ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,

sniegti 2009. gada 19. novembrī [1]

I — Ievads

1. Nīderlandes nodokļu tiesībās sabiedrībām rezidentēm ir piešķirta iespēja ar to meitas sabiedrībām rezidentēm veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām. Tā sekas it īpaši iekļauto sabiedrību peļņas un zaudējumu konsolidēšana mātes sabiedrības līmenī un grupas ietvaros veikto darījumu nodokļu ziņā palikšana neitrāliem. Vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām nevar tikt iekļautas meitas sabiedrības, kas rezidē citā dalībvalstī.

2. *Hoge Raad* [Augstākā tiesa] šaubās, vai šāda atšķirīga attieksme attiecībā uz meitas sabiedrībām rezidentēm un nerezidentēm ir attaisnota, pamatojoties uz spriedumā lietā *Marks & Spencer* [2] un nākamajos nolēmumos [3] attīstītajiem iemesliem, it īpaši lai nodrošinātu tiesību aplikt ar nodokļiem sabalansēto sadali starp dalībvalstīm.

3. Tiesvedībā iesaistītās dalībvalstis uzskata, ka Nīderlandes regulējums par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ir saderīgs ar brīvību veikt uzņēmējdarbību. *X Holding B.V.* (turpmāk tekstā — "*X Holding*") un Komisijai ir pretējs uzskats. Tās norāda, ka Nīderlandes tiesībās tiekot atļauts vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām iekļaut Nīderlandes sabiedrības ārvalstu pastāvīgos uzņēmumus. Tādējādi tam esot jābūt iespējamam arī attiecībā uz meitas sabiedrībām, kas rezidē citā dalībvalstī.

II — Tiesiskais regulējums

4. Starp Nīderlandi un Beļģiju noslēgtās 2001. gada 5. jūnija Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu [4] (turpmāk

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

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

3 — Skat. it īpaši 2006. gada 7. septembra spriedumu lietā C-470/04 *N* (Krājums, I-7409. lpp.), 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA* (Krājums, I-6373. lpp.) un 2008. gada 15. maija spriedumu lietā C-414/06 *Lidl Belgium* (Krājums, I-3601. lpp.).

4 — *Trb*. 2001, 136. lpp.

tekstā — "DUK") 7. panta 1. punktā atbilstoši ESAO paraugkonvencijai ir paredzēts, ka:

"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, sabiedrība peļņu var aplikt ar nodokļiem otrā valstī, bet tikai to peļņas daļu, kas ir attiecināma uz šo uzņēmumu."

5. Ja nodokļu maksātājs, kas atrodas Nīderlandē, gūst ienākumus, kuri atbilstoši Konvencijas 7. pantam ir apliekami ar nodokli Beļģijā, Nīderlande šos ieņēmumus atbilstoši DUK 23. panta 2. punktam atbrīvo, piešķirot Nīderlandes tiesību normās par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu [5] paredzēto atbrīvojumu no saviem nodokļiem.

6. *Wet op de vennootschapsbelasting* 1969 (1969. gada Likums par sabiedrību ienākuma nodokli, turpmāk tekstā — "*Wet Vpb*") 2003. gada redakcijā 15. panta 1. punktā vienība aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām tiek regulēta šādi:

"Ja nodokļu maksātāja (mātes sabiedrības) īpašumā tiesiskā un saimnieciskā izpratnē ir vismaz 95 % cita nodokļu maksātāja (meitas sabiedrības) iemaksātā pamatkapitāla daļu, tad pēc abu nodokļu maksātāju pieteikuma tie tiek aplikti ar nodokli tādā veidā, it kā runa būtu par *vienu* nodokļu maksātāju tādā ziņā, ka meitas sabiedrības darbības un manta ir daļa no mātes sabiedrības darbības un mantas. Ar nodokli tiek aplikta mātes sabiedrība. Vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām daļa var būt vairāk nekā viena meitas sabiedrība."

7. Atbilstoši *Wet Vpb* 15. panta 3. punkta c) apakšpunktam vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām var veidot tikai nodokļu maksātāji, kas atrodas Nīderlandē. 15. panta 4. punktā ir paredzēts izņēmums attiecībā uz sabiedrībām, kas atrodas Eiropas Savienībā, ja tām ir pastāvīgs uzņēmums Nīderlandē, kura ienākumi, pamatojoties uz konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, tiek aplikti ar nodokli Nīderlandē.

8. Atbilstoši tam, ko ir norādījusi iesniedzējtiesa, regulējums par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām nodrošina, ka vienā nodokļu gadā dažādu šajā vienībā ietilpstošo sabiedrību peļņa un zaudējumi tiek savstarpēji ieskaitīti. Turklāt aktīvos ietilpstošu priekš-

5 — Šajā ziņā skat. šo secinājumu 10. un 11. punktā izklāstītos *Besluit voorkoming dubbele belasting* 2001 (2001. gada Regulējums par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu) noteikumus.

metu pārnešana, kas tiek veikta starp divām vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām piederošām sabiedrībām, un vienības ietvaros sniegtie pakalpojumi nodokļa ziņā paliek neitrāli.

9. Ja meitas sabiedrība vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām netiek iekļauta, šīs sabiedrības zaudējumus ar mātes sabiedrības peļņu nevar ieskaitīt. Mātes sabiedrībai piederošās daļas šajā meitas sabiedrībā ir dalība. Atbilstoši *Wet Vpb* 13. panta 1. punktam, nosakot sabiedrības peļņu, caur dalību iegūtie (pozitīvie vai negatīvie) darbības rezultāti netiek ņemti vērā. Tādēļ no dalības izrietošu zaudējumu (zaudējums no vērtības samazināšanās) lielākoties nevar atskaitīt no mātes sabiedrības ar nodokli apliekamās peļņas. Tomēr ar *Wet Vpb* 13.d pantu ir paredzēta iespēja, ja ir izpildīti noteikti priekšnosacījumi, atskaitīt no peļņas zaudējumus, kas izriet no dalības izbeigšanas.

10. Attiecībā uz ārvalstu pastāvīgo uzņēmumu ieņēmumu aplikšanu ar nodokļiem *Besluit voorkoming dubbele belasting* 2001 (2001. gada Regulējums par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu) 33. pantā ir paredzēts, ka šie ieņēmumi ir pieskaitāmi mātes sabiedrības Nīderlandē nodokļu bāzei. Vienlaicīgi tie tiek atbrīvoti no nodokļa, sabiedrībai rezidentei no sabiedrību ienākuma nodokļa parāda atbrīvojot šiem ieņēmumiem atbilstošo summu.

11. Ja ārvalsts pastāvīga uzņēmuma zaudējumi ir noveduši pie nodokļu bāzes samazināšanās Nīderlandē, atbilstoši Regulējuma 35. pantam pastāvīgā uzņēmuma nākotnes pozitīvie darbības rezultāti tiek atbrīvoti tikai tad, ja tie pārsniedz iepriekš atskaitītos zaudējumus (atgūšanas regulējums).

III — Lietas apstākļi, prejudiciālie jautājumi un tiesvedība

12. *X Holding B.V.* ir Nīderlandē rezidējoša kapitālsabiedrība. Tai pieder visas sabiedrības *F N.V.*, kas atrodas Beļģijā, kapitāla daļas. *F* nav pastāvīgās darbības vietas Nīderlandē un šajā valstī tā sabiedrību ienākuma nodokli nemaksā.

13. 2003. gadā *X Holding* un *F* iesniedza pieteikumu atzīt tos par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām. Finanšu pārvalde šo pieteikumu noraidīja, jo *F* neatrodoties Nīderlandē. Pēc tam, kad *X Holding* šo atteikumu bija neveiksmīgi tiesiski pārsūdzējusi pirmajā instancē, tā iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad*. Savu sūdzību tā pamato ar EKL 43. pantā un EKL 48. pantā nostiprinātās brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpumu.

14. *Hoge Raad* Tiesai iesniedza šādu jautājumu, lai par to tiktu pieņemts prejudiciālais nolēmums:

Vai EKL 43. pants, lasot to kopā ar EKL 48. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauta situācija, ka ar dalībvalsts regulējumu, atbilstoši kuram mātes sabiedrība un tās meitas sabiedrība var izvēlēties [režīmu], ka ar nodokli, kas tām ir jāmaksā, tiek aplikta šajā dalībvalstī esošā mātes sabiedrība tādā veidā, it kā runa būtu tikai par vienu nodokļu maksātāju, šī izvēles iespēja ir paredzēta tikai sabiedrībām, kas attiecībā uz to peļņas aplikšanu ar nodokli ir pakļautas attiecīgās dalībvalsts fiskālajai valsts varai?

15. Tiesvedībā Tiesā savu nostāju ir paudusi *X Holding*, Nīderlandes, Vācijas, Spānijas, Francijas, Portugāles, Zviedrijas un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Eiropas Kopienu Komisija.

IV — Tiesiskais vērtējums

16. Iesniedzējtiesa lūdz interpretēt EKL 43. pantu, lasot to kopā ar EKL 48. pantu, saistībā ar Nīderlandes regulējuma par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām saderību ar brīvību veikt uzņēmējdarbību.

17. Brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā ietilpst valsts tiesību normas, kuras ir piemērojamas tikai tādiem dalības gadījumiem, kas ļauj īstenot zināmu ietekmi uz sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību [6]. No šāda viedokļa tiesību normas, kas attiecas vienīgi uz attiecībām sabiedrību grupas ietvaros, pārsvarā skar minēto brīvību [7].

18. Atbilstoši pamata lietā piemērojamam regulējumam vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām priekšnosacījums ir, ka nodokļu maksātāja (mātes sabiedrības) īpašumā tiesiskā un saimnieciskā izpratnē ir vismaz 95 % cita nodokļu maksātāja (meitas sabiedrības) iemaksātā pamatkapitāla daļu.

19. Tādējādi Nīderlandes tiesību normas par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām regulē tikai tādas situācijas, kurās pastāv dalība, kas ļauj īstenot noteicošu ietekmi. Līdz ar to tās ietilpst brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā.

20. Paralēli veikt pārbaudi, aplūkojot noteikumus par kapitāla brīvu apriti, nav vajadzī-

6 — Skat. 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars* (*Recueil*, I-2787. lpp., 21. punkts), iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Oy AA*, 20. punkts; 2008. gada 2. oktobra spriedumu lietā C-360/06 *Heinrich Bauer Verlag* (Krājums, I-7333. lpp., 27. punkts) un 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā C-282/07 *Truck Center* (Krājums, I-10767. lpp., 25. punkts).

7 — Šajā ziņā skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Krājums, I-11753. lpp., 118. punkts) un iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Oy AA*, 23. punkts.

bas, pat ja attiecīgās operācijas principā var uzskatīt arī par šīs brīvības īstenošanu [8].

A — *Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežošana*

21. Brīvība veikt uzņēmējdarbību attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā komercdarbības vieta ir Eiropas Kopienā, ietver tiesības veikt savu darbību citās dalībvalstīs ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību [9].

22. Lai gan Līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību atbilstoši to formulējumam, mērķis ir uzņemošajā dalībvalstī nodrošināt tādu pašu attieksmi kā pret šīs valsts iekšējiem subjektiem, tie arī nepieļauj, ka izcelsmes dalībvalsts kādam no saviem pilsoņiem vai sabiedrībai, kas dibināta atbilstoši tās tiesību aktiem, citā dalībvalstī rada šķēršļus uzņēmējdarbībai vai padara to mazāk pievilcīgu [10].

23. Regulējums par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām pieļauj vienīgi meitas sabiedrību rezidentu iekļaušanu. Līdz ar to Nīderlandes sabiedrības un to meitas sabiedrības, kas rezidē citā dalībvalstī, tiek apliktas ar nodokļiem neatkarīgi viena no otras. Uzņēmumu grupā ietilpstošu atsevišķu sabiedrību nošķirtajai aplikšanai ar nodokļiem, salīdzinot ar attieksmi pret tām kā pret vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, atbilstoši *X Holding* viedoklim tomēr ir četru veidu nelabvēlīgas sekas:

— visām sabiedrībām esot jāiesniedz sava nodokļu deklarācija, kas, salīdzinot ar grupas kopumā iesniedzamu vienotu deklarāciju, radot paaugstinātas izmaksas;

— sabiedrību peļņu un zaudējumus nevarot tieši savstarpēji ieskaitīt;

8 — Šajā ziņā skat. 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (Krājums, I-7995. lpp., 33. punkts), iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Oy AA*, 24. punkts, un 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (Krājums, I-5145. lpp., 35. punkts).

9 — 1999. gada 21. septembra spriedums lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN* (*Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts), iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 30. punkts, un iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, 37. punkts.

10 — Skat. 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-264/96 *ICI* (*Recueil*, I-4695. lpp., 21. punkts), iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 31. punkts, un 2008. gada 27. novembra spriedumu lietā C-418/07 *Papillon* (Krājums, I-8947. lpp., 16. punkts).

— pārstrukturēšanu uzņēmumu grupas ietvaros (piemēram, nododot aktīvus) neesot iespējams veikt tādējādi, lai nerastos nodokļu sekas;

— darījumi starp sabiedrībām nodokļu ziņā neesot neitrāli. Tas palielinot administratīvās izmaksas, jo esot vajadzīga, piemēram, transferta cenu iegrāmatošana.

24. Kā apstiprina arī iesniedzējtiesa, vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām izveidošana tātad rada priekšrocības. Vairākās sabiedrībās sadalīta koncerna organizācijas formu tā nodokļu ziņā pielīdzina integrētai sabiedrībai ar vairākiem pastāvīgiem uzņēmumiem. Iespējamās nelabvēlīgās sekas, ko rada apvienošanās vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, piemēram, tas, ka zemāks nodokļa tarifs peļņai līdz EUR 22 689 tiek piemērots tikai vienu reizi, to diez vai atsver.

25. Tomēr šīs nodokļu ziņā labvēlīgās strukturēšanas iespējas mātes sabiedrībām, kas atrodas Nīderlandē, ir piešķirtas tikai attiecībā uz to meitas sabiedrībām rezidentēm. Šī atšķirīgā attieksme atkarībā no meitas sabiedrības atrašanās vietas ir piemērota, lai novērstu vai padarītu par mazāk atraktīvu attiecīgās dalības uzņēmumos citā dalībvalstī nodibināšanu, iegūšanu vai turēšanu. Tādējādi tā ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums.

26. Nīderlandes, Vācijas un Portugāles valdības tomēr iebilst, ka meitas sabiedrības rezidentes situācija neesot salīdzināma ar meitas sabiedrības, kas rezidē citā dalībvalstī, situāciju, jo pēdējā sabiedrība neesot pakļauta mātes sabiedrības atrašanās vietas valsts fiskālajai valsts varai. Tādēļ vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, kuras kopīgie ienākumi tiek aplikti ar nodokļiem mātes sabiedrības atrašanās vietā, to nevarot integrēt. Atšķirīgā attieksme pret šīm situācijām tādēļ neesot aizliegtā diskriminācija un attiecīgi — atbilstoši Nīderlandes valdības viedoklim — neesot brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums.

27. Šajā sakarā ir jāatgādina pastāvīgā judikatūra, ka sabiedrības rezidence EKL 48. panta izpratnē, tāpat kā fizisko personu pilsonība, kalpo tam, lai noteiktu tās piederību dalībvalsts tiesiskajai kārtībai. Nodokļu tiesībās sabiedrības rezidence gan var būt kritērijs, ar ko pamato valsts tiesību normas, ar kurām tiek īstenota atšķirīga attieksme pret nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem. Tajā pat laikā rezidence ne vienmēr ir nošķiršanu pamatojošais

faktors. Ja dalībvalsts, kurā sabiedrība veic uzņēmējdarbību, atšķirīgu attieksmi varētu brīvi īstenot tikai tādēļ, ka sabiedrība atrodas citā dalībvalstī, EKL 43. pants zaudētu savu nozīmi [11].

28. Tādējādi tas, ka valsts fiskālā vara ir saistīta ar rezidenci, nenozīmē, ka pilnībā valsts iekšējās situācijas un situācijas, kurām ir saistība ar citu dalībvalsti, jau sākotnēji būtu izslēgtas no jebkāda salīdzinājuma.

29. Tieši pretēji, katrā konkrētajā gadījumā ir jāpārbauda, vai nodokļu atvieglojuma piemērošanas tikai attiecībā uz nodokļu maksātājiem rezidentiem pamatā ir atbilstoši objektīvi faktori, ar ko var pamatot atšķirību attieksmē [12]. Turklāt, izskatot šo [iespēju] pamatot, niansēti ir jāievēro tiesību aplikt ar nodokļiem sadales saglabāšana [13].

B — *Pamatojums*

30. Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums ir pieļaujams tikai tad, ja to pamato primāri vispārējo interešu iemesli. Tomēr šādā gadījumā ierobežojumam jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt to, kas šī mērķa sasniegšanai ir nepieciešams [14].

31. Kā zināms, spriedumā lietā *Marks & Spencer* tiesību aplikt ar nodokļiem sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanu Tiesa ir atzinusi par primāru vispārējo interešu iemeslu, kas var pamatot pamatbrīvību ierobežojumu [15]. Turklāt sākotnēji kā ar to saistītos elementus tā ir norādījusi izvairīšanos no zaudējumu divkāršās ņemšanas vērā un cīņu pret izvairīšanos no nodokļu nomaksas/nodokļu apiešanas [16] [17]. Vēlāk tiesību aplikt ar nodokļiem sabalansētās

11 — 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), 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft* u.c., (*Recueil*, I-1727. lpp., 42. punkts), iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 37. punkts; iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Oy AA*, 30. punkts, un iepriekš 10. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Papillon*, 26. punkts.

12 — Iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 38. punkts.

13 — Skat. manus 2006. gada 12. septembra secinājumus lietā C-231/05 *Oy AA* (Krājums, I-6373. lpp., 27. punkts).

14 — Skat. iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 35. punkts; iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Lidl Belgium*, 27. punkts, un iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, 57. punkts.

15 — Iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 45. punkts.

16 — Attiecīgo spriedumu franču valodas redakcijā, proti, redakcijā, kurā spriedumi tiek apspriesti, vienoti tiek lietots jēdziens "évasion fiscale". Tādējādi šķiet, ka izvairīšanās no nodokļu nomaksas [*Steuerflucht*] un nodokļu apiešana [*Steuerumgehung*] ir vienīgi divi atšķirīgi franču valodas jēdziena tulkojumi, kuru nozīme ir vienāda. Tāpēc turpmāk es lietošu tikai jēdzienu "izvairīšanās no nodokļu nomaksas".

17 — Iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 47., 49. un 51. punkts.

sadales saglabāšanu kā pamatojumu Tiesa ir atzinusi arī tad, ja abu šo papildu elementu nav [18].

32. Atzīstot šādu pamatojumu, Tiesa nozīmi piešķir apstāklim, ka tiešo nodokļu iekasēšana būtībā ietilpst dalībvalstu kompetencē [19]. Tā kā saskaņošana Kopienu tiesībās nav tikusi veikta, dalībvalstis saglabā kompetenci arī noteikt savu tiesību aplikt ar nodokļiem sadales kritērijus, noslēdzot konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu vai veicot vienpusējus pasākumus [20]. Turklāt Tiesa ir atzinusi, ka tāpat būtu lietderīgi, ja dalībvalstis ņemtu vērā starptautisko praksi un it ESAO izstrādāto paraugkonvenciju [21].

33. Kamēr lietās *Marks & Spencer*, *Oy AA* un *Lidl* priekšplānā atrodas zaudējumu vai attiecīgi peļņas savstarpējā pārnešana starp sabiedrībām vai uzņēmumiem rezidentiem un nerezidentiem, regulējums par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām sniedzas tālāk. Šajā sakarā *X Holding* norāda kopumā četras ar šādas vienības izveidošanu saistītās priekšrocības, kuras tai attiecībā uz meitas sabiedrību nerezidenti tiek liegtas (skat. iepriekš 23. punktu).

34. Ciktāl *X Holding* norāda uz nodokļa deklarācijas attiecībā uz visu vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām iespēju, jau šajā vietā ir jānorāda, ka attiecīgais atvieglojums pārrobežu situācijā acīmredzami ir izslēgts. Lai, ņemot vērā valsts fiskālās varas sadali, dažādās dalībvalstīs rezidējošas sabiedrības varētu aplikt ar nodokļiem to rezidences valstī atbilstoši tajā spēkā esošajiem noteikumiem, šīm sabiedrībām atbildīgajai nodokļu administrācijai ir jānodod atsevišķas nodokļu deklarācijas. Iedomājams būtu vienīgi tas, ka, izveidojot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, Nīderlandes sabiedrības meitas sabiedrības nerezidentes darbības rezultāti mātes sabiedrības nodokļu deklarācijā tiktu *papildus* ņemti vērā. Tomēr tas diez vai vienkāršotu meitas sabiedrības situāciju, jo tai vienlaicīgi būtu jānodod tās pašas nodokļu deklarācijas tās rezidences valstī.

35. Tomēr ir jāpārbauda, vai pārrobežu dalības gadījumā ir pamats nepiešķirt vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām pārējās priekšrocības, tas ir, mātes un meitas sabiedrības darbības rezultātu pirms aplikšanas ar nodokļiem konsolidāciju.

18 — Iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētie spriedumi lietā *Oy AA*, 60. punkts, un lietā *Lidl Belgium*, 40. punkts.

19 — Skat. iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 29. punkts; iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minētos spriedumus lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 40. punkts, un lietā *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, 24. punkts.

20 — Skat. 1998. gada 12. maija spriedumu lietā C-336/96 *Gilly* (*Recueil*, I-2793. lpp., 24. un 30. punkts), 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-513/03 *Van Hilten-Van der Heijden* (Krājums, I-1957. lpp., 47. punkts) un iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Oy AA*, 52. punkts.

21 — Iepriekš 20. zemsvītras piezīmē minētie spriedumi lietā *Gilly*, 31. punkts; lietā *van Hilten-Van der Heijden*, 48. punkts, un iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Lidl Belgium*, 22. punkts.

1) Par peļņas un zaudējumu konsolidācijas izslēgšanu

36. Iesaistītās dalībvalstis uzskata, ka vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām režīma ierobežojums ar sabiedrībām rezidentēm, lai nodrošinātu tiesību aplikt ar nodokļiem sabalansētu sadali, esot pamatots.

vajadzībām izveidošana valsts ietvaros izraisot to, ka nodokļu ziņā meitas sabiedrības tiek pielīdzinātas uzņēmumiem. Pēc analoģijas tās prasa, lai pārrobežu vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ietvaros pret meitas sabiedrībām nerezidentēm tiktu īstenota tāda pati attieksme kā pret ārvalstu pastāvīgajiem uzņēmumiem. *X Holding* norāda, ka agrāk šāda prakse esot tikusi īstenota un ka kādā 2002. gada spriedumā [22] *Hoge Raad* to vēl esot apstiprinājusi.

— Tiesību aplikt ar nodokļiem sadales saglabāšana

37. Dalībvalstis uzsver, ka saskaņā ar DUK Nīderlandei neesot bijis tiesību aplikt ar nodokļiem sabiedrības — Beļģijas rezidentes peļņu. Atbilstoši šai saskaņā ar teritorialitātes principu sadalītajai fiskālajai valsts varai tiesības aplikt ar nodokļiem *F* ienākumus esot Beļģijai kā šīs sabiedrības rezidences valstij. Tādējādi *F* nevarot iekļaut vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, kurā tā būtu pakļauta *X Holding*, kura maksā nodokļus Nīderlandē.

39. Ārvalsts pastāvīga uzņēmuma zaudējumus varot ieskaitīt ar tajā pašā aplikšanas ar nodokli laikposmā gūto mātes sabiedrības peļņu. Atbilstoši tā saucamajam atgūšanas regulējumam pastāvīgo uzņēmumu turpmāko gadu peļņa Nīderlandē no nodokļa neesot atbrīvojama tik ilgi, kamēr pārnestie zaudējumi nav atkal izlīdzināti. Līdz ar to netiekot ietekmēta valsts fiskālās varas sadale, bet gan vienīgi novērsts likviditātes trūkums, kas rodoties, kad pastāvīgo uzņēmumu zaudējumus tikai vēlākā laikposmā var ieskaitīt ar šo uzņēmumu pašu peļņu to rezidences valstī.

38. *X Holding* un Komisija neapstrīd, ka ārvalsts meitas sabiedrības peļņa netiek aplikta ar nodokli Nīderlandē. Tomēr tās norāda, ka vienības aplikšanas ar nodokļiem

40. Šajā sakarā ir jākonstatē, ka tiesību aplikt ar nodokļiem sadales starp dalībvalstīm saglabāšanai var būt vajadzīgs vienā no šīm

22 — 2002. gada 24. maija spriedums Nr. 37220 (*BNB* 2002/320).

dalībvalstīm rezidējošu sabiedrību komercdarbībai piemērot tikai šīs valsts nodokļu tiesību normas gan attiecībā uz peļņu, gan arī uz zaudējumiem [23]. To prasa peļņas un zaudējumu aplikšanas ar nodokļiem simetrijas princips [24].

41. *X Holding* un Komisijas piedāvātā alternatīva vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām režīma pilnai piemērošanai rada tieši zaudējumu izolētu ņemšanu vērā mātes sabiedrības rezidences valstī.

42. Atbilstoši judikatūrai, paredzot sabiedrībām alternatīvu izvēlēties, vai ņemt savus zaudējumus vērā tajā valstī, kur tās rezidē, vai arī citā dalībvalstī, ievērojami tiktu apdraudēta tiesību aplikt ar nodokļiem sabalansētā sadale starp dalībvalstīm, [tādējādi] radot situāciju, ka pirmajā dalībvalstī nodokļu apmērs pieaugtu, bet otrajā — samazinātos atbilstoši novirzītajiem zaudējumiem [25].

23 — Skat. iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 45. punkts; iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētos spriedumus lietā *Oy AA*, 54. punkts, un lietā *Lidl Belgium*, 31. punkts.

24 — Šajā ziņā skat. iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Lidl Belgium*, 33. punkts, un 2008. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (Krājums, I-8061. lpp., 42. un 44. punkts).

25 — Skat. iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 46. punkts, un iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Oy AA*, 55. punkts.

43. Šajā sakarā Komisija iebilst, ka citādi nekā tīrā veida zaudējumu pārnešanas regulējuma (*group relief*) gadījumā, kas tika izskatīts lietā *Marks & Spencer*, meitas sabiedrību nerezidentu iekļaušana vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām nedodot iespēju brīvi pārdalīt zaudējumus starp dalībvalstīm. Vienība aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, kurai vienīgajai varot tikt pārdalīti zaudējumi, esot vienmēr apliekama ar nodokļiem mātes sabiedrības atrašanās rezidences valstī.

44. Šis Komisijas norādītais apstāklis tomēr nenovērš iejaukšanos tiesībās aplikt ar nodokļiem sadalē, kura rastos, ja pārrobežu vienība aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām *X Holding* vēlamajā izpratnē tiktu atļauta.

45. Tā kā iespēja apvienoties vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām vai atkaļ izbeigt tās darbību ir atkarīga no nodokļu maksātāja izvēles, Koncerns varētu brīvi izvēlēties meitas sabiedrību zaudējumiem piemērojamo nodokļu režīmu un vietu, kur zaudējumi tiek ņemti vērā. *F* šādā vienībā neiekļaujot, tās zaudējumi tiktu ņemti vērā vienīgi tās rezidences valstī Beļģijā. Ja *X Holding* un *F* turpretim būtu varējušas veidot aprakstītā veidā vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, ar *F* zaudējumiem tiktu samazināta Nīderlandē ar nodokli apliekamā *X Holding* peļņa.

46. Tas, ka atbilstoši *X Holding* un Komisijas atbalstāmajam modelim zaudējumu pārne-

šana ir iespējama tikai vienā virzienā, proti, tikai no meitas sabiedrības nerezidentes mātes sabiedrībai, kas rezidē Nīderlandē, aprakstītajā iejaukšanās tiesību aplikt ar nodokļiem sadalē neko nemaina. Lietā *Lidl* Tiesai arī bija jālemj tikai par ārvalstu pastāvīgo uzņēmumu zaudējumu ievērošanu, apliekot ar nodokļiem iekšzemes mātes sabiedrību. Kā zināms, tiesību aplikt ar nodokļiem sadales iemeslu dēļ zaudējumu ņemšanu vērā tā neuzskatīja par iespējamu [26].

47. Tomēr ir jāpārbauda, vai kādā citā dalībvalstī rezidējošu meitas sabiedrību pilnīgā izslēgšana no vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām darbības rezultātu konsolidācijas sistēmas ir nesamērīga, jo pārsniedz to, kas ir nepieciešams tiesību aplikt ar nodokļiem sadales saglabāšanai.

48. Šajā sakarā ir jāņem vērā, ka atgūšanas regulējuma dēļ regulējumam par ārvalstu pastāvīgo uzņēmumu zaudējumu ieskaitīšanu ir tikai pagaidu iedarbība. Šī regulējuma piemērošana meitas sabiedrībām nerezidentēm, salīdzinot ar pilnīgu zaudējumu pārnešanas izslēgšanu, tādēļ varētu būt mazāk smags līdzeklis. Tas tā būtu tad, ja ar šādu regulējumu brīvība veikt uzņēmējdarbību tiktu negatīvi ietekmēta mazāk, bet tiesību aplikt ar nodokļiem sadale tajā pat laikā tiktu pienācīgi ievērota.

26 — Iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Lidl Belgium*, 31.–34. punkts.

49. Tomēr spriedumā lietā *Lidl* Tiesa, pretēji ģenerāladvokātes Šarpstones [*Sharpston*] secinājumos izteiktajiem priekšlikumiem [27], pagaidu zaudējumu pārnešanas, saistot to ar vēlākās aplikšanas ar nodokli regulējumu, piemērošanu, lai izvairītos no negatīvajām sekām likviditātei, neuzskatīja par vajadzīgu.

50. Protams, ka dalībvalstis ir brīvas piemērot attiecīgo izdevīgo regulējumu pastāvīgiem uzņēmumiem, kas rezidē citā dalībvalstī [28]. Tomēr brīvība veikt uzņēmējdarbību tiem šādu pienākumu neuzliek. Proti, ja dalībvalsts akceptē ārvalsts pastāvīga uzņēmuma zaudējumu pagaidu ieskaitīšanu ar iekšzemes uzņēmuma peļņu, tā atsakās no šīs peļņas tūlītējās aplikšanas ar nodokli. Ņemot vērā zaudējumus ārvalstī, šī valsts tātad no savas puses pieļauj negatīvās sekas attiecībā uz likviditāti, lai gan atbilstoši DUK pastāvīgā uzņēmuma pozitīvie ienākumi tai no nodokļa ir jāatbrīvo [29]. Līdz ar to līdz vēlākai peļņas aplik-

27 — 2008. gada 14. februāra secinājumi lietā C-414/06 *Lidl Belgium* (I-3601. lpp., 23. un nākamie punkti).

28 — Iepriekš 24. zemsvītras piezīmē minētajā spriedumā lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 43. punkts, Tiesa šāda veida regulējumu arī ir atzinusi par atbilstošu.

29 — Šajā sakarā ir jāuzsver, ka lietas apstākļi šajā lietā nav salīdzināmi ar situāciju, kura ir bijusi 2007. gada 29. marta sprieduma lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz* (Krājums, I-2647. lpp.) pamatā. Šajā spriedumā Tiesa apšaubīja negatīvās sekas attiecībā uz likviditāti, kas bija radušās, pamatojoties uz dažādiem norakstīšanas regulējumiem attiecībā uz dalības iekšzemē un ārvalstī vērtību. Runa bija par mātes sabiedrības pašas zaudējumiem, kas nodokļu ziņā tika ņemti vērā tās rezidences valstī (skat. spriedumu lietā *Rewe*, 48. punkts). Turpretim šajā lietā mātes sabiedrības rezidences valstī ir jāņem vērā tādas meitas sabiedrības zaudējumi, kura ir nodokļu maksātāja citā dalībvalstī.

šanai ar nodokli atbilstoši atgūšanas regulējumam zaudējumu un peļņas aplikšanas ar nodokli simetrija netiek nodrošināta [30].

51. Ja dalībvalsts izlemj pieļaut ārvalsts pastāvīga uzņēmuma zaudējumu pagaidu ieskaitīšanu galvenajā uzņēmuma darbības vietā, tas nenozīmē, ka šādas priekšrocības dalībvalstij ir jāpaplašina attiecībā uz meitas sabiedrībām nerezidentēm. Tas tāpēc, ka pastāvīgie uzņēmumi un meitas sabiedrības citā dalībvalstī attiecībā uz tiesību aplikt ar nodokļiem sadali neatrodas salīdzināmā situācijā.

52. Turklāt ir jāievēro, ka vispārīgi valsts fiskālā vara ir saistīta ar diviem kritērijiem — uzņēmuma rezidenci un tā komercdarbības vietu. Savā rezidences valstī sabiedrība ir neierobežota nodokļu maksātāja attiecībā uz visiem pasaulē gūtajiem ienākumiem. Vienlaicīgi valstīs, kurās tā veic komercdarbību, bet kuras rezidente tā nav, saistībā ar attiecīgi gūtajiem ienākumiem šī sabiedrība ir ierobežota nodokļu maksātāja.

30 — To atzīst arī ģenerāladvokāte Šarpstone [*Sharpston*]. Tomēr galu galā viņa dod priekšroku brīvībai veikt uzņēmējdarbību, salīdzinot ar pārejošajām negatīvajām sekām attiecībā uz valsts fiskālās varas sadali (iepriekš 27. zemsvītras piezīmē minētie secinājumi lietā *Lidl*, 24. un 25. punkts).

53. Tā kā meitas sabiedrība ir patstāvīga juridiskā persona, savā rezidences valstī tā ir neierobežota nodokļu maksātāja. Mātes sabiedrības valstij attiecībā uz šīs sabiedrības meitas sabiedrības nerezidentes nesadalīto peļņu nav nekādu tiesību aplikt ar nodokļiem. Patstāvīgs uzņēmums turpretim nav patstāvīga juridiskā persona. Tā ienākumi tiek uzskatīti par tās sabiedrības ienākumiem, kura to uztur, un tiek neierobežoti aplikti ar nodokļiem šīs sabiedrības galvenajā atrašanās vietā. Vienlaicīgi valstij, kurā pastāvīgs uzņēmums atrodas, attiecībā uz šiem ienākumiem ir ierobežotas tiesības aplikt ar nodokļiem.

54. Atbilstoši minētajam DUK 7. panta 1. punkts valsts fiskālo varu sadala. Lai izvairītos no pastāvīgo uzņēmumu ieņēmumu dubultās aplikšanas ar nodokļiem, ar DUK 23. panta 2. punktu valstij, kur atrodas sabiedrības galvenā atrašanās vieta, ir uzlikts pienākums atbrīvot šos ieņēmumus no nodokļa. Pat ja, lai izvairītos no dubultās aplikšanas ar nodokļiem, dalībvalsts līdz ar to savu fiskālo varu attiecībā uz pastāvīgo uzņēmumu ieņēmumiem neizmanto, latenti tā tomēr turpmāk pastāv. Īpaši skaidrs tas ir tad, ja, lai izvairītos no dubultās aplikšanas ar nodokļiem, atbrīvojuma metodes vietā tiek izvēlēta ieskaitīšanas metode.

55. Līdz ar meitas sabiedrības nerezidentes nodibināšanu mātes sabiedrība atstāj savas rezidences valsts fiskālās varas jomu un

pakļauj meitas sabiedrību neierobežotajam nodokļu samaksas pienākumam uzņemošajā dalībvalstī. Nodibinot pastāvīgo uzņēmumu, sabiedrība gan arī pakļauj sevi uzņemošās valsts fiskālajai varai, bet tomēr šo sabiedrības daļu no izcelsmes valsts fiskālās varas *neizņemot* pilnībā.

56. Regulējuma par attieksmi pret ārvalstu pastāvīgajiem uzņēmumiem saistībā ar aplikšanu ar nodokļiem attiecīgā piemērošana ārvalstu meitas sabiedrībām tādējādi izraisītu mātes sabiedrības rezidences valsts fiskālās varas paplašināšanu [31].

57. *X Holding* pret minēto iebilst, ka šī fiskālās varas paplašināšana nenotiktu uz meitas sabiedrības rezidences valsts rēķina, ja tā aprobežotos ar meitas sabiedrības zaudējumu pagaidu ieskaitīšanu ar mātes sabiedrības peļņu. Pret to var iebilst, ka meitas sabiedrības nerezidentes zaudējumu izolētā ņemšana vērā negatīvi ietekmē mātes sabiedrības rezidences valsts tiesības atlikt ar nodokli tās peļņu un ir pretēja peļņas un zaudējumu simetriskās aplikšanas ar nodokļiem idejai.

58. Ar EKL 43. panta pirmās daļas otro teikumu tieši tiek atļauts saimnieciskās darbības subjektiem izvēlēties piemērotāko juridisko formu, kādā tie veic savas darbības citā dalībvalstī. Šo izvēles brīvību uzņemošajā dalībvalstī nedrīkst ierobežot ar diskriminējošām nodokļu tiesību normām [32].

59. Attiecībā uz izcelsmes dalībvalsts pienākumiem Tiesa ir uzsvērusi, ka nodokļu autonomija, kas pašreizējā Kopienu tiesību attīstības stadijā ir piešķirta dalībvalstīm, nozīmē, ka, ar nodokļiem apliekot sabiedrību rezidentu, kas darbojas ārvalstīs, dažādu formu nodibinājumus, dalībvalstīm ir tiesības brīvi noteikt šīs aplikšanas ar nodokļiem nosacījumus un līmeni, ja vien attieksme pret tām nav diskriminējoša salīdzinājumā ar līdzīgiem nodibinājumiem iekšzemē [33].

60. Par sabiedrības rezidentes darbības ārvalstīs aplikšanas ar nodokļiem salīdzinošo mērogu Tiesa tādējādi uzskata tikai attiecīgās nodibinājuma formas regulējumu iekšzemē. Pastāvīgie uzņēmumi iekšzemē ir jāsalīdzina ar pastāvīgiem uzņēmumiem ārvalstīs un meitas sabiedrības iekšzemē ir jāsalīdzina ar

31 — Šāda sabiedrības rezidences valsts fiskālās varas paplašināšana attiecībā uz tās meitas sabiedrības — nerezidentes peļņu Kopienu tiesībās gan nav pilnībā izslēgta. Stingri ierobežotos gadījumos, lai novērstu ļaunprātīgo rīcību, tā var būt pamatota (skat. iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 59. punkts). Tomēr šajā lietā norādītā izņēmuma situācija nav saskatāma.

32 — Skat. iepriekš 11. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā Komisija/Francija, 22. punkts; 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-253/03 *CLT-UFA* (Krājums, I-1831. lpp., 14. punkts) un iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Oy AA*, 40. punkts, kā arī 2009. gada 4. jūnija rīkojumu apvienotajās lietās C-439/07 un C-499/07 *KBC Bank* (Krājums, I-4409. lpp., 77. punkts).

33 — 2007. gada 6. decembra spriedums lietā C-298/05 *Columbus Container Services* (Krājums, I-10451. lpp., 51. un 53. punkts) un iepriekš 32. zemsvītras piezīmē minētais rīkojums apvienotajās lietās *KBC Bank*, 80. punkts.

meitas sabiedrībām ārvalstīs. Turpretim Kopienu tiesībās nav izslēgts, ka ārvalstu pastāvīgiem uzņēmumiem izcelsmes dalībvalsts piemēro citādāku nodokļu režīmu nekā ārvalstu meitas sabiedrībām.

63. Līdz ar to ir jāizdara starpsecinājums, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, kas izriet no tā, ka meitas sabiedrība, kura rezidē citā dalībvalstī, atbilstoši Nīderlandes tiesībām nevar tikt iekļauta vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, lai konsolidētu darbības rezultātus, ir pamatots, lai saglabātu tiesību atlikt ar nodokļiem sadalījumu starp dalībvalstīm.

61. Šie konstatējumi attiecībā uz uzņemošās dalībvalsts pienākumiem, no vienas puses, un izcelsmes dalībvalsts pienākumiem, no otras puses, nav pretrunīgi, bet gan atbilst tiesību aplikt ar nodokļiem atšķirīgam apjomam.

— Zaudējumu dubultās ņemšanas vērā draudi

64. Tiesa turklāt ir atzinusi, ka dalībvalstīm ir jābūt iespējai novērst zaudējumu dubultās ņemšanas vērā draudus [34].

62. Tā kā parastajā gadījumā uzņemošā dalībvalsts ar nodokļiem apliek katru tās teritorijā veikto komercdarbību, gan tādu, kas tiek veikta, izmantojot meitas sabiedrību (nodokļu rezidents), gan arī tādu, ko veic, izmantojot sabiedrības ar (galveno) atrašanās vietu citā dalībvalstī pastāvīgu uzņēmumu (nodokļu nerezidents), tad pret šīm nodibinājumu formām, apliekot ar nodokļiem, nedrīkst īstenot atšķirīgu attieksmi. Izcelsmes valstij turpretim ir tikai tiesības aplikt ar nodokļiem ārvalsts pastāvīgu uzņēmumu —, bet ne tiesības aplikt ar nodokļiem citā dalībvalstī rezidējošu meitas sabiedrību. Tādēļ izcelsmes valstij, ar nodokļiem apliekot šīs divas nodibinājumu formas ārvalstī, arī nav pienākuma ievērot vienlīdzīgu attieksmi.

65. Atbilstoši iesniedzējtiesas un iesaistīto valdību uzskatam gadījumā, ja vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām Nīderlandē ietvaros *F* zaudējumi var tikt ieskaitīti ar *X Holding* peļņu, šie draudi pastāvot. Esot iespējams, ka šie *F* zaudējumi tiks ņemti vērā arī Beļģijā, piemēram, [*F*] uzņemot šajā valstī esošā vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, zaudējumus nododot trešai personai vai arī tos pārnesot uz iepriekšējo vai nākamo nodokļu gadu.

34 — Iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 47. punkts; iepriekš 29. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Rewe Zentralfinanz*, 47. punkts, un iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Lidl Belgium*, 35. punkts.

66. *X Holding* šajā sakarā norāda, ka atgūšanas regulējums izslēdzot, ka vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ietvaros Nīderlandē ieskaitītos zaudējumus *F* varētu izmantot vairākkārtēji, zaudējumus pārnesot. Turklāt Beļģijā tiesiski neesot iespējams neviens no *Hoge Raad* norādītajiem zaudējumu turpmākās izmantošanas veidiem. Komisija papildina, ka zaudējumu ieskaitīšanu Nīderlandē varot saistīt ar pierādījumu, ka meitas sabiedrības rezidences valstī zaudējumi nav tikuši jau ņemti vērā citā veidā.

67. Patiešām, pastāvot iesniedzējtiesas un iesaistīto valdību aprakstītajiem nosacījumiem, zaudējumi vienā un tajā pašā aplikšanas ar nodokļiem laikposmā var tikt ieskaitīti gan mātes sabiedrības rezidences valstī, gan arī meitas sabiedrības rezidences valstī [35].

68. Meitas sabiedrību nerezidentu izslēgšana no Nīderlandes vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ir piemērota, lai novērstu šos zaudējumu divkāršās ņemšanas vērā draudus, taču varētu pārsniegt to, kas šim nolūkam ir nepieciešams.

69. Proti, Nīderlandes regulējums meitas sabiedrības nerezidentes iekļaušanu vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām nepieļauj pat tad, ja sabiedrības pierāda, ka nodokļu tiesību sistēmas meitas sabiedrības rezidences valstī dēļ zaudējumu divkāršā ņemšana vērā ir izslēgta. Atbilstoši Komisijas priekšlikumam mazāk apgrūtinošs pasākums turklāt varot būt tas, ja ārvalstī radušos zaudējumu varētu ņemt vērā gadījumā, ja nodokļu maksātājs var pierādīt, ka meitas sabiedrības rezidences valstī zaudējumi patiešām nav tikuši izmantoti citādi [36]. Mātes sabiedrības rezidences valstij gan arī esot jābūt iespējai, piemēram, piemērojot Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpēju palīdzību attiecībā uz tiešo nodokļu un apdrošināšanas prēmiju aplikšanu ar nodokļiem [37], pārbaudīt šo informāciju [38].

70. Tomēr paust galīgu nostāju par šo jautājumu nav vajadzības, jo pārrobežu vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām veidošanas, lai veiktu zaudējumu ieskaitīšanu, izslēgšana ir pamatota ar tiesību aplikt ar nodokļiem sadales saglabāšanu. Šis pamatojuma iemesls ir piemērojams arī tad, ja zaudējumu divkāršās vērā ņemšanas draudi

35 — Attiecībā uz zaudējumu divkāršās ņemšanas vērā draudiem pārrobežu uzņēmumu grupu gadījumā skat. arī iepriekš 10. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Papillon*, 46. un nākamie punkti.

36 — Šajā ziņā skat. iepriekš 10. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Papillon*, 55. un nākamie punkti.

37 — OV L 336, 15. lpp.; pēdējie grozījumi izdarīti ar Padomes 2006. gada 20. novembra Direktīvu 2006/98/EK (OV L 363, 129. lpp.).

38 — Trešo valstu gadījumā, ieskaitot Eiropas Ekonomikas zonas valstis, minētā direktīva nav piemērojama. Taču šajā gadījumā, iespējams, kontrolei vajadzīgo informāciju varētu nodrošināt Konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu paredzētās informācijas sniegšanas klauzulas (šajā ziņā skat. manus 2009. gada 16. jūlija secinājumus lietā C-540/07 Komisija/Itālija (2009. gada 19. novembra spriedums, Krājums, I-10983. lpp., 75. un nākamie punkti).

vienlaicīgi nepastāv vai ja šos draudus var novērst citā veidā [39].

— Nodokļu apiešanas draudi

71. Kas, visbeidzot, attiecas uz trešo elementu — nodokļu apiešanas draudiem — no sprieduma lietā *Marks & Spencer* trijiem pamatojuma elementiem [40], es jau savos secinājumos lietā *Oy AA* esmu norādījusi, ka gadījumā, ja runa ir par zaudējumu pārrobežu pārnešanas izslēgšanu, es šo elementu neuzskatu par patstāvīgu pamatojuma elementu papildu tiesībām aplikt ar nodokļiem sadales saglabāšanai [41]. Tas ir spēkā arī gadījumā, kad, apliekot ar nodokļiem mātes sabiedrību rezidenti, tiek ieskaitīti meitas sabiedrības nerezidentes zaudējumi.

72. Ja ar nodokļu apiešanas draudiem jāsaprot, ka uzņēmums, neievērojot valsts fiskālās varas sadalījumu, var brīvi izvēlēties, kurā valstī tas savus ienākumus liek aplikt ar nodokļiem, tad šis pamatojuma elements ir piemērojams arī šajā lietā. Ja koncerns meitas sabiedrības nerezidentes varētu brīvi iekļaut vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām vai attiecīgi no konsolidētās sistēmas atkal izslēgt, sabiedrības varētu regulēt, kā tiek ņemti vērā zaudējumi, un ietekmēt nodokļu bāzi šādas vienības atrašanās vietā [42].

2) Aktīvu nodokļu ziņā neitrālā pārstrukturēšana un pārnešana

73. Turpinājumā *X Holding* apgalvo, ka, ja tā nevar veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, līdzās nodokļu ieskaitīšanai esot izslēgta arī sabiedrību nodokļu ziņā neitrālā pārstrukturēšana. It īpaši bez ar nodokļiem saistītām sekām neesot iespējama aktīvu pārnešana starp Nīderlandes mātes sabiedrību un tās meitas sabiedrību, kas rezidē citā dalībvalstī.

74. No iepriekš veiktās izskatīšanas jau izriet, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ievērošana neprasa, lai vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām režīms katrā ziņā attiecībā uz tā būtiskajiem aspektiem tiktu paplašināts uz pārrobežu uzņēmumu grupām. Tomēr iesniedzējtiesa apsver pārrobežu situācijā piemērot tikai atsevišķus šī režīma aspektus. Tomēr

39 — Skat. iepriekš šo secinājumu 32. punktu ar turpmākajām norādēm. Zīmīgi, ka spriedumā lietā *Lidl Belgium* šis pamatojuma iemesls pat nebija atsevišķi izvirzīts.

40 — Iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 49. punkts.

41 — Iepriekš 13. zemsvītras piezīmē minētie secinājumi lietā *Oy AA*, 62. un 63. punkts.

42 — Skat. iepriekš šo secinājumu 42. un 45. punktu.

šķiet apšaubāms, vai pārstrukturēšana var tikt veikta, vai aktīvi starp uzņēmumiem nodokļu ziņā neitrālā veidā var tikt sadalīti, ja šo uzņēmumu peļņa un zaudējumi vienlaicīgi netiek konsolidēti.

75. Tiktāl, ciktāl atbilstoši iesniedzējtiesas viedoklim šāds risinājums varētu tikt apsvērts, vispirms ir jānorāda, ka pārrobežu pārstrukturēšanas sekas nodokļu jomā ir saskaņotas ar Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvu 90/434/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai [43]. Iespējamie brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanas šķēršļi saistībā ar darbībām, kas ietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā, par kuru esamību šajā gadījumā gan nekas netika norādīts, tādējādi tiktāl, ciktāl tas ir iespējams, būtu jānovērš.

76. Turpretim jautājums, kā aktīvu vai dalības pārrobežu pārnešanas, kura netiek veikta saistībā ar kādu Direktīvā 90/434 paredzētu darījumu, gadījumā nodokļu ziņā aplūkot klusās rezerves, Kopienu tiesības sīkāk nav noregulēts. Ja attieksme pret šādām darbībām ir nelabvēlīgāka nekā pret [aktīvu vai dalības] pārnešanu starp sabiedrībām rezidentēm, piemēram, tāpēc, ka šajā brīdī klusās rezerves ir jāatklāj un jāapliek ar nodokļiem, kamēr valsts ietvaros veicamās pārnešanas gadījumā tas tā nav, tas varētu nozīmēt brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu.

77. Taču attiecīgais ierobežojums, iespējams, ir pamatots, lai saglabātu tiesību aplikt ar nodokļiem sadali starp dalībvalstīm.

78. Šajā sakarā ir jāuzsver, ka aktīvu pārnešana starp divām sabiedrībām rezidentēm attiecīgās valsts fiskālo varu neskar. Ja šajā sakarā tiek pārnestas klusās rezerves, uz tām joprojām attiecas šīs valsts fiskālā vara. Vēlākas likvidēšanas gadījumā ieņēmumus var turpmāk aplikt ar nodokļiem šajā valstī.

79. Ja par pamatu ņem, ka slēptais aktīvu vērtības pieaugums principā ar nodokļiem ir apliekams valstī, kurā tas ir radies [44], tad aktīvu

43 — OV L 225, 1. lpp.; pēdējie grozījumi izdarīti ar Padomes 2006. gada 20. novembra Direktīvu 2006/98/EK, ar ko pielāgo dažas direktīvas nodokļu jomā saistībā ar Bulgārijas un Rumānijas pievienošanos (OV L 363, 129. lpp.).

44 — Šajā ziņā skat. 2006. gada 7. septembra spriedumu lietā C-470/04 *N* (Krājums, I-7409. lpp., 46. punkts), kā arī manus 2006. gada 30. marta secinājumus šajā lietā, 97. punkts.

pārrobežu pārnešana var ietekmēt valsts fiskālās varas sadali. Ja šajā sakarā klusās rezerves tiek pārnestas citā valstī, tad valsts, kuras teritorijā tie ir tikuši izveidoti, vairs nevar tik vienkārši aplikt ar nodokļiem ienākumus, kas gūti, likvidējot rezerves.

80. Regulējumam, kuram būtu jādarbojas pret attiecīgo iejaukšanos tiesību aplikt ar nodokļiem sadalē, katrā ziņā jābūt piemērotam šī mērķa sasniegšanas nodrošināšanai un tas nedrīkst pārsniegt to, kas šī mērķa sasniegšanai ir nepieciešams [45].

81. Vajadzības gadījumā iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, cik valsts regulējums attiecībā uz aktīvu pārnešanu un nodokļu piemērošanu klusajām rezervēm, par ko Tiesai nav nekādas informācijas, ir atbilstošs šiem principiem.

45 — Skat. iepriekš 30. punktu un tajā minēto judikatūru.

3) Vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ietvaros veikto darījumu neitralizācija

82. Visbeidzot, *X Holding* norāda vēl, ka darījumi sabiedrību rezidentu starpā, kuras ir apvienojušās vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, nodokļu ziņā paliek neitrāli, kamēr attiecīgie pārrobežu darījumi starp saistītajām sabiedrībām, kuras nevar veidot šādu vienību, aplikšanas ar nodokļiem procesā tiek ņemti vērā.

83. Lai izvairītos no nodokļu bāzes pārvietošanas no vienas dalībvalsts citā dalībvalstī, kura tiek veikta, īstenojot pārrobežu darījumus, ir nepieciešams, lai šie darījumi tiek veikti ar parastajiem tirgus nosacījumiem un tiek iegrāmatoti nodokļu bilancēs [46]. Ar pārdales cenu dokumentēšanu saistītās papildu izmaksas gan apgrūtina darījumus starp saistītiem uzņēmumiem, kas rezidē dažādās dalībvalstīs. Tomēr valsts iekšējais regulējums attiecībā uz transferta cenām, ciktāl tas ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, tiesību aplikt ar nodokļiem sadales saglabāšanai ir pamatots, ja vien ir ievērots samērīguma princips.

46 — Attiecībā uz valsts regulējumu, kuram ir jānodrošina neierobežotas konkurences principa [*arm's length principle*] ievērošana, skat. manus 2009. gada 10. septembra secinājumus lietā C-311/08 *SGI* (2010. gada 21. janvāra spriedums, lieta tiek izskatīta Tiesā).

V — Secinājumi

84. Pamatojoties uz šiem apsvērumiem, es ierosinu Tiesai uz *Hoge Raad* prejudiciālo jautājumu sniegt šādu atbildi:

Ar EKL 43. pantu, lasot to kopā ar EKL 48. pantu, tiek pieļautas dalībvalsts tiesību normas, ar kurām sabiedrībai rezidentei un vienai vai vairākām tās meitas sabiedrībām rezidentēm ir piešķirta iespēja veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, kuras sekas ir tas, ka ar šo sabiedrību maksājamo nodokli tiek aplikta mātes sabiedrība tādā veidā, it kā runa būtu tikai par vienu nodokļu maksātāju, bet ar kurām minētajā vienībā nav pieļauts iekļaut kādā citā dalībvalstī rezidējošās meitas sabiedrības.