TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2005. gada 13. decembrī*

Lietā C-446/03

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2003. gada 16. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2003. gada 22. oktobrī, tiesvedībā

***Marks & Spencer plc***

pret

***David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes).***

TIESA (virspalāta),

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris [*V. Skouris*], palātas priekšsēdētāji P. Janns [*P. Jann*], K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*] un A. Ross [*A. Rosas*], tiesneši K. Gulmans [*C. Gulmann*] (referents), A. La Pergola [*A. La Pergola*], Ž. P. Puisošē [*J.-P. Puissochet*], R. Šintgens [*R. Schintgen*], N. Kolnerika [*N. Colneric*], J. Klučka [*J. Klučka*], U. Lehmuss [*U. Lõhmus*], E. Levits un A. O'Kīfs [*A. Ó Caoimh*],

* Tiesvedības valoda — angļu.

ģenerāladvokāts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],
sekretāre K. Štranca [*K. Sztranc*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 1. februārī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Marks & Spencer plc* vārdā — G. Āronsons [*G. Aaronson*], *QC*, un P. Fārmers [*P. Farmer*], *barrister*,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — M. Bezels [*M. Bethell*], pārstāvis, kam palīdz R. Plenders [*R. Plender*], *QC*, un D. Evarts [*D. Ewart*], *barrister*,

— Vācijas valdības vārdā — V. D. Plesings [*W.-D. Plessing*] un A. Tīmane [*A. Tiemann*], pārstāvji,

— Grieķijas valdības vārdā — K. Boskovits [*K. Boskovits*] un V. Kiriazopuls [*V. Kyriazopoulos*], kā arī I. Puli [*I. Pouli*] un S. Trekli [*S. Trekli*], pārstāvji,

— Francijas valdības vārdā — Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un K. Jurgensena-Mersjē [*C. Jurgensen-Mercier*], pārstāvji,

— Īrijas vārdā — D. Dž. O'Hagans [*D. J. O'Hagan*], pārstāvis, kam palīdz E. Ficsimonss [*E. Fitzsimons*], *SC*, un Dž. Kloesija [*G. Clohessy*], *BL*,

— Nīderlandes valdības vārdā — H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*], S. Terstala [*S. Terstal*] un J. van Bakela [*J. van Bakel*], pārstāves,

— Somijas valdības vārdā — A. Gimaresa-Purokoski [*A. Guimaraes-Purokoski*], pārstāve,

— Zviedrijas valdības vārdā — A. Kruse [*A. Kruse*], pārstāvis,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvis,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 7. aprīlī,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz EKL 43. un 48. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums tika iesniegts prāvā starp *Marks & Spencer plc* (turpmāk tekstā — "*Marks & Spencer*") un Apvienotās Karalistes Nodokļu administrāciju saistībā ar atteikumu, ko Apvienotās Karalistes Nodokļu administrācija sniedza, atbildot uz *Marks & Spencer* lūgumu piemērot nodokļu atvieglojumu, lai no tās Apvienotajā Karalistē ar nodokli apliekamās peļņas atskaitītu Beļģijā, Vācijā un Francijā dibināto meitas sabiedrību ciestos zaudējumus.

## Atbilstošās valsts tiesību normas

3 Pamata lietā piemērojamās valsts tiesību normas ir ietvertas 1988. gada Likumā par ienākuma un uzņēmumu nodokli (*Income and Corporation Tax Act 1988*, turpmāk tekstā — "*ICTA*"). Tās ir uzskaitītas, ņemot vērā lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu ietverto informāciju.

### *Pienākums maksāt uzņēmumu nodokli*

4 Saskaņā ar *ICTA* 6. panta 1. punktu un 11. punkta 1. punktu sabiedrībām ir jāmaksā uzņēmumu nodoklis par tādu sabiedrību gūto peļņu, kuras vai nu ir dibinātas Apvienotajā Karalistē, vai arī veic uzņēmējdarbību ar filiāles vai pārstāvniecības starpniecību.

5 *ICTA* 8. panta 1. punktā paredzēts ar uzņēmumu nodokli aplikt sabiedrību rezidenšu visā pasaulē gūto peļņu. 11. panta 1. punktā paredzēts ar uzņēmumu nodokli aplikt tikai sabiedrību nerezidenšu Apvienotajā Karalistē dibināto filiāļu vai pārstāvniecību gūto peļņu.

6 Atbilstoši nodokļu konvencijām, ko Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste noslēgusi attiecīgi ar Beļģijas Karalisti, Vācijas Federatīvo Republiku un Francijas Republiku, sabiedrību rezidenšu ārvalstu meitas sabiedrībām kā sabiedrībām nerezidentēm Apvienotās Karalistes uzņēmumu nodokli var piemērot to veiktai uzņēmējdarbībai tikai tad, ja šī darbība šajā dalībvalstī tiek veikta ar pastāvīga uzņēmuma attiecīgo konvenciju izpratnē starpniecību.

7 Lai izvairītos no dubultas aplikšanas [ar nodokli], Apvienotā Karaliste ir paredzējusi nodokļa atlaides sistēmu.

8 Šī sistēma cita starpā paredz divus zemāk minētos aspektus.

9 Pirmkārt, Apvienotajā Karalistē dibinātas sabiedrības, kas uzņēmējdarbību veic citā dalībvalstī ar tajā dibinātas filiāles starpniecību, gadījumā Apvienotajā Karalistē ar nodokli apliek šīs filiāles gūto peļņu, un no maksājamā nodokļa tiek atskaitīts nodoklis, kas ir samaksāts citā dalībvalstī, vai arī tai ir ļauts šo nodokli atskaitīt, aprēķinot filiāles finanšu rezultātus Apvienotajā Karalistē. Filiāles uzņēmējdarbībā gūto peļņu aprēķina, pamatojoties uz Apvienotās Karalistes nodokļu principiem. Uzņēmējdarbības rezultātā radušos zaudējumus var atskaitīt no Apvienotajā Karalistē dibinātas sabiedrības peļņas. Neparādītus zaudējumus var pārnest uz vēlākiem finanšu gadiem. Apstāklis, ka zaudējumus var attiecināt uz citas dalībvalsts filiāles nākotnē gūstamo peļņu, nerada šķērsli to ieskaitīšanai Apvienotajā Karalistē gūtajā peļņā.

10 Otrkārt, Apvienotajā Karalistē dibinātas sabiedrības, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī ar tajā dibinātas meitas sabiedrības starpniecību, dividendes, ko šī meitas sabiedrība izmaksā, ir apliekamas ar nodokli Apvienotajā Karalistē, un tai tiek

piešķirta nodokļa atlaide, kas atbilst citā dalībvalstī maksājamam tāda ienākuma, no kura ir izmaksātas dividendes, nodoklim, kā arī, attiecīgā gadījumā, atbilstoši visiem uz vietas veiktajiem [nodokļu] ieturējumiem. Ja nepiemēro tiesību aktus par ārvalstu kontrolētajām sabiedrībām, mātes sabiedrībai nav piemērojams nodoklis par tās meitas sabiedrības nerezidentes ienākumiem un tā nevar no savas peļņas atskaitīt šīs meitas sabiedrības zaudējumus.

11 Piemērojot *ICTA* 208. pantu, atšķirībā no tām dividendēm, ko pārskaitījusi citā dalībvalstī dibināta meitas sabiedrība, Apvienotajā Karalistē dibinātas sabiedrības saņemtās dividendes, ko pārskaitījusi šajā pašā valstī dibināta meitas sabiedrība, ar nodokli neapliek.

*Īpašs zaudējumu režīms sabiedrību grupu ietvaros (grupas [nodokļa] atvieglojums)*

12 Apvienotajā Karalistē ar [nodokļa] atvieglojuma palīdzību sabiedrību rezidenšu grupas ietvaros ir pieļauts savstarpēji kompensēt to peļņu un zaudējumus.

13 *ICTA* 402. pants nosaka:

"1. Ievērojot šīs sadaļas un 492. panta 8. punkta noteikumus, [nodokļa] atvieglojumus saka ar uzņēmējdarbības zaudējumiem un cita veida no uzņēmumu nodokļa atbrīvojamas summas 2. un 3. punktā precizētajos gadījumos [..] sabiedrība, kas nodod tiesības (saukta — "sabiedrība, kas nodod saistības"), var nodot, un uz citas sabiedrības lūguma pamata (saukta — "pārņēmējsabiedrība") pārņēmējsabiedrībai tas var tikt piešķirts kā uzņēmumu nodokļa atvieglojums, saukts par grupas atvieglojumu.

2. Grupas [nodokļa] atvieglojumu var iegūt, ja sabiedrība, kas nodod saistības, un pārņēmējsabiedrība ietilpst tajā pašā [sabiedrību] grupā [..]."

14 *ICTA* 403. pants noteic:

"1. Ja kādā atskaites gadā ("tiesību pārņemšanas laikposms") sabiedrība, kas nodod saistības, cieš:

a) uzņēmējdarbības zaudējumus [..]; zaudējumu summu, ievērojot šīs sadaļas noteikumus, var atskaitīt uzņēmumu nodokļa mērķiem no pārņēmējsabiedrības kopējās peļņas atbilstošajā atskaites laikposmā."

15 Attiecībā uz atskaites gadiem, kas noslēgti līdz 2000. gada 1. aprīlim, *ICTA* 413. panta 5. punktā precizēts:

"Šajā sadaļā jēdziens "sabiedrība" attiecas tikai uz Apvienotajā Karalistē dibinātajām juridiskajām personām rezidentēm [..]."

16 Pēc Tiesas 1998. gada 16. jūlija sprieduma lietā C-264/96 *ICI* (*Recueil*, I-4695. lpp.) ieviestajiem grozījumiem tiesību aktos kopš 2000. atskaites gada grupas [nodokļa] atvieglojums ir attiecināms uz peļņu un zaudējumiem, kas ietilpst Apvienotās Karalistes nodokļu tiesību piemērošanas jomā.

17 Šo tiesību aktu grozījumu rezultātā:

— Sabiedrības nerezidentes Apvienotajā Karalistē dibinātas filiāles zaudējumus var novirzīt citai grupas sabiedrībai, tos atskaitot no [sabiedrības] Apvienotajā Karalistē apliekamās peļņas;

— Apvienotajā Karalistē dibinātu sabiedrību grupas zaudējumus var novirzīt filiālei, tos atskaitot no filiāles peļņas Apvienotajā Karalistē.

**Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi**

18 *Marks & Spencer* ir Anglijā un Velsā dibināta un reģistrēta sabiedrība. Tā ir mātes sabiedrība Apvienotajā Karalistē un citās dalībvalstīs dibinātām sabiedrībām. Tā ir viena no Apvienotajā Karalistē nozīmīgākajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem gatavo apģērbu, pārtikas produktu, mājsaimniecības preču un finanšu pakalpojumu nozarē.

19 Kopš 1975. gada tā savu darbību uzsāka citās dalībvalstīs, atverot veikalu Francijā. 90. gadu beigās meitas uzņēmumu tīkla un franšīžu sistēmas ietvaros tai bija tirdzniecības vietas vairāk nekā 36 valstīs.

20 Zaudējumu palielināšanās tendence tika novērota 90. gadu vidū.

21 2001. gada martā *Marks & Spencer* paziņoja, ka tā izbeigs darbību kontinentālajā Eiropā. Līdz 2001. gada 31. decembrim Francijā dibinātā meitas sabiedrība bija pārdota trešām personām, kamēr citas meitas sabiedrības, tai skaitā Beļģijā un Vācijā dibinātās, bija pilnībā bija izbeigušas savu komerciālo darbību.

22 Apvienotajā Karalistē *Marks & Spencer* lūdza, piemērojot *ICTA* 17 A. panta 6. punktu, piešķirt grupas nodokļa atvieglojumu attiecībā uz zaudējumiem, ko 1998. gada 31. martā, 1999. gada 31. martā, 2000. gada 31. martā un 2001. gada 31. martā noslēgtā atskaites gada laikā cietušas tās Beļģijā, Vācijā un Francijā dibinātās meitas sabiedrības. No Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka pamata lietas dalībnieki ir vienisprātis par to, ka zaudējumi ir aprēķināmi atbilstoši Apvienotās Karalistes nodokļu tiesību normām. Atbilstoši nodokļu administrācijas lūgumam *Marks & Spencer* uz šī pamata pārrēķināja zaudējumus.

23 Minētās meitas sabiedrības ekonomiska rakstura darbību veica tajās dalībvalstīs, kurās atrodas to sēdeklis. Tām Apvienotajā Karalistē nebija patstāvīga uzņēmuma, un tur tās nebija veikušas nekādu ekonomiska rakstura darbību.

24 Lūgumi par atvieglojumu piešķiršanu tika noraidīti, pamatojoties uz to, ka grupas atvieglojumu var piešķirt tikai tad, ja zaudējumi ir ciesti Apvienotajā Karalistē.

25 *Marks & Spencer* par šo atteikumu iesniedza sūdzību *Special Commissioners of Income Tax*, kura sūdzību noraidīja.

26 *Marks & Spencer* šo lēmumu pārsūdzēja *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, kas nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai gadījumā, ja:

— ar tādiem dalībvalsts tiesību aktiem kā Apvienotajā Karalistē, ko piemēro grupas atvieglojumam, mātes sabiedrībai ar fiskālo rezidenci šajā dalībvalstī aizliedz no turpat apliekamās peļņas atskaitīt to meitas sabiedrību, kurām fiskālā rezidence ir citās dalībvalstīs, ciestos zaudējumus, kurpretī šāds atskaitījums būtu iespējams, ja zaudējumus būtu cietušas meitas sabiedrības, kas ir rezidentes mātes sabiedrības valstī;

— mātes sabiedrības dalībvalstī:

— tās teritorijā rezidējošai sabiedrībai tiek piemērots uzņēmumu nodoklis attiecībā uz tās kopējo peļņu, paredzot noteikumus, lai izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokli citā dalībvalstī, un to, ka filiāles zaudējumi tiek ņemti vērā, nosakot [šo sabiedrību] ar nodokli apliekamo peļņu;

— ar uzņēmumu nodokli netiek aplikta nesadalītā citās dalībvalstīs dibināto meitas sabiedrību peļņa;

— mātes sabiedrībai piemēro uzņēmumu nodokli par visu to peļņu, ko tai kā dividendes pārskaitījušas citās dalībvalstīs dibinātās meitas sabiedrības, kurpretī tai šis nodoklis nav jāmaksā par tādu sadalīto peļņu, ko tai kā dividendes ir pārskaitījušas šajā pašā dalībvalstī dibinātās meitas sabiedrības;

— mātes sabiedrībai tiek piešķirts nodokļu atvieglojums nodokļa atlaides veidā attiecībā uz ieturējumiem ienākumu gūšanas vietā par dividendēm un attiecībā uz ārvalstīs nomaksātiem nodokļiem par peļņu, par kuru citās dalībvalstīs dibinātās meitas sabiedrības ir pārskaitījušas dividendes,

pastāv ierobežojums EKL 43. panta izpratnē, aplūkojot to kopsakarā ar EKL 48. pantu? Apstiprinošas atbildes gadījumā — vai tas ir attaisnojams ar Kopienu tiesībām?

2) a) Vai, atbildot uz pirmo jautājumu, ir nozīme faktam, ka atkarībā no meitas sabiedrības dalībvalsts tiesību aktiem meitas sabiedrībai ir vai varētu būt iespējams, pastāvot zināmiem nosacījumiem, pilnībā vai daļēji saņemt atvieglojumu attiecībā uz tās ciestajiem zaudējumiem, atskaitot tos no šajā pašā valstī apliekamās peļņas?

b) Apstiprinošas atbildes gadījumā — kāda nozīme ir šādiem faktiem:

— citā dalībvalstī dibināta meitas sabiedrība šobrīd ir pilnībā izbeigusi visu uzņēmējdarbību, un, lai gan šīs valsts tiesību akti pie zināmiem nosacījumiem pieļauj atskaitīt zaudējumus, pierādījumi par to, ka šajos apstākļos šāds atvieglojums ir saņemts, nav iesniegti;

— citā dalībvalstī dibināta meitas sabiedrība ir pārdota trešai personai, un, lai gan šīs valsts tiesību akti pie zināmiem nosacījumiem pieļauj trešām personām piešķirt pilnvaras atskaitīt zaudējumus, no šī gadījuma apstākļiem neizriet, ka tās ir izmantotas šim nolūkam;

— noteikumi, atbilstoši kuriem mātes sabiedrības dalībvalsts ņem vērā Apvienotajā Karalistē dibināto sabiedrību zaudējumus, tiek piemēroti neatkarīgi no tā, ka šo zaudējumu dēļ citā dalībvalstī var gūt [nodokļa] atvieglojumus?

c) Vai atbilde būtu tāda pati, ja tiktu iesniegts pierādījums, ka [nodokļa] atvieglojums zaudējumu dēļ ir ticis piešķirts meitas sabiedrības reģistrācijas dalībvalstī, un apstiprinošas atbildes gadījumā — vai ir nozīme faktam, ka vēlāk [nodokļa] atvieglojumu ir saņēmusi cita, ar to nesaistīta sabiedrību grupa, kurai šī meitas sabiedrība ir tikusi pārdota?"

**Par pirmo jautājumu**

27 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa pēc būtības jautā, vai EKL 43. un 48. pants iestājas pret dalībvalsts tiesību aktiem, ar kuriem izslēdz iespēju mātes sabiedrībai rezidentei no savas apliekamās peļņas atskaitīt zaudējumus, ko cietusi citā dalībvalstī dibināta meitas sabiedrība, turpretī šāda iespēja tiek paredzēta attiecībā uz tādiem zaudējumiem, ko cietusi meitas sabiedrība rezidente.

28 Citiem vārdiem, jautājums ir par to, vai pretēji EKL 43. un 48. pantam šādi tiesību akti rada brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu.

29 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai tiešā aplikšana ar nodokļiem ir dalībvalstu kompetencē, un tām šī kompetence tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības (skat. 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft* Komisija, *Recueil*, I-1727. lpp., 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Brīvība veikt uzņēmējdarbību, ko EKL 43. pantā piešķir attiecībā uz Kopienu pilsoņiem un kas ietver arī tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz dalībvalsts tiesību akti, atbilstoši EKL 48. pantam attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā administrācija [vadība] vai galvenais uzņēmums atrodas Eiropas Kopienā, sevī ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (skat. it īpaši 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN*, *Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts).

31 Lai gan atbilstoši to redakcijai noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis ir nodrošināt ārvalstu pilsoņiem un sabiedrībām uzņēmējdalībvalstī tādu pašu attieksmi kā šīs valsts pilsoņiem, tie arī aizliedz izcelsmes dalībvalstij radīt šķēršļus kādam savam pilsonim vai sabiedrībai, kas dibināta saskaņā ar tās tiesību aktiem, veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ICI*, 21. punkts).

32 Tāds grupas [nodokļa] atvieglojums kā pamata lietā rada nodokļu priekšrocības attiecīgajām sabiedrībām. Paātrinot sabiedrību, kas strādājušas ar zaudējumiem, zaudējumu dzēšanu, tos nekavējoties atskaitot no citu grupas sabiedrību peļņas, tiek paredzēta skaidras naudas uzkrāšanas priekšrocība.

33 Izslēgt šādu priekšrocību, ciktāl tā attiecas uz zaudējumiem, ko cietusi citā dalībvalstī dibināta meitas sabiedrība un kas mātes sabiedrības dalībvalstī neveic nekādu ekonomiska rakstura darbību, nozīmē radīt šķēršļus brīvībai veikt uzņēmējdarbību, atturot dibināt meitas sabiedrības citās dalībvalstīs.

34 Tas ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums EKL 43. un 48. panta izpratnē arī tādēļ, ka nodokļu kontekstā tas rada atšķirību attieksmē pret zaudējumiem, ko cietusi meitas sabiedrība rezidente, un zaudējumiem, ko cietusi meitas sabiedrība nerezidente.

35 Šādu ierobežojumu var pieļaut tikai tad, ja ar to kalpo leģitīmam, ar Līgumu saderīgam mērķim un tas ir pamatots ar primāriem vispārējo interešu iemesliem. Tāpat, šādi pieņemot, ir nepieciešams, lai tas būtu piemērots attiecīgā mērķa sasniegšanai un ka tas nepārsniedz to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (skat. šajā sakarā 1997. gada 15. maija spriedumu lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer*, *Recueil*, I-2471. lpp., 26. punkts, un 2004. gada 11. marta spriedumu lietā C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant*, *Recueil*, I-2409. lpp., 49. punkts).

36 Apvienotā Karaliste un citas dalībvalstis, kas šī procedūras ietvaros iesniedza apsvērumus, uzsver, ka grupas [nodokļa] atvieglojuma, tāda, kāds ir šīs lietas pamatā, ietvaros attiecībā uz aplikšanu ar nodokļiem meitas sabiedrības rezidentes un meitas sabiedrības nerezidentes neatrodas salīdzināmās situācijās. Atbilstoši teritorialitātes principam, ko piemēro gan starptautiskajās, gan arī Kopienu tiesībās, mātes sabiedrības uzņēmuma dalībvalstij no nodokļu viedokļa nav kompetences attiecībā uz meitas sabiedrībām nerezidentēm. Principā atbilstoši ierastajai kompetences sadalei kompetence nodokļu jomā ir tai valstij, kuras teritorijā šīs meitas sabiedrības ir dibinātas un veic ekonomiska rakstura darbību.

37 Šajā sakarā ir jāsecina, ka nodokļu tiesībās nodokļu maksātāju rezidence var būt fakts, ar ko pamato valsts tiesību normas, ar kurām tiek īstenota atšķirīga attieksme pret nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem. Tajā pat laikā rezidence ne vienmēr ir nošķiršanu pamatojošais faktors. Faktiski, atzīstot, ka dalībvalsts, kurā uzņēmums veic uzņēmējdarbību, brīvi var dažādi attiekties tikai tādēļ, ka sabiedrības sēdeklis atrodas citā dalībvalstī, tiktu zaudēta EKL 43. panta nozīme (skat. 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Francija, *Recueil*, 273. lpp., 18. punkts).

38 Katrā konkrētajā gadījumā ir jāpārbauda, vai nodokļu atvieglojuma piemērošanas tikai attiecībā uz nodokļu maksātājiem rezidentiem pamatā ir atbilstoši objektīvi faktori, ar ko varētu pamatot atšķirību attieksmē.

39 Tādā situācijā kā pamata prāvā ir jāatzīst, ka mātes sabiedrības uzņēmuma dalībvalsts, apliekot ar nodokli sabiedrības rezidentes peļņu visā pasaulē un sabiedrībām nerezidentēm piemērojot nodokli tikai par to peļņu, kas gūta attiecīgajā valstī, rīkojas atbilstoši starptautiskajās nodokļu tiesībās iedibinātajam un Kopienu tiesību atzītajam teritorialitātes principam (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Futura Participations* un *Singer*, 22. punkts).

40 Tomēr apstāklis, ka tā ar nodokli neapliek tās teritorijā dibinātas mātes sabiedrības meitas sabiedrību nerezidenšu peļņu, pats par sevi nepamato grupas [nodokļa] atvieglojuma attiecināšanu tikai uz sabiedrību rezidenšu ciestajiem zaudējumiem.

41 Lai izvērtētu, vai šāds ierobežojums ir pamatots, ir jāpārbauda, kādas būtu sekas, ja atvieglojumu, tādu, kāds tas ir pamata lietā, piemērotu bez nosacījumiem.

42 Šajā sakarā Apvienotā Karaliste un citas dalībvalstis iesniedza apsvērumus, minot trīs attaisnojošus elementus.

43 Pirmkārt, peļņa un zaudējumi nodokļu nozarē ir medaļas divas puses, kas tās pašas nodokļu sistēmas ietvaros ir vērtējami simetriski, lai saglabātu sabalansētu nodokļu aplikšanas kompetenču sadalījumu dažādu attiecīgo dalībvalstu starpā. Otrkārt, ja zaudējumi tiek ņemti vērā mātes sabiedrības dalībvalstī, pastāv risks, ka tie var tikt ņemti vērā divkārt. Visbeidzot, treškārt, ja zaudējumus neņem vērā meitas sabiedrības reģistrācijas dalībvalstī, tad pastāv risks, ka notiks izvairīšanās no nodokļu maksāšanas.

44 Runājot par pirmo attaisnojošo elementu, ir jāatgādina, ka ieņēmumu no nodokļiem samazināšanās nav uzskatāma primāro interešu iemeslu, uz kuru varētu atsaukties, lai pamatotu pasākumu, kas principā ir pretējs kādai pamatbrīvībai (skat. 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 Tomēr, kā to pamatoti norādīja Apvienotā Karaliste, kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm nodokļu aplikšanas jomā saglabāšana var izrādīties priekšnosacījums tam, ka vienā no šīm dalībvalstīm dibinātu sabiedrību ekonomiska rakstura darbībām ir jāpiemēro tikai šīs valsts nodokļu tiesību normas gan attiecībā uz peļņu, gan arī uz zaudējumiem.

46 Faktiski, sabiedrībām paredzot alternatīvu izvēlēties, vai savus zaudējumus ņemt vērā tajā valstī, kur tās dibinātas, vai arī citā dalībvalstī, ievērojami tiktu apdraudēta kompetenču sabalansētā sadale starp dalībvalstīm nodokļu aplikšanas jomā,

[tādējādi] radot situāciju, ka pirmajā dalībvalstī nodokļu apmērs pieaugtu, bet otrajā — samazinātos atbilstoši novirzītajiem zaudējumiem.

47 Runājot par otro attaisnojošo elementu, kas attiecas uz risku, ka zaudējumi tiek ņemti vērā divreiz, ir jāatzīst, ka dalībvalstīm ir jābūt spējīgām to nepieļaut.

48 Šāds risks faktiski rodas tad, ja grupas [nodokļa] atvieglojums tiek piemērots arī attiecībā uz meitas sabiedrību nerezidenšu zaudējumiem. To izslēdz ar tiesību normu, ar kuru aizliedz piešķirt priekšrocību attiecībā uz šiem zaudējumiem.

49 Visbeidzot, attiecībā uz trešo attaisnojošo elementu par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas ir jāatzīst, ka iespēja novirzīt sabiedrības nerezidentes zaudējumus uz sabiedrību rezidenti ietver sevī risku, ka sabiedrību grupas ietvaros zaudējumus novirzīs uz tādās dalībvalstīs dibinātām sabiedrībām, kas piemēro visaugstāko nodokļa likmi un kurās tā rezultātā zaudējumu vērtībai nodokļu kontekstā ir vislielākā nozīme.

50 Neattiecinot atvieglojuma [piešķiršanu] uz meitas sabiedrību nerezidenšu ciestajiem zaudējumiem, tiek novērsta šādas prakses rašanās, ko, iespējams, ir ietekmējis konstatējums par vērā ņemamu atšķirību starp nodokļu likmēm, ko piemēro dažādās dalībvalstīs.

51 Ņemot vērā visus šos trīs attaisnojošos elementus, ir jāatgādina, ka tādi ierobežojoši tiesību akti kā pamata lietā, pirmkārt, kalpo leģitīmiem, ar līgumu saderīgiem

mērķiem un rada obligātu pamatojumu sabiedrības interesēs un, otrkārt, ir piemēroti, lai garantētu minēto mērķu sasniegšanu.

52 Šo analīzi neietekmē norādes, kas ietvertas pirmā jautājuma otrajā daļā par Apvienotajā Karalistē piemērojamo režīmu:

— par šajā dalībvalstī dibinātas sabiedrības ārvalsts filiāles peļņu un zaudējumiem;

— par šajā valstī dibinātās sabiedrības saņemtajām dividendēm, ko pārskaitījusi citā dalībvalstī dibināta meitas sabiedrība.

53 Tomēr ir jāpārbauda, vai ierobežojošais pasākums nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu mērķus, kam tas kalpo.

54 Faktiski *Marks & Spencer* un Komisija uzskatīja, ka būtu vietā mazāk ierobežojoši pasākumi nekā pilnīgs aizliegums piešķirt grupas atvieglojumu. Kā piemēru tās min iespēju atvieglojumu piešķirt ar nosacījumu, ka ārvalsts meitas sabiedrība pilnā mērā ir izmantojusi tās rezidences valstī pastāvošās iespējas ņemt vērā šos zaudējumus. Tās arī atsaucas uz iespēju atvieglojumu piešķiršanu pakārtot meitas sabiedrības nerezidentes nākamās peļņas ieskaitīšanai sabiedrības, kas saņēmusi grupas nodokļa atvieglojumu, ar nodokli apliekamajā peļņā tādā apmērā, kas atbilst iepriekš atskaitītajiem zaudējumiem.

55 Šajā sakarā Tiesa uzskata, ka pamata lietā attiecīgais ierobežojošais pasākums pārsniedz to, kas nepieciešams, lai pēc būtības sasniegtu mērķus, kam tas kalpo, situācijā, kurā:

— meitas sabiedrība nerezidente ir izmantojusi visas iespējas ņemt vērā zaudējumus, kas ir tās rezidences valstī attiecīgā finanšu gada ietvaros, par ko ir iesniegts lūgums par atvieglojuma piešķiršanu, kā arī iepriekšējo finanšu gadu laikā, ja vajadzīgs, šos zaudējumu novirzot trešām personām vai tos atskaitot no peļņas, ko meitas sabiedrība guvusi iepriekšējos finanšu gados, un

— nepastāv iespēja, ka ārvalsts meitas sabiedrības zaudējumus var ņemt vērā tās rezidences valstī nākamo finanšu gadu ietvaros vai nu tā pati, vai arī trešās personas, it īpaši, ja meitas sabiedrība tām ir pārdota.

56 Ja dalībvalstī mātes sabiedrība finanšu iestādēm pierāda, ka nosacījumi ir izpildīti, izslēgt iespēju tai no šajā dalībvalstī ar nodokli apliekamās peļņas atskaitīt zaudējumus, ko cietusi tās meitas sabiedrība nerezidente, ir pretrunā EKL 43. un 48. pantam.

57 Šajā kontekstā ir svarīgi precizēt, ka dalībvalstis brīvi var pieņemt vai atstāt spēkā tiesību normas, kuru īpašais mērķis ir liegt nodokļu atvieglojumu piešķiršanu mākslīgi veidotām struktūrām, kuru mērķis ir apiet vai izvairīties no valsts nodokļu tiesību aktu ietekmes (skat. šajā sakarā iepriekš minēto spriedumu lietā *ICI*, 26. punkts, un *De Lasteyrie du Saillant*, 50. punkts).

58 Turklāt, lai gan būtu iespējams noteikt citus, mazāk ierobežojošus pasākumus, šādi pasākumi jebkurā gadījumā būtu priekšnosacījums tam, lai Kopienu likumdevējs pieņemtu saskaņošanas noteikumus.

59 Tādējādi uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka šajā Kopienu tiesību attīstības stadijā ar EKL 43. un 48. pantu neaizliedz dalībvalsts tiesību aktus, ar ko vispārīgā veidā tiek izslēgta iespēja mātes sabiedrībai rezidentei no savas ar nodokli apliekamās peļņas atskaitīt tādus zaudējumus, ko citā valstī cietusi turpat dibināta meitas sabiedrība, lai gan šāda iespēja tiek paredzēta attiecībā uz zaudējumiem, ko cietusi meitas sabiedrība rezidente. Tomēr pretrunā EKL 43. un 48. pantam ir šādu iespēju liegt attiecībā uz mātes sabiedrību rezidenti, ja, pirmkārt, meitas sabiedrība nerezidente ir izmantojusi visas iespējas ņemt vērā zaudējumus, kas radušies tās rezidences valstī, attiecīgajā finanšu gadā, iesniedzot lūgumu par atvieglojuma piešķiršanu, kā arī iepriekšējo finanšu gadu laikā, un, otrkārt, ja nepastāv iespēja, ka ārvalsts meitas sabiedrības zaudējumus var ņemt vērā tās rezidences valstī nākamo finanšu gadu ietvaros vai nu tā pati, vai arī trešās personas, it īpaši, ja šī meitas sabiedrība ir pārdota šīm trešajām personām.

**Par otro jautājumu**

60 Ņemot vērā atbildi uz pirmo jautājumu, uz otro jautājumu nav jāatbild.

**Par tiesāšanās izdevumiem**

61 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies saistībā ar apsvērumu iesniegšanu Tiesā, izņemot tos, kuri radušies minētajiem lietas dalībniekiem, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

**Šajā Kopienu tiesību attīstības stadijā ar EKL 43. un 48. pantu netiek aizliegti dalībvalsts tiesību akti, ar ko vispārīgā veidā tiek izslēgta iespēja mātes sabiedrībai rezidentei no savas ar nodokli apliekamās peļņas atskaitīt tādus zaudējumus, ko citā valstī cietusi turpat dibināta meitas sabiedrība, lai gan šāda iespēja tiek paredzēta attiecībā uz zaudējumiem, ko cietusi meitas sabiedrība rezidente. Tomēr pretrunā EKL 43. un 48. pantam ir šādu iespēju liegt attiecībā uz mātes sabiedrību rezidenti, ja, pirmkārt, meitas sabiedrība nerezidente ir izmantojusi visas iespējas ņemt vērā zaudējumus, kas radušies tās rezidences valstī, attiecīgajā finanšu gadā, iesniedzot lūgumu par atvieglojuma piešķiršanu, kā arī iepriekšējo finanšu gadu laikā, un, otrkārt, ja nepastāv iespēja, ka ārvalsts meitas sabiedrības zaudējumus var ņemt vērā tās rezidences valstī nākamo finanšu gadu ietvaros vai nu tā pati, vai arī trešās personas, it īpaši, ja šī meitas sabiedrība ir pārdota šīm trešajām personām.**

[Paraksti]