ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 12. maijā[1]

Lieta C-593/14

Masco Denmark ApS,
Damixa ApS
pret
Skatteministeriet

(Vestre Landsret (Rietumu apgabaltiesa, Dānija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesību akti — Brīvība veikt uzņēmējdarbību (EKL 43. pants) — Valsts uzņēmumu ienākuma nodoklis — Saņemtie procenti — Aizdevums meitasuzņēmumam — Atbrīvojums no nodokļa nepietiekami kapitalizēta meitasuzņēmuma samaksāto procentu atskaitīšanas aizlieguma gadījumā — Mātesuzņēmumi ar meitasuzņēmumiem nerezidentiem — Citā dalībvalstī noteikts procentu atskaitīšanas aizliegums

I – **Ievads**

1. Pēdējos gados starptautisko sabiedrību ir ļoti nodarbinājušas starptautisko uzņēmumu grupu stratēģijas attiecībā uz izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Klasiska iespēja, kā pārcelt peļņu no vienas valsts uz citu, samazinot nodokļu slogu, ir ārvalstu meitasuzņēmumu finansēšana ar aizdevumiem pašu kapitāla vietā. Tā var panākt, ka meitasuzņēmuma peļņa daļēji netiek aplikta ar nodokli tā reģistrācijas valstī, bet tā vietā ienākumu no procentiem veidā tiek aplikta ar nodokli mātesuzņēmuma reģistrācijas valstī ar pēc iespējas izdevīgākiem nosacījumiem.

2. Ar šo peļņas pārcelšanas iespēju ir saistīts izskatāmais Dānijas lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu. Dānijas valsts kase mēģina nepieļaut minēto iespēju, nosakot procentu atskaitīšanas aizliegumu, kas attiecas uz tā dēvētajiem nepietiekami kapitalizētiem meitasuzņēmumiem, attiecībā uz kuriem tiek pieņemts, ka to mātesuzņēmumam tie faktiski būtu jānodrošina ar lielāku pašu kapitālu. Atskaitīšanas aizlieguma rezultātā Dānijā reģistrēto meitasuzņēmumu peļņa ir jāapliek ar nodokli Dānijā, neatskaitot no tās samaksātos pārmērīgos procentus. Lai Dānijā izvairītos no dubultas nodokļa uzlikšanas samaksātajiem procentiem, šajā gadījumā attiecīgie procenti ir atbrīvoti no nodokļa Dānijā reģistrētajā mātesuzņēmumā.

3. Tomēr Dānijā reģistrētiem mātesuzņēmumiem šāds atbrīvojums netiek piešķirts, ja to meitasuzņēmums ir reģistrēts citā dalībvalstī un tajā uz to arī attiecas procentu atskaitīšanas aizliegums. Tagad Tiesai jānoskaidro, vai šāds tiesiskais regulējums aizsardzībai pret peļņas pārcelšanu ir saderīgs ar brīvību veikt uzņēmējdarbību. Turklāt it īpaši runa būs par mūsu judikatūras konsekvenci tiešo nodokļu jomā.

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

II – **Atbilstošās tiesību normas**

Savienības tiesības

4. Laikā, uz kuru attiecas pamatlieta, EKL[2] 43. pantā (tagad – LESD 49. pantā[3]) brīvība veikt uzņēmējdarbību ir reglamentēta šādi:

"Ievērojot še turpmāk izklāstītos noteikumus, aizliedz ierobežojumus kādas dalībvalsts pilsoņu brīvībai veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī. Tāpat aizliedz ierobežojumus attiecībā uz to, kā dalībvalstu pilsoņi, kas izveidojuši uzņēmumu kādā dalībvalstī, atver šā uzņēmuma pārstāvniecības, filiāles vai meitasuzņēmumus citās dalībvalstīs.

Brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus, jo īpaši sabiedrības, kas definētas 48. panta otrajā daļā, ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās valsts tiesību akti, kurā notiek šī uzņēmējdarbība, ņemot vērā šā Līguma nodaļu par kapitālu."

5. EKL 48. pantā (tagad – LESD 54. pantā) brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas joma ir paplašināta šādi:

"Tiesiskais statuss tām sabiedrībām, kuras izveidotas saskaņā ar kādas dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Kopienā, šajā nodaļā ir pielīdzināts to fizisko personu tiesiskajam statusam, kuras ir dalībvalstu pilsoņi.

[..]"

Valsts tiesības

6. Dānijas Karalistē uzņēmumu ienākuma nodoklis tiek iekasēts no Dānijā reģistrētu uzņēmumu ienākumiem, tostarp saņemtajiem procentiem.

7. Dānijā reģistrēts uzņēmums, kas ietilpst uzņēmumu grupā, saskaņā ar *Selskabsskattelov* (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli, turpmāk tekstā – "Dānijas UIN likums") 11. panta 1. punktu par uzņēmumu grupas iekšējām saistībām samaksātos procentus principā nedrīkst iekļaut darbības izdevumos, ja tas ir nepietiekami kapitalizēts. Nepietiekami kapitalizēts ir tad, ja uzņēmuma saistību attiecība pret pašu kapitālu ir lielāka par 4:1.

8. Ja tiek piemērots Dānijas UIN likuma 11. panta 1. punktā paredzētais samaksāto procentu atskaitīšanas aizliegums, saskaņā ar šīs normas 6. punktu procentu saņēmēja attiecīgi saņemtie procenti ir atbrīvoti no nodokļa.

III – **Pamatlieta**

9. Pamatlieta ir par Dānijas uzņēmumu ienākuma nodokļa noteikšanu Dānijā reģistrētam uzņēmumam *Damixa ApS* (turpmāk tekstā – "*Damixa*") 2005. un 2006. gadā, it īpaši par konkrētu saņemto procentu ņemšanu vērā nodokļa aprēķinā. Tolaik *Damixa* bija *Masco Denmark ApS* meitasuzņēmums, kas kopā ar mātesuzņēmumu tika aplikts ar nodokli uzņēmumu grupā, un tāpēc pamatlietā prasītājs ir arī mātesuzņēmums.

2 — Eiropas Kopienas dibināšanas līgums, kurš grozīts ar Amsterdamas Līgumu (OV 1997, C 340, 173. lpp.).

3 — Līgums par Eiropas Savienības darbību (OV 2012, C 326, 47. lpp.).

10. *Damixa* bija piešķīrusi aizdevumu savam pilnībā piederošajam Vācijā reģistrētajam meitasuzņēmumam *Damixa Armaturen GmbH*. Par šo aizdevumu 2005. un 2006. gadā tā saņēma procentus kopumā DKK 9 584 745 apmērā. Vācijā reģistrētais meitasuzņēmums šos procentus neiekļāva darbības izdevumos, bet uzskatīja tos par dividendēm, jo saskaņā ar Vācijas likumu tas tika uzskatīts par nepietiekami kapitalizētu (saistību attiecība pret pašu kapitālu lielāka par 1,5).

11. Dānijas nodokļu administrācijas skatījumā šajā gadījumā nav piemērojams saņemto procentu atbrīvojums no nodokļa saskaņā ar Dānijas UIN likuma 11. panta 6. punktu. Tas tādēļ, ka atbrīvojums esot saistīts ar nosacījumu, ka uz procentu maksātāja samaksātajiem procentiem attiecas Dānijas UIN likuma 11. panta 1. punktā paredzētais atskaitīšanas aizliegums. Tomēr šis atskaitīšanas aizliegums attiecoties tikai uz uzņēmumiem, kuriem piemēro Dānijas nodokli, tātad parasti tikai uz Dānijā reģistrētiem uzņēmumiem.

12. Turpretim *Damixa* skatījumā šāds tiesiskais regulējums negatīvi ietekmē šā uzņēmuma brīvību veikt uzņēmējdarbību. Tas tādēļ, ka rezultātā atbrīvojums no nodokļa tam netiekot piešķirts tikai tāpēc, ka tā meitasuzņēmums, no kura tas saņem procentus, ir reģistrēts citā dalībvalstī.

IV – **Tiesvedība Tiesā**

13. 2014. gada 19. decembrī pašlaik lietu izskatošā *Vestre Landsret* (Rietumu apgabaltiesa, Dānija) saskaņā ar LESD 267. pantu uzdeva Tiesai šādu jautājumu:

"Vai EKL 43. pants saistībā ar EKL 48. pantu aizliedz to, ka dalībvalsts nepiešķir uzņēmumam rezidentam saņemto procentu atbrīvojumu no nodokļa, ja tās pašas uzņēmumu grupas meitasuzņēmumam, kas reģistrēts citā dalībvalstī, nav tiesību nodokļu mērķiem atskaitīt attiecīgi samaksātos procentus saskaņā ar attiecīgās dalībvalsts tiesisko regulējumu par procentu atskaitīšanas ierobežojumu nepietiekamas kapitalizācijas (kā šajā lietā) gadījumā, lai gan dalībvalsts piešķir uzņēmumam rezidentam saņemto procentu atbrīvojumu no nodokļa gadījumos, kad tās pašas uzņēmumu grupas meitasuzņēmumam šajā pašā dalībvalstī nav atļauts nodokļu mērķiem atskaitīt attiecīgi samaksātos procentus saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu par procentu atskaitīšanas ierobežojumu nepietiekamas kapitalizācijas (kā šajā lietā) gadījumā?"

14. Tiesā par šo jautājumu rakstveida apsvērumus ir iesnieguši un arī 2016. gada 3. marta tiesas sēdē ir izteikušies prasītāji pamatlietā, Dānijas Karaliste un Eiropas Komisija.

V – **Juridiskais vērtējums**

15. Uzdodot prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai brīvībai veikt uzņēmējdarbību nav pretrunā tas, ka dalībvalsts procentus, ko mātesuzņēmums saņem no sava meitasuzņēmuma, atbrīvo no nodokļa tad, ja uz meitasuzņēmuma attiecīgi samaksātajiem procentiem šīs dalībvalsts nodokļu tiesību aktos attiecas atskaitīšanas aizliegums nepietiekamas kapitalizācijas dēļ, un nevis tad, ja meitasuzņēmums ir reģistrēts citā dalībvalstī un samaksātie procenti saistībā ar nodokļa aprēķināšanu šajā citā dalībvalstī arī nav atskaitāmi nepietiekamas kapitalizācijas dēļ.

A – *Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums*

16. EKL 43. pantā saistībā ar EKL 48. pantu ir aizliegts ierobežot vienas dalībvalsts uzņēmumu brīvību veikt uzņēmējdarbību citas dalībvalsts teritorijā. Šis aizliegums attiecas ne tikai uz uzņēmēju valsti, bet arī uz uzņēmuma izcelsmes valsti [4]. Tāpēc principā aizliegti šķēršļi brīvībai veikt uzņēmējdarbību tiek likti tad, ja izcelsmes valsts mātesuzņēmumam rezidentam, kuram pieder meitasuzņēmums nerezidents, piemēro neizdevīgāku režīmu salīdzinājumā ar mātesuzņēmumu rezidentu, kuram pieder meitasuzņēmums rezidents [5].

17. Izskatāmajā lietā sākotnēji rodas iespaids, ka šādi *Damixa* atrodas neizdevīgā situācijā. Ja tam par sava meitasuzņēmuma nerezidenta samaksātajiem procentiem netiek piešķirts atbrīvojums no nodokļa, kaut arī tā meitasuzņēmums šos procentus nevar iekļaut savas darbības izdevumos saistībā ar peļņas aplikšanu ar nodokli, tad gadījumā, ja tam piederētu meitasuzņēmums rezidents, kuram tāpat būtu aizliegts atskaitīt procentus, tas varētu izmantot atbrīvojumu no nodokļa.

18. Tomēr rezultātā Dānijas tiesiskais regulējums neierobežo *Damixa* brīvību veikt uzņēmējdarbību, jo par tā neizdevīgo situāciju ir atbildīga ne tikai Dānijas Karaliste. Šāds viedoklis izriet no judikatūrā nostiprinātā autonomijas principa (par to pirmajā daļā) un būtībā to neapšauba arī judikatūras virziens *Manninen* (par to otrajā daļā).

1) Autonomijas princips

19. Tiesa vairākkārt ir nospriedusi, ka dalībvalstij nevar noteikt pienākumu savu nodokļu tiesību aktu piemērošanas vajadzībām ņemt vērā iespējamās negatīvās sekas, kas izriet no citas dalībvalsts tiesiskā regulējuma īpatnībām [6]. Atbilstoši judikatūrai it īpaši brīvība veikt uzņēmējdarbību neparedz dalībvalsts pienākumu izstrādāt savus nodokļu tiesību aktus atkarībā no citas dalībvalsts nodokļu tiesību aktiem, lai ikvienā gadījumā garantētu nodokļu uzlikšanu bez jebkādām atšķirībām, kas izriet no valsts nodokļu tiesiskā regulējuma [7].

20. Šis "autonomijas princips" [8] galu galā paredz, ka dalībvalsts nerīkojas pretēji pamatbrīvībām situācijā, kad pārrobežu gadījumos nevienlīdzīga attieksme rodas tikai tāpēc, ka tiek ņemts vērā citas dalībvalsts nodokļu tiesiskais regulējums. Tas tādēļ, ka katras dalībvalsts nodokļu tiesiskais regulējums ir jāaplūko autonomi [9].

4 — Skat. tostarp spriedumus *Daily Mail* un *General Trust* (81/87, EU:C:1988:456, 16. punkts), *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 35. punkts), *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 18. punkts) un *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, 20. punkts).

5 — Skat. tostarp spriedumus *X* un *Y* (C-200/98, EU:C:1999:566, 27. un 28. punkts), *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 31. un 32. punkts), *SCA Group Holding* u.c. (no C-39/13 līdz C-41/13, EU:C:2014:1758, 23.–27. punkts), *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 19. punkts) un *Groupe Steria* (C-386/14, EU:C:2015:524, 15. punkts).

6 — Skat. spriedumus *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 49. punkts) un *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 79. punkts).

7 — Spriedumi *Deutsche Shell* (C-293/06, EU:C:2008:129, 43. punkts), *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 50. punkts) un *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 62. punkts); šajā ziņā skat. arī spriedumus *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 51. punkts) un *X* (C-686/13, EU:C:2015:375, 33. punkts) par izvēli starp dažādām reģistrācijas dalībvalstīm; īpaši par nodokļu dubultu uzlikšanu skat. spriedumus *CIBA* (C-96/08, EU:C:2010:185, 28. punkts), Komisija/Ungārija (C-253/09, EU:C:2011:795, 83. punkts) un *X* (C-302/12, EU:C:2013:756, 29. punkts); turklāt par paziņošanas pienākumiem nodokļu iestādei skat. spriedumu *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, 31. punkts); papildus par kapitāla brīvu apriti skat. spriedumus *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, 31. punkts) un *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (C-157/10, EU:C:2011:813, 39. punkts).

8 — Šajā saistībā Tiesa saistībā ar minētajiem principiem vairākkārt ir izteikusies par dalībvalstu "zināmu neatkarību" tiešo nodokļu jomā; skat. spriedumus *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 51. punkts), *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, 31. punkts) un Komisija/Ungārija (C-253/09, EU:C:2011:795, 83. punkts).

9 — Tāpat notiek arī pretējā gadījumā: dalībvalsts tiesiskais regulējums ir pretrunā pamatbrīvībām arī tad, ja tikai šīs dalībvalsts izraisītā nevienlīdzīgā attieksme tiek kompensēta ar citas dalībvalsts tiesisko regulējumu; šajā saistībā skat. manus secinājumus apvienotajās lietās *SCA Group Holding* u.c. (no C-39/13 līdz C-41/13, EU:C:2014:104, 50. punkts un tajā minētā judikatūra); šajā ziņā skat. arī spriedumu *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655, 78. punkts).

21. Piemēram, pamatojoties uz šo principu, Tiesa ir nospriedusi, ka dalībvalsts nodokļu iekasēšanas sistēmai nav jābūt atkarīgai no tā, vai cita dalībvalsts šādā pašā situācijā arī iekasē nodokli [10].

22. Tāpat, pamatojoties uz autonomijas principu, Tiesa saistībā ar tā dēvēto pārceltu uzņēmumu aplikšanu ar nodokli ir nospriedusi, ka dalībvalstij uzņēmuma aktīvu vērtības samazinājumi, kas rodas pēc tā pārcelšanas uz citu dalībvalsti, nav jāņem vērā atkarībā no tā, vai uzņēmēja dalībvalsts savos nodokļu tiesību aktos paredz šo vērtības samazinājumu ņemšanu vērā [11].

23. Saskaņā ar autonomijas principu arī pārrobežu zaudējumu ņemšana vērā nevar būt atkarīga no tā, vai citas dalībvalsts nodokļu tiesību aktos ir paredzēts, ka meitasuzņēmums nerezidents nedrīkst pārnest zaudējumus [12] vai principā netiek ņemti vērā zaudējumi par citā valstī izvietota nekustamā īpašuma pārdošanu [13].

24. Visos šajos gadījumos nevienlīdzīga attieksme pārrobežu situācijā vienlīdz lielā mērā rodas arī citas dalībvalsts dēļ un tāpēc izriet no dalībvalstu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma [14] vai to paralēlas īstenošanas [15]. Tomēr, ja nevienlīdzīga attieksme rodas tikai divu dalībvalstu tiesību aktu mijiedarbības rezultātā, nevienu no abām dalībvalstīm nevar vainot par pamatbrīvības ierobežošanu [16].

25. Šajā gadījumā nodokļu dubulta uzlikšana, ko pārrobežu situācijās veic divas dalībvalstis, ir uzskatāms piemērs, kas atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai nav pamatbrīvības ierobežojums [17], lai gan acīmredzami negatīvi tiek ietekmēts iekšējais tirgus. Tomēr šādu negatīvu ietekmi uz iekšējo tirgu, ko rada divu dalībvalstu autonoma rīcība, var novērst nevis ar pamatbrīvībām, bet tikai ar attiecīgiem tiesību aktiem Savienības līmenī [18] vai – izmantojot pašlaik populārāko, otru labāko risinājumu – ar divpusējiem vai daudzpusējiem dalībvalstu nolīgumiem [19].

26. Izskatāmajā lietā saistībā ar *Damixa* pārrobežu reģistrāciju nevienlīdzīgas attieksmes *conditio sine qua non* tagad ir šāds, lai ar ārvalstīm saistītajos Vācijas nodokļu tiesību aktos, kuri ir piemērojami tā meitasuzņēmumam, būtu reglamentēts procentu atskaitīšanas aizliegums. Turpretim, ja nav šāda regulējuma, par kuru ir atbildīga cita dalībvalsts, nevar konstatēt nevienlīdzīgu attieksmi pārrobežu situācijā salīdzinājumā ar situāciju attiecīgajā valstī. Ja citā dalībvalstī nav paredzēts aizliegums atskaitīt procentus, meitasuzņēmums nerezidents varētu norādīt procentu samaksu savam mātesuzņēmumam *Damixa* kā apsaimniekošanas izmaksas tā aplikšanas ar nodokļiem ietvaros, kā tas parasti notiek. Saskaņā ar Vācijas nodokļu sistēmu mātesuzņēmumiem, kuru meitasuzņēmumi var atskaitīt samaksātos procentus kā apsaimniekošanas izmaksas, tomēr nav nekādu tiesību atbrīvot no nodokļiem savus ieņēmumus no attiecīgajiem procentiem neatkarīgi no tā, vai to meitasuzņēmums ir vai nav rezidents.

10 — Skat. spriedumus *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, 28.–31. punkts) un *CIBA* (C-96/08, EU:C:2010:185, 28. punkts).

11 — Skat. spriedumu *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 61. un 62. punkts).

12 — Skat. spriedumu Komisija/Apvienotā Karaliste (C-172/13, EU:C:2015:50, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

13 — Skat. spriedumu *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 79.–81. punkts).

14 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 51. un 52. punkts).

15 — Šajā ziņā skat. spriedumus *Kerckhaert* un *Morres* (C-513/04, EU:C:2006:713, 20. punkts) un *CIBA* (C-96/08, EU:C:2010:185, 25. punkts).

16 — Autonomijas principa sekas, kas neierobežo pamatbrīvību, ir aplūkotas spriedumos *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 50.–54. punkts), *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, 23.–31. punkts), *X* (C-686/13, EU:C:2015:375, 33.–35. punkts) un *Sparkasse Allgäu* (C-522/14, EU:C:2016:253, 24.–32. punkts); turpretim autonomijas princips, kas pamato ierobežojumu, ir aplūkots spriedumos *Deutsche Shell* (C-293/06, EU:C:2008:129, 41.–44. punkts), *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 50.–64. punkts), Komisija/Ungārija (C-253/09, EU:C:2011:795, 81.–83. punkts) un *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 74.–82. punkts).

17 — Skat. tikai spriedumus *Damseaux* (C-128/08, EU:C:2009:471, 34. punkts), *CIBA* (C-96/08, EU:C:2010:185, 28. punkts), *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 170. punkts) un *X* (C-302/12, EU:C:2013:756, 29. punkts).

18 — Skat. tikai spriedumus *Kerckhaert* un *Morres* (C-513/04, EU:C:2006:713, 22. punkts), *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 45. punkts), *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, 30. punkts) un *CIBA* (C-96/08, EU:C:2010:185, 27. punkts).

19 — Skat. tikai spriedumus *Deutsche Shell* (C-293/06, EU:C:2008:129, 41. un 42. punkts) un *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 48. un 49. punkts).

27. Turpretim, pieņemot, ka izskatāmajā lietā brīvība veikt uzņēmējdarbību tiek ierobežota ar Dānijas tiesisko regulējumu, tad Dānijas Karalistei – ar nosacījumu, ka šis ierobežojums ir pamatots, – atbrīvojums no nodokļa pārrobežu situācijās būtu jāpadara atkarīgs no tā, vai cita dalībvalsts saviem nodokļa maksātājiem ir paredzējusi procentu atskaitīšanas aizliegumu. Tas nepārprotami būtu pretrunā izklāstītajai judikatūrai par autonomijas principu.

2) Spriedums *Manninen*

28. Šo autonomijas principu var uzskatīt par saderīgu ar spriedumu *Manninen* [20], kura nozīmi lietas dalībnieki intensīvi apsprieda saistībā ar atbildi uz prejudiciālo jautājumu, lai gan šis spriedums ir pasludināts jau 2004. gadā *pirms* autonomijas principa nostiprināšanas mūsu judikatūrā.

29. Spriedumā *Manninen* Tiesa saistībā ar nodokļa uzlikšanu akcionāru rezidentu saņemtajām dividendēm bija konstatējusi kapitāla brīvas aprites ierobežojumu. Proti, valsts nodokļu tiesību aktos principā bija paredzēts, ka akcionāri saņem nodokļu kredītu, kurš ir tikpat liels kā uzņēmumu ienākuma nodoklis, ko uzņēmums, kura akcijas tiem piederēja, jau bija samaksājis par sadalīto peļņu. Tomēr, lai izvairītos no ekonomiskās dubultās nodokļa uzlikšanas uzņēmumu peļņai, šis pasākums neattiecās uz ārvalstu uzņēmumu akcionāriem. Šajā gadījumā nebija iespējams ieskaitīt uzņēmumu ienākuma nodokli, ko ārvalstu uzņēmumi bija samaksājuši citā dalībvalstī. No šāda viedokļa Tiesa konstatēja pārrobežu ieguldījumu ierobežojumu, kuram tā arī nespēja atrast pamatojumu.

30. Minēto spriedumu attiecinot uz izskatāmo lietu, tagad varētu argumentēt, ka arī lielāks nodoklis meitasuzņēmumam procentu atskaitīšanas aizlieguma rezultātā ir nodoklis, kurš akcionāram rezidentam, proti, mātesuzņēmumam ir "jāieskaita", neapliekot ar nodokli akcionāra saņemtos procentus. Šā salīdzinājuma rezultātā arī izskatāmajā lietā – tāpat kā spriedumā *Manninen* – būtu jāpieņem, ka tiek ierobežota brīvība veikt uzņēmējdarbību, jo ārvalstu kapitāldaļu gadījumā "ieskaits" nav iespējams. Tādējādi tiktu apšaubīts autonomijas princips.

31. Tomēr jāuzsver, ka toreizējā sprieduma pamatojumā apstrīdēto valsts tiesisko regulējumu Tiesa nepārprotami bija sapratusi tā, ka ieskaita starp uzņēmuma maksāto uzņēmumu ienākuma nodokli un tā akcionāra ienākumu nodokli rezultātā akcionāra saņemtās dividendes tika atbrīvotas no nodokļa [21]. Līdz ar to attiecīgā dalībvalsts viena pati bija atbildīga par nevienlīdzīgu attieksmi saistībā ar ārvalstu kapitāldaļām, kuru gadījumā rezultātā nebija paredzēts saņemto dividenžu atbrīvojums no nodokļa. Šādā interpretācijā spriedums *Manninen* būtiski atšķiras no izskatāmās lietas. Tas tādēļ, ka Dānijā paredzētais mātesuzņēmumu atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams nevis vienmēr, bet tikai tad, ja uz to meitasuzņēmumiem attiecas procentu atskaitīšanas aizliegums, kas meitasuzņēmumu nerezidentu gadījumā tomēr ir atkarīgs no citas dalībvalsts nodokļu tiesību aktiem.

32. Tomēr šādai sprieduma *Manninen* interpretācijai varētu būt pretrunā apstāklis, ka Tiesas skatījumā attiecīgajai dalībvalstij nav pienākuma pilnībā atbrīvot no nodokļa arī dividendes, ko akcionārs saņem no uzņēmuma nerezidenta. Drīzāk atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai tikai uzņēmuma reģistrācijas dalībvalstī faktiski samaksātais uzņēmumu ienākuma nodoklis ir ieskaitāms akcionāra nodoklī [22]. Tātad no šāda viedokļa varētu saskatīt pretrunu ar autonomijas principu, jo šā ieskaita apjoms ir atkarīgs no ārvalsts nodokļa apmēra un līdz ar to no citas dalībvalsts nodokļu tiesību aktiem.

20 — Spriedums *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484).

21 — Skat. spriedumu *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 20. un 44. punkts).

22 — Skat. spriedumu *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 54. punkts); tāpat skat. arī spriedumus *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 70. punkts), *Meilicke* u.c. (C-292/04, EU:C:2007:132, 15. punkts), *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 61. punkts) un *Meilicke* u.c. (C-262/09, EU:C:2011:438).

33. Tomēr šķietamā pretruna izzūd, saskatot, ka šādā veidā Tiesa tikai ļauj dalībvalstij izvēlēties līdzekli konstatētā ierobežojuma novēršanai. Ārvalstu kapitāldaļu gadījumos attiecīgajai dalībvalstij nav jāparedz tāds pats atbrīvojums, lai izvairītos no kapitāla brīvas aprites ierobežojuma, bet ir pietiekami, ka tā tikai ieskaita konkrēto ārvalsts uzņēmumu ienākuma nodokli [23]. Turpretim par to, ka, ņemot vērā judikatūras virzienu *Manninen*, pamatbrīvības *neparedz* ārvalsts nodokļa ieskaitu kā tādu – un līdz ar to atkarību no citas dalībvalsts nodokļu tiesiskā regulējuma –, it īpaši liecina tas, ka pēc tam pārrobežu situācijā akcionārs maksimāli ir jāatbrīvo no nodokļa par saņemtajām dividendēm, tomēr tam nav tiesību prasīt atmaksāt pārmaksāto ārvalsts uzņēmumu ienākuma nodokli [24].

3) Secinājumi

34. Tādējādi Dānijas tiesiskais regulējums par saņemto procentu atbrīvojumu no nodokļa atkarībā no procentu atskaitīšanas aizlieguma neierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību un līdz ar to nepārkāpj EKL 43. un 48. panta noteikumus.

B – *Pakārtoti: iespējama ierobežojuma pamatojums*

35. Ja tomēr izskatāmajā lietā Tiesa uzskatīs, ka tiek ierobežota *Damixa* brīvība veikt uzņēmējdarbību, papildus būtu jāpārbauda, vai šāds ierobežojums ir pamatots.

36. Nevienlīdzīgu attieksmi pret *Damixa* varētu pamatot tas, ka attiecīgajā gadījumā aizliegums atskaitīt tā meitasuzņēmuma samaksātos procentus pastāv saistībā ar peļņas aplikšanu ar nodokli *ārvalstī*, nevis Dānijas uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmā.

1) Nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījums starp dalībvalstīm

37. Šeit vispirms jāpiemin Tiesas pastāvīgajā judikatūrā atzītais pamatojums saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm [25]. Saskaņā ar to dalībvalstīm ir tiesības ievērot un aizsargāt pašu noteikto nodokļu ieturēšanas kompetenci [26]. Ar to pamatoti pasākumi ir plašāki par vienkāršām dalībvalsts interesēm nepieļaut savu nodokļu ieņēmumu samazinājumu – kas pats par sevi nav primārs vispārējo interešu apsvērums [27] –, jo to mērķis ir nepieļaut nepamatotu nodokļu bāzes pārcelšanu no vienas dalībvalsts uz otru.

38. Izskatāmā lieta ir īpatnēja ar to, ka nodokļu ieturēšanas kompetence ir noteikta nevis – kā parasti dalībvalstīm – nolīgumā vai vienpusēji [28], bet ar Savienības tiesību aktu. Tas tādēļ, ka procentiem, ko *Damixa* ir saņēmis no sava Vācijā reģistrētā meitasuzņēmuma, acīmredzami ir piemērojama Direktīva 2003/49/EK [29]. Šīs direktīvas 1. panta 1. un 2. punktā tiesības uzlikt nodokli šādiem procentiem ir piešķirtas procentu saņēmēja dalībvalstij, bet procenti maksājuma pirmavota valstī ir atbrīvoti no nodokļa.

23 — Skat. spriedumu *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 46. punkts).

24 — Skat. spriedumu *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 52. punkts).

25 — Skat. tostarp spriedumus *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 45. punkts), *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 45. punkts) un *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, 41. punkts).

26 — Konkrēti skat. manus secinājumus lietā *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:153, 38.–41. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 — Skat. tostarp spriedumus *ICI* (C-264/96, EU:C:1998:370, 28. punkts), *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 49. punkts) un Komisija/Austrija (C-10/10, EU:C:2011:399, 40. punkts).

28 — Skat. tostarp spriedumus *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377, 25. punkts), *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 45. punkts) un *Finanzamt Linz* (C-66/14, EU:C:2015:661, 41. punkts).

29 — Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīva 2003/49/EK par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs (OV L 157, 49. lpp.).

39. Lai gan direktīvā saskaņā ar tās 4. panta 1. punkta a) apakšpunktu maksājuma pirmavota valstij netiek liegts izņēmuma gadījumos uzlikt nodokli procentu maksājumiem, ko uzskata par peļņas sadali, kā to var izdarīt ar procentu atskaitīšanas aizliegumu, un lai gan uz tāda meitasuzņēmuma aplikšanu ar nodokli, kuru tieši ietekmē procentu atskaitīšanas aizliegums, neattiecas direktīvas 1. panta 1. punkts [30], tomēr direktīvā ir nepārprotami norādīts, ka nodokļu ieturēšanas kompetence attiecībā uz pārrobežu procentu maksājumiem jāparedz procentu saņēmēja dalībvalstij [31].

40. Tomēr šī Dānijas Karalistes nodokļu ieturēšanas kompetence, kas ir izskatāmajā lietā, nebūtu nodrošināta, ja tā apstākļa rezultātā, ka maksājuma pirmavota valsts, piemēram, Vācijas Federatīvā Republika, uzliek nodokli procentu maksājumiem, izmantojot procentu atskaitīšanas aizliegumu, Dānijai būtu jāatsakās no savas nodokļu ieturēšanas kompetences, šādos gadījumos arī paredzot atbrīvojumu no nodokļa. Arī uz Savienības nodokļu tiesību aktiem, piemēram, Direktīvu 2003/49, attiecas pamatbrīvību nosacījumi [32]. Tomēr, ja jau pamatbrīvību ierobežojuma nodokļu tiesību aktos pamatojumam jāņem vērā dalībvalstu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījums [33], tam vēl jo vairāk jāattiecas arī uz sadalījumu Savienības līmenī.

41. Tā kā arī nav saskatāms nekāds mazāk ierobežojošs līdzeklis par šajā lietā aplūkotā meitasuzņēmumu rezidentu samaksāto procentu atbrīvojuma no nodokļa ierobežojumu, lai nepieļautu nodokļu ieturēšanas kompetenču pārcelšanu uz maksājuma pirmavota valsti pretēji Direktīvā 2003/49 paredzētajam sadalījumam, šis pasākums būtu atzīstams par pamatotu dalībvalstu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma saglabāšanai.

2) Nodokļu sistēmas saskaņotība

42. Turklāt atbrīvojuma no nodokļa nepiemērošana meitasuzņēmumiem nerezidentiem varētu būt pamatota arī, lai saglabātu nodokļu sistēmas saskaņotību [34].

43. Šim nolūkam ir vajadzīga tieša saikne starp nodokļu priekšrocību un tās kompensēšanu ar konkrētu nodokļu maksājumu [35]. Turklāt ir jāizvērtē šīs saiknes starp priekšrocību un nodokļu maksājumu tiešais raksturs, ņemot vērā nodokļu tiesiskā regulējuma mērķi [36]. Ja šie nosacījumi ir izpildīti, nodokļa maksātājam var nepiešķirt nodokļu priekšrocību, ja tam arī nav jāmaksā maksājums, kurš dalībvalsts nodokļu sistēmā ir nedalāmi saistīts ar prasīto nodokļu priekšrocību.

44. Izskatāmajā lietā šāda tieša saikne Dānijā ir jākonstatē starp mātesuzņēmuma saņemto procentu atbrīvojumu no nodokļa un meitasuzņēmuma samaksāto procentu atskaitīšanas aizliegumu. Tādējādi *Damixa* vēlas saņemt priekšrocību saņemto procentu atbrīvojuma no nodokļa formā, kaut arī tā meitasuzņēmumam nav piemērojams ar šo priekšrocību tieši saistītais nodokļu maksājums Dānijā paredzētā procentu atskaitīšanas aizlieguma formā.

30 — Skat. spriedumu, 2011. gada 21. jūlijs, *Scheuten Solar Technology* (C-397/09, EU:C:2011:499, 30. un 31. punkts).

31 — Skat. Direktīvas 2003/49 preambulas 4. apsvērumu.

32 — Šajā ziņā par Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvu 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.) skat. spriedumu *Groupe Steria* (C-386/14, EU:C:2015:524, 39. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 — Konkrēti skat. manus secinājumus lietā *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:153, 35.–37. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 — Skat. tostarp spriedumus *Bachmann* (C-204/90, EU:C:1992:35, 28. punkts), *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 42. punkts), *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 43. punkts), *SCA Group Holding* u.c. (no C-39/13 līdz C-41/13, EU:C:2014:1758, 33. punkts) un *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, 39. punkts).

35 — Skat. tikai spriedumus *Svensson* un *Gustavsson* (C-484/93, EU:C:1995:379, 18. punkts), *ICI* (C-264/96, EU:C:1998:370, 29. punkts), *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, EU:C:2007:194, 62. punkts), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 58. punkts) un *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, 39. punkts).

36 — Skat. tikai spriedumus *Deutsche Shell* (C-293/06, EU:C:2008:129, 39. punkts), *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709, 47. punkts) un *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, 39. punkts); līdzīgi skat. jau spriedumu *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 43. punkts).

45. Tam nav pretrunā Tiesas vairākkārt izteiktais viedoklis, ka nodokļu sistēmas saskaņotības izpratnē tieša saikne tostarp nepastāv, ja ir iesaistīti dažādi nodokļa maksātāji [37]. Tas tādēļ, ka – kā es jau sīkāk norādīju citviet [38] – tieša saikne var pastāvēt kā izņēmums, ja – kā izskatāmajā lietā – identiskai ekonomiskai darbībai ir "spoguļa" ietekme uz diviem nodokļa maksātājiem. Šo viedokli Tiesa arī netieši ir atzinusi it īpaši spriedumā *Papillon* un uzskatīja to par piemērojamu tajā lietā. Minētajā spriedumā tika secināts, ka starp priekšrocību, ko rada visu grupas uzņēmumu rezultātu konsolidēšana, pastāv tieša saikne ar nodokļu maksājumu, kas izpaužas konkrētu grupas uzņēmumu darbību neitralizācijā [39]. Tātad šajā gadījumā gan priekšrocības, gan apgrūtinājumi ietekmē dažādus grupas uzņēmumus.

46. Atbrīvojuma no nodokļa nepiešķiršana meitasuzņēmumiem nerezidentiem, uz kuriem attiecas ārvalsts procentu atskaitīšanas aizliegums, principā atbilstoši jaunākajai judikatūrai arī ir samērīga. Tas tādēļ, ka šajā saistībā Tiesa ir nospriedusi, ka arī tādu ārvalstu apstākļu ņemšana vērā, uz kuriem neattiecas nodokļa uzlikšana attiecīgajā ārvalstī, būtu pretrunā tiesiskā regulējuma mērķim – kāds tas ir arī izskatāmajā lietā – novērst nodokļa dubultu uzlikšanu saskaņā ar dalībvalsts nodokļu sistēmu [40].

47. Tādējādi izskatāmajā lietā aplūkotā meitasuzņēmumu, uz kuriem saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu ir attiecināms procentu atskaitīšanas aizliegums, saņemto procentu atbrīvojuma no nodokļa ierobežojumu pamatotu arī nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšanas aspekts.

VI – **Secinājumi**

48. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, iesaku uz *Vestre Landsret* (Rietumu apgabaltiesa, Dānija) jautājumu atbildēt šādi:

EKL 43. pants saistībā ar EKL 48. pantu neaizliedz valsts tiesisko regulējumu, kurā dalībvalsts uzņēmumam rezidentam nepiešķir saņemto procentu atbrīvojumu no nodokļa, ja tās pašas uzņēmumu grupas meitasuzņēmumam, kas reģistrēts citā dalībvalstī, nav tiesību nodokļu mērķiem atskaitīt attiecīgi samaksātos procentus saskaņā ar attiecīgās dalībvalsts tiesisko regulējumu par procentu atskaitīšanas ierobežojumu nepietiekamas kapitalizācijas gadījumā, lai gan dalībvalsts piešķir uzņēmumam rezidentam saņemto procentu atbrīvojumu no nodokļa gadījumos, kad tās pašas uzņēmumu grupas meitasuzņēmumam šajā pašā dalībvalstī nav atļauts nodokļu mērķiem atskaitīt attiecīgi samaksātos procentus saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu par procentu atskaitīšanas ierobežojumu nepietiekamas kapitalizācijas gadījumā.

37 — Skat. tikai spriedumu *F. E. Familienprivatstiftung Eisenstadt* (C-589/13, EU:C:2015:612, 83. punkts un tajā minētā judikatūra).

38 — Skat. manus secinājumus lietā *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:164, 50.–65. punkts).

39 — Skat. spriedumu *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 45.–50. punkts).

40 — Skat. spriedumu Komisija/Ungārija (C-253/09, EU:C:2011:795, 81. un 82. punkts).