

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2019. gada 19. jūnijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Sabiedrību grupa – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumu atskaitošana – Jādziens “galīgā zaudējumi” – Apvienošana, kurā mētesuzņēmums pārņem meitasuzņēmumu – Meitasuzņēmuma rezidences valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem apvienošana gadījumā zaudējumus var atskaitīt vienīgi uzņēmums, kuram šie zaudējumi ir radušies

Lietā C-607/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2017. gada 5. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 24. oktobrī, tiesvedībā

Skatteverket

pret

Memira Holding AB,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), tiesneši K. Toadere [*C. Toader*], A. Ross [*A. Rosas*], L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] un M. Safjans [*M. Safjan*],

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

sekretāre: S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2018. gada 24. oktobra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Skatteverket* vērā – J. Anderberg, pārstāvis,
- *Memira Holding AB* vērā – L. Staberg, pārstāvis,
- Zviedrijas valdības vērā – A. Falk, A. Alriksson, C. Meyer-Seitz, H. Shev, H. Eklinder, L. Zettergren un J. Lundberg, pārstāves,
- Vācijas valdības vērā – sēkotnāji T. Henze un R. Kanitz, vāļķ – R. Kanitz, pārstāvji,
- Itālijas valdības vērā – G. Palmieri, pārstāve, kurai palādz G. De Socio, *avvocato dello Stato*,
- Somijas valdības vērā – S. Hartikainen, pārstāvis,
- Apvienotās Karalistes valdības vērā – S. Brandon un G. Brown, pārstāvji, kuriem palādz D. Yates

, barrister,

– Eiropas Komisijas v?rd? – K. Simonsson, k? ar? N. Gossement, E. Ljung Rasmussen un G. Tolstoy, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2019. gada 10. janv?ra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t LESD 49. pantu, apl?kojot to kopsakar? ar LES 54. pantu.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b?, kur? *Skatteverket* (Ie??mumu dienests, Zviedrija) ir v?rsies pret *Memira Holding AB* (turpm?k tekst? – “*Memira*”) saist?b? ar š? uz??muma ties?b?m no uz??muma nodok?a atskait?t cit? dal?bvalst? re?istr?ta meitasuz??muma zaud?jumus gad?jum?, ja, uz??mumiem apvienojoties, šis meitasuz??mums tiktu pievienots.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Zviedrijas ties?bas

3 Uz??m?jsabiedr?bu apvienošanas nodok?u sist?mu regul? *Inkomstskattelag* (1999:1229) (1999. gada Likums (1999:1229) par ien?kuma nodokli, turpm?k tekst? – “Likums par ien?kuma nodokli”) 37. noda?as noteikumi.

4 Š?s noda?as 16.–29. pant? ir iestr?d?ti ?pašie nodok?u noteikumi attiec?b? uz t? d?v?to kvalific?to apvienošanas.

5 Lai apvienošan?s var?tu tikt uzskat?ta par kvalific?to apvienošanas, atbilstoši š?s noda?as 11. un 12. pantam, pirmk?rt, tieši pirms apvienošan?s vismaz da?a no p?rvedam?s uz??m?jsabiedr?bas ien?kumiem no saimniecisk?s darb?bas ir j?apliek ar nodokli Zviedrij? un, otrk?rt, uzreiz p?c apvienošan?s sa??m?jai uz??m?jsabiedr?bai Zviedrij? ir j?maks? nodoklis par ien?kumiem no t?s saimniecisk?s darb?bas, attiec?b? uz kuru p?rvedam? uz??m?jsabiedr?ba ir bijusi nodok?a maks?t?js. Turkl?t ien?kumi nevar tikt piln?b? vai da??ji atbr?voti no nodok?a maks?šanas Zviedrij?, balstoties uz nol?gumu par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu.

6 Kvalific?t?s apvienošan?s gad?jum? atbilstoši Likuma par ien?kuma nodokli 37. noda?as 17. un 18. pantam attiec?b? uz š?s noda?as 11. pant? min?to saimniecisko darb?bu p?rvedamajai uz??m?jsabiedr?bai nav ties?bu deklar?t ien?kumus vai atskait?t izdevumus saist?b? ar apvienošanas un attiec?b? uz š?s saimniecisk?s darb?bas veida aplikšanu ar nodokli sa??m?ja uz??m?jsabiedr?ba st?jas p?rvedam?s uz??m?jsabiedr?bas viet?. Tas tostarp noz?m?, ka sa??m?ja uz??m?jsabiedr?ba, iev?rojot min?t?s noda?as 21.–26. pant? noteiktos ierobe?ojumus, var atskait?t p?rvedam?s uz??m?jsabiedr?bas zaud?jumus par iepriekš?jiem taks?cijas periodiem.

7 Likuma par ien?kuma nodokli 35. noda?? ir paredz?ts p?rrobežu uz??m?jsabiedr?bu grupas nodok?a atvieglojums, saska?? ar kuru var atskait?t gal?gos zaud?jumus, kas radušies piln?b? piederošam, Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ) dal?bvalst? re?istr?tam ?rvalsts meitasuz??mumam, ar noteikumu tostarp, ka meitasuz??mums ir tieši piederošs, tas ir likvid?ts un m?tesuz??mums p?c likvid?šanas neturpina sava meitasuz??muma darb?bu. Tom?r iesniedz?jtiesa uzskata, ka šie noteikumi neattiecoties uz apvienošanas.

Vēcijas tiesības

8 Iesniedzējtiesa ir konstatējusi un Vēcijas valdība nav iebildusi, ka atbilstoši Vēcijas tiesību aktiem apvienošanos gadījumā uzņēmumsabiedrība, kuras ir nodokļu maksātāja Vēcijā, neesot tiesību savstarpēji pārstāvēt zaudējumus.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

9 Zviedrijas uzņēmumsabiedrība *Memira* ar meitasuzņēmumu starpniecību darbojas oftalmoloģiskās ierīdības nozarē. Vēcijā tai ir tikai viena uzņēmumsabiedrība, kuras pašmērķa un pārvaldības ir klīnikas. Tā kā meitasuzņēmums radīja zaudējumus, *Memira* izsniedza meitasuzņēmumam aizdevumu tā darbības finansēšanai, taču nesekmīgi. Līdz ar to meitasuzņēmuma saimnieciskā darbība tika izbeigta, un tā bilancē bija vienīgi parādi un atsevišķi likvidātie aktīvi.

10 *Memira* atbildēja, ņemot vērā pārrēķināto apvienošanas, pievienot savu Vēcijas meitasuzņēmumu, kā rezultātā meitasuzņēmums beigtu darbību, bet nelikvidētos un pēc apvienošanos *Memira* Vēcijā vairs nedz tieši, nedz netieši neveiktu nekādu saimniecisko darbību.

11 *Memira* Vēcijas meitasuzņēmuma uzkrātie iepriekšējo gadu zaudējumi, kurus nevar atskaitīt no iepriekšējo gadu peļņas, ir 7,6 miljoni EUR. Šos zaudējumus saskaņā ar Vēcijas uzņēmumsabiedrības piemērojamiem nodokļiem minētais meitasuzņēmums var atskaitīt vai nu no esošās peļņas, vai arī bez termiņa ierobežojuma no nākamā gadu peļņas. Toties tos nav iespējams atskaitīt iepriekšējā punktā minētajā situācijā, kādu ir ievērojusi ņemot vērā *Memira*, jo atbilstoši Vēcijas tiesību aktiem apvienošanos gadījumā nav iespējams šādus zaudējumus pārstāvēt citai uzņēmumsabiedrībai, kura ir nodokļa maksātāja Vēcijā.

12 Šādā kontekstā *Memira* lūdza *Skatterättsnämnden* (Nodokļu tiesību pārrēķinātājs, Zviedrija) izsniegt uzziņu, lai noskaidrotu, vai gadījumā, ja tā konkretizētu savu apvienošanos projektu, tā varētu, pamatojoties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, atskaitīt Vēcijas meitasuzņēmuma radītos zaudējumus no uzņēmuma ienākuma nodokļa Zviedrijā, uz ko *Memira* saņemta noliedzošu atbildi.

13 Šajā saistībā uzziņai bija norādīts, ka *Memira* Vēcijas meitasuzņēmuma zaudējumi nevar tikt pārstāvēti uzņēmuma meitasuzņēmumu, pamatojoties uz Zviedrijas nodokļu tiesību aktiem attiecībā uz kvalifikāto apvienošanas aplikšanu ar nodokļiem tādā, ka uz šo meitasuzņēmumu neattiecoties nodokļa maksāšanas pienākums Zviedrijā. Turklāt tiesības uz atskaitēšanu nevarot tikt piešķirtas, arī piemērojot grupas atvieglojumu noteikumus, jo šie noteikumi neattiecoties uz *Memira* ievērojamo scenāriju.

14 Nodokļu tiesību pārrēķinātājs atzina, ka šāda situācija var ierobežot brīvību veikt uzņēmējdarbību, tomēr tā uzskatīja, ka no Tiesas 2005. gada 13. decembra sprieduma *Marks & Spencer* (C-446/03, turpmāk tekstā – “spriedums *Marks & Spencer*”, EU:C:2005:763) izriet, ka šis ir attaisnojams ierobežojums, ja vien tiek ievērots samērīguma princips, un ka līdz ar to konkrētie zaudējumi neatbilstot vienai no šā sprieduma 55. punktā minētajām situācijām, proti, tie neesot tā dēvētie “galīgā” zaudējumi.

15 Balstoties uz Tiesas judikatūru, Nodokļu tiesību pārvalde atzina, ka, lai novērtētu, vai attiecīgē zaudējumi ir kļuvuši galīgi, esot jāņem vērā, kā zaudējumi tiek reglamentēti atbilstoši meitasuzņēmuma rezidences valsts tiesībām. Šajā ziņā tā ir norādījusi, ka saskaņā ar Vācijas tiesībām, apvienojoties ar citu uzņēmumu, kas ir nodokļu maksātājs Vācijā, nav nekādu iespēju izmantot zaudējumus, un līdz ar to ir secināts, ka zaudējumus nevar uzskatīt par galīgiem.

16 Trīs Nodokļu tiesību pārvaldes locekļiem bija cits viedoklis; tie uzskatīja, ka *Memira* Vācijas meitasuzņēmuma ciestie zaudējumi esot jāuzskata par galīgiem, jo *Memira* [grupā] neesot nevienas Vācijas uzņēmumsabiedrības vai citas uzņēmumsabiedrības ar pastāvīgo darbūm darbības vietu Vācijā, ar kuru šīs meitasuzņēmums varētu apvienoties. Tādējādi tas, ka atbilstoši Vācijas tiesību aktiem nav atļauts pārnest zaudējumus, apvienojoties ar citu uzņēmumsabiedrību, nodokļa maksātāju Vācijā, neesot būtiski, lai noteiktu, vai meitasuzņēmuma zaudējumi ir uzskatāmi par galīgiem.

17 Gan nodokļu dienests, gan *Memira* minēto Nodokļu tiesību pārvaldes uzziņu apstrēdāja *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa, Zviedrija).

18 Šī tiesa uzskata, ka Tiesas judikatūrā, jo īpaši 2013. gada 21. februāra spriedumā A (C-123/11, EU:C:2013:84), nav precizēts, vai nolūkā noskaidrot, vai meitasuzņēmuma zaudējumi ir uzskatāmi par galīgiem, ir jāņem vērā, kādas saskaņā ar meitasuzņēmuma rezidences valsts tiesību aktiem ir citām juridiskām personām piedāvātās iespējas ēemt vērā šos zaudējumus, un apstiprinošas atbildes gadījums – kā šīs regulējums ir jāņem vērā.

19 Šīdos apstākļos *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augstākā administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai – izvērtējot jautājumu par zaudējumu, kas radušies meitasuzņēmumam citā dalībvalstī, galīgo raksturu, tostarp [2013. gada 21. februāra sprieduma A (C-123/11, EU:C:2013:84)] izpratnē, un līdz ar to par mētesuzņēmuma tiesībām atskaitīt zaudējumus, pamatojoties uz LESD 49. pantu, – ir jāņem vērā fakts, ka meitasuzņēmuma rezidences valsts tiesību aktos citiem tiesību subjektiem, kuriem pašiem nav radušies zaudējumi, ir noteikti ierobežojumi attiecībā uz tiesībām atskaitīt šādas zaudējumus?

2) Ja uz pirmo jautājumu sniegtā atbilde ir apstiprinoša, vai pēc tam ir jāpārliedz par to, vai attiecīgajā gadījumā meitasuzņēmuma rezidences valstī faktiski ir vēl kāds cits tiesību subjekts, kas varētu atskaitīt zaudējumus gadījumā, ja šajā valstī šāda atskaitēšana būtu atļauta?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

20 Vispirms jāatgādina, ka sprieduma *Marks & Spencer* 43.–51. punktā Tiesa ir nospriedusi, ka brīvības veikt uzņēmūmūdarbību ierobežojums, ar kuru kādāi uzņēmūmūsabiedrībai tiek ierobežotas tiesības atskaitīt pārvalsts meitasuzņēmuma zaudējumus, lai gan šādas tiesības tiek piešķirtas meitasuzņēmumiem rezidenti, ir pamatots ar nepieciešamību saglabāt sabalansētu nodokļu aplikšanas kompetenūu sadalūjumu dalībvalstu starpā un atvairīt risku, ka zaudējumi tiek ēemti vērā divreiz un ka notiek izvairēšanās no nodokļu maksēšanas.

21 Tomēr minētā sprieduma 55. punktā Tiesa ir precizējusi, ka, pat ja šāds ierobežojums principā ir attaisnojams, tas nav uzskatāms par samērīgu, ja mētesuzņēmuma rezidences valsts ir liegusi iespēju šim uzņēmumam fiskāli ēemt vērā sava meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumus, kuri līdz ar to tiek uzskatīti par galīgiem, situācijā, kur:

– meitasuzņēmums nerezidents ir izmantojis visas iespējas ēemt vērā zaudējumus, kas ir tā

rezidences valst? attiec?gaj? finanšu gad?, par ko ir iesniegts l?gums par atvieglojuma pieš?iršanu, k? ar? iepriekš?jo finanšu gadu laik?, ja vajadz?gs, šos zaud?jumus p?rnesot trešaj?m person?m vai tos atskaitot no pe??as, ko meitasuz??mums ir guvis iepriekš?jos finanšu gados, un

– nepast?v iesp?ja, ka ?rvalsts meitasuz??muma zaud?jumus var?tu ?emt v?r? t? residences valst? n?kamo finanšu gadu ietvaros vai nu šis uz??mums pats, vai ar? treš? persona, it ?paši, ja meitasuz??mums tai tiek p?rdots.

Par pirmo jaut?jumu

22 Uz dodama pirmo jaut?jumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, cik b?tiska noz?me – v?rt?jot, vai meitasuz??muma nerezidenta zaud?jumi ir k?uvuši gal?gi sprieduma *Marks & Spencer* 55. punkta izpratn?, – ir j?pieš?ir apst?klis, ka meitasuz??muma dal?bvalst? uz??mumam nav ties?bu apvienošan?s gad?jum? vienas uz??m?jsabiedr?bas zaud?jumus p?rnest citam nodok?a maks?t?jam, lai gan m?tesuz??muma dal?bvalst? š?da p?rnešana ir at?auta gad?jum?, kad apvienojas divas uz??m?jsabiedr?bas rezidentes.

23 T?d?j?di Tiesai ir l?gts preciz?t, vai *Memira* iepl?notais scen?rijs ir uzskat?ms par vienu no sprieduma *Marks & Spencer* 55. punkta otraj? ievilkum? min?taj?m situ?cij?m, kur? nepast?v iesp?ja, ka ?rvalsts meitasuz??muma zaud?jumi var?tu tikt ?emti v?r? t? residences valst? n?kamajos finanšu gados.

24 Tom?r šaj? zi?? pietiek atg?din?t, ka sprieduma *Marks & Spencer* 55. punkta otr? ievilkuma pamatojum? skaidri ir min?ts, ka nosac?jums, k?p?c zaud?jumus nevar uzskat?t par gal?giem, ir atkar?gs no t?, vai zaud?jumus n?kamajos finanšu gados ?em v?r? treš? persona, it ?paši, ja meitasuz??mums tai tiek p?rdots.

25 Saska?? ar *Memira* iepl?noto scen?riju, pat ja sprieduma *Marks & Spencer* 55. punkt? min?tie p?r?jie neiesp?jam?bas gad?jumi b?tu izpild?jušies, zaud?jumi tom?r nevar?tu tikt uzskat?ti par gal?giem, ja past?v?tu iesp?ja tos lietder?gi izmantot, p?rnesot k?dai trešajai personai.

26 Faktiski, k? to ?ener?ladvok?te ir nor?d?jusi secin?jumu 65.–70. punkt?, pavisam nevar izsl?gt, ka k?da treš? persona fisk?li ?em v?r? meitasuz??muma zaud?jumus š? meitasuz??muma residences valst?, piem?ram, to p?rdodot par cenu, kur? ir ietverta nodok?a atvieglojuma, ko veido zaud?jumu atskait?šanas ties?bas n?kotn?, v?rt?ba (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2013. gada 21. febru?ris, A, C?123/11, EU:C:2013:84, 52. un n?kamie punkti, k? ar? š?s pašas dienas spriedums, *Holmen*, C?608/17, 38. punkts).

27 L?dz ar to *Memira* iepl?notaj? scen?rij?, ja vien š? uz??m?jsabiedr?ba nedemonstr?, ka iepriekš?j? punkt? min?t? iesp?ja nepast?v, ar to vien, ka atbilstoši meitasuz??muma residences valsts ties?b?m apvienošan?s gad?jum? netiek ?auts p?rnest zaud?jumus, nepietiek, lai meitasuz??muma zaud?jumi tiktu uzskat?ti par gal?giem.

28 Tādējādi uz pirmo jautājumu ir jāatbild šādi – izvērtējot, vai meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumi ir uzskatāmi par galīgiem sprieduma *Marks & Spencer* 55. punkta izpratnē, tam vien, ka meitasuzņēmuma dalībvalstī apvienošanos gadījumā nav atļauts vienas uzņēmējdarbības zaudējumus pārnest citam nodokļa maksātājam, lai gan mēģinājumu dalībvalstī šāda pārvešana ir atļauta gadījumā, kad apvienojas divas uzņēmējdarbības rezidentes, nav izšķirošas nozīmes, ja vien mēģinājums nepierāda, ka tam nav iespējams šos zaudējumus izmantot, piemēram, pārdošanas darījuma ceļā, lai tādējādi zaudējumus nekamajos finanšu gados varētu ņemt vērā trešā persona.

Par otro jautājumu

29 Uzdodama otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai gadījumā, kad pirmajā jautājumā minētais apstāklis izrādās nozīmīgs, ir jāņem vērā, ka meitasuzņēmuma rezidences valstī nav neviena cita subjekta, kurš apvienošanos gadījumā varētu atskaitīt zaudējumus, ja šāda atskaitīšana šajā valstī būtu atļauta.

30 Šajā ziņā, kā tas tika norādīts, atbildot uz pirmo jautājumu, no meitasuzņēmuma rezidences valsts tiesību aktiem izrietošie ierobežojumi pārnest zaudējumus apvienošanos gadījumā nav izšķiroši, ja vien mēģinājums nav pierādījis, ka nepastāv iespēja zaudējumus ņemt vērā kādā trešajā personai, piemēram, pārddodot par cenu, kurā ir ietverta nodokļa atvieglojuma vērtība.

31 Ja minētais ir pierādīts un turklāt ir izpildīti sprieduma *Marks & Spencer* 55. punktā minētie pārējie nosacījumi, nodokļu iestāde un pienākums uzskatīt, ka meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumi ir galīgi, un tādējādi nav samērīgi liegt mēģinājumam tos pārņemt.

32 Šajā ziņā, lai noskaidrotu, vai zaudējumi ir uzskatāmi par galīgiem, nav nozīmes, vai zaudējumus radošā meitasuzņēmuma rezidences valstī pastāv citi subjekti, kuriem apvienošanos gadījumā varētu pārnest meitasuzņēmuma zaudējumus, ja šāda iespēja pastāvētu.

33 Tādējādi uz otro jautājumu ir jāatbild, ka gadījumā, kad pirmajā jautājumā minētais apstāklis izrādās nozīmīgs, nav nozīmes, ka meitasuzņēmuma rezidences valstī nav neviena cita subjekta, kas apvienošanos gadījumā varētu atskaitīt šos zaudējumus, ja šāda atskaitīšana būtu atļauta.

Par tiesāšanas izdevumiem

34 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) Izvērtējot, vai meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumi ir uzskatāmi par galīgiem 2005. gada 13. decembra sprieduma *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) 55. punkta izpratnē, tam vien, ka meitasuzņēmuma dalībvalstī apvienošanos gadījumā nav atļauts vienas uzņēmējdarbības zaudējumus pārnēst citam nodokļa maksātājam, lai gan mātesuzņēmuma dalībvalstī šāda pārņemšana ir atļauta gadījumā, kad apvienojas divas uzņēmējdarbības rezidentes, nav izšķirošas nozīmes, ja vien mātesuzņēmums nepierāda, ka tam nav iespējams šos zaudējumus izmantot, piemēram, pārdošanas darbība ceļā, lai tādējādi zaudējumus nākamajos finanšu gados varētu ņemt vērā trešā persona.

2) Gadījumā, kad pirmajā jautājumā minētais apstāklis izrādās nozīmīgs, nav nozīmes, ka meitasuzņēmuma rezidences valstī nav neviena cita subjekta, kas apvienošanos gadījumā varētu atskaitīt šos zaudējumus, ja šāda atskaitīšana būtu atļauta.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – zviedru.