



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]  
SECINĀJUMI,  
sniegti 2014. gada 23. oktobrī<sup>1</sup>

**Lieta C-172/13**

**Eiropas Komisija  
pret  
Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti,  
ko atbalsta  
Vācijas Federatīvā Republika,  
Spānijas Karaliste,  
Nīderlandes Karaliste,  
  
Somijas Republika**

Nodokļi — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — LESD 49. pants un EEZ līguma 31. pants —  
Valsts uzņēmumu ienākuma nodoklis — Sabiedrību grupas nodokļu režīms —  
Zaudējumu samazināšana sabiedrību grupā (“group relief”) — Sabiedrību grupas nerezidējošu  
sabiedrību zaudējumu samazināšana — “Marks & Spencer izņēmums” — Brīdis, attiecībā uz kuru ir  
jānosaka iespējas vēlāk ņemt vērā zaudējumus citādā veidā neesamība

### I – Ievads

1. Šajā tiesvedībā sakarā ar pienākumu neizpildi atkal runa ir par sprieduma lietā *Marks & Spencer*<sup>2</sup> interpretāciju. Šajā spriedumā Tiesa, izmantojot par piemēru Lielbritānijas tiesības, noteica nosacījumus, ar kādiem dalībvalstu ienākumu nodoklim ir jānodrošina zaudējumu samazināšana grupās arī pārrobežu gadījumos, tā dēvētais *Marks & Spencer* izņēmums.

2. Diemžēl šie nosacījumi nekādā ziņā nav skaidri. To parāda ne tikai lietas, kurās Tiesai tie bija jāpiemēro konkrētos gadījumos<sup>3</sup>. Turklāt gan ģenerāldavokāts L. A. Hēlhuds [*L. A. Geelhoed*], gan ģenerāldavokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*] ir izteikušies, ka viņi uzskata *Marks & Spencer* izņēmuma piemērošanas jomu un jēgu par neskaidru<sup>4</sup>. Šim viedoklim piekrītu ne tikai es<sup>5</sup>, bet arī daudzi tiesību zinātnes autori, kas *Marks & Spencer* izņēmumu interpretē visdažādākajos veidos<sup>6</sup>.

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

2 — Spriedums *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763).

3 — Skat. it īpaši spriedumu *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278), *A* (C-123/11, EU:C:2013:84) un *K* (C-322/11, EU:C:2013:716); skat. arī vēl izskatīšanā esošo lietu *Timac Agro Deutschland* (C-388/14).

4 — Skat. ģenerāldavokāta L. A. Hēlhuda secinājumus *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:139, 65. punkts) un ģenerāldavokāta P. Mengoci secinājumus lietā *K* (EU:C:2013:183, 87. un 88. punkts).

5 — Skat. manus secinājumus lietā *A* (EU:C:2012:488, 47.–60. punkts).

6 — Līdz šim Tiesa ir reģistrējusi 142 zinātniskas publikācijas, kurās tieši ir aplūkoti minētie spriedumi, skat. judikatūras datu banku [curia.europa.eu](http://curia.europa.eu).

3. Līdz ar to nepārsteidz tas, ka arī starp Eiropas Komisiju un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti nav vienprātības par to, kā ir pareizi jātransponē spriedums *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763), kaut arī šis spriedums ir taisīts jau pirms deviņiem gadiem.

## II – Atbilstošās tiesību normas

4. Apvienotajā Karalistē tiek uzlikts juridisko personu ienākumu nodoklis. Eiropas Ekonomikas zonas sabiedrību grupu ietvaros pastāv iespēja zaudējumus, kas ir radušies vienai no grupas sabiedrībām taksācijas gadā, pārnest citai grupas sabiedrībai, lai tā citas personas zaudējumus varētu atskaitīt no saviem ienākumiem (tā dēvētais “group relief”, turpmāk tekstā – “grupas nodokļa atvieglojums”).

5. Gadījumos, kad zaudējumi ir radušies grupas sabiedrībai, kas ir reģistrēta citā Savienības dalībvalstī vai EBTA dalībniecē, kas pieder Eiropas Ekonomikas zonai, uz grupas nodokļa atvieglojumu tomēr attiecas īpaši noteikumi, kas šeit aplūkotajā laikā bija noteikti *Corporation Tax Act 2010* [Likums par sabiedrību ienākumu nodokli] (turpmāk tekstā – “CTA 2010”) 111. pantā un nākamajos pantos. Atbilstoši CTA 2010 119. panta 2. punktam viens no šiem noteikumiem ir tāds, ka ne ārvalsts grupas sabiedrībai, ne arī citam nodokļu maksātājam nav iespējas nodokļu uzlikšanas ārvalstīs ietvaros taksācijas gados pēc gada, kad ir radušies zaudējumi, šādus zaudējumus atskaitīt no iespējamajiem ienākumiem. Vai šī iespēja pastāv, atbilstoši CTA 2010 119. panta 4. punktam ir jānosaka tieši pēc gada, kurā ir radušies zaudējumi, beigām.

## III – Lietas apstākļi un tiesvedība Tiesā

6. Apvienotā Karaliste ieviesa no jauna sabiedrību grupu nodokļa atvieglojumu ārvalstu sabiedrību grupām – vispirms, grozot *Income and Corporation Taxes Act 1988*, kas stājās spēkā no 2006. gada 1. aprīļa, – lai izpildītu Savienības tiesību prasības attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību. Tās Apvienotā Karaliste secināja no sprieduma lietā *Marks & Spencer*, kas tika taisīts 2005. gada 13. decembrī. Tajā Tiesa pamatoti atzina<sup>7</sup>:

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

7. Komisijai bija šaubas par jauno Lielbritānijas tiesību normu atbilstību spriedumam lietā *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763), un ar 2007. gada 19. jūlija vēstuli tā deva Apvienotajai Karalistei iespēju izteikt savu viedokli šajā ziņā. Savā 2008. gada 23. septembra argumentētajā atzinumā tā pārmeta Apvienotajai Karalistei brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpumu, jo tā neesot pietiekami ņēmusi vērā spriedumā lietā *Marks & Spencer* noteiktās prasības. It īpaši pārkāpums esot tas, ka

7 — Spriedums *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763, rezolutīvā daļa).

iespēja citādi izmantot zaudējumus nākotnē ir jānovērtē jau katra taksācijas gada beigās un jaunie noteikumi nav piemērojami pirms 2006. gada 1. aprīļa. 2010. gada 25. novembrī sekoja vēl viens papildu argumentētais atzinums par nesen pieņemto *CTA 2010*, kurā būtībā negrozīti bija pārņemtas *Income and Corporation Taxes Act 1988* normas, kas ir strīdus priekšmets.

8. Pēc tam, kad Apvienotā Karaliste neizpildīja Komisijas aicinājumu grozīt tās tiesību normas noteiktajā divu mēnešu termiņā, Komisija 2013. gada 5. aprīlī atbilstoši LESD 258. panta 2. punktam cēla prasību Tiesā un prasīja:

- atzīt, ka, paredzot tādus nosacījumus pārrobežu grupu nodokļa atvieglojumiem, kuri faktiski padara par neiespējamu saņemt šādus atvieglojumus, un piemērojot šādus atvieglojumus no 2006. gada 1. aprīļa, Apvienotā Karaliste nav izpildījusi LESD 49. pantā un EEZ līguma 31. pantā paredzētos pienākumus, un
- piespriest Apvienotajai Karalistei atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

9. Apvienotās Karalistes prasījumi Tiesai ir šādi:

- noraidīt Komisijas prasību;
- piespriest Komisijai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus.

10. Vācijas Federatīvajai Republikai, Spānijas Karalistei, Nīderlandes Karalistei un Somijas Republikai atļāva iestāties lietā. Tās atbalstīja atbildētājas prasījumus.

11. Lietas dalībnieki piedalījās vispirms rakstveida procesā un 2014. gada 15. jūlijā arī tiesas sēdē.

#### IV – Vērtējums

12. Komisija pārmet Apvienotajai Karalistei, ka tā nav ievērojusi brīvību veikt uzņēmējdarbību gan atbilstoši LESD, gan arī EEZ līgumam. Šajā ziņā tā izvirza divus prasības pamatus.

13. LESD 49. pantā saistībā ar 54. pantu un EEZ līguma 31. pantā saistībā ar 34. pantu ir aizliegts ierobežot brīvību veikt uzņēmējdarbību pamatā identiskā veidā<sup>8</sup>. Tādēļ, pārbaudot prasības pamatus, šīs normas netiek nošķirtas.

*A – Par pirmo prasības pamatu, kas attiecas uz pārrobežu zaudējumu samazināšanas faktisku neiespējamību sabiedrību grupā*

14. Ar pirmo prasības pamatu Komisija apgalvo brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpumu, jo atbilstoši Apvienotās Karalistes tiesībām pārrobežu grupas nodokļa atvieglojums ir faktiski neiespējams.

15. Atbilstoši spriedumam lietā *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763) Savienības tiesībās gan principā neesot noteikts pārrobežu grupas nodokļa atvieglojums. Tomēr izņēmums attiecoties uz gadījumu, kad ārvalsts meitasuzņēmuma zaudējumi nevar tikt ņemti vērā, uzliekot nodokli ārzemēs, ne par agrākiem, ne par vēlākiem taksācijas laikposmiem. *CTA 2010* 119. panta 4. punktā ir paredzēts, ka jau taksācijas laikposma, kurā ir radušies zaudējumi, beigās ir jānosaka, vai nepastāv iespēja zaudējumus izmantot citādi nākotnē. Tomēr tajā brīdī šāds konstatējums esot iespējams tikai tad, ja vai nu meitasuzņēmuma rezidences valsts neatļauj pārcelt zaudējumus uz nākamajiem taksācijas laikposmiem, vai gadā, kad ir radušies zaudējumi, ir uzsākta meitas sabiedrības likvidācija. Tādējādi it īpaši tiek izslēgta iespēja

<sup>8</sup> — Skat. spriedumu *A* (C-48/11, EU:C:2012:485, 21. punkts un tajā minētā judikatūra).

samazināt zaudējumus gadījumā, kad pēc gada, kurā ir radušies zaudējumi, tiek izbeigta meitasuzņēmuma darbība. Tādēļ tiesiskā regulējuma dēļ var tikt pārnesti tikai viena vienīga taksācijas perioda zaudējumi. Atbilstoši spriedumam lietā *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763) iespēja citādi ņemt vērā zaudējumus vēlākā taksācijas laikposmā esot jāņem vērā tikai brīdī, kad iesniegts pieteikums par grupas nodokļa atvieglojumu.

16. Apvienotā Karaliste pret to iebilst, ka pārrobežu grupas nodokļa atvieglojums nav praktiski neiespējams. Tā nosacījumi gan esot ierobežojoši, bet tās esot vienīgi Tiesas judikatūras sekas. It īpaši atbilstoši šai judikatūrai iespēja ņemt vērā zaudējumus citādā veidā esot jāpārbauda tikai taksācijas laikposma beigās. Tomēr tas neizslēdzot to, ka pārbaudē var tikt ņemta vērā arī komercdarbības izbeigšana vai nolūks taksācijas laikposma beigās veikt drīzu likvidāciju. Turklāt pārbaudes tikai tajā brīdī, kad ir iesniegts pieteikums par grupas nodokļa atvieglojumu, sekas būtu, ka nodokļu maksātājs pretēji judikatūrai varētu izvēlēties, kurā dalībvalstī tiek ņemti vērā viņa zaudējumi. Proti, tad tajā pirms šāda pieteikuma iesniegšanas varētu nokārtot savas lietas tā, ka pieteikuma iesniegšanas brīdī vairs nepastāvētu iespējas izmantot zaudējumus citādā veidā.

17. Es uzskatu, ka pirmais prasības pamats vispirms jau ir formulēts pārprotami, jo Komisija pārmet Apvienotajai Karalistei, ka atbilstoši *CTA 2010* 119. panta 4. punktam zaudējumu samazināšana ir iespējama tikai tad, ja vai nu meitasuzņēmuma rezidences valsts neatļauj pārnest zaudējumus uz nākamo taksācijas laikposmu, vai ja gadā, kad ir radušies zaudējumi, ir uzsākta meitasuzņēmuma likvidācija. Tā kā tieši pēdējais minētais gadījums praksē neapšaubāmi ir sastopams, Komisija galu galā nepiešķir nozīmi tam, ka pārrobežu zaudējumu samazināšana atbilstoši Apvienotās Karalistes tiesībām faktiski ir neiespējama, bet gan tam, ka nav ietverti visi gadījumi, ko, pēc tās domām, piedāvā brīvība veikt uzņēmējdarbību.

18. Tādēļ pirmā prasības pamata ietvaros ir jāpārbauda, vai *CTA 2010* 119. panta 4. pants ir pretējs brīvībai veikt uzņēmējdarbību, jo tajā netiek pietiekami pieļauta pārrobežu zaudējumu samazināšana, pamatojoties uz nākotnē esošas citas iespējas ņemt vērā zaudējumus pārbaudes brīdī. Turklāt ir jāpaskaidro, ka atbilstoši Komisijas apgalvotajam prasības priekšmets, pirmkārt, ir tikai nerezidējošā meitasuzņēmuma zaudējumu pārnesamība, bet nav citu grupas sabiedrību [zaudējumu pārnesamība] un prasība, otrkārt, attiecas tikai uz darbībās ārvalstīs gūtajiem zaudējumiem, bet neattiecas zaudējumiem, ko gūst nerezidējošs meitasuzņēmums ražotnē Apvienotajā Karalistē<sup>9</sup>.

#### 1) Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums

19. Ar apstrīdēto regulējumu ir ierobežota brīvība veikt uzņēmējdarbību, jo tajā grupas nodokļa atvieglojuma priekšrocību izmantošanai ir noteikti lielāki šķēršļi, ja mātesuzņēmums veic uzņēmējdarbību ārvalstī ar meitasuzņēmuma starpniecību, nekā ja tas līdzīgi rīkotos iekšzemē<sup>10</sup>.

20. Šis ierobežojums attiecas uz divām grupas nodokļa atvieglojuma priekšrocībām, kas ir jānošķir turpmākai pārbaudei. Pirmkārt, ir likviditātes priekšrocība, jo grupas nodokļa atvieglojums paātrina zaudējumu samazināšanu grupas ietvaros<sup>11</sup>. Kamēr grupas sabiedrības turpina arī pelnīt, sabiedrību grupa Apvienotajā Karalistē, pamatojoties uz grupas nodokļa atvieglojuma iespēju, *ceteris paribus* maksā nevis mazāk nodokļu, bet maksā tos vēlāk, jo meitasuzņēmuma zaudējumu pārnesšanas mātesuzņēmumam sekas ir arī, ka meitasuzņēmumam vairāk nav iespējams pārnest atskaitāmus zaudējumus uz nākamo nodokļu laikposmu par savu peļņu, kam nodoklis tiek uzlikts vēlāk. Tātad par taksācijas periodu samazināts mātesuzņēmuma nodoklis tiek kompensēts ar vēlākā laikposmā palielinātu meitasuzņēmuma nodokli.

9 — Par ražotnes zaudējumiem skat. *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:532).

10 — Skat. spriedumus *ICI* (C-264/96, EU:C:1998:370, 20.–23. punkts), *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763, 28.–34. punkts) un *Felixstowe Dock and Railway Company* u.c. (C-80/12, EU:C:2014:200, 17.–21. punkts).

11 — Skat. spriedumu *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763, 32. punkts) un *Felixstowe Dock and Railway Company* u.c. (EU:C:2014:200, 19. punkts).

21. Grupas nodokļa atvieglojumam ir vēl otra nozīmīgāka priekšrocība. Ciktāl meitasuzņēmums visu savas darbības taksācijas laikposmu bilancē cieš tikai zaudējumus (turpmāk tekstā – “kopējais zaudējums”), grupas nodokļa atvieglojums nav tikai likviditātes priekšrocība. Šajā gadījumā mātesuzņēmums, pamatojoties uz zaudējumu samazināšanu, par saviem ienākumiem nemaksā nodokļus sava meitasuzņēmuma kopējā zaudējuma apmērā, un tas ir galīgi. Tāda pati situācija ir tad, ja meitasuzņēmums gan saimnieciski gūst peļņu, bet tiesiski ir ierobežota zaudējumu pārņemšana uz nākamo gadu un šī iemesla dēļ tas nodokļu ziņā neizmanto radušos zaudējumus.

22. Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums CTA 2010 119. panta 4. punktā atbilstoši patstāvīgajai judikatūrai ir atļauts tikai tad, ja tas attiecas uz situācijām, kas objektīvi nav savstarpēji salīdzināmas (par to turpmāk otrajā daļā), vai ja to pamato svarīgi vispārīgo interešu iemesli<sup>12</sup> (par to trešajā daļā).

## 2) Situāciju objektīvā salīdzināmība

23. Tātad vispirms ir jānoskaidro, vai mātesuzņēmuma ar rezidējošu meitasuzņēmumu, kura zaudējumi ir jāpārnes grupas nodokļa atvieglojuma ietvaros, un mātesuzņēmuma ar nerezidējošu meitasuzņēmumu, ar kura zaudējumiem ir jārikojas tāpat, situācija ir salīdzināma. Par to ir šaubas, jo Apvienotā Karaliste principā uzliek nodokļus tikai rezidējošam, bet neuzliek nerezidējošam meitasuzņēmumam.

24. Šajā ziņā Tiesas spriedumā lietā *Marks & Spencer* vēl arī ir atzīts, ka tikai apstākļi, ka dalībvalsts neuzliek nodokļus nerezidējošiem meitasuzņēmumiem atšķirībā no rezidējošiem meitasuzņēmumiem, neattaisno grupu nodokļa atvieglojuma ierobežojumu, attiecinot to tikai uz rezidējošu meitasuzņēmumu zaudējumiem<sup>13</sup>.

25. Tomēr šī atziņa tiek apšaubīta nesen taisītajā spriedumā lietā *Nordea Bank Danmark* (EU:C:2014:2087), kas attiecas uz nerezidējošu ražotņu zaudējumu pārrobežu ņemšanu vērā. Tajā Tiesa pirmo reizi noteica principu, ka attiecībā uz dalībvalsts pasākumiem dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanai nerezidējošas un rezidējošas ražotnes neatrodas salīdzināmā situācijā. Tiesa gan rezultātā apstiprināja objektīvo salīdzināmību, tomēr tikai tādēļ, ka attiecīgā dalībvalsts bija nolēmusi, ka nodokļi ir jāuzliek arī nerezidējošām ražotnēm<sup>14</sup>.

26. Ievērojot izteikumus par šīm ražotnēm, izmantojot *argumentum a fortiori*, var pieņemt, ka rezidējoši un nerezidējoši *meitasuzņēmumi*, ievērojot nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadali starp dalībvalstīm, tiešām neatrodas salīdzināmā situācijā. Jo, kamēr uz nerezidējošu ražotni atbilstoši starptautiski atzītam pasaules ienākumu principam<sup>15</sup> vēl attiecas sabiedrības rezidences valsts nodokļu suverenitāte un tā tai var uzlikt nodokļus, nerezidējošu sabiedrības meitasuzņēmumu gadījumā principā tas tā nav. Tiem nodokļi tiek uzlikti mātesuzņēmuma rezidences valstī par tā iekšzemes darbību un vajadzības gadījumā atbilstoši izņēmuma noteikumiem par pieskaitīšanu, lai apkarotu nodokļu apiešanu<sup>16</sup>. Tomēr šie izņēmuma gadījumi nav šīs prasības priekšmets.

27. Spriedumā lietā *Nordea Bank Danmark* (EU:C:2014:2087) noteiktajam principam īpaša nozīme ir arī tādēļ, ka es Tiesai iepriekš esmu piedāvājusi pilnībā atteikties no situāciju objektīvās salīdzināmības pārbaudes<sup>17</sup>. Šis princips pārsniedz to, ka dalībvalstij ir jāņem vērā ārvalsts darbības radītie zaudējumi tikai tad, ja tā uzliek nodokli šai darbībai. Tas gan vertikāli, gan horizontāli atbilst judikatūrai. Pirmkārt, Tiesa jau 1997. gadā spriedumā lietā *Futura Participations und Singer* atzina, ka tikai

12 — Skat. tikai spriedumu *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 23. punkts un tajā minēto judikatūru).

13 — Skat. spriedumu *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763, 40. punkts); uz šo spriedumu ir balstīts arī spriedums *A* (EU:C:2013:84, 34. un 35. punkts).

14 — Skat. spriedumu *Nordea Bank Danmark* (EU:C:2014:2087, 24. punkts).

15 — Skat. spriedumu *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763, 39. punkts).

16 — Skat. spriedumu *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544).

17 — Skat. manus secinājumus lietā *Nordea Bank Danmark* (EU:C:2014:153, 21.–28. punkts).

ārvalsts sabiedrības iekšzemes ražotnes zaudējumu ņemšana vērā nodokļu nolūkā atbilst nodokļu teritorialitātes principam un tādējādi nav diskriminācija<sup>18</sup>. Turklāt pavisam nesēn spriedumā lietā *Kronos International* tika noskaidrots attiecībā uz nodokļu uzlikšanu dividendēm, ka attiecībā uz nodokļa par izmaksātajām dividendēm ņemšanu vērā rezidējoši un nerezidējoši meitasuzņēmumi neatrodas salīdzināmā situācijā, ja dalībvalsts neuzliek nodokļus nerezidējošu meitasuzņēmumu izmaksātām dividendēm<sup>19</sup>.

28. Turklāt atbilstoši patstāvīgajai judikatūrai situāciju objektīvā salīdzināmība ir jāvērtē, ievērojot attiecīgā regulējuma mērķi<sup>20</sup>. Nodokļu uzlikšanas sabiedrību grupām regulējuma mērķis ir grupas sabiedrībām – atšķirīgā intensitātē – dot iespēju uzlikt nodokli tā, it kā būtu runa tikai par vienu vienīgu nodokļu maksātāju<sup>21</sup>. Arī, ievērojot šo mērķi, manuprāt, rezidējošu un nerezidējošu meitasuzņēmumu zaudējumu objektīvā salīdzināmība ir apšaubāma. Jo šķiet, ka nav atbilstoši rezidējošu mātesuzņēmumu un nerezidējošu meitasuzņēmumu uzskatīt par vienu vienīgu nodokļu maksātāju, jo nerezidējošam meitasuzņēmumam iekšzemē vispār netiek uzlikti nodokļi un tādējādi tas pats vispār nav nodokļu maksātājs.

29. Tomēr es nepiedāvāju šajā gadījumā noliegt situāciju objektīvo salīdzināmību. Situāciju objektīvās salīdzināmības pārbaudē, proti, ir tikai jāizdala nevienlīdzīga attieksme, kas ir acīmredzama un neapšaubāmi notiek pamatoti. Norādītā atšķirība starp mātesuzņēmuma ar rezidējošu vai attiecīgi nerezidējošu meitasuzņēmumu situācija noteikti ir svarīga vai pat izšķirošā brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpuma pārbaudei. Tas tomēr šādu pārkāpumu acīmredzami neizslēdz, kā jau pierāda pretējais Tiesas viedoklis spriedumā lietā *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763). Tādēļ šī atšķirība ir jāizmeklē kā iespējams nevienlīdzīgas attieksmes attaisnojums, kas ietver valsts tiesiskā regulējuma samērīguma pārbaudi.

### 3) Attaisnojums

30. Tādējādi ir jāizmeklē, vai ierobežojošu nosacījumu zaudējumu samazināšanai saistībā ar nerezidējošiem meitasuzņēmumiem var attaisnot svarīgas sabiedrības intereses.

31. Apstākļi, ka nerezidējošu meitasuzņēmumu ārvalstu darbība Apvienotajā Karalistē nav apliekama ar nodokli, ir šāds attaisnojuma pamats. Jo atbilstoši šobrīd patstāvīgajai judikatūrai dalībvalstij principā ir jāņem vērā ārvalstu darbības zaudējumi tikai tad, ja tā arī uzliek nodokli šai darbībai, vienalga, vai Tiesa to nosauc par “nodokļa režīma saskaņotības nodrošināšanu”<sup>22</sup>, “kompetences sadales nodokļu jomā starp dalībvalstīm nodrošināšanu”<sup>23</sup>, “atbilstības nodrošināšanu” starp nodokļu

18 — Spriedums *Futura Participations* un *Singer* (C-250/95, EU:C:1997:239, 21. un 22. punkts).

19 — Skat. spriedumu *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, 81. punkts).

20 — Skat. tikai spriedumu *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 22. punkts) un *SCA Group Holding* u.c. (C-39/13, C-40/13 un C-41/13, EU:C:2014:1758, 28. punkts).

21 — Skat. par Nīderlandes “fiscale eenheid” spriedumu *SCA Group Holding* u.c. (EU:C:2014:1758, 51. punkts).

22 — Skat. spriedumu *K* (EU:C:2013:716, 64.–71. punkts).

23 — Skat. spriedumu *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763, 45. punkts), *Lidl Belgium* (EU:C:2008:278, 31. punkts), *X Holding* (EU:C:2010:89, 28. punkts), *A* (EU:C:2013:84, 42. punkts), *K* (EU:C:2013:716, 55. punkts) un *Nordea Bank Danmark* (EU:C:2014:2087, 32. punkts).

uzlikšanu peļņai un zaudējumu atskaitīšanu<sup>24</sup>, “zaudējumu dubultas ņemšanas vērā” novēršanu<sup>25</sup> vai “izvairīšanās no nodokļu maksāšanas”<sup>26</sup> novēršanu<sup>27</sup>. Šo judikatūru papildus stiprina Tiesas izteikumi par situāciju, kas, kā redzams<sup>28</sup>, apstāklim, vai dalībvalsts veic darbību ārvalstīs vai neveic, piešķir būtisku nozīmi, objektīvo salīdzināmību.

32. Tādējādi Apvienotā Karaliste principā ir tiesīga ne tikai noteikt lielākus šķēršļus attiecībā uz ārvalstu meitasuzņēmumu ārvalsts darbības ņemšanu vērā saistībā ar grupas nodokļa atvieglojumu, bet var tos šajā ziņā no tā izslēgt pilnībā.

33. Tomēr Apvienotajai Karalistei ir jāņem vērā arī samērīguma princips. Atbilstoši tam dalībvalstīm ir pienākums izmantot līdzekļus, kas gan atļauj efektīvi sasniegt valsts tiesību mērķi, taču iespējami maz ietekmē attiecīgo Savienības tiesību mērķus un principus<sup>29</sup>.

34. Šajā ziņā Tiesa spriedumā lietā *Marks & Spencer* atzina, ka nerezidējošu meitasuzņēmumu izslēgšana pilnībā no grupas nodokļa atvieglojuma pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai “būtībā” sasniegtu mērķus, un ar to radīja *Marks & Spencer* izņēmumu<sup>30</sup>. Atbilstoši tam – īsumā – nerezidējoša meitasuzņēmuma zaudējumi ir pārnesami uz mātesuzņēmumu tad, ja šie zaudējumi nevar tikt ņemti vērā kaut kur citur ne attiecībā uz pašreizējiem, ne pagātnes, ne arī nākotnes taksācijas gadiem, turklāt pierādīšanas pienākums ir nodokļu maksātājam un dalībvalstis drīkst kavēt šī izņēmuma ļaunprātīgu izmantošanu<sup>31</sup>.

35. Pirmais prasības pamats attiecas uz jautājumu, vai lietā apskatāmais Apvienotās Karalistes izņēmuma regulējums par nerezidējošu meitasuzņēmumu zaudējumu pārnesšanu atbilst šim samērīguma prasībām, jo tajā atbilstoši *CTA 2010* 119. panta 4. punktam par izšķirošām, novērtējot iespēju nākotnē ņemt vērā zaudējumus vērtējumu, uzskata attiecības attiecīgā zaudējumu rašanās laikposma beigās.

#### a) Judikatūra par *Marks & Spencer* izņēmumu

36. Pamatojoties uz līdzšinējo Tiesas judikatūru, uz šo jautājumu nevar atbildēt.

37. Pašā spriedumā lietā *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763) šajā ziņā nav nekas teikts ne par to, kādos gadījumos ir izslēgta iespēja nākotnē ņemt vērā zaudējumus, ne arī kurā brīdī tas ir jākonstatē. No vienas puses, lēmuma pamatā varētu būt bijusi doma mātesuzņēmumam nepiešķirt grupas nodokļa atvieglojuma priekšrocības, bet tā vietā piešķirt galīgo priekšrocību meitasuzņēmuma kopēja zaudējuma gadījumā samazināt zaudējumus<sup>32</sup>. Šādas interpretācijas gadījumā regulējums, kas ir lietas priekšmets, būtu pretrunā spriedumam lietā *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763). Proti, tas nebūtu izmantojams, lai identificētu sabiedrības kopējos zaudējumus, jo tie var tikt noteikti tikai šīs darbības beigās, ievērojot visus nodokļu laikposmus. No otras puses, spriedumā nav izteikumu, kas būtu balstīti uz kopējo zaudējumu ņemšanu vērā. Tiesa tieši otrādi uzskatīja, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību tiek ierobežota, jau liedzot likviditātes priekšrocību<sup>33</sup>.

24 — Skat. spriedumus *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 58. punkts) un *Nordea Bank Danmark* (EU:C:2014:2087, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 — Skat. spriedumus *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763, 47. un 48. punkts), *Lidl Belgium* (EU:C:2008:278, 35. un 36. punkts), *A* (EU:C:2013:84, 44. punkts).

26 — Skat. spriedumus *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763, 49. punkts), *A* (EU:C:2013:84, 45. punkts).

27 — Skat. arī spriedumus *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 80. punkts) un *K* (EU:C:2013:716, 72. punkts), kuros attaisnojumu saistībā ar nodokļu saskaņotību un nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalī pamati tiek uzskatīti par vismaz daļēji identiskiem.

28 — Skat. iepriekš 25.–28. punktu.

29 — Skat. tikai spriedumu *BDV Hungary Trading* (C-563/12, EU:C:2013:854, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 — Skat. spriedumu *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763, 55. punkts).

31 — Turpat (EU:C:2005:763, 56. un 57. punkts).

32 — Skat. iepriekš 20. un 21. punktu.

33 — Skat. spriedumu *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763, 32. punkts).

38. Turklāt turpmākā Tiesas judikatūra *Marks & Spencer* izņēmuma piemērošanas jomā tika ierobežota tik spēcīgi, ka rezultātā man ir ļoti grūti vispār atrast kādu tās piemērošanas gadījumu. Tas kļūst skaidrs, pamatojoties uz Komisijas pirmo iebildumu. Atbilstoši tam Lielbritānijas regulējums ir pārāk ierobežojošs, jo tajā ir atļauta pārrobežu zaudējumu samazināšana tikai tad, ja vai nu meitasuzņēmuma rezidences valsts neatļauj zaudējumu pārvešanu uz nākamo nodokļu gadu, vai ja zaudējumu rašanās gadā ir sākta meitasuzņēmuma likvidācija. Šķiet, ka abas šīs lietas puses ir vienisprātis, ka vismaz šajos abos gadījumos ir izpildīts *Marks & Spencer* izņēmums. Atbilstoši jaunākajai Tiesas judikatūrai tas tā nav.

39. Pirmkārt, no sprieduma lietā *K* izriet, ka dalībvalstij nav jāņem vērā darbības ārvalstīs radīti zaudējumi, ja zaudējumu ņemšana vērā uzņēmējdarbības vietā ir izslēgta<sup>34</sup>. Tātad, ja nerezidējošam meitasuzņēmumam ir liegts pārnest zaudējumus uz nākamo taksācijas gadu, tur gan nepastāv iespēja ņemt vērā zaudējumus nākotnē, bet vienlaikus pamatbrīvības prasā, lai zaudējums netiktu pārņemts uz mātesuzņēmumu. Šajā vietā ir redzama judikatūras virziena ietekme, kas ir attīstījusies tikai pēc sprieduma lietā *Marks & Spencer*. Pirmo reizi spriedumā lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* Tiesa šo virzienu apkopoja tādā veidā, ka dalībvalstij nav pienākuma savu pašas nodokļa tiesību mērķiem kompensēt citu dalībvalstu nodokļu tiesību “īpatnību” negatīvo ietekmi<sup>35</sup>. Kuros gadījumos dalībvalsts nodokļu tiesiskais regulējums ir jāuzskata par īpašu šajā ziņā – piemēram, tādēļ, ka tas atšķiras no vēl definējama zaudējumu pārvešanas uz nākamo taksācijas laikposmu Savienības standarta – tādējādi proti, nav līdz galam noskaidrots. Piemēram, Vācijas *Bundesfinanzhof* [Federatīvā finanšu tiesa] šo judikatūru ir interpretējusi tādējādi, ka katras zaudējumu pārvešanas uz nākamo taksācijas laikposmu tiesiskā ierobežojuma sekas nav neiespējamība citādā veidā ņemt vērā zaudējumus *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763) izņēmuma izpratnē<sup>36</sup>.

40. Otrkārt, Tiesa spriedumā lietā *A* (EU:C:2013:84) ir pieņēmusi, ka tikai meitasuzņēmuma, kas bija būtībā apturējis savu saimniecisko darbību, darbības izbeigšana nav pietiekama, lai pieņemtu, ka tā rezidences valstī vairs nepastāv iespēja ņemt vērā zaudējumus. Tam ir jābūt piemērojamam acīmredzot pat apvienošanās, kurā meitasuzņēmums zaudē juridiskās personas statusu, gadījumā. Tieši otrādi, šķiet, ka, lai pieņemtu, ka vēl pastāv iespēja ņemt vērā zaudējumus rezidences valstī, pietiek ar to, ka meitasuzņēmumam gadījumā, ja tas netika likvidēts, ir bijuši vēl – kaut arī nelieli – ienākumi<sup>37</sup>. Saimnieciskās darbības izbeigšana atbilstoši tam nav pietiekama, lai izpildītu *Marks & Spencer* izņēmumu, ja vispār vēl tiek gūti ienākumi. Tieši tāda ir situācija gan meitasuzņēmuma brīvprātīgas likvidācijas gadījumā, gan arī uzsākot maksātnespējas procedūru par tās īpašumu, tā, ka sabiedrības īpašuma atsavināšanas laikā vēl regulāri rodas ienākumi. Arī meitasuzņēmuma likvidācijas sākums līdz ar to atbilstoši spriedumam lietā *A* (EU:C:2013:84) nav *Marks & Spencer* izņēmuma gadījums, tāds nav pat vēlākas juridiskās personas statusa zaudēšanas gadījums.

41. Pirmais prasības pamats tādējādi ir izvērtējams tikai tad, ja Tiesa, pamatojoties uz samērīguma principu, šīs lietas ietvaros noskaidro, vai *Marks & Spencer* izņēmums vēl ir spēkā un, ja tas ir spēkā, kāds ir tā saturs.

34 — Skat. spriedumu *K* (EU:C:2013:716, 76.–81. punkts).

35 — Skat. spriedumu *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 49. punkts), kas ir balstīts uz spriedumiem *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754, 51. punkts) un *Deutsche Shell* (C-293/06, EU:C:2008:129, 42. punkts); turpinājumā skat. arī spriedumu *K* (EU:C:2013:716, 79. punkts).

36 — Skat. *Bundesfinanzhof* 2010. gada 9. jūnija spriedumu I R 100/09, 11. punkts, un 2010. gada 9. jūnija spriedumu I R 107/09, 17. punkts.

37 — Skat. spriedumu *A* (EU:C:2013:84, 51.–53. punkts).



b) *Marks & Spencer* izņēmuma pārbaude

42. Pieslienoties *common law* [kopējo tiesību] principam *stare decisis et non quieta movere*, gan principiāli būtu jāievēro agrākā judikatūra. Taču spriedums lietā *Marks & Spencer* nekad nav radījis *quieta*, jo tā iedarbība vienmēr palika neskaidra<sup>38</sup>. Tādējādi es uzskatu, ka var un ir vajadzīgs pārbaudīt *Marks & Spencer* izņēmuma nozīmīgumu<sup>39</sup>.

43. Radot šo izņēmumu spriedumā lietā *Marks & Spencer*, Tiesa vēlējās aizpildīt robu. Tā uzskatīja par Savienības likumdevēja uzdevumu noregulēt pārrobežu zaudējumu samazināšanu atbilstoši pamatbrīvībām<sup>40</sup>. Līdz tam grupas nodokļa atvieglojuma priekšrocībām bija jābūt par labu sabiedrību grupām ar pārrobežu darbību vismaz daļēji, proti, gadījumā, kad tām nav pieejamas visas citas iespējas ņemt vērā zaudējumus.

44. Šis regulējums izrādījās neizmantojams. Tādējādi tas neaizsargā iekšējā tirgus intereses un līdz ar to arī nav mazāk ierobežojošs līdzeklis, lai nodrošinātu dalībvalstu nodokļu suverenitāti. Proti, rezultātā tas nerada pārrobežu sabiedrību grupu darbības atvieglojumus, bet gan ir pilnībā neizmantots strīdu starp nodokļu maksātājiem un dalībvalstu nodokļu administrācijām avots. Tam būtībā ir četri pamati.

45. Pirmkārt, iespēja citur ņemt vērā zaudējums faktiski ir tiešām izslēgta tikai tad, ja meitasuzņēmums juridiski vairs nepastāv. Tikai tad, ja tam nav īpašuma un tā arī vairāk nevar iegādāties īpašumu, ir droši, ka vairāk nevar rasties peļņa, no kuras var atskaitīt zaudējumus. Meitasuzņēmuma darbības pilnīgas izbeigšanas nogaidīšana tomēr var notikt ilgākā laikposmā. Ir jānoskaidro mēģinājumi šo brīdi pabīdīt uz priekšu līdz saimnieciskās darbības izbeigšanai vai likvidācijas sākumam, kā sekas tomēr ir, ka *iepriekš* tiek konstatēts, ka nav iespējams ņemt vērā zaudējumus citādi. Tas īpaši skaidri ir redzams saistībā ar šajā tiesvedībā izteikto Komisijas priekšlikumu pretēji sagaidāmajam – vēlāk radušos meitasuzņēmuma peļņu pieskaitīt mātesuzņēmuma peļņai korekcijai, un saistībā ar tās nošķiršanu starp “faktiskām” un “teorētiskām” iespējām citādi ņemt vērā zaudējumus. Kamēr Tiesa spriedumā lietā *Marks & Spencer* jau ir noraidījusi Komisijas piedāvāto korekciju procedūru<sup>41</sup>, “faktisku” un “teorētisku” iespēju nošķiršana rada tikai varbūtības apsvērumus, kas pēc sava rakstura nesniedz tiesisko noteiktību.

46. Otrkārt, gadījumā, kad ir tiesiski izslēgta zaudējumu ņemšana vērā meitasuzņēmuma reģistrācijas vietas valstī, *Marks & Spencer* izņēmums ir pretrunā citai judikatūras līnijai. Kaut arī, piemēram, zaudējumu pārņemšanas izslēgšanai meitasuzņēmuma reģistrācijas valstī būtu jābūt skaidram gadījumam, kad jāpiemēro *Marks & Spencer* izņēmums, kā jau redzējām, tas pēc Tiesas domām ir pretrunā principam, kas pastāvīgajā judikatūrā ir izveidojies pēc *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763) sprieduma<sup>42</sup>.

47. Treškārt, nodokļu maksātājs patvaļīgi var atsaukties uz iespēju citur ņemt vērā zaudējumus neesamību. Šī iespēja ir pretēja arī Apvienotās Karalistes norādītajai judikatūrai, atbilstoši kurai nodokļa maksātājs nevar izvēlēties, kura nodokļu sistēma uz to attiecas<sup>43</sup>. Tādēļ jau spriedumā lietā *Marks & Spencer* Tiesa piešķīra arī dalībvalstīm iespēju kavēt nodokļu apiešanu labvēlīgu apstākļu rašanos<sup>44</sup>. Kad, piemēram, meitasuzņēmuma darbības izbeigšana notiek nodokļu dēļ un kad nenotiek, konkrētā gadījumā ir grūti noskaidrot.

38 — Skat. iepriekš 2. punktu, kā arī 37.–40. punktu.

39 — Skat. par šādu savas judikatūras pārbaudi spriedumu *Keck un Mithouard* (C-267/91 un C-268/91, EU:C:1993:905, 14.–16. punkts).

40 — Skat. spriedumu *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763, 58. punkts).

41 — Skat. spriedumu *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763, 54.–58. punkts).

42 — Skat. iepriekš 39. punktu.

43 — Skat. spriedumu *X Holding* (EU:C:2010:89, 29.–32. punkts un tajā minētā judikatūra).

44 — Skat. spriedumu *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763, 57. punkts).

48. Ceturtkārt, mātesuzņēmuma dalībvalstij, pamatojoties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, ir tikai vienlīdzīgas attieksmes pienākums. Tātad attiecībā uz katru pārrobežu zaudējumu samazināšanu vēlāk būtu jākonstatē, kādi nodokļi tiktu piemēroti nerezidējošam meitasuzņēmumam, ja tas būtu reģistrēts iekšzemē. Attiecīgos apstākļos līdz ar to, lai vēlāk konstatētu fiktīvu nodokļu situāciju, ir jāatkāpjas atpakaļ par gadu desmitiem.

c) *Marks & Spencer* izņēmuma uzdevums

49. Nerezidējošu meitasuzņēmumu zaudējumu ņemšana vērā iekšējā tirgū varētu notikt tikai, ņemot vērā aktuālos zaudējumus saistībā ar vēlākas peļņas pieskaitīšanu, kā spriedumā lietā *Marks & Spencer* jau vienreiz tika iztirzāts<sup>45</sup>. Šāds risinājums nodrošinātu mātesuzņēmumam gan likviditātes priekšrocību, gan priekšrocību saistībā ar kopējo zaudējumu ņemšanu vērā<sup>46</sup>. Šī risinājuma sekas būtu plaši vienlīdzīga attieksme pret nerezidējošu un rezidējošu meitasuzņēmumu zaudējumiem. Tādējādi tā pilnībā iznīcinātu pastāvīgo judikatūras principu, ka dalībvalstij ir jāņem vērā zaudējumi no darbības ārvalstīs tikai tad, ja tā arī uzliek nodokļus šai darbībai<sup>47</sup>.

50. Atteikšanās no *Marks & Spencer* izņēmuma šādos apstākļos ir visizsvērtākais risinājums, jo tajā tiek saglabāts minētais judikatūras princips un tādējādi, ņemot vērā norādītos *Marks & Spencer* izņēmuma trūkumus, arī nav pieejams mazāk ietekmējošs līdzeklis. Turklāt par atteikšanos no *Marks & Spencer* izņēmuma liecina vēl trīs pamati.

51. Pirmkārt, tā atrisina pretrunas saistībā ar pārējo Tiesas nodokļu judikatūru, kurā ir paredzēta skaidra dalībvalstu nodokļu suverenitātes nošķiršana. Tā spriedumā lietā *National Grid Indus* (EU:C:2011:785) ir atzinusi par pareizu, ka dalībvalsts, pārceļot sabiedrības reģistrācijas vietu uz citu dalībvalsti, var piedzīt nodokli no tās īpašuma nerealizētā vērtības pieauguma un nodokļu ziņā nav jāņem vērā zaudējumi, kas ir radušies pēc sabiedrības reģistrācijas vietas pārvietošanas uz citu dalībvalsti. Tas ir spēkā arī tad, ja cita dalībvalsts neņem vērā šādus zaudējumus, jo ir jāņem vērā tiesību uzlikt nodokli peļņai un iespējas atskatīt zaudējumus savstarpējā atbilstība<sup>48</sup>. Tāpat arī Tiesa spriedumā lietā *X Holding* skaidri atļāva Nīderlandes Karalistei pilnībā un bez izņēmumiem izslēgt no nodokļu uzlikšanas sabiedrību grupām sistēmas nerezidējošus meitasuzņēmumus, kas aptver arī meitasuzņēmumu zaudējumu ņemšanu vērā<sup>49</sup>.

52. Otrkārt, šis risinājums atbilst tiesiskās noteiktības prasībai, kas ir vispārējs Savienības tiesību princips. Tiesiskās noteiktības princips prasa, lai tiesību normas būtu skaidras un pietiekami noteiktas un lai indivīdi varētu paredzēt to piemērošanu<sup>50</sup>. Tas attiecas arī uz tiesību normām, kas izriet no Tiesas veiktās pamatbrīvību interpretācijas. Kā ir parādījuši pagājušie gadi, *Marks & Spencer* izņēmums neatbilst tiesiskās noteiktības prasībai un padara neparedzamus un apstrīdamus investīciju nosacījumus.

53. Treškārt, atteikšanās no *Marks & Spencer* izņēmuma nav pretēja arī maksātspējas principam, kā Komisija ir apgalvojusi tiesas sēdē. Proti, šajā lietā runa ir par fiktīvu attieksmi pret dažādiem nodokļu maksātājiem kā pret vienu vienīgu nodokļu maksātāju. Tomēr mātesuzņēmumam un meitasuzņēmumam principā netiek uzlikti nodokļi kopā, jo tie, proti, ir atšķirīgi tiesību subjekti, kam ir pašiem sava maksātspēja. Vismaz meitasuzņēmumam nav piekļuves mātesuzņēmuma īpašumam. Šādos apstākļos jau sākotnēji uzskatu, ka maksātspējas dēļ sabiedrību grupu nodokļu sistēma nav piemērojama.

45 — Skat. spriedumu *Marks & Spencer* (EU:C:2005:763, 54. punkts).

46 — Skat. iepriekš 20. un 21. punktu.

47 — Skat. iepriekš 31. punktu.

48 — Spriedums *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 58. punkts).

49 — Spriedums *X Holding* (EU:C:2010:89).

50 — Skat. tikai spriedumu *Ålands Vindkraft* (C-573/12, EU:C:2014:2037, 127. punkts un tajā minētā judikatūra).

#### d) Secinājumi

54. Tādējādi jāsecina, ka arī pilnīga nerezidējoša meitasuzņēmuma zaudējumu samazināšanas liegšana atbilst samērīguma principam. Tādējādi jebkurš pārrobežu meitasuzņēmumu zaudējumu samazināšanas ierobežojums ir attaisnojums ar nodokļu regulējuma saskaņas saglabāšanu vai attiecīgi ar nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadali starp dalībvalstīm<sup>51</sup>.

#### 4) Secinājumi attiecībā uz pirmo prasības pamatu

55. Tā kā strīdīgais Apvienotās Karalistes regulējums grupu nodokļa atvieglojuma ietvaros tādējādi pat pārsniedz Savienības tiesību prasības, dažos gadījumos paredzot pārrobežu zaudējumu samazināšanu, tas nav pretējs brīvībai veikt uzņēmējdarbību. Tādējādi pirmais pamats ir jānoraida.

*B – Par otro prasības pamatu, kas attiecas uz pārrobežu zaudējumu samazināšanas grupā ierobežošanu laikā*

56. Kā otro prasības pamatu Komisija norāda, ka pārrobežu zaudējumu, kas ir radušies pēc 2006. gada 1. aprīļa, grupas nodokļa atvieglojuma iespēju ierobežošana laikā ir pretēja brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

57. Arī otrais prasības pamats ir jānoraida, jo Apvienotajai Karalistei nebija Savienības tiesībās noteikta pienākuma vispār grozīt savas tiesības uz grupu nodokļa atvieglojumu.

#### *C – Secinājumi un izdevumi*

58. Tādējādi prasība ir jānoraida pilnā apmērā, jo neviens no abiem prasības pamatiem nav pamatots.

59. Par pušu izdevumiem ir jālemj atbilstoši Reglamenta 138. panta 1. punktam, par personu, kas iestājušās lietā, izdevumiem – atbilstoši 140. panta 1. punktam.

#### **V – Secinājumi**

60. Tādējādi es piedāvāju Tiesai lemt par Komisijas prasību pret Apvienoto Karalisti šādi:

- 1) prasību noraidīt;
- 2) Eiropas Komisija atlīdzina tiesāšanās izdevumus;
- 3) Vācijas Federatīvā Republika, Spānijas Karaliste, Nīderlandes Karaliste un Somijas Republika sedz tiesāšanās izdevumus.

51 — Skat. iepriekš 31. punktu.