Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2014. gada 27. februārī [1]

**Apvienotās lietas C-39/13, C-40/13 un C-41/13**

**Inspecteur van de Belastingdienst Noord/kantoor Groningen**
**pret**
**SCA Group Holding BV (C-39/13),**
**X AG,X1 Holding GmbH,X2 Holding GmbH,**
**X3 Holding BV,D1 BV,D2 BV,D3 BVpret**
**Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (C-40/13)**
**un**
**Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam**
**pret**
**MSA International Holdings BV,**
**MSA Nederland BV (C-41/13)**

(Gerechtshof te Amsterdam (Nīderlande) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesību akti — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Valsts noteiktais uzņēmumu ienākuma nodoklis — Tiesiskais regulējums par nodokļa uzlikšanu grupai (“fiscale eenheid”) — Grupas ar sabiedrību nerezidenšu līdzdalību

## I – Ievads

1. Jau atkal Tiesai jāskata jautājums par dalībvalstu īstenoto nodokļu uzlikšanu grupām un šīs rīcības saderību ar brīvību veikt uzņēmējdarbību. Lai gan grupas ir juridiski nošķirtas sabiedrības, dalībvalstis dažādos veidos sliecas savos nodokļu tiesību aktos tās uzskatīt par lielākā vai mazākā mērā vienu sabiedrību. Tomēr, ja grupā ir dažādu dalībvalstu sabiedrības un tā līdz ar to ir pakļauta vairāku valstu pilnvarām nodokļu jomā, ir problemātiski uzskatīt to par vienu sabiedrību.

2. Nīderlandes tiesas iesniegtos lūgumus sniegt prejudiciālu nolēmumu raksturo saspīlējums starp diviem nolēmumiem – spriedumu lietā *Papillon* [2] un *X Holding* [3]. Tiesa spriedumā lietā *X Holding* atbalstīja Nīderlandes tiesisko regulējumu par grupas “vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām”, ka tas izslēdz citā dalībvalstī reģistrētu sabiedrību. Turpretim spriedumā lietā *Papillon* Tiesa iebilda pret meitasuzņēmuma apakšuzņēmuma rezidenta izslēgšanu no Francijas “nodokļu integrācijas režīma” gadījumā, ja iestarpinātais meitasuzņēmums ir reģistrēts citā dalībvalstī.

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

2 — 2008. gada 27. novembra spriedums lietā C-418/07 *Papillon* (Krājums, I-8947. lpp.).

3 — 2010. gada 25. februāra spriedums lietā C-337/08 *X Holding* (Krājums, I-1215. lpp.).

3. Izskatāmajā lietā iesniedzējtiesa atkal uzdod jautājumu par Nīderlandes vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām. Šajā ziņā trīs apvienotās lietas raksturo dažāda grupu struktūra, kurām tomēr kopīgs ir tas, ka dažas grupā ietilpstošās sabiedrības ir reģistrētas citā dalībvalstī. Iesniedzējtiesa gan vairs neapšauba, ka ir pieļaujams izslēgt šīs sabiedrības no vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām. Tomēr Nīderlandes nodokļu administrācija šādu apvienošanos liedz arī Nīderlandē reģistrētām grupas sabiedrībām, argumentējot, ka šajos gadījumos bez ārvalstīs reģistrētām sabiedrībām grupa vispār neeksistējot.

4. Līdz ar to iesniedzējtiesa tagad cer saņemt no Tiesas divējādu skaidrojumu. Pirmkārt, tā vēlas noskaidrot, ar kādām iekšzemes situācijām atbilstoši Nīderlandes tiesiskā regulējuma sistēmai vispār ir salīdzināmas šādas nepilnas grupas. Otrkārt, jānoskaidro, vai daudzveidīgās, ar nodokļiem saistītās problēmas, kas rastos, atzīstot pārrobežu nepilnu vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, varētu pamatot ar varbūtēju brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu.

## II – Atbilstošās tiesību normas

5. Nīderlandes uzņēmumu ienākuma nodokļa tiesības paredz grupām konkrētu nosacījumu gadījumā iespēju veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām. Šajā ziņā *Wet op de vennootschapsbelasting 1969* [1969. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli] (turpmāk tekstā – "Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli") 15. panta 1. punktā, redakcijā, kas piemērojama pamatlietā, ir noteikts:

"Ja nodokļu maksātāja (mātesuzņēmuma) īpašumā tiesiskā un saimnieciskā izpratnē ir vismaz 95 % cita nodokļu maksātāja (meitasuzņēmuma) 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 meitasuzņēmuma saimnieciskā darbība un aktīvi ir daļa no mātesuzņēmuma saimnieciskās darbības un aktīviem. Ar nodokli tiek aplikts mātesuzņēmums. Tātad nodokļu maksātāji kopumā tiek uzskatīti par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām. Vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām daļa var būt vairāk nekā viens meitasuzņēmums."

6. Tomēr nosacījums ir, lai "abi nodokļu maksātāji [būtu] reģistrēti Nīderlandē" (Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 15. panta 3. punkta c) apakšpunkts). Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 15. panta 4. punktā ir paredzēts šāds izņēmums:

"[..] Turklāt nodokļu maksātājs, kurš [..] nav reģistrēts Nīderlandē, bet veic uzņēmējdarbību, izmantojot pastāvīgu uzņēmumu Nīderlandē, ievērojot valdības dekrētā paredzētos nosacījumus, var būt vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām daļa [..]."

7. *Besluit fiscale eenheid 2003* [2003. gada Dekrēta par vienībām aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām] (turpmāk tekstā – "Dekrēts par vienībām aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām") 32.–35. pantā attiecībā uz šo izņēmumu ir ietverti noteikumi, kas rezultātā ļauj iekšzemē atrodošos ārvalstīs reģistrētas sabiedrības pastāvīgu uzņēmumu iekļaut vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām. Turklāt tajos ir detalizēti reglamentētas attiecības starp vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām un Nīderlandes tiesisko regulējumu par līdzdalības sabiedrībā atbrīvojumu no nodokļa un zaudējumu dubultas izmantošanas novēršanu.

## III – Pamatlietas

8. Izskatāmo lietu pamatā ir trīs pamatlietas, kuru faktiskos apstākļus var apkopot divās grupās.

A – *Lieta C-39/13 un lieta C-41/13*

9. Lietas C-39/13 un lietas C-41/13 pamatlietās Nīderlandē reģistrētās sabiedrības *SCA Group Holding BV* un attiecīgi *MSA International Holdings BV* vēlas veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām kopā ar noteiktiem meitasuzņēmumu apakšuzņēmumiem, kas arī ir reģistrēti Nīderlandē. Turpretim to meitasuzņēmumi, kuru starpniecība tiek izmantota līdzdalībai šajos apakšuzņēmumos un kurus nav paredzēts iekļaut vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, ir reģistrēti Vācijā un tiem Nīderlandē nav pastāvīga uzņēmuma. *SCA Group Holding BV* gadījumā runa daļēji ir arī par meitasuzņēmuma apakšapakšuzņēmumiem, tas nozīmē, ka tas savu līdzdalību šajos uzņēmumos kontrolē, izmantojot nevis vienas pakāpes, bet gan divu pakāpju Vācijas starpposma sabiedrību starpniecību.

10. Nīderlandes nodokļu administrācija noraidīja pieteikumus, argumentējot, ka iestarpinātie meitasuzņēmumi neesot reģistrēti Nīderlandē. *Rechtbank Haarlem* [Hārlemas tiesa], kurā vērsās attiecīgās sabiedrības, atteikumā saskatīja brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpumu. Nīderlandes nodokļu administrācija to tagad apstrīd *Gerechtshof te Amsterdam* [Amsterdamas apelācijas tiesā].

B – *Lieta C-40/13*

11. Lietas C-40/13 pamatlietā pieteikumu par vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām izveidošanu iesniedza trīs Nīderlandē reģistrēti māsasuzņēmumi, kuri tieši vai netieši pieder Vācijā reģistrētam mātesuzņēmumam, kuram Nīderlandē nav pastāvīga uzņēmuma. Pieteikums, kas ir ņemams vērā tiesvedībā Tiesā, paredz tikai šo māsasuzņēmumu iekļaušanu vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām.

12. Arī šajā gadījumā Nīderlandes nodokļu administrācija noraidīja pieteikumu. Tā sava lēmuma pamatojumam norādīja, ka pieteicēju mātesuzņēmums nav reģistrēts Nīderlandē. *Rechtbank Haarlem* šajā gadījumā noraidīja sabiedrību celto prasību kā nepamatotu. Sabiedrības šo spriedumu pārsūdzēja *Gerechtshof te Amsterdam*.

## IV – Tiesvedība Tiesā

13. *Gerechtshof te Amsterdam*, kura izskata pamatlietas, saskaņā ar LESD 267. pantu iesniedza Tiesā trīs lūgumus sniegt prejudiciālu nolēmumu. To prejudiciālie jautājumi lielākoties ir vienādi, un tos var apkopot šādi:

"1) Vai ieinteresētām personām izteikts atteikums piemērot Nīderlandē reģistrētu meitasuzņēmuma (apakš)apakšuzņēmumu (lieta C-39/13 un lieta C-41/13)/māsasuzņēmumu (lieta C-40/13) saimnieciskajai darbībai un aktīviem Nīderlandes regulējumu par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ir uzskatāms par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu EKL 43. panta, skatot to kopsakarā ar 48. pantu, izpratnē?

Vai šajā kontekstā, ņemot vērā Nīderlandes regulējuma par vienību aplikšanas ar nodokli vajadzībām mērķus, pamatlietās aplūkojamo meitasuzņēmuma (apakš)apakšuzņēmumu vai attiecīgi māsasuzņēmumu stāvoklis ir objektīvi salīdzināms ar:

(attiecīgi lieta C-39/13 un lieta C-41/13)

i) Nīderlandē reģistrētu sabiedrību stāvokli, kuras ir Nīderlandē reģistrēta kontrolakciju starpniekuzņēmuma apakšuzņēmumi, kurš ir nolēmis neveidot vienu vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar Nīderlandē reģistrēto mātesuzņēmumu, un tādējādi nedz tiem kā meitasuzņēmuma apakšuzņēmumiem, nedz arī pamatlietās aplūkojamiem meitasuzņēmuma

(apakš)apakšuzņēmumiem nav tiesību uz regulējuma par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām piemērošanu un tie nevar izveidot – tikai – ar to (vec)mātesuzņēmumu vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, vai arī ar

ii) Nīderlandē reģistrētu mātesuzņēmuma apakšuzņēmumu stāvokli, kuri ir nolēmuši kopā ar Nīderlandē reģistrēto starpniekuzņēmumu izveidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām kopā ar to Nīderlandē reģistrēto otrās pakāpes mātesuzņēmumu un tādēļ to saimnieciskā darbība un aktīvi – atšķirībā no pamatlietās aplūkojamo meitasuzņēmuma (apakš)apakšuzņēmumu saimnieciskās darbības un aktīviem – ir fiskāli konsolidēti?

(lieta C-40/13)

i) Nīderlandē reģistrētu māsasuzņēmumu stāvokli, kuri ir nolēmuši neveidot vienu vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar to kopīgo Nīderlandē reģistrēto mātesuzņēmumu, un tādējādi nedz tiem kā kopīgiem māsasuzņēmumiem, nedz arī pamatlietā aplūkojamajiem māsasuzņēmumiem nav tiesību uz regulējuma par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām piemērošanu, vai arī ar

ii) Nīderlandē reģistrētu māsasuzņēmumu stāvokli, kuri ir nolēmuši izveidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām kopā ar to kopīgo Nīderlandē reģistrēto mātesuzņēmumu un tādēļ to saimnieciskā darbība un aktīvi – atšķirībā no pamatlietā aplūkojamo māsasuzņēmumu saimnieciskās darbības un aktīviem – ir fiskāli konsolidēti?

2) Vai, atbildot uz pirmā prejudiciālā jautājuma pirmo teikumu, ir nozīme tam, ka:

(lieta C-39/13)

meitasuzņēmuma (apakš)apakšuzņēmumi atrodas vienas kontrolakciju starpniekuzņēmuma turējumā (augstākā grupas struktūras līmenī), kas atrodas citā dalībvalstī, vai arī kā pamatlietā aplūkojamo meitasuzņēmuma (apakš)apakšuzņēmumu gadījumā divu (vai vairāk) citā dalībvalstī atrodošos starpniekuzņēmumu turējumā (divos vai augstākos grupas struktūras līmeņos)?

(lieta C-41/13)

attiecīgais ārvalsts kontrolakciju starpniekuzņēmums, kurš Nīderlandē darbojas ar pastāvīga uzņēmuma, nevis meitasuzņēmuma starpniecību, saistībā ar Nīderlandē esošā pastāvīgā uzņēmuma saimniecisko darbību un aktīviem ir varējis izvēlēties kopā ar Nīderlandē reģistrēto mātesuzņēmumu izveidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām?

(lieta C-40/13)

māsasuzņēmumiem ir kopējs (tiešs) mātesuzņēmums citā dalībvalstī vai arī dažādi (tieši) mātesuzņēmumi citā dalībvalstī, un tādējādi par vienotu (netiešu) mātesuzņēmumu ir runa tikai augstākā grupas struktūras līmenī, turklāt arī tas atrodas citā dalībvalstī?

3) Ja un ciktāl atbilde uz pirmā prejudiciālā jautājuma pirmo teikumu ir apstiprinoša, vai šāds ierobežojums ir pamatojams ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, it īpaši ar nepieciešamību saglabāt saskaņotu nodokļu sistēmu, tostarp, lai novērstu vienpusēju un divpusēju zaudējumu dubultu izmantošanu?

4) Ja un ciktāl atbilde uz trešo prejudiciālo jautājumu ir apstiprinoša, vai tāds ierobežojums šajā gadījumā ir uzskatāms par samērīgu?”

14. Tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza prasītājas pamatlietās, Vācijas Federatīvā Republika, Nīderlandes Karaliste, kā arī Komisija. Tiesas sēdē piedalījās vēl arī Francijas Republika.

## V – Juridiskais pamatojums

15. Sarežģītie prejudiciālie jautājumi skar divus labi pārskatāmus faktiskos apstākļus. Lietā C-39/13 un lietā C-41/13 runa ir par grupas struktūru, kurā iestarpinātie meitasuzņēmumi nav reģistrēti iekšzemē, bet gan citā dalībvalstī. Lietā C-40/13 savukārt grupas mātesuzņēmums rezidē citā dalībvalstī.

16. Uzdodot prejudiciālos jautājumus, iesniedzējtiesa galvenokārt vēlas noskaidrot, vai Nīderlandes tiesības, kas abos gadījumos liedz veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām starp Nīderlandes mātesuzņēmumu un tā meitasuzņēmuma apakšuzņēmumiem rezidentiem vai attiecīgi starp Nīderlandes māsasuzņēmumiem, pārkāpj brīvību veikt uzņēmējdarbību. Ņemot vērā noteikumu identisko saturu, nav jāpārbauda, vai pamatlietās *ratione temporis* piemērojams tikai iesniedzējtiesas minētais EKL 43. pants, skatot to kopā ar EKL 48. pantu, vai papildus arī LESD 49. pants, skatot to kopā ar LESD 54. pantu.

17. Pirms analizēt abus grupas struktūras veidus, vispirms jāsecina, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību ir šajā lietā piemērojamā pamatbrīvība, jo Nīderlandes tiesiskais regulējums savas prasības par 95 % līdzdalību dēļ ir piemērojams tikai tādai līdzdalībai, kura ļauj zināmā mērā ietekmēt sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbību [4].

### A – *Vienība aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, ko veido mātesuzņēmums un meitasuzņēmuma apakšuzņēmumi (lieta C-39/13 un lieta C-41/13)*

18. Lietā C-39/13 un lietā C-41/13 ir jāizvērtē, vai brīvība veikt uzņēmējdarbību ir interpretējama tādējādi, ka tā nepieļauj tādu Nīderlandes tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram Nīderlandē reģistrēts mātesuzņēmums un meitasuzņēmuma apakšuzņēmumi rezidenti var apvienoties vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām tikai tad, ja arī iestarpinātais meitasuzņēmums ir reģistrēts Nīderlandē vai arī tai Nīderlandē ir pastāvīgs uzņēmums. Tas būtu gadījums, kad tiesiskais regulējums nepamatoti ierobežotu brīvību veikt uzņēmējdarbību.

19. Šajā ziņā jāizvērtē divi dažādi iespējamie brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumi. Tā tas ir tādēļ, ka šajā lietā var būt aizskarta gan mātesuzņēmuma brīvība veikt uzņēmējdarbību (šajā ziņā skat. 1) daļu), gan iestarpinātā meitasuzņēmuma nerezidenta brīvība veikt uzņēmējdarbību (šajā ziņā skat. 2) daļu).

#### 1) Mātesuzņēmuma brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums

20. Saskaņā ar EKL 43. pantu, skatot to kopā ar EKL 48. pantu, vai attiecīgi saskaņā ar LESD 49. pantu, skatot to kopā ar LESD 54. pantu, brīvība veikt uzņēmējdarbību attiecībā uz sabiedrību, kura izveidota atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuras juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Eiropas Savienībā, tostarp ietver tiesības veikt savu darbību citās dalībvalstīs ar meitasuzņēmuma starpniecību [5].

4 — Sal. tikai ar 2012. gada 13. novembra spriedumu lietā C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (91. punkts).

5 — Skat. tikai 2013. gada 20. jūnija spriedumu lietā C-186/12 *Impacto Azul* (32. punkts un tajā minētā judikatūra).

21. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem ir jāuzskata visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu [6]. Tāpat saskaņā ar pastāvīgo judikatūru brīvībai veikt uzņēmējdarbību šajā ziņā ne tikai jānodrošina uzņēmējā dalībvalstī tāda pati attieksme kā šīs valsts pilsoņiem vai sabiedrībām, bet tā arī vienlaicīgi nepieļauj, ka izcelsmes dalībvalsts kādai no savām uzņēmējsabiedrībām, kas dibināta atbilstoši tās tiesiskajam regulējumam, citā dalībvalstī rada šķēršļus uzņēmējdarbībai [7]. Ja pret uzņēmējsabiedrību citā dalībvalstī salīdzinājumā ar iekšzemes uzņēmējsabiedrību ir diskriminējoša nevienlīdzīga attieksme, Tiesa nodokļu tiesību jomā šādos gadījumos pieņem, ka uzņēmējdarbībai tiek radīti šķēršļi [8].

a) Diskriminējoša nevienlīdzīga attieksme

22. Tādējādi vispirms ir jāizvērtē, vai, izmantojot tiesisko regulējumu par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, izcelsmes dalībvalsts Nīderlandes attieksme pret Nīderlandes mātesuzņēmumu, kas veido filiāli ar citā dalībvalstī reģistrētu meitasuzņēmumu, ir nelabvēlīgāka par attieksmi pret mātesuzņēmumu ar meitasuzņēmumu rezidentu.

23. Šajā kontekstā iesniedzējtiesa papildus izvirza jautājumu, kādas situācijas šajā gadījumā ir jāsalīdzina. Pārrobežu situācijā runa esot par vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām veidošanu ar meitasuzņēmuma apakšuzņēmumiem, neiesaistot meitasuzņēmumu nerezidentu. Ja to salīdzina ar iekšzemes situāciju, kurā meitasuzņēmums netiekot iesaistīts vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, tad nevarot runāt par nevienlīdzīgu attieksmi, jo Nīderlandes mātesuzņēmums ar tās meitasuzņēmuma apakšuzņēmumiem nevarot izolēti veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām. Turpretim savādāk esot, ja pārrobežu situāciju salīdzinot ar iekšzemes situāciju, kurā meitasuzņēmums esot iesaistīts vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām.

24. Šādos apstākļos gan Vācijas Federatīvā Republika, gan Nīderlandes Karaliste noliedz nevienlīdzīgu attieksmi pret iekšzemē izveidotām un ārvalstīs izveidotām filiālēm, jo atbilstoši Nīderlandes tiesiskajam regulējumam neviens nevarot ar meitasuzņēmuma apakšuzņēmumiem veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, neiesaistot iestarpinātos meitasuzņēmumus.

25. Tomēr noteicošais ir apstāklis, ka saskaņā ar Nīderlandes tiesisko regulējumu mātesuzņēmumam ar iestarpināto meitasuzņēmumu nerezidentu vispār nav iespējams ar meitasuzņēmuma apakšuzņēmumiem rezidentiem izveidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, jo meitasuzņēmums nerezidents nevar būt šādas vienības daļa. Turpretim šāda iespēja ir dota mātesuzņēmumam ar meitasuzņēmumu rezidentu. Tiesa jau spriedumā lietā *Papillon* uzskatīja par būtiskām šīs atšķirīgās iespējas [9]. Tās nozīmē diskriminējošu nevienlīdzīgu attieksmi pret mātesuzņēmumu, kurš izmanto brīvību veikt uzņēmējdarbību, dibinot meitasuzņēmumu citā dalībvalstī.

26. Nīderlandes Karaliste, iebilstot pret šo pieeju, tomēr norāda, ka nelabvēlīgā situācija, kas rodas, nepastāvot iespējai veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar meitasuzņēmuma apakšuzņēmumiem rezidentiem atbilstoši Nīderlandes tiesiskā regulējuma sistēmai, esot tikai sekas liegumam iesaistīt iestarpinātu meitasuzņēmumu nerezidentu. Tomēr, kā to Tiesa jau esot atzinusi spriedumā lietā *X Holding* [10], šāda meitasuzņēmuma nerezidenta izslēgšana no vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām esot saderīga ar brīvību veikt uzņēmējdarbību.

6 — Skat. tikai 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā C-380/11 *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.* (33. punkts un tajā minētā judikatūra).

7 — Skat. tikai spriedumu lietā *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

8 — Sal. tikai ar spriedumu lietā *Papillon* (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 16.–23. punkts).

9 — Skat. spriedumu lietā *Papillon* (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 21. punkts).

10 — Spriedums lietā *X Holding* (minēts 3. zemsvītras piezīmē).

27. Šim viedoklim varu piekrist tiktāl, ka Nīderlandes tiesiskajā regulējumā acīmredzami nav noteikuma, kas nepārprotami liedz mātesuzņēmumiem rezidentiem veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar meitasuzņēmuma apakšuzņēmumiem rezidentiem, *ja* iestarpinātais meitasuzņēmums ir reģistrēts ārvalstīs. Mazāk labvēlīga attieksme drīzāk izriet vienkārši no tā, ka Nīderlandes tiesiskais regulējums vispārīgi nepieļauj veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām tikai starp mātesuzņēmumu un meitasuzņēmuma apakšuzņēmumiem un vienlaicīgi liedz mātesuzņēmumam rezidentam veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar meitasuzņēmumu nerezidentu.

28. Sprieduma lietā *X Holding* kontekstā tomēr ir jānošķir atšķirīgās nelabvēlīgās situācijas, kas rodas, izslēdzot sabiedrības nerezidentes [11]. Proti, šīs izslēgšanas rezultātā meitasuzņēmums nerezidents nevar piedalīties vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām. Tās sekas papildus ir, ka arī meitasuzņēmuma apakšuzņēmumiem rezidentiem ir liegts piedalīties vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām. Tomēr spriedumā lietā *X Holding* runa bija tikai par pārbaudi, vai var celt iebildumus par nelabvēlīgo situāciju, ka ārvalstīs reģistrētais meitasuzņēmums nedrīkst piedalīties vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām. Turpretim tajā netika analizēts jautājums, vai ar brīvību veikt uzņēmējdarbību ir saderīgas arī izslēgšanas tālākās sekas, it īpaši šajā lietā aplūkojamā nelabvēlīgā situācija saistībā ar nespēju uzņemt meitasuzņēmuma apakšuzņēmumus vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām.

29. Tādēļ diskriminējoša nevienlīdzīga attieksme pret mātesuzņēmumu rezidentu, kuram ir citā dalībvalstī reģistrēts meitasuzņēmums, salīdzinājumā ar mātesuzņēmumu rezidentu, kuram ir meitasuzņēmums rezidents, ir konstatējama, ciktāl tai sakarā ar trūkstošo iespēju iekļaut vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām meitasuzņēmumu nerezidentu ir liegta arī iespēja šajā vienībā iekļaut meitasuzņēmuma apakšuzņēmumus rezidentus.

30. Turklāt šāda nelabvēlīga situācija līdzīgi rodas mātesuzņēmumam rezidentam, ja, kā iesniedzējtiesa to ir minējusi otrajā prejudiciālajā jautājumā saistībā ar lietu C-39/13, runa ir par meitasuzņēmuma apakšapakšuzņēmumiem, kurus nav iespējams iekļaut mātesuzņēmumam vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, jo gan iestarpinātais meitasuzņēmums, gan iestarpinātais meitasuzņēmuma apakšuzņēmums ir reģistrēti citā dalībvalstī.

b) Situāciju objektīvā salīdzināmība

31. Katrā ziņā šāda diskriminējoša nevienlīdzīga attieksme ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību tikai tad, ja situācijas, pret kurām ir bijusi nevienlīdzīga attieksme, arī objektīvi ir savstarpēji salīdzināmas [12].

32. Joprojām gan nav skaidrs, ko Tiesa šajā jautājumā vispār izvērtē [13]. Balstoties uz spriedumiem lietā *X Holding* un lietā *Papillon*, katrā ziņā var apstiprināt, ka esošās situācijas ir objektīvi salīdzināmas.

33. Tā tas ir tādēļ, ka spriedumā lietā *X Holding*, kurā arī tika vērtēts Nīderlandes tiesiskais regulējums par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, Tiesa uzskatīja par pietiekamu, ka abās situācijās mātesuzņēmumi gribēja izmantot tiesiskā regulējuma priekšrocības [14], kas atbilst izskatāmajai lietai.

11 — Šajā ziņā skat. arī spriedumu lietā *Papillon* (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 17. punkts).

12 — Šajā ziņā skat. spriedumu lietā *Papillon* (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 27. punkts) un spriedumu lietā *X Holding* (minēts 3. zemsvītras piezīmē, 20. punkts).

13 — Šajā ziņā skat. manus 2012. gada 19. jūlija secinājumus lietā C-123/11 *A* (2013. gada 21. februāra spriedums, 40. punkts).

14 — Skat. spriedumu lietā *X Holding* (minēts 3. zemsvītras piezīmē, 24. punkts).

34. Turpretim spriedumā lietā *Papillon* Tiesa par kritēriju izvirzīja Francijas grupas aplikšanas ar nodokļiem sistēmas izvirzītā mērķa sasniegšanu, proti, nodokļu aspektā lielā mērā pielīdzināt grupu atsevišķam uzņēmumam. Pēc Tiesas domām, šo mērķi, kas izvirzīts arī izskatāmajā Nīderlandes tiesiskajā regulējumā [15], iespējams sasniegt arī tad, ja iekšzemē esot reģistrēts tikai mātesuzņēmums un meitasuzņēmuma apakšuzņēmumi [16].

35. Tādējādi tāda mātesuzņēmuma rezidenta situācija, kurā pieder meitasuzņēmuma apakšuzņēmumi rezidenti un ārvalstīs reģistrēts iestarpinātais meitasuzņēmums, ir objektīvi salīdzināma ar tādas mātesuzņēmuma rezidenta situāciju, kurā meitasuzņēmums ir rezidents.

c) Starpsecinājumi

36. Tādējādi Nīderlandes mātesuzņēmuma, kura meitasuzņēmums ir reģistrēts citā dalībvalstī, brīvību veikt uzņēmējdarbību ierobežo apstāklis, ka Nīderlandes tiesību normas tam liedz ar meitasuzņēmuma apakšuzņēmumiem rezidentiem veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām.

2) Meitasuzņēmuma brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums

37. *SCA Group Holding BV* turklāt pamatoti ir norādījusi, ka Nīderlandes tiesiskais regulējums var ierobežot arī tās Vācijā reģistrētās iestarpinātā meitasuzņēmuma brīvību veikt uzņēmējdarbību.

38. Tā tas ir tādēļ, ka saskaņā ar EKL 43. panta pirmās daļas otro teikumu vai attiecīgi LESD 49. panta pirmās daļas otro teikumu brīvība veikt uzņēmējdarbību piešķir arī tiesības brīvi izvēlēties piemērotāko juridisko formu, kādā īstenot saimniecisko darbību citā dalībvalstī [17]. Sabiedrībām it īpaši jāļauj veikt saimniecisko darbību uzņēmējā dalībvalstī atbilstoši tādiem pašiem nosacījumiem, vai nu veidojot filiāli, vai arī meitasuzņēmumu [18].

39. Tomēr Nīderlandes tiesību normas par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām apdraud šīs tiesības. Tā tas ir tādēļ, ka, ja meitasuzņēmumi nerezidenti izskatāmajā lietā brīvību veikt uzņēmējdarbību Nīderlandē īstenotu, izmantojot filiāles, nevis savus meitasuzņēmumus, tad principā saskaņā ar Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 15. panta 4. punktu šīs filiāles kā meitasuzņēmumi nerezidenti pastāvīgus uzņēmumus kopā ar Nīderlandes mātesuzņēmumu varētu iekļaut vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām. Uz to arī skaidri norāda iesniedzējtiesa, uzdodot otro prejudiciālo jautājumu lietā C-41/13.

40. Tādējādi meitasuzņēmumam nerezidentam, kas dibina pats savu meitasuzņēmumu, Nīderlandē tiek radīta nelabvēlīgāka situācija īstenot brīvību veikt uzņēmējdarbību nekā tad, ja tas dibinātu filiāli, jo šajā gadījumā meitasuzņēmums nerezidents nevar izmantot priekšrocības, ko rada iespēja tā meitasuzņēmumiem kā apakšuzņēmumiem veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar mātesuzņēmumu. Šādā veidā tiek ierobežota juridiskās formas brīva izvēle, meitasuzņēmumam nerezidentam veicot uzņēmējdarbību Nīderlandē.

15 — Skat. spriedumu lietā *X Holding* (minēts 3. zemsvītras piezīmē, 18. punkts).

16 — Skat. spriedumu lietā *Papillon* (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 29. punkts).

17 — Skat. it īpaši 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Francija (*Recueil*, 273. lpp., 22. punkts) un 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA* (Krājums, I-6373. lpp., 40. punkts), kā arī 2009. gada 4. jūnija rīkojumu apvienotajās lietās C-439/07 un C-499/07 *KBC Bank* un *Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* (Krājums, I-4409. lpp., 77. punkts).

18 — Skat. 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-253/03 *CLT-UFA* (Krājums, I-1831. lpp., 15. punkts) un 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā C-18/11 *Philips Electronics* (14. punkts).

41. Turklāt Tiesa spriedumā lietā *Philips Electronics* jau ir atzinusi, ka uzņēmējā dalībvalstī esoša pastāvīgā uzņēmuma situācija un tajā dibināta meitasuzņēmuma situācija attiecībā uz priekšrocību izmantošanu, ko sniedz zaudējumu atskaitīšana grupā, ir objektīvi salīdzināmas [19]. Nav skaidrs, kādēļ Nīderlandē piemērojamās vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām gadījumā, kas tostarp ļauj pārnest zaudējumus grupā, tas būtu interpretējams savādāk.

42. No iepriekš minētā izriet, ka, aizliedzot veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām starp Nīderlandes mātesuzņēmumu un meitasuzņēmuma apakšuzņēmumiem rezidentiem, Nīderlandes tiesiskais regulējums ierobežo arī citā dalībvalstī reģistrētā iestarpinātā meitasuzņēmuma brīvību veikt uzņēmējdarbību.

3) Pamatojums

43. Tomēr gan mātesuzņēmumu rezidentu, gan iestarpināto meitasuzņēmumu nerezidentu attiecīgos brīvības veikt uzņēmējdarbības ierobežojumus varētu pamatot ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.

44. Spriedumā lietā *X Holding* vēl arī tika atzīts, ka meitasuzņēmumu nerezidentu izslēgšana no Nīderlandē piemērojamās vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ir pamatota, lai saglabātu kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā [20].

45. Tomēr izskatāmajā lietā šo pamatojumu nevar pieņemt. Tā tas ir tādēļ, ka šajā gadījumā vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām paredzēts veidot tikai starp nodokļu maksātājiem, uz kuriem attiecas Nīderlandes nodokļu režīms. Tātad Nīderlandes Karalistes pilnvaras nodokļu jomā nevar ietekmēt ārvalstu situācijas, uz kurām nodokļu pilnvaras neattiecas.

46. Uzdodot attiecīgi trešo jautājumu, iesniedzējtiesa tomēr vēlas noskaidrot, vai konstatētos brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumus var pamatot nepieciešamība saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību, tostarp novērst vienpusēju vai divpusēju zaudējumu dubultu izmantošanu. Tā tas ir tādēļ, ka Nīderlandes nodokļu administrācija pamatlietā argumentēja, ka, pieļaujot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām tikai starp mātesuzņēmuma rezidentu un grupas meitasuzņēmuma apakšuzņēmumiem rezidentiem, rodas zaudējumu dubultas izmantošanas risks gan iekšzemē, gan divās dažādās dalībvalstīs.

a) Zaudējumu dubulta izmantošana

47. Vispirms attiecībā uz mēģinājumu pamatojumam minēt mērķi novērst zaudējumu dubultu izmantošanu ir jāsecina, ka tas nav patstāvīgs pamatojuma elements, kā jau to esmu norādījusi citviet [21]. Līdz ar to pamatbrīvības ierobežojumu nevar pamatot, izmantojot vien atsauci uz šo mērķi.

48. Šis atzinums ir piemērojams, neatkarīgi no fakta, vai runa ir par vienpusējas vai divpusējas zaudējumu dubultas izmantošanas novēršanu.

49. Vienpusējā gadījumā dalībvalsts grib izslēgt zaudējumu dubultu izmantošanu savas nodokļu sistēmas ietvaros. Tomēr šajā ziņā pašas dalībvalsts kompetencē ir novērst šādu iespēju, veidojot savu nodokļu sistēmu bez brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma, pieņemot, piemēram, īpašus tiesību aktus, lai novērstu zaudējumu dubultu izmantošanu.

19 — Skat. spriedumu lietā *Philips Electronics* (minēts 18. zemsvītras piezīmē, 19. punkts).

20 — Skat. spriedumu lietā *X Holding* (minēts 3. zemsvītras piezīmē, 25. un nākamie punkti).

21 — Skat. manus 2012. gada 19. aprīļa secinājumus lietā C-18/11 *Philips Electronics* (58. un nākamie punkti).

50. Turpretim divpusējā gadījumā dalībvalsts grib novērst, ka zaudējumi tiek ņemti vērā gan tās nodokļu sistēmas ietvaros, gan, pamatojoties uz citas dalībvalsts nodokļu tiesību aktiem, šīs citas dalībvalsts nodokļu sistēmas ietvaros. Tomēr Tiesa spriedumā lietā *Philips Electronics* jau vienreiz ir atzinusi, ka tikai atsauce uz mērķi novērst zaudējumu dubultu izmantošanu divās dalībvalstīs nevar būt patstāvīgs pamatojuma elements [22]. Turklāt tās ir vienas medaļas divas puses, ja izcelsmes dalībvalstij, no vienas puses, kā zināms, nav pienākuma savus tiesību aktus nodokļu jomā saskaņot ar citas dalībvalsts tiesību aktiem, lai visos gadījumos novērstu nevienlīdzīgu attieksmi pret pārrobežu uzņēmējdarbību [23], un, no otras puses, tā arī nevar izmantot citas dalībvalsts tiesību aktus nodokļu jomā, lai pamatotu pašas nevienlīdzīgo attieksmi.

51. Tātad, ja mērķis novērst zaudējumu dubultu izmantošanu pats par sevi *a priori* nevar pamatot ierobežojošu valsts nodokļu režīmu, tad es turpinājumā pēc būtības izteikšu savus apsvērumus arī par zaudējumu dubultas izmantošanas konkrētām iespējām izskatāmajā lietā, jo lietas dalībnieki spraigi diskutēja par šo jautājumu.

52. Nīderlandes Karaliste vispirms argumentēja, ka divpusējas zaudējumu dubultas izmantošanas risks rodoties tādēļ, ka Nīderlandē reģistrētā meitasuzņēmuma apakšuzņēmuma zaudējumu gadījumā tie varot tikt ņemti vērā gan saistībā ar Nīderlandes mātesuzņēmuma vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām kontekstā, gan saistībā ar iestarpināto meitasuzņēmumu nerezidentu, proti, sakarā ar zaudējumu dēļ radītām noteiktām negatīvām vērtības korekcijām, kas saistītas ar līdzdalību meitasuzņēmuma apakšuzņēmumā vai arī prasījumu pret to. Turpretim vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ietvaros, kurā ietilpst meitasuzņēmums, par to neesot jāuztraucas, jo sabiedrību savstarpējie darījumi neesot jāņem vērā.

53. Šobrīd varētu nebūt nozīmes tam, vai šajā ziņā runa vispār ir par vieniem un tiem pašiem zaudējumiem. Šķiet, ka Tiesa jautājumā par līdzdalības radītām negatīvām vērtības korekcijām dažādos spriedumos ir paudusi gan vienu, gan otru viedokli [24].

54. Katrā ziņā varbūtēja zaudējumu dubultas izmantošanas iespēja nevar pamatot esošo ierobežojumu jau tādēļ vien, ka aizliegums Nīderlandes mātesuzņēmumam veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar Nīderlandē reģistrētiem meitasuzņēmuma apakšuzņēmumiem vispār nav piemērots, lai to novērstu. Proti, *MSA International Holdings BV* ir pamatoti norādījusi, ka vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām aizliegums nenovērš iespēju, ka meitasuzņēmuma apakšuzņēmuma zaudējumi joprojām var tikt izmantoti Nīderlandē, piemēram, pārnesot šā uzņēmuma zaudējumus, vienlaicīgi pastāvot iestarpinātā meitasuzņēmuma nerezidenta aktīvu negatīvās vērtības korekcijām.

55. Nīderlandes nodokļu administrācija pamatlietā vēl arī apgalvo, ka zaudējumu dubulta izmantošana varot rasties arī vienpusēji Nīderlandes teritorijā un tādēļ tā esot jānovērš. Arī šajā gadījumā zaudējumi, kas radušies meitasuzņēmuma apakšuzņēmumam, ar to saistītas meitasuzņēmuma nerezidenta aktīvu situācijas pasliktināšanās dēļ varot izraisīt mātesuzņēmuma rezidenta prasījumu, kas attiecas uz meitasuzņēmumu nerezidentu, negatīvās vērtības korekcijas vai zaudējumus tā likvidācijas dēļ. Turpretim tas esot izslēgts, ja meitasuzņēmums esot vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām daļa.

56. Tomēr arī šajā gadījumā aizliegums veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām starp mātesuzņēmumu rezidentu un meitasuzņēmuma apakšuzņēmumiem rezidentiem nav nedz atbilstošs, nedz nepieciešams, lai sasniegtu mērķi novērst zaudējumu dubultu izmantošanu Nīderlandē. Arī tad, ja nebūtu vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, iespējami par identiskiem uzskatāmi

22 — Skat. spriedumu lietā *Philips Electronics* (minēts 18. zemsvītras piezīmē, 31. un 32. punkts).

23 — Skat. 2008. gada 28. februāra spriedumu lietā C-293/06 *Deutsche Shell* (Krājums, I-1129. lpp., 43. punkts) un 2011. gada 29. novembra spriedumu lietā C-371/10 *National Grid Indus* (Krājums, I-12273. lpp., 62. punkts).

24 — Skat. spriedumu lietā *Papillon* (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 47. punkts), no vienas puses, un 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz* (Krājums, I-2647. lpp., 47. punkts), no otras puses.

zaudējumi tiktu divkārši ņemti vērā, gan ne viena atsevišķa nodokļu maksātāja gadījumā, bet sadalīti starp mātesuzņēmumu un meitasuzņēmuma apakšuzņēmumu. Turklāt Nīderlandes likumdošanas kompetencē ir novērst šādu zaudējumu dubultu izmantošanu Nīderlandē. *Rechtbank Haarlem* kā pamatlietu izskatošā zemākās instances tiesa jau ir norādījusi, ka Dekrētā par vienībām aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām jau esot iekļautas atbilstošas tiesību normas, kas skar iestarpinātu meitasuzņēmumu nerezidentu, kuram iekšzemē ir pastāvīgs uzņēmums.

57. Rezultātā var secināt, ka divpusējas vai vienpusējas zaudējumu dubultas izmantošanas novēršana nekādā gadījumā nevar pamatot izskatāmos [brīvības veikt uzņēmējdarbību] ierobežojumus.

b) Valsts nodokļu režīma saskaņotība

58. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru pamatbrīvību īstenošanas ierobežojumu var pamatot arī ar nepieciešamību saglabāt valsts nodokļu režīma saskaņotību. Šajā ziņā jābūt tiešai saiknei starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju ar noteiktu nodokļu piemērošanu [25]. Šādā situācijā pamatbrīvības subjektam nodokļu priekšrocības var nepiešķirt tādēļ, ka uz viņu neattiecas ar to tieši saistītā nodokļu piemērošana. Šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ņemot vērā attiecīgā nodokļu režīma mērķi [26].

59. Līdz ar to izskatāmajā lietā rodas jautājums, vai aizliegums veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām starp mātesuzņēmumu rezidentu un meitasuzņēmuma apakšuzņēmumiem rezidentiem ir pamatojams tādējādi, ka mātesuzņēmumam tiek aiztaupīta ar to tieši saistītu nodokļu piemērošana.

60. Tiesa spriedumā lietā *Papillon* saistībā ar Francijas "nodokļu integrācijas" režīmu gan ir principā atzinusi tiešas saiknes esamību starp zaudējumu novirzīšanas iespēju ieinteresēto sabiedrību starpā un noteiktu darbību fiskālo neitralizāciju, kā rezultātā tiekot novērsta zaudējumu dubulta izmantošana [27]. Tādēļ "nodokļu integrācijas" aizliegumu mātesuzņēmumam rezidentam un tā meitasuzņēmuma apakšuzņēmumiem rezidentiem iestarpināta meitasuzņēmuma nerezidenta gadījumā varot principā pamatot ar nepieciešamību saglabāt valsts nodokļu režīma saskaņotību.

61. Līdzīgu pieņēmumu tagad varētu izdarīt arī saistībā ar Nīderlandes tiesisko regulējumu par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, jo attieksme pret ieinteresētām sabiedrībām kā pret vienu vienīgu sabiedrību nozīmē gan to, ka atsevišķu sabiedrību zaudējumus var izmantot grupa kopumā, gan to, ka tā rezultātā notiek visu sabiedrību, kas veido vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, savstarpējo darbību pilnīga fiskālā neitralizācija. Tomēr šāda neitralizācija notiktu vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām gadījumā, ko veido tikai mātesuzņēmums rezidents un meitasuzņēmuma apakšuzņēmumi rezidenti, bet ne mātesuzņēmuma rezidents un meitasuzņēmums nerezidents, tādēļ mātesuzņēmumam šajā ziņā varētu tikt aiztaupīts vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām neizdevīgums.

62. Tomēr ir apšaubāms, vai izskatāmajā lietā saistībā ar darbību fiskālo neitralizāciju, kuras tiek veiktas starp mātesuzņēmumu rezidentu un meitasuzņēmumu nerezidentu, nodokļu sistēmas saskaņotības izpratnē vispār var runāt par noteiktu nodokļu piemērošanu, kas nodrošina nodokļu priekšrocību kompensāciju par grupas zaudējumu izmantošanu. Tā tas ir tādēļ, ka Nīderlandes vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām sistēmā šo darbību pilnīga fiskālā neitralizācija var būt gan

25 — Skat. tikai spriedumu lietā *Papillon* (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 43. un 44. punkts) un 2013. gada 17. oktobra spriedumu lietā C-181/12 *Welte* (59. punkts).

26 — Spriedums lietā *Papillon* (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 44. punkts).

27 — Spriedums lietā *Papillon* (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 45. un nākamie punkti).

apgrūtinājums, gan priekšrocība atkarībā no tā, vai attiecībās ar meitasuzņēmumu bez šīs neitralizācijas attiecīgās darbības nes zaudējumus vai peļņu. Līdz ar to iestarpinātā meitasuzņēmuma nerezidenta neiekļaušana vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām obligāti nenozīmē, ka mātesuzņēmumam tiek aiztaupīta nodokļu piemērošana.

63. Katrā ziņā Tiesa tomēr jautājumā par mātesuzņēmuma rezidenta brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu spriedumā lietā *Papillon* ir uzsvērusi, ka nodokļu sistēmas saskaņotību nevar panākt ar pasākumiem, kas mazāk ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību [28]. Nīderlandes tiesiskais regulējums tomēr vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām priekšrocības piešķir arī sabiedrībai nerezidentei, kurai Nīderlandē ir pastāvīgs uzņēmums. Šajā ziņā Nīderlandes tiesiskais regulējums trūkstošo fiskālo neitralizāciju starp mātesuzņēmumu rezidentu un meitasuzņēmumu nerezidentu novērš, izmantojot Dekrēta par vienībām aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām noteikumus. Tādējādi, ja Nīderlandes nodokļu ieturēšanas sistēma pieļauj vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām arī tad, ja fiskālā neitralizācija starp mātesuzņēmumu un meitasuzņēmumu nenotiek automātiski, iekļaujot tos vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, bet gan tikai vēlāku izmaiņu rezultātā, tad tas ir mazāk ierobežojošs pasākums, lai saglabātu nodokļu sistēmas saskaņotību. Atbilstoši *Rechtbank Haarlem* kā pamatlietu izskatošās zemākās instances tiesas konstatējumam, lai novērstu iespējamu nesaskaņotību Nīderlandes nodokļu sistēmā, pret meitasuzņēmuma apakšuzņēmumiem varētu attiekties kā pret iestarpinātā meitasuzņēmuma nerezidenta pastāvīgiem uzņēmumiem.

64. Arī nevienlīdzīgu attieksmi pret sabiedrību nerezidentu meitasuzņēmumiem rezidentiem un to pastāvīgiem uzņēmumiem rezidentiem, kas ierobežo iestarpinātās meitasuzņēmuma nerezidenta brīvību veikt uzņēmējdarbību, nevar pamatot ar nepieciešamību saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību. Atbildot uz jautājumu tiesas sēdē, Nīderlandes Karaliste arī nevarēja paskaidrot, kādēļ Nīderlandes nodokļu ieturēšanas sistēmā saistībā ar vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām veidošanu ir jāīsteno atšķirīga attieksme pret abām uzņēmējdarbības veikšanas formām.

65. Turklāt nepārliecina arī apstāklis, ka ieinteresētās dalībvalstis iebilst pret balstīšanos uz spriedumu lietā *Papillon*, jo Nīderlandes vienība aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām pēc savas darbības esot jānošķir no Francijas "nodokļu integrācijas", par ko bija spriedums lietā *Papillon*. Nīderlandes Karaliste gan tiesas sēdē pamatoti argumentēja, ka būtiskā atšķirība esot tā, ka Francijas sistēmā katra sabiedrība konstatējot savu rezultātu un tikai pēc tam parādoties "nodokļu integrācijas" sekas zaudējumu pārnešanas un atsevišķu darbību fiskālās neitralizācijas veidā, turpretim Nīderlandes sistēma to panākot, īstenojot attieksmi kā pret vienu nodokļu maksātāju. Tomēr netika nedz minēti argumenti, nedz arī savādāk ir redzams, kādā veidā šī atšķirība var būt par iemeslu citam brīvības veikt uzņēmējdarbības ierobežojuma pamatojuma vērtējumam.

66. Līdz ar to nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšana neļauj pamatot nedz mātesuzņēmuma rezidenta, nedz iestarpinātā meitasuzņēmuma nerezidenta brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu.

4) Secinājumi par lietu C-39/13 un lietu C-41/13

67. Līdz ar to par lietu C-39/13 un lietu C-41/13 ir jāsecina, ka Nīderlandes tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram Nīderlandē reģistrētā mātesuzņēmuma un meitasuzņēmuma apakšuzņēmumi rezidenti var apvienoties vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām tikai tad, ja iestarpinātais meitasuzņēmums arī ir reģistrēts Nīderlandē vai tam šeit ir vismaz pastāvīgs uzņēmums, pārkāpj brīvību veikt uzņēmējdarbību.

28 — Spriedums lietā *Papillon* (minēts 2. zemsvītras piezīmē, 52. un nākamie punkti).

B – *Māsasuzņēmumu veidotā vienība aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām (lieta C-40/13)*

68. Lietas C-40/13 kontekstā tagad ir jāizvērtē, vai brīvība veikt uzņēmējdarbību nepieļauj Nīderlandes tiesisko regulējumu arī, ciktāl tajā paredzēts, ka Nīderlandē reģistrētie māsasuzņēmumi var apvienoties vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām tikai tad, ja arī mātesuzņēmums ir reģistrēts Nīderlandē vai tam šeit ir vismaz pastāvīgs uzņēmums.

1) Mātesuzņēmuma brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums

69. Attiecīgais Nīderlandes tiesiskais regulējums par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām varētu ierobežot citā dalībvalstī reģistrēta mātesuzņēmuma brīvību veikt uzņēmējdarbību.

70. Brīvība veikt uzņēmējdarbību aizliedz uzņēmējā dalībvalstī atšķirīgu attieksmi nodokļu jomā pret sabiedrībām nerezidentēm un sabiedrībām rezidentēm, ciktāl šīs sabiedrības attiecīgā valsts tiesību akta kontekstā atrodas objektīvi salīdzināmā situācijā [29].

71. Tādēļ vispirms būtu jākonstatē, ka pret mātesuzņēmumu nerezidentu salīdzinājumā ar mātesuzņēmumu rezidentu tiek īstenota diskriminējoša nevienlīdzīga attieksme.

72. Vācijas Federatīvā Republika un Nīderlandes Karaliste noliedz šādu nevienlīdzīgu attieksmi, jo saskaņā ar Nīderlandes tiesisko regulējumu neviens nevarot veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām bez mātesuzņēmuma.

73. Tomēr arī šajā ziņā atkal jāsecina [30], ka diskriminējošu nevienlīdzīgu attieksmi rada apstāklis, ka mātesuzņēmumam nerezidentam, pretēji mātesuzņēmumam rezidentam, nav iespējams veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar tā meitasuzņēmumiem. Tās ir sekas tam, ka Nīderlandes tiesiskajā regulējumā nav paredzēta iespēja vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām iekļaut sabiedrības nerezidentes. Mātesuzņēmumam nerezidentam nelabvēlīga situācija iekļaušanas vienībā aizlieguma dēļ rodas arī tādēļ, ka tas nevar gūt labumu no vismaz Nīderlandē reģistrēto meitasuzņēmumu apvienošanas vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām. Līdz ar to pret mātesuzņēmumu nerezidentu tiek īstenota diskriminējoša nevienlīdzīga attieksme.

74. Turklāt mātesuzņēmumam rezidentam un mātesuzņēmumam nerezidentam tiesiskā regulējuma par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām kontekstā būtu jāatrodas vēl arī objektīvi salīdzināmā situācijā.

75. Izmantojot atbilstošo Tiesas veikto izvērtējumu spriedumā lietā *Papillon* [31], šajā ziņā atkal var tikai secināt, ka Nīderlandes tiesiskā regulējuma par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām mērķi, proti, attieksmi pret grupu kā pret vienu uzņēmumu, mātesuzņēmuma nerezidenta gadījumā daļēji var sasniegt arī, apvienojot tikai tā Nīderlandē reģistrētos meitasuzņēmumus.

76. It īpaši pret šo pieeju tomēr iebilda Vācijas Federatīvā Republika – saskaņā ar Nīderlandes tiesisko regulējumu meitasuzņēmumu līmenī apvienošana nemaz neesot iespējama, jo tā notiekot mātesuzņēmuma līmenī. Turklāt vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām pamatā esot ideja, ka mātesuzņēmums dominē pār tā meitasuzņēmumiem. Tomēr meitasuzņēmumu starpā neesot šādu dominējošu attiecību.

29 — Šajā ziņā skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (Krājums, I-11673. lpp., 46. punkts) un 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā C-282/07 *Truck Center* (Krājums, I-10767. lpp., 36. punkts).

30 — Skat. iepriekš 28. punktu.

31 — Skat. iepriekš 34. punktu.

77. Kā Komisija tiesas sēdē katrā ziņā pamatoti ir norādījusi, tas, kura vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām sabiedrība tiek apvienota, ir tehniskas dabas jautājums un tam nav nozīmes tiesiskā regulējuma mērķa sasniegšanā. Ja principā var rast iespēju piemērot vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām iedarbību meitasuzņēmumu starpā, tad ir pakārtota nozīme tam, uz ko galu galā kā nodokļu maksātāju tiek attiecināts rezultāts.

78. Turklāt Vācijas Federatīvās Republikas argumentācijā nav ņemts vērā, ka starp mātesuzņēmumu nerezidentu un tā meitasuzņēmumiem rezidentiem pastāv dominējošas attiecības. Citiem vārdiem sakot, izskatāmajā lietā nav paredzēts vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām apvienot jebkādas sabiedrības rezidentes. Gluži otrādi, runa ir tieši par meitasuzņēmumu apvienošanu, pār kuriem dominē kopīgs mātesuzņēmums. Izskatāmajā lietā salīdzināmo situāciju vienīgā atšķirība ir tā, ka šis mātesuzņēmums ir reģistrēts citā dalībvalstī un tādēļ to nevar iekļaut vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām.

79. Pieņēmumu, ka aizliegums veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām no māsasuzņēmumiem ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, neizslēdz arī fakts – kā otrajā prejudiciālajā jautājumā papildina iesniedzējtiesa –, ka apvienojamo māsasuzņēmumu kopīgais mātesuzņēmums ir atrodams tikai augstākā grupas struktūras līmenī, ja iestarpinātās sabiedrības tādēļ, ka tās ir reģistrētas citā dalībvalstī, pašas nevar būt vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām daļa.

80. Līdz ar to jāsecina, ka Nīderlandes tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram Nīderlandē reģistrētie māsasuzņēmumi var apvienoties vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām tikai tad, ja mātesuzņēmums arī ir reģistrēts Nīderlandē vai tam šeit ir vismaz pastāvīgs uzņēmums, pārkāpj mātesuzņēmuma nerezidenta brīvību veikt uzņēmējdarbību.

2) Pamatojums

81. Nevar konstatēt šā ierobežojuma pamatojumu. Būtībā šajā ziņā visi aspekti ir izvērtēti jau lietas C-39/13 un lietas C-41/13 kontekstā [32].

82. Kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā saglabāšana nav skarta arī tad, ja vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām veido starp mātesuzņēmuma nerezidenta meitasuzņēmumiem rezidentiem, jo tas skar tikai sabiedrību rezidentu apvienošanu.

83. Zaudējumu dubultas izmantošanas novēršana meitasuzņēmuma rezidenta un mātesuzņēmuma nerezidenta gadījumā nav uzskatāma nedz par patstāvīgu pamatojuma elementu, nedz arī zaudējumu dubultu izmantošanu var novērst, aizliedzot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām meitasuzņēmumu starpā.

84. Vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām veidošanas gadījumā starp mātesuzņēmuma nerezidenta meitasuzņēmumiem rezidentiem nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšana vēl jo mazāk ir atbilstošs pamatojuma elements. Proti, atšķirībā no vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām veidošanas starp mātesuzņēmumu rezidentu un meitasuzņēmuma apakšuzņēmumiem rezidentiem meitasuzņēmumu vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ietvaros nav konstatējamas nekādas darbības, kas prasītu fiskālu neitralizāciju.

85. Ciktāl Nīderlandes Karaliste ļaunprātīgas fiskālās rīcības risku saskata apstāklī, ka tirgus vērtībai neatbilstošas, bet vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām dēļ fiskāli neitrālas aktīvu pārvešanas starp māsasuzņēmumiem rezultātā varētu samazināties mātesuzņēmuma nerezidenta prasījuma pret māsasuzņēmumu rezidentu nodokļu vērtība, ir jānorāda, ka novērst ļaunprātīgo rīcību katrā ziņā būtu vienīgi mātesuzņēmuma nerezidenta rezidences valsts kompetencē.

32 — Sal. iepriekš ar 43. un nākamajiem punktiem.

86. Pieņēmums par aizliegtu brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu turklāt arī nenozīmē, ka Nīderlandes Karalistei tā rezultātā ir jāievieš īpašas tiesības grupām ar ārvalstu līdzdalību, kā sūdzas Vācijas Federatīvā Republika. Tā tas ir tādēļ, ka arī grupa, kurā ir mātesuzņēmums rezidents, vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām kontekstā paredz māsasuzņēmumu apvienošanu. Tādēļ mātesuzņēmuma nerezidenta gadījumā brīvība veikt uzņēmējdarbību tikai garantē, ka mātesuzņēmums nerezidents varēs baudīt Nīderlandes nodokļu režīma priekšrocības vismaz tā māsasuzņēmumu rezidentu kontekstā, ja jau tas pats nevar būt vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām daļa.

3) Secinājumi par lietu C-40/13

87. Tādēļ saistībā ar lietu C-40/13 ir jāsecina, ka Nīderlandes tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram Nīderlandē reģistrētie māsasuzņēmumi var apvienoties vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām tikai tad, ja mātesuzņēmums arī ir reģistrēts Nīderlandē vai tam šeit ir vismaz pastāvīgs uzņēmums, pārkāpj brīvību veikt uzņēmējdarbību.

## VI – Secinājumi

88. Ņemot vērā iepriekš minēto, uz prejudiciālajiem jautājumiem ir jāatbild:

EKL 43. pants, skatot to kopā ar EKL 48. pantu, vai attiecīgi LESD 49. pants, skatot to kopā ar LESD 54. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kāds tas jāpiemēro pamatlietā, kas sabiedrību ienākumu aplikšanas ar nodokli kontekstā

— ļauj mātesuzņēmumiem rezidentiem veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar to meitasuzņēmumu rezidentu apakšuzņēmumiem tikai tad, ja iestarpinātais meitasuzņēmums arī ir rezidents vai ja tas gan ir reģistrēts citā dalībvalstī, bet tam iekšzemē ir pastāvīgs uzņēmums;

— ļauj meitasuzņēmumiem rezidentiem veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām savā starpā tikai tad, ja to mātesuzņēmums arī ir rezidents vai ja tas gan ir reģistrēts citā dalībvalstī, bet tam iekšzemē ir pastāvīgs uzņēmums.