ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,

sniegti 2009. gada 10. septembrī [1]

I — Ievads

1. Ja sabiedrība piešķir izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības ar to savstarpēji saistītai sabiedrībai, tas var ietekmēt attiecīgo sabiedrību nodokļa aprēķina bāzi. Sabiedrība, kas piešķir priekšrocību, iespējams, gūst mazākus ieņēmumus vai attiecīgu summu var atskaitīt kā uzņēmuma darbības izdevumus, tādējādi samazinot savu nodokļu slogu. Turpretī ir sagaidāms, ka atbalsts palielina saņēmējas sabiedrības nodokļa aprēķina bāzi.

2. Ja darījumā iesaistītās sabiedrības ir dibinātas atšķirīgās dalībvalstīs, izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības piešķiršana noteiktos apstākļos var izraisīt ar nodokli apliekamā objekta pārvietošanu no vienas valsts uz citu.

3. Šo efektu nepieļauj pamata lietā piemērotais Beļģijas tiesiskais regulējums. Pamatojoties uz tā saukto neierobežotas konkurences principu (*arm's length principle*), nodokļu piemērošanas nolūkos tajā ir koriģēta attiecīgu priekšrocību piešķiršana savstarpēji saistītu sabiedrību starpā — it īpaši tad, ja atbalsta saņēmēja sabiedrība ir dibināta ārvalstī. Tāpēc *Tribunal de première instance de Mons* [Monsas pirmās instances tiesa] jautā, vai šāds tiesiskais regulējums neierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvu apriti.

4. Turklāt jānoskaidro, vai šo pamatbrīvību iespējamais ierobežojums ir pamatots. Lietā iesaistītās dalībvalstis un Komisija šajā sakarā, pirmkārt, norāda uz sabalansēta nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanu un, otrkārt, uz cīņu pret ļaunprātīgām darbībām. Tādējādi izskatāmā lieta dod iespēju sīkāk pārbaudīt šo pamatojuma elementu savstarpējo attiecību.

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *ESAO modeļa konvencija*

5. Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) modeļa konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu ienākuma nodokļa jomā 9. pantā neierobežotas konkurences princips ir formulēts šādi:

"1. Gadījumos, kad:

a) līgumslēdzējas valsts uzņēmums tieši vai netieši piedalās otras līgumslēdzējas valsts uzņēmuma vadībā vai kontrolē vai tam pieder daļa no šī uzņēmuma kapitāla, vai

b) vienas un tās pašas personas tieši vai netieši piedalās vienas līgumslēdzējas valsts uzņēmuma vadībā vai kontrolē vai tām pieder daļa no šī uzņēmuma kapitāla un vienlaikus tās tieši vai netieši piedalās otras līgumslēdzējas valsts uzņēmuma vadībā vai kontrolē vai tām pieder daļa no otras valsts uzņēmuma kapitāla,

un kad jebkurā no šiem gadījumiem šo divu uzņēmumu komerciālās un finanšu attiecības tiek veidotas vai nodibinātas saskaņā ar noteikumiem, kas atšķiras no noteikumiem, kuri būtu spēkā starp diviem neatkarīgiem (savstarpēji nesaistītiem) uzņēmumiem, tad jebkuru peļņu, ko gūtu viens no uzņēmumiem, bet kas netiktu gūta iepriekš minēto izveidoto noteikumu ietekmē, var iekļaut šī uzņēmuma peļņā un atbilstoši aplikt ar nodokļiem.

2. Gadījumos, kad līgumslēdzēja valsts iekļauj šīs valsts uzņēmuma peļņā (un attiecīgi apliek ar nodokļiem) peļņu, attiecībā uz kuru otras līgumslēdzējas valsts uzņēmums ir aplikts ar nodokļiem šajā otrā valstī, un šī iekļautā peļņa ir peļņa, ko būtu guvis pirmās līgumslēdzējas valsts uzņēmums, ja attiecības starp šiem diviem uzņēmumiem būtu bijušas tādas, kādas būtu starp diviem pilnīgi neatkarīgiem uzņēmumiem, tad otrai valstij ir jāizdara atbilstošas korektīvas attiecībā uz nodokļa lielumu, ar kuru tiek aplikta šī peļņa otrā valstī. Nosakot šīs korektīvas, jāņem vērā citi šīs konvencijas noteikumi un, ja nepieciešams, jārīko līgumslēdzēju valstu kompetento iestāžu savstarpējas konsultācijas." [Neoficiāls tulkojums]

B — *Dalībvalstu Arbitrāžas konvencija*

6. Eiropas Kopienas dalībvalstis ESAO modeļa konvencijas 9. panta noteikumus ir izmantojušas par paraugu 1990. gada 23. jūlija Konvencijai 90/436/EEK par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sakarā ar asociēto uzņēmumu peļņas korekciju [2] (turpmāk tekstā — "Arbitrāžas konvencija"). Šo konvenciju, kas pamatojas uz EEK līguma 220. pantu (vēlāk — EK līguma 220. pants, tagad — EKL 293. pants), ir noslēgušas vai attiecīgi tai pievienojušās visas dalībvalstis [3].

7. Arbitrāžas konvencijas 4. panta 1. punkts vārds vārdā atbilst ESAO modeļa konvencijas 9. panta 1. punktam. Ja peļņas korekcijas rezultātā saskaņā ar Arbitrāžas konvencijas 4. pantu rodas dubulta nodokļu uzlikšana, pamatojoties uz attiecīgā uzņēmuma pieteikumu, jāveic savstarpējas vienošanās procedūra un, ja nepieciešams, samierināšanas procedūra iesaistīto dalībvalstu nodokļu iestāžu starpā (Arbitrāžas konvencijas 6. un 7. pants).

2 — OV L 225, 10. lpp.

3 — Kā pēdējo par Bulgārijas un Rumānijas pievienošanos skat. Akta par Bulgārijas Republikas un Rumānijas pievienošanās nosacījumiem un pielāgojumiem Līgumos, kas ir Eiropas Savienības pamatā (OV 2005, L 157, 203. lpp.), 3. pantu saistībā ar Padomes 2008. gada 23. jūnija Lēmumu 2008/492/EK attiecībā uz Bulgārijas un Rumānijas pievienošanos 1990. gada 23. jūlija Konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sakarā ar asociēto uzņēmumu peļņas korekciju (OV L 174, 1. lpp.) un Padomes 2008. gada 23. jūnija Lēmumu 2008/493/EK, ar ko groza Bulgārijas un Rumānijas Pievienošanās akta I pielikumu (OV L 174, 6. lpp.).

C — *Beļģijas tiesiskais regulējums*

8. *Code des impôts sur les revenus 1992* (1992. gada Likums par ienākuma nodokli, turpmāk tekstā — "*CIR* 92") 26. pantā ir noteikts:

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

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

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

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

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

9. Saskaņā ar attiecīgās valsts judikatūru priekšrocībai ir izņēmuma raksturs, ja to piešķir atšķirīgi no ierastās kārtības vai noteikumiem līdzīgos gadījumos. Bezatlīdzības priekšrocība ir priekšrocība, ko piešķir, nenosakot atbilstošu pienākumu vai nesaņemot atlīdzību [4].

10. *CIR* 92 227. pantā ir šāda nerezidentu definīcija:

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

11. *CIR* 92 49. panta 1. punktā ir noteikts:

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

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

12. *CIR* 92 79. pantā tiek ierobežotas izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības saņēmējas sabiedrības tiesības atskaitīt zaudējumus:

"Ar profesionālu darbību saistītus zaudējumus nevar atskaitīt no peļņas vai ienākumu daļas, kas izriet no izņēmuma rakstura un

4 — Skat. Beļģijas Konstitucionālās tiesas 2008. gada 6. novembra spriedumu lietā Nr. 151/2008 (2008. gada 4. decembra *Moniteur Belge*, 63824. lpp., B.4.2. punkts) un Beļģijas Kasācijas tiesas 2000. gada 10. apriļa spriedumu (*Arresten van het Hof van Cassatie 2000*, 240, *Pasicrisie Belge* 2000, I, 240).

bezatlīdzības priekšrocībām, kuras nodokļa maksātājs neatkarīgi no saņemšanas veida ir tieši vai netieši saņēmis no uzņēmuma, ar kuru tas ir tieši vai netieši savstarpēji saistīts."

13. Turklāt *CIR* 92 207. pantā ir aizliegts veikt citus atskaitījumus no peļņas, kas izriet no izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocībām.

III — Fakti un prejudiciālie jautājumi

14. *S.A. Société de Gestion Industrielle* (*SGI*) (turpmāk tekstā — "*SGI*") ir saskaņā ar Beļģijas tiesībām dibināta holdinga sabiedrība, kas darbojas metalurģijas nozarē. Tai pieder 65 % no Francijā dibinātas akciju sabiedrības *Recydem* akcijām, un tā ir arī šī uzņēmuma valdes locekle. Luksemburgā dibināta sabiedrība *S.A. Cobelpin* ir *SGI* valdes locekle un viena no tās rīkotājdirektoriem (*administrateurs délégués*). Turklāt *Cobelpin* pieder 34 % *SGI* akciju. Otrs *SGI* rīkotājdirektors ir Domeniko Leone [*Domenico Leone*]. Vienlaikus viņš ir arī *Cobelpin* un *Recydem* valdes loceklis.

15. Pēc pārbaudes 2003. gada 13. oktobrī Beļģijas nodokļu iestādes sagatavoja divus paziņojumus par labojumiem attiecībā uz 2001. un 2002. taksācijas gadu. Līdztekus citiem konstatējumiem saskaņā ar *CIR* 92 26. pantu *SGI* pelņai tika pieskaitīta summa BEF 1 891 806 (EUR 46 897). Tā atbilst 5 % likmei no BEF 37 836 113 gadā. Šo summu *SGI* bija piešķīrusi *Recydem* kā bezprocentu aizdevumu.

16. Iesniedzējtiesa uzskata, ka, pieskaitot procentus, nodokļu iestāde ir pareizi piemērojusi *CIR* 92 26. pantu. It īpaši neesot nekāda komerciāla pamatojuma, lai *SGI* piešķirtu *Recydem* bezprocentu aizdevumu. Kamēr izskatāmajā laikposmā *Recydem* bija finansiāli nodrošināta un guva peļņu, *SGI* atradās smagā situācijā lielu kredītsaistību dēļ.

17. Turklāt finanšu iestāde neatzina, ka drīkst atskaitīt atlīdzību, kas LUF 350 000 (EUR 8676,00) apmērā mēnesī tika izmaksāta *Cobelpin* par tās darbu *SGI* valdē. Šie maksājumi neatbilstot *CIR* 92 49. pantā paredzētā atskaitījuma nosacījumiem, jo tie esot acīmredzami nesaprātīgi un pilnīgi nesamērīgi, ņemot vērā veiktā darba ekonomisko lietderību. *Cobelpin* pārstāvis valdē esot Filips Brilo [*Philippe Brilot*], kurš turklāt pats esot arī *SGI* valdes loceklis. Šis darījums esot zaudējumus izraisošs darījums, kas veikts tikai tāpēc, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas.

18. Arī iesniedzējtiesa uzskata, ka šāda atlīdzība nav ar profesionālu darbību saistīti izdevumi, ko drīkst atskaitīt saskaņā ar *CIR* 92 49. pantu. Piemērojot *CIR* 92 26. pantu, izņēmuma rakstura priekšrocības, ko *SGI* esot piešķīrusi *Cobelpin*, nevarot atbrīvot no nodokļa un tās esot jāpieskaita *SGI* peļņai.

19. Pēc pārsūdzības procedūras *SGI* cēla prasību *Tribunal de première instance de Mons* par nodokļu paziņojumiem. Ar 2007. gada 19. jūnija lēmumu lietu izskatošā tiesa lūdza Tiesu sniegt prejudiciālu nolēmumu par šādiem jautājumiem:

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

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

20. Tiesvedībā Tiesā rakstveida un mutvārdu apsvērumus ir iesniegušas *SGI*, Beļģijas, Vācijas un Zviedrijas valdības, kā arī Eiropas Kopienu Komisija.

IV — Juridiskais vērtējums

21. Ar abiem prejudiciālajiem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai tāda valsts tiesību norma kā *CIR* 92 26. pants atbilst EKL 43. pantā atzītajai brīvībai veikt uzņēmējdarbību un EKL 56. pantā garantē-

tajai kapitāla brīvai apritei, ja nepieciešams, saistībā ar EKL 12. pantu.

22. Tomēr pirms pievēršanās šiem jautājumiem es vēlētos īsumā izteikties par pamata lietā piemēroto valsts tiesisko regulējumu.

23. Iesniedzējtiesa uzskata, ka *CIR* 92 26. pants pamato nepieprasīto aizdevuma procentu pieskaitīšanu *SGI* ienākumiem un pārāk augsto atlīdzības maksājumu par darbu valdē "reintegrāciju" tās ienākumos. Tomēr no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka attiecībā uz atlīdzību, ko *SGI* ir izmaksājusi *Cobelpin* par darbu valdē, nodokļu iestāde acīmredzami nav piemērojusi *CIR* 92 26. pantu. Gluži pretēji — pamatojoties uz *CIR* 92 49. pantu, tā nav atzinusi šos maksājumus par uzņēmuma darbības izdevumiem.

24. Beļģijas valdība paskaidro, ka Beļģijas judikatūrā un tiesību doktrīnā neesot vienprātības par šo abu tiesību normu savstarpējo attiecību. Tomēr, atbildot uz Tiesas jautājumu, tā norāda uz jaunāku Konstitucionālās tiesas spriedumu. Saskaņā ar to abas tiesību normas esot jāpiemēro neatkarīgi viena no otras [5].

25. Lai gan *Tribunal de première instance de Mons* arī uzskata, ka atlīdzības maksājumi katrā ziņā ir pārāk augsti un tāpēc tos nevar atskaitīt kā uzņēmuma darbības izdevumus saskaņā ar *CIR* 92 49. pantu, tā ir lūgusi interpretēt pamatbrīvības tikai attiecībā uz *CIR* 92 26. pantu. Tāpēc var neaplūkot jautājumu par to, kāda nozīme, pieņemot lēmumu pamata lietā, varētu būt arī *CIR* 92 49. pantam [6].

A — *Attiecīgā pamatbrīvība*

26. Vispirms jānoskaidro, vai izskatāmajā lietā ir piemērojama gan brīvība veikt uzņēmējdarbību, gan kapitāla brīva aprite un attiecīgi — kura no tām ir jāizvērtē vispirms.

5 — Iepriekš 4. zemsvītras piezīmē minētā 2008. gada 6. novembra sprieduma B.10.3. un B.10.4. punkts. Tomēr šis spriedums attiecas uz *CIR* 92 26. panta jauno redakciju, kas ir spēkā no 2008. gada 1. janvāra. Tajā pašlaik tiek nepārprotami uzsvērts, ka šī tiesību norma jāpiemēro, "neņemot vērā 49. panta piemērošanu".

6 — Tikai cita starpā ir piebilsts, ka *CIR* 92 49. pants — pretēji *CIR* 92 26. pantam — neparedz atšķirīgu regulējumu valsts un pārrobežu mērogā veiktiem izdevumiem.

27. Tā kā EKL 43. pants un 56. pants jau ir vispārējā diskriminācijas aizlieguma pilsonības dēļ īpašas izpausmes, papildus nav jāatsaucas uz EKL 12. pantu [7].

28. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai noteiktu, uz kuru pamatbrīvību attiecas valsts tiesiskais regulējums, vispirms jāņem vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma būtība [8].

29. Ja valsts tiesību akti attiecas uz kapitāla daļām, kas to īpašniekam ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz šīs sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību, uz tiem vispirms attiecas brīvība veikt uzņēmējdarbību [9]. Tomēr Tiesa nav noteikusi nekādu vispārēju līdzdalības robežu, kas jāsasniedz, lai varētu runāt par noteiktu ietekmi [10].

30. Tajā pašā laikā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību Tiesa "galvenokārt" ir attiecinājusi arī tādu tiesisko regulējumu, kas skar tikai attiecības uzņēmumu grupas ietvaros [11]. Tomēr arī šajā kontekstā tā nav definējusi, kādi nosacījumi jāizpilda, lai vairākus uzņēmumus uzskatītu par grupu.

31. *CIR* 92 26. panta otrās daļas 1. punkts attiecas uz priekšrocībām, ko viena sabiedrība piešķir citai sabiedrībai, ar kuru tā ir tieši vai netieši savstarpēji saistīta. Kā Beļģijas valdība ir paskaidrojusi, atbildot uz jautājumu, savstarpēja saistība šīs tiesību normas nozīmē var pamatoties, bet tai katrā ziņā nav jāpamatojas uz noteiktu kapitāla daļu skaitu. Drīzāk savstarpēja saistība var pamatoties arī, piemēram, uz finanšu attiecībām vai atkarību no noteiktām izejvielām vai tehnoloģijām.

7 — Šajā ziņā skat. 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft* u.c. (*Recueil*, I-1727. lpp., 38. un 39. punkts), 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-443/06 *Hollmann* (Krājums, I-8491. lpp., 28. un 29. punkts) un 2008. gada 17. janvāra spriedumu lietā C-105/07 *Lammers & Van Cleeff* (Krājums, I-173. lpp., 14. punkts).

8 — Kopsavilkumā skat. 2007. gada 24. maija spriedumu lietā C-157/05 *Holböck* (Krājums, I-4051. lpp., 22. punkts) ar norādi uz 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (Krājums, I-7995. lpp., 31.–33. punkts), 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (Krājums, I-11673. lpp., 37. un 38. punkts) un 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (Krājums, I-11753. lpp., 36. punkts), kā arī 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (Krājums, I-2107. lpp., 26.–34. punkts).

9 — Skat. 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars* (*Recueil*, I-2787. lpp., 21. punkts), 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA* (Krājums, I-6373. lpp., 20. punkts), 2008. gada 2. oktobra spriedumu lietā C-360/06 *Heinrich Bauer Verlag* (Krājums, I-7333. lpp., 27. punkts) un 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā C-282/07 *Truck Center* (Krājums, I-10767. lpp., 25. punkts).

10 — Ja līdzdalības īpatsvars ir 10 %, no 2009. gada 1. janvāra jau ir jāpiemēro Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīva 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2003. gada 22. decembra Direktīvu 2003/123/EK (OV 2004, L 7, 41. lpp.).

11 — Iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 32. punkts; iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Oy AA*, 23. punkts, un iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minētais spriedums *lietā Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 33. punkts.

32. Šajos apstākļos ir jāpieņem, ka attiecīgā valsts tiesību norma attiecas galvenokārt uz tādām situācijām, kuras ietilpst brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā. Proti, uzņēmums piešķirs izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības citam uzņēmumam tad, ja tas pats vai tā akcionāri gūs netiešu labumu no šī darījuma, piemēram, ja šādā veidā var samazināt uzņēmumu grupas kopējo nodokļu slogu.

33. Tomēr nav izslēgts, ka tiek ietekmētas arī citas pamatbrīvības. Piemēram, varētu atsaukties uz preču vai kapitāla brīvu apriti vai pakalpojumu sniegšanas brīvību, ja priekšrocība tiek piešķirta, pamatojoties uz īpašām interesēm par noteiktu preču piegādēm, finanšu darījumiem vai citiem pakalpojumiem, un konkrētos darījumos netiek prasīta īpaša atlīdzība.

34. Tā kā *CIR* 92 26. pantā, iespējams, ir regulēti ne tikai gadījumi, kad nodokļa maksātājs izmanto brīvību veikt uzņēmējdarbību, otrajā posmā jāpārbauda, kā jākvalificē pamata lietas konkrētie fakti.

35. Šajā ziņā jāsecina, ka gan *Cobelpin* līdzdalībai *SGI*, gan *SGI* līdzdalībai *Recydem* ir tāds īpatsvars, kas akcionāriem ļauj īstenot noteiktu ietekmi attiecīgajās sabiedrībās. Turklāt *Cobelpin* ir *SGI* valdes locekle un šajā statusā tai ir arī galvenā ietekme uz šī uzņēmuma vadību. Tā kā abi ar *SGI* saistītie uzņēmumi turklāt ir dibināti citās dalībvalstīs — *Recydem* Francijā un *Cobelpin* Luksemburgā —, izskatāmie fakti vispirms ir jāizvērtē saskaņā ar EKL 43. pantu saistībā ar EKL 48. pantu.

36. Līdz ar to var palikt atklāts jautājums par to, vai līdztekus brīvībai veikt uzņēmējdarbību izskatāmajā situācijā ir piemērojama arī kapitāla brīva aprite vai, iespējams, citas pamatbrīvības [12].

37. Tomēr konkurences attiecību noskaidrošana nolēmuma pieņemšanu lietā ietekmētu tikai tad, ja lieta būtu saistīta ar trešām valstīm un rastos nozīme paplašinātai kapitāla brīvas aprites piemērošanas jomai. Tādējādi

12 — Vairākos nolēmumos Tiesa ir atzinusi, ka līdztekus brīvībai veikt uzņēmējdarbību valsts tiesiskais regulējums nav papildus jāizvērtē attiecībā pret EKL 56. pantu, ja kapitāla aprites ierobežojums ir brīvības veikt uzņēmējdarbību iespējama ierobežojuma neizbēgamas sekas (skat. iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 34. punkts un tajā minētā judikatūra). Jaunākos spriedumos šo pašu konkurences risinājumu Tiesa ir attiecinājusi arī uz gadījumu, kad valsts tiesību norma ir jāpiemēro, neņemot vērā līdzdalības īpatsvaru, tomēr konkrētā pamata lieta attiecas tikai uz tādu līdzdalību, kas ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz attiecīgā uzņēmuma vadību (2008. gada 26. jūnija spriedums lietā C-284/06 *Burda* (Krājums, I-4571. lpp., 71.–74. punkts) un 2009. gada 18. jūnija spriedums lietā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (Krājums, I-5145. lpp., 33. punkts)). Ir strīdīgi, vai Tiesas izteikumi jāsaprot tā, ka kapitāla brīva aprite vienmēr nav jāņem vērā tad, ja pamata lietas konkrētie fakti ir par līdzdalības attiecībām, kas nozīmē, ka ir jāievēro brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas joma (skat. arī ģenerāladvokāta Bota [*Bot*] 2009. gada 9. jūlija secinājumus lietā C-182/08 *Glaxo Wellcome* (lieta atrodas izskatīšanā Tiesā, 86. un nākamie punkti)).

situācijās, kas skar tikai attiecīgo valsti, var neaplūkot jautājumu par brīvības veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvas aprites savstarpējo attiecību, jo šo pamatbrīvību pārbaudes kritēriji lielā mērā ir identiski.

38. Izskatāmā lieta nav saistīta ar kādu trešo valsti. Tā kā tādējādi saskaņā ar noteikumiem par kapitāla brīvu apriti veiktas pārbaudes rezultāts būtu tāds pats kā pārbaudei atbilstoši brīvības veikt uzņēmējdarbību kritērijam, ņemot vērā procesuālās ekonomijas apsvērumus, izskatāmo lietu izvērtēšu tikai brīvības veikt uzņēmējdarbību kontekstā.

B — *Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums*

39. Brīvība veikt uzņēmējdarbību attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Eiropas Kopienā, ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību [13].

40. Lai gan Līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis atbilstoši to formulējumam ir nodrošināt uzņemošajā dalībvalstī tādu pašu attieksmi kā pret šīs valsts pilsoņiem vai sabiedrībām, tie arī nepieļauj, ka izcelsmes dalībvalsts kādam no saviem pilsoņiem vai sabiedrībai, kas dibināta atbilstoši tās tiesību aktiem, citā dalībvalstī rada šķēršļus uzņēmējdarbībai vai padara to mazāk pievilcīgu [14].

41. Saskaņā ar *CIR* 92 26. panta pirmo daļu izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocība tiek pieskaitīta tā uzņēmuma peļņai, kas piešķīris šo priekšrocību. Tomēr šāda pieskaitīšana nav jāveic, ja priekšrocība tiek ieskaitīta saņēmēja ienākumos, kas ir apliekami ar nodokli. Šādu pieskaitīšanu gan var neveikt tikai tad, ja priekšrocību saņem attiecīgajā valstī dibināta sabiedrība. Turpretī, ja atbalsta saņēmēja sabiedrība ir dibināta citā dalībvalstī un ir savstarpēji saistīta ar atbalsta piešķīrēju sabiedrību, *CIR* 92 26. panta otrās daļas 1. punktā ir aizliegts neveikt šo pieskaitīšanu.

13 — 1999. gada 21. septembra spriedums lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN* (*Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts), 2005. gada 13. decembra spriedums lietā C-446/03 *Marks & Spencer* (Krājums, I-10837. lpp., 30. punkts) un iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, 37. punkts.

14 — Skat. 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-264/96 *ICI* (*Recueil*, I-4695. lpp., 21. punkts), iepriekš 13. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 31. punkts; iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 42. punkts, un 2008. gada 27. novembra spriedumu lietā C-418/07 *Papillon* (Krājums, I-8947. lpp., 16. punkts).

42. Tādējādi šī tiesību norma paredz atšķirīgu tiesisko regulējumu atkarībā no tā, vai attiecīgajā valstī dibināta sabiedrība piešķir izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocību ar to savstarpēji saistītai sabiedrībai, kas dibināta šajā pašā valstī vai citā dalībvalstī.

43. Tomēr Beļģijas un Vācijas valdības apgalvo, ka, ņemot vērā turpmāko kontekstu, tiesiskais regulējums nerada nelabvēlīgāku attieksmi pret pārrobežu situācijām. Izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības pieskaitīšana gan neesot jāveic tādās situācijās attiecīgajā valstī, kad priekšrocības tiek ieskaitītas saņēmēja ienākumos, kas ir apliekami ar nodokli. Tomēr saskaņā ar *CIR* 92 79. pantu un 207. pantu attiecīgos ienākumus priekšrocības saņēmējs nevarot kompensēt ar saviem zaudējumiem. Tādēļ arī attiecīgās valsts iekšējās situācijās atbilstīgā peļņa tajā pašā periodā ir apliekama ar nodokli, tikai nevis sabiedrībai, kas piešķir priekšrocību, bet gan sabiedrībai, kas saņem šo priekšrocību.

44. Līdz ar to Beļģijas un Vācijas valdības nav pilnībā atspēkojušas argumentu, ka attiecībā uz izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības piešķiršanu sabiedrībai nerezidentei tiesiskais regulējums ir nelabvēlīgāks nekā attiecībā uz atbilstīgiem darījumiem starp attiecīgajā valstī dibinātām sabiedrībām.

45. Šajā sakarā jāteic, ka minētās valdības pamatojas uz uzņēmumu grupas vispārēju vērtējumu un ņem vērā, ka nav atšķirības, kurai grupas sabiedrībai tiek pieskaitīti noteikti ienākumi, ja vien pārvietošana nevar izraisīt uzlabotu zaudējumu izmantošanu grupā. Tomēr šāds vērtējums katrā ziņā nav pamatots, ja attiecīgās sabiedrības nav tieši vai netieši savstarpēji saistītas ar līdzdalību 100 % apmērā. No X sabiedrības un tās akcionāru viedokļa var gan būt atšķirība, vai izņēmuma rakstura priekšrocība, ko X piešķīrusi citai sabiedrībai, tiek pieskaitīta tās peļņai vai atbalsta saņēmējas sabiedrības peļņai. Proti, ja atbalsta saņēmējā sabiedrībā līdztekus X ir arī citi akcionāri, arī tie uzņemas nodokļu sloga daļu.

46. Tomēr, pat pieļaujot, ka uzņēmumu grupas vispārējs vērtējums izskatāmajā lietā ir piemērots, lai varētu izvērtēt nodokļu tiesību aktus, pārrobežu gadījumos tik un tā rodas nelabvēlīgas sekas. Kā uzsver *SGI* un kam piekrīt arī Beļģijas valdība, peļņas korekcija valstī, kurā dibināta sabiedrība, kura ir piešķīrusi priekšrocību, var izraisīt to, ka vieniem un tiem pašiem ienākumiem nodoklis tiek piemērots divreiz.

47. Tā, piemēram, maksājumi, ko *SGI* ir veikusi *Cobelpin* par tās darbu valdē, tika pieskaitīti *SGI* peļņai (proti, netika atskaitīti no tās ienākumiem). Vienlaikus tie paši maksājumi tika iekļauti *Cobelpin* nodokļa

aprēķina bāzē un uz tiem attiecās Luksemburgā piemērotais nodoklis [15]. Arī attiecībā uz fiktīviem procentiem par aizdevumu *Recydem* rodas vairākkārtējas nodokļa piemērošanas risks. Procenti tika pieskaitīti *SGI* peļņai. Tā kā faktiski *Recydem* procentus tomēr nav maksājusi, Francijas nodokļu administrācija tos tik vienkārši nevar atzīt par uzņēmuma darbības izdevumiem.

48. Dalībvalstis gan pareizi norāda, ka dubultu nodokļu uzlikšanu var novērst, piemērojot Arbitrāžas konvenciju. Tā, pamatojoties uz šo konvenciju, *Cobelpin* vai attiecīgi *Recydem* varētu pieprasīt koriģēt to aprēķinātos ienākumus, ņemot vērā *SGI* piešķirtajām priekšrocībām piemēroto nodokļu režīmu Beļģijā. Tomēr šim nolūkam, iespējams, nepieciešamā savstarpējas vienošanās procedūra starp iesaistītajām nodokļu iestādēm tiek veikta, tikai pamatojoties uz nodokļa maksātāja pieteikumu, un tādējādi rada tam papildu administratīvos izdevumus. Turklāt procedūras laikā dubulti piemērotais nodoklis nodokļa maksātājam jāsamaksā iepriekš. Tāpat, ja tiek pilnībā izmantoti konvencijā paredzētie procesuālie termiņi, savstarpējas vienošanās procedūra un iespējamā turpmākā arbitrāžas procedūra var ilgt vairākus gadus.

49. Turpretī dubultas nodokļu uzlikšanas risks attiecīgos darījumos attiecīgajā valstī katrā ziņā ir izslēgts, jo šeit priekšrocība netiek pieskaitīta, ja tās saņēmējs iekļauj šo priekšrocību ar nodokli apliekamajos ienākumos [16].

50. Iespējama dubulta nodokļu uzlikšana vieniem un tiem pašiem ienākumiem izskatāmajā lietā ir ne tikai divu dalībvalstu nodokļu ieturēšanas kompetences paralēlas īstenošanas sekas, kas saskaņā ar Tiesas judikatūru Kopienu tiesību pašreizējā attīstības stadijā neierobežo pamatbrīvības [17]. Drīzāk tā izriet no atšķirīga nodokļu režīma, ko viena un tā pati dalībvalsts piemēro līdzīgiem darījumiem.

51. Šai dalībvalstij principā būtu iespējams nepieļaut dubultas nodokļu uzlikšanas risku, neveicot peļņas korekciju arī tādu priekšrocību gadījumos, ko sabiedrība rezidente piešķir sabiedrībai nerezidentei, ja priekšrocībai tiek piemērots nodoklis atbalsta saņēmējā sabiedrībā. Tai gan būtu jāsamierinās ar

15 — Iesniedzējtiesa norāda, ka šos ienākumus *Cobelpin* gan varēja kompensēt ar saviem zaudējumiem. Tomēr tas nemaina faktu, ka uz tiem attiecas Luksemburgā piemērotais nodoklis un katrā ziņā tiek samazināti uz nākamo taksācijas gadu pārnestie zaudējumi.

16 — Ņemot vērā iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minēto *CIR* 92 26. panta jauno redakciju, saskaņā ar kuru paralēli var piemērot *CIR* 92 49. pantu, pašlaik arī situācijās attiecīgajā valstī varētu rasties dubulta nodokļu uzlikšana vieniem un tiem pašiem ienākumiem, ar ko gan, pēc Beļģijas Konstitucionālās tiesas domām, ir jāsamierinās (skat. iepriekš 4. zemsvītras piezīmē minēto 2008. gada 6. novembra spriedumu). Tomēr *ratione temporis* jaunā redakcija pamata lietā nav piemērojama.

17 — Šajā ziņā skat. 2006. gada 14. novembra spriedumu lietā C-513/04 *Kerckhaert* un *Morres* (Krājums, I-10967. lpp., 20. punkts), 2007. gada 6. decembra spriedumu lietā C-298/05 *Columbus Container Services* (Krājums, I-10451. lpp., 43. un 51. punkts), 2009. gada 12. februāra spriedumu lietā C-67/08 *Block* (Krājums, I-883. lpp., 28. un 31. punkts) un 2009. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-128/08 *Damseaux* (Krājums, I-6823. lpp., 35. punkts).

to, ka ar nodokli apliekamais objekts tiek pārvietots uz atbalsta saņēmējas sabiedrības rezidences valsti. Tas, vai Kopienu tiesībās tiešām ir šāda prasība, tūlīt būs jānoskaidro pamatojuma pārbaudē.

52. Starpsecinājumā jāsecina, ka, ņemot vērā atšķirīgu attieksmi pret darījumiem attiecīgajā valstī un pārrobežu mērogā, tāds valsts tiesiskais regulējums kā *CIR* 92 26. pants var kavēt vai padarīt mazāk pievilcīgu uzņēmumu izveidošanu citā dalībvalstī. Tādējādi šī tiesību norma ierobežo EKL 43. pantā garantētās brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanu.

C — *Ierobežojuma pamatojums*

53. Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums ir pieļaujams tikai gadījumā, ja to pamato primāri vispārējo interešu apsvērumi. Tomēr šādā gadījumā tam jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai [18].

18 — Iepriekš 13. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 35. punkts; iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 47. punkts; iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 64. punkts, un iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, 57. punkts.

54. Iesaistītās valdības un Komisija piekrīt, ka tāds tiesiskais regulējums kā *CIR* 92 26. pants ir paredzēts, lai nodrošinātu sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm. Vienlaikus šie lietas dalībnieki norāda uz pamatojuma elementu par cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, novēršot ļaunprātīgas darbības.

55. Turklāt iepriekš minēto pamatojuma elementu Vācijas valdība atzīst par galveno un uzskata, ka tas esot jāpiemēro arī neatkarīgi no pamatojuma par cīņu pret ļaunprātīgām darbībām. Katrā ziņā pamatojuma elementu par sabalansēta nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma saglabāšanu tā apjomā nedrīkstot ierobežot ar tik stingru samērīguma pārbaudi, kādu Tiesa veic saistībā ar cīņu pret ļaunprātīgām darbībām.

1) Par pamatojuma elementa par nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma saglabāšanu un pamatojuma elementa par cīņu pret ļaunprātīgām darbībām savstarpējo attiecību

56. Kā zināms, spriedumā lietā *Marks & Spencer* nodokļu ieturēšanas kompetences sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanu Tiesa ir atzinusi par primāru vispārējo interešu apsvērumu, kas var pamatot pamat-

brīvību ierobežojumu. Turklāt sākotnēji kā ar to saistītu elementu tā ir norādījusi izvairīšanos no zaudējumu divkāršas ņemšanas vērā un cīņu pret izvairīšanos no nodokļiem/nodokļu maksāšanas [19]. Vēlāk sabalansēta nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma saglabāšanu kā pamatojumu Tiesa ir atzinusi arī tad, ja nav abu šo papildu elementu [20].

57. Atzīstot šo pamatojuma elementu, Tiesa nozīmi piešķir apstāklim, ka tiešo nodokļu iekasēšana būtībā ietilpst dalībvalstu kompetencē [21]. Ja Kopienā nav tiesību aktu saskaņošanas pasākumu, dalībvalstis saglabā kompetenci arī noteikt savu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma kritērijus, noslēdzot konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu vai veicot vienpusējus pasākumus [22]. Turklāt Tiesa ir atzinusi, ka tāpat būtu lietderīgi dalībvalstīm ņemt vērā starptautisko praksi un it īpaši konvenciju modeļus, ko ir izstrādājusi ESAO [23].

58. Citās lietās kā galveno pamatojuma elementu Tiesa ir atzinusi izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu. Saskaņā ar to pamatbrīvību ierobežojumi, lai cīnītos pret ļaunprātīgām darbībām, ir pamatoti, ja tiesiskais regulējums konkrēti attiecas uz pilnībā fiktīviem mehānismiem, kuru mērķis ir izvairīties no attiecīgās dalībvalsts tiesību aktu piemērošanas [24].

59. Tātad šādi ļaunprātīgi mehānismi ir tikai īpašs veids, kā notiek iejaukšanās nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumā starp dalībvalstīm. Ja fiktīvi mehānismi tiek izvēlēti, lai ienākumiem vienā dalībvalstī nevarētu piemērot nodokli un tā vietā tiem piemērotu nodokli citā valstī, tas nav nekas cits kā kaitējums sabalansētam nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumam [25]. Tādēļ cīņa pret

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

20 — Iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Oy AA*, 60. punkts, un 2008. gada 15. maija spriedums lietā C-414/06 *Lidl Belgium* (Krājums, I-3601. lpp., 40. punkts).

21 — Iepriekš 13. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 29. punkts; iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 40. punkts; iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 25. punkts, un iepriekš 12. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, 24. punkts.

22 — Skat. 1998. gada 12. maija spriedumu lietā C-336/96 *Gilly* (*Recueil*, I-2793. lpp., 24. un 30. punkts) un 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-513/03 *Van Hilten-Van der Heijden* (Krājums, I-1957. lpp., 47. punkts), kā arī iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 49. punkts, un iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Oy AA*, 52. punkts.

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

24 — It īpaši skat. iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minētos spriedumus lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 51. punkts, un lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 72. punkts.

25 — Skat. iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 56. punkts.

šādām darbībām parasti nav pašmērķis, bet gan tai ir plašāks mērķis nodrošināt dalībvalsts tiesības īstenot savu nodokļu ieturēšanas kompetenci attiecībā uz tās teritorijā veiktām darbībām.

60. Tomēr tas nenozīmē, ka pamatojuma elementu par sabalansētu nodokļu ieturēšanas sadalījumu vienmēr piemēro tikai tad, ja vienlaikus ir izpildīti nosacījumi par pamatojuma elementu, kas izriet no cīņas pret ļaunprātīgām darbībām. Atkarībā no izvērtējamā valsts tiesību akta uzbūves un mērķa sabalansēta nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma saglabāšanai var būt noteicošā nozīme arī vienai pašai vai kopā ar citiem pamatojuma elementiem.

61. Uz fiktīva mehānisma kritēriju vienmēr jāatsaucas tad, ja ārēji šķiet, ka pārrobežu darījumi ir parasti saimnieciski darījumi. Tad principā ir spēkā pieņēmums, ka darījums ir veikts, likumīgi izmantojot brīvību veikt uzņēmējdarbību [26]. Tikai tad, ja šo šķietamību atspēko pierādījums, ka konkrētajā veidā darījumam faktiski nav reāla pamata, tiek kaitēts sabalansētam nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumam starp dalībvalstīm.

62. *CIR* 92 26. pantā paredzētais tiesiskais regulējums pieprasa izvērtēt konkrētos darījumus starp savstarpēji saistītiem uzņēmumiem. Atbilstoši neierobežotas konkurences principam jāizlemj, vai puses ir vienojušās par parastiem vai no komerciālā viedokļa nesaprotamiem nosacījumiem. Tāpēc pamatojuma ietvaros ir lietderīgi vispirms pārbaudīt, vai tiesību normas mērķis ir cīņa pret fiktīviem mehānismiem, kas izvēlēti, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas. Tomēr otrajā posmā kā patiesais motīvs ir jāņem vērā nodokļu kompetenču sadalījuma saglabāšana.

63. Tā kā cīņa pret ļaunprātīgām darbībām fiktīvu mehānismu veidā, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas, kā minēts, ir pamatojuma elementa par sabalansēta nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma saglabāšanu sastāvdaļa, attiecīgo pamatojuma elementu ietvaros arī nav jāpiemēro atšķirīgi kritēriji, pārbaudot samērīgumu. Valstī noteikti ierobežojumi, kas attiecas ne tikai uz ļaunprātīgām darbībām, bet arī uz parastiem darījumiem, nav samērīgi, jo tie pārsniedz to, kas nepieciešams mērķa sasniegšanai. Ja dažādās valstīs dibinātas sabiedrības veic darījumus, piemērojot raksturīgus komerciālus noteikumus, tas neietekmē nodokļu kompetenču sadalījumu. Ja kāda valsts tiesību norma tomēr kavētu veikt šādus darījumus, tā arī nebūtu samērīga.

26 — Šajā ziņā skat. iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 73. punkts un tajā minētā judikatūra, un iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Lammers & Van Cleeff*, 27. punkts.

2) Pamatojuma pārbaude

64. Vispirms jāpārbauda, vai *CIR* 92 26. pants ir piemērots, lai sasniegtu izvirzītos mērķus.

65. Lai fiktīvus mehānismus, kas kaitē nodokļu kompetenču sadalījumam, norobežotu no parastiem darījumiem, *CIR* 92 26. pantā, pirmkārt, ir ņemta vērā iesaistīto uzņēmumu savstarpējā saistība un, otrkārt, piešķirtās priekšrocības izņēmuma vai bezatlīdzības raksturs. Ja šie nosacījumi ir izpildīti, priekšrocība tiek pieskaitīta tās sabiedrības nodokļa aprēķina bāzei, kas to ir piešķīrusi.

66. Pamata lietā šī noteikuma piemērošana ir izraisījusi to, ka procenti 5 % apmērā, ko saskaņā ar nodokļu iestādes aplēsēm *SGI* būtu varējusi iegūt par *Recydem* piešķirto aizdevumu, tika pieskaitīti *SGI* ienākumiem. Maksājumi, kas tika veikti *Cobelpin* par tās darbu valdē, tāpat tika ieskaitīti *SGI* nodokļa aprēķina bāzē, jo par tiem no *Cobelpin* netika saņemta nekāda reāla atlīdzība.

67. Valsts tiesību normā ir ņemts vērā ESAO modeļa konvencijas 9. pants un Arbitrāžas konvencijas 4. pants, kuros ir paredzētas attiecīgas peļņas korekcijas, ja darījumi starp savstarpēji saistītām sabiedrībām neatbilst neierobežotas konkurences nosacījumiem.

68. Spriedumā lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* Tiesa principā ir atzinusi, ka neierobežotas konkurences princips ir piemērots kritērijs, lai fiktīvus mehānismus varētu norobežot no reāliem komerciāliem darījumiem. Par šajā lietā izskatāmo nepietiekamas kapitalizācijas tiesisko regulējumu tā ir izteikusies šādi:

"Tas, ka sabiedrībai rezidentei aizdevumu ir piešķīrusi sabiedrība nerezidente ar nosacījumiem, kas neatbilst tiem, par kuriem attiecīgās sabiedrības būtu vienojušās atbilstoši neierobežotas konkurences nosacījumiem, aizņēmējas sabiedrības rezidences dalībvalstij ir objektīvs faktors, ko trešās personas var pārbaudīt, lai noteiktu, vai attiecīgais darījums pilnībā vai daļēji ir vienkārši fiktīvs mehānisms ar galveno mērķi apiet šīs dalībvalsts nodokļu tiesību aktus. Šajā sakarā ir jānoskaidro, vai, ja starp attiecīgajām sabiedrībām nebūtu īpašo attiecību, aizdevums netiktu piešķirts vai arī tas tiktu piešķirts mazākā apmērā vai ar atšķirīgu procentu likmi [27]."

27 — Iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minētais spriedums *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 81. punkts; skat. arī iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Lammers & Van Cleeff*, 30. punkts.

69. Tomēr detaļās *CIR* 92 26. pants atšķiras no ESAO modeļa konvencijas 9. panta, kurā dalībvalstīm ir piedāvāta piemērota nostāja attiecībā uz nodokļu kompetenču sadalījumu. Tā šajā tiesību normā, lai pierādītu uzņēmumu savstarpēju saistību, nav paredzēts obligāts nosacījums par iesaistīšanos uzņēmuma vadībā, kontrolē vai kapitālā. Turklāt *CIR* 92 26. pantā katrā ziņā netiek prasīts salīdzinājums ar nosacījumiem, kādi tiktu piemēroti attiecīgā darījumā starp savstarpēji neatkarīgiem uzņēmumiem. Tomēr izņēmuma rakstura priekšrocības jēdziena interpretācija, ko sniegušas valsts tiesas, skaidri norāda, ka tas nenozīmē neko citu [28].

70. Ar tiešas vai netiešas savstarpējas saistības jēdzienu tiek ierobežotas tādu uzņēmumu attiecības, kuriem varētu būt interese piemērot neraksturīgus darījumu noteikumus, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas. Šis jēdziens gan ir formulēts ļoti plaši. Pat ja attiecībā uz Kopienu tiesību aktiem Tiesa ir nospriedusi, ka it īpaši finansiāli apgrūtinošu tiesību normu gadījumos nodokļa maksātājam jābūt saprotamam, kādi ir viņa pienākumi [29], šī tiesību norma tomēr nepārkāpj tiesiskās drošības principu. Tiesību normām, kurām jānovērš ļaunprātīgas darbības, neizbēgami jāietver noteikti juridiskie termini, lai tās attiektos uz pēc iespējas vairāk situācijām, kas tiek radītas, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas. Turklāt savstarpēja saistība nav vienīgā izšķirošā ļaunprātības pazīme. Drīzāk nozīme galvenokārt ir tam, vai savstarpēji saistītu uzņēmumu starpā ir piešķirtas izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības.

71. Neņemot vērā šīs atšķirības no ESAO modeļa konvencijas 9. panta un Arbitrāžas konvencijas 4. panta, *CIR* 92 26. pants ir piemērots, lai sasniegtu mērķi novērst fiktīvus mehānismus, kas izveidoti, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas.

72. Ar to, ka *CIR* 92 26. pants nepieļauj, ka savstarpēji saistīti uzņēmumi piešķir izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības un šādā veidā var pārvietot peļņu no attiecīgajā valstī dibinātas sabiedrības nodokļa aprēķina bāzes uz sabiedrības nerezidentes nodokļa aprēķina bāzi, šī tiesību norma arī nodrošina sabalansēta nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanu.

73. Faktiski attiecīgās priekšrocības ir slēpts peļņas pārskaitījums starp savstarpēji saistītiem uzņēmumiem. Spriedumā lietā *Oy AA* jau ir atzīts, ka atbalsts savstarpēji saistītu uzņēmumu starpā apdraud nodokļu kompe-

28 — Skat. iepriekš šo secinājumu 9. punktu.

29 — Skat. 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-255/02 *Halifax* u.c. (Krājums, I-1609. lpp., 72. punkts).

tenču sadalījumu. Proti, ja attiecīgi pārskaitījumi būtu jāatzīst nodokļu ziņā, grupas uzņēmumi, neņemot vērā ienākumu gūšanas vietu, varētu brīvi izvēlēties dalībvalsti, kurā tiek ieturēti nodokļi [30].

74. Tomēr turpmāk jāpārbauda, vai šīs tiesību normas nepārsniedz to, kas nepieciešams šo mērķu sasniegšanai.

75. Šajā kontekstā, pirmkārt, no sprieduma lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* izriet, ka tiesību normas, kas, atsaucoties uz neierobežotas konkurences principu, novērš fiktīvus mehānismus, attiecīgo situāciju atzīšanu nodokļu ziņā drīkst aizliegt tikai tiktāl, ciktāl tās atšķiras no tā, par ko savstarpēji neatkarīgi uzņēmumi būtu vienojušies atbilstoši neierobežotas konkurences nosacījumiem [31]. Tātad, piemēram, pārāk zema vai augsta pakalpojuma cena, par ko vienojušies savstarpēji saistīti uzņēmumi, nedrīkst izraisīt to, ka nodokļu ziņā darījums netiek ņemts vērā kopumā. Drīzāk nodokļu piemērošanas nolūkos attiecīgās cenas jāpalielina vai attiecīgi jāsamazina līdz parastajam līmenim [32].

30 — Šajā ziņā skat. iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Oy AA*, 55. un 56. punkts, kā arī attiecīgi par zaudējumu novirzīšanu — iepriekš 13. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 45. un 46. punkts, un iepriekš 20. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Lidl Belgium*, 32. punkts.

31 — Iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 80. punkts, un iepriekš 7. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Lammers & Van Cleeff*, 29. punkts.

32 — Šajā ziņā skat. iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 83. punkts.

76. No *CIR* 92 26. panta teksta nepārprotami gan nevar secināt, ka peļņas korekcija patiesībā ietver tikai izņēmuma rakstura priekšrocību koriģēšanu līdz parastajam apmēram. Tomēr, acīmredzot, šādā veidā šo tiesību normu saprot un piemēro nodokļu iestāde un tiesas. Tādējādi *SGI* ienākumiem pieskaitīto procentu summa tika aprēķināta, pamatojoties uz tirgus procentu likmēm. Tātad, neskarot iesniedzējtiesas galīgo secinājumu, jāatzīst, ka no šāda viedokļa tiesību norma konkrētajā piemērošanas gadījumā atbilst samērīguma principam.

77. Otrkārt, tiesību aktos, kuru mērķis ir cīnīties pret ļaunprātīgām darbībām, katrā gadījumā, kad ir aizdomas par fiktīvu mehānismu, nodokļa maksātājam jāparedz iespēja iesniegt pierādījumus par iespējamiem komerciāliem iemesliem, kādēļ šis darījums tika noslēgts [33].

78. *CIR* 92 26. pantā ir paredzēta izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības piešķiršana. Šī tiesību norma neizslēdz, ka nodokļa maksātājs var atspēkot attiecīgo darījuma vērtējumu, ko veikusi nodokļu iestāde. Tam būtu jāpierāda, ka izskatāmajam

33 — Šajā ziņā skat. iepriekš 8. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 82. punkts, un 2008. gada 23. aprīļa rīkojumu lietā C-201/05 *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (Krājums, I-2875. lpp., 84. punkts).

darījumam faktiski ir reāls komerciāls pamats un ar tādiem pašiem noteikumiem to būtu noslēguši arī savstarpēji neatkarīgi uzņēmumi neierobežotas konkurences apstākļos.

79. Izskatāmajā lietā no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *SGI* bezprocentu aizdevuma piešķiršana *Recydem* nebija komerciāli pamatota, jo *SGI* pašai bija lielas parādsaistības un *Recydem* bija finansiāli nodrošināta. Arī attiecībā uz maksājumiem *Cobelpin* — kā uzskata iesniedzējtiesa — *SGI* nav spējusi pierādīt, ka tā bijusi atbilstoša atlīdzība par darbu valdē.

80. Nobeigumā jāteic, ka peļņas korekcijas nelabvēlīgā ietekme saskaņā ar *CIR* 92 26. pantu tiek ievērojami novērsta, ja atbalsta saņēmējs uzņēmums, pamatojoties uz Arbitrāžas konvenciju, var attiecīgi ņemt vērā šo korekciju nodokļu piemērošanas ietvaros. Ir jāsamierinās ar papildu apgrūtinājumiem, kas saistīti ar to [34], jo nav iespējams mazāk ierobežojošs pasākums, lai saglabātu sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu [35].

81. Līdz ar to tāds tiesiskais regulējums kā *CIR* 92 26. pants nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai saglabātu sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm un novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

82. Tādējādi *CIR* 92 26. pantā paredzētais tiesiskais regulējums gan ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, kas garantēta EKL 43. pantā saistībā ar EKL 48. pantu, tomēr šāds tiesiskais regulējums ir pamatots, ņemot vērā apsvērumus par sabalansēta nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanu un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu.

34 — Skat. iepriekš 47. punktu.

35 — Ar Arbitrāžas konvencijas tiesību normām dalībvalstis pat pārsniedz to, kas tiek prasīts Kopienu tiesībās. Atbilstoši Tiesas judikatūrai valstij nav pienākuma, piemērojot savus nodokļu tiesību aktus, ņemt vērā iespējamās negatīvās sekas, kas izriet no tāda citas valsts tiesiskā regulējuma īpatnībām, kas ir piemērojams uzņēmuma, kas atrodas minētās valsts teritorijā, pastāvīgajai pārstāvniecībai (skat. 2008. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (Krājums, I-8061. lpp., 49. punkts un tajā minētā judikatūra)).

V — Secinājumi

83. Pamatojoties uz šiem apsvērumiem, es iesaku Tiesai uz prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

EKL 43. pants saistībā ar EKL 48. pantu neaizliedz tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu kā Beļģijas *Code des impôts sur les revenus 1992* 26. pants, kas paredz piemērot nodokli sabiedrībai rezidentei, kura piešķīrusi izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocību citā dalībvalstī dibinātai sabiedrībai, ar ko tā ir tieši vai netieši savstarpēji saistīta, kamēr tādos pašos apstākļos sabiedrībai rezidentei nevar piemērot nodokli par šādu priekšrocību, ko tā piešķīrusi attiecīgajā valstī dibinātai sabiedrībai, ar kuru tā ir savstarpēji saistīta.