Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES
[*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2012. gada 19. aprīlī[1]

Lieta C-18/11

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs
pret
Philips Electronics UK Ltd

(Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber (Apvienotā Karaliste) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Valsts nodokļu tiesību akti — Sabiedrību ienākuma nodoklis — Grupas atvieglojumi — Sabiedrības nerezidentes pastāvīga uzņēmuma rezidenta zaudējumu nodošanas konsorcija ietvaros saistītai sabiedrībai rezidentei izslēgšana

I – Ievads

1. Tiesa trešoreiz izskata nodokļu tiesisko regulējumu, piemērojot grupas atvieglojumus ("group relief"), Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotajā Karalistē. Atbilstoši šim tiesiskajam regulējumam vairākas sabiedrības, kas ir sabiedrību grupas biedri vai pieder vienam konsorcijam, var savstarpēji nodot zaudējumus. Zaudējumus var "pārvirzīt", proti, uz turieni, kur tos vislabāk var "izmantot" nodokļu ziņā. Tādā gadījumā uzņēmumu grupa vai konsorcijs nodokļu ziņā ir jāuzskata par vienu [fiskālu] vienību.

2. Tiesai tāpat trešoreiz ir jāatbild uz jautājumu, vai atsevišķu nodokļu maksātāju izslēgšana no šā tiesiskā regulējuma ir saderīga ar brīvību veikt uzņēmējdarbību. Tiesa šajā ziņā jau ir lēmusi par ārvalstīs reģistrētu meitassabiedrību[2], kā arī attiecīgajā dalībvalstī reģistrētu holdinga sabiedrību, kas pārvalda daudzas ārvalstu meitassabiedrības, izslēgšanu[3].

3. Šajā lietā runa ir par konsorciju, kura biedri ir Lielbritānijas un Nīderlandes sabiedrības. Nīderlandes sabiedrības filiāle, kas reģistrēta Apvienotajā Karalistē, vēlas nodot savus zaudējumus sabiedrībai, kas reģistrēta Lielbritānijā. Apvienotās Karalistes finanšu pārvalde negrib to pieļaut, tādēļ ka zaudējumi gan esot radušies Apvienotajā Karalistē, bet nodokļu ziņā tos varot atskaitīt arī valstī, kurā ir sabiedrības juridiskā adrese, proti, Nīderlandē.

II – Atbilstošās tiesību normas

4. Apvienotajā Karalistē sabiedrībām tiek uzlikts sabiedrību ienākuma nodoklis. Attiecīgajā strīdus laikposmā no 2001. līdz 2004. gadam tas bija noteikts ar Likumu par ienākumu nodokli un sabiedrību ienākuma nodokli [*Income and Corporation Taxes Act 1988*] (turpmāk tekstā – "*ICTA*").

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

2 — 2005. gada 13. decembra spriedums lietā C-446/03 *Marks & Spencer* (Krājums, I-10837. lpp.).

3 — 1998. gada 16. jūlija spriedums lietā C-264/96 *ICI* (*Recueil*, I-4695. lpp.).

5. Visai Apvienotajā Karalistē reģistrētu sabiedrību gūtajai peļņai tiek uzlikts sabiedrību ienākuma nodoklis. Sabiedrībām, kuru juridiskā adrese ir ārpus Apvienotās Karalistes, tiek uzlikts sabiedrību ienākuma nodoklis tiktāl, ciktāl to peļņa ir attiecināma uz Apvienotajā Karalistē reģistrētu pastāvīgu uzņēmumu.

6. Tas atbilst starp Apvienoto Karalisti un Nīderlandes Karalisti noslēgtajam divpusējam līgumam par dubultās aplikšanas ar nodokļiem novēršanu, kura 7. pantā, kas minēts izvilkumā formā, ir noteikts:

"1) 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 šādā veidā, sabiedrības peļņu var aplikt ar nodokļiem otrajā valstī, bet tikai to peļņas daļu, kas ir attiecināma uz šo uzņēmumu."

7. Zaudējumus, kas radušies Apvienotajā Karalistē, kā šajā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības rezidentes, tā arī sabiedrību nerezidenšu pastāvīgie uzņēmumi var pārnest uz iepriekšējiem vai nākamajiem pārskata periodiem.

8. *ICTA* 402. panta 1. punktā turklāt ir ietverta norma par zaudējumu nodošanu nodokļu maksātāju starpā, piemērojot tā saucamo "grupas atvieglojumu":

"1) Saskaņā ar šo sadaļu un 492. panta 8. punktu sabiedrība var nodot ("nododošā sabiedrība") darbības zaudējumiem piemērojamo sabiedrību ienākuma nodokli un citas summas, kas var tikt atskaitītas no sabiedrību ienākuma nodokļa, gadījumos, kas norādīti 2) un 3) punktā, un, aprēķinot sabiedrību ienākuma nodokli, pēc citas sabiedrības pieprasījuma ("pārņēmējsabiedrība") šīs summas var tikt atskaitītas, piemērojot grupas atvieglojumu."

9. Atkarībā no nododošās sabiedrības un pārņēmējsabiedrības tiesiskajām attiecībām grupas atvieglojumus var pieprasīt ar grupas pieprasījumu vai konsorcija pieprasījumu.

10. Ja nododošā sabiedrība nav reģistrēta Apvienotajā Karalistē, 403.D pantā ir iekļauta īpaša norma par grupas atvieglojumiem:

"1) Šīs sadaļas piemērošanai, pārskata perioda ietvaros nosakot zaudējumus un citas summas, ko, izmantojot grupas atvieglojumus, var nodot sabiedrība nerezidente, netiek ņemtas vērā citas summas, izņemot tās, kuras:

a) ir attiecināmas uz sabiedrības nerezidentes darbību, kuras ienākumi un ieguvumi pārskata periodā tiek (vai, ja tādi būtu, tiktu) ņemti vērā, aprēķinot sabiedrības ar sabiedrību ienākumu nodokli apliekamo peļņu;

b) nav attiecināmas uz tām sabiedrības darbībām, kurām tiek piemērots atbrīvojums no sabiedrību ienākuma nodokļa pārskata periodā, piemērojot noteikumus par dubultās aplikšanas ar nodokļiem novēršanu; un

c) neviena daļa no:

i) zaudējumiem vai citām summām, vai

ii) no jebkuras summas, kas ņemta vērā to aprēķināšanai,

atbilst, vai ir ietvertas jebkurā summā, kas ārvalstu nodokļu aprēķināšanai ir (jebkurā periodā) atskaitāmas vai savādāk atņemamas no sabiedrības vai citas personas peļņas, kas nav gūta Apvienotajā Karalistē.

[..]

3) Šajā pantā "peļņa, kas nav gūta Apvienotajā Karalistē", attiecībā uz jebkuru personu nozīmē summas, kas:

a) jebkura ārvalstu nodokļa aprēķināšanai tiek uzskatītas par peļņu, ienākumiem vai (pēc atskaitījumu izdarīšanas) izmaksājamo peļņu, par ko attiecīgajai personai ir jāmaksā attiecīgais nodoklis, un

b) nav summas, kuras atbilst vai ir ietvertas (šīs vai jebkuras citas personas) kopējā peļņā par jebkuru pārskata periodu,

vai summas, kas ņemtas vērā, šīs summas aprēķinot.

[..]

9) Šajā pantā "ārvalsts nodoklis" nozīmē jebkuru nodokli, kas tiek piemērots atbilstoši jebkuras teritorijas tiesību aktiem, kas atrodas ārpus Apvienotās Karalistes teritorijas un

a) ar ko apliek ienākumus, un kas ir atbilstošs Apvienotās Karalistes ienākumu nodoklim, vai

b) apliek ienākumus vai apliekamo izmaksājamo peļņu, vai abus, un kas atbilst Apvienotās Karalistes sabiedrību nodoklim;

[..]."

III – Lietas fakti un prejudiciālie jautājumi

11. Pamattiesvedības priekšmets ir sabiedrību ienākuma nodoklis, ko *Philips Electronics UK Ltd* (turpmāk tekstā – "nodokļu maksātājs") ir parādā Apvienotajā Karalistē par laikposmu no 2001. līdz 2004. gadam.

12. Par šiem gadiem Apvienotās Karalistē reģistrētais nodokļu maksātājs nodokļu deklarācijās iesniedza vairākus grupu atvieglojumu pieprasījumus, pēdējo no tiem 2009. gada 9. jūlijā. Tajos tika pieprasīts atļaut nodot nodokļu maksātājam citas sabiedrības zaudējumus par summu GBP 64 miljoni un tātad atskaitīt tos no sabiedrību ienākuma nodokļa bāzes. Šie zaudējumi bija radušies Nīderlandes sabiedrības *LG Philips Displays Netherlands BV* (turpmāk tekstā – "*LG.PD Netherlands*") filiālei, kas reģistrēta Apvienotajā Karalistē.

13. *LG.PD Netherlands* ir koncerna daļa, kas ir Nīderlandes un Dienvidkorejas sabiedrību konsorcijs. Nīderlandes sabiedrība ir nodokļu maksātāja mātessabiedrība. Pamatlietā ir jāpieņem, ka šī saikne starp *LG.PD Netherlands* un nodokļu maksātāju principā dod tiesības piemērot grupas atvieglojumus [4].

14. Par to, ka *LG.PD Netherlands* filiāles Apvienotajā Karalistē zaudējumi tiks nodoti nodokļu maksātājam, abas sabiedrības vienojās līgumā, kas paredz, ka *LG.PD Netherlands* par to saņem kompensāciju. 2006. gada 27. janvārī par *LG.PD Netherlands* mantu tika ierosināts maksātnespējas process.

4 — Atbilstoši *ICTA* 406. panta 2. punktam saikne nav pietiekama, tādēļ ka neviena konsorcija sabiedrība nav reģistrēta Apvienotajā Karalistē. Tomēr iepriekšējās tiesu instances, kas izskatīja pamatlietu, nostāja ir, ka šo normu nevar piemērot, jo tas esot brīvības veikt uzņēmējdarbību aizliegts ierobežojums. Saistībā ar to, ka pret to netika celta apelācijas sūdzība, šis atzinums pamatlietā vairs netiek apstrīdēts.

15. Pamatlietā tiek apstrīdēts, vai Apvienotās Karalistes finanšu pārvalde var atteikt grupas atvieglojumu piešķiršanu ar pamatojumu, ka nododamie zaudējumi principā tiek ņemti vērā, uzliekot *LG.PD Netherlands* nodokli Nīderlandē, un tātad nav izpildīts *ICTA* 403.D panta 1. punkta c) apakšpunkta piemērošanas nosacījums. Nodokļu maksātājs šajā ziņā uzskata, ka šī tiesību norma ir brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpums.

16. Ņemot vērā šos apstākļus, *Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber* nolēma uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai gadījumā, ja dalībvalsts (piemēram, Apvienotā Karaliste) nodokļu bāzē iekļauj tādas sabiedrības, kas ir dibināta citā dalībvalstī un nodokļu ziņā ir tās rezidente (piemēram, Nīderlandē), peļņu un zaudējumus apmērā, kādā peļņa ir attiecināma uz Apvienotajā Karalistē Nīderlandes sabiedrības, izmantojot pastāvīgo pārstāvniecību, veikto uzņēmējdarbību, valsts pilsoņu tiesības veikt uzņēmējdarbību Apvienotajā Karalistē saskaņā ar LESD 49. pantu (bijušais EK līguma 43. pants) tiek ierobežotas, Apvienotajai Karalistei aizliedzot citas valsts sabiedrības pastāvīgās pārstāvniecības darbības dēļ radušos zaudējumus nodot Apvienotās Karalistes sabiedrībai uzņēmumu grupas ietvaros gadījumā, ja zaudējumu daļa vai to aprēķināšanai vērā ņemtie naudas līdzekļi "atbilst vai ir ietverti summās, ko ārvalstu nodokļu aprēķināšanai (jebkādā periodā) vienā vai citā veidā atskaita no sabiedrības peļņas, kura sabiedrībai vai personai radusies ārpus Apvienotās Karalistes", t.i., pieļaujot Apvienotajā Karalistē radušos pastāvīgās pārstāvniecības zaudējumu nodošanu tikai gadījumā, ja ir skaidrs, ka tie netiks atskaitīti ārpus Apvienotās Karalistes (tostarp jebkurā citā dalībvalstī (piemēram, Nīderlandē)), un nav pietiekami, ka citās valstīs paredzētais atskaitījums faktiski nav pieprasīts, turklāt situācijā, kurā nepastāv līdzvērtīgu nosacījumu par Apvienotajā Karalistē radušos zaudējumu atskaitīšanu attiecībā uz Apvienotās Karalistes rezidentiem?

2) Apstiprinošas atbildes gadījumā: vai šo ierobežojumu var attaisnot:

   a) tikai ar nepieciešamību novērst zaudējumu dubultu izmantošanu, vai

   b) ar nepieciešamību saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu dalībvalstu starpā, vai

   c) ar nepieciešamību saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu dalībvalstu starpā kopsakarā ar nepieciešamību novērst zaudējumu dubultu izmantošanu?

3) Apstiprinošas atbildes gadījumā: vai ierobežojums ir samērīgs ar šādu attaisnojumu vai attaisnojumiem?

4) Vai ES tiesībās ir paredzēts, ka Apvienotajai Karalistei ir jānodrošina Apvienotās Karalistes sabiedrībai kompensācija, piemēram, tiesības pieprasīt uzņēmumu grupas atskaitījumus no savas peļņas, ja Nīderlandes sabiedrības tiesību ierobežojums nav attaisnojams vai tiktāl, ciktāl šis ierobežojums nav samērīgs ne ar vienu attaisnojumu?"

17. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus sniedza nodokļu maksātāja, Dānijas valdība, Apvienotās Karalistes valdība, kā arī Eiropas Komisija, un tās visas piedalījās mutvārdu procesā.

IV – Juridiskais vērtējums

18. Iesniedzējtiesas jautājumi ir par brīvības veikt uzņēmējdarbību interpretāciju. Savu vērtējumu es pamatošu ar EK līguma 43. pantu, tādēļ ka LESD 49. pants pamatlietas faktiem nav piemērojams [5]. Turklāt es vērtēšu iesniedzējtiesas jautājumus tādā izpratnē, ka tie attiecas arī uz EK līguma 48. panta piemērošanu, kas EK līguma 43. pantā minētās fiziskās personas pielīdzina noteiktām sabiedrībām.

19. Tieši jautājumi par brīvības veikt uzņēmējdarbību interpretāciju ir pamatoti. Šajā lietā brīvība veikt uzņēmējdarbību ir attiecīgā pamatbrīvība. Tiesa jau ir atzinusi, ka uz dalībvalstī rezidējošas sabiedrības izveidotu un pilnīgi pārvaldītu citā dalībvalstī esošu pastāvīgu uzņēmumu attiecas EK līguma 43. panta materiālā piemērošanas joma [6]. Šajā lietā ir runa par Nīderlandes sabiedrību un tās Apvienotajā Karalistē reģistrētas filiāles tiesībām nodot zaudējumus. Tāda filiāle nodokļu tiesību normu ziņā ir pielīdzināma pastāvīgam uzņēmumam [7].

20. Tātad turpinājumā ir jānoskaidro, vai brīvība veikt uzņēmējdarbību aizliedz dalībvalstij ierobežot sabiedrības nerezidentes tiesības nodot tās pastāvīgā uzņēmuma (filiāles veidā) zaudējumus, kas reģistrēts attiecīgajā dalībvalstī.

A – *Par pirmo prejudiciālo jautājumu: brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums*

21. Atbilstoši prejudiciālajiem jautājumiem es vispirms izvērtēšu, vai *ICTA* 403.D panta 1. punkta c) apakšpunktā minētā norma ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums. Atbilstoši šai normai Apvienotajā Karalistē reģistrēta citas valsts sabiedrības pastāvīga uzņēmuma zaudējumus nevar nodot, piemērojot grupas atvieglojumus, ja ārvalstu nodokļa mērķiem šīs summas ir atņemamas no peļņas, kas nav gūta Apvienotajā Karalistē.

22. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm šī kompetence tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības [8]. Šajā kontekstā ir jāuzsver, ka saskaņā ar ES tiesībām dalībvalstīm principā nav pienākuma sabiedrību ienākuma nodokļu tiesiskajā regulējumā saistībā ar zaudējumiem paredzēt grupas atvieglojumus, kādus šajā lietā piešķir Apvienotā Karaliste. Nodokļu režīma izveide ir dalībvalstu ziņā [9]. Tomēr, ja dalībvalsts šādas tiesības paredz, tad tām jābūt saderīgām ar ES pamattiesībām, šajā lietā it īpaši ar brīvību veikt uzņēmējdarbību.

23. Brīvība veikt uzņēmējdarbību sabiedrībām ir piešķirta atbilstoši EK līguma 43. un 48. pantam. Rezumējot šo normu saturu, Tiesa ir secinājusi, ka sabiedrībām, kuras atrodas kādā Eiropas Savienības dalībvalstī, ir tiesības veikt darbību citā dalībvalstī ar meitassabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību [10].

5 — LESD 49. pants stājās spēkā 2009. gada 1. decembrī. Pamatlietā apstrīdētie grupas atvieglojumi tomēr tika pieprasīti par laikposmu no 2001. gada 1. jūlija līdz 2004. gada 31. decembrim, un pēdējais pieprasījums tika iesniegts 2009. gada 9. jūlijā.

6 — 2008. gada 15. maija spriedums lietā C-414/06 *Lidl Belgium* (Krājums, I-3601. lpp., 15. punkts).

7 — Skat. 2011. gada 3. oktobra Priekšlikuma Padomes direktīvai par kopējo konsolidēto uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi (KKUINB) (COM(2011) 121, galīgā redakcija/2) 5. panta 1. punkta b) apakšpunktu.

8 — 1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 21. punkts) un 2011. gada 8. decembra spriedums lietā C-157/10 *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (Krājums, I-13023. lpp., 28. punkts).

9 — Skat. 1992. gada 28. janvāra spriedumu lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp., 23. punkts).

10 — Skat. tostarp 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Francija (*Recueil*, 273. lpp., 18. punkts), 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN* (*Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts), 2010. gada 25. februāra spriedumu lietā C-337/08 *X Holding* (Krājums, I-1215. lpp., 17. punkts) un 2010. gada 26. oktobra spriedumu lietā C-97/09 *Schmelz* (Krājums, I-10465. lpp., 36. punkts).

24. Tā kā EK līguma 43. panta pirmās daļas otrais teikums turklāt tieši atļauj uzņēmējiem izvēlēties piemērotāko juridisko formu, kādā tie īsteno savas darbības citā dalībvalstī, šo izvēles brīvību nedrīkst ierobežot ar diskriminējošām nodokļu tiesību normām [11]. Brīvība izvēlēties piemērotu juridisko formu, lai veiktu darbību citā dalībvalstī, īpaši ir vērsta uz to, lai ļautu sabiedrībām ar atrašanās vietu vienā dalībvalstī atvērt filiāli citā dalībvalstī, lai veiktu savas darbības atbilstoši tādiem pašiem nosacījumiem kā uz meitassabiedrībām attiecināmie nosacījumi [12].

25. No šīs judikatūras būtībā izriet, ka sabiedrības nerezidentes uzņemošajā dalībvalstī var veikt uzņēmējdarbību ar tādiem pašiem nosacījumiem kā sabiedrības rezidentes. Turklāt uzņemošā dalībvalsts nevar atsaukties uz to, ka ārvalstu sabiedrība var novērst iespējamo nevienlīdzīgo attieksmi, izvēloties uzņemošajā dalībvalstī citu darbības juridisko formu, piemēram, filiāles vietā meitassabiedrību [13].

1) Diskriminējoša nevienlīdzīga attieksme

26. Šajā lietā ir jākonstatē, ka pret sabiedrībām nerezidentēm un rezidentēm, kas veic patstāvīgu uzņēmējdarbību Apvienotajā Karalistē, tiek izrādīta nevienlīdzīga attieksme.

27. Apvienotās Karalistes valdība atzīst, ka nodokļu režīms grupas atvieglojumu ziņā paredz atšķirīgu attieksmi pret rezidenta un nerezidenta sabiedrībām ar pastāvīgiem uzņēmumiem Apvienotajā Karalistē. *ICTA* 403 D panta 1. punkta īpašā norma attiecas tikai uz citās valstīs reģistrētām sabiedrībām.

28. Minētā panta c) apakšpunktā ir noteikts, ka sabiedrības nerezidentes var nodot zaudējumus, kas radušies to pastāvīgajām pārstāvniecībām Apvienotajā Karalistē, tikai tad, ja tos nevar izmantot ārvalstu nodokļu mērķiem. Uz sabiedrībām, kas reģistrētas Apvienotajā Karalistē, šī tiesību norma neattiecas.

29. Nevienlīdzīgā attieksme rada sabiedrībām nerezidentēm vismaz divus ierobežojumus. Pirmkārt, tām ir grūtāk veidot konsorciju ar Apvienotās Karalistes sabiedrībām. Ņemot vērā to, ka Apvienotajā Karalistē reģistrētie sabiedrību nerezidenšu pastāvīgie uzņēmumi savus zaudējumus šajos apstākļos nevar nodot, Apvienotās Karalistes sabiedrības izvēlēsies darboties, drīzāk veidojot konsorcijus ar sabiedrībām rezidentēm, uz kurām šie ierobežojumi neattiecas. Otrkārt, sabiedrības nerezidentes tiek netieši diskriminētas, liedzot tām nodot zaudējumus. Sabiedrībai nerezidentei, līdzīgi kā šajā lietā, tiek liegta iespēja no sabiedrības, kas gūst labumu no zaudējumu nodošanas, saņemt par to kompensāciju [grupas atvieglojuma maksājumu].

30. Turklāt, kā jau iepriekš izklāstīts, atbilstoši judikatūrai uzņemošā valsts nevar atsaukties uz to, ka ārvalstu sabiedrības var izvairīties no ierobežojumiem, ja tās veic uzņēmējdarbību uzņemošajā valstī meitassabiedrības, nevis filiāles formā. Tādā gadījumā zaudējumu nodošana, kas radušies *LG.PD Netherlands* meitassabiedrībai Apvienotajā Karalistē, nebūtu pakļauta nekādiem ierobežojumiem. Tomēr sabiedrībām nerezidentēm ir atļauts veikt uzņēmējdarbību Apvienotajā Karalistē ar filiāles vai meitassabiedrības starpniecību.

2) Objektīva salīdzinājuma iespējamība

31. Apvienotās Karalistes valdība turpretim norāda, ka sabiedrība rezidente un sabiedrība nerezidente ar filiāli Apvienotajā Karalistē nodokļa uzlikšanas ziņā neatrodoties objektīvi salīdzināmā situācijā. Sabiedrībām rezidentēm tiekot uzlikti nodokļi visiem ienākumiem, bet sabiedrības nerezidentes gadījumā ar nodokļiem tiek aplikti tikai tās pastāvīgās pārstāvniecības gūtie ienākumi.

11 — Skat. tostarp spriedumu lietā Komisija/Francija (minēts 10. zemsvītras piezīmē, 22. punkts) un 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA* (Krājums, I-6373. lpp., 40. punkts), kā arī 2009. gada 4. jūnija rīkojumu apvienotajās lietās C-439/07 un C-499/07 *KBC Bank* un *Beleggen, Risicokapital, Beheer* (Krājums I-4409. lpp., 77. punkts).

12 — 2006. gada 23. februāra spriedums lietā C-253/03 *CLT-UFA* (Krājums, I-1831. lpp., 15. punkts).

13 — Skat. spriedumu lietā *Oy AA* (minēts 11. zemsvītras piezīmē, 40. punkts).

32. Tas ir tiesa, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru diskriminācija var rasties tikai tad, ja atšķirīgas tiesību normas piemēro salīdzināmās situācijās vai, ja piemēro vienu un to pašu tiesību normu atšķirīgās situācijās [14]. Lai šāda atšķirīga attieksme būtu saderīga ar EK līguma normām par brīvību veikt uzņēmējdarbību, tai ir jāattiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas. Objektīvā salīdzināmība turklāt ir jāaplūko, ņemot vērā ar attiecīgām valsts tiesību normām sasniedzamo mērķi [15].

33. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiešo nodokļu ziņā sabiedrību rezidenšu un nerezidenšu situācijas parasti nav salīdzināmas [16]. Tomēr Tiesa jau spriedumā lietā *Marks & Spencer* norādīja, ka katrā konkrētā gadījumā ir jāpārbauda, vai nodokļu atvieglojumu piemērošanas ierobežošanas ar nodokļu maksātājiem rezidentiem pamatā ir atbilstoši objektīvi faktori [17]. Tādēļ ierobežojums ir tad, ja saistībā ar apstrīdētā nodokļa uzlikšanu nav nekādu objektīvu situācijas atšķirību, kas varētu pamatot atšķirīgu attieksmi pret dažādām nodokļu maksātāju kategorijām [18].

34. Tiesa vairākkārt ir atzinusi, ka sabiedrība rezidente un sabiedrība nerezidente, kas attiecīgajā dalībvalstī veic darbību ar pastāvīga uzņēmuma starpniecību, iekšzemes nodokļu jomā var atrasties salīdzināmā situācijā [19].

35. Spriedumā lietā *Royal Bank of Scotland* Tiesa šajā ziņā konstatēja, ka tādas sabiedrības atrodas objektīvi salīdzināmā situācijā, tādēļ ka sabiedrību ienākuma nodokļa bāze abām sabiedrībām ir aprēķināta vienādā veidā. Šajā kontekstā Tiesa uzskatīja, ka nav nozīmes tam, ka sabiedrībām rezidentēm tiek uzlikts nodoklis, ņemot vērā to visā pasaulē gūtos ienākumus, bet sabiedrībām nerezidentēm – ņemot vērā tikai attiecīgajā dalībvalstī gūto peļņu [20]. Tādas atšķirības attiecībā uz dalībvalstu pilnvaru sadalījumu nodokļu jomā, kādas ir norādījusi Apvienotās Karalistes valdība, nav nozīmīgas situāciju objektīvas salīdzināšanas iespējamības ietvaros, bet tikai, vērtējot, vai tām ir attaisnojums [21].

36. Spriedumā lietā *Saint Gobain ZN* Tiesa atzina, ka sabiedrību rezidenšu un sabiedrību nerezidenšu stāvoklis ir salīdzināms vispirms tāpēc, ka atšķirīga attieksme izpaužas tikai attiecībā uz strīdīgo nodokļu atvieglojumu piešķiršanu [22]. Iepriekšējā tiesu instance pamatlietā šajā ziņā atzina, ka pret Apvienotās Karalistes sabiedrībām rezidentēm un Apvienotā Karalistē reģistrētiem sabiedrību nerezidenšu pastāvīgiem uzņēmumiem attiecībā uz Apvienotajā Karalistē gūto peļņu un zaudējumiem sabiedrību ienākuma nodokļa mērķiem attieksme ir pilnīgi vienāda, izņemot šajā lietā apstrīdētos grupas atvieglojumus [23].

37. Tādēļ brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma esamību nevar noliegt ar pamatojumu, ka sabiedrība rezidente un sabiedrība nerezidente ar Apvienotajā Karalistē reģistrētu filiāli attiecībā uz nodokļu uzlikšanu neatrodas salīdzināmā situācijā. Sabiedrībām nerezidentēm attiecībā uz to pastāvīgajiem uzņēmumiem it īpaši ir atļauts pārnest to pastāvīgo uzņēmumu zaudējumus uz iepriekšējiem vai nākamajiem pārskata periodiem, tāpat arī sabiedrībām rezidentēm. Tātad acīmredzami Apvienotās Karalistes tiesību normās situācijas zaudējumu ziņā principā tiek uzskatītas par salīdzināmām.

14 — 2011. gada 1. decembra spriedums lietā C-253/09 Komisija/Ungārija (Krājums, I-12391. lpp., 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

15 — Spriedums lietā *X Holding* (minēts 10. zemsvītras piezīmē, 20. un 22. punkts).

16 — Spriedums lietā *Schumacker* (minēts 8. zemsvītras piezīmē, 31. punkts) un 2008. gada 22. decembra spriedums lietā C-282/07 *Truck Center* (Krājums, I-10767. lpp., 38. punkts).

17 — Skat. spriedumu lietā *Marks & Spencer* (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 37. un 38. punkts).

18 — Skat. par pakalpojumu sniegšanas brīvību 2009. gada 17. novembra spriedumu lietā C-169/08 *Presidente del Consiglio dei Ministri* (Krājums, I-10821. lpp., 35. punkts).

19 — Pirmoreiz spriedumā lietā Komisija/Francija (minēts 10. zemsvītras piezīmē, 20. punkts).

20 — 1999. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland* (*Recueil*, I-2651. lpp., 27.–29. punkts).

21 — Skat. arī spriedumu lietā *X Holding* (minēts 10. zemsvītras piezīmē, 38. punkts).

22 — Skat. spriedumu lietā *Saint-Gobain ZN* (minēts 10. zemsvītras piezīmē, 49. punkts).

23 — *First-tier tribunal*, 2009. gada 27. jūlija spriedums, UKFTT 226(TC), Nr. 21.

3) Pagaidu secinājumi

38. Tātad uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka īpašie nosacījumi, kas *ICTA* 403.D panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikti attiecībā uz grupas atvieglojumiem sabiedrībām, kas atrodas citā dalībvalstī, nevis Apvienotajā Karalistē, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums.

B – *Par otro prejudiciālo jautājumu: ierobežojuma pamatojums*

39. Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumam ir pamatojums. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums ir pieļaujams tad, ja to pamato primāri vispārējo interešu apsvērumi [24]. Iesniedzējtiesa kā iespējamos pamatojuma elementus norāda nepieciešamību saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu dalībvalstu starpā, nepieciešamību novērst zaudējumu dubultas izmantošanas risku, kā arī abu minēto pamatojuma elementu kombināciju.

40. Jautājums acīmredzami radies vēl joprojām pastāvošās neskaidrības dēļ par sprieduma lietā *Marks & Spencer* interpretāciju. Šajā spriedumā Tiesa atzina tādus pamatojuma elementus kā nepieciešamība saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu dalībvalstu starpā, nepieciešamība novērst zaudējumu dubultas izmantošanas risku, kā arī nepieciešamība novērst izvairīšanos no nodokļiem un, visus trīs "kopumā ņemot", par brīvību veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma attaisnojošiem elementiem [25].

41. Es jau savos secinājumos lietā *Oy AA* norādīju, ka šo trīs elementu "kodols" ir [līdzsvarotu] nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma saglabāšana [26]. Arī Tiesa šajā spriedumā atzina, ka [valsts nodokļu tiesiskais regulējums] var būt attaisnojams, ja tas ir pamatots ar diviem elementiem, proti, nepieciešamību saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu dalībvalstu starpā un nepieciešamību novērst izvairīšanos no nodokļiem [27]. Vēlāk Tiesa spriedumā lietā *Lidl Belgium* norādīja, ka attaisnojams tāpat ir tiesiskais regulējums, kurā ņemti vērā tikai divi elementi, proti, nepieciešamība saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu dalībvalstu starpā un nepieciešamība novērst zaudējumu dubultu izmantošanu [28].

42. Ņemot vērā minēto, ir skaidrs, ka pamatojuma esamībai, visbeidzot, izšķiroši ir tas, ka valsts tiesiskā regulējuma mērķis ir līdzsvarota nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma dalībvalstu starpā saglabāšana. Šajā kontekstā nepieciešamība novērst zaudējumu dubultu izmantošanu un nepieciešamība novērst izvairīšanos no nodokļiem nav pašmērķi un nozīme tām ir tikai tiktāl, ciktāl tās kalpo līdzsvarota nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma dalībvalstu starpā nodrošināšanai [29]. Ņemot to vērā, Tiesa pēdējo reizi spriedumā lietā *National Grid Indus* vērtēja šo pamatojuma elementu un atzina to par patstāvīgu, neatsaucoties uz tādiem kritērijiem kā nepieciešamība novērst zaudējumu dubulto izmantošanu un nepieciešamība novērst izvairīšanos no nodokļiem [30].

43. Šajā lietā minētajai atziņai ir īpaša nozīme. Es turpinājumā pierādīšu, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma pamatojums nav [līdzsvarotas] nodokļu uzlikšanas pilnvaru saglabāšana, lai gan tās mērķis ir novērst zaudējumu dubultu izmantošanu.

24 — 2006. gada 12. septembra spriedums lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (Krājums, I-7995. lpp., 47. punkts), 2008. gada 27. novembra spriedums lietā C-418/07 *Papillon* (Krājums, I-8947. lpp., 33. punkts) un 2011. gada 13. oktobra spriedums lietā C-9/11 *Waypoint Aviation* (Krājums, I-9697. lpp., 27. punkts).

25 — Spriedums lietā *Marks & Spencer* (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 51. punkts).

26 — 2006. gada 12. septembra secinājumi lietā C-231/05 *Oy AA* (Krājums, I-6373. lpp., 48. punkts).

27 — Spriedums lietā *Oy AA* (minēts 11. zemsvītras piezīmē, 60. punkts).

28 — Spriedums lietā *Lidl Belgium* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 42. punkts).

29 — Skat. manus 2009. gada 10. septembra secinājumus lietā C-311/08 *SGI* (Krājums, I-487. lpp., 59. punkts).

30 — 2011. gada 29. novembra spriedums lietā C-371/10 *National Grid Indus* (Krājums, I-12273. lpp., 45.–49. punkts); skat. šajā ziņā jau 2006. gada 7. septembra spriedumu lietā C-470/04 *N* (Krājums, I-7409. lpp., 42. punkts).

1) Nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījums dalībvalstu starpā

44. Nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma saglabāšana dalībvalstu starpā ir Tiesas pastāvīgajā judikatūrā atzīts pamatojuma elements [31].

45. Nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījums ir dalībvalstu ziņā. Savienības tiesības to pašreizējā stāvoklī nenosaka vispārējus kritērijus nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumam dalībvalstu starpā [32]. Dalībvalstis ir sadalījušas savas pilnvaras atbilstoši starptautiskajai praksei nodokļu jomā parasti tādā veidā, ka dalībvalstij ir pilnvaras uzlikt nodokļus kā sabiedrību rezidenšu kopējiem visā pasaulē gūtajiem ienākumiem, tā arī sabiedrību nerezidenšu pastāvīgo uzņēmumu gūtajiem ienākumiem attiecīgajā dalībvalstī. Lai novērstu ar to saistīto dubultu nodokļu uzlikšanu pastāvīgajiem uzņēmumiem, sabiedrības rezidences valsts parasti šiem ienākumiem nodokli neuzliek vai ieskaita otrā dalībvalstī aprēķināto nodokli sabiedrībai [rezidences valstī] uzliktā nodokļa summā [33].

46. Šīs starptautiskās nodokļu prakses kontekstā dalībvalstis nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma saglabāšanai drīkst veikt pasākumus, lai nodrošinātu savu nodokļu uzlikšanas pilnvaru īstenošanu attiecībā uz šo dalībvalstu teritorijā veiktajām darbībām [34].

47. Šajā lietā nodokļu uzlikšanas pilnvaras ir noregulētas atbilstoši iepriekš minētajai starptautiskajai praksei nodokļu jomā. Saskaņā ar Apvienotās Karalistes divpusējā līguma ar Nīderlandi 7. pantu Apvienotajai Karalistei ir pilnvaras uzlikt nodokļus kā sabiedrību rezidenšu, tā arī tās teritorijā reģistrēto sabiedrību nerezidenšu pastāvīgo uzņēmumu ienākumiem.

48. Ņemot vērā minēto, rodas jautājums, vai Apvienotās Karalistes nodokļu uzlikšanas pilnvaras netiek ietekmētas negatīvi, ja tās teritorijā reģistrēta sabiedrības nerezidentes pastāvīgā uzņēmuma (*LG.PD Netherlands*) zaudējumi var tikt atskaitīti no sabiedrības rezidentes (nodokļu maksātāja) sabiedrību ienākuma nodokļa bāzes, lai gan šos zaudējumus principā var atskaitīt arī Nīderlandē.

49. Manuprāt, tas tā nav. Apvienotās Karalistes nodokļu uzlikšanas pilnvaras attiecībā uz nodokļu maksātāja ienākumiem ar zaudējumu nodošanu netiek ietekmētas. Tas tāpēc, ka runa ir tikai par to zaudējumu nodošanu, kas ir radušies Apvienotās Karalistes nodokļu jurisdikcijas ietvaros. Visas darbības, par kurām šajā lietā ir runa, ir Apvienotās Karalistes nodokļu jurisdikcijā: iekšzemes nodokļu subjekta (*LG.PD Netherlands* saistībā ar tās pastāvīgo pārstāvniecību Apvienotajā Karalistē) iekšzemē radušies zaudējumi ir jākompensē ar cita dalībvalsts iekšzemes nodokļu subjekta (nodokļu maksātāja) iekšzemē gūto peļņu.

50. Lai nodrošinātu Apvienotās Karalistes nodokļu uzlikšanas pilnvaru saglabāšanu, nav svarīgi, vai nododamie zaudējumi var tikt ņemti vērā arī Nīderlandē. Fakts, ka tie tiek izmantoti Nīderlandē, nekādi neietekmē Apvienotās Karalistes nodokļu uzlikšanas pilnvaras. Šīs pilnvaras negatīvi var tikt ietekmētas vienīgi, ņemot vērā zaudējumus, kas radušies citas dalībvalsts ekskluzīvas nodokļu uzlikšanas kompetences ietvaros. Tādi zaudējumi samazinātu Apvienotās Karalistes nodokļu ieņēmumus, lai gan no darbības gūtajai peļņai nodokli nevar uzlikt.

31 — Skat. šajā ziņā spriedumu lietā *Marks & Spencer* (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 45. punkts), spriedumu lietā *Lidl Belgium* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 31. punkts) un spriedumu lietā *National Grid Indus* (minēts 30. zemsvītras piezīmē, 45. punkts).

32 — Skat. šajā ziņā 2009. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-128/08 *Damseaux* (Krājums, I-6823. lpp., 30. un 33. punkts un tajos minētā judikatūra).

33 — Skat. ģenerāladvokāta Hēlhuda [*Geelhoed*] 2006. gada 23. februāra secinājumus lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (Krājums, I-11673. lpp., 49.–51. punkts).

34 — Skat. spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (minēts 24. zemsvītras piezīmē, 56. punkts), 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz* (Krājums, I-2647. lpp., 42. punkts), spriedumu lietā *Oy AA* (minēts 11. zemsvītras piezīmē, 54. punkts), 2008. gada 4. decembra spriedumu lietā C-330/07 *Jobra* (Krājums, I-9099. lpp., 33. punkts) un spriedumu lietā *National Grid Indus* (minēts 30. zemsvītras piezīmē, 46. punkts).

51. Atbilstoši minētajam Tiesa ir izvērtējusi nepieciešamību novērst zaudējumu dubultu izmantošanu gandrīz vai vienīgi lietās, kurās dalībvalsts atteicās ņemt vērā zaudējumus, kas bija radušies citā dalībvalstī [35]. Tad, kad līdz šim tikai vienā lietā ir bijusi runa par zaudējumiem, kas radušies iekšzemes situācijā, Tiesa spriedumā lietā *Papillon* noraidīja atsauci uz [tādu pamatojuma elementu] kā nepieciešamība novērst zaudējumu dubultu izmantošanu, norādot, ka runa ir par vienā un tajā pašā dalībvalstī gūtiem zaudējumiem [36].

52. Šajā lietā nodokļa uzlikšanas pilnvaras *LG.PD Netherlands* pastāvīgā uzņēmuma tā darbības vietā gūtajai peļņai ir Apvienotajai Karalistei. Tādēļ šī dalībvalsts nevar atteikties ņemt vērā šīs darbības zaudējumus, pamatojot to ar nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma saglabāšanu. Tas tāpēc, kā Tiesa ir atzinusi spriedumā lietā *Lidl Belgium*, ka šim pamatojuma elementam ir tikai jānodrošina līdzsvars starp tiesībām ieturēt peļņas nodokli un iespēju atskaitīt zaudējumus [37]. Vai arī, kā norādīja pati Apvienotās Karalistes valdība lietā *Marks & Spencer*: peļņa un zaudējumi ir vienas medaļas divas puses [38].

53. Tam nav pretrunā arī jau minētais Apvienotās Karalistes arguments par to, ka nodokļu uzlikšanas ziņā sabiedrība rezidente un sabiedrības nerezidentes pastāvīgā pārstāvniecība neatrodas objektīvi salīdzināmā situācijā, un to es šajā vietā vēlreiz vēlētos iztirzāt.

54. Spriedumā lietā *X Holding* Tiesa, vērtējot pamatojumu saistībā ar nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma saglabāšanu, konstatēja, ka no sabiedrības izcelsmes valsts viedokļa tās pastāvīgie uzņēmumi citā dalībvalstī un meitassabiedrības nerezidentes nav salīdzināmā situācijā. Tas tāpēc, ka meitassabiedrība citā dalībvalstī ir neierobežota nodokļu maksātāja, bet pastāvīga uzņēmuma gadījumā, kurš atrodas citā dalībvalstī un uz kuru principā un daļēji joprojām attiecas izcelsmes dalībvalsts nodokļu jurisdikcija, tas tā nav [39].

55. Tomēr, kā es jau izklāstīju savos secinājumos lietā *X Holding*, izvērtējot pamatojuma elementu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu, izcelsmes un uzņemošajai valstij ir atšķirīgi pienākumi [40]. Izcelsmes valstij drīkst būt atšķirīga attieksme pret sabiedrības nerezidentes pastāvīgajām pārstāvniecībām un meitassabiedrībām citās dalībvalstīs. Tai attiecībā uz pārrobežu pastāvīgiem uzņēmumiem parasti ir nodokļu uzlikšanas tiesības, parasti gan sekundāras, bet citā dalībvalstī reģistrētu meitassabiedrību gadījumā tas tā nav.

56. Aplūkojot uzņemošo valsti, situācija ir atšķirīga. Tai parasti ir pilnvaras uzlikt nodokļus abām uzņēmējdarbības veikšanas formām. Tādēļ arī uzņemošajai valstij, apliekot ar nodokli sabiedrības, kas atrodas citā dalībvalstī, šīs abas uzņēmējdarbības veikšanas formas, jāizrāda vienāda attieksme [41].

57. Ņemot vērā minēto, Apvienotā Karaliste kā uzņemošā valsts nevar attaisnot ierobežojumu ar tādu pamatojuma elementu kā [līdzsvarotu] nodokļu uzlikšanas pilnvaru saglabāšana, zināmos apstākļos liedzot Apvienotajā Karalistē nodibinātām filiālēm atšķirībā no sabiedrībām rezidentēm piešķirt grupas atvieglojumus.

35 — Skat. spriedumu lietā *Marks & Spencer* (minēts 2. zemsvītras piezīmē), spriedumu lietā *Oy AA* (minēts 11. zemsvītras piezīmē) un spriedumu lietā *Lidl Belgium* (minēts 6. zemsvītras piezīmē).

36 — Spriedums lietā *Papillon* (minēts 24. zemsvītras piezīmē, 39. punkts).

37 — Spriedums lietā *Lidl Belgium* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 33. punkts).

38 — Spriedums lietā *Marks & Spencer* (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 43. punkts).

39 — Spriedums lietā *X Holding* (minēts 10. zemsvītras piezīmē, 38. punkts).

40 — 2009. gada 19. novembra secinājumi lietā *X Holding* (Krājums, I-1215. lpp., 51.–62. punkts).

41 — Secinājumi lietā *X Holding* (minēti 40. zemsvītras piezīmē, 62. punkts).

2) Zaudējumu dubulta izmantošana

58. Vēl ir jāizvērtē, vai mērķis novērst zaudējumu dubultu ņemšanu vērā var būt patstāvīgs pamatojuma elements.

59. Kā ir norādījusi iesniedzējtiesa, piemērojot Nīderlandes nodokļu procedūru, *LG.PD Netherlands* pati, respektīvi, "fiskālās vienības" ietvaros, var vismaz daļēji izmantot zaudējumus, kas radušies tās pastāvīgajai pārstāvniecībai Apvienotajā Karalistē. Kā jau ir pierādījusi lieta *X Holding*, Nīderlandes pastāvīgo pārstāvniecību, kas nodibinātas ārzemēs, zaudējumi var radīt Nīderlandē iekasējamo sabiedrības nodokļa pārejošu samazinājumu [42]. Tātad šajā lietā pastāv risks, ka vismaz uz laiku var notikt zaudējumu dubulta vērā ņemšana – gan Apvienotajā Karalistē, gan Nīderlandē.

60. Tiesa tomēr spriedumā lietā *Lidl Belgium* atzina, ka tas nav brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, ja sabiedrība nevar atskaitīt zaudējumus, kas radušies tās pastāvīgajam uzņēmumam, kurš atrodas citā dalībvalstī, ja vienošanās par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu paredz, ka uzņēmuma ienākumiem otrajā dalībvalstī tiek uzlikts nodoklis un šajā valstī var ņemt vērā zaudējumus arī attiecībā uz nākamajiem pārskata periodiem. Ja dalībvalsts, kurā atrodas pastāvīgais uzņēmums, nodokļu ziņā ņem vērā kā peļņu, tā arī zaudējumus, tad sabiedrības rezidences valsts nodokļa ziņā šāda pastāvīgā uzņēmuma zaudējumus var ignorēt. Tātad Nīderlandes Karaliste neizmanto savas pilnvaras, kas tai pienākas saskaņā ar šo judikatūru.

61. No otras puses, tāda sabiedrības nerezidentes pastāvīgā uzņēmuma zaudējumu vērā ņemšana nav brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpums [43]. Tātad dalībvalstis var ņemt vērā citā dalībvalstī dibinātu pastāvīgu uzņēmumu zaudējumus, uzliekot nodokli sabiedrībām rezidentēm, tomēr Savienības tiesības parasti neuzliek dalībvalstīm šādu pienākumu [44].

62. Ja dalībvalsts, kurā ir sabiedrības atrašanās vieta, tomēr ņem vērā citā dalībvalstī esoša pastāvīga uzņēmuma zaudējumus, tad vismaz uz laiku ārvalstīs esošā uzņēmuma zaudējumi tiek ņemti vērā dubulti. Tādā gadījumā tomēr nav skaidrs, kādēļ dalībvalstij, kurā atrodas pastāvīgais uzņēmums, būtu jābūt tiesībām atteikties ņemt vērā zaudējumus ar pamatojumu, ka tie jau tiek ņemti vērā sabiedrības rezidences dalībvalstī. Kā jau minēts, tas neietekmē tās dalībvalsts, kurā atrodas pastāvīgais uzņēmums, nodokļu uzlikšanas pilnvaras. Šīs valsts nodokļu ieņēmumu summa nemainās neatkarīgi no tā, vai pastāvīgā uzņēmuma zaudējumi tiek ņemti vērā arī valstī, kurā ir sabiedrības atrašanās vieta.

63. Turklāt pastāvošā starptautiskā nodokļu uzlikšanas pilnvaru norobežošana var pat pieprasīt to, ka zaudējumi jāņem vērā dubulti. Tas vienmēr notiek tad, ja divās dažādās valstīs nodokļu ziņā tiek ņemti vērā arī gūtie ienākumi. Ja ārvalstīs reģistrēta pastāvīgā uzņēmuma ieņēmumiem nodoklis tiek uzlikts dubulti, sabiedrības rezidences valstij piemērojot ieskaita sistēmu, tad pastāvīgā uzņēmuma ieņēmumiem tiek uzlikts nodoklis kā dalībvalstī, kurā atrodas pastāvīgais uzņēmums, tā arī dalībvalstī, kurā ir sabiedrības atrašanās vieta. Tādos gadījumos tas, ka zaudējumi tiek ņemti vērā dubulti, ir ienākumu avota dubultas aplikšanas ar nodokli loģiskas sekas.

64. Šajā kontekstā tas, ka zaudējumi tiek ņemti vērā dubulti, nevar būt pašmērķis. Aplūkojot no zaudējumu dubultas ņemšanas vērā novēršanas viedokļa, kā tas līdz šim tika norādīts judikatūrā, svarīgs ir vienīgi jautājums par to, vai dalībvalstij līdzsvarotas nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma ietvaros, uzliekot nodokļu maksātājam nodokli, ir tiesības neņemt vērā zaudējumus. Šīs tiesības var

42 — Skat. šajā ziņā spriedumu lietā *X Holding* (minēts 10. zemsvītras piezīmē, 35. punkts) un manus secinājumus lietā *X Holding* (minēti 40. zemsvītras piezīmē, 39. punkts).

43 — Skat. 2008. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (Krājums, I-8061. lpp.).

44 — Skat. manus secinājumus lietā *X Holding* (minēti 40. zemsvītras piezīmē, 50. punkts).

izrietēt no tā, ka zaudējumi tiek izmantoti citā dalībvalstī, kuras nodokļu jurisdikcijā ir attiecīgās darbības peļņa. Zaudējumi ir "piesaistīti" šai otrajai dalībvalstij, jo tā uzliek nodokli attiecīgajai peļņai. Ja zaudējumi tiktu ņemti vērā vēl citā dalībvalstī, kas neuzliek peļņai nodokli, tad, iespējams, tas būtu "dubulti".

65. Tādēļ pastāvīgā uzņēmuma zaudējumi, kura peļņai Apvienotā Karaliste uzliek nodokli, tai nav jāņem vērā "divreiz", bet gan "vienreiz". Apvienotās Karalistes tiesību normas principā to arī paredz, tādēļ ka pastāvīga uzņēmuma zaudējumus var pārnest uz iepriekšējiem vai nākamajiem pārskata periodiem.

66. Šī iemesla dēļ, pat gadījumā, ja nepieciešamību novērst zaudējumu dubultu ņemšanu vērā atzītu par patstāvīgu pamatojuma elementu, Apvienotās Karalistes nodokļu tiesību normas tomēr nav piemērotas, lai novērstu to, ka zaudējumi tiek izmantoti dubulti. Tiesa jau ir atzinusi, ka valsts tiesiskais regulējums var garantēt izvirzītā mērķa īstenošanu tikai tad, ja tas faktiski atspoguļo nolūku īstenot to saskanīgā un sistemātiskā veidā [45].

67. Apvienotajā Karalistē attiecībā uz sabiedrību nerezidenšu Apvienotās Karalistes teritorijā esošu pastāvīgo uzņēmumu zaudējumu dubultu izmantošanu tas tā acīmredzami nav. *ICTA* 403.D panta 1. punkta c) apakšpunktā iekļautais nosacījums attiecas tikai uz grupas atvieglojumiem. Tomēr Apvienotajā Karalistē reģistrētiem pastāvīgiem uzņēmumiem tiek atļauts pārnest zaudējumus uz iepriekšējiem vai nākamajiem pārskata periodiem neatkarīgi no tā, vai zaudējumi tiek ņemti vērā arī sabiedrības [atrašanās vietas] dalībvalstī. Tātad kopumā zaudējuma atskaitījuma tiesiskais regulējums saskanīgā veidā negarantē mērķa novērst to, ka zaudējumi tiks atskaitīti dubulti, sasniegšanu.

3) Pagaidu secinājumi

68. Tātad uz otro jautājumu ir jāatbild, ka ierobežojumu nevar pamatot ar [līdzsvarotu] nodokļu uzlikšanas pilnvaru saglabāšanu, ne arī, aplūkojot zaudējumu dubultas izmantošanas novēršanas kontekstā. To nevar pamatot arī tikai ar nepieciešamību novērst zaudējumu dubultu izmantošanu, tādēļ ka tas nav patstāvīgs pamatojuma elements.

C – *Par trešo prejudiciālo jautājumu: ierobežojumu samērīgums*

69. Ja tiesa tomēr uzskatīs, ka nepieciešamība novērst zaudējumu dubultu izmantošanu ir patstāvīgs pamatojuma elements un turklāt apstrīdētais tiesiskais regulējums ir piemērots, lai sasniegtu šo mērķi, tad ierobežojums šajā lietā tomēr nebūtu attaisnojams.

70. Pat pastāvot brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma pamatojumam, ierobežojums nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai [46].

71. Jāuzsver, ka šajā lietā, vērtējot apstrīdētā tiesiskā regulējuma nepieciešamību, nevar orientēties pēc sprieduma lietā *Marks & Spencer* kritērijiem, kā norādīja daži lietas dalībnieki. Tas tāpēc, ka minētais spriedums attiecas uz situāciju, kurā valsts tiesiskais regulējums kalpo nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma saglabāšanai. Kā jau izklāstīts, šajā lietā apstrīdētais tiesiskais regulējums tieši tam nekalpo. Tomēr, ja būtu iespējams atzīt, ka šim regulējumam ir patstāvīgs pamatojuma elements – nepieciešamība novērst zaudējumu dubultu ņemšanu vērā, tad tāda regulējuma nepieciešamības kritērijiem vajadzētu būt pielāgotiem tieši šim pamatojuma elementam.

45 — 2009. gada 10. marta spriedums lietā C-169/07 *Hartlauer* (Krājums, I-1721. lpp., 55. punkts), un saistībā ar pakalpojumu sniegšanas brīvību – 2010. gada 8. jūlija spriedums apvienotajās lietās C-47/08 un C-448/08 *Sjöberg* (Krājums, I-6921. lpp., 40. punkts).

46 — Skat. tostarp 1993. gada 31. marta spriedumu lietā C-19/92 *Kraus* (*Recueil*, I-1663. lpp., 32. punkts), 2004. gada 11. marta spriedumu lietā C-9/02 *de Lasteyrie du Saillant* (Krājums, I-2409. lpp., 49. punkts) un spriedumu lietā *National Grid Indus* (minēts 30. zemsvītras piezīmē, 42. punkts).

72. Šajā kontekstā es uzskatu, ka *ICTA* 403.D panta 1. punkta c) apakšpunktā iekļautā tiesību norma vairākos aspektos pārsniedz to, kas būtu nepieciešams, lai novērstu zaudējumu dubultu izmantošanu.

73. Pirmkārt, atbilstoši šai tiesību normai zaudējumu nodošana ir izslēgta jau tādā gadījumā, ja tikai daļu no attiecīgajiem zaudējumiem var ieskaitīt ārvalstu nodokļu mērķiem. Ja tikai daļu no zaudējumiem, kas radušies Apvienotajā Karalistē, ņem vērā citā dalībvalstī, tad attiecībā uz otru daļu tiek liegts zaudējumus nodot, lai gan šajā ziņā zaudējumu dubultas izmantošanas draudi nepastāv.

74. Otrkārt, šī tiesību norma neizšķir to, kā zaudējumus ņem vērā ārvalstu nodokļa mērķiem: ilgstoši vai uz laiku. Ja otra dalībvalsts savas sabiedrības pastāvīgā uzņēmuma citā dalībvalstī ciestos zaudējumus ņem vērā tikai uz laiku, tos atkal izlīdzinot gadījumā, ja pastāvīgais uzņēmums turpmāk gūst peļņu[47], tad zaudējumu ņemšanas vērā ārvalstī nākotnē var arī nebūt. Tomēr attiecībā uz tādiem gadījumiem Apvienotās Karalistes sabiedrības ienākuma nodokļa tiesību normas pēc manā rīcībā esošās informācijas grupas atvieglojumu piešķiršanas papildu iespēju neparedz.

75. Treškārt, manuprāt, tas pārsniedz to, kas nepieciešams mērķa sasniegšanai, ka atbilstoši *ICTA* 403.D panta 1. punkta c) apakšpunktam grupas atvieglojumu piemērošana tiek liegta jau tad, ja pastāv vien iespēja, ka zaudējumi citā dalībvalstī tiks atskaitīti "jebkurā periodā". Šo iespēju nevar izslēgt pat tad, ja attiecībā uz atbilstošo sabiedrību nerezidenti, kā šajā lietā, ir uzsākts maksātnespējas process. Tā, piemēram, var būt iespējama zaudējumu ņemšana vērā attiecībā uz iepriekšējiem pārskata periodiem vai maksātnespējas procesa sekas var būt uzņēmuma darbības turpināšana.

76. Man šķiet, ka, ņemot vērā vairākus ierobežojošus nosacījumus, *ICTA* 403.D panta 1. punkta c) apakšpunktā iekļautais regulējums būtībā ir vērsts uz to, lai pieļautu grupas atvieglojumus tikai tad, ja sabiedrības nerezidentes dalībvalstī Lielbritānijā reģistrētu pastāvīgo uzņēmumu zaudējumus *vispār* nav paredzēts ņemt vērā. Turpretim konkrētai situācijai gandrīz nav nozīmes.

77. Ņemot vērā šos apsvērumus, uz trešo jautājumu katrā ziņā ir jāatbild, ka tiesiskais regulējums kopumā pārsniedz to, kas nepieciešams dubultās zaudējumu izmantošanas novēršanai.

D – *Par ceturto prejudiciālo jautājumu: ierobežojuma aizlieguma tiesiskās sekas*

78. Visbeidzot, ar ceturto jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, kāda nozīme brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumam būtu attiecībā uz pamatlietu. Ņemot vērā to, ka regulējums, kāds iekļauts *ICTA* 403.D panta 1. punkta c) apakšpunktā, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpums[48], uz šo jautājumu ir jāatbild.

79. Šī jautājuma pamatā ir tas, ka šajā lietā tikai *LG.PD Netherlands* izmanto EK līguma 43. un 48. panta piešķirtās tiesības veikt uzņēmējdarbību [citā dalībvalstī]. Turpretim nodokļu maksātāja tiesības veikt uzņēmējdarbību, kas pamatlietā pieprasa tiesības uz grupas atvieglojumu, netiek ierobežotas. Nodokļu maksātājs drīzāk cieš no tā apstākļa, ka Apvienotā Karaliste, pamatojoties uz savu nodokļu tiesisko regulējumu, ierobežo tā līgumpartnera tiesības veikt uzņēmējdarbību, no kura nodokļu maksātājs vēlas par atlīdzību pārņemt zaudējumus. Vai nodokļu maksātājs pamatlietā var tādā pašā mērā gūt priekšrocības no EK līguma 43. panta [diskriminācijas] aizlieguma?

80. Apvienotās Karalistes valdība šajā ziņā ir iebildusi, ka tiesības veikt uzņēmējdarbību esot indivīda tiesības. Tāpat tā ir norādījusi, ka no pastāvīgās judikatūras izriet, ka detalizēti procesuālie noteikumi attiecībā uz prasībām, kuru mērķis ir aizsargāt tiesības, kas indivīdiem ir noteiktas Savienības tiesībās, nedrīkst būt nelabvēlīgāki par noteikumiem, kas attiecas uz līdzīgām [uz valsts tiesībām balstītām]

47 — Skat. par šo tiesisko regulējumu Nīderlandē manus secinājumus lietā *X Holding* (minēti 40. zemsvītras piezīmē, 39. un 48. punkts).

48 — Skat. iepriekš A, B un C.

prasībām (līdzvērtības princips), ne arī padarīt par praktiski neiespējamu vai pārmērīgi apgrūtināt to tiesību izmantošanu, kas piešķirtas ar Savienības tiesību sistēmu (efektivitātes princips)[49]. Valsts tiesai esot jāizvērtē, kādas sekas attiecībā uz pamatlietu ir šo principu ievērošanai.

81. Manuprāt, minētā judikatūra šajā lietā nav atbilstoša jau no paša sākuma, tādēļ ka tā attiecas tikai uz Savienības tiesību izmantošanas procedūras regulējumu. Tomēr attiecībā uz pamatlietu ir izšķiroši, vai tiesību veikt uzņēmējdarbību materiālā regulējuma saturs sniedzas tiktāl, lai pamatlietā EKL 43. pants aizsargātu arī nodokļu maksātāju. Minētais ir jāpārbauda turpinājumā.

82. EK līguma 43. pantam ir tieša iedarbība[50]. Tādēļ valsts tiesai valsts tiesības nav jāpiemēro tiktāl, ciktāl tās ir pretrunā šai tiesību normai[51].

83. EK līguma 43. panta pirmās daļas 1. teikums aizliedz brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumus. Šajā lietā nav jānoskaidro, vai šis aizliegums nosaka vienīgi indivīda tiesības, vai arī tam ir objektīvs normatīvais saturs, kas nav atkarīgs no personas, kura atbilstoši šai tiesību normai izmanto tiesības veikt uzņēmējdarbību. Tiesa tomēr saistībā ar dažādām pamatbrīvībām atkārtoti ir uzsvērusi, ka ne tikai tās personas, uz kurām pamatbrīvības tieši attiecas, bet arī citas personas var uz tām atsaukties, ja citādi pamatbrīvība nevar būt pilnībā iedarbīga[52].

84. Manuprāt, šajā lietā ir acīmredzams, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību pilnībā iedarbīga var būt tikai tad, ja arī nodokļu maksātājs pamatlietā var atsaukties uz to, ka valsts tiesību norma ir brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpums.

85. Atbilstoši EK līguma 43. pantam šajā lietā aplūkojamais zaudējumu nodošanas ierobežojums ir aizliegts. Kā jau minēts, *LG.PD Netherlands* brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums ir tāds, ka tās partnerim, nodokļu maksātājam, tiek liegta priekšrocība un tas rada zaudējumus pašai *LG.PD Netherlands* [53]. *LG.PD Netherlands* brīvība veikt uzņēmējdarbību var tikt garantēta tikai, piešķirot priekšrocības tās līgumpartnerim. Šajā lietā izmantot priekšrocību, pārnesot zaudējumus, proti, samazināt pieteicējas sabiedrības, šajā lietā nodokļu maksātāja, nodokļu bāzi nodokļu uzlikšanas procedūras ietvaros katrā ziņā var tikai šī sabiedrība.

86. Turpretim tiesību veikt uzņēmējdarbību pilnīgu iedarbību nevar nodrošināt, ja *LG.PD Netherlands*, kas šajā lietā izmanto savu brīvību veikt uzņēmējdarbību, zināmos apstākļos varētu pieprasīt zaudējumu atlīdzību, kā ir norādījusi Apvienotās Karalistes valdība. Ar to saistītie izdevumi, pirmkārt, arī turpmāk ietekmētu *LG.PD Netherlands* brīvību veikt uzņēmējdarbību. Otrkārt, ar to nevarētu novērst ierobežojumu, kas izriet no tā, ka Apvienotās Karalistes sabiedrības sakarā ar neiespējamību nodot zaudējumus nemaz nevēlēsies dibināt konsorciju ar *LG.PD Netherlands* piedalīšanos.

87. Atšķirīgs skatpunkts ļautu dalībvalstīm netiešā formā ieviest diskriminējošu tiesisko regulējumu. Tās varētu sankcionēt tikai sabiedrības, kas izmanto savu brīvību veikt uzņēmējdarbību, partnerus. Sabiedrība nerezidente gan, iespējams, varētu celt zaudējumu atlīdzības prasību pret attiecīgo dalībvalsti. Tomēr daudzos gadījumos zaudējumus būtu grūti precizēt, ja līgumpartneri sankcijas dēļ tiktu atturēti jau no darījuma attiecību ar ārvalstu sabiedrību uzsākšanas.

49 — 2011. gada 8. septembra spriedums lietā C-177/10 *Rosado Santana* (Krājums, I-7907. lpp., 89. punkts un tajā minētā judikatūra).

50 — 2010. gada 13. aprīļa spriedums lietā C-91/08 *Wall* (Krājums, I-2815. lpp., 68. punkts).

51 — Skat. tostarp 1978. gada 9. marta spriedumu lietā 106/77 *Simmenthal* (*Recueil*, 629. lpp.) un 2010. gada 8. septembra spriedumu lietā C-409/06 *Winner Wetten* (Krājums, I-8015. lpp., 55. punkts).

52 — Skat. 1992. gada 7. jūlija spriedumu lietā C-370/90 *Singh* (*Recueil*, I-4265. lpp., 23. punkts), 1998. gada 7. maija spriedumu lietā C-350/96 *Clean Car Autoservice* (*Recueil*, I-2521. lpp., 20. punkts) un 2007. gada 11. janvāra spriedumu lietā C-208/05 *ITC* (Krājums, I-181. lpp., 26. punkts); līdzīgi 1994. gada 12. aprīļa spriedums lietā C-1/93 *Halliburton Services* (*Recueil*, I-1137. lpp., 20. punkts).

53 — Skat. iepriekš 29. punktu.

88. Lai garantētu brīvību veikt uzņēmējdarbību, EK līguma 43. un 48. panta tiešai iedarbībai katrā ziņā jāattiecas arī uz līgumpartneri, ja tā diskriminācija ir pamats brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumam.

89. Šajā kontekstā nav nozīmes tam, ka pamatlietā pats nodokļu maksātājs neizmanto brīvību veikt uzņēmējdarbību. EKL 43. un 48. pants arī šajā pamatlietā pauž prasību nepiemērot *ICTA* 403.D panta 1. punkta c) apakšpunktā iekļauto apstrīdēto regulējumu.

V – Secinājumi

90. Ņemot vērā visus izklāstītos apsvērumus, es ierosinu Tiesai uz *Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber* prejudiciāliem jautājumiem atbildēt šādi:

1) EK līguma 43. un 48. pantā noteiktās brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums pastāv tad, ja dalībvalsts izslēdz iespēju zaudējumus, kas sabiedrības nerezidentes pastāvīgajam uzņēmumam, kurš ir reģistrēts šajā dalībvalstī, radušies tās teritorijā, grupas atvieglojumu ceļā nodot sabiedrībai – šīs dalībvalsts rezidentei, ja kāda šo zaudējumu daļa ārvalstu nodokļa aprēķināšanas mērķiem jebkādā atskaites periodā var tikt atskaitīta no sabiedrības vai citas personas peļņas, kura radusies ārpus attiecīgās dalībvalsts, vai arī citādi var tikt ieskaitīta šajā peļņā;

2) šo ierobežojumu nevar pamatot nedz ar [līdzsvarota] nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma dalībvalstu starpā nodrošināšanu, nedz ar nepieciešamību novērst zaudējumu dubultu ņemšanu vērā, nedz arī ar abu minēto mērķu kombināciju;

3) tādos apstākļos kā pamatlietā dalībvalstij ir pienākums arī tādu nodokļu maksātāju labā, kas pieprasa piemērot grupas atvieglojumus, nepiemērot tiesību normu, kura rada EK līguma 43. un 48. panta pārkāpumu.