



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2014. gada 1. aprīlī *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Uzņēmumu ienākuma nodokļi — Nodokļu atvieglojums — Sabiedrību grupas un konsorcijs — Valsts tiesību akti, ar kuriem sabiedrībai, kas ietilpst konsorcijs, atļauts nodot zaudējumus sabiedrībai, kas pieder sabiedrību grupai, un starp šīm divām sabiedrībām pastāv saikne, ko veido “saistītājsabiedrība”, kas ietilpst gan sabiedrību grupā, gan konsorcijs — “Saistītājsabiedrībai” noteiktā valstspiederības prasība —

Diskriminācija juridiskās adreses dēļ — Sabiedrību grupas galīgais mātesuzņēmums, kas reģistrēts trešajā valstī un kuram pieder sabiedrības, kuras lūdz pārņemt zaudējumus, izmantojot trešajās valstīs reģistrētas sabiedrības

Lieta C-80/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2011. gada 19. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 15. februārī, tiesvedībā

Felixstowe Dock and Railway Company Ltd,

Savers Health and Beauty Ltd,

Walton Container Terminal Ltd,

WPCS (UK) Finance Ltd,

AS Watson Card Services (UK) Ltd,

Hutchison Whampoa (Europe) Ltd,

Kruidvat UK Ltd,

Superdrug Stores plc

pret

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris [*V. Skouris*], priekšsēdētāja vietnieks K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], palātu priekšsēdētāji M. Ilešičs [*M. Ilešič*], L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], M. Safjans [*M. Safjan*], tiesneši A. Ross

* Tiesvedības valoda – angļu.

[A. Rosas], J. Malenovskis [J. Malenovský], E. Levits, A. O'Kífs [A. Ó Caoimh], Ž. K. Bonišo [J.-C. Bonichot] (referents), A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev], D. Švābi [D. Šváby] un A. Prehala [A. Prechal],

ģenerāladvokāts N. Jēskinens [N. Jääskinen],

sekretāre L. Hjūleta [L. Hewlett], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2013. gada 3. septembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd, Savers Health and Beauty Ltd, Walton Container Terminal Ltd, WPCS (UK) Finance Ltd, AS Watson Card Services (UK) Ltd, Hutchison Whampoa (Europe) Ltd, Kruidvat UK Ltd* un *Superdrug Stores plc* vārdā – P. Baker, QC, un N. Shaw, QC,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – J. Beeko un A. Robinson, pārstāvji, kuriem palīdz D. Goy, QC, kā arī G. Facenna, barrister,
- Vācijas valdības vārdā – T. Henze, pārstāvis,
- Francijas valdības vārdā – D. Colas un J.-S. Pilczer, pārstāvji,
- Nīderlandes valdības vārdā – J. Langer, kā arī C. Schillemans un C. Wissels, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – W. Mölls un R. Lyal, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2013. gada 24. oktobra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 49. un 54. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd, Savers Health and Beauty Ltd, Walton Container Terminal Ltd, WPCS (UK) Finance Ltd, AS Watson Card Services (UK) Ltd, Hutchison Whampoa (Europe) Ltd, Kruidvat UK Ltd* un *Superdrug Stores plc* un *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* par to, kā piemērot tiesību aktus par grupas nodokļu atvieglojumu konsorcijā.

Atbilstošās tiesību normas

- 3 1988. gada Likuma par ienākuma nodokli un uzņēmumu ienākuma nodokli (*Income and Corporation Taxes Act 1988*, turpmāk tekstā – “ICTA”), redakcijā, kas piemērojama pamatlīetā, 402. pantā ir noteikts:
 1. Saskaņā ar šo sadaļu un 492. panta 8. punktu sabiedrība (“sabiedrība, kas nodod saistības”) var nodot uzņēmējdarbības zaudējumus un citas summas, kas var tikt atskaitītas no uzņēmumu ienākuma nodokļa, gadījumos, kas norādīti 2. un 3. punktā, un, aprēķinot uzņēmumu ienākuma nodokli, pēc citas sabiedrības (“pārņēmējsabiedrība”) pieprasījuma šīs summas var tikt atskaitītas, piemērojot “grupas” nodokļa atvieglojumu.

2. Grupas nodokļa atvieglojums var tikt piešķirts gadījumā, ja sabiedrība, kas nodod saistības, un pārņēmējsabiedrība abas ietilpst vienā un tajā pašā sabiedrību grupā. Pieprasījums, kas iesniegts saskaņā ar šo punktu, tiek dēvēts par “grupas pieprasījumu”.

3. Grupas nodokļa atvieglojums tāpat var tikt piešķirts gadījumā, kad vai nu sabiedrība, kas nodod saistības, vai pārņēmējsabiedrība ir konsorcijs biedrs, bet otra ir:

- a) tirdzniecības uzņēmums, kas pieder konsorcijam un kas nav kādai sabiedrībai 75 % apmērā piederošs meitasuzņēmums, vai
- b) tirdzniecības uzņēmums,
 - i) kas ir meitasuzņēmums, kas 90 % apmērā pieder holdinga sabiedrībai, kas pieder konsorcijam, un
 - ii) kas nav meitasuzņēmums, kas 75 % apmērā pieder sabiedrībai, kas nav holdinga sabiedrība, vai
- c) holdinga sabiedrība, kas pieder konsorcijam un kas nav meitasuzņēmums, kas 75 % apmērā pieder kādai sabiedrībai,

vai, saskaņā ar 406. pantu, ja viena no tām ietilpst sabiedrību grupā un otra sabiedrība pieder konsorcijam, un ja trešā sabiedrība ietilpst gan sabiedrību grupā, gan konsorcijā. Pieprasījums, kas iesniegts saskaņā ar šo apakšpunktu tiek dēvēts par “konsorcijs pieprasījumu”.

3.A Grupas nodokļa atvieglojums var tikt piešķirts tikai tad, ja gan attiecībā uz sabiedrību, kas nodod saistības, gan pārņēmējsabiedrību ir ievērots turpmāk minētais nosacījums.

3.B Šis nosacījums ir, ka sabiedrībai ir jābūt Apvienotās Karalistes rezidentei vai tai ir jābūt sabiedrībai, kas nav rezidente, bet Apvienotajā Karalistē veic komercdarbību, izmantojot pastāvīgu uzņēmumu.

4. Konsorcijs pieprasījumu nevar iesniegt, ja peļņa no otras sabiedrības vai tās holdinga sabiedrības, kas pieder konsorcijs biedram, akciju kapitāla pārdošanas gadījumā uzskatāma par šā biedra uzņēmējdarbības ieņēmumiem.

5. Ievērojot šīs sadaļas noteikumus, divas vai vairāk pārņēmējsabiedrības var iesniegt pieprasījumus par vienu un to pašu sabiedrību, kas nodod saistības, un par vienu un to pašu sabiedrības, kas nodod saistības, grāmatvedības pārskata periodu.

6. Maksājumi par grupas nodokļa atvieglojumu:

- a) netiek ņemti vērā, aprēķinot vienas vai otras sabiedrības peļņu vai zaudējumus uzņēmumu ienākuma nodokļa mērķiem, un
- b) nevar tikt uzskatīti par sadali Likuma par uzņēmumu nodokli mērķiem [..];

un šajā apakšpunktā “maksājums par grupas nodokļa atvieglojumu” nozīmē samaksu, ko veic pārņēmējsabiedrība sabiedrībai, kas nodod saistības, piemērojot to savstarpēju vienošanos par summu, kas nodota kā grupas nodokļa atvieglojums, šai samaksai nepārsniedzot minēto summu.”

4 *ICTA* 406. panta 1. un 2. punktā ir paredzēts:

1. Šajā pantā:

- a) “saistītājsabiedrība” ir sabiedrība, kas ietilpst konsorciijā un ietilpst arī sabiedrību grupā, un
- b) “konsorcija sabiedrība” salīdzinājumā ar saistītājsabiedrību ir sabiedrība, kas pieder konsorcijam, kurā ietilpst saistītājsabiedrība, un
- c) “grupas biedrs” salīdzinājumā ar saistītājsabiedrību ir sabiedrība, kas ietilpst grupā, kurā ietilpst saistītājsabiedrība, taču kas pati neietilpst konsorciijā, kura biedrs ir saistītājsabiedrība.

2. Ievērojot nākamos 3. un 4. punktu, gadījumā, ja saistītājsabiedrība var (neatkarīgi no jebkādas peļņas neesamības) iesniegt konsorcija pieprasījumu attiecībā uz zaudējumiem vai citu summu, par ko var saņemt atvieglojumu par konsorcija sabiedrības attiecīgo grāmatvedības pārskata periodu, grupas biedrs var iesniegt jebkādu konsorcija pieprasījumu, ko varētu iesniegt saistītājsabiedrība; [..].”

5 *ICTA* 413. panta 3. punkta a) apakšpunkta izpratnē:

“Divas sabiedrības tiek uzskatītas par sabiedrību grupas biedriem, ja viena no tām ir otrai 75 % apmērā piederošs meitasuzņēmums vai abas ir 75 % apmērā trešajai sabiedrībai piederoši meitasuzņēmumi; [..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 6 *Hutchison Whampoa Ltd* (turpmāk tekstā – “galīgais mātesuzņēmums”) ir Honkongā [*Hong Kong*] reģistrēta sabiedrība.
- 7 Pārņēmējsabiedrības ir Apvienotajā Karalistē reģistrētas sabiedrības. Kā netieši meitasuzņēmumi, kas vismaz 75 % apmērā pieder galīgajam mātesuzņēmumam, tās ietilpst grupā *ICTA* 413. panta 3. punkta a) apakšpunkta izpratnē.
- 8 *Hutchison 3G UK Ltd* (turpmāk tekstā – “sabiedrība, kas nodod zaudējumus”) arī ir Apvienotajā Karalistē reģistrēta sabiedrība. Tā netieši pieder konsorcijam un šajā ziņā veido konsorcija sabiedrību *ICTA* 406. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.
- 9 Minētais konsorcijs sastāv it īpaši no *Hutchison 3G UK Investment Sàrl* (turpmāk tekstā – “saistītājsabiedrība”), kas ir Luksemburgā reģistrēta sabiedrība. Ietilpstot gan šā sprieduma 7. un 8. punktā minētajā sabiedrību grupā, gan konsorciijā, šī sabiedrība ir saistītājsabiedrība *ICTA* 406. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Citiem vārdiem sakot, tādu Apvienotās Karalistes nodokļu tiesību aktu izpratnē, kuri attiecas uz grupas nodokļu atvieglojumu konsorciijā, pārņēmējsabiedrības, izmantojot minēto sabiedrību, ir saistītas ar sabiedrību, kas nodod zaudējumus.
- 10 Saistītājsabiedrība pilnībā pieder citai sabiedrībai – *Hutchison Europe Telecommunications Sàrl*, kas ir reģistrēta Luksemburgā.
- 11 *Hutchison Europe Telecommunications Sàrl* pati, izmantojot dažādas sabiedrības, no kurām dažas ir reģistrētas trešajās valstīs, netieši pieder galīgajam mātesuzņēmumam.
- 12 Sabiedrība, kas nodod zaudējumus un kuras darbības mērķis ir mobilo sakaru tīkla izveide un ekspluatācija, ir veikusi lielus ieguldījumus, kas laikposmā no 2002. līdz 2005. gadam ir negatīvi ietekmējuši tās ienākuma veidošanas kontu.

- 13 Šīs darbības rezultātā radušies zaudējumi saskaņā ar *ICTA* 402.–413. pantu varēja tikt atskaitīti no tādu citu rezidenšu sabiedrību nodokļu atvieglojumiem, kuras ir grupas biedri vai ietilpst konsorciņā.
- 14 Pārņēmējsabiedrības, kas šajos pašos finanšu gados bija labuma guvējas, mēģināja atsaukties uz šo iespēju un šajā nolūkā, pamatojoties uz *ICTA* 402. panta 3. punktu un 406. pantu, lūdza Apvienotās Karalistes nodokļu iestādēm piemērot tām grupas nodokļu atvieglojumu saistībā ar konsorciņu.
- 15 To lūgums tika noraidīts ar pamatojumu, ka saistītājsabiedrība neesot rezidente nodokļu aprēķina vajadzībām Apvienotajā Karalistē, kur tā neveic komercdarbību, izmantojot pastāvīgu uzņēmumu. Šis pamats tika apstrīdēts *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* [Pirmās instances tiesā (Nodokļu palātā)], kas nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai apstākļos, kad:

- a) dalībvalsts (tādas kā [Lielbritānijas un Ziemeļīrijas] Apvienotā Karaliste) tiesiskajā regulējumā ir paredzēts, ka sabiedrība [...] var pieprasīt grupas nodokļa atvieglojumu par tādas sabiedrības zaudējumiem, kura pieder konsorciņam [...], ar nosacījumu, ka sabiedrība, kas ietilpst tajā pašā sabiedrību grupā, kurā ietilpst pārņēmējsabiedrība, ietilpst arī konsorciņā [...], un kad
- b) sabiedrību grupas mātesuzņēmums (kas pats nav pārņēmējsabiedrība, konsorciņa sabiedrība vai saistītājsabiedrība) nav ne Apvienotās Karalistes, ne kādas citas dalībvalsts valstspiederīgā,

[LESD] 49. un 54. pantam ir pretrunā nosacījums, ka saistītājsabiedrībai ir vai nu jābūt Apvienotās Karalistes rezidentei, vai tajā jāveic komercdarbība, izmantojot šajā valstī atrodošos pastāvīgu uzņēmumu?

- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai Apvienotajai Karalistei ir pārņēmējsabiedrībai jāparedz tiesiskās aizsardzības līdzeklis (piemēram, atļaujot šai sabiedrībai pieprasīt atvieglojumu par zaudējumiem, ko cietusi konsorciņa sabiedrība) apstākļos, kad:
- a) saistītājsabiedrība ir izmantojusi savu uzņēmējdarbības veikšanas brīvību, taču konsorciņa sabiedrība un pārņēmējsabiedrības nav izmantojušas nekādas Savienības tiesībās nostiprinātās brīvības,
 - b) saikni (saiknes) starp sabiedrību, kas nodod saistības, un pārņēmējsabiedrību veido sabiedrības, no kurām visas nav reģistrētas [Eiropas] Savienībā [vai Eiropas Ekonomikas zonā]?

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 16 Ar šiem jautājumiem, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 49. un 54. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kas grupā ietilpstošai sabiedrībai rezidentei atļauj iespēju pārņemt zaudējumus, kas radušies citai konsorciņā ietilpstošai sabiedrībai rezidentei, ja “saistītājsabiedrība”, kas ietilpst gan šajā grupā, gan šajā konsorciņā, arī rezidē minētajā dalībvalstī un turklāt neatkarīgi no to sabiedrību rezidences, kurām pašām vai izmantojot starpniecības sabiedrības pieder saistītājsabiedrības un citu sabiedrību, uz kurām attiecas zaudējumu nodošana, kapitāls, lai gan šāda iespēja tajos nav paredzēta, ja saistītājsabiedrība ir reģistrēta citā dalībvalstī.
- 17 Brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas LESD 49. pantā piešķirta Savienības 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 Savienībā, tā saskaņā ar LESD 54. pantu ietver

tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitasuzņēmuma, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (spriedums *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, ES:C:1999:438, 35. punkts, kā arī spriedums *Marks & Spencer*, C-446/03, ES:C:2005:763, 30. punkts).

- 18 Tomēr tādos tiesību aktos kā pamatlietā iespēja zaudējumus, kas radušies sabiedrībai, kura dalībvalstī ir rezidente nodokļu aprēķina vajadzībām un ietilpst konsorciā, izmantojot atvieglojumus, nodot citai sabiedrībai, kura šajā pašā dalībvalstī ir rezidente nodokļu aprēķina vajadzībām un ietilpst grupā, ir pakārtota nosacījumam, ka saistītājsabiedrība ietilpst konsorciā un ka šī grupa rezidē minētajā dalībvalstī, kur tā veic komercdarbību, izmantojot pastāvīgu uzņēmumu.
- 19 Tāds atvieglojums kā pamatlietā rada nodokļu priekšrocības attiecīgajām sabiedrībām. Paātrinot sabiedrību, kas strādājušas ar zaudējumiem, zaudējumu dzēšanu, tos nekavējoties atskaitot no citu grupas sabiedrību peļņas, tām tiek paredzēta skaidras naudas uzkrāšanas priekšrocība (spriedums *Marks & Spencer*, ES:C:2005:763, 32. punkts).
- 20 Saistītājsabiedrībai paredzētais nosacījums par rezidenci rada arī atšķirīgu attieksmi starp, no vienas puses, sabiedrībām rezidentēm, kuras valsts nodokļu tiesību aktu izpratnē savieno Apvienotajā Karalistē reģistrēta saistītājsabiedrība, kas izmanto attiecīgās nodokļu priekšrocības, un, no otras puses, sabiedrībām rezidentēm, kuras savieno citā dalībvalstī reģistrēta saistītājsabiedrība, kam nepienākas minētās priekšrocības.
- 21 Šī atšķirīgā attieksme padara nodokļu ziņā mazāk pievilcīgu [iespēju] saistītājsabiedrībai veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, jo ar piemērojamajiem valsts tiesību aktiem attiecīgās nodokļu priekšrocības tiek piešķirtas vienīgi gadījumā, ja saistītājsabiedrības ir reģistrētas Apvienotajā Karalistē.
- 22 Apstāklis, ka pamatlietā tās nav Apvienotajā Karalistē reģistrētas pārņēmējsabiedrības, kam tiesības veikt uzņēmējdarbību būtu tikušas ierobežotas, neietekmē iepriekšējā punktā formulēto konstatējumu attiecībā uz atšķirīgas attieksmes esamību starp tādām sabiedrībām rezidentēm, kuras savieno Apvienotajā Karalistē reģistrēta saistītājsabiedrība, un sabiedrībām rezidentēm, kuras savieno citā dalībvalstī reģistrēta saistītājsabiedrība.
- 23 Tiesa jau ir nospriedusi, ka sabiedrība nodokļu vajadzībām var atsaukties uz citas ar to saistītas sabiedrības brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ciktāl šāds ierobežojums skar tās pašas aplikšanu ar nodokļiem (šajā ziņā skat. spriedumu *Philips Electronics*, C-18/11, ES:C:2012:532, 39. punkts).
- 24 Līdz ar to, lai brīvība veikt uzņēmējdarbību būtu efektīva, tādā situācijā kā pamatlietā ir jāparedz iespēja pārņēmējsabiedrībām atsaukties uz to, jo tās apgalvo, ka nodokļu ziņā attieksme pret tām neesot bijusi tāda, kāda būtu gadījumā, ja tās būtu savienotas ar sabiedrību, kas nodod zaudējumus, izmantojot Apvienotajā Karalistē reģistrētu saistītājsabiedrību.
- 25 Lai šāda atšķirīga attieksme būtu saderīga ar LESD 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 *Philips Electronics*, ES:C:2012:532, 17. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 26 Attiecībā uz salīdzināmību nav strīda par to, ka sabiedrības, kuras ir nodokļu maksātājas un kas ir savienotas ar Apvienotajā Karalistē reģistrētu saistītājsabiedrību, un sabiedrības, kas ir savienotas ar citā dalībvalstī reģistrētu saistītājsabiedrību, ņemot vērā tādu nodokļa režīma mērķi kā pamatlietā, ir objektīvi salīdzināmās situācijās attiecībā uz iespēju, izmantojot grupas nodokļu atvieglojumu konsorciā, savā starpā nodot zaudējumus, kas radušies Apvienotajā Karalistē.

- 27 Attiecībā uz primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, ar kuriem var tikt pamatots brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, ir jānorāda, ka Apvienotās Karalistes valdība uz to nav atsaukusies ne savos rakstveida apsvērumos, ne tiesas sēdē.
- 28 Šādos apstākļos iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, kādi mērķi tiek īstenoti ar pamatlietā aplūkotajiem valsts tiesību aktiem.
- 29 Vēl jo vairāk un lai sniegtu lietderīgu atbildi, kas iesniedzējtiesai ļautu izšķirt tajā izskatāmo strīdu, ir jānorāda, ka, pamatojot šādu sistēmu, likumīgi nevar atsaukties ne uz pilnvaru uzlikt nodokļus sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanu, ne mērķi apkarot izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.
- 30 Ja pilnvaru uzlikt nodokļus sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšana ir Tiesas atzīts leģitīms mērķis (skat. it īpaši spriedumu *National Grid Indus*, C-371/10, ES:C:2011:785, 45. punkts), lai saglabātu līdzsvaru starp tiesībām ieturēt peļņas nodokli un iespēju atskaitīt zaudējumus (skat. spriedumu *Lidl Belgium*, C-414/06, ES:C:2008:278, 33. punkts), tad ir jāatzīst, ka tādā situācijā, kāda ir pamatlietā, uzņemotās dalībvalsts pilnvaras uzlikt nodokļus teritorijā, kurā tiek veikta saimnieciskā darbība, kuras rezultātā konsorcijs sabiedrībai rodas zaudējumi, nekādā gadījumā neietekmē iespēja, kas tai būtu, izmantojot grupas atvieglojumu un sabiedrības rezidentes labā nododot zaudējumus, kas radušies citai sabiedrībai, jo tā šīs dalībvalsts teritorijā arī ir rezidente nodokļu aprēķina vajadzībām (šajā ziņā skat. spriedumu *Philips Electronics*, ES:C:2012:532, 25. un 26. punkts).
- 31 Valsts pasākums, kas ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, var būt pamatots, ja tas specifiski attiecas uz pilnīgi mākslīgām struktūrām, kuru mērķis ir izvairīties no attiecīgās dalībvalsts tiesību aktu piemērošanas (šajā ziņā skat. spriedumus *ICI*, C-264/96, ES:C:1998:370, 26. punkts; *Lankhorst-Hohorst*, C-324/00, ES:C:2002:749, 37. punkts; *de Lasteyrie du Saillant*, C-9/02, ES:C:2004:138, 50. punkts, kā arī *Marks & Spencer*, ES:C:2005:763, 57. punkts).
- 32 Tāpat šāds pasākums varētu būt pamatots ar nodokļu oāžu apkarošanas mērķi.
- 33 Tomēr Tiesa ir atzinusi, ka, lai brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu varētu pamatot ar šādu darbību apkarošanu, ar konkrēto šāda ierobežojuma mērķi ir jārada šķērslis darbībām, kas nozīmē izveidot pilnīgi fiktīvus mehānismus, kam nav nekāda sakara ar saimniecisko realitāti un kuru mērķis ir izvairīties no nodokļiem, kas parasti jāmaksā par peļņu, kura gūta no valsts teritorijā veiktām darbībām (spriedums *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, ES:C:2006:544, 55. punkts).
- 34 Tomēr, acīmredzot, tādi nav pamatlietā aplūkoti tiesību akti, ar kuriem nekādi netiek īstenots konkrēts mērķis – novērst pilnīgi fiktīvus mehānismus, bet gan paredzēts piešķirt nodokļu priekšrocības sabiedrībām, kuras ietilpst sabiedrību grupās un it īpaši konsorcijs.
- 35 No iepriekš minētā izriet, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, par kuru sūdzas pārnēmjsabiedrības, nevar tikt pamatots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kuru mērķis ir saglabāt pilnvaru uzlikt nodokļus līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm vai novērst pilnīgi fiktīvus mehānismus.
- 36 Līdz ar to pamatlietā aplūkoti tiesību akti ir ar LESD 49. un 54. pantu aizliegts ierobežojums.
- 37 Šo secinājumu neatspēko iesniedzējtiesas minētais apstāklis, saskaņā ar kuru grupas un konsorcijs galīgais mātesuzņēmums, kā arī dažas līdzdalības ķēdes starpniecības sabiedrības ir reģistrēti trešajās valstīs.
- 38 Šāds apstāklis neietekmē to, ka tiek piemērota tādu sabiedrību brīvība veikt uzņēmējdarbību, kuras var izmantot pamatlietā aplūkotajos valsts tiesību aktos paredzētās nodokļu priekšrocības.

- 39 Pretēji Līguma sadaļā par kapitāla brīvu apriti norādītajam sadaļā par brīvību veikt uzņēmējdarbību nav neviena noteikuma, kurā būtu minēta šo noteikumu piemērošanas joma attiecībā uz situācijām, kurās ir iesaistīts trešo valstu rezidents, kas dibināts ārpus Savienības. Tātad trešajā valstī reģistrēta sabiedrība nevar atsaukties uz šiem noteikumiem (pēc analogijas attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas brīvību skat. spriedumu *Fidium Finanz*, C-452/04, ES:C:2006:631, 25. punkts).
- 40 Tas nozīmē, ka no Savienības tiesībām neizriet neviens noteikums, ka Savienībā rezidējošu sabiedrību akcionāru, fizisku vai juridisku personu izcelsme[-s valsts] ietekmētu šo sabiedrību tiesības izmantot brīvību veikt uzņēmējdarbību. Kā to savu secinājumu 60. punktā ir norādījis ģenerālvokāts, Savienības uzņēmuma statuss, ņemot vērā LESD 54. pantu, ir balstīts uz juridiskās adreses atrašanās vietu un tiesību sistēmu, kurai uzņēmums ir piesaistīts, nevis uz tā kapitāldaļu turētāju valstspiederību.
- 41 Turklāt un katrā ziņā tādā Apvienotās Karalistes grupas nodokļu atvieglojumu konsorcijā sistēmā, kāda izriet no pamatlietā aplūkotajiem tiesību aktiem, nav svarīga vieta, kurā rezidē galīgais mātesuzņēmums un starpniecības sabiedrības, kas kontrolē sabiedrības, kuras lūdz to starpā nodot zaudējumus. Neņemot vērā nosacījumu par saistītājsabiedrības rezidenci, *ICTA* noteikumos – likuma redakcijā, kura bija spēkā pamatlietas apstākļu rašanās laikā, – nav nekas paredzēts attiecībā uz jebkuras citas sabiedrības atrašanās vietu, kas pastāvošajā līdzdalības ķēdē nostātos starp vai sakļautos ar sabiedrībām, kuras lūdz un nodod zaudējumus. Kā tam tiesas sēdē ir piekritusi Apvienotā Karaliste, atvieglojums, kāds tiek pieprasīts pamatlietā, varētu tikt piešķirts, pamatojoties uz tādiem pašiem noteikumiem, gadījumā, ja saistītājsabiedrība būtu bijusi reģistrēta Apvienotajā Karalistē, un tam par šķērslī nebūtu fakts, ka galīgais mātesuzņēmums un grupas starpniecības sabiedrības būtu reģistrētas trešajā valstī.
- 42 Līdz ar to uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka LESD 49. un 54. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kas grupā ietilpstošai sabiedrībai rezidentei atļauj iespēju pārņemt zaudējumus, kas radušies citai konsorcijā ietilpstošai sabiedrībai rezidentei, ja “saistītājsabiedrība”, kas ietilpst gan šajā grupā, gan šajā konsorcijā, arī rezidē minētajā dalībvalstī un turklāt neatkarīgi no to sabiedrību rezidences, kurām pašām vai izmantojot starpniecības sabiedrības pieder saistītājsabiedrības un citu sabiedrību, uz kurām attiecas zaudējumu nodošana, kapitāls, lai gan šāda iespēja tajos nav paredzēta, ja saistītājsabiedrība ir reģistrēta citā dalībvalstī.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 43 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

LESD 49. un 54. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kas grupā ietilpstošai sabiedrībai rezidentei atļauj iespēju pārņemt zaudējumus, kas radušies citai konsorcijā ietilpstošai sabiedrībai rezidentei, kad “saistītājsabiedrība”, kas ietilpst gan šajā grupā, gan šajā konsorcijā, arī rezidē minētajā dalībvalstī un turklāt neatkarīgi no to sabiedrību rezidences, kurām pašām vai izmantojot starpniecības sabiedrības pieder saistītājsabiedrības un citu sabiedrību, uz kurām attiecas zaudējumu nodošana, kapitāls, lai gan šāda iespēja tajos nav paredzēta, ja saistītājsabiedrība ir reģistrēta citā dalībvalstī.

[Paraksti]