



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2014. gada 12. jūnijā *

Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Uzņēmumu ienākuma nodoklis — Viena vienība aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām no viena koncerna uzņēmumiem — Pieteikums — Atteikuma pamati — Viena vai vairāku starpniekuzņēmumu vai mātesuzņēmuma reģistrācijas vieta citā dalībvalstī — Pastāvīga uzņēmuma neesamība valstī, kurā aplik ar nodokli

Apvienotajās lietās C-39/13, C-40/13 un C-41/13

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Gerechtshof te Amsterdam* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2013. gada 17. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 25. janvārī, tiesvedībā

Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen

pret

SCA Group Holding BV (C-39/13),

X AG,

X1 Holding GmbH,

X2 Holding GmbH,

X3 Holding GmbH,

D1 BV,

D2 BV,

D3 BV

pret

Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam (C-40/13),

un

Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam

pret

* Tiesvedības valoda – holandiešu.

MSA International Holdings BV,

MSA Nederland BV (C-41/13),

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši Ž. L. da Krušs Vilasa [*J. L. da Cruz Vilaça*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], Ž.-K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents) un A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*],

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2014. gada 9. janvāra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *SCA Group Holding BV* vārdā – *J. T. Schouten, S. C. W. Douma* un *G. F. Boulogne*, padomnieki,
- *X AG* vārdā – *J. M. van der Vegt* un *P. J. te Boekhorst*, padomnieki,
- *MSA International Holdings BV* vārdā – *H. T. P. M. van den Hurk, J. J. van den Broek, J. J. A. M. Korving, D. van Seggelen, J. van der Zande*, un *T. Arts*, padomnieki,
- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,
- Francijas valdības vārdā – *J.-S. Pilczer*, pārstāvis,
- Nīderlandes valdības vārdā – *K. Bulterman, M. Noort* un *B. Koopman*, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels, W. Mölls* un *P. Van Nuffel*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2014. gada 27. februāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 49. un 54. panta interpretāciju.
- 2 Šie lūgumi radās tiesvedībā starp, pirmkārt, *Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen* un *SCA Group Holding BV* (turpmāk tekstā – “SCA”), otrkārt, *X AG* (turpmāk tekstā – “X”), *X1 Holding GmbH*, *X2 Holding GmbH*, *X3 Holding GmbH* (turpmāk tekstā – “X3”), *D1 BV* (turpmāk tekstā – “D1”), *D2 BV* (turpmāk tekstā – “D2”), *D3 BV* un *Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam* un, treškārt, *Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam* un *MSA International Holdings BV* (turpmāk tekstā – “MSA”) un *MSA Nederland BV* saistībā ar vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām.

Atbilstošās Nīderlandes tiesību normas

- 3 Atbilstoši 1969. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli (*Wet op de vennootschapsbelasting 1969*) 13. panta 1. punktam:

“Peļņas aprēķināšanai netiek ņemtas vērā priekšrocības un izdevumi, kas izriet no dalības, tāpat kā izdevumi, kas saistīti ar šādas dalības gūšanu vai nodošanu (dalības sabiedrībā atbrīvojums no nodokļa).”

- 4 Šī likuma 15. pantā ir paredzēts:

“1. Ja nodokļu maksātāja (mātesuzņēmuma) īpašumā tiesiskā un saimnieciskā izpratnē ir vismaz 95 % cita nodokļu maksātāja (meitasuzņēmuma) iemaksātā pamatkapitāla daļu, tad pēc abu nodokļu maksātāju pieteikuma tie tiek aplikti ar nodokli tādā veidā, it kā runa būtu par vienu nodokļu maksātāju tādā ziņā, ka meitasuzņēmuma darbības un manta ir daļa no mātesuzņēmuma darbības un mantas. Ar nodokli tiek aplikti mātesuzņēmuma ienākumi. Tātad nodokļu maksātāji kopumā tiek uzskatīti par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām. Vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām daļa var būt vairāk nekā viens meitasuzņēmums. [..]

3. 2. panta 1. punktu jo īpaši piemēro šādiem gadījumiem:

[..]

- b. aprēķinot peļņu, abiem nodokļa maksātājiem tiek piemērotas vienas un tās pašas [tiesību] normas;
- c. abi nodokļu maksātāji ir Nīderlandes rezidenti; gadījumā, ja nodokļu maksātājam ir piemērojams Likums, ar kuru nosaka Karalistes fiskālo kārtību (*Belastingregeling voor het Koninkrijk*), vai konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, atbilstoši šai kārtībai vai konvencijai šo nodokļu maksātāju arī uzskata par Nīderlandes rezidentu [..];

[..]

4. Ar pārvaldes noteikumiem var tikt paredzēts regulējums, ar kuru nodokļu maksātājiem, kuriem, aprēķinot peļņu, netiek piemērotas vienas un tās pašas tiesību normas, tomēr ir ļauts veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām. Turklāt nodokļu maksātājs, kurš, pamatojoties uz savas valsts tiesību aktiem, Likumu, ar kuru nosaka Karalistes fiskālo kārtību, vai arī konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu nav Nīderlandes rezidents, bet kurš izmanto uzņēmumu pastāvīga uzņēmuma Nīderlandē formā, ievērojot pārvaldes noteikumos paredzētos nosacījumus, var būt vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām daļa tiktāl, ciktāl saskaņā ar Likumu, ar kuru nosaka Karalistes fiskālo kārtību, vai arī konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu tiesības aplikēt ar nodokli šī uzņēmuma peļņu ir piešķirtas Nīderlandei un, ja:

- a. šī nodokļa maksātāja faktiskās pārvaldes vieta atrodas Nīderlandes Antiļās, Arubā, Eiropas Savienības dalībvalstī vai valstī, kurā ir piemērojama ar Nīderlandi noslēgta konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kurā paredzēts pastāvīgu uzņēmumu diskriminācijas aizliegums;
- b. apakšpunktā minētais nodokļu maksātājs ir akciju sabiedrība, sabiedrība ar ierobežotu atbildību vai pēc savas dabas un veidošanas kārtības salīdzināma organizācija un ja
- c. a) apakšpunktā minētais nodokļu maksātājs kā mātes sabiedrība ietilpst vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, 1. punktā minētā dalība meitas sabiedrībā ietilpst šīs mātes sabiedrības pastāvīgā uzņēmuma Nīderlandē mantā.

[..]”

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

Lietas C-39/13 un C-41/13

- 5 SCA un MSA ir Nīderlandē reģistrētas sabiedrības.
- 6 Tām pieder Vācijā reģistrētas sabiedrības vai nu tieši, vai ar citu sabiedrību starpniecību, kas arī ir reģistrētas Vācijā.
- 7 Šīm pēdējām minētajām sabiedrībām pašām pieder sabiedrības, kas reģistrētas Nīderlandē.
- 8 SCA un MSA, kā arī divi attiecīgie meitasuzņēmumi, kas reģistrēti Nīderlandē, prasīja, lai tie tiktu atzīti par vienotu vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām 1969. gada Likuma par sabiedrību ienākuma nodokli 15. panta izpratnē.
- 9 *Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen* un *Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam* šī prasības noraidīja, pamatojot, ka starpuzņēmumi neesot reģistrēti Nīderlandē vai tur tām neesot pastāvīgi uzņēmumi.
- 10 SCA un MSA vērsās *Rechtbank Haarlem*, kura nosprieda, ka šis atteikums esot pretrunā brīvībai veikt uzņēmējdarbību.
- 11 *Inspecteur van de Belastingdienst/Noord/kantoor Groningen* un *Inspecteur van de Belastingdienst Holland-Noord/kantoor Zaandam* iesniedza apelācijas sūdzību *Gerechtshof te Amsterdam*.
- 12 Šādos apstākļos *Gerechtshof te Amsterdam* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

Lietā C-39/13

- “1) Vai ieinteresētajai personai izteikts atteikums piemērot Nīderlandē reģistrētu meitasuzņēmumu apakšuzņēmumu *Alphabet Holding*, *HP Holding* un *Alpha Holding* saimnieciskajai darbībai un aktīviem Nīderlandes regulējumu par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ir uzskatāms par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu EKL 43. panta, skatot to kopsakarā ar 48. pantu, izpratnē?

Vai šajā kontekstā, ņemot vērā Nīderlandes regulējuma par vienību aplikšanas ar nodokli vajadzībām mērķi [..], meitasuzņēmumu *Alphabet Holding*, *HP Holding* un *Alpha Holding* stāvoklis ir objektīvi salīdzināms [..] ar a) Nīderlandē reģistrētu uzņēmumu stāvokli, kuri ir Nīderlandē reģistrēti kontrolakciju starpniekuzņēmumu apakšuzņēmumi, kura ir nolēmusi neveidot vienu vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar Nīderlandē reģistrēto mātesuzņēmumu, un tādējādi tiem kā meitasuzņēmuma apakšuzņēmumiem un kā *Alphabet Holding*, *HP Holding* un *Alpha Holding* nav tiesību uz regulējuma par vienību aplikšanas ar nodokļi vajadzībām piemērošanu un tie nevar izveidot – tikai – ar to (vec)mātesuzņēmumu vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, vai arī ar b) Nīderlandē reģistrētu mātesabiedrības apakšuzņēmumu stāvokli, kuri ir nolēmuši kopā ar Nīderlandē reģistrēto mātesuzņēmumu/starpniekuzņēmumu izveidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām kopā ar to Nīderlandē reģistrēto (vec)mātesuzņēmumu un tādēļ – atšķirībā no *Alphabet Holding*, *HP Holding* un *Alpha Holding* – to saimnieciskā darbība un aktīvi ir fiskāli konsolidēti?

- 2) Vai, atbildot uz 1. jautājumu, ir nozīme tam, vai attiecīgie Nīderlandes iekšzemes uzņēmumi atrodas vienas kontrolāciju starpnieksabiedrības turējumā (augstākā koncerna struktūras līmenī), kas atrodas citā dalībvalstī, vai arī, kā *Alphabet Holding*, *HP Holding* un *Alpha Holding* gadījumā, divu (vai vairāk) citā dalībvalstī atrodošos starpniekuzņēmumu turējumā (divos vai augstākos koncerna struktūras līmeņos)?
- 3) Ja un ciktāl atbilde uz 1. prejudiciālo jautājumu ir apstiprinoša, vai šāds ierobežojums ir pamatojamas ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, jo īpaši ar nepieciešamību saglabāt saskaņotu nodokļu sistēmu, tostarp, lai novērstu vienaspusēju un divpusēju zaudējumu divkāršu izmantošanu [..]? Vai šajā kontekstā vēl ir nozīme tam, ka konkrētajā gadījumā ir zināms, ka divkārša zaudējumu izmantošana nenotiek [..]?
- 4) Ja un ciktāl atbilde uz 3. prejudiciālo jautājumu ir apstiprinoša, vai šāda veida ierobežojums ir uzskatāms par samērīgu [..]?”

Lietā C-41/13

- “1) Vai ieinteresētajām personām izteikts atteikums piemērot Nīderlandē reģistrēta meitasuzņēmuma apakšuzņēmuma (2. ieinteresētās personas) saimnieciskajai darbībai un aktīviem Nīderlandes regulējumu par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ir uzskatāms par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu EKL 43. panta, skatot to kopsakarā ar 48. pantu, izpratnē?

Vai šajā kontekstā, ņemot vērā Nīderlandes regulējuma par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām mērķi [..], meitasuzņēmuma apakšuzņēmuma (2. ieinteresētās personas) stāvoklis ir objektīvi salīdzināms [..], ieskaitot) ar a) Nīderlandē reģistrēta uzņēmuma stāvokli, kura ir Nīderlandē reģistrēta kontrolāciju starpniekuzņēmuma meitasuzņēmums, kurš ir nolēmis neveidot vienu vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar tās Nīderlandē reģistrēto mātesuzņēmumu, un tādējādi meitasuzņēmuma apakšuzņēmumam un 2. ieinteresētajai personai nav tiesību uz regulējuma par vienību aplikšanu ar nodokļiem piemērošanu un tās nevar izveidot – tikai – ar (vec)mātesuzņēmumu vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, vai arī ar b) Nīderlandē reģistrēta meitasuzņēmuma apakšuzņēmuma stāvokli, kurš ir nolēmis kopā ar savu Nīderlandē reģistrēto mātesuzņēmumu/starptniekuzņēmumu izveidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām kopā ar [to] Nīderlandē reģistrēto (vec)mātesuzņēmumu un tādēļ – atšķirībā no 2. ieinteresētās personas – to saimnieciskā darbība un aktīvi ir fiskāli konsolidēti?

- 2) Vai, atbildot uz 1. prejudiciālā jautājuma pirmo teikumu, ir nozīme tam (sk. 4.13.13. punktu), ka attiecīgā ārvalstu kontrolāciju starpniekuzņēmums, kura Nīderlandē darbojas ar pastāvīga uzņēmuma, nevis meitasuzņēmuma starpniecību, saistībā ar Nīderlandē esošā pastāvīgā uzņēmuma saimniecisko darbību un aktīviem ir varējis izvēlēties kopā ar Nīderlandē reģistrēto mātesuzņēmumu izveidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām?
- 3) Ja un ciktāl atbilde uz 1. prejudiciālo jautājumu ir apstiprinoša, vai šāds ierobežojums ir pamatojamas ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, jo īpaši ar nepieciešamību saglabāt saskaņotu nodokļu sistēmu, tostarp, lai novērstu vienaspusēju un divpusēju zaudējumu divkāršu izmantošanu [..]?
- 4) Ja un ciktāl atbilde uz 3. prejudiciālo jautājumu ir apstiprinoša, vai šāda veida ierobežojums ir uzskatāms par samērīgu [..]?”

Lietā C-40/13

- 13 X ir sabiedrība, kas ir reģistrēta Vācijā. Tai tieši vai netieši pieder sabiedrības X3, D1 un D2, kuras ir reģistrētas Nīderlandē.

- 14 Ar savu kopējo prasību *X3*, *D1* un *D2* prasīja tās visas apvienot vienā vienotā vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām.
- 15 *Inspecteur van de Belastingdienst Amsterdam* prasību noraidīja, pamatojot, ka to kopējā mātessabiedrība *X* neesot reģistrēta Nīderlandē un tai tur arī neesot pastāvīga uzņēmuma.
- 16 *Rechbank Haarlem* prēt šo lēmumu vērsto prasību noraidīja.
- 17 Minētās sabiedrības par šo spriedumu iesniedza apelācijas sūdzību *Gerechthof te Amsterdam*.
- 18 Šādos apstākļos *Gerechthof te Amsterdam* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai ieinteresētajām personām izteikts atteikums piemērot Nīderlandē reģistrētu māsasabiedrību [*X3 Holding*], [*D1*] un [*D2*] saimnieciskajai darbībai un aktīviem Nīderlandes regulējumu par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ir uzskatāms par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu EKL 43. panta, skatot to kopsakarā ar 48. pantu, izpratnē?

Vai šajā kontekstā, ņemot vērā Nīderlandes regulējuma par vienību aplikšanas ar nodokli vajadzībām mērķi [...], [*X3 Holding*], [*D1*] un [*D2*] stāvoklis ir objektīvi salīdzināms (sk. no 4.13.11. līdz 4.13.13. punktam, ieskaitot) ar a) Nīderlandē reģistrētu māsasabiedrību stāvokli, kuras ir nolēmušas neveidot vienu vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar to kopīgo(-ajām) Nīderlandē reģistrēto(-ajām) mātessabiedrību(-ām), un tādējādi nedz tām kā kopīgām māsasabiedrībām, nedz arī ieinteresētajām personām nav tiesību uz regulējuma par vienību aplikšanas ar nodokli vajadzībām piemērošanu, vai arī ar b) Nīderlandē reģistrētu māsasuzņēmumu stāvokli, kuri ir nolēmuši izveidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām kopā ar to kopīgo Nīderlandē reģistrēto māsasuzņēmumu un tādēļ – atšķirībā no ieinteresētajām personām – to saimnieciskā darbība un aktīvi ir fiskāli konsolidēti?

- 2) Vai vēl ir nozīme tam [...], vai attiecīgajām sabiedrībām a) kā [*D1*] un [*D2*] gadījumā ir kopēja (tieša) mātessabiedrība citā dalībvalstī, vai arī b) kā, no vienas puses, [*X3 Holding*] un, no otras puses, [*D1*] un [*D2*] gadījumā ir dažādas (tiešas) mātessabiedrības citā dalībvalstī, un tādējādi par vienotu (netiešu) minēto dažādo sabiedrību mātessabiedrību ir runa tikai augstākā koncerna struktūras līmenī, turklāt arī tā atrodas citā dalībvalstī? [...]
- 3) Ja un ciktāl atbilde uz 1. prejudiciālo jautājumu ir apstiprinoša, vai šāds ierobežojums ir pamatojamas ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, jo īpaši ar nepieciešamību saglabāt saskaņotu nodokļu sistēmu, tostarp, lai novērstu vienpusēju un divpusēju zaudējumu divkāršu izmantošanu [...]
- 4) Ja un ciktāl atbilde uz 3. prejudiciālo jautājumu ir apstiprinoša, vai šāda veida ierobežojums ir uzskatāms par samērīgu [...]

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par jautājumiem lietās C-39/13 un C-41/13

- 19 Ar šiem jautājumiem, kuri visi jāizskata kopā, iesniedzējiesa būtībā jautā, vai LESD 49. un 54. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru māsasuzņēmums rezidents var veidot vienotu vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar savu

meitasuzņēmumu rezidentu, ja tam ar starpniekuzņēmuma palīdzību pieder viens vai vairāki uzņēmumi rezidenti, bet tāds nevar būt, ja tam ar starpniekuzņēmuma palīdzību pieder uzņēmumi nerezidenti, šajā dalībvalstī nepiederot pastāvīgam uzņēmumam.

Par ierobežojuma esamību

- 20 Brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas EKL 49. pantā piešķirta Kopienu pilsoņiem, paredz to tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz uzņēmējdarbības vietas dalībvalsts tiesību akti. Attiecībā uz sabiedrībām, kuras izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Eiropas Savienībā, tā ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (spriedums lietā *Felixstowe Dock and Railway company* u.c. C-80/12, EU:C:2014:200, 17. un minētā judikatūra).
- 21 Šai sakarā mātesuzņēmumam rezidentam un tā meitasuzņēmumiem rezidentiem Nīderlandes tiesību aktos paredzētā iespēja tikt apliktiem ar nodokļiem tā, it kā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām tie veidotu vienu vienību, t.i., būt pakļautiem fiskālās integrācijas režīmam, attiecīgajiem uzņēmumiem dod priekšrocības. Proti, šis režīms ļauj vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām integrēto uzņēmumu peļņu un zaudējumus konsolidēt mātesuzņēmuma līmenī un koncernā veiktajiem darījumiem saglabāt fiskāli neitrālu raksturu (skat. spriedumu lietā *X Holding*, EU:C:2010:89, 18. punkts).
- 22 Nīderlandes tiesībās vienības nodokļu aplikšanas vajadzībām noteikšanu un no tās izrietošās priekšrocības attiecina arī uz mātesuzņēmumiem rezidentiem, kuri vēlas, lai to ienākumi tiktu aplikti ar nodokli kopā ar to meitasuzņēmumiem, ar nosacījumu, ka starpuzņēmumi paši ir rezidenti vai tiem Nīderlandē ir pastāvīgs uzņēmums.
- 23 Ar šādu nosacījumu atkal, no vienas puses, dažādi tiek vērtēti mātesuzņēmumi rezidenti, kuriem pastarpināti ar starpuzņēmumiem pieder meitasuzņēmumi rezidenti, un, no otras puses, mātesuzņēmumi rezidenti, kuriem pastarpināti ar starpuzņēmumiem nerezidenti pieder meitasuzņēmumi rezidenti.
- 24 Ar aplūkoto tiesisko regulējumu tādējādi tiek radīta atšķirība attieksmē saistībā ar iespēju izvēlēties vienības nodokļa aplikšanas vajadzībām shēmu, saskaņā ar kuru mātesuzņēmumam netieši pieder kapitāla daļas caur vēl kādu Nīderlandē reģistrētu vai kādā citā dalībvalstī reģistrētu meitasuzņēmumu (skat. pēc analogijas spriedumu lietā *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, 22. punkts).
- 25 Pretēji tam, ko uzskata daži lietas dalībnieki, šai sakarā nav nozīmes tam, ka pat tīri iekšējā situācijā neviens mātesuzņēmums nevar ar savām apakšsabiedrībām izveidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, neiekļaujot arī starpuzņēmumu. Faktiski, lai arī Nīderlandes mātesuzņēmums, kuram ar meitasuzņēmuma nerezidenta starpniecību pieder Nīderlandes meitasuzņēmumi, nekādā gadījumā nevar ar saviem meitasuzņēmumiem izveidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, Nīderlandes mātesuzņēmumam, savukārt, kuram ar apakšuzņēmuma rezidenta starpniecību pieder Nīderlandes apakšuzņēmumi, šāda iespēja vienmēr ir.
- 26 Analogiska atšķirība attieksmē pastāv situācijā, kurā – kā tas ir lietā C-39/13 – ievēribas centrā ir nevis meitasuzņēmumi rezidenti, bet otrās pakāpes apakšuzņēmumi, kuru integrēšana vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām kopā ar mātesuzņēmumu rezidentu nav iespējama tādēļ, ka gan starpuzņēmums, gan apakšuzņēmums ir reģistrēti citā dalībvalstī.
- 27 Tā kā 1969. gada Likuma par sabiedrību ienākuma nodokli noteikumi paredz nelabvēlīgāku attieksmi attiecībā uz nodokļiem pārrobežu situācijās nekā valsts iekšējās situācijās, tie ir uzskatāmi par ierobežojumu, kas principā ir aizliegts saskaņā ar Līguma noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību (spriedums lietā *Papillon*, EU:C:2008:659, 32. punkts).

Par ierobežojuma pamatojumu

- 28 Lai šāda atšķirīga attieksme būtu saderīga ar Līguma noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību, tai ir jāattiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, līdz ar to ir jāpārbauda arī pārrobežu situācijas salīdzināmība ar valsts iekšējo situāciju, ņemot vērā ar attiecīgajām valsts tiesību normām sasniedzamo mērķi, un tai ir arī jābūt pamatotai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (šajā ziņā skat. spriedumu lietā *Felixstowe Dock and Railway Company u.c.*, EU:C:2014:200, 25. punkts un citētā judikatūra).
- 29 Runājot par salīdzināmību, jānorāda, ka pamatlietā aplūkojamo 1969. gada Likuma par sabiedrību ienākuma nodokli noteikumu mērķis ir, cik vien iespējams, uzņēmumu, kuram pieder vairāki uzņēmumi, pielīdzināt grupai, kuru veido mātesuzņēmums ar tā meitasuzņēmumiem un apakšuzņēmumiem, ļaujot finansiāli konsolidēt visu šo uzņēmumu rādītājus.
- 30 Taču šādu mērķi var sasniegt gan gadījumā, kad mātesuzņēmumam, kas ir vienas dalībvalsts rezidents, ar tās pašas dalībvalsts meitasuzņēmuma rezidenta starpniecību pieder meitasuzņēmumi, kuri arī ir tās pašas dalībvalsts rezidenti, gan arī gadījumā, kad mātesuzņēmumam, kas ir tās pašas dalībvalsts rezidents, pieder meitasuzņēmumi, kas ir tās pašas dalībvalsts rezidenti, bet pastarpināti ar vienu vai vairāku citā dalībvalstī reģistrētu meitasuzņēmumu starpniecību (šai ziņā skat. spriedumu lietā *Papillon*, EU:C:2008:659, 29. punkts).
- 31 Šīs divas situācijas ir objektīvi salīdzināmas ar nosacījumu, ka priekšrocību gūšana no regulējuma par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām tiek meklēta grupai, kurā ietilpst mātesuzņēmums un meitasuzņēmumi.
- 32 Iesniedzējtiesa jautā, vai ierobežojumu var pamatot ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kas saistīti ar Nīderlandes nodokļu sistēmas saskaņotību kopā ar izvairīšanos no divkāršas zaudējumu ņemšanas vērā.
- 33 Šai sakarā ir jāatgādina, ka no Tiesas judikatūras skaidri izriet, ka nepieciešamība saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību var pamatot Līgumā garantēto pamatbrīvību izmantošanas ierobežojumu, tomēr, lai šādu pamatojumu varētu pieņemt, ir jāpierāda tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļu maksājumus (skat. tostarp spriedumu lietā *Welte*, C-181/12, EU:C:2013:662, 59. punkts un citētā judikatūra).
- 34 Tiesa, protams, spriedumā lietā *Papillon* (EU:C:2008:659) ir atzinusi, ka principā šāda saikne pastāv, pirmkārt, starp iespēju zaudējumus novirzīt koncerna ietvaros un, otrkārt, neitralizācija tādiem koncerna darījumiem kā uzkrājumiem koncerna šaubīgiem parādiem vai riskiem, prasījumu cesijām vai subsīdijām koncerna ietvaros, uzkrājumiem, kas saistīti ar kapitāldaļu citos koncerna uzņēmumos vērtības samazināšanos risku, kā arī pamatlīdzekļu nodošanai. Šajā spriedumā Tiesa balstījās uz faktu, ka šo darījumu neitralizācija koncerna ietvaros aplūkotajā dalībvalsts nodokļu sistēmā ir bijusi izvairīšanās no divkāršas zaudējumu ņemšanas vērā uzņēmumu rezidentu līmenī priekšmets, kas saistīts ar fiskālās integrācijas režīmu, un tādējādi arī pamats saglabāt šīs nodokļu sistēmas saskaņotību (spriedums lietā *Papillon*, EU:C:2008:659, 6. punkts un 43.–50. punkts).
- 35 Ja proti, ar *Papillon* (EU:C:2008:659) lietā aplūkoto dalībvalsts tiesisko regulējumu būtu piešķirta fiskālās integrācijas priekšrocība apvienojumam, kurā starpuzņēmums nav rezidents, tad būtu bijis iespējams, ka zaudējumi, ko cietis apakšuzņēmums rezidents, varētu tikt ņemti vērā pirmo reizi saistībā ar mātesuzņēmumu rezidentu, un otro reizi – saistībā ar starpuzņēmumu nerezidentu, pamatojoties uz vērtības samazināšanos, kas izriet no tiem pašiem zaudējumiem no kapitāldaļām apakšuzņēmumā vai prasījumiem uz tām. Tādējādi šī vērtības samazināšanās nevarētu tikt kompensēta, jo noteiktus kompensēšanas darījumus nevarētu piemērot starpuzņēmumam nerezidentam.

- 36 Katrā ziņā ir būtiska atšķirība, kas pastāv starp prejudiciālā nolēmumā minēto juridisko ietvaru un šeit aplūkoto.
- 37 1969. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 13. pantā ir iedibināts vispārīgs noteikums, saukts “dalības sabiedrībā atbrīvojums no nodokļa”, ko piemēro dalībai uzņēmumā, kas lielāka par 5 % no kapitāla. Šo noteikumu piemēro arī visām vienībām aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, jo to veidošanai dalība kapitālā ir nepieciešama vispaz 95 % apmērā.
- 38 Dalības sabiedrībā atbrīvojums no nodokļa dēļ vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām aplikamās peļņas noteikšanā netiek ņemta vērā peļņa vai zaudējumi, kas izriet no šādas dalības turējuma, gūšanas vai nodošanas. Tādējādi tieši ar noteikumu par dalības sabiedrībā atbrīvojumu no nodokļa un nevis īpašiem noteikumiem par noteiktu darījumu kompensēšanu, kā tas bija sistēmā, kas minētā spriedumā lietā *Papillon*, Nīderlandes nodokļu sistēmā tiek mēģināts izvairīties no divkāršas zaudējumu ņemšanas vērā vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ietvaros.
- 39 Tā – kā to tiesas sēdē norādījusi Nīderlandes valdība – dalības sabiedrībā atbrīvojuma no nodokļa mehānisms ir veidots tādējādi, ka mātesuzņēmums rezidents nekad nevar ņemt vērā zaudējumus, kas saistīti ar dalību savu meitasuzņēmumu kapitālā, pat, ja šis meitasuzņēmums ir reģistrēts citā dalībvalstī.
- 40 Tādējādi nevar pierādīt nekādu tiešu saikni starp attiecīgo nodokļu priekšrocību, kas saistīta ar vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļu maksājumus.
- 41 Tādējādi no valsts tiesiskā regulējuma izrietošās brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums nevar tikt uzskatīts par tādu, kas pamato primārus vispārējo interešu apsvērumus, kas saistīti ar nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšanu.
- 42 Turklāt, lai arī Nīderlandes valdība pamatlietā aplūkoto ierobežojumu pamatot ar izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risku, tomēr saskaņā ar pastāvīgu judikatūru šis iemesls pats par sevi nav atsevišķs pamatojums brīvības veikt uzņēmējdarbību ar nodokli saistītam ierobežojumam, ja tas netiek pieminēts kopā ar īpašu mērķi cīņā ar tīri mākslīgām struktūrām, kam nav nekāda sakara ar saimniecisku realitāti, lai izvairītos no nodokļiem, kas parasti jāmaksā (šajā ziņā skat. tostarp spriedumus lietā *ICI* C-264/96, EU:C:1998:370, 26. punkts, kā arī *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 55. punkts). Taču, acīmredzami, šāds nav šī ierobežojuma mērķis, kas paredzēts regulējumā par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām.
- 43 Ņemot vērā iepriekš minēto, LESD 49. un 54. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru mātesuzņēmums rezidents var veidot vienotu vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar savu meitasuzņēmumu rezidentu, ja tam ar starpuzņēmuma starpniecību pieder viens vai vairāki uzņēmumi rezidenti, bet tāds nevar būt, ja tam ar starpuzņēmuma starpniecību pieder uzņēmumi nerezidenti, kuriem šajā dalībvalstī nepieder pastāvīgs uzņēmums.

Par jautājumiem lietā C-40/13

- 44 Ar šiem jautājumiem, kas jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 49. pants un 54. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām sistēma tiek akceptēta mātesuzņēmumam rezidentam, kuram pieder meitasuzņēmumi rezidenti, bet netiek piemērota tā paša līmeņa uzņēmumiem rezidentiem, kuru kopējais mātesuzņēmums rezidents nav reģistrēts šajā dalībvalstī un tam tur nav pastāvīga uzņēmuma.

Par ierobežojuma esamību

- 45 Jāatgādina, ka attiecībā uz sabiedrībām ir būtiski norādīt, ka to juridiskā adrese LESD 54. panta nozīmē ir paredzēta, lai noteiktu to piesaisti kādas dalībvalsts tiesību sistēmai, tāpat kā fiziskām personām šim nolūkam ir pilsonība. Katrā ziņā pieļaut, ka rezidences dalībvalsts var brīvi piemērot atšķirīgu attieksmi tikai tādēļ, ka sabiedrības juridiskā adrese atrodas citā dalībvalstī, nozīmētu padarīt LESD 49. pantu bezjēdzīgu. Tādējādi brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis ir uzņemošajā dalībvalstī nodrošināt [sabiedrībai] tādu pašu attieksmi kā pret saviem uzņēmumiem, aizliedzot jebkādu diskrimināciju atkarībā no sabiedrību juridiskās adreses atrašanās vietas (šajā sakarā skat. spriedumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, EU:C:2006:773, 43. punkts; *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, 22. punkts, kā arī *Burda*, C-284/06, EU:C:2008:365, 77. punkts).
- 46 Tāds kā pamatlietā aplūkots regulējums par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām rada nodokļu priekšrocības attiecīgajiem uzņēmumiem. Paātrinot uzņēmumu, kas strādājuši ar zaudējumiem, zaudējumu dzēšanu, tos nekavējoties atskaitot no citu koncerna uzņēmumu peļņas, tiek paredzēta skaidras naudas uzkrāšanas priekšrocība (spriedums lietā *Marks & Spencer*, EU:C:2005:763, 32. punkts).
- 47 Aplūkojamais tiesiskais regulējums tādējādi rada atšķirību attieksmē pret, Nīderlandē reģistrētiem mātesuzņēmumiem, no vienas puses, kuri regulējuma par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām dēļ, tostarp to aplikamās peļņas aprēķināšanas nolūkos nekavējoties savu ar zaudējumiem strādājošo meitasuzņēmumu zaudējumus ierēķināt meitasuzņēmumos, kas strādā ar peļņu, un, citā dalībvalstī reģistrētiem mātesuzņēmumiem, no otras puses, ar Nīderlandē reģistrētiem meitasuzņēmumiem, bet kuriem Nīderlandē nav pastāvīga uzņēmuma un kuri nesaņem ar vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām saistīto priekšrocību un tādējādi arī skaidras naudas uzkrāšanas priekšrocību, uz ko pirmā minētā priekšrocība dod tiesības.
- 48 Tā kā nodokļu jomā aplūkotie 1969. gada Likuma par sabiedrību ienākuma nodokli noteikumi paredz nelabvēlīgāku attieksmi attiecībā uz nodokļiem pārrobežu situācijās nekā valsts iekšējās situācijās, tie tādēļ ir uzskatāmi par ierobežojumu, kas principā ir aizliegts saskaņā ar Līguma noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību (spriedums lietā *Papillon*, EU:C:2008:659, 32. punkts).
- 49 Šāda ierobežojuma esamību neapšaubā tas, ka kopējais konsolidējamo apakšuzņēmumu mātesuzņēmums atrodas augstākā struktūras līmenī koncernu dalības kapitālā ķēdē, jo starpuzņēmumi, kuri nav reģistrēti Nīderlandē un kur tiem nav pastāvīga uzņēmuma, paši nevar būt daļa no vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, kā tas izriet no šī sprieduma 4. punkta.

Par ierobežojuma pamatojumu

- 50 Attiecībā uz salīdzināmību šī sprieduma 29. punktā minētās judikatūras izpratnē Vācijas valdība norāda, ka Nīderlandes tiesiskais regulējums par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām visu koncerna rādītāju kopumu ir vērsts uz galīgo mātesuzņēmumu, tādēļ tāda koncerna, kurā tā mātesuzņēmums ir reģistrēts Nīderlandē, situācija neesot salīdzināma ar koncerna, kurā mātesuzņēmums ir reģistrēts citā dalībvalstī, situāciju.
- 51 Katrā ziņā aplūkojamā regulējuma par vienību aplikšanas ar nodokļi vajadzībām mērķi, kas ir ļaut tā paša koncerna uzņēmumiem no nodokļu viedokļa tikt uzskatītiem par tādiem, it kā tie būtu vien nodokļu maksātājs, var sasniegt tikpat labi saistībā ar koncerniem, kur mātesuzņēmums ir rezidents, un kur tas tāds nav, katrā ziņā attiecībā uz tikai to māsasuzņēmumu aplikšanu ar nodokli, kas ir nodokļu maksātāji Nīderlandē. Kā to savu secinājumu 86. Punktā ir norādījusi ģenerālvokāte – 1969. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli ļauj koncernos, kur mātesuzņēmums ir rezidents, konsolidēt tikai meitasuzņēmumus, izslēdzot mātesuzņēmumu.

- 52 Atšķirība attieksmē saistībā ar iespēju fiskāli integrēt māsasuzņēmumus tādējādi nav pamatota ar objektīvu situācijas atšķirību.
- 53 Tā nav arī pamatota ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kas saistīti ar nodokļu sistēmas saskaņotību kopā ar izvairīšanos no divkāršas zaudējumu ņemšanas vērā.
- 54 Faktiski ne no iesniedzējtiesas lēmuma, nedz Tiesai iesniegtajiem apsvērumiem, ne arī minētā tiesas sēdē neizriet, ka, piešķirot vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām priekšrocību māsasuzņēmumiem, tiktu radīta jebkāda tieša saikne starp šo nodokļu priekšrocību un noteiktu nastu šī sprieduma 34. un 35. punktā minētās judikatūras izpratnē.
- 55 Turklāt – kā to Tiesa atgādinājusi šī sprieduma 43. punktā – primārie vispārējo interešu apsvērumi, kas saistīti ar izvairīšanos no riska izvairīties no nodokļu maksāšanas, nevar tikt pieminēti atsevišķi.
- 56 No iepriekš minētā izriet, ka LESD 49. un 54. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts dalībvalsts tiesiskais regulējums, ka ar tiem netiek pieļauts tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām sistēmu piemēro mātesuzņēmumam rezidentam, kuram pieder meitasuzņēmumi rezidenti, bet netiek piemērota tāda paša līmeņa uzņēmumiem rezidentiem, kuru kopējais mātesuzņēmums rezidents nav reģistrēts šajā dalībvalstī un tam tur nav pastāvīga uzņēmuma.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 57 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

- 1) **Lietās C-39/13 un C-41/13 LESD 49. un 54. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru mātesuzņēmums rezidents var veidot vienotu vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar savu meitasuzņēmumu rezidentu, ja tam ar starpuzņēmuma starpniecību pieder viens vai vairāki uzņēmumi rezidenti, bet tāds nevar būt, ja tam ar uzņēmuma starpniecību pieder uzņēmumi nerezidenti, kuriem šajā dalībvalstī nepieder pastāvīgs uzņēmums;**
- 2) **lietā C-40/13 LESD 49. un 54. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām sistēmu piemēro mātesuzņēmumam rezidentam, kuram pieder meitasuzņēmumi rezidenti, bet netiek piemērota tāda paša līmeņa uzņēmumiem rezidentiem, kuru kopējais mātesuzņēmums rezidents nav reģistrēts šajā dalībvalstī un tam tur nav pastāvīga uzņēmuma.**

[Paraksti]