TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 21. janvārī*

Lieta C-311/08

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Tribunal de première instance de Mons* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2007. gada 19. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 14. jūlijā, tiesvedībā

***Société de Gestion Industrielle SA* (*SGI*)**

pret

État belge.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: otrās palātas priekšsēdētājs, kas pilda trešās palātas priekšsēdētāja pienākumus, H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], tiesneši P. Linda [*P. Lindh*], A. Ross [*A. Rosas*] (referents), U. Lehmuss [*U. Lõhmus*] un A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*],

* Tiesvedības valoda — franču.

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2009. gada 4. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Société de Gestion Industrielle SA* (*SGI*) vārdā — R. Forestini [*R. Forestini*] un Ž. F. Libērs [*J. F. Libert*], *avocats*,

— Beļģijas valdības vārdā — Ž. K. Allo [*J.-C. Halleux*], pārstāvis,

— Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,

— Zviedrijas valdības vārdā — A. Falka [*A. Falk*] un S. Johannesone [*S. Johannesson*], pārstāves,

— Eiropas Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un Ž. P. Kepenns [*J.-P. Keppenne*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2009. gada 10. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par EKL 12., 43., 48. un 56. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp Beļģijā dibinātu sabiedrību *Société de Gestion Industrielle SA* (*SGI*) (turpmāk tekstā — "*SGI*") un *État belge* [Beļģijas valsti]. Šī tiesvedība tika ierosināta saistībā ar valsts nodokļu administrācijas veikto izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocību summu, ko šī sabiedrība piešķīrusi ar to savstarpēji saistītām sabiedrībām, kas dibinātas citās dalībvalstīs, pieskaitīšanu šīs sabiedrības peļņai.

Atbilstošās valsts tiesību normas

3 *Code des impôts sur les revenus* [Likuma par ienākuma nodokli], kas konsolidēts ar Karaļa 1992. gada 10. aprīļa dekrētu un apstiprināts ar 1992. gada 12. jūnija likumu (1992. gada 30. jūlija *Moniteur belge* pielikums, 17120. lpp.), pamata lietā piemērojamajā redakcijā (turpmāk tekstā — "*CIR* 1992"), 26. pantā ir noteikts:

"Ievērojot 54. panta noteikumus, ja Beļģijā dibināts uzņēmums piešķir izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības, tās tiek pieskaitītas šī uzņēmuma peļņai, ja vien šādas priekšrocības netiek ieskaitītas saņēmēja ienākumos, kas ir apliekami ar nodokli.

Neņemot vērā pirmajā daļā paredzēto ierobežojumu, uzņēmuma peļņai tiek pieskaitītas izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības, kuras uzņēmums piešķir:

1. 227. pantā norādītam nodokļa maksātājam, ar kuru Beļģijā dibinātais uzņēmums ir tieši vai netieši savstarpēji saistīts;

2. 227. pantā norādītam nodokļa maksātājam vai ārvalsts uzņēmumam, kas atbilstoši uzņēmuma dibināšanas valsts tiesību aktiem netiek aplikts ar ienākuma nodokli vai kuram tiek piemērots ievērojami labvēlīgāks nodokļu režīms nekā Beļģijā dibinātam uzņēmumam;

3. 227. pantā norādītam nodokļa maksātājam, kuram ir kopīgas intereses ar 1. vai 2. punktā norādīto nodokļu maksātāju vai uzņēmumu."

4 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka saskaņā ar attiecīgās valsts judikatūru priekšrocībai ir "izņēmuma" raksturs *CIR* 199 226. panta otrās daļas 1. punkta izpratnē, ja to piešķir atšķirīgi no ierastās kārtības, noteikumiem vai prakses līdzīgos gadījumos, ņemot vērā attiecīgajā brīdī pastāvošos ekonomiskos apstākļus un pušu ekonomisko situāciju. "Bezatlīdzības priekšrocība" ir priekšrocība, ko piešķir, nenosakot atbilstošu pienākumu vai nesaņemot atlīdzību.

5 *CIR* 1992 49. pantā ir noteikts:

"Kā ar profesionālu darbību saistītus izdevumus drīkst atskaitīt izdevumus, ko nodokļa maksātājs ir veicis vai sedzis taksācijas periodā, lai gūtu vai saglabātu ar nodokli apliekamus ieņēmumus, un kuru autentiskumu un summu apliecina attaisnojoši dokumenti vai, ja tas nav iespējams, vispārējās tiesībās atzīti visu citu veidu pierādījumi, izņemot zvērestu.

Izdevumi, kas veikti vai segti taksācijas periodā, ir tādi izdevumi, ko faktiski samaksā vai sedz šajā periodā vai kas ieguvuši radušos un negrozāmu parādu vai zaudējumu īpašības un kas tiek iegrāmatoti kā izdevumi."

6 Saskaņā ar *CIR* 1992 79. pantu:

"Ar profesionālu darbību saistītus zaudējumus nevar atskaitīt no peļņas vai ienākumu daļas, kas izriet no izņēmuma rakstura un bezatlīdzības priekšrocībām, kuras nodokļa maksātājs neatkarīgi no saņemšanas veida ir tieši vai netieši saņēmis no uzņēmuma, ar kuru tas ir tieši vai netieši savstarpēji saistīts."

7 *CIR* 1992 207. pantā ir aizliegts veikt citus atskaitījumus no peļņas, kas izriet no izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocībām.

8 *CIR* 1992 227. panta 2. punktā ir sniegta šāda nerezidentu definīcija:

"Ārvalstu sabiedrības [..], kuras nav dibinātas Beļģijā, kuru galvenā uzņēmējdarbības veikšanas vieta vai to vadības vai administratīvā mītne nav Beļģijā."

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

9 *SGI* ir Beļģijā dibināta holdinga sabiedrība. Tai pieder 65 % no Francijā dibinātas akciju sabiedrības *RECYDEM SA* (turpmāk tekstā — "*Recydem*") akcijām. Tā ir arī šīs sabiedrības valdes locekle.

10 Viens no *SGI* akcionāriem ir Luksemburgā dibināta sabiedrība *COBELPIN SA* (turpmāk tekstā — "*Cobelpin*"). Savā 2009. gada 7. aprīļa atbildē uz Tiesas 2009. gada 23. martā uzdoto rakstveida jautājumu *SGI* precizēja, ka *Cobelpin* pieder 34 % *SGI* akciju. *Cobelpin* ir *SGI* valdes locekle un viena no tās rīkotājdirektoriem [*administrateurs délégués*].

11 *SGI* rīkotājdirektors ir D. Leone [*D. Leone*], kurš vienlaikus ir arī *Cobelpin* un *Recydem* valdes loceklis.

12 2000. gada 31. decembrī *SGI* piešķīra *Recydem* bezprocentu aizdevumu BEF 37 836 113 (EUR 937 933) apmērā. Beļģijas nodokļu administrācija uzskatīja, ka par 2001. taksācijas gadu *SGI* peļņai saskaņā ar *CIR* 1992 26. panta otrās daļas 1. punktu ir jāpieskaita summa BEF 1 891 806 (EUR 46 897) apmērā saistībā ar izņēmuma rakstura vai

bezatlīdzības priekšrocībām, ko tā piešķīrusi savai meitas sabiedrībai. Šī summa atbilst nosacītajam procentu maksājumam, kas aprēķināts ar ikgadējo likmi 5 % apmērā.

13 Sākot no 2000. gada 1. jūlija, *SGI* pārskaitīja *Cobelpin* atlīdzību, kas LUF 350 000 (EUR 8676) apmērā mēnesī tika izmaksāta par tās darbu *SGI* valdē. Uzskatot, ka šie maksājumi neatbilst *CIR* 1992 49. pantā paredzētajiem nosacījumiem, Beļģijas nodokļu administrācija atteicās atskaitīt šo atlīdzību kā ar profesionālo darbību saistītus izdevumus par 2001. un 2002. taksācijas gadu. Izmaksātās summas tika atzītas par acīmredzami nesamērīgām un nekādā veidā nesaistītām ar attiecīgo pakalpojumu ekonomisko lietderīgumu. *Cobelpin* pārstāvis *SGI* valdē pats personīgi arī esot *SGI* valdes loceklis.

14 Tādējādi *SGI* tika nosūtīts nodokļu pārrēķins par 2001. un 2002. taksācijas gadu. Tā kā *SGI* 2004. gada 28. janvārī un 9. februārī iesniegtās sūdzības par šiem nodokļu pārrēķiniem ar direktora 2004. gada 22. jūlija lēmumu tika noraidītas, *SGI* 2004. gada 4. augustā cēla prasību *Tribunal de première instance de Mons* [Monsas pirmās instances tiesā].

15 Iesniedzējtiesa uzskata, ka Beļģijas nodokļu administrācija ir pareizi piemērojusi *CIR* 1992 26. panta otrās daļas 1. punktu, ieskaitot atpakaļ *SGI* peļņā tās *Recydem* piešķirtā aizdevuma nosacītās procentu summas. Neesot nekāda ekonomiska pamatojuma šī aizdevuma piešķiršanai. Lai gan attiecīgā meitas sabiedrība izskatāmajā laikposmā bija finansiāli nodrošināta un guva peļņu, *SGI* atradās smagā situācijā lielu kredītsaistību dēļ.

16 Attiecībā uz atlīdzību, ko *SGI* piešķīrusi *Cobelpin* par darbu valdē, iesniedzējtiesa uzskata, ka šāda atlīdzība nav ar profesionālu darbību saistīti izdevumi, ko drīkst atskaitīt saskaņā ar *CIR* 1992 49. pantu. Saskaņā ar *CIR* 1992 26. panta otrās daļas 1. punktu šīs priekšrocības esot jāpieskaita *SGI* peļņai.

17 Iesniedzējtiesa tomēr vēlas noskaidrot, vai šī valsts tiesību norma atbilst EKL 43. un nākamajos pantos atzītajai brīvībai veikt uzņēmējdarbību, kā arī EKL 56. un nākamajos pantos garantētajai kapitāla brīvai apritei. Būtībā sabiedrības rezidentes piešķirto izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocību summa tiek pieskaitīta tās peļņai, ja šīs priekšrocības saņemošā sabiedrība ir savstarpēji saistīta ar šo sabiedrību rezidenti un ir dibināta citā dalībvalstī, bet tā netiek pieskaitīta, ja šīs priekšrocības ir piešķirtas citai sabiedrībai rezidentei, kas atrodas tādā pašā situācijā, un tās tiek ņemtas vērā, nosakot šīs sabiedrības ar nodokli apliekamos ienākumus.

18 Šādos apstākļos *Tribunal de première instance de Mons* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai EKL 43. pants saistībā ar [EKL] 48. pantu un, ja nepieciešams, [EKL] 12. pantu, aizliedz tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kas — kā izskatāmajā lietā — paredz piemērot nodokli Beļģijā dibinātai sabiedrībai, kura piešķīrusi izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocību citā dalībvalstī dibinātai sabiedrībai, ar ko Beļģijā dibinātā sabiedrība ir tieši vai netieši savstarpēji saistīta, kamēr tādos pašos apstākļos Beļģijā dibinātai sabiedrībai nevar piemērot nodokli par izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocību, ja šāda priekšrocība ir piešķirta citai Beļģijā dibinātai sabiedrībai, ar kuru tā ir tieši vai netieši savstarpēji saistīta?

2) Vai EKL 56. pants saistībā ar [EKL] 48. pantu un, ja nepieciešams, [EKL] 12. pantu, aizliedz tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kas — kā izskatāmajā lietā — paredz piemērot nodokli Beļģijā dibinātai sabiedrībai, kura piešķīrusi izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocību citā dalībvalstī dibinātai sabiedrībai, ar ko Beļģijā dibinātā sabiedrība ir tieši vai netieši savstarpēji saistīta, kamēr tādos pašos apstākļos Beļģijā dibinātai sabiedrībai nevar piemērot nodokli par izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocību, ja šāda priekšrocība ir piešķirta citai Beļģijā dibinātai sabiedrībai, ar kuru tā ir tieši vai netieši savstarpēji saistīta?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

19 Uzdodot abus šos jautājumus, kas ir formulēti gandrīz identiski, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai EKL 43. pants, skatot to kopā ar EKL 48. pantu, un/vai EKL 56. pants ir interpretējami tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu kā pamata lietā, saskaņā ar kuru sabiedrībai rezidentei tiek piemērots nodoklis par "izņēmuma rakstura" vai "bezatlīdzības" priekšrocību, ko tā piešķīrusi citā dalībvalstī dibinātai sabiedrībai, ar kuru šī sabiedrība rezidente ir tieši vai netieši savstarpēji saistīta, kamēr sabiedrībai rezidentei nodoklis par šādu priekšrocību netiek piemērots, ja tā ir piešķirta citai sabiedrībai rezidentei, ar kuru tā ir tieši vai netieši savstarpēji saistīta.

20 No iesniedzējtiesas lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu izriet, ka pirmais jautājums, kurš galvenokārt attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību EKL 43. un 48. panta izpratnē, būtībā ir saistīts ar *SGI* piešķirto bezprocentu aizdevumu savai Francijā dibinātajai meitas sabiedrībai *Recydem* un konkrētāk — ar to, ka Beļģijas nodokļu iestādes, nosakot *SGI* ar nodokli apliekamos ienākumus, ir pieskaitījušas *SGI* peļņai par šo aizdevumu maksājamo nosacīto procentu summu saskaņā ar *CIR* 1992 26. panta otrās daļas 1. punktu.

21 No šī lēmuma izriet, ka otrais jautājums, kurš būtībā attiecas uz EKL 56. panta, kas reglamentē kapitāla brīvu apriti, interpretāciju, ir saistīts ar *SGI* savam Luksemburgā dibinātajam akcionāram *Cobelpin* izmaksāto atlīdzību par darbu valdē, kas tiek uzskatīta par nesamērīgi augstu, kā arī ar šai atlīdzībai piemērojamo nodokļu režīmu saistībā ar *SGI*. Ņemot vērā šo lēmumu, šķiet, ka Beļģijas nodokļu administrācija ir atteikusies atskaitīt šos maksājumus kā ar profesionālo darbību saistītus izdevumus, pamatojoties uz *CIR* 1992 49. pantu. Lietas materiālos ietvertā informācija neļauj secināt, ka šī iestāde šajā sakarā būtu piemērojusi minētā likuma 26. panta otrās daļas 1. punktu.

22 Tomēr, pat pieņemot, ka *CIR* 1992 49. pantam varētu būt nozīme strīda pamata lietā atrisināšanai, iesniedzējtiesa Tiesai ir jautājusi vienīgi par attiecīgo pamatbrīvību interpretāciju saistībā ar *CIR* 199*2* 26. panta otrās daļas 1. punktu. Šajā sakarā pietiek

norādīt, ka iesniedzējtiesa, kurai jāuzņemas atbildība par lietā pieņemamo nolēmumu, atrodas vispiemērotākajā pozīcijā, lai, ņemot vērā tajā izskatāmās lietas īpatnības, noteiktu atbilstošās valsts tiesību normas un atbilstoši tām formulētu savu lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu (šajā ziņā skat. 2009. gada 23. aprīļa spriedumu apvienotajās lietās no C-378/07 līdz C-380/07 *Angelidaki* u.c., Krājums, I-3071. lpp., 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

Par attiecīgo pamatbrīvību

23 Vispirms ir jānosaka, vai un kādā mērā tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā var ietekmēt brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanu EKL 43. un 48. panta izpratnē un/vai kapitāla brīvu apriti EKL 56. un nākamo pantu izpratnē.

24 Visas ieinteresētās personas, kas Tiesai iesniegušas savus apsvērumus, uzskata, ka pirmais prejudiciālais jautājums ir izvērtējams no brīvības veikt uzņēmējdarbību aspekta. Saistībā ar otrā jautājuma pamatā esošajiem faktiskajiem apstākļiem *SGI*, kā arī Beļģijas un Vācijas valdības apgalvo, ka ir piemērojamas kapitāla brīvu apriti reglamentējošās tiesību normas. Citas ieinteresētās personas savukārt uzskata, ka atbilde uz otro jautājumu ir sniedzama tādā pašā kontekstā, kā atbilde uz pirmo jautājumu. *SGI* abu jautājumu ietvaros atsaucas uz EKL 12. pantu.

25 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai noteiktu vai uz valsts tiesisko regulējumu attiecas viena vai otra aprites brīvība, ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu mērķis (šajā ziņā skat. 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 31.–33. punkts; 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-452/04 *Fidium Finanz*, Krājums, I-9521. lpp., 34. un 44.–49. punkts, kā arī 2009. gada 17. septembra spriedumu lietā C-182/08 *Glaxo Wellcome*, Krājums, I-8591. lpp., 36. punkts).

26 Beļģijas valdība uzskata, ka pamata lietā izskatāmais tiesiskais regulējums attiecas uz sabiedrību rezidenšu bruto peļņas noteikšanu to ienākumu aplikšanas ar nodokli ietvaros. Lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, šo sabiedrību peļņas aprēķinā tiek iekļauti ienākumi, kas nav tikuši iegūti sakarā ar izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocību piešķiršanu sabiedrībām nerezidentēm, kuras ir savstarpēji saistītas ar šīm sabiedrībām rezidentēm. Šādos apstākļos šis režīms ļauj valsts nodokļu iestādēm piemērot sabiedrībai rezidentei nodokli par summām, kas — atkarībā no katra konkrētā gadījuma — atbilst starpībai, ko tā pārmaksājusi attiecībā pret tirgus cenu, vai šīs sabiedrības negūtajai peļņai.

27 Savā 2009. gada 24. aprīļa atbildē uz Tiesas 2009. gada 23. marta rakstveida jautājumu Beļģijas valdība precizēja, ka pamata lietā izskatāmais tiesiskais regulējums attiecas uz tādiem gadījumiem, kad attiecīgo sabiedrību attiecības raksturo tādi apstākļi, kas atšķiras no neatkarīgu uzņēmumu starpā pastāvošajiem. "Savstarpēja saistība" šī tiesiskā regulējuma izpratnē pastāv it īpaši tad, ja vienai no attiecīgajām sabiedrībām ir tāda apmēra līdzdalība otras sabiedrības kapitālā, kas ļauj tai zināmā mērā ietekmēt šīs sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbību tās judikatūras izpratnē, kura izriet no 2000. gada 13. aprīļa sprieduma lietā C-251/98 *Baars* (*Recueil*, I-2787. lpp., 22. punkts).

28 Tiesa ir vairākkārtēji nospriedusi, ka tāds valsts tiesiskais regulējums, kas ir piemērojams šādos apstākļos, ietilpst EK līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību materiālās piemērošanas jomā (skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā *Baars*, 21. un 22. punkts; lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 31. punkts, kā arī lietā *Glaxo Wellcome*, 47. punkts).

29 Tomēr Beļģijas valdība uzskata, ka pamata lietā izskatāmais tiesiskais regulējums nav piemērojams vienīgi gadījumos, kas ietilpst iepriekš minētās *Baars* judikatūras piemērošanas jomā. Būtībā savstarpējas saistības starp attiecīgajām sabiedrībām esamība nav atkarīga no vienas no šīm sabiedrībām līdzdalības otras sabiedrības kapitālā apmēra. Savā atbildē, kas minēta šī sprieduma 27. punktā, Beļģijas valdība ir precizējusi, ka šis tiesiskais regulējums attiecas uz visa veida saikni, kas, ņemot vērā attiecīgos faktus un apstākļus, rada noteiktu tiešu vai netiešu savstarpēju saistību starp attiecīgajām sabiedrībām. Runa var būt gan par tādu līdzdalību otras attiecīgās sabiedrības kapitālā, kam nav raksturīga "zināma ietekme" minētās judikatūras

izpratnē, gan arī par, piemēram, ar izejvielu pieejamību saistītu atkarību vai atkarību tehniskās sadarbības un garantiju nodrošināšanas jomā.

30 Ņemot vērā šos apstākļus, ir jāatzīst, ka pamata lietā izskatāmais tiesiskais regulējums principā var ietekmēt arī citu pamatbrīvību aprites jomā, it īpaši kapitāla brīvas aprites īstenošanu EKL 56. panta izpratnē.

31 Attiecībā uz EKL 12. panta, kas nosaka vispārējo principu, ar kuru ir aizliegta jebkāda diskriminācija pilsonības dēļ, piemērojamību ir jānorāda, ka šis noteikums ir piemērojams patstāvīgi tikai Savienības tiesībās reglamentētajos gadījumos, kuriem nav piemērojamas Līgumā noteiktās speciālās nediskriminācijas normas (skat. it īpaši 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft* u.c., *Recueil*, I-1727. lpp., 38. un 39. punkts; 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-443/06 *Hollmann*, Krājums, I-8491. lpp., 28. un 29. punkts, kā arī 2008. gada 17. janvāra spriedumu lietā C-105/07 *Lammers & Van Cleeff*, Krājums, I-173. lpp., 14. punkts).

32 Tomēr EKL 43. un 56. pantā šādas speciālās nediskriminācijas normas brīvības veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvas aprites jomā ir paredzētas.

33 Attiecībā uz Līguma noteikumiem, kas piemērojami tādos apstākļos kā pamata lietā, ir jānorāda, ka "savstarpējas saistības" attiecīgā tiesiskā regulējuma izpratnē esamība starp *SGI* un *Recydem*, no vienas puses, un *SGI* un *Cobelpin*, no otras puses, iesniedzējtiesā notiekošās tiesvedības ietvaros nav tikusi apstrīdēta.

34 Attiecībā uz šīs saistības raksturu ir jānorāda, ka no iesniedzējtiesas lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu izriet, ka *SGI* pieder 65 % *Recydem* kapitāla daļu. No šī sprieduma 10. punktā minētās atbildes izriet, ka *Cobelpin* pieder 34 % *SGI* kapitāla daļu. Tiesas rīcībā nav informācijas, kas ļautu konstatēt, vai starp šīm sabiedrībām pastāv vēl arī citas līdzdalības saites.

35 Šāda veida līdzdalība šī sprieduma 27. un 28. punktā minētās *Baar* judikatūras izpratnē principā var piešķirt *SGI* "zināmu ietekmi" uz *Recydem* lēmumiem un darbību, savukārt *Cobelpin* — uz *SGI* lēmumiem un darbību. Turklāt no iesniedzējtiesas lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu izriet, ka starp šīm sabiedrībām pastāv saikne arī to administrācijas līmenī.

36 Līdz ar to, tā kā strīds pamata lietā attiecas tikai un vienīgi uz minētā tiesiskā regulējuma ietekmi uz tādai sabiedrībai piemērojamo nodokļu režīmu, kurai ar citām attiecīgajām sabiedrībām pastāv savstarpēja saistība, ko raksturo "zināma ietekme" iepriekš minētās *Baars* judikatūras izpratnē, ir piemērojami EKL 43. un 48. pants, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību.

37 Tādējādi atbilde uz uzdotajiem jautājumiem ir jāsniedz, ņemot vērā tikai EKL 43. un 48. pantu. Šie jautājumi ir jāizskata kopā.

Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma esamību

38 Brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas EKL 43. pantā piešķirta Kopienu pilsoņiem, paredz to tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz uzņēmējdarbības vietas dalībvalsts tiesību akti. Attiecībā uz sabiedrībām, kuras izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Eiropas Kopienā, tā ietver tiesības veikt savu

darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (skat. it īpaši 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-471/04 *Keller Holding*, Krājums, I-2107. lpp., 29. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Glaxo Wellcome*, 45. punkts).

39 Pat ja Līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis atbilstoši to formulējumam ir nodrošināt uzņemošajā dalībvalstī tādu pašu attieksmi kā pret šīs valsts pilsoņiem vai sabiedrībām, tie arī nepieļauj, ka izcelsmes dalībvalsts kādam no saviem pilsoņiem vai sabiedrībai, kas dibināta atbilstoši tās tiesiskajam regulējumam, citā dalībvalstī rada šķēršļus uzņēmējdarbībai (skat. it īpaši 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-264/96 *ICI*, *Recueil*, I-4695. lpp., 21. punkts; 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 31. punkts; 2007. gada 6. decembra spriedumu lietā C-298/05 *Columbus Container Services*, Krājums, I-10451. lpp., 33. punkts, kā arī 2008. gada 27. novembra spriedumu lietā C-418/07 *Papillon*, Krājums, I-8947. lpp., 16. punkts).

40 Attiecībā uz sabiedrībām ir būtiski norādīt, ka to "juridiskā adrese" EKL 48. panta izpratnē ir paredzēta, lai noteiktu to piesaisti kādas dalībvalsts tiesību sistēmai, tāpat kā fiziskām personām šim nolūkam ir pilsonība. Pieļaut, ka rezidences dalībvalsts var brīvi piemērot atšķirīgu attieksmi tikai tādēļ, ka sabiedrības juridiskā adrese atrodas citā dalībvalstī, nozīmētu padarīt EKL 43. pantu bezjēdzīgu (šajā ziņā skat. 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Francija, *Recueil*, 273. lpp., 18. punkts; 1993. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-330/91 *Commerzbank*, *Recueil*, I-4017. lpp., 13. punkts, un 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Krājums, I-5145. lpp., 38. punkts).

41 *SGI*, Zviedrijas valdība un Komisija uzskata, ka pamata lietā izskatāmais tiesiskais regulējums ir atzīstams par ierobežojumu Savienības tiesību izpratnē. Beļģijas un Vācijas valdības apgalvo pretējo. Tās apgalvo, ka, ņemot vērā tā vispārīgo kontekstu, šis tiesiskais regulējums neparedz nelabvēlīgāku attieksmi pret sabiedrībām rezidentēm, kas piešķir izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības sabiedrībām, kurām ir savstarpēja saistība ar šīm sabiedrībām rezidentēm un kuras ir dibinātas citās dalībvalstīs, salīdzinājumā ar sabiedrībām rezidentēm, kas piešķir šādas priekšrocības citām sabiedrībām rezidentēm, kuras atrodas tādā pašā situācijā. Līdz ar to šis tiesiskais regulējums neesot uzskatāms par ierobežojumu.

42 Šajā lietā ir vispārzināms, ka saskaņā ar pamata lietā izskatāmo tiesisko regulējumu izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības, ko sabiedrība rezidente piešķīrusi tādai sabiedrībai, kurai ir savstarpēja saistība ar šo sabiedrību rezidenti, tiek pieskaitītas minētās sabiedrības rezidentes peļņai tikai tad, ja šīs priekšrocības saņemošā sabiedrība ir dibināta citā dalībvalstī. Savukārt sabiedrībai rezidentei netiek piemērots nodoklis par šādu priekšrocību, ja tā ir tikusi piešķirta citai sabiedrībai rezidentei, attiecībā uz kuru arī pastāv šāda saikne, un ja šī priekšrocība tiek izmantota, nosakot šīs pēdējās minētās sabiedrības ar nodokli apliekamos ienākumus.

43 No tā izriet, ka tādas Beļģijā rezidējošas sabiedrības, kas tāpat kā *SGI* piešķir izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības sabiedrībām, kurām ir savstarpēja saistība ar šo sabiedrību un kuras ir dibinātas citās dalībvalstīs, situācija no nodokļu tiesību viedokļa ir nelabvēlīgāka nekā tā situācija, kādā tā atrastos, ja tā piešķirtu šīs priekšrocības sabiedrībām rezidentēm, ar kurām tai pastāv šāda saistība.

44 Šāds atšķirīgs sabiedrībām rezidentēm piemērojamais nodokļu režīms atkarībā no sabiedrību, kas saņem attiecīgās priekšrocības, juridiskās adreses atrašanās vietas var būt brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums EKL 43. panta izpratnē. Būtībā sabiedrība rezidente var būt spiesta atteikties no meitas sabiedrības iegādāšanās, izveidošanas vai saglabāšanas citā dalībvalstī vai arī no būtisku līdzdalību šajā dalībvalstī dibinātā sabiedrībā nodrošinošu kapitāla daļu iegādāšanās vai saglabāšanas, ņemot vērā nodokļu izmaksas, kas šādā pārrobežu situācijā skartu pamata lietā izskatāmajā tiesiskajā regulējumā paredzēto priekšrocību piešķiršanu.

45 Turklāt šim tiesiskajam regulējumam var būt ierobežojoša ietekme uz citās dalībvalstīs dibinātām sabiedrībām. Būtībā šāda sabiedrība var būt spiesta atteikties no meitas sabiedrības iegādāšanās, izveidošanas vai saglabāšanas Beļģijā vai arī no būtisku līdzdalību šajā dalībvalstī dibinātā sabiedrībā nodrošinošu kapitāla daļu iegādāšanās vai saglabāšanas, ņemot vērā nodokļu izmaksas, kas šajā valstī skartu minētajā tiesiskajā regulējumā paredzēto priekšrocību piešķiršanu.

46 Beļģijas un Vācijas valdību iesniegtie argumenti nevarot atspēkot šo secinājumu.

47 Beļģijas valdība apgalvo, ka neizdevīgā nodokļu režīma, kas izriet no šī tiesiskā regulējuma piemērošanas, sekas ir nevis tas, ka Beļģijas nodokļu iestādes pieskaita sabiedrības rezidentes piešķirtās izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības šīs sabiedrības peļņai, bet gan risks, ka var notikt dubulta aplikšana ar nodokli, ja priekšrocības saņemošās sabiedrības dibināšanas dalībvalsts neveiks atbilstošu nodokļu korekciju. Šo risku ievērojami mazinot iespēja piemērot 1990. gada 23. jūlija Konvenciju 90/436/EEK par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sakarā ar asociēto uzņēmumu peļņas korekciju (OV L 225, 10. lpp.; turpmāk tekstā — "Arbitrāžas konvencija").

48 Šī valdība arī norāda, ka iekšzemes situācijās *CIR* 1992 79. un 207. pants paredz, ka sabiedrības rezidentes, kas ir ieskaitījušas izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības to peļņā, nav tiesīgas veikt noteiktus nodokļu atskaitījumus. Līdz ar to atšķirīgā attieksme nodokļu jomā pret sabiedrībām rezidentēm atkarībā no priekšrocības saņēmušo sabiedrību juridiskās adreses ir niecīgāka nekā varētu šķist.

49 Vācijas valdība apgalvo, ka Beļģijas nodokļu iestādes neveic nekādu papildu nodokļu ieturēšanu pārrobežu situācijā. Tā kā tām nav pilnvaru aplikt ar nodokli priekšrocības saņēmušās citā dalībvalstī dibinātās sabiedrības ienākumus, tās apliek ar nodokli sabiedrības rezidentes piešķirtās izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības. Vācijas valdība uzsver, ka iekšzemes situācijās šāda veida priekšrocības tiek apliktas ar nodokli nevis saistībā ar sabiedrību rezidenti, kas tās piešķīrusi, bet gan saistībā ar sabiedrību rezidenti, kas tās saņēmusi. Līdz ar to pamata lietā izskatāmā tiesiskā regulējuma ierobežojošā iedarbība esot apšaubāma.

50 Vispirms jānorāda, ka, lai tiesību aktus varētu uzskatīt par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ir pietiekami, ka tie citā dalībvalstī dibinātām sabiedrībām var ierobežot šīs brīvības izmantošanu [šos tiesību aktus izdevušajā] dalībvalstī, un nav jāpierāda, ka attiecīgie tiesību akti patiešām ir vedinājuši dažas no šīm sabiedrībām

atteikties no meitas sabiedrības iegādāšanās, izveidošanas vai saglabāšanas pēdējā minētajā dalībvalstī (skat. 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 62. punkts, un 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA*, Krājums, I-6373. lpp., 42. punkts).

51 Attiecībā uz argumentiem, kas saistīti ar priekšrocības saņēmušās sabiedrības rezidentes ienākumu aplikšanu ar nodokli iekšzemes situācijas gadījumā, kā to savu secinājumu 45. punktā atzīmējusi ģenerāladvokāte, šķiet, ka minētās valdības pamatojas uz uzņēmumu grupas vispārēju vērtējumu un uzskata, ka nav atšķirības, kurai grupas sabiedrībai tiek pieskaitīti noteikti ienākumi.

52 Šajā sakarā ir jānorāda, ka izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības piešķīrusī sabiedrība rezidente un šīs priekšrocības saņemošā sabiedrība ir dažādas juridiskās personas, katrai no kurām ir piemērojams savs aplikšanas ar nodokli režīms. Katrā ziņā priekšrocības saņēmušās sabiedrības nodokļu režīmu iekšzemes situācijas gadījumā nevar pielīdzināt nodokļu režīmam, kas piemērojams attiecīgās priekšrocības piešķīrušajai sabiedrībai pārrobežu situācijas gadījumā.

53 Pat pieņemot, ka iekšzemes situācijas ietvaros un gadījumā, ja attiecīgās sabiedrības 100 % apmērā ir tieši vai netieši saistītas viena ar otru, nodokļu nastas sadalījumam to starpā noteiktos apstākļos var nebūt nekādas nozīmes no fiskālā viedokļa, ir jānorāda, ka pārrobežu situācijas gadījumā katrā ziņā pastāv nodokļu dubultas iekasēšanas risks. Būtībā, kā savu secinājumu 46. un 47. punktā pamatoti norādījusi ģenerāladvokāte, šādā gadījumā izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības, ko piešķīrusi sabiedrība rezidente un kas pieskaitītas šīs sabiedrības peļņai, var tikt apliktas ar nodokli priekšrocības saņēmušās sabiedrības dibināšanas dalībvalstī.

54 Attiecībā uz iespēju piemērot Arbitrāžas konvenciju ir jānorāda, kā savu secinājumu 48. punktā norādījusi ģenerāladvokāte, ka šīs konvencijas 3. nodaļas 6. pantā paredzētā savstarpējas vienošanās procedūra starp iesaistītajām nodokļu iestādēm sabiedrībai, kuras gadījums tiek izskatīts šīs procedūras ietvaros, rada papildu administratīvos un finansiālos izdevumus. Turklāt savstarpējas vienošanās procedūra un iespējamā turpmākā arbitrāžas procedūra var ilgt vairākus gadus. Šajā laikā šai sabiedrībai ir jānomaksā dubulti piemērotais nodoklis. Tāpat, it īpaši ņemot vērā šī sprieduma 29. punktā norādītos apstākļus, šķiet, ka pamata lietā izskatāmais tiesiskais regulējums ir piemērojams arī dažos tādos gadījumos, uz kuriem neattiecas minētās konvencijas piemērošanas joma.

55 No tā izriet, ka tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā ir uzskatāms par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu EKL 43. panta, lasot to kopā ar EKL 48. pantu, izpratnē.

Par pamata lietā izskatāmā tiesiskā regulējuma pamatojumu

56 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka tāds pasākums, kurš var ierobežot EKL 43. pantā garantēto brīvību veikt uzņēmējdarbību, var būt pieļaujams tikai tad, ja tam ir leģitīms ar Līgumu saderīgs mērķis un tas ir pamatots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Tāpat tam jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt to, kas vajadzīgs tā sasniegšanai (skat. it īpaši 1997. gada 15. maija spriedumu lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer*, *Recueil*, I-2471. lpp., 26. punkts; 2004. gada 11. marta spriedumu lietā C-9/02 de *Lasteyrie du Saillant*, *Recueil*, I-2409. lpp., 49. punkts; iepriekš minētos spriedumus lietā *Marks & Spencer*, 35. punkts, kā arī lietā *Lammers & Van Cleeff*, 25. punkts).

57 Zviedrijas valdība un Komisija uzskata, ka pamata lietā izskatāmais tiesiskais regulējums ir pamatots ar nepieciešamību nodrošināt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, lai izvairītos gan no nodokļu nemaksāšanas,

gan ļaunprātīgas rīcības. Komisija tomēr norāda, ka ir jāievēro samērīguma princips. Beļģijas un Vācijas valdības pakārtoti ir norādījušas uz tiem pašiem pamatojuma elementiem.

58 Beļģijas valdība apgalvo, ka pamata lietā izskatāmā tiesiskā regulējuma mērķis ir cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, fiskālā nolūkā ļaujot noregulēt situācijas, kad attiecīgās sabiedrības savās attiecībās vadās pēc nosacījumiem, kas pārsniedz to, par ko tās būtu vienojušās neierobežotas konkurences apstākļos. Tiesas sēdē Beļģijas valdība precizēja, ka attiecīgā režīma pamatā ir Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) modeļa konvencijas par ienākumiem un ienākumiem no kapitāla 9. pants un Arbitrāžas konvencijas 4. pants, kuros paredzēts līdzīgs peļņas korekcijas princips, ja darījumi saistītu uzņēmumu starpā neatbilst neierobežotas konkurences kritērijam.

59 Šī valdība uzskata, ka jēdziena "priekšrocība" pamata lietā izskatāmā tiesiskā regulējuma izpratnē priekšnosacījums ir priekšrocību saņēmušās personas iedzīvošanās un attiecībā uz šo priekšrocību piešķirušo personu — šai priekšrocībai līdzvērtīgas faktiskas pretatlīdzības neesamība. Nosacījums, kas attiecas uz tās "izņēmuma" raksturu, nozīmē visu to, kas neatbilst ierastajai kārtībai, noteikumiem vai praksei, vai arī to — kas līdzīgos gadījumos ir uzskatāms par ierastu kārtību. Savukārt "bezatlīdzības" kritērijs nozīmē, ka šī priekšrocība ir piešķirta, nepastāvot atbilstošam pienākumam vai nesaņemot atlīdzību.

60 Pirmkārt, attiecībā uz argumentu par sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm ir jāatgādina, ka šādu pamatojumu var pieņemt, ja attiecīgā režīma mērķis ir novērst tādas darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 46. punkts; 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Krājums, I-2647. lpp., 42. punkts, kā arī iepriekš minētos spriedumus lietā *Oy AA*, 54. punkts, un lietā *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, 66. punkts).

61 Tiesa ir atzinusi, ka kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā saglabāšana var izrādīties priekšnosacījums tam, ka vienā no šīm dalībvalstīm dibinātu sabiedrību ekonomiska rakstura darbībām ir jāpiemēro tikai šīs valsts nodokļu tiesību normas gan attiecībā uz peļņu, gan arī uz zaudējumiem (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Oy AA*, 54. punkts, kā arī 2008. gada 15. maija spriedumu lietā C-414/06 *Lidl Belgium*, Krājums, I-3601. lpp., 31. punkts).

62 Būtībā, paredzot sabiedrībām iespēju izvēlēties, vai savus zaudējumus un peļņu ņemt vērā tajā dalībvalstī, kur tās dibinātas, vai arī citā dalībvalstī, ievērojami tiktu apdraudēta kompetenču sabalansētā sadale starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā, tādējādi radot situāciju, ka pirmajā dalībvalstī nodokļu apmērs pieaugtu, bet otrajā — samazinātos atbilstoši novirzītajiem zaudējumiem (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Marks & Spencer*, 46. punkts; lietā *Oy AA*, 55. punkts, un lietā *Lidl Belgium*, 32. punkts).

63 Šajā lietā ir jākonstatē, ka, ļaujot sabiedrībām rezidentēm pārskaitīt savu peļņu izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocību formā sabiedrībām, kas ir savstarpēji saistītas ar šīm minētajām sabiedrībām un kas ir dibinātas citās dalībvalstīs, varētu tikt apdraudēts nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma dalībvalstu starpā līdzsvars. Tas apdraudētu pašu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma sistēmu dalībvalstu starpā, jo atkarībā no savstarpēji saistīto sabiedrību izdarītās izvēles izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības piešķirušās sabiedrības dalībvalsts būtu spiesta atteikties no savām tiesībām kā šīs sabiedrības juridiskās adreses atrašanās vietas valstij ar nodokli aplikt šīs sabiedrības ienākumus, iespējams, par labu priekšrocības saņēmušās sabiedrības juridiskās adreses atrašanās vietas dalībvalstij (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Oy AA*, 56. punkts).

64 Paredzot piemērot nodokli sabiedrībai rezidentei, kas piešķīrusi izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocību citā dalībvalstī dibinātai sabiedrībai, pamata lietā izskatāmais tiesiskais regulējums ļauj Beļģijas valstij īstenot savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz tās teritorijā veiktajām darbībām.

65 Otrkārt, attiecībā uz izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu ir jāatgādina, ka valsts pasākums, kas ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, var būt pamatots, ja tas specifiski attiecas uz pilnīgi fiktīviem mehānismiem, kuru mērķis ir izvairīties no attiecīgās dalībvalsts tiesību aktu piemērošanas (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *ICI*, 26. punkts; lietā *Marks & Spencer*, 57. punkts; lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 51. punkts, kā arī lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 72. punkts).

66 Šajā sakarā ir jānorāda, ka tāds tiesiskais regulējums, kura īpašais mērķis nav no nodokļu priekšrocībām izslēgt absolūti mākslīgi radītus veidojumus, kas nav saistīti ar reālu komercdarbību un kas radīti, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas, kas parasti būtu iekasējami par valsts teritorijā komercdarbības rezultātā gūtajiem ienākumiem, tomēr var tikt atzīts par pamatotu, ņemot vērā mērķi novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, skatot to kopā ar mērķi saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Oy AA*, 63. punkts).

67 Attiecībā uz šī pamatojuma elementa atbilstību, ņemot vērā pamata lietā pastāvošos apstākļus, ir jānorāda, ka, atļaujot sabiedrībām rezidentēm piešķirt izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības sabiedrībām, kas ir ar tām savstarpēji saistītas un kas dibinātas citā dalībvalstī, neparedzot nekādu koriģējošu pasākumu nodokļu jomā, pastāv risks, ka ar absolūti mākslīgu veidojumu palīdzību sabiedrību, kas ir savstarpēji saistītas ar citās dalībvalstīs dibinātajām sabiedrībām, ietvaros ienākumi tiks pārskaitīti uz dalībvalstīm, kur tiek piemērotas zemākas nodokļu likmes, vai uz dalībvalstīm, kurās šie ienākumi netiek aplikti ar nodokli (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Oy AA*, 58. punkts).

68 Paredzot piemērot nodokli sabiedrībai rezidentei, kas piešķīrusi izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocību citā dalībvalstī dibinātai sabiedrībai, pamata lietā izskatāmais tiesiskais regulējums ļauj novērst šādu praksi, kuru varētu veicināt būtisku atšķirību konstatēšana starp nodokļu bāzēm vai nodokļu likmēm, ko piemēro dažādās dalībvalstīs, un kuras vienīgais mērķis ir izvairīties no nodokļa, kas parasti sabiedrības, kura piešķīrusi šo priekšrocību, dalībvalstī būtu bijis jāmaksā par pēdējās minētās ienākumiem, maksāšanas (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Oy AA*, 59. punkts).

69 Ņemot vērā šos divus elementus attiecībā uz nepieciešamību saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm un novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ir jākonstatē, ka ar tādu tiesisko regulējumu kā pamata lietā ir paredzēts sasniegt leģitīmus un ar Līgumu saderīgus mērķus, kas saistīti ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, un tas ir piemērots, lai sasniegtu šos mērķus.

70 Šajos apstākļos ir jāpārbauda, vai tāds tiesiskais regulējums kā pamata lietā nepārsniedz to, kas nepieciešams tajā izvirzīto mērķu sasniegšanai.

71 Jānorāda, ka valsts tiesību akti, kuri pamatojas uz objektīvu un pārbaudāmu faktu izvērtējumu, lai noteiktu, vai darījums ir pilnībā fiktīvs mehānisms, kurš ir izveidots vienīgi nodokļu mērķiem, ir uzskatāmi par tādiem, kuri nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai saglabātu sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm un novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ja, pirmkārt, katrā gadījumā, kad pastāv aizdomas, ka darījums pārsniedz to, par ko attiecīgās sabiedrības būtu vienojušās neierobežotas konkurences apstākļos, nodokļa maksātājam tiek dota iespēja bez pārmērīgām administratīvām grūtībām iesniegt pierādījumus par iespējamiem komerciālajiem iemesliem, kādēļ šis darījums ir ticis noslēgts (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 82. punkts, un 2008. gada 23. aprīļa spriedumu lietā C-201/05 *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Krājums, I-2875. lpp., 84. punkts).

72 Otrkārt, ja šo elementu pārbaudes rezultātā tiek secināts, ka attiecīgais darījums pārsniedz to, par ko attiecīgās sabiedrības būtu vienojušās neierobežotas konkurences apstākļos, koriģējošais pasākums nodokļu jomā ir jāattiecina tikai uz to daļu, kas pārsniedz to, par ko būtu panākta vienošanās, nepastāvot savstarpējai saistībai starp attiecīgajām sabiedrībām.

73 Beļģijas valdība uzskata, ka "izņēmuma rakstura" vai "bezatlīdzības" priekšrocības pamata lietā izskatāmā tiesiskā regulējuma izpratnē pierādīšanas pienākums ir valsts nodokļu administrācijai. Tiklīdz tā piemēro šo tiesisko regulējumu, nodokļa maksātājam tiekot dota iespēja bez pārmērīgām administratīvām grūtībām iesniegt pierādījumus par iespējamiem komerciālajiem iemesliem, kādēļ šis darījums ir ticis noslēgts. Nodokļa maksātāja rīcībā esot vairāk nekā viens mēnesis — un šis termiņš var tikt pagarināts —, lai pierādītu, ka, ņemot vērā attiecīgā darījuma apstākļus, nepastāv izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības. Tomēr, ja nodokļu administrācija joprojām vēlas veikt nodokļu pārrēķinu un nepiekrīt nodokļa maksātāja izvirzītajiem argumentiem, tas var to apstrīdēt valsts tiesā.

74 Beļģijas valdība arī norāda, ka pamata lietā izskatāmā tiesiskā regulējuma piemērošanas gadījumā sabiedrības rezidentes peļņas aprēķinā tiek iekļauta tikai attiecīgā izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocība.

75 Šādos apstākļos, ņemot vērā pārbaudi, kas iesniedzējtiesai jāveic par šiem pēdējiem diviem minētajiem aspektiem, kas attiecas uz Beļģijas tiesību interpretāciju un piemērošanu, ir jāsecina, ka, ņemot vērā visu iepriekš minēto, tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā ir samērīgs attiecībā pret visiem tiem mērķiem, ko ar to paredzēts sasniegt.

76 Pastāvot šādiem apstākļiem, uz uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem ir jāatbild šādi: EKL 43. pants, lasot to kopā ar EKL 48. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas principā pieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu kā pamata lietā, saskaņā ar kuru sabiedrībai rezidentei tiek piemērots nodoklis par izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocību, ko tā piešķīrusi citā dalībvalstī dibinātai sabiedrībai, ar kuru šī sabiedrība rezidente ir tieši vai netieši savstarpēji saistīta, bet attiecīgais nodoklis netiek piemērots, ja šī priekšrocība ir tikusi piešķirta citai sabiedrībai rezidentei, ar kuru šī sabiedrība ir tieši vai netieši savstarpēji saistīta. Tomēr iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai pamata lietā izskatāmais tiesiskais regulējums nepārsniedz to, kas nepieciešams visu tajā paredzēto mērķu sasniegšanai.

Par tiesāšanās izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

EKL 43. pants, lasot to kopā ar EKL 48. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas principā pieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu kā pamata lietā, saskaņā ar kuru sabiedrībai rezidentei tiek piemērots nodoklis par izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocību, ko tā piešķīrusi citā dalībvalstī dibinātai sabiedrībai, ar kuru šī sabiedrība rezidente ir tieši vai netieši savstarpēji saistīta, bet attiecīgais nodoklis netiek piemērots, ja šī priekšrocība ir tikusi piešķirta citai sabiedrībai rezidentei, ar kuru šī sabiedrība ir tieši vai netieši savstarpēji saistīta. Tomēr iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai pamata lietā izskatāmais tiesiskais regulējums nepārsniedz to, kas nepieciešams visu tajā paredzēto mērķu sasniegšanai.

[Paraksti]