

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2018. gada 4. jūlijā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – LESD 49. pants – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Valsts nodokļu tiesiskais regulējums, kurā citā daļā valstī reģistrētas sabiedrības pastāvīga uzņēmuma, kurš atrodas valsts teritorijā, zaudējumu nodošanai tam pašam koncernam piederošai sabiedrībai rezidentei ir paredzēts nosacījums, ka zaudējumus nav iespējams izmantot ārvalsts nodokļa vajadzībām

Lieta C-28/17

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Østre Landsret* (Austrumu reģiona apelācijas tiesa, Dānija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2016. gada 1. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2017. gada 19. janvārī, tiesvedībā

NN A/S

pret

Skatteministeriet.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] (referente), tiesneši K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*], Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] un S. Rodins [*S. Rodin*],

ģenerāladvokāts: M. Kampos Sančess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*],

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

ģemot vērā rakstveida procesu un 2017. gada 29. novembra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- NN A/S vārdā – A. Ottosen, advokat,
- Dānijas valdības vārdā – J. Nymann-Lindegren un C. Thorning, pārstāvji, kuriem palīdz S. Riisgaard, advokat,
- Vācijas valdības vārdā – T. Henze, pārstāvis,
- Eiropas Komisijas vārdā – W. Roels un R. Lyal, pārstāvji, kuriem palīdz H. Peytz, advokat,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2018. gada 21. februāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Sprīdums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt LESD 49. pantu.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp NN A/S, saskaņā ar Dānijas tiesību m dibinātu sabiedrību, un Skatteministeriet (Nodokļu ministrija, Dānija) par pārdarījuma minētās atteikumu atļaut šai sabiedrībai atskaitīt no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem tās Zviedrijas meitasuzņēmuma Dānijas filiāles zaudējumus.

Atbilstošās tiesību normas

Starptautiskās tiesības

3 1996. gada 23. septembrī starp Ziemeļvalstīm Helsinkos noslēgtās Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ienākuma nodokļa un pašuma nodokļa jomā (1997. gada 25. jūnija BKI Nr. 92; turpmāk tekstā – “Ziemeļvalstu konvencija”) 7. panta 1. punktā ir noteikts:

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

4 Atbilstoši Ziemeļvalstu konvencijas 25. pantam līgumslēdzējās valstīs dubultu nodokļu uzlikšanu pastāvīgiem uzņēmumiem novērš, izmantojot tādā veidā “ieskaitīšanas” metodi. Saskaņā ar to uzņēmuma rezidences valsts piešķir nodokļa atvieglojumu par summu, kas atbilst ienākumu gēšanas valstī samaksētajam ienākuma nodoklim.

Dānijas tiesības

5 Atbilstoši *selkskabsskattelov* (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli) 31. panta 1. punktam Dānijas sabiedrības, kas pieder koncernam, obligāti tiek apliktas ar kopēju nodokli. Kopējais nodoklis maksā galvenais mētesuzņēmums (vai valdošais uzņēmums), ja tas maksā nodokļus Dānijā, vai pretējā gadījumā – koncerna sabiedrība rezidente, tādā veidā “pārvaldības sabiedrība”.

6 Valsts koncernu nodokļu režīms ir balstīts uz nodokļu teritorialitātes principu Dānijā. Atbilstoši šim principam koncerna meitasuzņēmumu un pastāvīgo uzņēmumu, kas ir reģistrēti ārpus Dānijas, ienākumi netiek iekārti koncerna apliekamajos ienākumos Dānijā, ja vien pārdarījuma minētā nav izvēlējusies starptautisku koncernu nodokļu režīmu, piemērojot Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 31.A pantu. Savukārt koncerna nodokļu režīma piemērošanas jomā ietilpst visas koncerna sabiedrības un pastāvīgie uzņēmumi, kas ir reģistrēti Dānijā.

7 Šī teritorija ietver arī koncerna sabiedrību ar juridisko adresi ārvalstīs pastāvīgos uzņēmumus, kas ir reģistrēti Dānijā. Tomēr šajā gadījumā tādā zaudējumu ieskaitīšana koncerna kopējos ar nodokli apliekamajos ienākumos, kuri ir konstatēti sabiedrības ar juridisko adresi citā dalībvalstī Dānijas filiālē, notiek saskaņā ar pašiem noteikumiem, kas ir precizēti Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 31. panta 2. punkta otrajā teikumā, saskaņā ar kuru:

“Pastāvīgā uzņēmuma zaudējums var ieskaitīt citu uzņēmumu ienākumos tikai tad, ja saskaņā ar attiecīgās ārvalsts [...] tiesisko regulējumu, kurā šis uzņēmums ir rezidents, šos zaudējumus nevar ņemt vērā, nosakot sabiedrības ārvalstī ar nodokli apliekamos ienākumus, [...] vai ja ir

izvēl?ts koncerna nodok?u rež?ms saska?? ar 31.A pantu [..].”

8 No Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli paskaidrojumu raksta, ko ir cit?jusi iesniedz?jtiesa, izriet, ka š?s ties?bu normas m?r?is ir nepie?aut, ka p?robežu situ?cij?s nodok?a ie??mumu zaud?jumi tiek ieskait?ti vair?k nek? vienu reizi.

9 *Ligningslov* (Likums par nodok?u b?zi) 5.G pant? ir paredz?ts:

“Nodok?a maks?t?ji, kas ietilpst *kildeskatteloven* [(Likums par nodok?a uzlikšanu ien?kumu g?šanas viet?)] 1. panta, Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 1. panta vai *fondsbeskatningsloven* [(Likums par nodok?u uzlikšanu ieguld?jumu fondiem)] 1. panta piem?rošanas jom?, nevar atskait?t izdevumus, kas saska?? ar ?rvalsts nodok?u tiesisko regul?jumu ir atskait?mi no ien?kumiem, kuri nav iek?auti D?nij? ar nodokli apliekamo ien?kumu apr??in?. T?di paši noteikumi ir piem?rojami, ja saska?? ar ?rvalsts nodok?u tiesisko regul?jumu izdevumu atskait?šana var tikt nodota un notikt, atskaitot no koncerna sabiedr?bu ien?kumiem [skat. *skattekонтроlloven* (Likums par nodok?u proced?r?m) 3.B pantu], ja vien šo sabiedr?bu ien?kumi nav iek?auti D?nij? ar nodokli apliekamo ien?kumu apr??in?.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

10 *NN* ir galven? sabiedr?ba D?nijas koncern?, kas tostarp ietver divus Zviedrijas meitasuz??mumus – *Sverige 1 AB* un *Sverige 2 AB*, no kuriem katram ir fili?le D?nij?, attiec?gi C un B. Š?s divas fili?les tika apvienotas vien? fili?l? A, nododot fili?li B sabiedr?bai *Sverige 1 AB*.

11 Zviedrij? koncerns izv?l?j?s, lai attiec?b? uz nodok?iem dar?jums tiktu uzskat?ts par darb?bas reorganiz?ciju, kas šaj? dal?bvalst? ir ar nodokli neapliekams dar?jums, k? nor?da iesniedz?jtiesa. L?dz ar to, nododot fili?lei A nemateri?l?s v?rt?bas, ko rad?jusi fili?le B, Zviedrij? neesot raduš?s ties?bas uz amortiz?ciju.

12 Savuk?rt D?nij? apvienošan?s tika aplikta ar nodokli k? akt?vu atsavin?šana par tirgus v?rt?bu, kas fili?lei A ??va amortiz?t fili?les B rad?to nemateri?lo l?dzek?u ieg?des izmaksas un l?dz ar to par?d?t negat?vu bilanci 2008. finanšu gad?.

13 Tom?r D?nijas administr?cija attiec?b? uz šo gadu neat??va fili?les A zaud?jumus ieskait?t koncerna kop?jos vienotos ien?kumos, k? to pras?ja *NN*. Š? administr?cija balst?j?s uz faktu, ka Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 31. panta 2. punkta otraj? teikum? tas ir aizliegts, jo šie zaud?jumi var tikt ieskait?ti Zviedrijas sabiedr?bas, kam pieder fili?le, ar nodokli apliekamajos ien?kumos Zviedrij?.

14 Par šo l?mumu par atteikumu, ko ir apstiprin?jusi *Landsskatteretten* (Valsts nodok?u komisija, D?nija), *NN* c?la pras?bu *Østre Landsret* (Austrumu re?iona apel?cijas tiesa, D?nija).

15 Š?dos apst?k?os min?t? tiesa nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) K?di faktori ir j??em v?r?, izv?rt?jot, vai uz sabiedr?b?m rezident?m t?d? situ?cij?, k?da ir pamatliet?, saist?b? ar zaud?jumu ieskait?šanu ir attiecin?ms nosac?jumam, kas piem?rojams sabiedr?bu nerezidenšu fili?l?m, “l?dzv?rt?gs nosac?jums” 2012. gada 6. septembra sprieduma liet? *Philips Electronics UK* (C?18/11, EU:C:2012:532, 20. punkts) izpratn??

2) Ja tiktu pie?emts, ka D?nijas nodok?u tiesiskais regul?jums neietver t?du atš?ir?gu attieksmi, k?da tika apl?kota liet?, kur? ir tais?ts 2012. gada 6. septembra spriedums *Philips Electronics UK* (C?18/11, EU:C:2012:532), vai aprakst?tajam l?dz?gs zaud?jumu ieskait?šanas aizliegums – situ?cij?, kad uz sabiedr?bas nerezidentes past?v?ga uz??muma ien?kumiem

attiecas uz??m?jvalsts nodok?u pilnvaras, – pats par sevi ir uzskat?ms par LESD 49. pant? paredz?to br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobe?ojumu, kas ir j?pamato ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem?

3) Ja tas t? ir, vai š?ds ierobe?ojums var tikt pamatots ar interesi nov?rst zaud?jumu divk?ršu izmantošanu vai ar m?r?i nodrošin?t nodok?u kompeten?u l?dzsvarotu sadal?jumu starp dal?bvalst?m, vai ar? ar abu min?to faktoru kombin?ciju?

4) Ja tas t? ir, vai š?ds ierobe?ojums ir sam?r?gs?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

16 Uzdodot jaut?jumus, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai LESD 49. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums par koncerna aplikšanu ar nodok?iem, saska?? ar kuru koncerna sabiedr?b?m rezident?m ir at?auts no saviem kop?jiem ien?kumiem atskait?t š? koncerna meitasuz??muma nerezidenta past?v?g? uz??muma rezidenta zaud?jumus tikai gad?jum?, ja t?s dal?bvalsts tiesiskaj? regul?jum?, kur? ir š? meitasuz??muma juridisk? adrese, nav at?auts šos zaud?jumus atskait?t no p?d?j?s min?t?s ar nodokli aplicamajiem ien?kumiem.

Ievada apsv?rumi

17 Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu, kas ar LESD 49. pantu ir pieš?irta Eiropas Savien?bas pilso?iem, atbilstoši LESD 54. pantam attiec?b? uz sabiedr?b?m, kuras ir nodibin?tas atbilstoši dal?bvalsts ties?bu aktiem un kuru juridisk? adrese, galven? vad?ba vai galven? uz??m?jdarb?bas vieta ir Savien?b?, ietver to ties?bas veikt darb?bu cit?s dal?bvalst?s ar meitasuz??muma, fili?les vai p?rst?vniec?bas starpniec?bu.

18 Lai dal?bvalsts ties?bu akti b?tu š??rslis sabiedr?bu br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu, no tiem ir j?izriet atš?ir?gai attieksmei, kait?jot sabiedr?b?m, kas ?steno šo br?v?bu; atš?ir?gajai attieksmei ir j?attiecas uz objekt?vi sal?dzin?m?m situ?cij?m un t? nevar b?t pamatota ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem vai sam?r?ga šim m?r?im (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2010. gada 25. febru?ris, *X Holding*, C?337/08, EU:C:2010:89, 20. punkts).

Par atš?ir?gu attieksmi

19 Atbilstoši Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 31. panta 1. punktam sabiedr?bas rezidentes, kas pieder vienam koncernam, tiek apliktas ar kop?ju nodokli. Saska?? ar iesniedz?jtiesas paskaidrojumiem šis valsts koncerna nodok?u rež?ms princip? ir piem?rojams ar? ?rvalstu sabiedr?bu past?v?gajiem uz??mumiem D?nij?, kas pieder koncernam.

20 Tom?r, piem?rojot Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 31. panta 2. punkta otro teikumu, koncernam piederošas sabiedr?bas nerezidentes past?v?ga uz??muma, kurš atrodas D?nij?, zaud?jumi var tikt ieskait?ti koncerna ien?kumos, kas tiek aplikti ar nodokli D?nij?, tikai tad, ja šie zaud?jumi nevar tikt ?emti v?r?, lai apr??in?tu sabiedr?bas nerezidentes ar nodokli aplicamos ien?kumus atbilstoši t?s valsts ties?bu aktiem, kur? tas ir re?istr?ts. Šaj? paš? norm? ir paredz?ts, ka šis nosac?jums nav izmantojams gad?jum?, uz ko neattiecas prejudici?lie jaut?jumi, kad koncerns ir izv?l?jies starptautisku koncerna nodok?u rež?mu.

21 Jaut?jumu, vai ar Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 31. panta 2. punkta otraj? teikumu paredz?to noteikumu ir rad?ta atš?ir?ga attieksme, kas kait? br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ?stenošanai, pamatlietas puses v?rt? atš?ir?gi.

22 D?nijas vald?ba uzskata, ka uz š?du jaut?jumu ir j?atbild noraidoši, k? tas izriet no 2012.

gada 6. septembra sprieduma *Philips Electronics UK* (C?18/11, EU:C:2012:532) interpret?cijas *a contrario*.

23 Šaj? zi?? liet?, kur? ir tais?ts šis spriedums, iesniedz?jtiesa apšaub?ja Lielbrit?nijas ties?bu normu, ar kuru iesp?jai ar koncerna nodok?a atvieglojuma starpniec?bu nodot sabiedr?bai rezidentei zaud?jumus, ko cietis sabiedr?bas nerezidentes past?v?gs uz??mums rezidents, ir paredz?ts Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 31. panta 2. punkta otraj? teikum? noteiktajam nosac?jumam piel?dzin?ms nosac?jums.

24 Min?taj? spriedum? Tiesa ir nospriedusi, ka š?ds nosac?jums ir pretrun? br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu, jo sabiedr?bas rezidentes zaud?jumu nodošanai citai t? paša koncerna sabiedr?bas rezidentei neesot paredz?ts neviens l?dzv?rt?gs nosac?jums.

25 D?nijas vald?ba uzsver, ka, tieši pret?ji, D?nijas ties?bu aktos ir paredz?ts l?dzv?rt?gs nosac?jums sabiedr?b?m rezident?m. Likuma par nodok?u apr??ina b?zi 5.G pant? ir paredz?ts, ka sabiedr?bas nevar atskait?t izdevumus, kas atbilstoši citas valsts nodok?u ties?bu aktiem ir jau atskait?mi no šaj? valst? ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem. T?d?j?di ar šo pantu ir izsl?gta koncerna sabiedr?bas nerezidentes meitasuz??muma rezidenta zaud?jumu ieskait?šana koncerna ien?kumos, kas tiek aplikti ar nodokli D?nij?, ja šo zaud?jumu ieskait?šana ir iesp?jama atbilstoši t?s dal?bvalsts ties?bu aktiem, kur? ir re?istr?ta sabiedr?ba nerezidente.

26 L?dz ar to D?nijas vald?ba uzskata, ka valsts ties?b?s nav noteikta t?da pati atš?ir?ga attieksme starp past?v?go uz??mumu un meitasuz??mumu, k?du Tiesa ir atzinusi par pretrun? esošu br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu 2012. gada 6. septembra spriedum? *Philips Electronics UK* (C?18/11, EU:C:2012:532).

27 Pras?t?ja pamatliet? tom?r nor?da, ka Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 31. panta 2. punkta otraj? teikum? ir paredz?ta cita veida atš?ir?ga attieksme.

28 *NN* paskaidro, ka koncerna sabiedr?bas, kas ar? ir rezidente, D?nij? esoša past?v?ga uz??muma zaud?jumi bez ierobežojumiem ir atskait?mi no koncerna ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem D?nij?. Pamatliet? *NN* uzsver, ka, lai gan D?nijas past?v?gais uz??mums pieder?ja vienam no t?s D?nijas meitasuz??mumiem, t? zaud?jumi katr? zi?? var?ja tikt ieskait?ti koncerna ien?kumos.

29 Šaj? zi?? ir j?konstat?, ka pamatliet? apl?kotajos nodok?u ties?bu aktos faktiski ir noteikta atš?ir?ga attieksme. D?nijas koncerna, kam D?nij? ir past?v?gs uz??mums ar meitasuz??muma nerezidenta starpniec?bu, nodok?u rež?ms atbilstoši Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 31. panta 2. punkta otrajam teikumam ir nelabv?l?g?ks nek? nodok?u rež?ms koncernam, kura visu sabiedr?bu juridisk?s adreses ir D?nij?.

30 Š?da atš?ir?ga attieksme var padar?t maz?k pievilc?gu br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu izmantošanu, izveidojot meitasuz??mumus cit?s dal?bvalst?s. Tom?r t? ir nesader?ga ar L?guma norm?m tikai tad, ja t? attiecas uz objekt?vi sal?dzin?m?m situ?cij?m.

Par situ?ciju sal?dzin?m?bu

31 J?atg?dina, ka saska?? ar Tiesas judikat?ru p?rrobežu situ?cijas sal?dzin?m?ba ar valsts iekš?ju situ?ciju ir j?apl?ko, ?emot v?r? ar konkr?taj?m valsts ties?bu norm?m sasniedzamo m?r?i (spriedumi, 2010. gada 25. febru?ris, *X Holding*, C?337/08, EU:C:2010:89, 22. punkts; 2014. gada 12. j?nijs, *SCA Group Holding u.c.*, no C?39/13 l?dz C?41/13, EU:C:2014:1758, 28. punkts, un 2017. gada 22. j?nijs, *Bechtel*, C?20/16, EU:C:2017:488, 53. punkts, k? ar? 2018. gada 12. j?nijs, *Bevola* un *Jens W. Trock*, C?650/16, EU:C:2018:424, 32. punkts).

32 Šaj? gad?jum? gan no Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 31. panta 2. punkta otr? teikuma, gan no D?nijas vald?bas paskaidrojumiem par šo ties?bu normu izriet, ka t?s m?r?is ir nov?rst zaud?jumu dubultu atskait?šanu.

33 Tiesa attiec?b? uz pas?kumiem, ko dal?bvalsts paredz?jusi, lai nov?rstu vai mazin?tu dubultu nodok?u uzlikšanu sabiedr?bas rezidentes pe??ai, ir nospriedusi, ka sabiedr?bas, kam pieder cit? dal?bvalst? esošs past?v?gs uz??mums, princip? neatrodas sal?dzin?m? situ?cij? ar t?m sabiedr?b?m, kur?m pieder past?v?gs uz??mums rezidents (spriedums, 2018. gada 12. j?nijs, *Bevola* un *Jens W. Trock*, C?650/16, EU:C:2018:424, 37. punkts).

34 P?c analo?ijas t?nad ir j?uzskata, ka attiec?b? uz pas?kumiem, k?di ir paredz?ti, lai nov?rstu zaud?jumu dubultu atskait?šanu, koncerns, kura meitasuz??mumam nerezidentam pieder uz??mums rezidents, ar? neatrodas sal?dzin?m? situ?cij? ar koncernu, kura meitasuz??mums un t? uz??mums ar? ir rezidenti.

35 Tom?r j?patur pr?t? gad?jums, kad vairs nepast?v nek?da iesp?ja atskait?t meitasuz??muma nerezidenta zaud?jumus, kuri ir attiecin?mi uz past?v?gu uz??mumu, kas ir rezidents dal?bvalst?, kur? ir re?istr?ts meitasuz??mums. Š?d? gad?jum? koncerns, kura meitasuz??mums atrodas cit? dal?bvalst?, neatrodas situ?cij?, kas atš?iras no valsts iekšzemes koncerna situ?cijas attiec?b? uz m?r?i nov?rst t? zaud?jumu dubultu atskait?šanu. T?nad abu koncernu maks?tsp?ju vien?di ietekm? to past?v?g? uz??muma rezidenta zaud?jumi (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2018. gada 12. j?nijs, *Bevola* un *Jens W. Trock*, C?650/16, EU:C:2018:424, 38. punkts).

36 Protams, ar Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 31. panta 2. punkta otro teikumu ir izsl?gta atš?ir?ga attieksme, "ja saska?? ar t?s attiec?g?s ?rvalsts [...] tiesisko regul?jumu, kur šis uz??mums ir re?istr?ts, šos zaud?jumus nevar ?emt v?r?", šaj? gad?jum? pie?aujot meitasuz??muma nerezidenta past?v?g? uz??muma rezidenta zaud?jumu iek?aušanu koncerna ien?kumos.

37 Tom?r nevar izsl?gt, ka š?da atskait?šana pat tad, ja t? b?tu at?auta ?rvalsts tiesiskaj? regul?jum?, faktiski nav iesp?jama it ?paši gad?jum?, kad meitasuz??mums nerezidents ir gal?gi izbeidzis savu darb?bu.

38 T?d?j?di š? sprieduma 29. punkt? min?t? atš?ir?g? attieksme vismaz šaj? gad?jum? var attiekties uz objekt?vi sal?dzin?m?m situ?cij?m.

Par attaisnojumu un sam?r?gumu

39 Iesniedz?jtiesa jaut?, vai š? atš?ir?g? attieksme var?tu tikt attaisnota ar m?r?i nodrošin?t nodok?u ietur?šanas kompeten?u l?dzsvarotu sadal?jumu starp dal?bvalst?m vai ar m?r?i nov?rst zaud?jumu dubultu atskait?šanu.

40 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka pirmais pamats nav atbilstošs attaisnojums. Lai gan past?v?g? uz??muma zaud?jumi var tikt atskait?ti gan no koncerna ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem

dalībvalstīs, kur šīs uzņēmums atrodas, gan no minētā koncerna meitasuzņēmuma nerezidenta ienākumiem, kas ir apliekami ar nodokli citā dalībvalstī, šā dubultas atskaitīšanas iespēja nesniedz priekšrocības nevienai no abām attiecīgajām valstīm par sliktu otru. Tādējādi nodokļu ieturēšanas kompetence līdzsvarots sadalījums starp šīm pārdotajām minētajām ar to netiek ietekmētas. Ja nepastāvtu tās noteikums, kāds ir paredzēts Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 31. panta 2. punkta otrajā teikumā, vienīgi tiktu zaudēti nodokļa ienākumi vienai no abām valstīm.

41 Dānijas valdība izvirza priekšplānā otro attaisnojumu, kas attiecas uz zaudējumu dubultas atskaitīšanas novēršanu.

42 Šajā ziņā Tiesa jau ir atzinusi, ka dalībvalstīm ir jābūt iespējai novērst zaudējumu dubults ņemšanas vērā draudus (spriedumi, 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, 47. punkts, kā arī 2008. gada 15. maijs, *Lidl Belgium*, C-414/06, EU:C:2008:278, 35. punkts).

43 Ir taisnība, ka situācijā, kad pastāvīga uzņēmuma ienākumi tiek aplikti ar nodokli divās dalībvalstīs, šā iet pamatoti, ka šā uzņēmuma izdevumi var tikt atskaitīti no šiem ienākumiem vienā un otrā nodokļu režīmā saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu.

44 Tomēr šādas situācijas pastāvšana nevar tikt vienkārši secināta no apstākļa, ka divas dalībvalstis vienlaikus īsteno savas nodokļu uzlikšanas pilnvaras attiecībā uz vienu un to pašu pastāvīgo uzņēmumu ienākumiem, kā tas ir pamatlietā attiecībā uz Dānijas Karalisti un Zviedrijas Karalisti.

45 Nevar ignorēt starp dalībvalstīm noslēgtās nodokļu konvencijas, kas tieši ir paredzētas, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu. Šajā ziņā, kā izriet no Eiropas Komisijas rakstveida apsvērumiem un no *NN* pārstāvja sniegtajam atbildēm uz tiesas sūtītajiem jautājumiem, attiecības starp Dānijas Karalisti un Zviedrijas Karalisti tiek regulētas Ziemeļvalstu konvencijā.

46 Piemērojot šīs pārdotās minētās konvencijas 25. pantu, ja Zviedrijā dzīvojoša persona gūst ienākumus, kam ir uzliekami nodokļi citā līgumslēdzējā valstī, Zviedrijas Karaliste atļauj atskaitīt no ienākuma nodokļa summu, kas atbilst citā valstī samaksātajam ienākuma nodoklim.

47 Ēmot vērā šo mehānismu, Dānijas Karalistes un Zviedrijas Karalistes nodokļu uzlikšanas pilnvaru vienlaicīgā īstenošana neliek Zviedrijas sabiedrībai, kam ir pastāvīgs uzņēmums Dānijā, maksāt nodokli par saviem ienākumiem divās reizēs. Šādos apstākļos iespēja, ko prasa Dānijas koncerns, kam pieder Zviedrijas sabiedrība, atskaitīt šāda uzņēmuma zaudējumus divās reizēs, tas ir, atbilstoši vienam un otram valsts nodokļu režīmam, nešā iet pamatota.

48 Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 31. panta 2. punkta otrā teikuma mērķis tieši ir novērst, ka attiecīgais koncerns gūst labumu no vieniem un tiem pašiem zaudējumus divās reizēs. Ja nebūtu šādas normas, kā ģenerālvokāts ir norādījis secinājumā 75. punktā, pārrobežu situācija sniegtu nepamatotas priekšrocības salīdzinājumā ar salīdzināmu valsts situāciju, kurā nodokļa dubulta atskaitīšana nav iespējama. Tādējādi valsts tiesību aktos paredzētā atširgā attieksme šā iet pamatota.

49 Vēl šai atširgājai attieksmei ir jābūt samērīgai ar savu mērķi, kā tas ir atgādāts šā sprieduma 18. punktā.

50 Tās noteikums, kāds ir paredzēts Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 31. panta 2. punkta otrajā teikumā, pārsniedzot to, kas ir vajadzīgs, lai novērstu zaudējumu dubultu atskaitīšanu gadījumā, kad tā sekas būtu tādas, ka koncernam tiktu atņemta jebkāda iespēja

atskaitīt filiāles rezidentes zaudējumu pārobežu gadījumā, kāds ir pamatliet?

51 Pēc iesniedzējtiesas domām tas tā varētu būt pamatliet?

52 Tā kā NN Zviedrijas meitasuzņēmuma pastāvīgā uzņēmuma Dānijas zaudējumu princips ir atskaitīti no šīs meitasuzņēmuma ienākumiem, kas ir apliekami ar nodokli Zviedrijā, tie nevar tikt atskaitīti no koncerna ienākumiem, kuri ir apliekami ar nodokli Dānijā, atbilstoši Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 31. panta 2. punkta otrajam teikumam.

53 Tomēr pamatlietā zaudējumi izriet no koncerna divu Dānijas filiāļu apvienošanas un no šīs koncerna izdarītās izvāles – kā Zviedrijas likums to atļauj –, ka šīs apvienošanās tiek aplikta ar nodokli Zviedrijā kā darbības reorganizācija, kas šajā ziņā netiek aplikta ar nodokli Zviedrijā. Tā rezultātā zaudējumu ieskaitīšana Zviedrijas meitasuzņēmuma ienākumos faktiski nebūtu iespējama.

54 Līdzīgā gadījumā pamatlietā aplūkots valsts tiesību normas, kuru sekas, pēc iesniedzējtiesas domām, ir tādas, ka Dānijas koncernam tiek atēmta jebkāda faktiskā iespēja atskaitīt tās meitasuzņēmuma nerezidenta pastāvīgā uzņēmuma rezidenta zaudējumus, pārējā samērīguma principu.

55 Savukārt šis princips esot ievērojams, ja Dānijas koncerna meitasuzņēmuma nerezidenta pastāvīgā uzņēmuma rezidenta zaudējumu ieskaitīšana tās ienākumos būtu pieļauta, atkarībā no Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 31. panta 2. punkta otrā teikuma noteikuma, jo koncerns būtu pierādījis, ka zaudējumu ieskaitīšana tās meitasuzņēmuma ienākumos faktiski nav iespējama citā dāļā.

56 Iesniedzējtiesas kompetencē ir izvērtēt, vai tā ir pamatlietā attiecībā uz NN Zviedrijas meitasuzņēmuma Dānijas filiāli.

57 Līdz ar to iesniedzējtiesai ir jāatbild, ka LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas princips neaizliedz tādai valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkots, saskaņā ar kuru koncerna sabiedrībā rezidentam ir atļauts no to kopājiem ienākumiem atskaitīt šīs koncerna meitasuzņēmuma nerezidenta pastāvīgā uzņēmuma rezidenta zaudējumus tikai gadījumā, ja tās daļā, kurā ir minēta meitasuzņēmuma juridiskā adrese, tiesiskajā regulējumā nav atļauts šos zaudējumus atskaitīt no pārdotās minētās ienākumiem, ja šīs tiesību aktu piemērošana ir apvienota ar nodokļu dubults uzlikšanas novēršanas konvencijas piemērošanu, kura šajā pārdotajā minētā daļā, kurā atrodas šīs pastāvīgās uzņēmums, saistībā ar tā darbību samaksātajam ienākuma nodoklim. Tomēr LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir šādi valsts tiesību akti, ja to piemērošanas sekas ir tādas, ka minētajam koncernam tiek atēmta jebkāda faktiskā iespēja atskaitīt minētos zaudējumus no saviem kopājiem ienākumiem, lai gan šo pašu zaudējumu ieskaitīšana minētajā meitasuzņēmuma ienākumos nav iespējama daļā, kurā tas ir reģistrēts, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par tiesāšanas izdevumiem

58 Attiecībā uz pamatlīstas 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:

LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas princips neaizliedz tādai valsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā aplūkots, saskaņā ar kuru koncerna sabiedrībā rezidentam ir atļauts no to kopājiem ienākumiem atskaitīt šīs koncerna meitasuzņēmuma nerezidenta

pastāvīga uzņēmuma rezidenta zaudējums tikai gadījumā, ja tas dalībvalsts, kurā ir minētā meitasuzņēmuma juridiskā adrese, tiesiskajā regulējumā nav atļauts šos zaudējumus atskaitīt no pēdējās minētās ienākumiem, ja šo tiesību aktu piemērošana ir apvienota ar nodokļu dubults uzlikšanas novēršanas konvencijas piemērošanu, kura šajā pēdējā minētā dalībvalstī atļauj no meitasuzņēmuma maksātā ienākuma nodokļa atskaitīt summu, kas atbilst dalībvalstī, kurā atrodas šis pastāvīgais uzņēmums, saistībā ar tās darbību samaksātajam ienākuma nodoklim. Tomēr LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir šādi valsts tiesību akti, ja to piemērošanas sekas ir tādas, ka minētajam koncernam tiek atņemta jebkāda faktiskā iespēja atskaitīt minētos zaudējumus no saviem kopīgiem ienākumiem, lai gan šo pašu zaudējumu ieskaitšana minētā meitasuzņēmuma ienākumos nav iespējama dalībvalstī, kurā tas ir reģistrēts, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – dāņu.