ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES
[*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2006. gada 12. septembrī [1]

I — Ievads

1. Somijas Augstākās administratīvās tiesas (*Korkein hallinto-oikeus*) lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets ir Likuma par līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros aplikšanu ar nodokļiem (*Konserniavutuksesta verotuksessa annetu laki*) noteikumi. Saskaņā ar to līdzekļu pārskaitīšana sabiedrību grupas ietvaros ir pārskaitījumi, kurus sabiedrību grupas ietvaros nodrošina vai nu mātes sabiedrība meitas sabiedrībai vai meitas sabiedrība mātes sabiedrībai. Līdzekļu pārskaitījums tiek atskaitīts no aizdevējas sabiedrības komercdarbības apliekamajiem ienākumiem un tiek uzskatīts par sabiedrības, kura ir saņēmusi pārskaitījumu, apliekamajiem ienākumiem no komercdarbības. Tomēr nodokļu atskaitījums attiecas tikai uz pārskaitījumiem iekšzemes akciju sabiedrību ietvaros.

2. Pamatdoma minētajam Somijas tiesiskajam regulējumam ir tāda, ka sabiedrību grupa, kurā ietilpst mātes un meitas sabiedrības, ir jāpielīdzina sabiedrībai ar vairākiem uzņēmumiem. Šādā gadījumā līdzekļu pārskaitījums, kuru savstarpēji nodrošina sabiedrību grupā ietilpstošās sabiedrības, ar nodokli būtu jāapliek tikai vienreiz, turklāt tas tiek atskaitīts no aizdevējas sabiedrības ar nodokli apliekamajiem ienākumiem un tiek pieskaitīts saņemošās sabiedrības ar nodokli apliekamajiem ienākumiem.

3. Līdz ar to šāds nodokļu režīms līdzekļu pārskaitījumiem sabiedrību grupas ietvaros it īpaši ļauj izmantot pašas sabiedrību grupas sabiedrības apliekamo peļņu, lai segtu citas sabiedrību grupas sabiedrības zaudējumus un tādējādi izvairīties no peļņas aplikšanas ar nodokļiem.

4. Šie apstākļi līdz ar to ir salīdzināmi ar lietas *Marks & Spencer* [2] pamatā esošajiem. Šajā lietā Apvienotās Karalistes tiesiskais regulējums deva tiesības sabiedrību grupas ietvaros vienas sabiedrības zaudējumus "pārnest" uz citas sabiedrības peļņu, lai izvairītos no peļņas aplikšanas ar nodokļiem. Šis

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

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

gadījums ir pretējs — sabiedrības peļņa var tikt "pārnesta" uz citas sabiedrības zaudējumiem.

5. Abos gadījumos problēmas saistībā ar Kopienas tiesību ievērošanu rada fakts, ka šis nodokļu atvieglojums neattiecas uz pārrobežu sabiedrību grupām. Šajā apstāklī Tiesa lietā *Marks & Spencer* saskatīja brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, kurš gan — ievērojot īpašo gadījumu, kad ārvalstīs radies zaudējums nodokļu ieturēšanas kontekstā nekādā ziņā nevar tikt ņemts vērā, — bija pamatots. Pamatojumā Tiesa balstījās uz trīs aspektu kopēju novērtējumu — kompetenču sabalansēta sadalījuma starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā nodrošināšana, izvairīšanās no divkāršas zaudējumu ņemšanas vērā un nodokļu nemaksāšanas novēršana.

6. Tāpēc šajā tiesvedībā ir jāpārbauda, kādā mērā Tiesas izklāstītie principi lietā *Marks & Spencer* var tikt attiecināti uz šo situāciju. Turklāt aktuāls ir arī jautājums par nodokļu sistēmas konsekvences principa nozīmi, par kuru Tiesa spriedumā lietā nav spriedusi.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Kopienu tiesības*

7. Direktīvas 90/435/EEK [3] 4. panta 1. punkts ir šāds:

"1. Ja mātes uzņēmums vai tā pastāvīgais uzņēmums, pamatojoties uz mātes uzņēmuma apvienību ar savu meitas uzņēmumu, saņem sadalīto peļņu, mātes uzņēmuma valsts un pastāvīgā uzņēmuma valsts, izņemot gadījumu, ja meitas uzņēmums ir likvidēts:

— atturas tādai peļņai uzlikt nodokļus, vai

— uzliek tādai peļņai nodokļus, atļaujot mātes uzņēmumam un pastāvīgajam uzņēmumam atskaitīt no maksājamās nodokļa summas to uzņēmuma peļņas nodokļa daļu, kas saistīta ar tādu peļņu un ko samaksājis meitas uzņēmums un zemākā līmeņa meitas uzņēmumi, saskaņā ar nosacījumu, ka katrā līmenī

3 — Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīva 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātes uzņēmumiem un meitas uzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 255, 6. lpp.), kuru groza Padomes 2003. gada 22. decembra Direktīva 2003/123/EK, ar ko groza Direktīvu 90/435/EEK (OV 2004, L 7, 41. lpp.).

sabiedrība un tās zemākā līmeņa meitas uzņēmumi atbilst 2. un 3. pantā paredzētajām prasībām, līdz atbilstošā maksājamā nodokļa summas robežai."

sabiedrības), tā var atskaitīt no saviem ar nodokli apliekamiem ienākumiem no komercdarbības meitas sabiedrībai tieši veikto līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros. Attiecīgais līdzekļu pārskaitījums sabiedrību grupas ietvaros ir uzskatāms par meitas sabiedrības apliekamu ienākumu no komercdarbības.

B — *Valsts tiesības*

8. Likuma par līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros aplikšanu ar nodokļiem (825/1986) (*Konserniavutuksesta verotuksessa annetu laki*) 1.–5. pantā ir ietverti šādi noteikumi:

Par meitas sabiedrību ir uzskatāma arī akciju sabiedrība vai kooperatīvā sabiedrība, kuras pamatkapitāla vismaz 9/10 daļas pieder mātes sabiedrībai kopā ar vienu vai vairākām citām meitas sabiedrībām.

"1. pants. Šis likums nodokļu ieturēšanas ietvaros noteic līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros atskaitīšanu no pārskaitījuma veicēja ienākumiem un pārskaitījuma pieskaitīšanu tā saņēmēja ieņēmumiem, aprēķinot nodokli.

1. punkta noteikumi tāpat attiecas arī uz tādu līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros, kuru meitas sabiedrība pārskaita mātes sabiedrībai vai citai mātes sabiedrības meitas sabiedrība.

2. pants. Līdzekļu pārskaitījums sabiedrību grupas ietvaros ir pārskaitījums, kuru citai akciju sabiedrībai vai citai kooperatīvai sabiedrībai tās uzņēmējdarbībai nodrošina akciju sabiedrība vai kooperatīvā sabiedrība, kas veic uzņēmējdarbību, un kas nav uzskatāms par kapitāla pārnešanu, ko saskaņā ar Likumu par ieņēmumu no komercdarbības aplikšanu ar nodokļiem (*elinkeinotulon verottamisesta annettu laki* (360/1968)) nevar atskaitīt no ieņēmumiem.

4. pants. Līdzekļu pārskaitījums sabiedrību grupas ietvaros tiek uzskatīts par izdevumiem, aprēķinot nodokli pārskaitījuma veicējam, un par ieņēmumiem, aprēķinot nodokli pārskaitījuma saņēmējam, finanšu gadā, kurā pārskaitījums ticis veikts.

3. pants. Ja iekšzemes akciju sabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības (mātes sabiedrības) īpašumā ir vismaz 9/10 daļas citas iekšzemes akciju sabiedrības pamatkapitāla vai kooperatīvās sabiedrības kapitāla daļas (meitas

5. pants. Nodokļu maksātājs kā izdevumus var atskaitīt pārskaitītos līdzekļus sabiedrību grupas ietvaros tikai tad, ja atbilstoši izdevumi un ieņēmumi ir ierakstīti attiecīgā pārskaitījuma veicēja un tā saņēmēja grāmatvedībā."

III — Fakti un procedūra

9. Uzņēmums *Oy AA*, kas ir reģistrēts Somijā, pieder *AA* sabiedrību grupai, kuras mātes sabiedrībai *AA Ltd*, reģistrētai Apvienotajā Karalistē, divu Nīderlandē dibinātu pastarpināti piederošu sabiedrību dēļ netieši pieder 100 % *Oy AA* kapitāldaļu [4].

10. *Oy AA* atšķirībā no *AA Ltd* pagājušos gadus ir strādājusi ar peļņu. Tā kā *AA Ltd* saimnieciskā darbība ir svarīga arī *Oy AA*, tika apsvērts atbalstīt *AA Ltd* darbību, veicot pārskaitījumu *Oy AA*. Tādēļ *Oy AA* Centrālajā nodokļu komisijā (*Keskusverolautakunta*) iesniedza pieteikumu par atzinuma sniegšanu jautājumā, vai šis pārskaitījums ir līdzekļu pārskaitījums sabiedrību grupas ietvaros Likuma par līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupu ietvaros 3. panta nozīmē.

11. Centrālā nodokļu komisija savā atzinumā par 2004. un 2005. taksācijas gadu ir konstatējusi, ka *Oy AA* veiktais pārskaitījums *AA Ltd* nav līdzekļu pārskaitījums sabiedrību grupas ietvaros Likuma par līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupu ietvaros nozīmē un līdz ar to, uzrēķinot ienākuma nodokli *Oy AA*, nav atskaitāms izdevums, jo *AA Ltd* ir ārvalstu sabiedrība.

4 — Sabiedrību nosaukumi pēc to pieprasījuma netiek izpausti.

12. Ar 2005. gada 23. maija rīkojumu *Korkein hallinto-oikeus*, kurā *Oy AA* pārsūdzēja atzinumu, nolēma apturēt tiesvedību un saskaņā ar EKL 234. pantu uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

Vai EKL 43. un 56. pants, ievērojot EKL 58. pantu un Padomes Direktīvu 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātes uzņēmumiem [sabiedrībām] un meitas uzņēmumiem [sabiedrībām], kas atrodas dažādās dalībvalstīs, ir interpretējami tādējādi, ka ar tiem nepieļauj tādu kā Somijas tiesisko regulējumu par līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros, saskaņā ar ko līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros atskaitīšana ir atkarīga no tā, ka gan šī pārskaitījuma veicējs, gan arī tā saņēmējs ir iekšzemes sabiedrības?

IV — Tiesiskais vērtējums

13. Vispirms ir jāprecizē, ka Direktīvai 90/435 par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātes uzņēmumiem un meitas uzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs, izskatāmajā lietā nav nozīmes. Šī direktīva reglamentē peļņas, ko citā dalībvalstī dibināts meitas uzņēmums ir sadalījis mātes uzņēmumam, aplikšanu ar nodokļiem.

14. Tomēr šī lieta nav par meitas uzņēmuma peļņu, ko sadala mātes uzņēmumam, kurš tieši piedalās tajā, bet gan par sabiedrības piešķīrumu no sava vēl ar nodokļiem neapliktā kapitāla sabiedrībai, kas ir galvenā sabiedrību grupas sabiedrība un kura netieši ir tās dalībniece. Turklāt Direktīva 90/435 reglamentē tikai mātes uzņēmuma peļņas aplikšanu ar nodokļiem, taču ne nodokļu sekas peļņai, kuru saņem meitas uzņēmums.

15. Turklāt ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības [5].

16. Visbeidzot ir jāsecina, ka brīvību veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvu apriti, kas abas ir prejudiciālā jautājuma priekšmets, principā var piemērot vienlaicīgi [6]. Kā esmu norādījusi savos secinājumos lietā *Bouanich* [7], neviena no abām brīvībām neizslēdz otras piemērošanu. Tomēr Tiesa faktus, kuri attiecas uz abu brīvību piemērošanas jomām, ir pārbaudījusi daļēji, primāri ņemot vērā kapitāla brīvu apriti [8], un daļēji, primāri ņemot vērā brīvību veikt uzņēmējdarbību [9].

17. Tiesa spriedumā lietā *X* un *Y* norādīja, ka kapitāla brīvai apritei nav īpašas nozīmes tiktāl, ciktāl uz tiesisko regulējumu var attiecināt brīvību veikt uzņēmējdarbību, jo runa ir par kapitāla daļu iegūšanu tik lielā mērā, ka tas ietekmē attiecīgā uzņēmuma lēmumus [10].

5 — Iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētā Tiesas sprieduma lietā *Marks & Spencer* 29. punkts, kā arī 2001. gada 8. marta spriedums apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft* u.c. (*Recueil*, I-1727. lpp., 37. lpp.), 2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp., 19. punkts) un 2006. gada 7. septembra spriedums lietā C-470/04 *N* (Krājums, I-7409. lpp., 33. punkts).

6 — Tiesas 1999. gada 1. jūnija spriedums C-302/97 *Konle* (*Recueil*, I-3099. lpp., 22. punkts).

7 — 2005. gada 14. jūlija secinājumi lietā C-265/04 *Bouanich* (2006. gada 19. janvāra spriedums, Krājums, I-923. lpp., 71. punkts). Skat. arī ģenerāladvokāta Albēra [*Alber*] 1999. gada 14. oktobra secinājumus lietā C-251/98 *Baars* (2000. gada 13. aprīļa spriedums, *Recueil*, I-2787. lpp., 12. un turpmākie punkti ar tālākām norādēm) un ģenerāladvokāta Hēlhuda [*Geelhoed*] 2006. gada 29. jūnija secinājumus lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (2007. gada 13. marta spriedums, Krājums, I-2107. lpp., 35. punkts).

8 — Skat., piemēram, tā saukto "Golden shares" [īpašās akcijas] lietās taisītos Tiesas spriedumus — 2002. gada 4. jūnija spriedumus lietās C-367/98 Komisija/Portugāle (*Recueil*, I-4731. lpp.), C-483/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I-4781. lpp.) un C-503/99 Komisija/Beļģija (*Recueil*, I-4809. lpp.), kā arī 2003. gada 13. maija spriedumus lietās C-463/00 Komisija/Spānija (*Recueil*, I-4581. lpp.) un C-98/01 Komisija/Apvienotā Karaliste (*Recueil*, I-4641. lpp.). Skat. arī ģenerāladvokāta Pojareša Maduru [*Poiares Maduro*] 2006. gada 6. aprīļa secinājumus apvienotajās lietās C-282/04 un C-283/04 Komisija/Nīderlande (atrodas izskatīšanā Tiesā, 41. punkts).

9 — Skat. iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā C-251/98 *Baars*, 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 *X* un *Y* (*Recueil*, I-10829. lpp.) un 2006. gada 23. februāra spriedumu C-471/04 *Keller Holding* (Krājums, I-2107. lpp.).

10 — Iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minētā Tiesas sprieduma lietā *X* un *Y* 37. un 66. punkts. Tāpat arī ģenerāladvokāta Ležē [*Léger*] 2006. gada 2. maija secinājumi lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (2006. gada 12. septembra spriedums, Krājums, I-7995. lpp., 32. punkts).

18. Man šķiet lietderīgi vispirms izvērtēt to brīvību, kas, ņemot vērā attiecīgā valsts tiesiskā regulējuma mērķi un faktus pamata prāvā, ir ietekmēta vispirmām kārtām [11].

A — *Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums*

19. Pamata prāvā ir runa par Likuma par līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupu ietvaros piemērošanu pārskaitījumam no vienas sabiedrības uz citu sabiedrību, kurai pieder 100 % pārskaitījumu nodrošinošās sabiedrības kapitāldaļu. Proti, līdzekļu pārskaitījums nebija domāts kapitāla daļu iegādei. Tomēr pārskaitījumu veica meitas sabiedrība dominējošajai mātes sabiedrībai un tādēļ tas saistīts ar mātes sabiedrības brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanu.

20. Līdzekļu pārskaitījuma sabiedrību grupas ietvaros mērķis, proti, ir peļņas un zaudējumu izlīdzināšana sabiedrību grupas iekšienē, kurā ietilpst vairākas sabiedrības. Vairākas dalībvalstis aptveroša sabiedrību grupas struktūra ir radusies, īstenojot brīvību veikt uzņēmējdarbību. Tādējādi būtiskāk ietekmēta ir brīvība veikt uzņēmējdarbību, nevis kapitāla brīva aprite, kaut arī darījums atbilstoši savai ārējai formai ir pārrobežu kapitāla plūsma.

21. EKL 43. pantā garantētā brīvība veikt uzņēmējdarbību piešķir dalībvalstu pilsoņiem tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus citā dalībvalstī ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādi paredzēti dalībvalsts pilsoņiem. Atbilstoši EKL 48. pantam attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā administrācija [vadība] vai galvenais uzņēmums atrodas Eiropas Kopienā, brīvība veikt uzņēmējdarbību sevī ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību [12].

22. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru EKL 43. pants aizliedz arī jebkādus valsts pasākumus, kas var Kopienas pilsoņiem, tajā skaitā dalībvalsts, kura ir pasākuma autore, pilsoņiem, kavēt, apgrūtināt vai padarīt mazāk pievilcīgu Līgumā garantētās brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanu, pat ja tos piemēro, nediskriminējot pilsonības dēļ [13].

11 — Līdzīgi ģenerāladvokāts Albērs secinājumu iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Baars* 32.–34. punktā grib diferencēt pēc tā, kura brīvība ir ietekmēta tieši un kura netieši. Tam piekrīt ģenerāladvokāts Hēlhuds secinājumu iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 35. punktā.

12 — Skat. Tiesas 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-264/96 *ICI* (*Recueil*, I-4695. lpp., 20. punkts), 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN* (*Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts), iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Marks & Spencer* 30. punktu un iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Keller Holding* 29. punktu.

13 — Tiesas 1995. gada 30. novembra spriedums lietā C-55/94 *Gebhard* (*Recueil*, I-4165. lpp., 37. punkts), 1993. gada 31. marta spriedums lietā C-19/92 *Kraus* (*Recueil*, I-1663. lpp., 32. punkts) un 2005. gada 21. aprīļa spriedums lietā C-140/03 Komisija/Grieķija (Krājums, I-3177. lpp., 27. punkts).

23. Atbilstoši Likumam par līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupu ietvaros tikai iekšzemes sabiedrību pārskaitījumi mātes sabiedrībām, kuras arī rezidē attiecīgajā dalībvalstī, ir atskaitāmi nodokļu mērķiem; turpretim iekšzemes sabiedrību līdzekļu pārskaitījumi sabiedrību grupas ietvaros citā dalībvalstī reģistrētām mātes sabiedrībām nav atskaitāmi.

24. Tā vai citādi pārrobežu sabiedrību grupām salīdzinājumā ar iekšzemes sabiedrību grupām tiek radīts nelabvēlīgāks stāvoklis. No mātes sabiedrības redzes viedokļa šajā ziņā pastāv diskriminācija tās mītnes sēdekļa atrašanās dēļ, kas juridiskas personas gadījumā ir pielīdzināma diskriminācijai pilsonības dēļ. Apdraudējums pastāv arī tad, ja ņem vērā strīdīgā valsts tiesiskā regulējuma adresātu — *Oy AA*. Tā *AA Ltd* veiktajam līdzekļu pārskaitījumam sabiedrību grupas ietvaros tiek piemērota atšķirīga attieksme salīdzinājumā ar to, ko piemēro līdzekļu pārskaitījumam sabiedrību grupas ietvaros, kurus iekšzemes sabiedrības nodrošina iekšzemes sabiedrību grupas uzņēmumiem. *Oy AA* uzskata, ka tā ir atšķirīga attieksme attiecībā pret pārrobežu darījumiem.

25. Šāda atšķirīga attieksme nodokļu kontekstā ļauj ārvalstu mātes sabiedrībām radīt šķēršļus brīvībai veikt uzņēmējdarbību, lai tās atturētu dibināt meitas sabiedrības Somijā. Līdz ar to atšķirības nodokļu kontekstā līdzekļu pārskaitījumiem sabiedrību grupas ietvaros iekšzemes mātes sabiedrībām un citā dalībvalstī rezidējošām mātes sabiedrībām ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību EKL 43. panta un EKL 48. panta nozīmē.

26. Dažas no tām dalībvalstīm, kas ir lietas dalībnieces tiesvedībā Tiesā, būtībā apgalvo, ka valsts teritorijā rezidējošu mātes sabiedrību meitas sabiedrības un mātes sabiedrību nerezidentu meitas sabiedrības nav salīdzināmas *a priori*. Mātes sabiedrības nerezidentes nodokļu jomā nav pakārtotas tikai Somijas valsts kompetencei; tāpēc tā nevarētu būt atbildīga par atšķirīgu nodokļu piemērošanu, kas izriet no vairāku kompetenču paralēlās izpildes nodokļu jomā. Šādi argumentējot, dalībvalstis mēģina izslēgt no brīvību piemērošanas jomas pārrobežu sabiedrību grupu aplikšanu ar nodokļiem, kas ir saderīga ar starptautiskajām nodokļu tiesībām.

27. Šādai pieejai nevar piekrist. Tā ir pretrunā ar brīvības veikt uzņēmējdarbību pamatbūtību, kas ir ierobežojumu un diskriminācijas aizliegums. Brīvība veikt uzņēmējdarbību kā tāda tieši aicina salīdzināt tīri iekšēju stāvokli ar pārrobežu stāvokli un nosaka pienākumu pamatot, ja tiek konstatēta atšķirīga attieksme. Jau robežas šķērsošana vien pati par sevi ir jāuzskata par aspektu, kuram neatbilst salīdzināt situācijas, līdz ar to tā no brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomas ir izslēgta. Tāpēc arī ar pārrobežu raksturu neizbēgami apveltītais apstāklis, ka

situāciju regulē dažādas publiskās varas, nav pamats pieņēmumam, ka atšķirīga attieksmei pat nav tiesiska pamatojuma.

28. Lietā *Marks & Spencer* Tiesa tāpat ir secinājusi, ka "nodokļu tiesībās nodokļu maksātāju rezidence var būt fakts, ar ko pamato valsts tiesību normas, ar kurām tiek īstenota atšķirīga attieksme pret nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem. Tajā pašā laikā rezidence ne vienmēr ir nošķiršanu pamatojošais faktors. Faktiski, atzīstot, ka uzņēmuma dalībvalsts brīvi var dažādi attiekties tikai tādēļ, ka sabiedrības sēdeklis atrodas citā dalībvalstī, tiktu zaudēta [EKL 43. panta] nozīme" [14].

29. Apvienotās Karalistes valdība, lai pamatotu tēzi par neesošo iekšzemes un pārrobežu sabiedrību grupu salīdzinājumu, atsaucas arī uz spriedumu lietā *Schempp* [15]. Šajā lietā bija strīds par Šempa [*Schempps*] bijušai sievai samaksāto uzturlīdzekļu atskaitīšanu. Saskaņā ar attiecīgo Vācijas tiesisko regulējumu laulātais, kas maksā uzturlīdzekļus, varēja maksājumus atskaitīt, ja uzturlīdzekļi apgādībā esošam laulātajam ir apliekami ar nodokli, kā tas bija Vācijas gadījumā. Turpretim Austrijā, kur dzīvoja Šempa bijusī sieva, attiecīgie uzturlīdzekļi nebija apliekami ar nodokli.

30. Tiesa nolēma — tas, ka Šempam ir liegta uzturlīdzekļu, kurus viņš maksā savai sievai Austrijā, atskaitīšana, — nerada diskriminējošu attieksmi, kas ir pretrunā EKL 12. pantam. Jo nelabvēlīgo attieksmi, uz ko pamatojās Šemps, patiesībā rada apstāklis, saskaņā ar kuru viņa bijušās dzīvesbiedres dzīvesvietas dalībvalstī nodokļu sistēma, ko piemēro attiecībā uz uzturlīdzekļiem, atšķiras no Šempa dzīvesvietas dalībvalsts [nodokļu] sistēmas [16].

31. Tādējādi strīdīgais Somijas regulējums par līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros nav saistīts ar nodokļu piemērošanu piešķirumu saņemošajai sabiedrībai tās rezidences valstī. Gluži pretēji, tikai tie līdzekļu pārskaitījumi sabiedrību grupas ietvaros *a priori* tiek atzīti par atskaitāmiem, kuri tiek veikti iekšzemes sabiedrību grupas sabiedrībām. Tas, kā būtu jāvērtē valsts tiesiskais regulējums, kurā svarīga ir nevis pārskaitījumu saņemošās sabiedrības sēdekļa atrašanās vieta, bet gan atbilstošā piešķiruma aplikšana ar nodokli šīs sabiedrības sēdekļa atrašanās vietā, nav šīs tiesvedības priekšmets.

14 — Iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Marks & Spencer* 37. punkts ar norādi uz 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Francija (*Recueil*, 273. lpp., 18. punkts) — *avoir fiscal*.

15 — Tiesas 2005. gada 12. jūlija spriedums lietā C-403/03 *Schempp* (Krājums, I-6421. lpp.).

16 — Iepriekš 15. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Schempp* 32. punkts.

B — *Ierobežojuma pamatojums*

32. Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu var pieļaut tikai tad, ja ar to kalpo leģitīmam, ar Līgumu saderīgam mērķim un tas ir pamatots ar obligātām sabiedrības interesēm. Tāpat, šādi pieņemot, ir nepieciešams, lai ierobežojums būtu piemērots attiecīgā mērķa sasniegšanai un ka tas nepārsniedz to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai [17]. Turklāt tam jābūt arī samērīgam arī šaurā nozīmē.

33. Valdības, kas iestājušās lietā, un Komisija izvirza vairākus pamatojumus. Neskatoties it īpaši uz atšķirīgo terminoloģiju un juridisko kvalifikāciju, būtībā pret [samaksātā nodokļa] atskaitīšanas attiecināšanu uz līdzekļu pārskaitījumiem sabiedrību grupas ietvaros citā dalībvalstī reģistrētām sabiedrībām ir izvirzīti šādi argumenti.

— Tas, ka atskaitīšana tiek garantēta Somijā tikai tad, ja Somijas Valsts kasei vienlaikus ir tiesības ar nodokli aplikt pārskaitījumu saņemošās sabiedrības ienākumus, atbilst nodokļu konsekvences vai simetrijas principam.

— Uzņēmumi varētu brīvi izvēlēties, kurā valstī tie vēlas ienākumus aplikt ar nodokli, kas kavētu kompetences nodokļu jomā sadalīšanu dalībvalstu vidū.

— Tā kā nav garantijas, ka maksājumi, kurus saņem sabiedrība, ārvalstīs tiek faktiski aplikti ar nodokli, tad zināmos apstākļos ienākumi būtu pilnīgi jāatbrīvo no nodokļa (dubultā neuzlikšana vai t.s. "tīrie ienākumi").

1) Nodokļu sistēmas konsekvence

34. Tiesa principā ir atzinusi, ka nepieciešamība nodrošināt nodokļu režīma konsekvenci var pamatot Līgumā garantēto pamatbrīvību īstenošanas ierobežošanu [18]. Lai arguments, kurš balstīts uz šādu pamatojumu, tomēr būtu pamatots, ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar

17 — Iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Marks & Spencer* 35. punkts, Tiesas 1997. gada 15. maija spriedums lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer* (*Recueil*, I-2471. lpp., 26. punkts), 2004. gada 11. marta spriedums lietā C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant* (*Recueil*, I-2409. lpp., 49. punkts) un iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *N* 40. punkts.

18 — Tiesas 1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp., 28. punkts) un lietā C-300/90 Komisija/Beļģija (*Recueil*, I-305. lpp., 21. punkts). Skat. arī spriedumus iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Manninen*, 42. punkts, un iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Keller Holding*, 40. punkts.

noteiktu nodokļu maksājumu [19]. No papildu nosacījuma, ka uz vienu un to pašu nodokļu maksātāju ir jāattiecas gan nodokļu nastai, gan nodokļu un atskaitījumam [20], Tiesa spriedumā lietā *Manninen*, liekas, ir atteikusies [21].

35. Praksē Tiesa pamatojumu valsts nodokļu sistēmai, kuru piemēro vienīgi iekšzemes situācijām, ir padarījusi atkarīgu no tā, vai šis ierobežojums ir domāts konsekvences saglabāšanai un vai iekšzemes un ārvalstu situācijas pamatoti ir kvalificētas atšķirīgi [22]. Kā savos secinājumos lietā *Marks & Spencer* pareizi ir izklāstījis ģenerāladvokāts Pojarešs Maduru [*Poiares Maduro*], valsts nodokļu sistēmas konsekvences ievērošana kalpo tam, lai aizsargātu šīs sistēmas, kuras izveidošana ir dalībvalstu kompetence, integritāti, ja vien tā nepieciešami neietekmē iekšējo tirgu [23].

36. Ja nodokļu maksātājs, kurš ir izmantojis savas pamatbrīvības, atrodas pielīdzināmā situācijā salīdzinājumā ar nodokļu maksātāju, kuram ar valsts nodokļu sistēmu tiek piešķirtas priekšrocības, tad valsts nodokļu sistēma ir jāpiemēro arī pārrobežu gadījumiem, ja tādā veidā netiek apdraudēta valsts sistēmas konsekvence. To pieprasa no brīvības veikt uzņēmējdarbību izrietošā vienlīdzīgā attieksme [24].

37. Atskaites punkts vienlīdzīgas attieksmes principa pārbaudei turklāt ir valsts tiesiskā regulējuma mērķis [25]. Pasākums nav pamatots, ja tiesiskā regulējuma mērķis var tikt sasniegts arī tad, ja iekšzemes un starpvalstu situācija nav kvalificēta atšķirīgi vai ja viena no otras mazāk atšķirīga attieksme tāpat sasniedz mērķi.

38. Likuma par līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupu ietvaros mērķis ir noteikt sabiedrību grupu kā ekonomisku vienību, tātad no mātes un meitas sabiedrībām sastāvošu sabiedrību grupu pielīdzināt uzņēmumam ar vairākām pārstāvniecībām. Tiesiskais regulējums līdzīgi kā lietā

19 — Tiesas 1995. gada 14. novembra spriedums lietā C-484/93 *Svensson* un *Gustavsson* (*Recueil*, I-3955. lpp., 18. punkts) un iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *ICI* 29. punkts. Spriedumi iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Manninen*, 42. punkts, un iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Keller Holding*, 40. punkts.

20 — Kritika par agrāko judikatūru manu 2004. gada 18. marta secinājumu iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Manninen* 53. un turpmākajos punktos.

21 — Ar šādiem vērtējumiem secinājumu iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 88. punktā dalās ģenerāladvokāts Hēlhuds.

22 — Skat. šajā sakarā spriedumus iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Manninen*, 45. un 46. punkts, un iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Keller Holding*, 41.–43. punkts.

23 — 2005. gada 7. aprīļa secinājumu iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Marks & Spencer* 66. punkts.

24 — Ģenerāladvokāts Hēlhuds secinājumu iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* 89. punktā pareizi uzsver, ka Tiesa, pārbaudot konsekvenci, ir raksturojusi vispārējos nediskriminācijas principus.

25 — Iepriekš 17. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *De Lasteyrie du Saillant* 67. punkts un iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Manninen* 43. punkts, kā arī Pojareša Maduru secinājumu iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *Marks & Spencer* 72. punkts.

Marks & Spencer strīdīgā sabiedrību grupas nodokļa atvieglojuma (*group relief*) gadījumā pieļauj, ka peļņa un zaudējumi var tikt savstarpēji kompensēti arī tad, ja tie radušies dažādām juridiskām personām.

39. Ja sabiedrības zaudējumus nekavējoties nevar kompensēt ar peļņu, kuru tai ir pārskaitījusi cita sabiedrība, tad šī peļņa ir jāapliek ar nodokli. Citas sabiedrību grupā ietilpstošas sabiedrības zaudējumi var tikt pārnesti tikai uz vēlāku taksācijas gadu, lai tad tos kompensētu ar savu peļņu. Ar līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros sabiedrību grupas tādā veidā iegūst likviditātes priekšrocību, kāda ir arī uzņēmumiem ar pārstāvniecībām.

40. Šim mērķim līdzekļu pārskaitījums sabiedrību grupas ietvaros, to savstarpēji nodrošinot sabiedrību grupā esošajām sabiedrībām, ar nodokli tiek aplikts tikai vienreiz, turklāt tas tiek atskaitīts no aizdevējas sabiedrības apliekamajiem ienākumiem un tiek uzrēķināts [pārskaitījumu] saņemošās sabiedrības apliekamajiem ienākumiem.

41. Intereses kompensēt dažādu sabiedrību grupā ietilpstošu sabiedrību peļņu un zaudējumus kontekstā pārrobežu sabiedrību grupas principā atrodas līdzīgā situācijā salīdzinājumā ar sabiedrību grupām, kurās ietilpst tikai iekšzemes sabiedrības. Tāpēc līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros principā būtu nepieciešams atzīt par atskaitāmu arī tad, ja tas tiek paredzēts arī saistītām sabiedrībām ar sēdekli citā dalībvalstī.

42. Sistēmai atbilstošs minētais pārskaitījums būtu tikai tad, ja pārskaitījuma aplikšanu ar nodokļiem garantē saņemošās sabiedrības līmenī. Pretējā gadījumā tas radītu tādu nodokļu priekšrocību bez atbilstošas kompensācijas, to rodot no nodokļu nastas, kas tieši saistīta ar šo priekšrocību.

43. Valdības, kas iestājušās lietā, šajā sakarā uzsver, ka dalībvalsts, kurā rezidē pārskaitījumu nodrošinošā sabiedrība, nekādi neietekmē pārskaitījumu saņemošās sabiedrības ienākumu aplikšanu ar nodokļiem tās reģistrācijas valstī. Tas gan nekavē pirmo minēto valsti nodokļu atskaitīšanu attiecībā uz pārskaitījumu sasaistīt ar pierādījumiem, ka par pārskaitījumu faktiski nodoklis ir jāmaksā to saņemošajai sabiedrībai. Strīdīgajā Somijas tiesiskajā regulējumā nav šādas pierādīšanas iespējas; ar to turpretī jebkurā gadījumā izslēdz pārskaitījumu ārvalstu sabiedrībām atskaitīšanu. Līdz ar to tiesiskais regulējums pārsniedz to, kas vajadzīgs, lai saglabātu valsts nodokļu sistēmas konsekvenci.

44. Pret šādu secinājumu nav iespējams iebilst tādējādi, ka šāda veida līdzekļu pārskaitījumi sabiedrību grupas iekšienē tad tiks aplikti ar nodokli ārvalstīs, bet vairs ne Somijā. Jo saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ieņēmumu no nodokļiem samazināšanās nav

uzskatāma par primāro interešu iemeslu, uz kuru varētu atsaukties, lai pamatotu pasākumu, kas principā ir pretējs kādai pamatbrīvībai [26]. Tādēļ valsts tiesiskais regulējums nevar tikt uzskatīt par konsekventu vienīgi tāpēc, kas ar to izslēdz nodokļu ieņēmumu samazināšanos.

45. Visbeidzot brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, kas, no vienas puses, rodas no atšķirībām attieksmē pret darījumiem starp sabiedrību grupā ietilpstošām iekšzemes un ārvalstu sabiedrībām un, no otras puses, pret darījumiem starp iekšzemes sabiedrībām, nav pamatots arī ar nodokļu konsekvences saglabāšanu. Vēl tikai jāizvērtē, vai pastāv citi attaisnojoši elementi, it īpaši nodokļu uzlikšanas jomā saglabāšana.

2) Kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm nodokļu uzlikšanas jomā saglabāšana

46. Spriedumā lietā *Marks & Spencer* Tiesa ir atzinusi trīs attaisnojošus elementus (*éléments justificatifs*) un, pamatojoties uz tiem, "kopumā ņemot" (*pris ensemble*), ir atzinusi, "ka tādi ierobežojoši tiesību akti kā pamata lietā, no vienas puses, kalpo leģitīmiem, ar līgumu saderīgiem mērķiem un rada obligātu pamatojumu sabiedrības interesēs un, no otras puses, ir piemēroti, lai garantētu minēto mērķu sasniegšanu [27]".

47. Trīs atzītie attaisnojošie elementi ir:

— kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm nodokļu uzlikšanas jomā saglabāšana,

— risks, ka zaudējumi tiks ņemti vērā divreiz, un

— izvairīšanās no nodokļu maksāšanas.

48. Jau no sākumā minētā formulējuma izriet, ka visi trīs elementi ir cieši saistīti viens ar otru un nevar tikt aplūkoti atsevišķi. Šo elementu kodols turklāt ir kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm nodokļu uzlikšanas jomā saglabāšana.

26 — Iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Manninen* 49. punkts un iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Marks & Spencer* 44. punkts.

27 — Iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Marks & Spencer* 51. punkts.

49. Kā norādīts iepriekš, tiešo nodokļu iekasēšana saskaņā ar spēkā esošajām Kopienu tiesībām ir dalībvalstu kompetencē [28]. Kopienu tiesībās trūkstošās harmonizācijas dēļ tāpat dalībvalstu kompetencē ir noteikt kritērijus nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalei, noslēdzot konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu vai arī pieņemot vienpusējus pasākumus [29].

50. Turklāt ir lietderīgi, ja dalībvalstis nodokļu kompetences sadalei ņem vērā starptautisko praksi un it īpaši konvenciju modeļus, ko ir izstrādājusi Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija (ESAO) [30].

51. Dalībvalsts, kur atrodas, mātes sabiedrības uzņēmuma sēdeklis, apliekot ar nodokli sabiedrības rezidentes peļņu visā pasaulē un sabiedrībām nerezidentēm piemērojot nodokli tikai par to peļņu, kas gūta attiecīgajā valstī, rīkojas atbilstoši starptautiskajās nodokļu tiesībās iedibinātajam un Kopienu tiesību atzītajam teritorialitātes principam [31].

52. Spriedumā lietā *Marks & Spencer* Tiesa ierobežojumu kompetenču sadalījuma nodokļu ieturēšanas jomā konstatēja: "[..] sabiedrībām paredzot alternatīvu izvēlēties, vai savus zaudējumus ņemt vērā tajā valstī, 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" [32].

53. Šis secinājums tāpat derīgs gadījumā, ja peļņas novirzīšana, kāda tā ir paredzēta likumā par ieguldījumu pārvedumiem sabiedrību grupu iekšienē, būtu attiecināta uz pārrobežu pārvedumiem. Tāpat kompetenču sadalījumu nodokļu ieturēšanas jomā apietu pēc teritoriālā principa, ja nodokļu maksātāji varētu brīvi izvēlēties, kurā dalībvalstī aplikt ar nodokli peļņu, kamēr sabiedrības peļņu viņi varētu izslēgt no nodokļu bāzes un iekļaut citā dalībvalstī dibinātas, sabiedrību grupā ietilpstošas sabiedrības nodokļu bāzē.

28 — Skat. iepriekš 15. punktu.

29 — Skat. Tiesas 1998. gada 12. maija spriedumu lietā C-336/96 *Gilly* (*Recueil*, I-2793. lpp., 24. un 30. punkts), 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-385/00 *De Groot* (*Recueil*, I-11819. lpp., 93. punkts), 2005. gada 5. jūlija spriedumu lietā C-376/03 *D.* (Krājums, I-5821. lpp., 50. un 51. punkts), 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-513/03 *Van Hilten-Van der Heijden* (Krājums, I-1957. lpp., 47. punkts) un iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *N* 43. un 44. punktu.

30 — Iepriekš 17. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Futura Participations* un *Singer* 22. punkts, iepriekš 29. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Van Hilten-Van der Heijden* 48. punkts un iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *N* 45. punkts.

31 — Iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Marks & Spencer* 39. punkts. Skat. par sadalījumu pēc tādiem principiem kā ienākumi pasaulē vai avota valsts (*das Welteinkommens- und Quellenstaatsprinzip*) ģenerāladvokāta Hēlhuda 2006. gada 23. februāra secinājumus lietā C-374/04 *Test Claimants in the ACT Group Litigation* (2006. gada 12. decembra spriedums, Krājums, I-11673. lpp., 49.–51. punkts).

32 — Iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Marks & Spencer* 46. punkts.

54. Otrais spriedumā *Marks & Spencer* atzītais attaisnojošais elements — riska, ka zaudējumi tiks ņemti vērā divreiz, novēršana, ir cieši saistīts ar kompetenču sadalījumu nodokļu ieturēšanas jomā.

55. Kompetenču sadalījums nodokļu uzlikšanas jomā, ievērojot teritorialitātes aspektus (uzņēmuma sēdeklis adrese vai ienākumu avoti valsts teritorijā) kalpo tam, lai piešķirtu valstij prioritāras tiesības atsevišķus ienākumus aplikt ar nodokļiem. Kopā ar noteikumiem par riska, ka zaudējumi tiks ņemti vērā divreiz, novēršanu, tā nodokļu kontekstā veido starptautisku kompetenču sistēmu. Ar šādu sistēmu — kaut arī ne īpaši pilnīgu — principā ir jānodrošina, lai visi ienākumi tiek aplikti ar nodokli tikai vienreiz [33].

56. Ja zaudējumus varētu vairākkārt kompensēt ar peļņu, tad peļņa pilnībā nemaz netiktu aplikta ar nodokli, lai gan tie neatbilst nekādiem faktiskiem zaudējumiem. Tas būtu pretrunā idejai par vienreizēju nodokļu piemērošanu, kas ir pamatā kompetenču starptautiskajam sadalījumam nodokļu uzlikšanas jomā.

57. Līdzekļu pārskaitījumi sabiedrību grupu ietvaros arī būtu pamats (dubultai) nodokļu neuzlikšanai, ja šos līdzekļu pārskaitījumus varētu atskaitīt no tos nodrošinošās sabiedrības apliekamajiem ienākumiem, kaut arī tie dalībvalstī, kur atrodas pārskaitījumu saņemošās sabiedrības sēdeklis, nav apliekami ar nodokli.

58. Atbilstoši Apvienotās Karalistes norādēm pie šādiem secinājumiem ir jānonāk tādā kā pamata lietā minētajā gadījumā. Saskaņā ar Apvienotās Karalistes tiesību aktiem līdzekļu pārskaitījumi sabiedrību grupas ietvaros neietilpst nevienā no apliekamo ienākumu kategorijām, un, ievērojot to, pārskaitījumu saņemošās sabiedrības *AA Ltd* ieņēmumi nav ar nodokli apliekami, ko *Oy AA* tomēr apstrīd.

59. Neatkarīgi no konkrētas attieksmes pret līdzekļu pārskaitījumiem sabiedrību grupas ietvaros par labu britu sabiedrībām, ir jāsecina, ka tiesiskais regulējums, kurā vispārīgi par atskaitāmiem nodokļu kontekstā tiek atzīti tikai līdzekļu pārskaitījumi sabiedrību grupas ietvaros iekšzemes sabiedrību starpā, abstrakti ir piemērots, lai izskaustu dubultu nodokļu nepiemērošanu. Jo attiecībā uz vienīgi iekšzemē veiktiem pārskaitījumiem dalībvalsts katrā gadījumā var nodrošināt, ka pārskaitījumi ir apliekami ar nodokli. Vēl nekavējoties jānoskaidro jautājums par to, vai šādā veida pasākumi nepārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu mērķi [34].

33 — Šāda vienreizēja aplikšana ar nodokļiem — piemēram, piemērojot ieskaitīšanas metodi, — abpusēji saskaņotā veidā var notikt arī divās valstīs.

34 — Skat. turpmāk tekstā 67. punktu.

60. Arī izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risks kā trešais attaisnojošais elements ir cieši saistīts ar diviem pārējiem attaisnojošiem elementiem. Par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas varētu jau uzskatīt to, ka līdzekļu pārskaitījumi sabiedrību grupas ietvaros tiek veikti uz sabiedrībām ar sēdekli citā dalībvalstī, kurā šāda veida piešķīrumi nav apliekami ar nodokli. Šajā kontekstā minētais attaisnojošais elements sakrīt ar otro attaisnojošo elementu.

61. Spriedumā *Marks & Spencer* Tiesa par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas turklāt ir atzinusi gadījumu, kurā uzņēmumi, novirzot zaudējumus no zemu nodokļu uz augstu nodokļu valstīm, no tiem "izvairās", kurā zaudējumiem ir vislielākā vērtība, tādējādi līdz maksimumam samazinot nodokļu nastu. Par izvairīšanos no nodokļiem šajā nozīmē varētu tāpat uzskatīt to, ka sabiedrību grupas ietvaros tiek pārnesti ienākumi pārskaitījumu veidā sabiedrībām, kuru sēdeklis atrodas zemo nodokļu valstīs.

62. Precīzi ņemot, arī šādas "izvairīšanās no nodokļiem" novēršanas gadījumā runa tomēr nav par pastāvīgu attaisnojošu elementu, kas var pamatot pamatbrīvības ierobežojumu. Tas, ka uzņēmumi mēģina gūt labumu no atšķirībām starp valstu nodokļu sistēmām, ir likumīgs ekonomiskās darbības veids un nenovēršams iekšējā tirgū, kurā nepastāv saskaņota uzņēmumu ienākumu aplikšana ar nodokļiem. Tādējādi uzņēmumu nedrīkst automātiski kavēt pārcelt savu sēdekli uz citu dalībvalsti, kas nodokļu ziņā piedāvā labvēlīgākus nosacījumus [35].

63. Pamatbrīvību ierobežojumus varētu pamatot tikai tad, ja šāda veida "nodokļu optimizācija" vienlaikus pavājina dalībvalstu kompetenču sadalījumu nodokļu uzlikšanas jomā.

64. Atzīstot kompetenču sadalījumu nodokļu uzlikšanas jomā saskaņā ar teritorialitātes principu kā attaisnojošo elementu, nav vērojama pretruna arī ar principu, ka pamatbrīvību ierobežojumus nevar pamatot ar mērķi novērst ieņēmumu no nodokļiem samazināšanos [36]. Šis princips izslēdz iespēju ierobežot pamatbrīvības tikai nodokļu apsvērumu dēļ. Tomēr šajā gadījumā runa ir par būtisku interesi piešķirt dalībvalstīm nodokļu uzlikšanas iespēju saskaņā ar teritoriālo principu kā tādu.

65. Kopumā ir jāsecina, ka, piemērojot atskaitīšanas ierobežojumu līdzekļu pārskaitījumiem sabiedrību grupas ietvaros, lai no-

35 — Skat. šajā kontekstā jautājumā par aplikšanu ar nodokli saistībā ar pārcelšanos nesen publicēto spriedumu iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētajā lietā *N.*

36 — Iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Manninen* 49. punkts un iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Marks & Spencer* 44. punkts.

drošinātu pārskaitījumu iekšzemes sabiedrībām, ir jāgarantē kompetenču sadalījums nodokļu uzlikšanas jomā starp dalībvalstīm, novēršot pārnesto ienākumu neaplikšanu ar nodokļiem un pārvarot izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Ierobežojums nodrošina, ka ienākumi, kuri ir iegūti no sabiedrību grupā ietilpstošām sabiedrībām Somijā, atbilstoši teritorialitātes principam tur arī ir apliekami ar nodokli.

66. Vēl jāpārbauda, vai tiesiskais regulējums nepārsniedz to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai, un vai tas šaurā nozīmē ir samērīgs.

67. Ja runa būtu vienīgi par pārnesto ienākumu nodokļu neaplikšanas un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu, tad vispārīgais atskaitīšanas ierobežojums līdzekļu pārskaitījumiem sabiedrību grupas ietvaros, lai nodrošinātu pārskaitījumus iekšzemes sabiedrībām, tomēr būtu pārspīlēts. Jo šos abus mērķus var panākt arī ar tādu tiesisko regulējumu, ar kuru ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību nelielā mērā. Tādējādi nodokļu atskaitījums — kā jau norādīts — varētu tikt sasaistīts ar pierādījumu par to, ka pārskaitījumu saņemošās sabiedrības ienākumi faktiski ir aplikti ar nodokli.

68. Kompetenču sadalījuma nodokļu uzlikšanas jomā saglabāšana, ar ko ir tieši saistīti abi pārējie attaisnojošie elementi, tomēr nebūtu sasniedzama ar atbilstošu, mazāk ierobežojošu tiesisko regulējumu. Tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru valstij, kurā atrodas sabiedrības, kurai nodrošina līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros, sēdeklis, ir jāatzīst atskaitījums, ja nodokli maksā pārskaitījumu saņemošā sabiedrība, tieši neizslēgtu kompetences nodokļu jomā novirzīšanu.

69. Apsverot dažādās intereses, liekas, ka tāds tiesiskais regulējums, kāds tas ir paredzēts Somijas likumā par līdzekļu pārskaitījumiem sabiedrību grupu iekšienē, šaurā nozīmē ir arī samērīgs.

70. Spriedumā lietā *Marks & Spencer*[37] Tiesa noteiktā izņēmuma situācijā, kāda bija toreizējā strīdā, ir atzinusi par nesamērīgu neatzīt zaudējumu pārrobežu novirzīšanu, proti, ja meitas sabiedrība nerezidente ir izmantojusi visas iespējas ņemt vērā šos zaudējumus, un tos arī nākotnē vairs nevarēs ņemt vērā. Šādos apstākļos interese par kompetenču sadalījuma nodokļu uzlikšanas jomā saglabāšanu prevalē pār brīvību veikt uzņēmējdarbību, un mātes sabiedrībai ne-

37 — Skat. iepriekš 2. zemsvītras piezīmē minētā sprieduma lietā *Marks & Spencer* 53.–56. punktu.

rezidentei ir jārada iespēja novirzīt zaudējumus.

71. No faktiem lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu tomēr neizriet, ka *Oy AA* gadījumā pastāv tāda pati izņēmuma situācija, kāda bija lietā *Marks & Spencer*. Attiecīgi nav pamata pārbaudīt, vai izņēmuma kārtā samērīguma iemeslu dēļ ir vērojamas atkāpes no kompetenču sadalījuma nodokļu uzlikšanas jomā.

C — *Par kapitāla brīvu apriti*

72. Tiesiskais regulējums par līdzekļu pārskaitījumiem sabiedrību grupu iekšienē papildu brīvībai veikt uzņēmējdarbību varētu tikt vērtēts arī kontekstā ar kapitāla brīvu apriti, kas ir garantēta EKL 56. un 58. pantā. Turklāt, abstrahējoties no piemērošanas jomas teritoriālā un laika ziņā, kas šajā gadījumā nav aktuāli, ir piemērojami tie paši principi, saskaņā ar kuriem ir izvērtēta brīvība veikt uzņēmējdarbību. Attiecīgi, lai saglabātu kompetenču sadalījumu nodokļu uzlikšanas jomā starp dalībvalstīm, ir pamatoti arī kapitāla brīvas aprites ierobežojumi, kuri izriet no tiesiskā regulējuma par līdzekļu pārskaitījumiem sabiedrību grupu iekšienē.

V — Secinājumi

73. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, es ierosinu uz *Korkein hallinto-oikeus* prejudiciālo jautājumu atbildēt, nosakot, ka:

EKL 43. un 48. pants, EKL 56. un 58. pants, kā arī Padomes Direktīva 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātes uzņēmumiem un meitas uzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs, apstākļos, kādi norādīti lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, neaizliedz tādu tiesisko regulējumu kā Somijas par līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupu iekšienē, saskaņā ar ko uz līdzekļu pārskaitījuma sabiedrību grupas ietvaros samazināšanu attiecas priekšnosacījums, ka gan šī pārskaitījuma veicējs, gan arī tā saņēmējs ir vietējās sabiedrības.