

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” – Piemērošana zemāka līmeņa meitasuzņēmumam – Mātesuzņēmuma rezidences valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem tiek prasīts, lai meitasuzņēmums piederētu tieši – Meitasuzņēmuma rezidences valsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem tiek ierobežotas tiesības kompensēt zaudējumus un tas tiek aizliegts likvidācijas gadā

Lietā C-608/17

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

Holmen 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],

ģenerālvokāle: 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 – M. Andersson Berg, pārstāve,
- *Holmen AB* vērā – H. Andersson, 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, vāļi R. Kanitz, pārstāvji,
- Nīderlandes valdības vērā – K. Bulterman un J. M. Hoogveld, pārstāvji,
- Somijas valdības vērā – S. Hartikainen, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vērā – K. Simonsson, kā arī 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 LESD 54. pantu.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b?, kur? *Skatteverket* (Ie??mumu dienests, Zviedrija) ir v?rsies pret *Holmen AB* 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.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Zviedrijas ties?bas

3 P?rvedumus grupas ietvaros regul? *Inkomstskattelag* (1999:1229) (1999. gada Likums Nr. 1229 par ien?kuma nodokli, turpm?k tekst? – “Likums par ien?kuma nodokli”) 35. un 35.a noda?as noteikumi.

4 Saska?? ar 35. noda?u meitasuz??mums savus zaud?jumus var tieši vai netieši p?rnest savam m?tesuz??mumam.

5 Atbilstoši 35.a noda?ai š?s ties?bas var tikt pieš?irtas attiec?b? uz piln?b? piederošu meitasuz??mumu ar juridisko adresi k?d? no Eiropas Ekonomikas zonas (EEZ) dal?bvalst?m, ja zaud?jumi ir k?uvuši gal?gi 2005. gada 13. decembra sprieduma *Marks & Spencer* (C?446/03, turpm?k tekst? – “spriedums *Marks & Spencer*”, EU:C:2005:763) 55. punkta izpratn?, un ar nosac?jumu, ka meitasuz??mums ir tieši piederošs, tas ir ticis likvid?ts un p?c likvid?cijas pabeigšanas m?tesuz??mumam ar citas saist?tas uz??m?jsabiedr?bas starpniec?bu neturpina veikt saimniecisko darb?bu meitasuz??muma valst?.

Atbilstoš?s Sp?nijas ties?bu normas

6 No l?muma par prejudici?la jaut?juma uzdošanu izriet, ka saska?? ar Sp?nijas nodok?u ties?bu aktiem vienas un t?s pašas grupas dal?bnieki var bez ierobežojumiem savstarp?ji kompens?t savu pe??u un zaud?jumus. Neizmantotie zaud?jumi bez termi?a ierobežojuma var tikt p?rnesti un atskait?ti no n?kamo gadu pe??as.

7 Tom?r kopš 2011. gada tikai da?a no attiec?g? gada pe??as var tikt izmantota iepriekš?jos gados radušos zaud?jumu kompens?šanai. Zaud?jumi, kuri š? ierobežojuma d?? nevar tikt atskait?ti, var tikt p?rnesti uz n?kamajiem gadiem l?dz?gi citiem neizmantotajiem zaud?jumiem.

8 Turkl?t, ja grupa, kas tiek vienoti aplikta ar nodokli, izj?k t?d??, ka tiek likvid?ta k?da no grupas strukt?rvien?b?m, iesp?jamie neizmantotie grupas zaud?jumi tiek attiecin?ti uz sabiedr?b?m, kur?m tie ir radušies.

9 Visbeidzot, likvid?cijas gad? šos zaud?jumus var izmantot vien?gi t? uz??m?jsabiedr?ba, kurai tie ir radušies.

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

10 *Holmen* ir Zviedrij? re?istr?ts uz??mumu grupas m?tesuz??mums. Sp?nijai tai ar

meitasuz??muma starpniec?bu pieder vair?ki zem?ka l?me?a meitasuz??mumi, kuri darbojas kancelejas pre?u un poligr?fijas jom? un visi kop? ietilpst grup?, kas tiek vienoti aplikta ar nodok?iem. T? k? viens no zem?ka l?me?a meitasuz??mumiem kopš 2003. gada bija uzkr?jis zaud?jumus aptuveni 140 miljonu EUR apm?r?, *Holmen* apsver iesp?ju izbeigt saimniecisko darb?bu Sp?nij?.

11 T? l?dza *Skatterättsnämnden* (Nodok?u ties?bu p?rvalde, Zviedrija) izsniegt uzzi?u, lai noskaidrotu, vai, pabeidzot likvid?ciju, tai, pamatojoties uz spriedumu *Marks & Spencer* nodibin?to judikat?ru, b?s ties?bas uz t?s zaud?jumiem attiecin?t grupas nodok?a atvieglojumus Zviedrij?, jo pret?j? gad?jum? šie zaud?jumi neb?šot atskait?mi nedz Sp?nij?, jo [šaj? valst?] past?v juridiski š??rš?i likvid?cijas gad? p?rnest likvid?tas uz??m?jsabiedr?bas zaud?jumus, nedz Zviedrij?, jo taj? tiek pras?ts, lai meitasuz??mums, kurš ir rad?jis gal?gus zaud?jumus, pieder?tu tieši.

12 *Holmen* konkr?ti l?dz Nodok?u ties?bu p?rvaldi sniegt atzinumu par diviem scen?rijiem – pirmaj? gad?jum? tiktu likvid?ts meitasuz??mums un abi zem?ka l?me?a meitasuz??mumi Sp?nij?, savuk?rt otraj? gad?jum? apv?rst?s p?r?emšanas ce?? zaud?jumus radošais zem?ka l?me?a meitasuz??mums Sp?nij? p?r?emtu meitasuz??mumu un p?c tam jaunais veidojums tiktu likvid?ts. Saska?? ar abiem scen?rijiem likvid?cijas laik? *Holmen* vairs neveiktu saimniecisko darb?bu Sp?nij? un p?c likvid?šanas pabeigšanas t? vairs šaj? valst? nedarbotos.

13 Nodok?u ties?bu p?rvaldes sniegtaj? uzzi?? ietvertais atzinums bija nelabv?l?gs attiec?b? uz pirmo scen?riju, bet bija labv?l?gs otrajam scen?rijam.

14 Nodok?u ties?bu p?rvalde atzina, ka t?s nelabv?l?gais atzinums attiec?b? uz pirmo scen?riju var ierobežot br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, tom?r t? uzskat?ja, ka no sprieduma *Marks & Spencer* izriet, ka, ja vien tiek iev?rots sam?r?guma princips, šis ir attaisnojams ierobežojums un ka l?dz ar to konkr?tie zaud?jumi neatbilstot vienai no min?t? sprieduma 55. punkt? min?taj?m situ?cij?m, proti, tie neesot t? d?v?tie “gal?gie” zaud?jumi.

15 Gan nodok?u dienests, gan *Holmen* šo uzzi?u apstr?d?ja *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augst?k? administrat?v? tiesa, Zviedrija).

16 Š? tiesa uzskata, ka Tiesas judikat?r? nav preciz?ts, pirmk?rt, vai ties?bas uz gal?go zaud?jumu atskait?šanu var tikt izmantotas vien?gi tad, ja meitasuz??mums pieder m?tesuz??mumam nepastarpin?ti; otrk?rt, vai nol?k? noskaidrot, vai meitasuz??muma zaud?jumi ir uzskat?mi par gal?giem, ir j??em v?r?, k?das saska?? ar meitasuz??muma rezidences valsts ties?bu aktiem ir cit?m juridisk?m person?m pied?v?t?s iesp?jas ?emt v?r? šos zaud?jumus, un, apstiprinošas atbildes gad?jum?, k? šis regul?jums ir j??em v?r?.

17 Š?dos apst?k?os *Högsta förvaltningsdomstolen* (Augst?k? administrat?v? tiesa) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai ties?bas, kas tostarp izriet no (sprieduma *Marks & Spencer*), saska?? ar kur?m m?tesuz??mums vien? dal?bvalst?, pamatojoties uz LESD 49. pantu, var atskait?t gal?gos zaud?jumus, kas radušies meitasuz??mumam cit? dal?bvalst?, ietver priekšnoteikumu, lai meitasuz??mums tieši pieder?tu m?tesuz??mumam?

2) Vai par gal?giem var tikt uzskat?ti zaud?jumi, kurus meitasuz??muma rezidences valsts ties?bu normu d?? nav bijis iesp?jams kompens?t ar attiec?g? gada pe??u šaj? valst?, bet t? viet? tos ir bijis iesp?jams p?rnest, lai, iesp?jams, var?tu atskait?t n?kamaj? taks?cijas gad??

3) Vai, izv?rt?jot jaut?jumu par zaud?jumu gal?go raksturu, ir j??em v?r? fakts, ka meitasuz??muma rezidences valsts ties?bu aktos citiem grupas uz??mumiem, kuriem nav

radušies zaudējumi, ir noteikti ierobežojumi attiecībā uz tiesību atskaitīt šādus zaudējumus?

4) Ja ir jēgā vērē trešajā jautājumā minētais ierobežojums, vai ir jāpievērš uzmanība tam, cik lielā mērā ierobežojuma dēļ faktiski nav bijis iespējams daļu no zaudējumiem kompensēt ar cita grupas uzņēmuma gēto peēu? “

Par prejudiciālajiem jautājumiem

18 Vispirms ir jāatgēdina, ka sprieduma *Marks & Spencer* 43.–51. punktā Tiesa ir nospriedusi, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, ar kuru kādā uzņēmējdarbībā tiek ierobežotas tiesības atskaitīt ārvalsts meitasuzņēmuma zaudējumus, lai gan šādas tiesības tiek piešķirtas meitasuzņēmumiem rezidentiem, ir pamatots ar nepieciešamību saglabāt sabalansētu nodokļu aplikšanas kompetēu sadalījumu starp dalībvalstīm un atvairīt gan risku, ka zaudējumi tiek ēemti vērē divreiz, gan arī izvairēšanās no nodokļu maksēšanas.

19 Tomēr minētā sprieduma 55. punktā Tiesa ir precizējusi, ka, pat ja šāds ierobežojums principā ir attaisnojams, tas nav uzskatāms par samērāgu, ja mētesuzņēmuma rezidences valsts ir liegusi iespēju šim uzņēmumam fiskāli ēemt vērē sava meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumus, kuri lēdz ar to tiek uzskatēti par galēgiem, situējē, kad:

– meitasuzņēmums nerezidents ir izmantojis visas iespējas ēemt vērē zaudējumus, kas pastāv tē rezidences valstē attiecēgajā finanšu gadā un par ko ir iesniegts lēgums piešķirt atvieglojumu, kā arī iepriekšējos finanšu gados, ja vajadzēgs, šos zaudējumus pērnesot trešajā personā vai tos atskaitot no peēas, ko meitasuzņēmums ir guvis iepriekšējos finanšu gados, un

– nepastāv iespēja, ka ārvalsts meitasuzņēmuma zaudējumus vai nu tas pats, vai arī trešās personas varētu ēemt vērē tē rezidences valstē nēkamajos finanšu gados, it ēpaši, ja meitasuzņēmums tiem ir pērdots.

Par pirmo jautājumu

20 Uzdodama pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa bētēbē jautē, vai jēdziens “meitasuzņēmuma nerezidenta galēgie zaudējumi” sprieduma *Marks & Spencer* 55. punkta izpratnē var tikt attiecinēts uz zemēka lēmeēa meitasuzņēmumu.

21 Šis jautājums rodas pamatlietē aplēkoto Zviedrijas tiesību aktu kontekstē, saskaēē ar kuriem meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumiem grupas nodokēa atvieglojumu ir tiesības piemērot vienēgi ar nosacējumu, ka pastāv tieša saikne starp mētesuzņēmumu, kurš šo lēgumu ir izteicis, un meitasuzņēmumu nerezidentu, kurš ir cietis zaudējumus.

22 Jāatgēdina, ka šāds nosacējums, kā rezultātē atsevišēos gadējumos pērrobežu grupai tiek liegts piemērot nodokēa atvieglojumu, var tikt attaisnots ar primēriem vispērējo interešu apsvērumiem, kuri ir minēti šē sprieduma 18. punktē.

23 Kē to Tiesa ir nospriedusi sprieduma *Marks & Spencer* 45.–52. punktē, kompetēu sadalējuma starp dalībvalstēm nodokļu aplikšanas jomē saglabēšana var izrēdēties priekšnosacējums tam, ka vienē no šēm dalībvalstēm dibinētu sabiedrēbu ekonomiska rakstura darbēbēm ir jāpiemēro tikai šēs valsts nodokļu tiesību normas gan attiecēbē uz peēu, gan arī zaudējumiem. No šē viedokēa, ja uzņēmējdarbēbēm bētu alternatēva izvēlēties, vai savus zaudējumus ēemt vērē tajē valstē, kur tēs ir dibinētas, vai arī citē dalībvalstē, ievērojami tiktu apdraudēta kompetēu sabalansēta sadale starp dalībvalstēm nodokļu aplikšanas jomē, radot situējēju, ka pirmajā dalībvalstē nodokļu apmērs pieaugtu, bet otrajā – samazinētos atbilstēši novirzētajiem zaudējumiem. Turklē dalībvalstēm, izmantojot tiesības liegt pērrobežu grupai

piem?rot nodok?a atviegl?jumu, ir j?sp?j atvair?t risku, ka zaud?jumi tiek ?emti v?r? divreiz, k? ar? to, ka sabiedr?bu grupas ietvaros zaud?jumi tiks novirz?ti uz t?d?s dal?bvalst?s dibin?t?m sabiedr?b?m, kas piem?ro visaugst?ko nodok?a likmi un kur?s t? rezult?t? zaud?jumu v?rt?bai nodok?u kontekst? ir visliel?k? noz?me.

24 Tom?r vienlaikus ir nepieciešams, lai pamatliet? apl?kotais grupas nodok?a atviegl?juma nosac?jums b?tu piem?rots attiec?go m?r?u sasniegšanai un tas nep?rsniegtu to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu iecer?to m?r?i.

25 Šaj? zi?? ir j?izv?rt? divi scen?riji.

26 Pirmais scen?rijs attiecas uz situ?ciju, kad viens vai vair?ki meitasuz??mumi, kuri ir starpnieki starp m?tesuz??mumu, kas l?dz piem?rot grupas nodok?a atviegl?jumu, un zem?ka l?me?a meitasuz??mumu, kam ir radušies par gal?giem uzskat?mi zaud?jumi, nav re?istr?ti vien? un taj? paš? dal?bvalst?.

27 Š?d? gad?jum? nevar izsl?gt, ka grupa var izv?l?ties dal?bvalsti, kur? tiks izmantoti gal?gie zaud?jumi, izš?iroties par labu vai nu galven? m?tesuz??muma dal?bvalstij, vai ar? jebkura varb?t?j? pastarpin?t? meitasuz??muma dal?bvalstij.

28 Š?da izv?les iesp?ja ?autu ?stenot grupas nodok?a likmes optimiz?šanas strat??ijas, ar kur?m tiktu nelabv?l?gi ietekm?ts nodok?u kompeten?u l?dzsvarots sadal?jums starp dal?bvalst?m un rad?ts risks, ka zaud?jumi tiek ?emti v?r? vair?kas reizes.

29 T?d? gad?jum? nav nesam?r?gi, ka dal?bvalsts izvirza nosac?jumu, atbilstoši kuram tieša saikne ir priekšnoteikums p?rrobežu grupas nodok?a atviegl?juma piem?rošanai, pat ja sprieduma *Marks & Spencer* 55. punkt? min?tie p?r?jie neiesp?jam?bas gad?jumi b?tu izpild?jušies, un tas t? ir v?l jo maz?k t?d??, ka šaj? punkt? paredz?tais iz??mums katr? zi?? tiek piem?rots dal?bvalst?, kur? atrodas meitasuz??mums, kam tieši pieder zem?ka l?me?a meitasuz??muma, uz kura par?diem attiecas l?gums piem?rot p?rrobežu grupas nodok?a atviegl?jumu.

30 Otrais scen?rijs attiecas uz situ?ciju, kad viens vai vair?ki meitasuz??mumi, kuri ir starpnieki starp m?tesuz??mumu, kas l?dz piem?rot grupas nodok?a atviegl?jumu, un zem?ka l?me?a meitasuz??mumu, kam ir radušies par gal?giem uzskat?mi zaud?jumi, ir re?istr?ti vien? un taj? paš? dal?bvalst?. Šis gad?jums, š?iet, atbilst pamatliet? apl?kotajai situ?cijai, jo gan *Holmen* pastarpin?tais meitasuz??mums, gan t? zem?ka l?me?a fili?le, kurai ir radušies zaud?jumi, ir re?istr?ti Sp?nij?.

31 Š?dos apst?k?os grupas nodok?a likmes optimiz?šanas risks, kas rodas, izv?loties dal?bvalsti, kur? tiks ?emti v?r? zaud?jumi, un risks, ka zaud?jumi tiks ?emti v?r? vair?kas reizes vair?k?s dal?bvalst?s, ir identiski tiem, kurus Tiesa ir konstat?jusi sprieduma *Marks & Spencer* 45.–52. punkt?.

32 L?dz ar to gad?jum?, kad ir izpild?ti sprieduma *Marks & Spencer* 55. punkt? min?tie nosac?jumi, nav sam?r?gi, ka dal?bvalsts izvirza nosac?jumu, atbilstoši kuram tiek pras?ta t?da tieša saikne, k?da tiek pras?ta pamatliet?.

33 Līdz ar to uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāsniedz šāda atbilde – jādziens “meitasuzņēmuma nerezidenta galīgā zaudējumi” sprieduma *Marks & Spencer* 55. punkta izpratnē neattiecas uz zemākā līmeņa filiāli, ja vien visi meitasuzņēmumi, kuri ir starpnieki starp mātesuzņēmumu, kas līdz piemērot grupas nodokļa atvieglojumu, un zemākā līmeņa meitasuzņēmumu, kam ir radušies par galīgiem uzskatāmi zaudējumi, nav reģistrēti vienā un tajā pašā dalībvalstī.

Par trešo jautājumu

34 Uzdodama trešo jautājumu, iesniedzītāja būtībā vēlas noskaidrot, cik būtiska nozīme, – vērtējot, vai meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumi ir kļuvuši galīgi sprieduma *Marks & Spencer* 55. punkta izpratnē, – ir jāpiešķir apstāklim, ka meitasuzņēmuma dalībvalstī uzņēmumam apvienošanos gadījumā nav tiesību uzņēmējdarbības zaudējumus pārnēst citam nodokļa maksātājam, bet tomēr ir tiesības pārnēst šādus zaudējumus uz citiem šīs pašas uzņēmējdarbības finanšu gadiem.

35 Tādējādi Tiesai ir jāgūts precīzā, vai *Holmen* ieplūnotais scenārijs, saskaņā ar kuru likvidācijas gadījumā uzņēmējdarbības nerezidentes dalībvalstī zaudējumus var izmantot vienīgi tā uzņēmējdarbība, kurai tie ir radušies, ir uzskatāms par vienu no sprieduma *Marks & Spencer* 55. punkta otrajā ievilkumā minētajām situācijām, kad nepastāv iespēja, ka ārvalsts meitasuzņēmuma zaudējumi varētu tikt ņemti vērā tā rezidences valstī nākamajos finanšu gados.

36 Tomēr šajā ziņā pietiek atgādināt, ka sprieduma *Marks & Spencer* 55. punkta otrā ievilkuma pamatojumā skaidri ir minēts, ka nosacījums, kāpēc zaudējumus nevar uzskatīt par galīgiem, ir atkarīgs no tā, vai zaudējumus nākamo finanšu gadu ietvaros ņem vērā trešā persona, it īpaši, ja meitasuzņēmums tai tiek pārdots.

37 No tā izriet, ka saskaņā ar *Holmen* ieplūnoto scenāriju, pat ja sprieduma *Marks & Spencer* 55. punktā minētie pārējie neiespējamos gadījumi būtu izpildījušies, zaudējumi tomēr nevarētu tikt uzskatīti par galīgiem, ja pastāvētu iespēja tos lietderīgi izmantot, pārnēsot tos kādā trešajā personai pirms likvidācijas pabeigšanas.

38 Faktiski, kā to enerģētlādvokāts ir norādījis secinājumā 57.–63. punktā, pavisam nevar izslēgt, ka kādā trešā persona faktiski ņem vērā meitasuzņēmuma zaudējumus šā meitasuzņēmuma rezidences valstī, piemēram, to pārddodot par cenu, kurā ir ietverta nodokļa atvieglojuma, ko veido zaudējumu atskaitīšanas tiesības nākotnē, vērtība (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2013. gada 21. februāris, A, C-123/11, EU:C:2013:84, 52. un nākamie punkti, kā arī šodienas spriedumu, *Memira Holding*, C-607/17, 26. punkts).

39 Līdz ar to *Holmen* ieplūnotajā scenārijā, ja vien šā uzņēmējdarbības nepierāda, ka iepriekšējā punktā minētā iespēja nepastāv, ar to vien, ka atbilstoši meitasuzņēmuma rezidences valsts tiesībām netiek ņauts pārnēst zaudējumus likvidācijas gadījumā, nepietiek, lai meitasuzņēmuma vai zemākā līmeņa meitasuzņēmuma zaudējumi tiktu uzskatīti par galīgiem.

40 Tādējādi uz trešo jautājumu ir jāatbild šādi – izvērtējot, vai meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumi ir kļuvuši galīgi sprieduma *Marks & Spencer* 55. punkta izpratnē, tam vien, ka atbilstoši meitasuzņēmuma rezidences valsts tiesībām vienas uzņēmējdarbības zaudējumus netiek ņauts pārnēst citai uzņēmējdarbībai likvidācijas gadījumā, nav izšķirošas nozīmes, ja vien mātesuzņēmums nepierāda, ka tam nav iespējams šos zaudējumus izmantot, piemēram, pārdošanas darījuma ceļā, lai tādējādi zaudējumus nākamo finanšu gadu ietvaros varētu ņemt vērā trešā persona.

Par otro un ceturto jautājumu

41 Visbeidzot, uzdodama otro un ceturto jautājumu, kuri ir jautājumi par izskata kopu, iesniedz tiesa būtībā jautājumu, vai gadījumā, kad trešajam jautājumam minētais apstāklis izrādās nozīmīgs, ir jāņem vērā, ka meitasuzņēmuma, kuram ir radušies par galīgiem uzskatāmi zaudējumi, rezidences valsts tiesību aktu rezultātā daļu no zaudējumiem ir vai nu nācis pārceļot šai sabiedrībai piemēroto ierobežojumu kompensēt zaudējumus, vai arī nav bijis iespējams tos kompensēt ar cita grupas uzņēmuma gūtā peļņu.

42 Šajā ziņā, kā tas tika norādīts, atbildot uz trešo jautājumu, no meitasuzņēmuma rezidences valsts tiesību aktiem izrietošie ierobežojumi pārnēst zaudējumus nav izšķiroši, ja vien mātesuzņēmums nav pierādījis, ka nepastāv iespēja zaudējumus izmantot kādai trešajai personai, piemēram, pārddodot par cenu, kurā ir ietverta nodokļa atvieglojuma vērtība.

43 Ja minētais ir pierādīts un sprieduma *Marks & Spencer* 55. punktā minētie pierādījumi ir izpildīti, nodokļu iestāde ir pienākums uzskatīt, ka meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumi ir galīgi, un nav samērīgi liegt mātesuzņēmumam tos pārņemt.

44 Šādā kontekstā, vērtējot, vai zaudējumi ir uzskatāmi par galīgiem, nav nozīmes, cik lielā mērā zaudējumus radošā uzņēmumsabiedrība ir bijusi ierobežota savas iespējas pārņest zaudējumus uz nākošiem periodiem vai arī cik lielā mērā citiem tās pašas grupas subjektiem, kuri atrodas zaudējumus radošās meitasuzņēmuma rezidences valstī, ir bijušas ierobežotas iespējas pārņemt meitasuzņēmuma zaudējumus.

45 Tādējādi uz otro un ceturto jautājumu ir jāatbild šādi – gadījumā, kad trešajam jautājumam minētais apstāklis izrādās nozīmīgs, nav nozīmes, cik lielā mērā meitasuzņēmuma, kuram ir radušies par galīgiem uzskatāmi zaudējumi, rezidences valsts tiesību aktu rezultātā daļu no šiem zaudējumiem nav bijis iespējams kompensēt ar paša meitasuzņēmuma vai cita tās pašas grupas uzņēmuma gūtā peļņu.

Par tiesāšanas izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmajā palāta) nospriež:

1) Jautājums “meitasuzņēmuma nerezidenta galīgie zaudējumi” 2005. gada 13. decembra sprieduma *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) 55. punkta izpratnē neattiecas uz zemāka līmeņa filiāli, ja vien visi meitasuzņēmumi, kuri ir starpnieki starp mātesuzņēmumu, kas līdz piemērot grupas nodokļa atvieglojumu, un zemāka līmeņa meitasuzņēmumu, kam ir radušies par galīgiem uzskatāmi zaudējumi, nav reģistrēti vienā un tajā pašā dalībvalstī.

2) Izvērtējot, vai meitasuzņēmuma nerezidenta zaudējumi ir kļuvi galīgi 2005. gada 13. decembra sprieduma *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) 55. punkta izpratnē, tam vien, ka atbilstoši meitasuzņēmuma rezidences valsts tiesību aktiem vienas uzņēmumsabiedrības zaudējumus netiek pārnēst citam nodokļa maksātājam likvidācijas gadā, nav izšķirošas nozīmes, ja vien mātesuzņēmums nepierāda, ka tam nav iespējams šos zaudējumus izmantot, piemēram, pārdošanas darījuma ceļā, lai tādējādi zaudējumus nākamā finanšu gadu ietvaros varētu ņemt vērā trešā persona.

3) Gadījumā, kad šis sprieduma rezolutīvās daļas otrajā punktā minētais apstāklis izrādās

noz?m?gs, nav noz?mes, cik liel? m?r? meitasuz??muma, kuram ir radušies par gal?giem
uzskat?mi zaud?jumi, rezidences valsts ties?bu aktu rezult?t? da?u no šiem zaud?jumiem nav
bijis iesp?jams kompens?t ar paša meitasuz??muma vai cita t?s pašas grupas uz??muma g?to
pe??u.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – zviedru.