



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2022. gada 6. oktobris*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiešie nodokļi – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Nodokļu režīms fiktīvu sabiedrību izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai – Ar nodokli apliekamo ienākumu noteikšana, pamatojoties uz prezumētajiem minimālajiem ienākumiem – Valsts regulēto tirgu sarakstos iekļautu sabiedrību un vienību izslēgšana no šī nodokļu režīma piemērošanas jomas

Apvienotajās lietās C-433/21 un C-434/21

par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Corte suprema di cassazione* (Kasācijas tiesa, Itālija) iesniegusi ar 2021. gada 8. jūlija lēmumiem un kas Tiesā reģistrēti 2021. gada 16. jūlijā, tiesvedībās

Agenzia delle Entrate

pret

Contship Italia SpA,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs N. Jēskinens [*N. Jääskinen*] (referents), tiesneši M. Safjans [*M. Safjan*] un N. Pissarra [*N. Piçarra*],

ģenerālvokāte: L. Medina,

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

- *Contship Italia SpA* vārdā – *F. d’Ayala Valva, avvocato,*
- Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri,* pārstāve, kurai palīdz *G. De Bellis, D. G. Pintus* un *F. Urbani Neri, avvocati dello Stato,*
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *P. Rossi,* pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – itāļu.

nemot vērā pēc ģenerālvokātes uzklaušanās pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 18. pantu, skatītu kopā ar LESD 49. pantā nostiprināto brīvības veikt uzņēmējdarbību principu.
- 2 Šie lūgumi tika iesniegti divās tiesvedībās, kuru fakti ir identiski, izņemot attiecīgos finanšu gadus, proti, 2005. taksācijas gadu lietā C-433/21 un 2004. taksācijas gadu lietā C-434/21, starp *Contship Italia SpA* (turpmāk tekstā – “*Contship*”) kā ieguvēju sabiedrību un *Borgo Supermercati Srl* tiesību pārņēmēju un *Agenzia delle Entrate* (Ieņēmumu dienests, Itālija) par nodokļu režīma fiktīvu sabiedrību izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai piemērošanu.

Atbilstošās tiesību normas

- 3 Saskaņā ar 1994. gada 23. decembra *legge n. 724 – Misure di razionalizzazione della finanza pubblica* (Likums Nr. 724 par valsts finanšu racionalizācijas pasākumiem; 1994. gada 30. decembra *GURI* Nr. 304 kārtējais pielikums), redakcijā, kas piemērojama pamatlietās (turpmāk tekstā – “Likums Nr. 724/1994”), 30. panta 1. punktā bija paredzēts:

“Akciju sabiedrības, akciju komandītsabiedrības, sabiedrības ar ierobežotu atbildību, pilnsabiedrības un komandītsabiedrības, kā arī jebkāda veida nerezidējošas sabiedrības un vienības, kurām ir pastāvīgs uzņēmums valsts teritorijā, tiek uzskatītas, ja vien netiek pierādīts pretējais, par fiktīvām sabiedrībām, ja kopējā ienākumu summa, atlikuma un produktu pieaugums, izņemot ārkārtas ienākumus, kas izriet no peļņas aprēķina, ja tas ir obligāts, ir mazāks par summu, kas iegūta, piemērojot: a) 1 % 1986. gada 22. decembra *decreto del Presidente della Repubblica n. 917 – Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi* (Republikas prezidenta Dekrēts Nr. 917, ar ko apstiprina konsolidēto tekstu par ienākuma nodokli; 1986. gada 31. decembra *GURI* Nr. 302 kārtējais pielikums) 53. panta 1. punkta c) apakšpunktā minēto īpašumu vērtībai, pat ja tie ir finanšu pamatlīdzekļi, pieskaitot kredītu vērtību; b) 4 % pamatlīdzekļu vērtībai, kurus veido nekustamie īpašumi un 1972. gada 26. oktobra *decreto del Presidente della Repubblica n. 633 – Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto* (Republikas prezidenta Dekrēts Nr. 633 par pievienotās vērtības nodokļa ieviešanu un regulējumu; 1972. gada 11. novembra *GURI* Nr. 292 kārtējais pielikums, 2. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, 8.a panta 1. punkta a) apakšpunktā minētie īpašumi, tostarp līzings esošie; c) 15 % citu pamatlīdzekļu, tostarp līzings, vērtībai.

[..]

Iepriekš minētos noteikumus nepiemēro: [..]

5) sabiedrībām un vienībām, kuru vērtspapīri tiek tirgoti Itālijas regulētajos tirgos; [..].”

- 4 Saskaņā ar 2006. gada 27. decembra *legge n. 296 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2007)* (Likums Nr. 296 par valsts gada un daudzgadu budžeta veidošanas noteikumiem (2007. gada finanšu likums); 2006. gada 27. decembra *GURI* Nr. 299 kārtējais pielikums), redakcijā, kas bija spēkā pamatlietās (turpmāk tekstā – “Likums Nr. 296/2006”), 1. panta 109. punktu, sākot ar 2006. gada 4. jūlija taksācijas

gadu ir paplašināta Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunktā paredzētā izņēmuma piemērošanas joma, attiecinot to uz “sabiedrībām un vienībām, kas kontrolē sabiedrības un vienības, kuru vērtspapīrus tirgo Itālijas un ārvalstu regulētajos tirgos, kā arī uz sabiedrībām un vienībām, kas pašas ir iekļautas regulēto tirgu sarakstos un uz sabiedrībām, kuru kontroli tās veic – kaut vai netieši”.

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

- 5 *Borgo Supermercati* bija saskaņā ar Itālijas tiesībām dibināta sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kas pilnībā piederēja *Eurokai KGaA*, kura iekļauta Vācijas regulēto tirgu sarakstos. 2004. un 2005. taksācijas gadā *Borgo Supermercati* bija “tīrs holdings”, jo tās darbība bija vienīgi tās *Mika Srl* kapitāldaļu pārvaldība, kuras vienīgā akcionāre tā bija.
- 6 Divos paziņojumos par nodokli par 2004. un 2005. taksācijas gadu Ieņēmumu dienests, piemērojot Likuma Nr. 724/1994 30. pantu, uzskatīja, ka *Borgo Supermercati* atbilst kritērijiem, lai to varētu uzskatīt par fiktīvu sabiedrību, un saskaņā ar šo pantu noteica šīs sabiedrības ar uzņēmumu ienākuma nodokli (*IRES*) apliekamos ienākumus, ko rekonstruēja no vienīgā minētajai sabiedrībai piederošā aktīva vērtības, tas ir, 100 % līdzdalības *Mika* kapitālā.
- 7 *Borgo Supermercati* par šiem diviem paziņojumiem par nodokli cēla divas prasības *Commissione tributaria provinciale di Genova* (Dženovas provinces Nodokļu lietu tiesa, Itālija), kura šīs abas prasības noraidīja pilnībā.
- 8 *Borgo Supermercati* par šiem Dženovas provinces Nodokļu lietu tiesas nolēmumiem par noraidīšanu iesniedza divas apelācijas sūdzības *Commissione tributaria regionale della Liguria* (Ligūrijas reģiona Nodokļu lietu tiesa, Itālija), kura šīs abas apelācijas sūdzības daļēji apmierināja.
- 9 *Commissione tributaria regionale della Liguria* (Ligūrijas reģiona Nodokļu lietu tiesa) nosprieda – fakts, ka attiecīgajā taksācijas gadā *Borgo Supermercati* piederēja Vācijas biržas sarakstos ierakstītai sabiedrībai, ļauj uz to attiecināt nodokļu režīma fiktīvu sabiedrību izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai nepiemērošanas pamatu, kurš paredzēts Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunktā un kura piemērošanas jomā pamatlietas faktu rašanās brīdī ietilpa vienīgi Itālijas regulēto tirgu sarakstos tieši iekļautas sabiedrības. Šī plašā interpretācija esot nepieciešama atbilstoši principam, saskaņā ar kuru ir saprātīgi un lietderīgi interpretēt izslēgšanas pamatu par iekļaušanu biržas sarakstā atbilstoši nediskriminācijas principam, lai gan likumdevējs šādu Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunkta piemērošanas jomas paplašināšanu esot paredzējis tikai pēc reformas, kas ieviesta ar Likumu Nr. 296/2006.
- 10 Ieņēmumu dienests un *Contship*, kas pa to laiku bija pārņēmusi *Borgo Supermercati*, *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa, Itālija) iesniedza kasācijas sūdzību par *Commissione tributaria regionale della Liguria* (Ligūrijas reģiona Nodokļu tiesa) nolēmumiem.
- 11 Savu kasācijas sūdzību pamatojumam *Contship* būtībā norāda, ka saskaņā ar Vācijas tiesībām dibināta sabiedrība, kam pieder visas *Borgo Supermercati* akcijas, pamatojoties uz tiesību aktu saskaņotu interpretāciju, bija jāpielīdzina “sabiedrībām un vienībām, kuru vērtspapīri tiek tirgoti Itālijas regulētajos tirgos”, kas minētas Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunktā, redakcijā, kas *ratione temporis* bija piemērojama pamatlietas faktiem, un tārad šīs saskaņā ar Vācijas tiesībām dibinātās sabiedrības meitasuzņēmums *ex lege* esot bijis jāizslēdz no nodokļu

režīma fiktīvu sabiedrību izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai piemērošanas. Proti, *Contship* uzskata, ka Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunkta interpretācija, redakcijā pirms Likuma Nr. 296/2006, kurā nebūtu ievērota iepriekš minētā pieeja, radītu diskrimināciju kontroles struktūras valstspiederības dēļ un apdraudētu brīvību veikt uzņēmējdarbību, kā arī ekonomiskās un komerciālās iniciatīvas brīvību Eiropas Savienībā.

- 12 *Contship* uzskata, ka šo secinājumu apstiprina Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunkta grozījums ar Likumu Nr. 296/2006, ar kuru attiecīgais valsts tiesiskais regulējums zināmā mērā esot saskaņots ar Savienības tiesību sistēmai raksturīgajiem principiem.
- 13 Vispirms iesniedzējtiesa norāda, ka Likuma Nr. 724/1994 30. pantā paredzētā nodokļu režīma fiktīvu sabiedrību izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai mērķis ir atturēt no noteiktas juridiskās formas izmantošanas tādiem mērķiem, kas neatdzīvina kolektīvo komercsubjektu parasto dinamiku. Šī tiesa precizē, ka šis nodokļu režīms ir piemērojams vienīgi bezpeļņas komercsabiedrībām – tostarp ārvalstu sabiedrību pastāvīgajiem uzņēmumiem – un tā sauktajām “eksteritoriālajām” sabiedrībām.
- 14 Minētā tiesa norāda, ka to sabiedrību identificēšana, uz kurām attiecas minētais nodokļu režīms, tiek veikta, piemērojot tā saukto “darbības veikšanas” testu, kas balstīts uz šo sabiedrību īpašumā esošo aktīvu produktivitātes novērtējumu salīdzinājumā ar minimālo ienākumu parametriem, kuri noteikti likumā. Tādējādi, ja sabiedrība attiecīgajā taksācijas gadā deklarē ienākumus, kas ir mazāki par summu, kura izriet no šo minimālo ienākumu rādītāju piemērošanas, tiek prezumēts, ka šī sabiedrībai neveic darbību, un tas izraisa ar nodokli apliekamo ienākumu noteikšanu, pamatojoties uz likumā prezumētajiem minimālajiem ienākumiem.
- 15 Iesniedzējtiesa piebilst, ka Likuma Nr. 724/1994 30. pantā ir paredzēti arī šī paša nodokļu režīma nepiemērošanas pamati. Viens no šiem izslēgšanas pamatiem ir paredzēts Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunktā, kurā redakcijā, kas *ratione temporis* bija piemērojama pamatlietas faktiem, bija paredzēts, ka nodokļu režīms fiktīvu sabiedrību izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai neattiecas uz “sabiedrībām un vienībām, kuru vērtspapīri tiek tirgoti Itālijas regulētos tirgos”.
- 16 Šī tiesa uzsver, ka Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunkta piemērošanas joma vēlāk ar Likumu Nr. 296/2006 paplašināta, sākot ar kārtējo taksācijas gadu 2006. gada 4. jūlijā, uz “sabiedrībām un vienībām, kas kontrolē sabiedrības un vienības, kuru vērtspapīrus tirgo Itālijas un ārvalstu regulētajos tirgos, kā arī uz sabiedrībām un vienībām, kas pašas ir iekļautas regulēto tirgu sarakstos un uz sabiedrībām, kuru kontroli tās veic – kaut vai netieši”. *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa) tomēr uzskata, ka šie grozījumi *ratione temporis* nav piemērojami pamatlietas faktiem un ka Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunkta formulējums, kāds tas bija pirms šīm izmaiņām, neļāva pieņemt interpretāciju, saskaņā ar kuru šo faktu rašanās laikā jau būtu bijis piemērojams izslēgšanas pamats, kas attiecas uz Itālijā vai ārvalstīs regulēto tirgu sarakstos iekļauto sabiedrību meitasuzņēmumiem.
- 17 Šajā ziņā iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunkts, redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiem, ir saderīgs ar nediskriminācijas principu kopsakarā ar brīvības veikt uzņēmējdarbību principu, kuri ir nostiprināti attiecīgi LESD 18. un 49. pantā.

- 18 Šī tiesa uzskata, ka, pirmkārt, Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunkts var radīt diskrimināciju šaurā nozīmē starp sabiedrībām, kuras emitē vērtspapīrus, kas tiek tirgoti Itālijas regulētajos tirgos, un ārvalstu regulēto tirgu sarakstos iekļautām sabiedrībām. Otrkārt, attiecīgā izslēgšanas pamata, kas potenciāli rada nodokļu priekšrocības, neattiecināšana uz mātesuzņēmumiem, kuri ir iekļauti Itālijas un ārvalstu regulēto tirgu sarakstos, varētu radīt brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu ar attiecīgi izrietošo atturošo iedarbību uz sabiedrībām, kurām, lai gan tās nav rezidentes un tām nav pastāvīgu uzņēmumu, tomēr ir nodoms īstenot sekundāro uzņēmējdarbības brīvību Itālijā, kontrolējot sabiedrības, kas ir šīs valsts rezidentes.
- 19 Šādos apstākļos *Corte suprema di cassazione* (Augstākā kasācijas tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un gan lietā C-433/21, gan lietā C-434/21 uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:
- “Vai LESD 18. pants (bijušais EKL 12. pants) un 49. pants (bijušais EKL 43. pants) nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kas tāpat kā [Likuma Nr. 724/1994] 30. panta 1. punkta 5. apakšpunkts redakcijā, kura ir piemērojama *ratione temporis* pirms grozījumiem, kas ir veikti ar [Likumu Nr. 296/2006], no nodokļu režīma fiktīvu sabiedrību izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai – pamatojoties uz minimālo ienākumu standartu noteikšanu, kas ir saistīti ar noteiktu sabiedrības aktīvu vērtību, kuru nesasniegšana ir zīmīgs rādītājs, ka attiecīgā sabiedrība ir fiktīva sabiedrība, un paredz apliekamo ienākumu noteikšanu uz pieņēmumu pamata – izslēdz tikai tās sabiedrības un vienības, kuru vērtspapīri tiek tirgoti Itālijas regulētajos tirgos, un neizslēdz sabiedrības un iestādes, kuru vērtspapīri tiek tirgoti ārvalstu regulētajos tirgos, kā arī regulēto tirgu sarakstos iekļauto sabiedrību un vienību – kaut vai netieši - kontrolētās sabiedrības?”
- 20 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2021. gada 3. septembra lēmumu šīs lietas tika apvienotas tiesvedības rakstveida un mutvārdu daļā, kā arī Tiesas nolēmuma taisīšanai.

Par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību

- 21 Itālijas valdība apgalvo, ka lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir nepieņemami, jo katrā no apvienotajām lietām uzdots jautājums esot hipotētisks.
- 22 Šī valdība norāda, ka Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunktā paredzētais nodokļu režīma fiktīvu sabiedrību izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai nepiemērošanas pamats pamatlietas faktu norises laikā bija piemērojams tikai sabiedrībām un vienībām, kuru vērtspapīri tiek tirgoti Itālijas regulētajos tirgos, un ka tāpēc – tā kā *Contship* nekad nebija emitējusi vērtspapīrus ne Itālijas, ne ārvalstu tirgū – tā nevar apgalvot, ka pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums būtu diskriminējošs attiecībā uz to.
- 23 Šajā ziņā jāatgādina, ka tikai valsts tiesa, kas izskata strīdu un uzņemas atbildību par tālāko tiesas nolēmumu, var – pēc katras konkrētās lietas apstākļu izvērtēšanas – noteikt gan prejudiciāla nolēmuma nepieciešamību sprieduma pieņemšanas vajadzībām, gan Tiesai uzdoto jautājumu nozīmību. Tāpēc Tiesai principā ir jāsniedz nolēmums, ja uzdotie jautājumi attiecas uz Savienības tiesību interpretāciju (spriedumi, 1990. gada 18. oktobris, *Dzodzi*, C-297/88 un C-197/89, EU:C:1990:360, 34. un 35. punkts; 2018. gada 13. novembris, *Levola Hengelo*, C-310/17, EU:C:2018:899, 27. punkts un tajā minētā judikatūra, 2022. gada 28. aprīlis, *Caruter*, C-642/20, EU:C:2022:308, 28. punkts).

- 24 Proti, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru uz jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju, kurus valsts tiesa uzdevusi pašas noteiktajos tiesiskā regulējuma un faktisko apstākļu ietvaros, kuru precizitāte Tiesai nav jāpārbauda, attiecas atbilstības pieņēmums. Atteikties lemt par valsts tiesas lūgumu Tiesa var tikai tad, ja ir acīmredzams, ka Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas apstākļiem vai tās priekšmetu, ja problēmai ir hipotētisks raksturs vai arī ja Tiesai nav zināmi faktiskie un tiesību apstākļi, kuri vajadzīgi, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (spriedumi, 2006. gada 5. decembris, *Cipolla* u.c., C-94/04 un C-202/04, EU:C:2006:758, 25. punkts; 2018. gada 13. novembris, *Levola Hengelo*, C-310/17, EU:C:2018:899, 28. punkts un tajos minētā judikatūra, un 2022. gada 28. aprīlis, *Caruter*, C-642/20, EU:C:2022:308, 29. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).
- 25 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas rīkojumiem izriet, ka, lai gan *Contship* nekad nav emitējusi vērtspapīrus ne Itālijas, ne ārvalsts tirgū, Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunktā paredzētā izslēgšanas pamata diskriminējošais raksturs varētu izrietēt no atšķirīgas attieksmes pret to sabiedrību meitasuzņēmumiem, kuru vērtspapīrus tirgo Itālijas regulētajos tirgos, un tādu sabiedrību meitasuzņēmumiem, kuru vērtspapīrus tirgo ārvalstu regulētajos tirgos.
- 26 Turklāt iesniedzējtiesa vēlas arī noskaidrot, vai pamatlietā aplūkotajam valsts tiesiskajam regulējumam būtu atturoša iedarbība attiecībā uz sabiedrībām, kuras ir iekļautas ārvalstu regulēto tirgu sarakstos, kurām, lai gan tās nav rezidentes un tām nav pastāvīga uzņēmuma, tomēr ir nodoms īstenot savu pakārtoto brīvību veikt uzņēmējdarbību Itālijā, kontrolējot sabiedrības, kas ir šīs valsts rezidentes.
- 27 Tādējādi acīmredzami neizriet, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietā aplūkoto strīdu faktisko situāciju vai pamatlietas priekšmetu.
- 28 Ņemot vērā iepriekš minēto, lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemami.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

- 29 Vispirms jāatgādina, ka saskaņā ar patstāvīgo judikatūru LESD 18. panta autonoma piemērošana ir paredzēta tikai tajos Savienības tiesībās minētajos gadījumos, attiecībā uz kuriem LESD nav paredzēts īpašs diskriminācijas aizliegums. Diskriminācijas aizlieguma princips uzņēmējdarbības jomā tika ieviests ar LESD 49. pantu (spriedumi, 1996. gada 29. februāris, *Skanavi* un *C hrysanthakopoulos*, C-193/94, EU:C:1996:70, 20. un 21. punkts; 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, 25. punkts, kā arī 2021. gada 22. oktobris, *O* u.c., C-691/20, nav publicēts, EU:C:2021:895, 20. un 21. punkts).
- 30 Tādējādi, tā kā pamatlietu faktiskie apstākļi attiecas uz Itālijas sabiedrību, kuru kontrolē citā dalībvalstī reģistrēta sabiedrība, LESD 49. pants ir atbilstošā tiesību norma, lai novērtētu attiecīgā valsts tiesiskā regulējuma saderību ar Savienības tiesībām (pēc analogijas skat. spriedumus, 2012. gada 13. novembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 91. punkts, 2020. gada 3. marts, *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, 52. punkts).
- 31 Tādējādi nav jāinterpretē LESD 18. pants, bet gan tikai LESD 49. pants.

Par brīvību veikt uzņēmējdarbību

- 32 Ar saviem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 49. pantā paredzētajai brīvībai veikt uzņēmējdarbību ir pretrunā tāds tiesiskais regulējums kā Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunkts, redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiskajiem apstākļiem, kurš ierobežo iespēju izmantot nodokļu režīma fiktīvu sabiedrību izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai nepiemērošanas pamatu, neiekļaujot šī izslēgšanas pamata piemērošanas jomā citas – valsts vai ārvalstu – sabiedrības, kuru vērtspapīri netiek tirgoti valsts regulētajos tirgos, bet kuras kontrolē sabiedrības un vienības, kas ir iekļautas ārvalstu regulēto tirgu sarakstos.
- 33 Pirmkārt, jāatgādina – LESD 49. pantā ir noteikts, ka jāizskauž dalībvalsts pilsoņu brīvības veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī ierobežojumi. Šī brīvība saskaņā ar LESD 54. pantu attiecībā uz sabiedrībām, kuras izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā komercdarbības vieta ir Savienībā, ietver tiesības veikt savu darbību citās dalībvalstīs ar meitasuzņēmuma, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1999. gada 21. septembris, *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, EU:C:1999:438, 35. punkts, un 2021. gada 20. janvāris, *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 34 Brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis ir nodrošināt, ka uzņemošajā dalībvalstī citu dalībvalstu valstspiederīgajiem un sabiedrībām, kas paredzētas LESD 54. pantā, piemēro tādu pašu valsts režīmu kā attiecīgās dalībvalsts valstspiederīgajiem un sabiedrībām un aizliedz jebkādu diskrimināciju pret minētajām sabiedrībām juridiskās adreses dēļ (spriedumi, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, C-374/04, EU:C:2006:773, 43. punkts, kā arī 2020. gada 3. marts, *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 35 Šajā ziņā aizliegta ir ne tikai atklāta diskriminācija sabiedrību juridiskās adreses dēļ, bet arī visas slēptās diskriminācijas formas, kuras, piemērojot citus nošķiršanas kritērijus, faktiski izraisa tādu pašu rezultātu (spriedumi, 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport- és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, 30. punkts; 2020. gada 3. marts, *Tesco-Global Áruházak*, C-323/18, EU:C:2020:140, 62. punkts, un 2021. gada 25. februāris, *Novo Banco*, C-712/19, EU:C:2021:137, 31. punkts).
- 36 Šāds aizliegums var attiekties uz valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēta atšķirīga ar nodokli apliekamo ienākumu noteikšana atkarībā no attiecīgo vērtspapīru tirdzniecības vietas.
- 37 Tomēr šajā gadījumā saskaņā ar Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunktu, redakcijā, kas *ratione temporis* ir piemērojama pamatlīetas faktiskajiem apstākļiem, nodokļu režīma fiktīvu sabiedrību izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai nepiemērošanas pamats ir attiecināms tikai uz “sabiedrībām un vienībām, kuru vērtspapīrus tirgo Itālijas regulētos tirgos”.
- 38 Tāpēc, ņemot vērā šīs tiesību normas piemērošanas jomu, jākonstatē, ka no pamatlīetā aplūkotā valsts tiesiskā regulējuma pret tādu Vācijā regulēto tirgu sarakstos iekļautam mātesuzņēmumam piederošu sabiedrību kā *Contship*, un sabiedrību, kas pieder Itālijā regulēto tirgu sarakstos iekļautam mātesuzņēmumam, atšķirīga attieksme neizriet. Tā kā ar šo tiesisko regulējumu Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunktā paredzētais nodokļu režīma fiktīvu sabiedrību

izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai nepiemērošanas pamats tiek noteikts tikai tām sabiedrībām, kuras pašas ir iekļautas Itālijas regulētā tirgus sarakstos, tam, ka sabiedrība ir Itālijā regulēto tirgu sarakstos iekļauta mātesuzņēmuma meitasuzņēmums, nav nozīmes.

- 39 Savukārt no Tiesas rīcībā esošās informācijas izriet, ka *Contship* nekad nav emitējusi vērtspapīrus Itālijas regulētajā tirgū un šī iemesla dēļ uz to neattiecas Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunktā paredzētais nodokļu režīma fiktīvu sabiedrību izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai nepiemērošanas pamats, tāpat kā uz jebkuru citu Itālijas sabiedrību, kas nav iekļauta regulēto tirgu sarakstos. Tātad, ja *Contship* kontrolētu nevis Vācijā regulēto tirgu sarakstos iekļauta sabiedrība, bet Itālijā regulēto tirgu sarakstos iekļauta sabiedrība, tā arī nebūtu varējusi atsaukties uz šajā tiesību normā paredzēto izslēgšanas pamatu.
- 40 Šādos apstākļos no Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunkta piemērošanas nevar izrietēt nekāda atšķirīga attieksme starp sabiedrību, kas pieder mātesuzņēmumam, kurš ir iekļauts ārvalstu regulēto tirgu sarakstos, un sabiedrību, kas pieder Itālijas regulēto tirgu sarakstos iekļautam mātesuzņēmumam.
- 41 Otrkārt, no patstāvīgās judikatūras izriet, ka LESD 49. pants nepieļauj tādus valsts pasākumus, kas, pat ja tie ir piemērojami neatkarīgi no valstiskās piederības, Savienības pilsoņiem var apgrūtināt vai padarīt par mazāk pievilcīgu LESD garantētās brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanu, un ka šāda ierobežojoša iedarbība var rasties tad, ja valsts tiesiskā regulējuma dēļ sabiedrība var tikt atturēta dibināt tādus tās pakļautībā esošus veidojumus kā pastāvīgais uzņēmums citās dalībvalstīs un veikt savu darbību ar šādu veidojumu starpniecību (spriedums 2020. gada 3. septembris, *Vivendi*, C-719/18, EU:C:2020:627, 51. punkts, kā arī rīkojums, 2021. gada 22. oktobris, O u.c., C-691/20, nav publicēts, EU:C:2021:895, 23. punkts).
- 42 Šajā ziņā jāuzsver, ka saskaņā ar dalībvalstu nodokļu autonomijas principu, ja nav Savienības līmenī veiktu saskaņošanas pasākumu, dalībvalstīm ir jānosaka nodokļu režīms, kas piemērojams prezumēti fiktīvām sabiedrībām. Tomēr šāda kompetence ir jāisteno, ievērojot Savienības tiesības un it īpaši LESD normas brīvības veikt uzņēmējdarbību jomā (pēc analogijas skat. spriedumus, 2011. gada 30. jūnijs, *Meilicke* u.c., C-262/09, EU:C:2011:438, 37. un 38. punkts, kā arī 2019. gada 19. decembris, *Brussels Securities*, C-389/18, EU:C:2019:1132, 48. punkts un tajos minētā judikatūra).
- 43 Tomēr šajā gadījumā no pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma izriet, ka tad, ja mātesuzņēmums ir iekļauts Itālijas regulēto tirgu sarakstos, tā meitasuzņēmums nevar izmantot Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunktā paredzēto nodokļu režīma fiktīvu sabiedrību izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai nepiemērošanas pamatu, ja šis meitasuzņēmums pats nav iekļauts regulēto tirgu sarakstos.
- 44 No tā izriet, ka attiecībā uz meitasuzņēmumiem nekāds labvēlīgāks nodokļu režīms nav pakļauts nosacījumam, ka mātesuzņēmumi ir iekļauti valsts regulēto tirgu sarakstos.
- 45 Tādējādi, tā kā ar pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu netiek dota priekšroka sabiedrībām, kuras pieder valsts regulētā tirgus sarakstos iekļautiem mātesuzņēmumiem, kas vēlas izmantot nodokļu režīma fiktīvu sabiedrību izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai nepiemērošanas pamatu, no šī tiesiskā regulējuma nevar izrietēt nekāda atturoša iedarbība attiecībā uz ārvalstu tirgos sarakstos iekļautiem mātesuzņēmumiem.

- 46 Turklāt jānorāda – kā to dara Eiropas Komisija –, ka Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunktā paredzētais izslēgšanas pamats bija piemērojams tikai prezumēti fiktīvām sabiedrībām, kuru vērtspapirus tirgo Itālijas regulētajos tirgos, un tādējādi izslēdza ārvalstu regulēto tirgu, tostarp citu dalībvalstu, kas nav Itālijas Republika, tirgu sarakstos iekļautas fiktīvas sabiedrības. Tomēr no pamatlietu apstākļiem neizriet tāda situācija kā pēdējā minētā un tātad Tiesas atbilde uz jautājumu, vai šāda diferenciacija būtu jāuzskata par diskrimināciju attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, pārsniegtu uzdotos jautājumus un nebūtu noderīga iesniedzējtiesai, lai noteiktu risinājumu pamatlietās.
- 47 Tāpēc Likuma Nr. 724/1994 30. panta 1. punkta 5. apakšpunktā paredzētā nodokļu režīma fiktīvu sabiedrību izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai nepiemērošanas pamata piemērojamība personām nevar traucēt vai padarīt mazāk pievilcīgu mātesuzņēmuma, kas iekļauts ārvalsts regulētā tirgus sarakstos, uzņēmējdarbību Itālijas teritorijā.
- 48 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, ar kuru tiek ierobežota nodokļu režīma fiktīvu sabiedrību izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai nepiemērošanas pamata piemērošana sabiedrībām, kuru vērtspapirus tirgo valsts regulētajos tirgos, izslēdzot no šī izslēgšanas pamata piemērošanas jomas citas valsts vai ārvalstu sabiedrības, kuru vērtspapirus netirgo valsts regulētajā tirgū, bet kuras kontrolē sabiedrības vai vienības, kas iekļautas ārvalstu regulēto tirgu sarakstos.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 49 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, ar kuru tiek ierobežota nodokļu režīma fiktīvu sabiedrību izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai nepiemērošanas pamata piemērošana sabiedrībām, kuru vērtspapirus tirgo valsts regulētajos tirgos, izslēdzot no šī izslēgšanas pamata piemērošanas jomas citas valsts vai ārvalstu sabiedrības, kuru vērtspapirus netirgo valsts regulētajā tirgū, bet kuras kontrolē sabiedrības vai vienības, kas iekļautas ārvalstu regulēto tirgu sarakstos.

[Paraksti]