būtībā, atsaucoties uz lietu *Bevola* un *Jens W. Trock*, W un Komisija pauž pretēju viedokli.

32. No Tiesas judikatūras izriet, ka pārrobežu situācijas salīdzināšana ar iekšzemes situāciju ir jāveic, ņemot vērā piemērojamo valsts tiesību normu mērķi [20]. Šajā lietā iesniedzējtiesa, Vācijas valdība un Komisija norāda, ka Konvencijas XVIII panta nolūks esot novērst peļņas dubultu aplikšanu ar nodokli un simetriski tam –zaudējumu dubultu atskaitīšanu.

33. No Tiesas judikatūras izriet arī tas, ka principā citā dalībvalstī, kas nav attiecīgā dalībvalsts, esošas pastāvīgās pārstāvniecības neatrodas situācijā, kas būtu salīdzināma ar pastāvīgās pārstāvniecības rezidentes situāciju šajā dalībvalstī attiecībā uz šīs dalībvalsts paredzētajiem pasākumiem sabiedrības rezidentes peļņas dubultas aplikšanas ar nodokļiem novēršanai vai samazināšanai [21].

34. Kā pareizi norāda Francijas valdība, saskaņā ar Tiesas judikatūru citādi tas ir vienīgi tad, ja, apliekot ar nodokli pastāvīgo pārstāvniecību nerezidentu peļņu un/vai atļaujot sabiedrībai rezidentei, kurai tās pieder [22], atskaitīt to zaudējumus, šīs sabiedrības rezidences valsts nodokļu režīmā šīs pārstāvniecības tiek pielīdzinātas pastāvīgajām pārstāvniecībām rezidentēm [23].

35. Šajā sakarā īpaši atsaukšos uz atbildi, ko Tiesa ir sniegusi uz otro prejudiciālo jautājumu lietā *Timac Agro Deutschland* [24]. Tiesai būtībā tika jautāts, vai LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts nodokļu režīmu, saskaņā ar kuru gadījumā, kad sabiedrība rezidente citā dalībvalstī esošu pastāvīgo pārstāvniecību atsavina sabiedrībai nerezidentei, kas ietilpst tajā pašā koncernā, tiek izslēgta iespējamība sabiedrībai rezidentei tās nodokļa bāzē ņemt vērā šādi atsavinātās pārstāvniecības zaudējumus, ja saskaņā ar konvenciju par izvairīšanos no nodokļu dubultās uzlikšanas [25] ekskluzīvā kompetence aplikt ar nodokli šīs pārstāvniecības peļņu ir dalībvalstij, kurā tā atrodas. Tiesa atbildēja noliedzoši. Sprieduma 65. punktā tā nosprieda, ka, "tā kā Vācijas Federatīvajai Republikai nav kompetence nodokļu jomā attiecībā uz [..] [Austrijā esoša] pastāvīga uzņēmuma ar nodokli apliekamajiem ienākumiem un tā kā tā zaudējumu atskaitīšana Vācijā nav atļauta, [šāda] [..] pastāvīga uzņēmuma situācija nav salīdzināma ar Vācijā esoša

[19] Spriedums, 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

[20] Spriedums, 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

[21] Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

[22] Kā izriet no iepriekš 29. punktā izklāstītajiem apsvērumiem, šajā gadījumā tas tā nav.

[23] Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 17. jūlijs, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24. punkts), un 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, 28. punkts). Var atsaukties arī uz 2006. gada 12. decembra sprieduma *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:773), 68. punktu, kurā Tiesa nosprieda, 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 ir akcionāri rezidenti."

[24] 2015. gada 17. decembra spriedums (C-388/14, EU:C:2015:829).

[25] Šajā gadījumā Vācijas Federatīvās Republikas un Austrijas Republikas noslēgtā konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu paredzēja atbrīvojuma metodes piemērošanu.

pastāvīga uzņēmuma situāciju attiecībā uz Vācijas Federatīvās Republikas paredzētajiem pasākumiem sabiedrības rezidentes peļņas dubultas aplikšanas ar nodokļiem novēršanai vai samazināšanai".

36. Manuprāt, no šo secinājumu iepriekšējos punktos minētās judikatūras var izsecināt, ka izšķirošais faktors, lai konstatētu, ka attiecīgās rezidentu un nerezidentu situācijas nav objektīvi salīdzināmas attiecībā uz dalībvalsts nodokļu režīmu – un it īpaši zaudējumu atskaitāmību – ir tas, ka dalībvalsts nav tiesīga aplikt ar nodokli nerezidentus. Šajā ziņā būtu jāatsaucas uz ģenerāladvokāta M. Vatelē [*M. Wathelet*] secinājumiem lietā *Timac Agro Deutschland*[26], kuros, atsaucoties uz ģenerāladvokāta N. Jēskinena [*N. Jääskinen*] secinājumiem lietā *Miljoen* u.c.[27], viņš ir norādījis, ka "elements, kas man šķiet noteicošais, salīdzinot tādējādi salīdzināmās nodokļu maksātāju rezidentu un nerezidentu situācijas, lai raksturotu, iespējams, [Līgumā] aizliegtu ierobežojumu kapitāla brīvai apritei, 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" un ka "[š]ī metode liek vispirms pārbaudīt, vai attiecīgajai dalībvalstij (šajā gadījumā galvenās sabiedrības, kas pieprasa tās citā dalībvalstī reģistrētas pastāvīgās pārstāvniecības zaudējumu atskaitīšanu, rezidences valsts) ir tiesības uz attiecīgo ienākumu aplikšanu ar nodokļiem."

37. Vācijas valdība norāda, ka Tiesa savā jaunākajā spriedumā *AURES Holdings* ir apstiprinājusi, ka, zaudējumu atskaitāmības ziņā, novērtējot pārrobežu situācijas salīdzināmību ar iekšzemes situāciju, izšķirošais aspekts ir nodokļu kompetences neesamība. Tādēļ šā sprieduma 41. punktā Tiesa, pēc analoģijas atsaucoties uz sprieduma *Timac Agro Deutschland*[28] 65. punktu, ir nospriedusi, ka, "tā kā uzņēmējai dalībvalstij nav kompetences nodokļu jomā attiecībā uz taksācijas periodu, kurā radušies attiecīgie zaudējumi, tāda uzņēmuma situācija, kurš ir pārcēlis savu nodokļu rezidenci uz šo dalībvalsti un pēc tam norādījis uz zaudējumiem, kas radušies agrāk citā dalībvalstī, nav salīdzināma ar tāda uzņēmuma situāciju, kura rezultāti ietilpst pirmās dalībvalsts nodokļu kompetencē attiecībā uz taksācijas periodu, kurā šis uzņēmums ir cietis zaudējumus[29]".

38. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, līdzīgi Vācijas, Francijas un Somijas valdībām uzskatu, ka attiecībā uz tādu nodokļu režīmu kā pamatlietā aplūkojamais, saskaņā ar kuru divpusēja konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, piemērojot atbrīvojuma metodi, paredz, ka tās dalībvalsts ekskluzīvajai kompetencei nodokļu jomā ir pakļauta pastāvīgā pārstāvniecība nerezidente, kas tajā atrodas un kas pieder sabiedrībai, kuras juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, šo pārstāvniecību situācija nav objektīvi salīdzināma ar šādas sabiedrības pastāvīgās pārstāvniecības rezidentes situāciju.

39. No tā izriet, ka atšķirīgā attieksme pret šīm divām pastāvīgo pārstāvniecību kategorijām, kā aprakstīts šo secinājumu 29. punktā, nav uzskatāma par ierobežojumu, ko aizliegtu Līguma noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību.

[26] Ģenerāladvokāta M. Vatelē secinājumi lietā *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:533, 31. un 32. punkts; ģenerāladvokāta izcēlums).

[27] Ģenerāladvokāta N. Jēskinena secinājumi apvienotajās lietās *Miljoen* u.c. (C-10/14, C-14/14 un C-17/14, EU:C:2015:429, 55. punkts).

[28] Spriedums, 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829).

[29] Spriedums, 2020. gada 27. februāris, *AURES Holdings* (C-405/18, EU:C:2020:127, 41. punkts; skat. arī 45. punktu). Ir jāatzīst, ka minētā sprieduma faktiskie apstākļi atšķiras no šeit aplūkojamajiem. Tomēr, manuprāt, nodokļu kompetences neesamības izšķirošais elements, ko Tiesa ir atzinusi šajā spriedumā, attiecas uz tādu situāciju kā pamatlietā. Ir jānorāda, ka secinājumos lietā *AURES Holdings* (C-405/18, EU:C:2019:879, 28. un 30. punkts) ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*], ierosinot atteikties no salīdzināmības kritērija, ir arī norādījusi, ka "līdz šim Tiesa jautājumā par salīdzināmību ir ņēmusi vērā arī to, vai attiecīgajai dalībvalstij ir atbilstīga nodokļu uzlikšanas kompetence".

40. Iesniedzējtiesa jautā, vai iepriekš minētie konstatējumi būtu jāapšauba, ņemot vērā Tiesas pieeju spriedumā *Bevola* un *Jens W. Trock*.[30]

41. Manuprāt, uz šo jautājumu ir jāatbild noliedzoši.

42. Lieta *Bevola* un *Jens W. Trock*[31] attiecas uz Dānijas tiesisko regulējumu, kas izslēdz iespējamību sabiedrībai rezidentei no savas ar nodokli apliekamās peļņas atskaitīt zaudējumus, kas radušies tās citā dalībvalstī esošai pastāvīgajai pārstāvniecībai, pat ja šie zaudējumi neatgriezeniski vairs nevar tikt ņemti vērā šajā citā dalībvalstī, ja vien šī sabiedrība rezidente nav izvēlējusies tādu starptautiskās koptaksācijas kārtību, uz kuru attiecas stingri nosacījumi[32]. Turpretim sabiedrība rezidente būtu varējusi veikt šādu atskaitīšanu, ja tās pastāvīgā pārstāvniecība atrastos Dānijā. Tiesa konstatēja, ka šāds tiesiskais regulējums rada atšķirīgu attieksmi pret Dānijas sabiedrībām, kurām ir pastāvīgā pārstāvniecība Dānijā, un sabiedrībām, kurām ir pastāvīgā pārstāvniecība kādā citā dalībvalstī, un ka tas bija tāds, kas Dānijā reģistrētai sabiedrībai padara mazāk pievilcīgu iespējamību izmantot savu brīvību veikt uzņēmējdarbību, izveidojot pastāvīgās pārstāvniecības citās dalībvalstīs. Attiecībā uz situāciju salīdzināmību, atgādinājusi šo secinājumu 33. punktā minēto principu, Tiesa sprieduma *Bevola* un *Jens W. Trock* 38. punktā ir nospriedusi, ka "tomēr – ņemot vērā mērķi novērst zaudējumu divkāršu atskaitīšanu – tādu zaudējumu kontekstā, kas attiecināmi uz pastāvīgu dibinājumu nerezidentu, kurš ir pilnībā izbeidzis darbību un kura zaudējumus nav varēts un vairs nevar atskaitīt no tā ar nodokli apliekamajiem ienākumiem tajā dalībvalstī, kurā tas veica darbību, situācija, kurā ir sabiedrība rezidente, kurai pieder šāds dibinājums, neatšķiras no situācijas, kurā ir sabiedrība rezidente, kurai pieder pastāvīgs dibinājums rezidents[33]".

43. Tādējādi Tiesas pieņemto risinājumu varētu saprast tā, ka tas ir piemērojams ikvienā gadījumā, kad pastāvīgajai pārstāvniecībai nerezidentei rodas galīgie zaudējumi – neatkarīgi no tā, vai neiespējamība atskaitīt šos zaudējumus mātessabiedrības rezidences valstī izriet no vienpusējas valsts tiesību normas vai no divpusējas konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, un no tā, vai nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas metode ir ieskaitīšanas metode[34] vai tomēr atbrīvojuma metode. Man šķiet, ka šī spriedumā *Bevola* un *Jens W. Trock* izmantotā interpretācija, ko šajā lietā izvirza W un Komisija, nozīmētu, ka Tiesa ir būtiski grozījusi pieeju, kuru tā izstrādājusi savā agrākajā judikatūrā.

44. Tāpat kā Vācijas, Francijas un Somijas valdības, uzskatu, ka risinājums, ko Tiesa ir izmantojusi sprieduma *Bevola* un *Jens W. Trock*[35] 38. punktā, ir saderīga ar pieeju, ko tā izmantojusi iepriekšējā sprieduma *Timac Agro Deutschland*[36] 65. punktā.

30 2018. gada 12. jūnija spriedums (C-650/16, EU:C:2018:424).

31 2018. gada 12. jūnija spriedums (C-650/16, EU:C:2018:424).

32 Saskaņā ar *Selskabsskatteloven* (Dānijas Uzņēmumu ienākuma nodokļa likums) 8. panta 2. punktu ar nodokli apliekamajos ienākumos neietilpst ienākumi vai izdevumi, kas saistīti ar kādā ārvalstī, Fēru salās vai Grenlandē esošu pastāvīgo pārstāvniecību vai nekustamu īpašumu, ja vien šā likuma 31.A panta 1. punktā nav noteikts citādi. Saskaņā ar šo normu augšupējā mātessabiedrība var izvēlēties piemērot starptautiskās koptaksācijas kārtību, tas ir, nolemt, ka visas koncernā ietilpstošās sabiedrības rezidentes vai nerezidentes, tostarp to pastāvīgās pārstāvniecības un nekustamais īpašums, kas atrodas Dānijā vai ārpus tās, ir apliekami ar nodokli Dānijā.

33 2018. gada 12. jūnija spriedums (C-650/16, EU:C:2018:424).

34 Saskaņā ar ieskaitīšanas metodi, atšķirībā no atbrīvojuma metodes, abas valstis saglabā savas attiecīgās nodokļu kompetences. Nodokļu maksātāji, kas gūst ārvalsts izcelsmes ienākumus, tādējādi tiek aplikti ar nodokļiem viņu rezidences valstī par to visā pasaulē gūtajiem ienākumiem, tostarp par ārvalsts izcelsmes ienākumiem, un šī valsts tikai apņemas ieskaitīt izcelsmes valstī samaksāto nodokli ar savu nodokli, kas attiecināms uz ārvalsts izcelsmes ienākumiem.

35 2018. gada 12. jūnija spriedums (C-650/16, EU:C:2018:424).

36 Vēlos atsaukties arī uz spriedumiem, 2014. gada 17. jūlijs, *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087), un 2020. gada 27. februāris, *AURES Holdings* (C-405/18, EU:C:2020:12), pēdējais minētais ir vēlāks par spriedumu, kas pasludināts lietā *Bevola* un *Jens W. Trock*.

45. Lietā *Timac Agro Deutschland*[37] rezidences valsts bija noslēgusi divpusēju konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, saskaņā ar kuru atbrīvojuma metode ir piemērojama ienākumiem, kas gūti to izcelsmes valstī. Tādējādi tā atteicās no tiesībām aplikt ar nodokli to pastāvīgo pārstāvniecību ienākumus, kuras atrodas ienākumu izcelsmes valstī. Turpretī lietā *Bevola* un *Jens W. Trock*[38] rezidences valsts uz valsts tiesību normas pamata vienpusēji izvēlējās neaplikt ar nodokli ienākumus, ko guvusi pastāvīgā pārstāvniecība nerezidente, kas pieder sabiedrībai rezidentei, lai gan tā būtu bijusi kompetenta to darīt.

46. Tātad vienīgi pirmajā gadījumā var uzskatīt, ka rezidences valsts faktiski un pilnā apmērā ir atteikusies no tiesībām aplikt ar nodokli pastāvīgo pārstāvniecību nerezidentu ienākumus. Kā iepriekš jau tika paskaidrots, šis faktors ir izšķirošais, lai konstatētu, vai attiecīgās rezidentu un nerezidentu situācijas nav objektīvi salīdzināmas dalībvalsts nodokļu režīma, citastarp arī zaudējumu atskaitāmības ziņā.

47. Sprieduma *Bevola* un *Jens W. Trock*[39] 39. punktā Tiesa gan ir atzinusi, ka "ar aplūkojamajām valsts tiesību normām – ar kurām paredzēts novērst, ka divkārši tiek aplikta pastāvīga dibinājuma nerezidenta peļņa un divkārši tiek atskaitīti tā zaudējumi, – vispārīgāk ir iecerēts nodrošināt, lai sabiedrība, kam pieder šāds dibinājums, ar nodokli tiktu aplikta atbilstīgi savai maksātspējai" un ka "tādas sabiedrības, kurai piederošs pastāvīgs dibinājums nerezidents ir cietis neatgriezeniskus zaudējumus, maksātspēja tiek ietekmēta gluži tāpat kā tādas sabiedrības rezidentes maksātspēja, kurai piederošs pastāvīgs dibinājums rezidents ir cietis zaudējumus".

48. Tomēr – tāpat kā iesniedzējtiesa – neesmu pārliecināts, ka nodokļu maksātspēja, ko turklāt iesniedzējtiesa nav izvirzījusi kā vienu no Konvencijas mērķiem, būtu izšķirošais faktors, lai konstatētu, vai attiecīgās rezidentu un nerezidentu situācijas ir objektīvi salīdzināmas dalībvalsts nodokļu režīma ziņā tādā gadījumā kā šeit aplūkojamais, kad saskaņā ar divpusēju konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas paredz piemērot atbrīvojuma metodi, šī dalībvalsts ir pilnīgi atteikusies no kompetences aplikt ar nodokli pastāvīgās pārstāvniecības nerezidentes, kuras tādējādi ir pakļautas tās dalībvalsts nodokļu izņēmumkompetencei, kurā tās atrodas. Šajā ziņā piekrītu iesniedzējtiesai, ka "mērķis nodokļu ieturēšanai atkarībā no nodokļu maksātspējas, kā minēts spriedumā [*Bevola* un *Jens W. Trock*[40]], ir vispārīgs, teorētisks nodokļu uzlikšanas princips [un ka nav lietderīgi] Konvencijā paredzētajai atbrīvojuma metodei pievienot mērķi, kas jau nav izteikts konkrētajos mērķos – izvairīties no nodokļu dubultās uzlikšanas un zaudējumu dubultas atskaitīšanas."

49. Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uzskatu, ka gadījumā, kad runa nav par objektīvi salīdzināmām situācijām, tāds nodokļu režīms kā pamatlietā aplūkojamais nav uzskatāms par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu. Tādēļ ierosinu Tiesai uz pirmo jautājumu atbildēt noliedzoši, proti, ka ar EKL 43. pants kopsakarā ar EKL 48. pantu pieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kas liedz sabiedrībai rezidentei no tās ar nodokli apliekamās peļņas atskaitīt citā dalībvalstī esošas pastāvīgās pārstāvniecības galīgos zaudējumus, ja saskaņā ar šīm tiesību normām, pamatojoties uz šo abu dalībvalstu divpusēju konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, peļņa un zaudējumi ir atbrīvoti no nodokļa.

37 2015. gada 17. decembra spriedums (C-388/14, EU:C:2015:829).

38 2018. gada 12. jūnija spriedums (C-650/16, EU:C:2018:424).

39 Turpat.

40 Turpat.

50. Ņemot vērā manis ierosināto atbildi uz pirmo prejudiciālo jautājumu, Tiesai nav nepieciešams atbildēt uz otro līdz piekto jautājumu, kuri uzdoti gadījumam, ja uz pirmo jautājumu tiktu sniegta apstiprinoša atbilde. Tomēr pilnīguma labad un ņemot vērā, ka Tiesa varētu paust viedokli, kas atšķirtos no ierosinātās atbildes uz pirmo jautājumu, katru no šiem jautājumiem aplūkošu pēc kārtas.

B. Par otro jautājumu

51. Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai EKL 43. pants kopsakarā ar EKL 48. pantu nepieļauj arī tādu tiesisko regulējumu kā *GewStG*, kas liedz sabiedrībai rezidentei no tās ar nodokli apliekamās komercdarbības peļņas atskaitīt galīgos zaudējumus, kas radušies pastāvīgajai pārstāvniecībai nerezidentei.

52. Iesniedzējtiesa paskaidro, ka saimnieciskās darbības nodoklis ir pašvaldības reālnodoklis, ko piemēro jebkurai darbībai rūpniecībā vai tirdzniecībā, kas notiek valsts teritorijā. Tas tiekot iekasēts neatkarīgi no nodokļu maksātāja personīgajiem apstākļiem un papildus iedzīvotāju ienākuma nodoklim vai uzņēmumu ienākuma nodoklim. Ar saimnieciskās darbības nodokli esot bijis paredzēts kompensēt īpašos apgrūtinājumus, ko rūpniecība, tirdzniecība un amatniecība rada pašvaldībām. Kopš 1988. gada ar saimnieciskās darbības nodokli būtībā tiekot aplikta komercdarbības peļņa, kas, pamatojoties uz *EStG* vai *KStG*, tiek aprēķināta kā peļņa, kas gūta no darbības rūpniecībā vai tirdzniecībā, attiecīgi atbilstoši *GewStG* 8. un 9. pantam piemērojot konkrētus pieskaitījumus vai atskaitījumus. Konkrētāk, saskaņā ar *GewStG* 9. panta 3. punktu peļņas un pieskaitījumu summu samazina tās uzņēmuma komercdarbības peļņas daļas apmērā, kas attiecināma uz šā uzņēmuma pastāvīgo pārstāvniecību ārvalstī.

53. Iesniedzējtiesa paskaidro, ka pastāvīgo pārstāvniecību nerezidentu ienākumi – gan pozitīvi, gan negatīvi – tiek izslēgti no saimnieciskās darbības nodokļa aprēķinu bāzes neatkarīgi no tā, vai piemērojamajā konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu tiek izmantota atbrīvojuma metode vai ieskaitīšanas metode vai šāda konvencija netiek piemērota vispār.

54. Iesniedzējtiesa uzskata, ka gadījumā, ja brīvība veikt uzņēmējdarbību nozīmētu, ka galīgie zaudējumi, kas radušies pastāvīgajām pārstāvniecībām nerezidentēm, ir jāņem vērā mātessabiedrības dalībvalstī, nosakot uzņēmumu ienākuma nodokļa saistības, tie būtu jāņem vērā arī saimnieciskās darbības nodokļa bāzē. Tomēr tā norāda, ka Vācijas nodokļu iestādes un daži doktrīnas autori iebilst pret šādu risinājumu, jo saimnieciskās darbības nodoklis esot strukturēts tā, lai tas būtu saistīts ar konkrētu valsti, un tas ir reālnodoklis. Turklāt B finanšu pārvalde apgalvo, ka Apvienotajā Karalistē neesot reālnodokļu, kas būtu salīdzināmi ar saimnieciskās darbības nodokli. Atsaucoties uz Tiesas spriedumu lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*[41], tā apgalvo, ka ar Savienības tiesību aktiem nevar uzlikt Vācijas Federatīvajai Republikai pienākumu uzņemties tās valsts izdarītās izvēles sekas, kurā gūti ienākumi.

55. Manuprāt, ja, kā, šķiet, liek saprast iesniedzējtiesa un kas minētajai tiesai ir jākonstatē, saimnieciskās darbības nodoklis atgādina ienākuma nodokli, lai gan pastāv dažas atšķirības starp komercdarbības peļņu un ar uzņēmumu ienākuma nodokli apliekamo peļņu[42], ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu apstiprinoša, apstiprinoši būtu jāatbild arī uz otro jautājumu.

[41] 2008. gada 23. oktobra spriedums (C-157/07, EU:C:2008:588).

[42] Saskaņā ar *GewStG* 7. panta pirmo teikumu šī peļņa ir jāpalielina, kā noteikts 8. pantā, vai jāsamazina, kā noteikts 9. pantā.

56. Tas, ka saimnieciskās darbības nodoklis "ir strukturāli saistīts ar iekšzemes situāciju (teritorialitātes princips)", kā norāda iesniedzējtiesa, manuprāt, neliek apšaubīt šo vērtējumu. Kā pareizi norāda Komisija, tādā situācijā kā pirmajā jautājumā minētajā mātessabiedrības rezidentes situācija saistībā ar saimnieciskās darbības nodokli neatšķiras no tās situācijas saistībā ar uzņēmumu ienākuma nodokli, jo abos gadījumos ar nodokli tiek aplikti tikai iekšzemes ienākumi. Kā norāda iesniedzējtiesa un Vācijas valdība, ja ir piemērojama divpusēja konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas paredz atbrīvojuma metodi, pastāvīgo pārstāvniecību nerezidentu ienākumi – gan pozitīvi, gan negatīvi – ir izslēdzami no saimnieciskās darbības nodokļa aprēķinu bāzes, jo *GewStG* 7. panta pirmais teikums ietver atsauci uz "peļņu [..], kas noteikta atbilstoši [..] *KStG* normām"[43].

57. Līdz ar to uzskatu, ka gadījumā, ja uz pirmo jautājumu tiktu sniegta apstiprinoša atbilde, sprieduma *Bevola* un *Jens W. Trock*[44] 38. punktā izmantotais Tiesas risinājums attiecībā uz rezidentu un nerezidentu attiecīgo situāciju objektīvu salīdzināmību saistībā ar galīgo zaudējumu atskaitāmību būtu vienlīdz jāattiecina uz saimnieciskās darbības nodokļa aprēķināšanu.

58. Tiesvedības ietvaros iesniedzējtiesā B finanšu pārvalde apgalvoja, ka Apvienotajā Karalistē nepastāv reālnodoklis, kas būtu līdzīgs saimnieciskās darbības nodoklim. Tā izsecināja, ka "zaudējumu atskaitījuma izslēgšana attiecībā uz saimnieciskās darbības nodokļa noteikšanu galvenokārt ir sekas tam, ka Apvienotā Karaliste, būdama izcelsmes valsts, jau sākotnēji nepieļauj zaudējumu atskaitīšanu saimnieciskās darbības nodokļa noteikšanai". Šī argumentācija mani nepārliecina. Kā, manuprāt, pareizi norāda Komisija, Apvienotajā Karalistē esošas pastāvīgās pārstāvniecības iespējamajiem ienākumiem piemēro uzņēmumu ienākuma nodokli un tādēļ tie ir apliekami ar nodokli neatkarīgi no tā, vai papildus uzņēmumu ienākuma nodoklim ir piemērojami arī citi ienākuma nodokļi.

59. B finanšu pārvaldes atsauce uz Tiesas spriedumu lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*[45], kurā tā ir nospriedusi, ka "valstij nevar uzlikt pienākumu, piemērojot savus nodokļu tiesību aktus, ņemt vērā iespējami negatīvās sekas, kas izriet no tāda citas valsts tiesiskā regulējuma īpatnībām, kas ir piemērojams pastāvīgajai pārstāvniecībai, kas atrodas minētās dalībvalsts teritorijā un kas pieder sabiedrībai, kuras juridiskā adrese atrodas pirmās valsts teritorijā", nav nozīmīga. Kā pareizi apgalvo W un Komisija, tur aprakstītā situācija atšķiras no šīs lietas pamatā esošās situācijas, kurā neiespējamība ņemt vērā galīgos zaudējumus, kas radušies pastāvīgajai pārstāvniecībai nerezidentei, neizriet no tās valsts normatīvā regulējuma, kurā tas atrodas – konkrētāk, tā iemesla dēļ, ka šajā valstī nav saimnieciskās darbības nodoklim līdzīga nodokļa –, bet gan no tā, ka šī pārstāvniecība ir izbeigusi savu darbību un līdz ar to tā vairs negūst ienākumus.

C. Par trešo jautājumu

60. Ar uzdoto trešo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas precizēt jēdzienu "galīgie zaudējumi". Konkrētāk, atsaucoties uz Tiesas spriedumiem *Memira Holding* un *Holmen*[46], tā jautā, vai zaudējumus var uzskatīt par "galīgiem", ja pastāvīgā pārstāvniecība, kas atrodas kādā dalībvalstī,

[43] Ja šādas konvencijas nav vai ja piemērojamā konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu paredz ieskaitīšanas metodi, pastāvīgo pārstāvniecību nerezidentu ienākumi saskaņā ar *GewStG* 9. panta 3. punktu tiek atskaitīti no komercdarbības peļņas un tāpēc nav apliekami ar saimnieciskās darbības nodokli.

[44] 2018. gada 12. jūnija spriedums (C-650/16, EU:C:2018:424).

[45] 2008. gada 23. oktobra spriedums (C-157/07, EU:C:2008:588, 49. punkts).

[46] Spriedumi, 2019. gada 19. jūnijs, *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:510), un 2019. gada 19. jūnijs, *Holmen* (C-608/17, EU:C:2019:511).

tiek slēgta, tomēr vismaz teorētiski ir iespējams, ka mātessabiedrība tajā pašā dalībvalstī varētu atvērt jaunu pastāvīgo pārstāvniecību un ka pirmās minētās agrākos zaudējumus varētu ieskaitīt pret otras minētās peļņu.

61. Iesniedzējtiesa norāda, ka *Hessisches Finanzgericht* (Hesenes Finanšu tiesa) šajā lietā ir konstatējusi galīgo zaudējumu esamību. Slēdzot savu pastāvīgo pārstāvniecību, atlaižot tās darbiniekus un laužot iznomāto telpu nomas līgumu, W izdarīja visu iespējamo, lai izbeigtu savas pārstāvniecības darbību Apvienotajā Karalistē, un tas liecinot, ka W, visticamāk, vairs negūs ienākumus, izmantojot pārstāvniecību šajā valstī, un, *a fortiori*, peļņu, no kuras turpmāk varētu atskaitīt zaudējumus, kas radušies pirms tās slēgšanas.

62. No Tiesas sprieduma *Marks & Spencer*[47] 55. punkta izriet, ka meitassabiedrības nerezidentes zaudējumi ir uzskatāmi par galīgiem, ja:

– meitassabiedrība nerezidente ir izmantojusi visas iespējas ņemt vērā zaudējumus, kas ir tās rezidences valstī attiecīgajā finanšu gadā, par ko ir iesniegts lūgums par atvieglojuma piešķiršanu, kā arī iepriekšējo finanšu gadu laikā, ja vajadzīgs, šos zaudējumus novirzot trešām personām vai tos atskaitot no peļņas, ko meitassabiedrība guvusi iepriekšējos finanšu gados, un

– nepastāv iespēja, ka meitassabiedrības zaudējumus varētu ņemt vērā tās rezidences valstī nākamo finanšu gadu ietvaros vai nu tā pati, vai arī trešā persona, it īpaši, ja meitassabiedrība tai tiek pārdota.

63. Šie apsvērumi attiecas arī uz zaudējumiem, kas radušies pastāvīgajai pārstāvniecībai nerezidentei[48].

64. Turpmākos spriedumos Tiesa ir izskaidrojusi zaudējumu galīguma kritēriju. Piemēram, lietā *Memira Holding* un *Holmen*[49] Tiesai tika lūgts precizēt situāciju, kas minēta sprieduma *Marks & Spencer*[50] 55. punkta otrajā ievilkumā, kad nepastāv iespējamība, ka ārvalsts meitassabiedrības zaudējumi nākamajos taksācijas gados varētu tikt ņemti vērā tās reģistrācijas valstī. Tā ir konstatējusi, ka ar to, ka šī valsts neļauj pārnest zaudējumus, vēl nepietiek, lai meitasuzņēmuma zaudējumi būtu uzskatāmi par galīgiem zaudējumiem. Zaudējumus nevarot kvalificēt kā galīgus, ja pastāv iespējamība, ka šos zaudējumus varētu atskaitīt, nododot tos trešai personai. Trešā persona fiskālām vajadzībām var ņemt vērā meitassabiedrības zaudējumus valstī, kurā tā ir reģistrēta, piemēram, pēc šīs meitassabiedrības pārdošanas par cenu, kurā ņemta vērā nodokļa atvieglojuma, ko veido šo zaudējumu atskaitāmība, vērtība. Mātessabiedrībai ir jāspēj pierādīt, ka šādas iespējamības nav.

[47] 2005. gada 13. decembra spriedums (C-446/03, EU:C:2005:763).

[48] Spriedums, 2008. gada 15. maijs, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278). Skat. arī spriedumu, 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock* (C-650/16, EU:C:2018:424, 64. punkts).

[49] Spriedumi, 2019. gada 19. jūnijs, *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:510, 22.–28. punkts), un 2019. gada 19. jūnijs, *Holmen* (C-608/17, EU:C:2019:511, 34.–40. punkts).

[50] 2005. gada 13. decembra spriedums (C-446/03, EU:C:2005:763).

65. Spriedumu *Memira Holding* un *Holmen*[51] šaura interpretācija varētu likt domāt, ka zaudējumi, kas radušies pastāvīgajai pārstāvniecībai nerezidentei, kas ir galīgi slēgta[52], nav uzskatāmi par galīgiem, ja mātessabiedrība, kas atrodas citā dalībvalstī, pēc tam varētu atvērt jaunu pastāvīgo pārstāvniecību tajā pašā valstī, kurā atradās iepriekšējā pastāvīgā pārstāvniecība, uz kuru varētu pārnest agrākos zaudējumus neatkarīgi no tā, vai šāda pārnešana ir paredzēta pēdējās minētās valsts tiesību aktos. Šādā situācijā zaudējumi neatbilstu sprieduma *Marks & Spencer*[53] 55. punkta otrajā ievilkumā minētajiem nosacījumiem.

66. Tomēr šāda interpretācija šķiet pārāk tālejoša apstākļos, kad mātessabiedrībai vēl nepieder cita pastāvīgā pārstāvniecība valstī, kurā atradās slēgtā pastāvīgā pārstāvniecība, un iespējamība, ka tā jebkurā laikā nākotnē šajā valstī varētu atvērt jaunu pastāvīgo pārstāvniecību, uz kuru varētu pārnest agrākos zaudējumus, ir tikai hipotētiska. Mātessabiedrībai būtu ne tikai praktiski neiespējami vai pārmērīgi sarežģīti pierādīt, ka tai tas nav iespējams, bet šādas pieejas rezultātā arī zaudējumi, kas radušies pastāvīgajai pārstāvniecībai citā dalībvalstī, nekad netiktu uzskatīti par galīgiem zaudējumiem, un tas spriedumā *Marks & Spencer*[54] minēto pienākumu ņemt vērā galīgos zaudējumus padarītu bezjēdzīgu.

67. Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, uzskatu, ka, ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu apstiprinoša, uz trešo jautājumu būtu jāatbild noliedzoši.

D. Par ceturto jautājumu

68. Ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai pastāvīgās pārstāvniecības zaudējumi, kas pārnesti no taksācijas periodiem pirms tās slēgšanas, var tikt uzskatīti par "galīgiem" zaudējumiem. Tā norāda, ka Federālā Finanšu ministrija uzskata, ka vienīgi tie zaudējumi, kas radušies pēdējā taksācijas periodā, var tikt ņemti vērā kā "galīgie zaudējumi".

69. Tiesa šim jautājumam ir pievērsusies – tomēr nav nospriedusi nepārprotami – spriedumā Komisija/Apvienotā Karaliste[55], kurā tā ir atzinusi tādas valsts tiesību normas saderību ar brīvību veikt uzņēmējdarbību, saskaņā ar kuru novērtējums par to, vai meitassabiedrības rezidentes zaudējumi ir galīgi sprieduma *Marks & Spencer*[56] 55. punkta izpratnē, ir veicams "atkarībā no situācijas, kāda tā ir uzreiz pēc" finanšu gada, kurā radušies šie zaudējumi, "beigām".

70. Tomēr nešķiet, ka šis spriedums ļautu no tā izdarīt galīgus secinājumus, lai varētu atbildēt uz ceturto jautājumu. Vairākos ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumos par šo tematu viņa ir izteikusies tiešāk[57], norādīdama, ka zaudējumi, kuri taksācijas perioda beigās nav bijuši galīgi, arī vēlāk nevar kļūt par galīgiem zaudējumiem. Viņa uzskata, ka, ja uzkrātos (pārnestos) zaudējumus būtu iespējams atzīt par galīgajiem zaudējumiem, nodoklis par sākotnēji sekmīgo meitassabiedrības (vai pastāvīgās pārstāvniecības) darbību tiktu ieturēts vienīgi tajā valstī, kurā tā

[51] Spriedumi, 2019. gada 19. jūnijs, *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:510), un 2019. gada 19. jūnijs, *Holmen* (C-608/17, EU:C:2019:511).

[52] Kā pareizi norāda Vācijas un Somijas valdības, pastāvīgās pārstāvniecības slēgšana atšķiras no meitassabiedrības likvidācijas tādā nozīmē, ka pastāvīgā pārstāvniecība juridiski ir daļa no sabiedrības, kurai tā pieder. Pat ja tā savu pastāvīgo pārstāvniecību citā dalībvalstī ir galīgi slēgusi, šai sabiedrībai ir tiesības pēc tam šajā valstī atvērt jaunu pastāvīgo pārstāvniecību.

[53] Spriedums, 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763).

[54] Turpat.

[55] 2015. gada 3. februāra spriedums (C-172/13, EU:C:2015:50).

[56] 2005. gada 13. decembra spriedums (C-446/03, EU:C:2005:763).

[57] Ģenerāladvokātes J. Kokotes secinājumi lietā *Memira Holding* (C-607/17, EU:C:2019:8, 58. un 59. punkts), *Holmen* (C-608/17, EU:C:2019:9, 54. un 55. punkts) un *AURES Holdings* (C-405/18, EU:C:2019:879, 61.–65. punkts).

atrodas, savukārt vēlāka zaudējumus nesoša darbība tiktu finansēta no mātessabiedrības rezidences valsts nodokļu ieņēmumiem, kas būtu pretrunā mērķim saglabāt nodokļu kompetences pienācīgu sadalījumu.

71. Uzskatu, ka ģenerāladvokātes J. Kokotes viedoklis par šo tematu ir pārliecinošs. Tāpat kā Vācijas, Francijas un Somijas valdības ierosinu uz ceturto jautājumu atbildēt noliedzoši.

E. Par piekto jautājumu

72. Ar piekto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai pastāvīgās pārstāvniecības nerezidentes galīgo zaudējumu summa, kas jāņem vērā mātessabiedrības rezidences dalībvalstī, būtu jāierobežo galīgo zaudējumu summas apmērā, kuri, ja tas būtu bijis iespējams, būtu ņemti vērā dalībvalstī, kurā atrodas pastāvīgā pārstāvniecība.

73. Lietā, kurā pasludināts spriedums *A* [58], Tiesai citastarp tika uzdots jautājums, vai tad, ja saistībā ar apvienošanos mātessabiedrībai būtu ļauts ņemt vērā tās meitassabiedrības nerezidentes zaudējumus, šie zaudējumi būtu jāaprēķina atbilstoši mātessabiedrības rezidences valsts tiesību aktiem vai meitassabiedrības rezidences valsts tiesību aktiem. Vispirms Tiesa atgādināja, ka saskaņā ar pašlaik spēkā esošajām Savienības tiesībām brīvība veikt uzņēmējdarbību principā, veicot tādu darījumu kā tas, uz kuru attiecas pamatlieta, neprasa piemērot noteiktu likumu, aprēķinot pievienojamās meitassabiedrības zaudējumus, kurus ir pārņēmusi mātessabiedrība (sprieduma 58. punkts). Pēc tam Tiesa norādīja, ka šis aprēķins principā nedrīkst radīt nevienlīdzīgu attieksmi salīdzinājumā ar aprēķinu, kas būtu veikts šādā pašā gadījumā attiecībā uz zaudējumiem, kas būtu pārņemti no meitassabiedrības rezidentes (sprieduma 59. punkts). Visbeidzot Tiesa konstatēja, ka šādu jautājumu nevar apsvērt abstrakti un kā hipotēzi, bet gan ir jāveic katra attiecīgā gadījuma atsevišķa analīze (sprieduma 60. punkts).

74. Tāpat kā W, Komisija un Somijas valdība, uzskatu, ka tie paši principi būtu piemērojami arī attiecībā uz to zaudējumu aprēķināšanu, kas radušies pastāvīgajai pārstāvniecībai nerezidentei, lai šos zaudējumus ņemtu vērā mātessabiedrības rezidences valstī. Tādējādi šajā gadījumā, lai nodrošinātu vienlīdzīgu attieksmi galīgo zaudējumu atskaitāmības ziņā starp sabiedrībām rezidentēm, kurām ir pastāvīgā pārstāvniecība nerezidente, un sabiedrībām rezidentēm, kurām ir pastāvīgā pārstāvniecība rezidente, vērā ņemamo galīgo zaudējumu summai nebūtu jāpārsniedz tā, kas aprēķināta, piemērojot mātessabiedrības rezidences valsts (šajā gadījumā Vācijas) noteikumus.

75. Tomēr, ja galīgo zaudējumu summa, kas aprēķināta, pamatojoties uz mātessabiedrības rezidences valsts noteikumiem, būtu lielāka par to, kas aprēķināta atbilstoši tās valsts noteikumiem, kurā atrodas pastāvīgā pārstāvniecība (šajā gadījumā Apvienotās Karalistes), tā būtu jāierobežo pēdējās minētās summas apmērā. Pretējā gadījumā sabiedrībām rezidentēm, kurām ir pastāvīgā pārstāvniecība rezidente, būtu priekšrocība salīdzinājumā ar sabiedrībām rezidentēm, kurām ir pastāvīgā pārstāvniecība nerezidente. Turklāt, ja nebūtu šāda ierobežojuma, mātessabiedrības rezidences dalībvalstij būtu jāuzņemas nelabvēlīgās sekas, kas rastos, piemērojot tās dalībvalsts nodokļu tiesību normas, kurā atrodas pastāvīgā pārstāvniecība nerezidente.

[58] 2013. gada 21. februāra spriedums (C-123/11, EU:C:2013:84).

V. Secinājumi

76. Ņemot vērā iepriekš izklāstīto, ierosinu Tiesai uz *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) uzdoto pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Eiropas Kopienas dibināšanas līguma 43. pants kopsakarā ar 48. pantu (tagad – Līguma par Eiropas Savienības darbību 49. pants kopsakarā ar 54. pantu) pieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurš liedz sabiedrībai rezidentei no tās ar nodokli apliekamās peļņas atskaitīt tādas pastāvīgās pārstāvniecības zaudējumus, kura atrodas citā dalībvalstī, ja, pirmkārt, šī sabiedrība ir izmantojusi visas iespējas atskaitīt šos zaudējumus, kuras paredzētas tās dalībvalsts tiesību aktos, kurā atrodas šī pastāvīgā pārstāvniecība, un, otrkārt, tā no šīs pastāvīgās pārstāvniecības vairs negūst ienākumus un līdz ar to vairs nav iespējams ņemt vērā zaudējumus šajā dalībvalstī ("galīgie" zaudējumi), ja ar attiecīgajiem tiesību aktiem peļņa un zaudējumi ir atbrīvoti no aplikšanas ar nodokli, pamatojoties uz abu šo dalībvalstu divpusēju konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu.