TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2013. gada 21. februārī*

Brīvība veikt uzņēmējdarbību — LESD 49. pants — Nodokļu tiesību akti — Vienā dalībvalstī reģistrētas mātessabiedrības apvienošanās ar citā dalībvalstī reģistrētu meitassabiedrību — Iespējamība mātessabiedrībai atskaitīt meitassabiedrības darbības rezultātā radušos zaudējumus — Izņēmums attiecībā uz meitassabiedrībām nerezidentēm

Lieta C-123/11

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Somija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 7. martā un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 9. martā, tiesvedībā par prasību, ko cēlusi

***A Oy .***

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], kas pilda ceturtās palātas priekšsēdētāja pienākumus, tiesneši Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), K. Toadere [*C. Toader*], A. Prehala [*A. Prechal*] un E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*],

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre L. Hjūleta [*L. Hewlett*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2012. gada 7. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *A Oy* vārdā – *A. Blomqvist*, *asianajaja*,

— Somijas valdības vārdā – *M. Pere*, pārstāve,

— Vācijas valdības vārdā – *K. Petersen*, pārstāve,

— Francijas valdības vārdā – *G. de Bergues* un *J.-S. Pilczer*, pārstāvji,

— Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *M. Santoro*, *avvocato dello Stato*,

— Zviedrijas valdības vārdā – *A. Falk* un *S. Johannesson*, pārstāves,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *C. Murrell*, pārstāve, kurai palīdz *K. Bacon* un *R. Hill*, *barristers*,

* Tiesvedības valoda – somu.

— Eiropas Komisijas vārdā – *R. Lyal* un *I. Koskinen*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2012. gada 19. jūlija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 49. un 54. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā par prasību, ko cēlusi atbilstoši Somijas tiesībām dibinātā uzņēmējsabiedrība *A Oy* (turpmāk tekstā – "*A*") par *Keskusverolautakunta* (Galvenā nodokļu pārvalde) lēmumu, saskaņā ar kuru *A*, veicot apvienošanos ar Zviedrijas meitassabiedrību, tika liegta iespēja nodokļa aprēķināšanas nolūkā atskaitīt šīs pēdējās zaudējumus.

### Atbilstošās tiesību normas

*Starptautiskās tiesības*

3 1996. gada 23. septembrī Helsinkos noslēgtās Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ienākuma nodokļa un īpašuma nodokļa jomā (*SopS* 26/1997), kas noslēgta starp Ziemeļvalstīm, 7. panta 1. punktā ir noteikts:

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

*Somijas tiesību akti*

4 Likumā 360/1968 par uzņēmumu ienākuma nodokli (*Laki elinkeinotulon verottamisesta* (360/1968)), kura mērķis it īpaši bija transponēt Padomes 2009. gada 19. oktobra Direktīvu 2009/133/EK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, daļējai sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, kā arī *SE* vai *SCE* juridiskās adreses pārcelšanai no vienas dalībvalsts uz citu (OV L 310, 34. lpp.), ir precizētas uzņēmējsabiedrību apvienošanu/pievienošanu regulējošās tiesību normas.

5 Šī likuma 52.a panta 2. punktā apvienošanās jēdziens ir definēts šādi:

"Apvienošanās ir darījums, ar kuru:

[..]

2) pievienojamā uzņēmējsabiedrība, kas beidz darbību, bet nelikvidējas, pārved visus aktīvus un pasīvus iegūstošajai uzņēmējsabiedrībai, kam pieder visas pievienojamās uzņēmējsabiedrības kapitālu veidojošās akcijas, vai akciju sabiedrībai, kuras īpašumā ir šāda uzņēmējsabiedrība."

6 1992. gada 30. decembra Likumā 1535/1992 par ienākuma nodokli (*Tuloverolaki* (1535/1992); turpmāk tekstā – "Likums par ienākuma nodokli") ir precizēts sabiedrību zaudējumiem piemērojamais nodokļu režīms.

7 Šī likuma 117. pantā ir paredzēts, ka konstatētos no saimnieciskās darbības radušos zaudējumus atskaita no turpmāko gadu saimnieciskās darbības rezultātā gūtajiem ienākumiem.

8 Minētā likuma 119. panta pirmajā un otrajā daļā ir precizēts:

"Taksācijas gadā no saimnieciskās un lauksaimnieciskās darbības radušos zaudējumus nākamajos 10 taksācijas gados atskaita no saimnieciskās un lauksaimnieciskās darbības rezultātā gūtās peļņas, ciktāl peļņa tiek gūta.

"No saimnieciskās darbības radušies zaudējumi" ir tādi finansiāli zaudējumi, ko aprēķina saskaņā ar [Likumu 360/1968 par uzņēmumu ienākuma nodokli] [..]."

9 Šī paša likuma 123. panta otrajā daļā ir paredzēti šādi nosacījumi, kādos iegūstošā uzņēmējsabiedrība var nodokļu aprēķināšanas nolūkā pārņemt pievienojamās uzņēmējsabiedrības zaudējumus:

"Uzņēmējsabiedrībām apvienojoties [..], saņēmējai uzņēmējsabiedrībai ir tiesības saskaņā ar 119. un 120. pantu no sava ar nodokli apliekamā ienākuma atskaitīt pievienojamās [..] uzņēmējsabiedrības zaudējumus ar nosacījumu, ka iegūstošajai uzņēmējsabiedrībai vai tās akcionāriem vai dalībniekiem vai uzņēmējsabiedrībai un tās akcionāriem vai dalībniekiem kopā no zaudējumu rašanās gada sākuma ir piederējusi vairāk nekā puse pievienojamās vai sadalāmās sabiedrības akciju vai daļu."

## Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

10 *A* ir Somijas uzņēmums, kas ir specializējies mēbeļu tirdzniecībā. *A* Zviedrijā ir meitassabiedrība (turpmāk tekstā – "*B*"), kuras kapitāls pilnībā pieder *A* un kura Zviedrijā veic šādu pašu darbību trīs tirdzniecības vietās, ko tā nomā. *A* pašai Zviedrijā nav citu meitassabiedrību vai filiāļu.

11 Zaudējumu dēļ *B* slēdza savas trīs tirdzniecības vietas – vienu 2007. gada decembrī, pārējās divas – 2008. gada martā. *B* neplānoja turpināt saimniecisko darbību Zviedrijā, bet tai joprojām bija saistības no ilgtermiņa nomas līgumiem par divu tirdzniecības vietu nomu. Laika posmā no 2001. līdz 2007. gadam tās zaudējumi sasniedza SEK 44,8 miljonus.

12 Pēc *B* darbības izbeigšanas *A* bija ieplānojusi apvienoties ar šo meitassabiedrību. Šis darījums esot pamatots no saimnieciskā viedokļa un it īpaši ļautu uz *A* pārvest *B* noslēgtos nomas līgumus. Turklāt šāda procedūra esot pārskatāms un viegli īstenojams pasākums, lai vienkāršotu koncerna struktūru.

13 Pēc šī darījuma noslēgšanas *B* līdzekļiem, parādiem un saistību atlikumam būtu jātiek pārvestiem uz *A* un mātessabiedrībai vairs nebūtu ne meitassabiedrības, ne pastāvīga uzņēmuma Zviedrijā.

14 *A* iesniedza *Keskusverolautakunta* lūgumu sniegt iepriekšēju nolēmumu par jautājumu, vai tad, ja šis darījums tiktu īstenots, tā varētu atskaitīt *B* zaudējumus atbilstoši Likuma par ienākuma nodokli 123. panta otrajai daļai.

15 *Keskusverolautakunta* 2009. gada 25. marta iepriekšējā nolēmumā atbildēja noraidoši, pamatojoties uz to, ka *B* zaudējumi esot tikuši konstatēti, piemērojot Zviedrijas nodokļu tiesību aktus. Tā uzskata, ka tādējādi šie zaudējumi nevar ietilpt Likuma par ienākuma nodokli 119. panta piemērošanas jomā.

16 *A* šo nolēmumu apstrīdēja *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa), atsaucoties it īpaši uz brīvību veikt uzņēmējdarbību.

17 Iesniedzējtiesa secina, ka tad, ja uzņēmējsabiedrība rezidente pievieno Somijas uzņēmējsabiedrību, tā var nodokļu aprēķināšanas nolūkā atskaitīt šīs pēdējās zaudējumus ar nosacījumiem, kas ir izklāstīti Likuma par ienākuma nodokli 119. un 123. pantā, izņemot gadījumu, kad šis darījums ir ticis veikts vienīgi ar mērķi gūt nodokļu priekšrocības.

18 Šī tiesa uzsver, ka turpretim Somijas likumā nav sniegtas norādes par nosacījumiem, kādos tā varētu veikt šo atskaitījumu, ja pievienojamā uzņēmējsabiedrība atrodas citā dalībvalstī.

19 Līdz ar to minētajai tiesai nav skaidrs, vai Somijas tiesību aktos ir ietverts brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums un – ja tāds ir – vai to var uzskatīt par attaisnojamu ar Somijas iestāžu norādītajām vispārējām interesēm, kas ir saistītas ar dalībvalstu vajadzību saglabāt to nodokļu uzlikšanas pilnvaru līdzsvarotu sadalījumu un nodrošināties pret zaudējumu dubultas izmantošanas riskiem un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

20 Šādos apstākļos *Korkein hallinto-oikeus* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai saskaņā ar LESD 49. un 54. pantu ir paredzēts, ka iegūstošajai uzņēmējsabiedrībai, apliekot to ar nodokli, ir tiesības atskaitīt zaudējumus, kas pievienojamajai uzņēmējsabiedrībai, kura ir reģistrēta citā dalībvalstī, saimnieciskās darbības rezultātā radušies iepriekšējos gados pirms apvienošanās, ja iegūstošajai uzņēmējsabiedrībai nav pastāvīga uzņēmuma pievienojamās uzņēmējsabiedrības dalībvalstī un tā saskaņā ar valsts tiesību aktiem pievienojamās uzņēmējsabiedrības zaudējumus var atskaitīt vienīgi tad, ja pievienojamā uzņēmējsabiedrība ir iekšzemes uzņēmējsabiedrība vai ja zaudējumi ir radušies šajā valstī esošā pastāvīgā uzņēmumā?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai LESD 49. un 54. pantam ir nozīme attiecībā uz to, vai atskaitāmo zaudējumu apmērs ir jāaprēķina saskaņā ar tās valsts nodokļu tiesību aktiem, kuras rezidente ir iegūstošā uzņēmējsabiedrība, vai arī par atskaitāmajiem zaudējumiem uzskatāmi pievienojamās sabiedrības zaudējumi, kas radušies tās rezidences valstī un konstatēti pēc šīs valsts tiesību aktiem?”

*Par pirmo jautājumu*

21 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā Tiesai vaicā, vai LESD 49. un 54. pants nav pretrunā tam, ka dalībvalsts tiesību akts liedz mātessabiedrībai rezidentei pēc apvienošanās ar citas dalībvalsts teritorijā reģistrētu meitassabiedrību iespēju atskaitīt no sava ar nodokli apliekamā ienākuma šīs pēdējās zaudējumus, kas ir radušies iepriekšējos gados pirms apvienošanās, kaut gan šis valsts tiesību akts šādu iespēju piešķir, ja notiek apvienošanās ar meitassabiedrību rezidenti.

22 Vispirms ir jākonstatē, ka Direktīvā 2009/133 nav apsvērts jautājums par iespējamu pievienojamās uzņēmējsabiedrības zaudējumu pārņemšanu šādā situācijā.

23 Turklāt Vācijas, Somijas, Itālijas un Apvienotās Karalistes valdības uzsver, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību nav piemērojama gadījumam, kas ir šīs pamatlietas priekšmets, jo pievienojamā uzņēmējsabiedrība ir izbeigusi savu saimniecisko darbību pirms apvienošanās, un ka šī pārstrukturēšanās patiesībā esot pamatota vienīgi ar centieniem gūt nodokļu priekšrocības, atskaitot pievienojamās meitassabiedrības zaudējumus no iegūstošās mātessabiedrības ar nodokli apliekamā ienākuma.

24 Šajā ziņā vispirms ir jāatgādina, ka pārrobežu apvienošanās darījumi, tāpat kā citi uzņēmējsabiedrību reorganizācijas darījumi, ir pielāgoti dažādās dalībvalstīs reģistrētu sabiedrību sadarbības un apvienošanās vajadzībām. Līdz ar to tos uzskata par īpašu brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanas veidu, kas ir svarīgs, lai iekšējais tirgus pienācīgi funkcionētu, un tādējādi tie ir saimnieciskas darbības,

attiecībā uz kurām dalībvalstīm ir pienākums ievērot LESD 49. pantā paredzēto brīvību veikt uzņēmējdarbību (2005. gada 13. decembra spriedums lietā C-411/03 *SEVIC Systems*, Krājums, I-10805. lpp., 19. punkts).

25 Līdz ar to ir jāsecina, ka pamatlietas apstākļos *A*, izveidojot meitassabiedrību *B* Zviedrijā, ir izmantojusi savas tiesības brīvi veikt uzņēmējdarbību, no kā izriet, ka LESD 49. un 54. pants ir jāpiemēro.

26 Visbeidzot, tas vien, ka apvienošanās darījums ir pamatots vienīgi ar fiskāliem apsvērumiem un ka attiecīgās uzņēmējsabiedrības šādi mēģina ļaunprātīgi izvairīties no savas valsts tiesību aktu ietekmes, nevar novērst šo tiesību normu piemērošanu.

27 Faktiski jautājums par šo pantu piemērošanu atšķiras no jautājuma par to, vai dalībvalsts var veikt pasākumus, lai, izmantojot [LESD] sniegtās iespējas, kavētu atsevišķu tās pilsoņu mēģinājumus ļaunprātīgi izvairīties no savas valsts tiesību aktu ietekmes (šajā ziņā skat. 1999. gada 9. marta spriedumu lietā C-212/97 *Centros*, *Recueil*, I-1459. lpp., 18. punkts).

28 Ņemot vērā visus šos apsvērumus, ir jāuzskata, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību tādā situācijā, kāda ir pamatlietā, ir jāpiemēro.

Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu

29 Tā kā brīvība veikt uzņēmējdarbību pamatlietā ir jāpiemēro, ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai Tiesas judikatūrai, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, tomēr pēdējām tā ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības (skat. it īpaši 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas ar LESD 49. pantu ir piešķirta Savienības pilsoņiem, atbilstoši LESD 54. pantam attiecībā uz uzņēmējsabiedrībām, kuras ir nodibinātas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Savienībā, ietver to tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitassabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (skat. it īpaši 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN*, *Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts, un 2010. gada 25. februāra spriedumu lietā C-337/08 *X Holding*, Krājums, I-1215. lpp., 17. punkts).

31 Šajā ziņā Somijas tiesībās sniegtā iespēja mātessabiedrībai rezidentei, apvienojoties ar meitassabiedrību rezidenti, ņemt vērā pēdējās minētās zaudējumus, mātessabiedrībai rada nodokļu priekšrocības.

32 Šādu priekšrocību nepieļaušana attiecībās starp mātessabiedrību rezidenti un tās meitassabiedrību, kas ir reģistrēta citā dalībvalstī, var padarīt uzņēmējdarbības veikšanu šajā pēdējā valstī mazāk pievilcīgu un līdz ar to atturēt no meitassabiedrību veidošanas tajā.

33 Lai šāda atšķirīga attieksme būtu saderīga ar LESD noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību, tai ir jāattiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai arī tai ir jābūt attaisnotai ar primārām vispārējām interesēm (pēc analoģijas ar kapitāla brīvu apriti skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 167. punkts). No Tiesas judikatūras izriet, ka pārrobežu situācijas salīdzināmība ar situāciju valsts robežās ir jāizvērtē, ņemot vērā ar attiecīgajām valsts tiesību normām sasniedzamo mērķi (pēc analoģijas skat. 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA*, Krājums, I-6373. lpp., 36.–38. punkts).

34 Nodokļu tiesībās nodokļu maksātāju rezidence gan ir faktors, ar ko var pamatot atšķirīgu attieksmi pret nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem, tomēr tas tā nav vienmēr. Faktiski, pieļaujot, ka dalībvalsts, kurā uzņēmums ir reģistrēts, var jebkurā gadījumā īstenot atšķirīgu attieksmi tikai tādēļ, ka uzņēmējsabiedrības juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, LESD 49. pantam pilnīgi zustu jēga (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 37. punkts).

35 Šajā ziņā situācija, kad mātessabiedrība rezidente vēlas apvienoties ar meitassabiedrību rezidenti un šādi izmantot iespēju nodokļu aprēķināšanas nolūkā atskaitīt tās zaudējumus, no vienas puses, un situācija, kad mātessabiedrība rezidente vēlas veikt šo pašu darījumu ar meitassabiedrību nerezidenti, no otras puses, ir objektīvi salīdzināmas, ņemot vērā nodokļu tiesību aktu – tādu kā to, uz kuriem attiecas pamatlieta, – mērķi piešķirt mātessabiedrībai nodokļu priekšrocības, sniedzot tai iespēju nodokļu aprēķināšanas nolūkā atskaitīt meitassabiedrības zaudējumus.

36 Tomēr Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības uzsver, ka atteikums pieļaut zaudējumu atskaitīšanu nodokļu aprēķināšanas nolūkā nav brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, jo, kā tas izriet no iesniedzējtiesas secinājumiem, kas ir pārņemti šī sprieduma 17. punktā, atteikums pieļaut pievienojamās uzņēmējsabiedrības zaudējumu atskaitīšanu no ienākuma, kas apliekams ar nodokli, šādos pašos apstākļos būtu ticis liegts arī tad, ja apvienošanās būtu tikusi veikta ar meitassabiedrību rezidenti tāpēc, ka darījums ir pamatots vienīgi ar mērķi gūt nodokļu priekšrocības.

37 Tomēr vienīgi valsts tiesas pienākums ir novērtēt, vai pamatlietā ir šāds gadījums. Ja atbilde uz jautājumu ir apstiprinoša, *A* faktiski nevarētu atsaukties uz atšķirīgu attieksmi attiecībā uz uzņēmējsabiedrībām rezidentēm un tām, kuras tādas nav.

38 Tā kā iesniedzējtiesas nolēmumā nav sniegts papildu precizējums, Tiesai katrā ziņā ir jāizlemj arī jautājums, vai, ja zaudējumu atskaitīšanas atteikums ir pamatots ar citu apsvērumu, atšķirīgā attieksme pret uzņēmējsabiedrībām nerezidentēm ir attaisnota ar primārām vispārējām interesēm.

39 Tādēļ ir jāpārbauda, vai šī atšķirīgā attieksme ir piemērota, lai nodrošinātu attiecīgā mērķa sasniegšanu, un nepārsniedz tā sasniegšanai nepieciešamo (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 35. punkts).

–Par ierobežojuma attaisnojumu

40 Valdības, kas ir iesniegušas savus apsvērumus Tiesai, uzskata, ka pamatlietā novērojamā atšķirīgā attieksme ir attaisnota ar vajadzību saglabāt nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm un radīt šķērsli zaudējumu dubultas izmantošanas riskiem, kā arī iespējai izvairīties no nodokļu maksāšanas.

41 Vispirms vajadzība saglabāt nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm var attaisnot atšķirīgu attieksmi, ja aplūkojamā režīma mērķis ir novērst praksi, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot tās kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (šajā ziņā skat. 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Krājums, I-2647. lpp., 42. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Oy AA*, 54. punkts).

42 Tādējādi nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanas dēļ var rasties vajadzība piemērot kādā no šīm valstīm reģistrētu uzņēmējsabiedrību saimnieciskajām darbībām tikai šīs valsts nodokļu tiesību normas gan attiecībā uz peļņu, gan arī uz zaudējumiem (iepriekš minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 45. punkts).

43 Faktiski, sniedzot uzņēmējsabiedrībām iespēju izvēlēties, vai to zaudējumi tiek ņemti vērā to reģistrācijas dalībvalstī vai citā dalībvalstī, tiktu ievērojami apdraudēts līdzsvarots nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījums starp dalībvalstīm (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Oy AA*, 55. punkts), jo atbilstoši pārnestajiem zaudējumiem šajās abās valstīs tiktu izmainītas nodokļa aprēķinu bāzes.

44 Turpinājumā attiecībā uz zaudējumu dubultas izmantošanas risku ir jānorāda, ka šāds risks faktiski rodas tad, ja tādas apvienošanās gadījumā kā tā, uz kuru attiecas pamatlieta, citā dalībvalstī reģistrēta mātessabiedrība iegūst iespēju atskaitīt no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem pievienojamās meitassabiedrības zaudējumus. Ar noteikumu, kas šādu iespēju liedz, šis risks tiek novērsts (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 47. un 48. punkts).

45 Visbeidzot, runājot par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, iespēja, veicot apvienošanos, pārnest meitassabiedrības nerezidentes zaudējumus uz uzņēmējsabiedrību rezidenti ietver risku, ka šāda veida pārstrukturēšana uzņēmējsabiedrību koncerna ietvaros varētu tikt organizēta, lai zaudējumi tiktu ņemti vērā dalībvalstīs, kurās piemēro visaugstākās nodokļa likmes un kurās līdz ar to zaudējumu fiskālajai vērtībai ir vislielākā nozīme (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 49. punkts).

46 Ņemot vērā šos attaisnojošos apsvērumus, kas izvērtēti kopā, ir jāatzīst, ka dalībvalsts tiesību akts, kas tādas apvienošanās gadījumā kā tā, uz kuru attiecas pamatlieta, šajā dalībvalstī reģistrētai mātessabiedrībai liedz iespēju atskaitīt no tās ar nodokli apliekamajiem ienākumiem pārvedamās meitassabiedrības zaudējumus, pirmkārt, atbilst leģitīmiem, ar [LESD] saderīgiem mērķiem, kas pieder pie primāriem vispārējo interešu iemesliem, un, otrkārt, ir piemērots, lai nodrošinātu šo mērķu sasniegšanu (šajā ziņā skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 51. punkts).

47 Tomēr vēl ir jāpārbauda, vai šāds tiesību akts nepārsniedz to, kas ir nepieciešams šo mērķu sasniegšanai (šajā ziņā skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 53. punkts).

48 Attiecībā uz brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma samērīgumu, pirmkārt, ir jānorāda, ka tad, ja mātessabiedrībai tiek piešķirta iespēja, veicot pārrobežu apvienošanos, ņemt vērā savas meitassabiedrības nerezidentes zaudējumus, tas *a priori* neļauj mātessabiedrībai brīvi izvēlēties katru gadu citu tās meitassabiedrību zaudējumiem piemērojamo nodokļu režīmu (skat. *a contrario* iepriekš minēto spriedumu lietā *X Holding*, 31. punkts).

49 Otrkārt, no Tiesas judikatūras izriet, ka situācijā, kad meitassabiedrība nerezidente ir izmantojusi iespējas ņemt vērā zaudējumus rezidences valstī, tāds ierobežojošs pasākums kā tas, uz kuru attiecas pamatlieta, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai pēc būtības sasniegtu izvirzītos mērķus (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 55. punkts). Tas, ka šis ir tāds gadījums, ir jāpierāda mātessabiedrībai (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 56. punkts).

50 Attiecībā uz pamatlietu no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem, protams, izriet, ka Zviedrijas tiesībās ir paredzēta iespēja, aprēķinot nodokļa bāzi, nodokļa maksātāja zaudējumus iekļaut tajā nākamajos taksācijas gados.

51 Taču *A* uzsver, ka tad, kad apvienošanās darījums būs īstenots, *B* tiks likvidēta un tai Zviedrijā vairs nebūs ne meitassabiedrības, ne pastāvīga uzņēmuma. Tādējādi, šķiet, ka ne vienai, ne otrai no šīm divām uzņēmējsabiedrībām nebūs iespējas pēc apvienošanās Zviedrijā izmantot zaudējumus, kas *B* ir radušies šajā dalībvalstī pirms šī darījuma.

52 Taču šie specifiskie apstākļi paši par sevi vēl nevar būt pierādījums tam, ka nepastāv pilnīgi nekāda iespēja ņemt vērā zaudējumus meitassabiedrības rezidences valstī.

53 Pretēji tam vairākas dalībvalstis, kas ir iestājušās lietā, uzskata, ka iespēja ņemt vērā *B* zaudējumus Zviedrijā turpina pastāvēt. Vācijas valdība apgalvo, ka šie zaudējumi varētu tikt atskaitīt no – protams, ļoti niecīgajiem – ieņēmumiem, ko *B* turpinot gūt Zviedrijā. Tā piebilst, ka šai uzņēmējsabiedrībai joprojām ir saistības no nomas līgumiem, kuras var cedēt. Francijas valdība arī norāda, ka Zviedrijas tiesības ļauj uzņēmējsabiedrībām izmantot zaudējumus iepriekšējos taksācijas gados vai arī apliekot ar nodokli peļņu, kas gūta, pārdodot pievienojamās uzņēmējsabiedrības aktīvus un pasīvus. Itālijas valdība uzsver, ka Zviedrijai ir tiesības novērtēt nodoto īpašumu un tādējādi piemērot nodokli pievienojamās uzņēmējsabiedrības šādi gūtajai peļņai.

54 Līdz ar to valsts tiesai ir jānosaka, vai *A* ir tiešām pierādījusi, ka *B* ir izmantojusi visas iespējas ņemt vērā zaudējumus Zviedrijā.

55 Ja iesniedzējtiesa secinātu, ka šis pierādījums ir sniegts, iespējas liegšana *A*, veicot tādu apvienošanās darījumu kā tas, uz kuru attiecas pamatlieta, atskaitīt no sava ar nodokli apliekamā ienākuma tās rezidences dalībvalstī zaudējumus, kas ir radušies tās meitassabiedrībai nerezidentei, būtu pretrunā LESD 49. un 54. pantam.

56 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka apstākļos, kādi ir pamatlietā, LESD 49. un 54. pantam nav pretrunā valsts tiesību akts, kas tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, liedz mātessabiedrībai, kura apvienojas ar citā dalībvalstī reģistrētu meitassabiedrību, kas ir izbeigusi savu darbību, iespēju atskaitīt no sava ar nodokli apliekamā ienākuma šīs meitassabiedrības zaudējumus, kas ir radušies iepriekšējos gados pirms apvienošanās, kaut gan šis valsts tiesību akts šādu iespēju piešķir, ja notiek apvienošanās ar meitassabiedrību rezidenti. Tomēr šāds valsts tiesību akts ir ar Savienības tiesībām nesaderīgs, ja tajā mātessabiedrībai nav sniegta iespēja pierādīt, ka tās meitassabiedrība nerezidente ir izsmēlusi iespējas ņemt vērā zaudējumus un ka nav iespēju, ka tā pati vai trešā persona tos varētu ņemt vērā tās rezidences valstī nākamajos taksācijas gados.

*Par otro prejudiciālo jautājumu*

57 Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa lūdz Tiesu precizēt, vai tad, ja, piemērojot Savienības tiesības, mātessabiedrībai tādas apvienošanās gadījumā kā tā, uz kuru attiecas pamatlieta, tiktu ļauts ņemt vērā tās meitassabiedrības nerezidentes zaudējumus, šie zaudējumi būtu jānosaka, piemērojot mātessabiedrības rezidences dalībvalsts likumu vai piemērojot meitassabiedrības rezidences valsts likumu.

58 Šajā ziņā vispirms ir jāsecina, 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.

59 Savienības tiesības turpretim nepieļauj to, ka šie aprēķināšanas noteikumi ir tādi, kas varētu radīt brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu. No tā izriet, ka šis aprēķins principā nedrīkst radīt nevienlīdzīgu attieksmi, salīdzinot ar aprēķinu, kas būtu veikts šādā pašā gadījumā attiecībā uz zaudējumiem, kas būtu pārņemti no meitassabiedrības rezidentes.

60 Taču šādu jautājumu nevar apsvērt abstrakti un hipotēzes veidā, bet gan ir jāveic katra attiecīgā gadījuma atsevišķa analīze.

61 Šajos apstākļos uz otro jautājumu ir jāatbild, ka noteikumi, pēc kuriem aprēķina meitassabiedrības nerezidentes zaudējumus, kad tos pārņem mātessabiedrība rezidente, veicot tādu darījumu kā tas, uz kuru attiecas pamatlieta, nedrīkst būt tādi, kas rada nevienlīdzīgu attieksmi salīdzinājumā ar aprēķināšanas noteikumiem, kas būtu jāpiemēro, ja šī apvienošanās būtu bijusi ar meitassabiedrību rezidenti.

**Par tiesāšanās izdevumiem**

62 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

**1) LESD 49. un 54. pantam nav pretrunā valsts tiesību akts, kas tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, liedz mātessabiedrībai, kura apvienojas ar citā dalībvalstī reģistrētu meitassabiedrību, kas ir izbeigusi savu darbību, iespēju atskaitīt no sava ar nodokli apliekamā ienākuma šīs meitassabiedrības zaudējumus, kas ir radušies iepriekšējos gados pirms apvienošanās, kaut gan šis valsts tiesību akts šādu iespēju piešķir, ja notiek apvienošanās ar meitassabiedrību rezidenti. Tomēr šāds valsts tiesību akts ir ar Savienības tiesībām nesaderīgs, ja tajā mātessabiedrībai nav sniegta iespēja pierādīt, ka tās meitassabiedrība nerezidente ir izsmēlusi iespējas ņemt vērā zaudējumus un ka nav iespēju, ka tā pati vai trešā persona tos varētu ņemt vērā tās rezidences valstī nākamajos taksācijas gados;**

**2) noteikumi, pēc kuriem aprēķina meitassabiedrības nerezidentes zaudējumus, kad tos pārņem mātessabiedrība rezidente, veicot tādu darījumu kā tas, uz kuru attiecas pamatlieta, nedrīkst būt tādi, kas rada nevienlīdzīgu attieksmi salīdzinājumā ar aprēķināšanas noteikumiem, kas būtu jāpiemēro, ja šī apvienošanās būtu bijusi ar meitassabiedrību rezidenti.**

[Paraksti]