

ENERĢLADVOKĀTA FILIPA LEŽĀ [PHILIPPE LÉGER] SECINĀJUMI,

sniegti 2006. gada 2. maijā 1(1)

Lieta C-196/04

**Cadbury Schweppes plc,**

**Cadbury Schweppes Overseas Ltd**

pret

**Commissioners of Inland Revenue**

[The Special Commissioners (Apvienotā Karaliste) lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu]

Personu brīvība pārvietošanās – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Likums par kontrolētām iedalītu sabiedrībām – Meitas sabiedrības, kas atrodas kādā citā dalībvalstī, gūto ienākumu piedvāšana mātes sabiedrībai to gūšanas brīdī – Šķērsliis – Pamatojums – Cēša pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas

1. Šīs prejudiciālās nolūmuma tiesvedības priekšmets ir novērtēt Lielbritānijas un Ziemeļrīgas Apvienotās Karalistes valsts tiesību aktu saderīgumu ar Kopienas tiesību aktiem attiecībā uz “kontrolētām iedalītu sabiedrībām” (2).
2. Šo tiesību aktu mērķis ir cēša pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Tie paredz cēnāties pret sabiedrības, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, praksi piedvāst savus ar nodokli apliekamos ienākumus kādā citā kontrolētai sabiedrībai, kas atrodas citā dalībvalstī, kur šie ienākumi tiek aplikti ar mazāku nodokli nekā tas, kāds ir paredzēts Apvienotajā Karalistē.
3. Minātie tiesību akti tiek piemēroti, ja ienākumi, ko gūst sabiedrības, kuras juridiskā adrese ir Apvienotajā Karalistē, KĒS, tiek aplikti ar ievērojami mazāku nodokli nekā tas, kāds tas ir paredzēts šajā dalībvalstī. Minātie tiesību akti paredz, ka, atkāpjoties no tiesiskā režīma un izņemot gadījumu, ja ir izpildīti kāds no paredzētajiem izņēmumiem, šie ienākumi tiek iekāuti mātes sabiedrības ar nodokli apliekamajos ienākumos.
4. Kā minēja daudzas dalībvalstis, kas ir iestājušās šajā lietā, vairākas no tām ir pieņēmušas šāda veida tiesību aktus. Šādu tiesību aktu pieņemšanu ieteica ESAO (Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija), lai cēnātos pret nevēlamu nodokļu konkurenci (3). Pamatojoties uz pētījumu, ko šī organizācija publicēja 1996. gadā, var secināt, ka, ja dalībvalstu spēkā esošie tiesību akti par KĒS atšķiras pēc to satura, tie visi paredz aplikt ar nodokli visu vai daļu KĒS akcionāru peļņas, ja tās netiek izmaksāta (4).
5. Šī ir pirmā reize, kad Tiesai ir jāizvērtē šādu tiesību aktu saderīgums ar Kopienas tiesību aktiem.

6. Atvasinātās tiesības, manuprāt, nesatur atbilstošos noteikumus, lai veiktu šo izvēršanu. Kas attiecas, no vienas puses, uz cēņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, uzsāktā darbība Kopienas līmenī šajā ziņā ir ļoti ierobežota. Tiktāl, ciktāl tiešais nodoklis turpina ietilpt dalībvalstu kompetencē un ciktāl nodokļu piemērošanas režīms Eiropas Savienības teritorijā tādējādi atšķiras, šī lietloģiski, ka pasākumi, kas tiek veikti, lai cēņtos pret krāpšanos vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ir atšķirīgi katrā valstī. Lai arī 1975. gada 10. februāra rezolūcijā (5) Eiropas Savienības Padome apstiprināja savus nodomus cēņties pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai krāpšanos ar nodokļiem, tā aprobežoja Kopienas līmenī iecerētos pasākumus ar sadarbības uzlabošanu starp dažādu valstu valdībām, lai tautu pareizi noteikt nodokli (6).

7. No otras puses, kas attiecas uz Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas Nr. 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mētes sabiedrībām un meitas sabiedrībām, kuras atrodas dažādās dalībvalstīs (7), noteikumiem, tie nav attiecināmi uz šo gadījumu, jo tie attiecas tikai uz meitas sabiedrības sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli. Šie noteikumi neattiecas uz tādā sistēmu, kāda ir paredzēta Apvienotās Karalistes tiesību aktos par K?S, kas paredz piedvīt ienākumus mētes sabiedrībai brīdī, kad tā tiek gēta.

8. Pamatojoties uz šiem EKL noteikumiem attiecībā uz aprītes brīvību, *Special Commissioners* (Apvienotā Karaliste) lēdz Tiesai izvērēt minēto tiesību aktu saderīgumu. Tādējādi iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai šie tiesību akti rada šķērslī aprītes brīvības noteikumiem vai ierobežo tos, un vajadzības gadījumā arī to, vai tos var pamatot ar cēņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

9. Pirms analīzes ir jāiepazīstina ar attiecīgo valsts tiesību aktu saturu, kā arī ar pamata pravas faktiem.

## I – Valsts tiesību akti

10. Kā paredz Apvienotās Karalistes nodokļu tiesību akti, sabiedrības, kas atrodas kādā dalībvalstī saskaņā ar tās tiesību aktiem, citiem vārdiem sakot, sabiedrības, kas atrodas Lielbritānijas likumu pakāutībā vai kuras centrālās vadības vai kontroles orgāns atrodas minētajā valstī, ienākumi ir pakāuti aplikšanai ar uzņēmuma ienākuma nodokli. Tādējādi ar nodokli tiek arī aplikti tās ienākumi, kas ir gēti ārpus Apvienotās Karalistes ar pastāvīgas sabiedrības, piemēram, filiāles vai aģentāras starpniecību. Ar nodokli tiek apliktas arī tai sadalītās dividendes, kuras izmaksējusi āvalstu sabiedrība, kas ir tās sastāvdaļa.

11. Lai izvairītos no tā, ka šie ienākumi no āvalstīm tiktu aplikti ar dubultu nodokli, Apvienotās Karalistes nodokļu tiesību akti paredz, ka sabiedrībai, kas atrodas tās teritorijā, tiek noteikta nodokļu atlaide attiecībā uz citā valstī samaksāto nodokli.

12. Mētes sabiedrības, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, ienākumi, ko gēst meitas sabiedrība, netiek aplikti ar nodokli. Kas attiecas uz ienākumiem, kurus guvusi meitas sabiedrība, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, tie vairs netiek aplikti ar nodokli, ja tie tiek izmaksēti dividenžu veidā mētes sabiedrībai, kas atrodas šajā valstī.

13. Apvienotās Karalistes tiesību akti par K?S paredz uzņēmumu noteikumam, saskaņā ar kuru mētes sabiedrības, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, ienākumi, kurus gēst meitas sabiedrība, kas atrodas āvalstīs, netiek aplikti ar nodokli.

14. Šie tiesību akti parādīs 1988. gada likuma, kas attiecas uz ienākumu nodokli un uzņēmumu ienākuma nodokli, 747.–765. pantu un 24.–26. pielikumu (*Income and Corporation Taxes Act 1988*

). Pamatojoties uz šiem tiesību aktiem, ārvalstu sabiedrība, kuras 50 % kapitāldaļu pieder mētes sabiedrībai, k? to nosaka piemērojam? versija, tiek uzskatīta par p?rskatāmu. Tādējādi ienākumi, ko g?st š? ārvalstu meitas sabiedrība, tiek piedēvēti mētes sabiedrībai, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, un ir iekāuti mētes sabiedrības nodokļu apmēr?, k? ar? mētes sabiedrība to neiekas?. Tai tiek piemērota nodokļu atlaide par tiem nodokļiem, ko meitas sabiedrība nomaksājusi valst?, kur tiek veikta uzņēmējdarbība. Ja šie ienākumi v?l?k tiek samaksāti mētes sabiedrībai dividenžu formā, tad nodoklis, ko š? sabiedrība maks? Apvienotajā Karalistē k? savas meitas sabiedrības ienākumus, tiek pielīdzināts papildu nodoklim, ko meitas sabiedrība maks? uzņēmējdarbības veikšanas valst? un kalpo par pamatu nodokļu atlaidei, kas maksājama dividenžu veid?.

15. Tiesību akti par K?S ir piemērojami, ja K?S valst?, kur? t? ir reģistrēta, saska?? ar šiem tiesību aktiem ir pakāauta “mazākai nodokļa likmei” visos taksācijas periodos, kuros K?S samaksātais nodoklis ir mazāks nek? trīs ceturtdašas no nodokļa, kas būtu bijis jāmaks? Apvienotajā Karalistē, ja meitas sabiedrības ienākumi tiktu aplikti ar nodokli šajā dalībvalst?.

16. Tiesību akti par K?S tādējādi ietver virkni izņēmumu, kas laika gait? ir mainījušies. K? to nosaka tiesību aktu versija, kas bija piemērojama pamata pravas faktiem, šie tiesību akti nevarēja tikt piemēroti, ja tika izpildīti k?ds no šiem nosacījumiem:

1) ārvalstu meitas sabiedrība ?steno “pieņemamas sadales politiku”. Tas nozīm?, ka noteikts tās ienākumu procents (1996. gad? – 90 %) astoņpadsmit mēnešu laikā no to g?šanas tiek sadalīts un aplikts ar nodokli k? rezidentes sabiedrības ienākumi;

2) ārvalstu meitas sabiedrība veic minēto tiesību aktu izpratn? “atbrīvotas darbības”, tādā k? noteiktas komercdarbības, ko veic komercsabiedrības;

3) ārvalstu meitas sabiedrība ievēro “publiskas kotēšanas nosacījumu”. Tas nozīm?, ka 35 % balsstiesību ir publisk? apgrozīb?, meitas sabiedrība ir iekāuta fondu biržas sarakst? un ar tās v?rtspapīriem tiek veiktas operācijas atzīt? fondu birž?;

4) sabiedrības ar nodokli apliekamie ienākumi nepārsniedz summu, kas noteikta GBP 50 000 apmēr?;

5) ārvalstu meitas sabiedrības izveidošana un uzņēmējdarbība izpilda t.s. “motīvu testu”. Tas ietver divus kritērijus, un nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka viš?š tiem abiem atbilst.

– Pirmais kritērijs attiecas uz darījumiem, kas notikuši starp K?S un mētes sabiedrību. Tādējādi, ja darījumi, no kuriem K?S attiecīgaj? taksācijas period? guvusi ienākumus, noved pie nodokļa samazinājuma Apvienotajā Karalistē (runa ir par samazināšanu salīdzinājumā ar nodokli, k?ds būtu bijis jāmaks? Apvienotajā Karalistē, ja šie darījumi netiktu veikti) un šis samazinājums pārsniedz minimālo likmi, nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka šāds nodokļa samazinājums Apvienotajā Karalistē nebija šo darījumu galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem.

– Otrais elements attiecas uz K?S nodibināšanu. Nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka meitas sabiedrības pastāvēšanas galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem attiecīgaj? taksācijas period? nav bijis panākt nodokļa samazinājumu Apvienotajā Karalistē ar ienākumu piedēvēšanas palīdzību. Saska?? ar likumu ienākumu piedēvēšana pastāv, ja pamatoti var uzskatīt, ka, ja K?S vai jebkura cita saistīta sabiedrība, kas reģistrēta ārpus Apvienotās Karalistes, nebūtu pastāvējusi, ienākumus būtu saņēmusi un par tiem nodokļus maksātu persona, kura ir rezidente Apvienotajā Karalistē.

17. Iesniedz?jtiesa nor?da, ka, ja neviens no ?etriem pirmajiem nosac?jumiem nav piem?rojams, mot?vu tests ?auj valsts kasei ?emt v?r? nodok?u maks?t?ja ?pašo situ?ciju attiec?b? uz ties?bu aktu par K?S m?r?i, kas paredz aplikt ar nodokli ien?kumus, kas ir vai nu uzkr?ti ?rvalst?s, vai no Apvienot?s Karalistes ir p?rs?t?ti uz ?rvalst?m.

18. T? ar? nor?da, ka šai nol?k? valsts kase 1996. gad? public?ja to valstu sarakstu, kur?s noteiktos apst?k?os var?tu izveidot meitas sabiedr?bu un t? tiktu uzskat?ta par t?du, kas pilda nosac?jumus, kas ?auj izvair?ties no likuma par K?S piem?rošanu.

## II – Pamata pr?vas fakti

19. Š?s tiesved?bas pamat? ir pr?va starp sabiedr?bu *Cadbury Schweppes plc* (8) un *Cadbury Schweppes Overseas Ltd* (9), no vienas puses, un *Commissioners of Inland Revenue*, no otras puses, attiec?b? uz CSO ien?kumu, kurus guvusi *Cadbury* grupas meitas sabiedr?ba ?rij?, aplikšanu ar nodokli, ko veiktu Lielbrit?nijas nodok?u iest?des.

20. *Cadbury* ir sabiedr?ba, kas atrodas Apvienotaj? Karalist?. T? ir m?tes sabiedr?ba sabiedr?bu grupai, kur? ietilpst meitas sabiedr?bas, kas atrodas šaj? valst? un cit?s dal?bvalst?s, k? ar? treš?s valst?s, un kuras priekšgal? ir CSO. Š? grupa ietver ar? divas meitas sabiedr?bas, kas pieder netieši *Cadbury* par 100 %, *Cadbury Schweppes Treasury Services* (10) un *Cadbury Schweppes Treasury International* (11), kas ir izveidotas Starptautisk? finanšu pakalpojumu centra (*International Financial Services Centre*) ietvaros Dublin?, ?rij?.

21. [Pamata pr?vas] faktu laik? š?s divas meitas sabiedr?bas bija pak?autas 10 % nodok?a likmei.

22. *CSTS* un *CSTI* nodarbojas ar finans?juma piesaisti un nodošanu *Cadbury Schweppes* grupas meitas sabiedr?bu r?c?b?.

23. K? nor?da iesniedz?jtiesa, *Cadbury* izveidoja *CSTS*, kas aizst?ja l?dz?gu strukt?ru, kur? ietilpa Džersij? re?istr?ta sabiedr?ba, ar tr?sk?ršu m?r?i. Tas bija, pirmk?rt, atrisin?t nodok?u probl?mu, kas bija radusies Kan?das nodok?u maks?t?jiem, kuriem pieder?ja *Cadbury* priekšroc?bu akcijas, otrk?rt, izvair?ties no nepieciešam?bas ieg?t Apvienot?s Karalistes Valsts Kases at?auju aizdevumu dar?jumiem ?rvalst?s un, trešk?rt, samazin?t nodok?a atskait?jumu no pirmavota dividend?m, kas tiek izmaks?tas grupas ietvaros saska?? ar sist?mu, kas noteikta Direkt?v? 90/435/EEK. Iesniedz?jtiesa preciz?, ka šie tr?s m?r?i b?tu sasniegti, ja *CSTS* b?tu nodibin?ta Apvienotaj? Karalist?.

24. T? ar? nor?da, ka *Cadbury* ir izveidojis *CSTS* un *CSTI* k? netieš?s meitas sabiedr?bas, kuru juridisk? adrese ir ?rij?, lai finanšu aizdevumu dar?jumiem, kas veikti grupas ietvaros, var?tu izmantot Starptautisk? finanšu pakalpojumu centra rež?mu grupas finans?šanas sabiedr?b?m ?rij? un tie netiktu aplikti ar nodokli Apvienotaj? Karalist?.

25. ?emot v?r? nodok?u likmi, kas tiek piem?rota sabiedr?b?m, kas pieder min?tajam centram, ien?kumi, ko g?st *CSTS* un *CSTI* tiek pak?auti “iekš?jam nodok?u uzlikšanas l?menim”, pamatojoties uz likumu par K?S. Lielbrit?nijas Valsts kase ar? uzskata, ka 1996. finanšu gad? neviens nosac?jums, kas ?auj izvair?ties no š? likuma piem?rošanas, nebija piem?rojams. T? piepras?ja CSO, kas ir galven? sabiedr?ba grupas ??d? un atrodas Lielbrit?nij?, samaks?t summu GBP 8 638 633,54 apm?r? k? uz uz??mumu ien?kumu nodokli par *CSTI* ien?kumiem, ko t? guvusi taks?cijas period?, kas beidz?s 1996. gada 28. decembr?. Aplikšana ar nodokli attiecas tikai uz ien?kumiem, ko guvusi *CSTI*, jo attiec?gaj? finanšu gad? *CSTS* bija cietusi zaud?jumus.

26. *Cadbury* un CSO šo paziņojumu par nodokli pārsūdzēja *Special Commissioners* (Apelācijas tiesa, lai apstrīdētu nodokļu iestāžu lēmumus). Šajā tiesā tās apgalvoja, ka tiesbu akti par K?S ir pretrunā EKL 43. pantam, kas paredz brīvību veikt uzņēmējdarbību, ar EKL 49. pantu, kas paredz pakalpojumu sniegšanas brīvību, un 56. pantu, kas paredz kapitāla brīvību.

### III – Prejudiciālais jautājums

27. Iesniedzējtiesa norāda, ka tai ir radušies šādas neskaidrības:

“Vai [*Cadbury*], veidojot un dotējot sabiedrību kapitālu citās dalībvalstīs tikai tādēļ, ka šajā dalībvalstī ir labvēlīgāks nodokļu režīms (salīdzinājumā ar nodokļu režīmu Apvienotajā Karalistē), ir īstenojusi tās pamatbrīvības, vai arī [tā] ir īstenojusi šīs brīvības?

Ja izrādās, ka [*Cadbury*] ir īstenojusi pamatbrīvības, vai var uzskatīt, ka šīs lietas gadījumā Apvienotās Karalistes tiesbu akti, kas attiecas uz [K?S], var tikt uzskatīti par šo brīvību īstenošanas ierobežojumu sastāvdaļu vai arī ir jāuzskata, ka šie tiesbu akti rada diskrimināciju?

Ja attiecīgajiem tiesbu aktiem ir jāuzskata par ierobežojumu sastāvdaļu, vai iespējama, ka [*Cadbury*] nemaksā augstāku nodokli par to, kāds būtu jāmaksā CSTS un CSTI, ja tās atrastos Apvienotajā Karalistē, norāda uz to, ka šādi ierobežojumi nepastāv, un vai šādi fakti ir būtiski:

a) noteikumi par finanšu pārdaļu aprēķinu attiecībā uz CSTS un CSTI ienākumiem atšķiras, ņemot vērā dažādus noteikumu aspektus, ko parasti piemēro [*Cadbury*] meitas sabiedrībam, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, un

b) nodokļi netiek samazināti par kādas meitas sabiedrības zaudējumiem uz citas meitas sabiedrības ienākumu vai [*Cadbury*] un tās meitas sabiedrības, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, ienākumu rēķinā (nodokļu samazināšana par zaudējumiem būtu pieļaujama, ja CSTS un CSTI atrastos Apvienotajā Karalistē, nevis ārējā)?

Ja minētie tiesbu akti ir jāuzskata par diskriminājošiem, tad ar ko tie ir jāsalīdzina un vai jebkādi salīdzinājumi ir iespējami? Konkrētāk runājot, vai ir pamatoti salīdzināt situācijas, kādā [*Cadbury*] izveidoja savas meitas sabiedrības Apvienotajā Karalistē (atzīstot, ka [*Cadbury*] ienākumi nevar ietvert tās meitas sabiedrību, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, ienākumus), vai citā dalībvalstī, kurā netiek piemēroti zemāka nodokļu likme, fakts?

Ja pastāv ierobežojumi attiecībā uz uzņēmējdarbības veikšanu vai diskriminācija, vai apstrīdētie tiesbu akti var tikt attaisnoti, pamatojoties uz cēņu pret izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, zinot, ka šie tiesbu akti paredz samazināt ienākumu, kas Apvienotajā Karalistē ir apliekami ar nodokli, samazināšanu vai novirzīšanu? Un, ja šie tiesbu akti var tikt attaisnoti šādā veidā, vai tie var tikt attaisnoti kā samērīgs pasākums, kas nepieciešams leģitīma mērķa sasniegšanai, ņemot vērā to mērķi un atbilstošo, un it īpaši attiecībā uz iespēju, ko motīvu tests piešķir [*Cadbury*], pierādīt, ka tās mērķis nebija izvairīties no nodokļu maksāšanas, izpildot motīvu testa divus priekšnosacījumus, ko [*Cadbury*] nespēj veikt?”

28. Šādos apstākļos *Special Commissioners* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [EKL] 43., 49. un 56. pants iestājas pret tādām valsts nodokļu tiesbu aktiem kā pamata prāvā, kas pašos noteiktos apstākļos paredz šajā dalībvalstī reģistrētu sabiedrību aplikēt ar nodokli attiecībā uz citā dalībvalstī reģistrētas meitas sabiedrības ienākumiem, kura ir pakāauta mazākam nodoklim?”

#### IV – Analīze

29. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai arī tiešie nodokļi neietilpst Kopienu kompetencē, tomēr dalībvalstīm ir jāsteno sava kompetence, ievrojot Kopienu tiesības (12). Šie ierobežojumi attiecībā uz dalībvalstu rezervētās kompetences izmantošanu attiecas arī uz pasākumiem, ar kuru palīdzību notiek cīņa pret krāpšanas un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas. Lai gan dalībvalstu kompetence veikt šādas pasākumus ir noteikta gan Līgumā (13), gan atvasinātajos tiesību aktos (14), tas nenozīmē, ka minētās pasākumi drīkstētu neievrot saistības, kādas dalībvalsts ir uzņmusies EKL ietvaros un it īpaši attiecībā uz Līguma noteikto brīvību.

30. Iesniedzītāja šajā gadījumā vālas uzzināt, vai Apvienotās Karalistes tiesību akti par KĀS ir saderīgi ar brīvību veikt uzņēmējdarbību, pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla brīvību.

31. Es, tāpat kā vairākas personas, kas iestājusies lietā, uzskatu, ka minētās tiesību akti ir jāizvērtē to saderīguma ar brīvību veikt uzņēmējdarbību kontekstā.

32. No judikatūras izriet, ka, ja dalībvalsts pilsonim pieder sabiedrības, kas atrodas citā dalībvalstī, kapitāla daļas, kas viņam ļauj ietekmēt lēmumus, kas pieņemti šīs sabiedrības ietvaros, un noteikt tās darbības, jāpiemēro Līguma noteikumi, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, nevis noteikumi, kas attiecas uz kapitāla brīvību (15). Turklāt EKL 48. pants nosaka tiesības, ko EKL 43. pants paredz sabiedrībām, kas ir izveidotas saskaņā ar dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta atrodas Kopienas teritorijā.

33. No tā izriet, ka Apvienotās Karalistes tiesību akti par KĀS, kas nosaka piemērojamos noteikumus attiecībā uz ārvalstu meitas sabiedrības, kuras attiecas ar mātes sabiedrību neaprobežojas tikai ar vienkāršu sadarbību, bet kura atrodas mātes sabiedrības kontrolē, ienākumu aplikšanu ar nodokli, neattiecas uz brīvību kapitāla brīvību, bet gan uz brīvību veikt uzņēmējdarbību.

34. Prasītājam uzskata, ka šajā gadījumā varētu tikt piemēroti arī Līguma noteikumi attiecībā uz pakalpojumu brīvību sniegšanu. Tās uzsver, ka apstrādātās tiesību akti apgrūtina CSTS un CSTI finanšu pakalpojumu sniegšanu mātes sabiedrībai, kas atrodas Apvienotajā Karalistē. Tās kā piemēru citā spriedumus lietās *Safir* (16) un *Eurowings Luftverkehr* (17).

35. Mani nepārliecina prasītāju argumentācija. Izskatāmā lieta attiecas uz dalībvalsts tiesību aktu saderīgumu ar Kopienas tiesību aktiem, kas paredz piedāvāt mātes sabiedrībai, kas atrodas vienā dalībvalstī, tās meitas sabiedrības, kas atrodas citā dalībvalstī, ienākumus, ja šīs meitas sabiedrība tajā ir pakāauta ļoti zemam aplikšanas ar nodokļiem režīmam. Šīs tiesību akti konkrēti neparedz CSTS un CSTI veikto darbību raksturu. Tādējādi šīs situācija atšķiras no tās, kāda bija iepriekš minētajās lietās *Safir* un *Eurowings Luftverkehr* (18).

36. Ir taisnība, ka, ja apstrādātie tiesību akti attur sabiedrību, kas atrodas vienā dalībvalstī, no meitas sabiedrības dibināšanas citā dalībvalstī, tie arī kavē šādi meitas sabiedrībai sniegt mētes sabiedrībai savus pakalpojumus no šīs dalībvalsts. Tomēr šis pārdzīvais ierobežojums ir sekas šīs slimības uzņēmējdarbības veikšanai. Mūsu gadījumā pravas pamatā atrodas meitas sabiedrības veidošanas brīvība minētajā dalībvalstī (19). Tādējādi es neredzu nepieciešamību atsaukties uz noteikumiem, kas attiecas uz pakalpojumu sniegšanas brīvību. Šajā gadījumā es neuzskatu, ka apstrādāto tiesību aktu izpāte papildus brīvībai veikt uzņēmējdarbību varētu mainīt manas analīzes rezultātu.

37. Tādējādi es ierosinu sašaurināt prejudiciālo jautājumu, to ierobežojot ar jautājumu – vai EKL 43. un 48. pants iestājas pret valsts nodokļu tiesību aktiem, kas paredz iekārt rezidentes mētes sabiedrības ar nodokli apliekamajos ienākumos, ienākumus, ko guvusi K&S, kas atrodas citā dalībvalstī, ja šie ienākumi šajā otrajā dalībvalstī ir pakārtoti ievērojami zemākam nodokļa līmenim salīdzinājumā ar to, kāds pastāv dalībvalstī, kur atrodas mētes sabiedrība.

38. Pirms atbildēt uz šo jautājumu, analīze liek man secināt apskatīt trīs jautājumus, ar kuriem saskārsies iesniedzējtiesa. Vispirms es izpētīšu, vai fakts, ka mētes sabiedrība izveido savu meitas sabiedrību citā dalībvalstī ar mērķi izmantot labvēlīgāku nodokļu režīmu salīdzinājumā ar to, kas pastāv dalībvalstī, kur atrodas mētes sabiedrība, nozīmē, ka tiek āunprēti izmantota brīvība veikt uzņēmējdarbību. Tad nepieciešamības gadījumā es analizēšu, vai Apvienotās Karalistes tiesību akti par K&S kalpo par šīs brīvības izmantošanai. Visbeidzot es izpētīšu, vai šis šīslis ir attaisnojams.

A – Par brīvības veikt uzņēmējdarbību āunprēti izmantošanas pastāvīšanu

39. Vispirms es izpētīšu, vai fakts, ka mētes sabiedrība izveido savu meitas sabiedrību citā dalībvalstī ar mērķi izmantot labvēlīgāku nodokļu režīmu salīdzinājumā ar to, kas pastāv dalībvalstī, kur atrodas mētes sabiedrība, nozīmē, ka tiek āunprēti izmantota brīvība veikt uzņēmējdarbību. Iesniedzējtiesa norāda, ka uzdevusi šo jautājumu, jo *Cadbury* ir izveidojis *CSTS* un *CSTI* kā netiešas meitas sabiedrības, kuru juridiskā adrese atrodas Ārijā, lai finanšu darbības, kas veiktas grupas ietvaros, varētu izmantot Dublīnas Starptautiskā finanšu pakalpojumu centra režīmu.

40. Es neuzskatu, ka fakts, ka mētes sabiedrība izveidojusi meitas sabiedrību citā dalībvalstī ar atzītu mērķi izmantot labvēlīgāku nodokļu režīmu, kas ir spēkā tajā dalībvalstī, ir āunprēti ga brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošana, kas tādējādi šai sabiedrībai liegtu iespēju atsaukties uz tiesībām, kas paredzētas EKL 43. un 48. pantā. Es šo analīzi balstu uz šo noteikumu piemērojamību, kāda tā noteikta tiesu praksē.

41. Ir jāatgādina, ka EKL 43. un 48. pants dod sabiedrībai, kas atbilst pārdzīvajam panta prasībām, tiesības veidot pārstāvniecību, filiāli vai meitas sabiedrību citā dalībvalstī saskaņā ar noteikumiem, kurus nosaka šīs dalībvalsts tiesību akti tās pilsoņiem. Šā pamatbrīvība, ko paredz šie noteikumi, kas apveltīti ar tiešo iedarbību kopš pārejas perioda beigām (20), šai sabiedrībai ļauj arī veidot otrās pakāpes sabiedrību jebkurā dalībvalstī. Jebkura sabiedrība, kas ir izveidota saskaņā ar dalībvalsts likumdošanu, drīkst atvērt savu meitas sabiedrību sevis izvēlētajā vietā Kopienas teritorijā.

42. Ir svarīgi arī atzīmēt šīs lietas ietvaros, ka termins “uzņēmējdarbības veikšana” ļauj Kopienas pilsonim stabili un ilgstoši piedalīties jebkuras dalībvalsts, kas nav tā izcelsmes valsts, ekonomiskajā dzīvē un gūt no tā ienākumus (21). Brīvība veikt uzņēmējdarbību tādējādi ir vērsta uz to, lai ļautu veikt reālu un efektīvu ekonomisko darbību uzēmošajā valstī (22). Kā lietas *Daily Mail and General Trust* (23) secinājumā 3. punktā norādīja ģenerālvokāts Darmons [Darmon

] – “veikt uz??m?jdarb?bu noz?m? iesaist?ties valsts ekonomik?”. T?d?j?di saimniecisko darb?bu veikšana uz?emošaj? dal?bvalst? ir br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu j?ga.

43. No tiesu prakses izriet, ka, ja tiek izpild?ts uz??m?jdarb?bas veikšanas br?v?bas m?r?is, iemesli, k?p?c Kopienas pilso?i vai apšaub?t? sabiedr?ba ir izmantojusi šo br?v?bu, nedr?kst likt apšaub?t aizsardz?bu, ko tiem sniedz L?gums.

44. T?d?j?di liet? *Centros* (24) risin?mais jaut?jums bija par to, vai kompetent?s D?nijas varas iest?des dr?kst?ja atteikties re?istr?t sabiedr?bas ar ierobežotu atbild?bu, kas atrodas Apvienotaj? Karalist?, fili?li ar pamatojumu, ka t? neveica nek?du darb?bu šaj? dal?bvalst? un ka t? galu gal? cent?s izvair?ties no D?nijas noteikumiem attiec?b? uz SIA dibin?šanu (25).

45. Bija j?nosaka, vai uz?emoš? dal?bvalsts dr?kst?ja ne?aut sabiedr?bai, kas atbilda EKL 43. un 48. panta pras?b?m, dibin?t otr?s pak?pes sabiedr?bu t?s teritorij? to iemeslu d??, k?p?c t?s bija izv?l?jušas dibin?t meitas sabiedr?bu cit? dal?bvalst?. Citiem v?rdiem sakot, vai argumenti, p?c kuriem vad?j?s partneri, var ne?aut izmantot ties?bas, ko sniedz EKL 43. pants, pat ja šis noteikums atsaucas ar t? m?r?i, proti, ?aut sabiedr?bai, kas atbilst dal?bvalsts nosac?jumiem, veikt savas darb?bas cit? dal?bvalst??

46. Tiesa par p?r?ku atzina m?r?i, kas attiecas uz br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, ko paredz L?gums. T? iepriekš min?taj? liet? *Centros* ar? nor?d?ja, ka ties?bas dibin?t sabiedr?bu saska?? ar dal?bvalsts ties?bu aktiem un veidot fili?les cit?s dal?bvalst?s atbilst br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu, ko paredz L?gums. T? sprieda, ka fakts, ka dal?bvalsts pilsonis, kas v?las dibin?t sabiedr?bu cit? dal?bvalst?, kur? sabiedr?bu ties?bu noteikumi vi?am š?ita vismaz?k trauc?joši, un dibin?tu fili?les cit?s dal?bvalst?s, nav br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ?aunpr?t?ga izmantošana (26).

47. Šis l?mums, kas tika pie?emts plen?rs?d?, t?ds nav viens vien?gs. To apstiprin?ja liet? *Inspire Art* (27), kur? tas tika paplašin?ts, to attiecinot uz N?derlandes ties?bu aktiem apst?k?os, kas l?dz?gi iepriekš min?t?s lietas *Centros* apst?k?iem un kas neiest?j?s pret fili?les re?istr?šanu, bet kas pak??va š?s otr?s pak?pes sabiedr?bas dibin?šanu dažiem noteikumiem, kurus paredz?ja iekš?jie normat?vie akti attiec?b? uz sabiedr?bu dibin?šanu.

48. Iepriekš min?t?j? liet? *Inspire Art* Tiesa skaidri nor?d?ja, ka iemesliem, k?p?c tiek nolemts sabiedr?bu dibin?t k?d? dal?bvalst?, neskaitot kr?pšanu, nav noz?mes attiec?b? uz br?vas uz??m?jdarb?bas veikšanas noteikumiem (28). T? apstiprin?ja, ka m?r?is, k?p?c sabiedr?ba tiek dibin?ta k?d? dal?bvalst?, balstoties uz EKL 43. un 48. pantu, lai izmantotu likumdošanas priekšroc?bas, nav ?aunpr?t?gs pat tad, ja sabiedr?ba veic galven?s vai pat visas darb?bas valst?, kur? otr?s pak?pes sabiedr?ba ir dibin?ta (29).

49. No š?s tiesu prakses es varu šaj? liet? secin?t, ka, ja kontrol?t? meitas sabiedr?ba veic re?lu un efekt?vu darb?bu dal?bvalst?, kur t? tika dibin?ta, argumenti, k?p?c m?tes sabiedr?ba izl?ma dibin?t šo meitas sabiedr?bu uz?emošaj? valst?, nevar likt apšaub?t ties?bas, kuras izmantoja min?t? sabiedr?ba, pamatojoties uz L?gumu (30).



50. *Cadbury* ties?bas izmantot aizsardz?bu, ko sniedz EKL 43. un 48. pants, šaj? gad?jum? ir atkar?gas no jaut?juma, vai CSTS un CSTI veic re?las un efekt?vas darb?bas ?rij?, noskaidrošanas. Š? jaut?juma, kas ir str?da objekts starp pras?t?j?m un Apvienoto Karalisti, risin?šana j?veic iesniedz?jtiesai. Turkl?t šaj? gad?jum? es uzskatu, ka var apgalvot, ka fakts, ka *Cadbury* nol?ma izveidot savas meitas sabiedr?bas ?rij? tikai ar t?du m?r?i, lai p?d?j?s no min?taj?m tiktu pak?autas labv?l?g?kam nodok?u re?ž?mam, kas piem?rojams Starptautiskajam finanšu pakalpojumu centram, neveido br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ?aunpr?t?gu izmantošanu.

51. Nodokļu uzlikšanas lēmenis ir elements, ko sabiedrība ir tiesīga ņemt vērā, izvēloties uzņemšo valsti, kurā tā plāno dibināt meitas sabiedrību. Sabiedrība, nepārskatot EKL 43. punkta noteikumus, drīkst izlemt veikt savas darbības citā dalībvalstī, lai gūtu labumu no nodokļu režīma priekšrocībām, kas pastāv šajā valstī, attiecībā uz darbību, kas šajā valstī ir apliekamas ar nodokli, taksāciju.

52. Šo analīzi apstiprina pastāvīgā tiesu prakse, kas nosaka, ka dalībvalsts nedrīkst neaut sabiedrībai izmantot savas tiesības uz??m?jdarbības veikšanai cit? dalībvalst? ar t?du pamatojumu, ka š?da r?c?ba rad?tu tai zaud?jumus attiecībā uz nodokļiem, kas b?tu nomaksājumi, ja sabiedrība b?tu veikusi šo darbību sav? dalībvalst? (31).

53. Tiesu prakse ar? nosaka, ka tas apst?klis vien, ka sabiedr?ba, kas atrodas vien? dal?bvalst?, dibina otr? l?me?a sabiedr?bu cit? dal?bvalst?, ne?auj pamatot visp?r?ju kr?p?san?s vai izvair??san?s no nodok?u maks?šanas prezumpciju un pamatot pas?kumu, ar kuru tiek aizskarta pamatbr?v?ba, ko garant? L?gums (32). K? tiesa jau vair?kk?rt ir l?musi, sabiedr?bas nodibin?šana cit? dal?bvalst? pati par sevi nenoz?m?, ka t? izvair?s no nodok?u maks?šanas, jo konkr?t? sabiedr?ba jebkur? gad?jum? ir pak?auta š?s valsts ties?bu aktiem (33).

54. Visbeidzot, no tiesu prakses var secināt, ka daļbvalsts nedrīkst kavēt izmantot aprītes brīvību citā daļbvalstī, aizbildinoties, ka tajā ir zema nodokļu likme (34).

55. Ēmot vār? šos apsvērumus, nepastvot Kopienas saskaņošanai, ir jāatzīst, ka dažādie dalībvalstu nodokļu režīmi tādējādi var konkurēt. Šā konkurence, kas izriet no atšķirīgajām nodokļu likmēm sabiedrību ienākumiem dalībvalstu starpā, var nozīmīgi iespaidot šo sabiedrību izvēli attiecībā uz to darbību veikšanas vietas izvēli Eiropas Savienības ietvaros (35). Var nozīmēt to, ka šāda konkurence šajā jomā var pastāvēt dalībvalstu starpā neierobežotā veidā. Tomēr runa ir par politisku jautājumu.

56. Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka Ekonomikas un finanšu padome (*Ecofin*) ir pie??musi Uzved?bas kodeksu par nodok?u piem?rošanu sabiedr?b?m (36), kas nosaka “pas?kumus, kuriem b?tu vai var?tu b?t iev?rojama ietekme uz ekonomisko darb?bu izvietojumu Kopienas ietvaros”, un saska?? ar kuru dal?bvalst?m ir j?veic šie pas?kumi. Ir j?uzsver, ka ?rijas nodok?u rež?ms, kas attiecas uz sabiedr?b?m, kas dibin?tas Starptautisk? finanšu pakalpojuma centra ietvaros, tika min?ts “Uzved?bas kodeksa” grupas, kuras pien?kums bija nov?rt?t valsts pas?kumus, kas ietilptu min?t? kodeksa piem?rošanas lauk?, zi?ojum? k? kait?gs pas?kums. Uz šo nodok?u rež?mu t?d?j?di attiecas pak?peniska atcelšana (37).

57. Tomēr šie elementi nevarēja ietekmēt tiesības, kuras uzņēmumiem piešķir EKL 43. un 48. pants. Kā tas izriet no tās preambulas, uzvedības kodekss ir politiskās saistības un tas neietekmē dalībvalstu tiesības vai pienākumus, ne arī attiecīgo dalībvalstu vai Kopienas kompetenci, kas izriet no Līguma. Uzvedības kodeksa pieņemšana un attiecīgā rījas nodokļu režīma pieminšana valsts nodokļu pasākumu starpā, kas ir nelabvēlīgi vienotajam tirgum, nevar ne ierobežot, ne vēl jo vairāk sašaurināt tiesības, ko sabiedrībai piešķir EKL 48. pants, dibināt otrā līmeņa sabiedrību sevis izvēlītajā dalībvalstī, tajā skaitā valstī, kurā pastāv tās nodokļu

rež?ms, kas var tikt raksturots k? kop?jam tirgum kait?jošs.

58. Apst?klis, ka šis nodok?u rež?ms var tikt ar? raksturots k? valsts atbalsts, kas ir nesavienojams ar kop?jo tirgu (38), nemaina šo anal?zi. K? nor?d?ja Komisija savos apsv?rumos, L?gums 87. un 88. pant? satur noteikumus, kas paredz nodrošin?t š?du sader?guma kontroli ar kop?jo tirgu un c?n?ties ar ietekmi, kas ir tam nelabv?l?ga. Apst?klis, ka š?ds nodok?u rež?ms ir nesader?gs ar L?guma noteikumiem, nedod pilnvaras dal?bvalstij veikt pas?kumus, lai apkarotu t? sekas, kas p?rk?pjot aprites br?v?bu principu.

59. Šai anal?zei v?l var?tu iebilst, ka probl?ma mekl?jama taj?, kas attiecas uz šo nodok?u likmi, kura ir fiks?ta dal?bvalstu ties?bu aktos, kuriem ir visp?r?js pielietojums. No vienas puses, nodok?u pas?kumu, kas tiek v?rt?ti k? kaitnieciski, izv?rt?šana, ko veica "Uzved?bas kodeksa" grupa un kura atcelšana tika pl?nota, tiek ierobežota ar ?pašiem vai specifiskiem rež?miem. No otras puses, pamatojoties uz EKL 94. pantu, uz šo valsts ties?bu aktu tuvin?šanu attiec?b? uz piem?rojamo nodok?u likmi attiecas vienbals?bas princips Padomes ietvaros. Ta?u pašlaik šaj? sakar? netika veikts neviens pas?kums, un t?di ar? netiek pl?noti tuv?kaj? n?kotn?, k? to tiesas s?d? nor?d?ja dal?bvalstis.

60. Tom?r, k? es jau min?ju, kaitniecisk?s sekas, ko rada nodok?u likmes, kas j?piem?ro sabiedr?bu ien?kumiem, saska?ošanas neesam?ba, prasa politisku risin?jumu un, manupr?t, neattaisno ties?bu, kuras sniedz EKL 43. un 48. pants, k? to nosaka tiesu prakse, apšaub?šanu. Es uzskatu, ka fakts, ka sabiedr?ba, kuras juridisk? adrese ir k?da dal?bvalsts, dibina meitas sabiedr?bu Dublinas Starptautiskaj? finanšu pakalpojumu centr? ar atz?tu m?r?i g?t labumu no labv?l?g?ka nodok?u rež?ma, pats par sevi nav br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ?aunpr?t?ga izmantošana.

61. Tagad es izp?t?šu, vai Apvienot?s Karalistes ties?bu akti par K?S rada š??rš?us br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu.

*B – Par š??rš?a br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu past?v?šanu*

62. Vispirms ir j?atg?dina, ka EKL 43. pants aizliedz ne tikai t?dus ierobežojumus k?das dal?bvalsts pilso?u br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu cit? dal?bvalst?, kuras nosaka uz?emoš? dal?bvalsts, bet ar? t?dus, ko var uzlikt izcelsmes valsts. T?d?j?di saska?? ar izveidoto tiesu praksi, pat ja t? redakcij? L?guma noteikumi, kas attiecas uz br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, paredz nodrošin?t uz?emošaj? dal?bvalst? rež?mu, k?ds attiecas uz t?s pilso?iem, tie ar? iest?jas pret to, ka izcelsmes valsts ierobežo uz??m?jdarb?bas veikšanu cit? dal?bvalst? tiem pilso?iem vai sabiedr?b?m, kas ir izveidotas saska?? ar t?s ties?bu aktiem (39). Šis š??rš?u attiec?b? uz "izeju" aizliegums attiecas ar? uz nodok?u pas?kumiem (40).

63. No tiesu prakses ar? izriet, ka ierobežojumi, ko aizliedz EKL 43. pants, var ie?emt daž?das formas. Runa var b?t par atkl?tu diskrimin?ciju pilson?bas d??, vai attiec?b? uz sabiedr?b?m – to juridisk?s adreses d??.

Tie var ar? ie?emt "netieš?s diskrimin?cijas" formu, proti, tie izriet no pas?kumiem, kas nebalst?s uz juridisko adresi, bet gan uz bez atš?ir?b?m piem?rojamu nosac?jumiem, kuru rezult?ts ir nelabv?l?ga attieksme pret citu valstu pilso?iem, piem?ram, nodok?u maks?šanas vieta (41).

Visbeidzot, nesen? tiesu praks? Tiesa nep?ta, vai min?tais pas?kums ir j?raksturo k? tieša vai netieša diskrimin?cija. Tiesa aprobežoj?s ar to, ka konstat?ja atš?ir?bas nodok?u rež?mos, kas rad?ja neizdev?gu st?vokli uz??m?jam, kas izmantoja ties?bas, kuras noteica EKL 43. pants, zaud?jumiem, kas t?d?j?di to var?ja attur?t no EKL 43. pant? noteikto ties?bu izmantošanas (42).

64. P?d?jais judikat?ras elements, kas ir j?atg?dina attiec?b? uz valsts nodok?u rež?mu izp?ti un aprites br?v?bu, saist?ts ar aizlieguma iesp?jamo attaisnojumu. Atkl?t? diskrimin?cija

pilson?bas d?? nevar tikt attaisnota ar iemesliem, kas min?ti EKL 46. panta 1. punkt? attiec?b? uz sabiedrisko k?rt?bu, sabiedr?bas droš?bu un vesel?bu. Tikai bez izš?ir?bas piem?rojamiem pas?kumiem attaisnojums var b?t prim?ras sabiedr?bas intereses, proti, iemesls, kas nav paredz?ts šajos noteikumos, bet ko atz?st tiesu prakse k? t?du, kas ?steno le?it?mas intereses. Turkl?t EKL 43. un 48. panta kontekst? sabiedr?bu juridisk? adrese kalpo par noteicošo saist?b? ar dal?bvalsts sabiedrisko k?rt?bu, t?pat k? fizisko personu pilson?ba (43). Tom?r tas, ka tiek konstat?tas rež?mu atš?ir?bas, kas izriet?ja no sabiedr?bu juridisk?s adreses, neizsl?dz to, ka š?s atš?ir?bas var tikt attaisnotas ar prim?ru sabiedr?bas interešu apsv?rumu (44).

65. ?emot v?r? šos apsv?rumus, es izp?t?šu, vai min?tie ties?bu akti rada š??rsli br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu. Iesniedz?jtiesa šaj? sakar? jaut?, vai ties?bu akti ir j?analiz? k? ierobežojums br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu izmantošanai vai k? diskrimin?cija.

66. Pirmaj? gad?jum? t? jaut?, vai iesp?jam?ba, ka *Cadbury* nemaks? liel?ku nodokli k? tas, k?ds b?tu j?maks? *CSTS* un *CSTI*, ja t?s b?tu dibin?tas Apvienotaj? Karalist?, vai ar? fakts, ka zaud?jumi, k?dus cieta š?s ?rvalstu meitas sabiedr?bas, nevar?ja b?t par nodok?u samazin?šanas priekšmetu ien?kumiem, kurus Apvienotaj? Karalist? apliek ar nodokli, un vai š?da nodok?u samazin?šana, kas b?tu iesp?jama, ja š?s meitas sabiedr?bas b?tu dibin?tas šaj? dal?bvalst?, ietekm?tu ierobežojumu past?v?šanu.

67. Otraj? gad?jum? t? jaut? par sal?dzin?jumu, k?ds b?tu j?izmanto, lai noteiktu diskrimin?cijas esam?bu. T?d?j?di t? jaut?, vai *Cadbury* situ?cija ir j?sal?dzina ar sabiedr?bas, kas atrodas šaj? dal?bvalst? un kas ir dibin?jusi meitas sabiedr?bu Apvienotaj? Karalist?, situ?ciju, vai ar? ar sabiedr?bas situ?ciju, kas atrodas šaj? dal?bvalst? un kas dibin?jusi otr? l?me?a sabiedr?bu cit? dal?bvalst?, kur? nodok?u likme nav pietiekami labv?l?ga, lai var?tu piem?rot ties?bu aktus par K?S.

68. Apvienot? Karaliste uzskata, ka apstr?d?tie ties?bu akti nerada diskrimin?jošu š??rsli br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu. T? uzsver, ka, pirmk?rt, *Cadbury* situ?cija ir j?sal?dzina tikai ar t?das rezidentes sabiedr?bas situ?ciju, kuras meitas sabiedr?ba ir dibin?ta valsts teritorij?. T? nor?da – un D?nijas, V?cijas, Francijas, Portug?les, Somijas un Zviedrijas vald?bas to atbalsta –, ka min?tie ties?bu akti nav diskrimin?joši, jo nodoklis, kas tiktu uzlikts *Cadbury*, nav augst?ks par to, k?ds tiktu piem?rots kop?gi sabiedr?bai un t?s meitas sabiedr?b?m, ja p?d?j?s no min?taj?m b?tu dibin?tas Apvienotaj? Karalist?. Ekonomisk?s sekas attiec?b? uz *Cadbury* l?dzek?iem abos šajos gad?jumos b?tu t?das pašas.

69. K? uzskata dal?bvalstis, ties?bu aktiem par K?S m?r?is ir nodok?u neitralit?te, lai visp?r?jais nodok?u apjoms uz ekonomisko vien?bu, ko veido Lielbrit?nijas m?tes sabiedr?ba un t?s meitas sabiedr?bas, b?tu identisks, neraugoties uz to, vai meitas sabiedr?bas ir dibin?tas Apvienotaj? Karalist? vai cit? dal?bvalst?.

70. Visbeidzot, V?cijas un Francijas vald?bas nor?da, ka atš?ir?ba rež?mos, ko paredz min?tie ties?bu akti attiec?b? uz meitas sabiedr?bu atrašan?s vietu, var tikt objekt?vi attaisnota ar atš?ir?bu starp uzliekamo nodok?u likm?m, k?d?m ir pak?autas š?s meitas sabiedr?bas attiec?gaj? valst?, kur? t?s atrodas.

71. Es nepiekr?tu šai anal?zei š?du iemeslu d??.

72. K? min?ts, attiec?gie ties?bu akti izveido ?pašu rež?mu, kas attiecas tikai uz sabiedr?b?m, kas atrodas un ir nodibin?jušas meitas sabiedr?bu dal?bvalst?s, kur?s past?v daudz zem?ku nodok?u likme sabiedr?bu ien?kumiem par to, k?da past?v Apvienotaj? Karalist?. Ties?bu akti par K?S nav piem?rojami, ja meitas sabiedr?ba ir dibin?ta Apvienotaj? Karalist? vai cit? dal?bvalst?, kuras nodok?u rež?ms neparedz š?s meitas sabiedr?bas ien?kumus aplikt ar nodokli, kas b?tu

par trīs ceturtdaļm zemāks par to, ar kādu tiktu aplikti to ienākumi Apvienotajā Karalistē.

73. Minētās tiesību akti paredz, ka kontrolētās meitas sabiedrības gūtās ienākumi ir jāiekļauj mātes sabiedrības ar nodokli apliekamajos ienākumos.

74. Tādējādi tie rada neizdevīgu stāvokli mātes sabiedrībai, kurai tie ir piemērojami, salīdzinot, no vienas puses, kā sabiedrību, kas atrodas Apvienotajā Karalistē un ir dibinājusi meitas sabiedrību šajā dalībvalstī, un, no otras puses, sabiedrību, kas atrodas vienā dalībvalstī un dibinājusi meitas sabiedrību citā dalībvalstī, kurā pastāv šāds nodokļu režīms nav pietiekami izdevīgs, lai ietilptu to piemērošanas laukā. Pirmajā gadījumā rezidentes sabiedrības meitas sabiedrības ienākumi netiek aplikti ar nodokli. Otrajā gadījumā rezidentes sabiedrības ārvalstu meitas sabiedrības gūtās ienākumi netiek aplikti ar nodokli to gūšanas brīdī. Tas notiek tikai tad, kad šie ienākumi tai tiek izmaksāti dividenžu veidā.

75. Tādējādi mēs sastopamies ar tādā nodokļu režīmu, kas rada neizdevīgu stāvokli tādām sabiedrībām kā *Cadbury*, kas ir dibinājušas savas meitas sabiedrības Ārijā, Dublinas Starptautiskajā finanšu pakalpojumu centrā, un šāds režīms var atturēt sabiedrību izmantot tur tās tiesības uzņēmējdarbības veikšanai.

76. Apstāklis, saskaņā ar kuru nodoklis, kas tika pieprasīts *Cadbury*, nepārsniedza kopājo nodokļa apjomu, kādu būtu maksājusi ekonomiskā vienība, ko veido mātes sabiedrība un tās meitas sabiedrības, ja pārdzīvis no minētajām atrastos Apvienotajā Karalistē, neliek apšaubīt šo analīzi. Šī apstākļa nemazina nevienlīdzīgo attieksmi pret mātes sabiedrībām.

77. Bet, pat ja uzskatītu, ka apstrīdētās tiesību akti būtu fiskāli neitrāli attiecībā uz tēri iekšēju situāciju, tas neliktu apšaubīt nevienlīdzīgas attieksmes pastāvēšanu un *Cadbury* neizdevīgo situāciju salīdzinājumā ar tādās sabiedrības situāciju, kas dibinājusi meitas sabiedrību citā dalībvalstī, kuras nodokļu režīms ir mazāk labvēlīgs nekā tas, kāds pastāv Dublinas Starptautiskajā finanšu pakalpojumu centrā.

78. Pretīji tam, kā uzskata Apvienotā Karaliste, es nesaprotu, kāpēc *Cadbury* situācija nevarētu tikt salīdzināta ar šādās sabiedrības situāciju. Es uzskatu, ka šādu tiesību aktu saderīguma ar Kopienas tiesībām novērtējums būtu tos izskatīt, ņemot vērā visas to sekas. Ir noteikts, ka diskriminācija nozīmē, ka dažādu noteikumu piemērošanu salīdzinājumā situācijām, vai arī viena un tā paša noteikuma piemērošanu dažādās situācijās (45). Vienīgais jautājums, uz ko jāatbild, lai noteiktu, vai dažādi pieeja situācijām ir diskriminācija, ir jautājums par to, vai šīs divas situācijas ir salīdzināmas. Es uzskatu, ka tā tas ir attiecībā uz situācijām, kādās atrodas *Cadbury* un rezidente sabiedrība, kas dibinājusi meitas sabiedrību citā dalībvalstī, kurā nodokļu režīms ir mazāk labvēlīgs nekā tas, kāds pastāv Dublinas Starptautiskajā finanšu pakalpojumu centrā, jo abos gadījumos sabiedrība, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, ir dibinājusi meitas sabiedrību citā dalībvalstī.

79. Pretīji manai analīzei – tiek uzskatīts, ka nodokļu, ar ko aplikami sabiedrības ienākumi, likmju atšķirība Eiropas Savienības ietvaros ir objektīva situāciju atšķirība, kas attaisno dažādo attieksmi, ko nosaka minētās tiesību akti.

80. Ja šā tātē tiktu ņemta vērā, tas nozīmētu atzīt, ka dalībvalsts ir tiesīga, nepārkāpjot Līguma noteikumus, izvēlēties citas dalībvalstis, kurās valsts sabiedrības drīkstētu dibināt meitas sabiedrības, gūstot labumu no nodokļu režīma, kāds pastāv uzņēmējdarbības valstī. Tomēr, kā uzskata prasītājas un Ārija, šāds risinājums skaidri novestu pie rezultāta, kas būtu pretrunā "vienotā tirgus" jēdzienam.

81. Kā tika minēts, nodokļu, ar ko ir aplikami sabiedrību ienākumi, likmes noteikšana ietilpst

katras dalībvalsts suverēnajai kompetencei, un EKL 43. un 48. pants saskaņā ar pētījumu no pantiem piešķir katrai sabiedrībai tiesības dibināt savu meitas sabiedrību pēc savas izvēles Eiropas Savienības teritorijā. Dalībvalsts nedrīkst pret rezidentu sabiedrību, kas dibina meitas sabiedrības citās dalībvalstīs, attiekties atšķirīgi atkarībā no nodokļu likmes, kāda pastāv uzņēmējvalstī.

82. Šis risinājums arī būtu pretrunā pozīcijai, kādu ieņem Tiesa iepriekš minētajās lietās *Eurowings Luftverkehr* un *Barbier*, kurās tika sprieda, ka zems nodokļu līmenis, kas pastāv dalībvalstī, nevar attaisnot neizdevīgu nodokļu režīmu, ko sniedz cita dalībvalsts (46), un ka Kopienas pilsonim nevar tikt liegta iespēja izmantot Līguma noteikumus tāpēc, ka viņš gūst labumu no nodokļu priekšrocībām, ko tiesiski piedāvā spēkā esošie normatīvie akti dalībvalstī, kur viņš neatrodas (47).

83. Atšķirīgā attieksme, ko paredz Apvienotās Karalistes tiesību akti par KŠS atkarībā no nodokļu likmes dibināšanas dalībvalstī, manuprāt, ir pietiekama, lai šo režīmu analizētu kā tēdu, kas rada šķēršļus brīvībai veikt uzņēmējdarbību un lai Tiesas kontrolē nodotu jautājumu par to saderīgumu ar Līguma noteikumiem.

84. Tagad es pārbaudīšu, vai šis šķērslis ir attaisnojams.

C – Par pamatojumu, kas balstīts uz cēņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas

85. No lietas materiāliem arī izriet, ka Apvienotās Karalistes tiesību akti par KŠS tika pieņemti, lai cēnītos pret specifisku rakstura izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ko veic ar Apvienotajā Karalistē gūtu ienākumu mērķa nodokļu novirzīšanas palīdzību. Kā uzskata šī dalībvalsts, runa ir par cēņu pret tēdu ienākumu novirzīšanu, kurus gūst rezidente sabiedrība, dibinot meitas sabiedrību valstī, kurā ir zema nodokļu likme, un veicot darījumu grupas iekšien, kuru galvenais mērķis ir nodot savus ienākumus šai meitas sabiedrībai. Iesniedzējtiesa jautā, vai valsts tiesību normas var tikt pamatotas ar šādu mērķi.

86. Cēņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas ir viens no primāriem sabiedrības interešu apsvērumiem, kas var attaisnot šķērslī aprites brīvībā. To Tiesa ir atzinusi vairākos lietās, uzņemoties izpētīt, vai aizliegums brīvībai veikt uzņēmējdarbību, ko rada attiecīgās tiesību akti, varētu tikt attaisnots ar šādu pamatojumu (48). Es arī norādīju, ka iepriekš minētajā lietā *ICI* tika veikusi tēdu izpēti attiecībā uz Apvienotās Karalistes tiesību aktiem, kuros tika izmantots kontrolētās meitas sabiedrības atrašanās vietas kritērijs, lai radītu atšķirīgu nodokļu režīmu no tās, kas paredzēta šajā dalībvalstī dibinātām konsorcijsabiedrībām.

87. Tomēr iespējama, ka šāds pamatojums tiktu pieņemts, ir ļoti ierobežota. Tādējādi, pamatojoties uz formulējumu, kas bieži tiek izmantots tiesu praksē, šķērslis aprites brīvībai, ko garantē Līgums, var tikt pamatots arī cēņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas tikai tad, ja minēto tiesību aktu pašais mērķis ir nepiešķirt nodokļu priekšrocības pilnīgi mērķa grupai, kuru mērķis būtu izvairīties no valsts likuma (49).

88. Šādi formulēta prasība, kura pāņem "tiesību āunprātīgā izmantošanas" formulējumu (50), var tikt saprasta kā vīlīšanās izvairīties no tās, ka cēņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas kalpo par pamatu protekcionisma attieksmei. Kopienas tiesību piemērošana var tikt noraidīta tikai tad, ja attiecīgā sabiedrība tās izmanto āunprātīgi, jo tā ir izveidojusi mērķa grupu struktūras, lai izvairītos no nodokļa.

89. Tāpēc Tiesa noraidīja to, ka valsts ierobežojošs pasākums varētu tikt attaisnots ar cēņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ja tiesību akti attiecas uz situāciju, kas raksturota pārāk vispārīgi. Tādējādi, kā uzskata Tiesa, lai piemērotu šo pamatojumu, apstrīdētā valsts

ties?bu akti nedr?kst attiekties “visp?r?j? veid? uz vis?m situ?cij?m, k?d?s tiek veidotas liel?k? da?a meitas sabiedr?bu ?rpus Apvienot?s Karalistes jebk?du iemeslu d??” (51), ne ar? “visp?r?j? veid? uz vis?m situ?cij?m, kad jebk?du iemeslu d?? zaud?jumu cesija tiktu ?stenota par labu sabiedr?bai, kas izveidota saska?? ar t?s dal?bvalsts ties?bu aktiem, kur? ced?jošajam ir l?dzdal?ba, vai par labu meitas sabiedr?bai, ko š?da sabiedr?ba dibin?jusi Zviedrijas Karalist?” (52).

90. Tie ar? nedr?kst attiekties “visp?r?j? veid? uz vis?m situ?cij?m, kad m?tes sabiedr?bas m?tne jebk?du iemeslu d?? atrodas ?rpus V?cijas Federat?v?s Republikas” (53), ne ar? “visp?r?j? veid? uz vis?m situ?cij?m, k?d?s nodok?u maks?t?js, kam ir iev?rojama l?dzdal?ba sabiedr?b?, kura tiek aplikta ar sabiedr?bu ien?kuma nodokli, savu juridisko adresi jebk?du iemeslu d?? p?rce? ?rpus Francijas” (54).

91. Ta?u valsts tiesas atkar?b? no situ?cijas, pamatojoties uz objekt?viem elementiem, var ?emt v?r? attiec?go personu ?aunpr?t?go un kr?pniecisko iztur?šanos un ne?aut vi?iem izmantot Kopienas ties?bas (55).

92. No t? izriet, ka, lai attaisnotu c??u pret izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, valsts ties?bu akti nedr?kst paredz?t situ?cijas, kuras raksturo visp?r?ji aspekti, bet tiem ir j??auj valsts tiesnesim atkar?b? no situ?cijas atteikt noteiktiem nodok?u maks?t?jiem vai noteikt?m sabiedr?b?m, kas veikušas m?ksl?gas darb?bas ar m?r?i izvair?ties no nodok?a, izmantot Kopienas ties?bu sniegt?s priekšroc?bas.

93. Iepriekš min?taj? liet? *Marks & Spencer Tiesa*, cik man zin?ms, pirmo reizi plaš?k piem?roja attaisnojumu, kas izriet no c??as pret izvair?šanos no nodok?u maks?šanas. Š? piem?rošana notika ?paš? kontekst? attiec?b? uz Apvienot?s Karalistes ties?bu aktiem par “nodok?u samazin?šanu grupai”. Saska?? ar šiem ties?bu aktiem vienas grupas sabiedr?bas, kas atrodas Apvienotaj? Karalist?, var savstarp?ji veikt savu ien?kumu un savu zaud?jumu kompens?ciju. Tom?r š? iesp?ja tika liegta rezidentei m?tes sabiedr?bai par zaud?jumiem, ko cieta t?s meitas sabiedr?bas, kas tika dibin?tas cit? dal?bvalst?. Š? atš?ir?g? attieksme pret meitas sabiedr?b?m atkar?b? no to atrašanās vietas tika paredzami uzskat?ta par š??rsli br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu.

94. Tika min?ti tr?s mot?vi, lai apstiprin?tu apšaub?to daž?do attieksmi. Pirmk?rt, tika uzskat?ts, ka ien?kumi un zaud?jumi bija j?skata simetriski vienas un t?s pašas nodok?u sist?mas ietvaros, lai saglab?tu l?dzsvarotu nodok?a uzlikšanas varas sadal?jumu dal?bvalstu starp?. Otrk?rt, runa ir par izvair?šanos no t?, ka šie zaud?jumi tiktu ?emti v?r? divreiz. Trešais izvirz?tais mot?vs paredz?ja apkarot izvair?šanās no nodok?u maks?šanas risku.

95. Tiesas veikt? pamatojumu izp?te noveda pie elementiem, kas man š?iet šai lietai atbilstoši. Es tagad atg?din?šu to saturu.

96. Run?jot par pirmo pamatojumu, Tiesa atg?din?ja savu past?v?go judikat?ru, saska?? ar kuru nodok?u par?da samazin?šana nav atz?stama par prim?ru sabiedr?bas interešu apsv?rumu, uz kuru var atsaukties, lai attaisnotu pas?kumu, kas princip? ir pretrun? k?dai pamatbr?v?bai (56).

97. T? tom?r sniedza š?du preciz?jumu. T? piebilda, ka kompeten?u sadal?juma starp dal?bvalst?m nodok?u aplikšanas jom? saglab?šana var rad?t nepieciešam?bu p?c t?, ka vien? no š?m dal?bvalst?m dibin?tu sabiedr?bu ekonomiska rakstura darb?b?m ir j?piem?ro tikai š?s valsts nodok?u ties?bu normas gan attiec?b? uz ien?kumiem, gan ar? uz zaud?jumiem. K? uzskata Tiesa, “sabiedr?b?m paredzot alternat?vu izv?l?ties, vai savus zaud?jumus ?emt v?r? taj? valst?, kur t?s dibin?tas, vai ar? cit? dal?bvalst?, iev?rojami tiktu apdraud?ta kompeten?u sabalans?t? sadale starp dal?bvalst?m nodok?u aplikšanas jom?, t?d?j?di radot situ?ciju, ka

pirmaj? dal?bvalst? nodok?u apm?rs pieaugtu, bet otraj? – samazin?tos atbilstoši novirz?tajiem zaud?jumiem” (57).

98. Kas attiecas uz risku, ka zaud?jumi tiek ?emti v?r? divreiz, Tiesa nor?da, ka dal?bvalst?m ir j?b?t sp?j?g?m to nepie?aut. (58).

99. Visbeidzot, attiec?b? uz izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas risku, Tiesa atz?st, ka iesp?ja novirz?t nerezidentes sabiedr?bas zaud?jumus uz rezidenti sabiedr?bu ietver risku, ka sabiedr?bu grupas ietvaros zaud?jumus novirz?s uz t?d?s dal?bvalst?s dibin?t?m sabiedr?b?m, kas piem?ro visaugst?ko nodok?a likmi un kur?s t? rezult?t? zaud?jumu v?rt?bai nodok?u kontekst? ir visliel?k? noz?me. T? nor?da, ka, neattiecinot nodok?u samazin?šanu grupai uz nerezidenšu meitas sabiedr?bu ciestajiem zaud?jumiem, tiek rad?ts š??rslis š?dai praksei, ko ietekm?tu v?r? ?emamas atš?ir?bas starp nodok?u likm?m, ko piem?ro daž?d?s dal?bvalst?s (59).

100. Tiesa uzskat?ja, ?emot v?r? visus šos tr?s mot?vus, ka attiec?gajiem ierobežojumiem bija tiesisks m?r?is un ka tie bija piem?roti t? sasniegšanai. Tad t? analiz?ja to sam?r?gumu un noteica, k?dos apst?k?os tos var?ja attaisnot.

101. No š?s argument?cijas es varu izsecin?t divus apsv?rumus, kas ir šai lietai atbilstoši.

102. Pirmais no tiem attiecas uz faktu, ka aprites br?v?bas, ko nodrošina L?gums, neparedz at?aut sabiedr?b?m novirz?t savus ien?kumus vai zaud?jumus no vienas dal?bvalsts uz otru, k? vien t?m t?k. Citiem v?rdiem sakot, Tiesa apstiprina, ka šo noteikumu m?r?is nav apšaub?t dal?bvalstu nodok?u aplikšanas varas sadali, ne ar? to ties?bas aplik? ar nodokli saimniecisk?s darb?bas, kas tiek veiktas to teritorij?. Dal?bvalstis dr?kst v?rsties pret š?du novirz?šanu, kas paredz g?t labumu no nodok?u likmju, kas tiek piem?rotas, aplikot ar nodokli g?tos ien?kumus, atš?ir?b?m.

103. Otrais apsv?rums, kas izriet no iepriekš min?t? sprieduma liet? *Marks & Spencer*, saist?ts ar faktu, ka pirmais apsv?rums nedr?kst likt apšaub?t EKL 43. un 48. panta piem?rojam?bu, ko es apskat?ju anal?zes pirmaj? da???. Min?t? sprieduma 44. punkt? Tiesa apstiprina savu past?v?go judikat?ru, saska?? ar kuru nodok?u par?da samazin?šana nav prim?rs sabiedr?bas interešu apsv?rums, kas attaisnotu ar L?gumu garant?to br?v?bu ierobežojumus. Dal?bvalsts, kur? atrodas m?tes sabiedr?ba, nedr?kst rad?t š??rš?us tam, ka š? sabiedr?ba dibina meitas sabiedr?bu cit? dal?bvalst?, aizbildinoties ar to, ka, piem?ram, tur veikt?s meitas sabiedr?bas darb?bas var?tu tikt veiktas ar? t?s teritorij? un ietilpt t?s nodok?u suverenit?tes jom?.

104. Jaut?jums par to, vai un k?d? m?r? dar?jumi starp K?S un t?s m?tes sabiedr?bu, kuru m?r?is ir samazin?t ar nodokli aplikamos ien?kumus, ir izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas, liek mekl?t pareizo l?dzsvaru starp šiem principiem.

105. Š?da izp?te, manupr?t, izdar?ma, izejot no krit?rija, kas ?emts v?r?, izv?rt?jot, vai runa ir par ?aunpr?t?gas izmantošanas prakses past?v?šanu, proti, apl?kojot, vai apgalvotais Kopienas ties?bu noteikumu m?r?is ir sasniegts (60). Runa ir par t? izv?rt?šanu, vai K?S dibin?šana valst?, kur? ir zems nodok?u l?menis, un t?s veiktie dar?jumi, kuru rezult?ts ir m?tes sabiedr?bas nodok?u samazin?šana m?tes sabiedr?bas izcelsmes valst?, nor?da uz darb?b?m, kas ietilpst br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu m?r?u ietvaros.

106. Es nor?d?ju, ka br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu j?dziens EKL 43. un turpm?ko pantu izpratn? ietver efekt?vas saimniecisk?s darb?bas veikšanu uz?emošaj? valst?. Ja meitas sabiedr?ba re?li veic š?das darb?bas šaj? valst? un t? ietvaros t? m?tes sabiedr?bai sniedz re?lus un efekt?vus pakalpojumus, es neuzskatu, ka š? situ?cija b?tu j?analiz? k? t?da, kas pati par sevi

noz?m? kr?pšanu vai izvair?šanas no nodok?u maks?šanas pat tad, ja šo pakalpojumu apmaks?šana noz?m? m?tes sabiedr?bas pieliekamo ien?kumu apm?ra samazin?šanu izcelsmes valst?.

107. ?emot v?r? br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu principu, ja meitas sabiedr?ba veic re?las saimnieciskas darb?bas uz?emošaj? valst?, nepast?v atš?ir?bas starp pakalpojumu sniegšanu treš?m person?m un šo pašu pakalpojumu sniegšanu sabiedr?b?m, kas pieder tai pašai grupai, kurai pieder meitas sabiedr?ba.

108. Turkl?t meitas sabiedr?bas pakalpojumu sniegšana t?s m?tes sabiedr?bai ir saimnieciska darb?ba, kas tiek veikta ar dar?jumu pal?dz?bu starp nodal?t?m juridisk?m person?m. Apst?klis, ka š?s sabiedr?bas ir saist?tas, nav š??rslis tam, ka šo dar?jumu summa tiek noteikta norm?los konkurences apst?k?os (61). Izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas risks nav sal?dzin?ms ar to, k?ds tiktu rad?ts, ja ?rzemju meitas sabiedr?ba novirz?tu zaud?jumus rezidentei m?tes sabiedr?bai, k? tas redzams iepriekš min?taj? liet? *Marks & Spencer*, jo š?ds zaud?jumu novirz?jums tiktu realiz?ts ar parastu gr?matved?bas darb?bu pal?dz?bu. Dar?jumi starp K?S un t?s m?tes sabiedr?bu, kuru rezult?t? tiek samazin?ts p?d?j?s min?t?s sabiedr?bas ar nodokli pieliekamo ien?kumu apjoms, var tikt uzskat?ti par izvair?šanas no nodok?u maks?šanas tikai tad, ja š?s meitas sabiedr?bas dibin?šana un dar?jumi, saska?? ar iepriekš min?to tiesu praksi, ir piln?gi m?ksl?gas strukt?ras, kuru m?r?is ir apiet valsts likumu.

109. T?pat ar? fakts, ka sabiedr?ba cit? dal?bvalst?, kur? ir zems nodok?u l?menis, veic noteiktas darb?bas grupas lab? un ka t? t?d? veid? cenšas samazin?t visp?r?jo nodok?u likmi, kas tiek piem?rota min?tajai grupai, manupr?t, pats par sevi nav ?aunpr?t?ga prakse. Š?d? gad?jum?, ja meitas sabiedr?ba, kas atbild par šiem pakalpojumiem grupas ietvaros, veic re?lu ekonomisku darb?bu uz?emošaj? valst?, kuras nodok?u suverenit?te uz to attiecas, netiek p?rk?ptas dal?bvalstu nodok?u aplikšanas varas teritori?lais sadal?jums. ?sten?b? pieliekam?s pe??as zaud?jums, kas ir j?tams izcelsmes valsts l?men?, ir saimniecisk?s aktivit?tes, kas tika veikta uz?emošaj? valst? un tur ar? aplikta ar nodokli, rezult?ts.

110. No t? es varu secin?t, ka piln?gi m?ksl?gas strukt?ras, kuras m?r?is ir izmantot valsts nodok?u likumu m?tes sabiedr?bas attiec?bu ietvaros ar t?s K?S, past?v?šanas izv?rt?šana j??steno, izp?tot katr? konkr?taj? gad?jum? fili?les re?las dibin?šanas apst?k?us uz?emošaj? valst? un taj? veikto dar?jumu saturu attiec?b? uz m?tes sabiedr?bas sniegtiem pakalpojumiem, samaksa par kuriem rad?jusi to nodok?u samazin?šanu, kas tai j?maks? izcelsmes valst?.

111. Apvienot? Karaliste un Komisija šaj? sakar? min?ja tr?s krit?rijus, kas man š?ita atbilstoši. Runa ir, pirmk?rt, par meitas sabiedr?bas fizisko esam?bu uz?emošaj? valst?, otrk?rt, par meitas sabiedr?bas veikto darb?bu re?lo saturu un, visbeidzot, par šo darb?bu ekonomisko v?rt?bu attiec?b? uz m?tes sabiedr?bu un visu grupu.

112. Pirmais no šiem krit?rijiem attiecas uz fili?les re?lu past?v?šanu uz?emošaj? valst?. Ir j?izp?ta, vai meitas sabiedr?bai ir savas telpas, person?ls un nepieciešamais apr?kojums, lai sniegtu pakalpojumus, kurus t? sniedz m?tes sabiedr?bai un kuru rezult?ts ir izcelsmes valst? maks?jamo nodok?u samazin?jums. Ja t? nav, šo pakalpojumu sasaiste ar min?t?s valsts nodok?u suverenit?ti izr?d?tos piln?gi m?ksl?ga strukt?ra, kuras m?r?is ir izvair?ties no nodok?a.



113. Otrais no šiem kritērijiem attiecas uz pakalpojumu, ko sniegusi meitas sabiedrība, realitāti. Šaj? gad?jum? ir j?izp?ta meitas sabiedr?bas person?la kompetence attiec?b? uz sniegtajiem pakalpojumiem, k? ar? l?mumu pie?emšanas l?menis, sniedzot šos pakalpojumus. Ja, piem?ram, izr?d?s, ka meitas sabiedr?ba ir tikai vienk?ršs izpildorg?ns, jo l?mumi, kas nepieciešami pakalpojumam, par kuriem tai maks?, izpild?šanai, tiek pie?emti cit? l?men?, ir pamats uzskat?t, ka šo pakalpojumu saist?ba ar uz?emoš?s valsts nodok?u suverenit?ti ir m?ksl?ga.

114. Trešais kritērijs, kas attiecas uz meitas sabiedr?bas darb?bas pievienoto v?rt?bu, neapšaub?mi ir sarežž?t?ks, ja t?s sniegtie pakalpojumi sakr?t ar re?laj?m darb?b?m uz?emošaj? valst?. Šis kritērijs man tom?r š?iet atbilstošs tikt?l, cikt?l tas ?auj ?emt v?r? objekt?vo situ?ciju, k?d? meitas sabiedr?bas sniegtajiem pakalpojumiem nepiem?t nek?da ekonomisk? interese attiec?b? pret m?tes sabiedr?bas darb?bu. T?d? gad?jum?, manupr?t, ir j?atz?st, ka t?s ir piln?gi m?ksl?gas strukt?ras, jo m?tes sabiedr?bas veiktajai samaksai par attiec?gajiem pakalpojumiem nav ekvivalenta. Š?du pakalpojumu apmaks?šana var?tu tikt uzskat?ta par vienk?ršu m?tes sabiedr?bas ien?kumu nodošanu meitas sabiedr?bai.

115. Savuk?rt, t?pat k? Komisija un pret?ji Apvienot?s Karalistes uzskatiem, es uzskatu, ka meitas sabiedr?bas dibin?šanas un valsts izv?les iemesls atkar?b? no taj? past?voš? nodok?u rež?ma var izr?d?ties atbilstošs kritērijs. Citiem v?rdiem sakot, piln?gi m?ksl?gas strukt?ras past?v?šanu nevar konstat?t no m?tes sabiedr?bas nol?ka sa?emt nodok?u atvieglojumus izcelsmes valst?.

116. K? jau es min?ju, subjekt?vie iemesli, k?p?c uz??m?js izmantoja p?rvietošan?s ties?bas, ko tam sniedz L?gums, ne?auj apšaub?t aizsardz?bu, ko vi?am dod š?s ties?bas, s?kot no br?ža, kad to m?r?is tiek sasniegts. T?d? gad?jum? fakts, ka m?tes sabiedr?ba ir nol?musi p?rvietot noteiktus pakalpojumus, kas ir nepieciešami t?s darb?bas uztur?šanai, uz valsti, kur? ir zems nodok?u l?menis, ar m?r?i mazin?t nodok?u slogu, nav atbilst?gs elements, lai konstat?tu izvair?šanos no nodok?u maks?šanas.

117. Piln?gi m?ksl?gas strukt?ras, kuras m?r?is ir izvair?ties no valsts nodok?u likuma, past?v?šana var tikt noteikta tikai uz objekt?vu faktu pamata.

118. Ja es atsaucos uz Tiesas judikat?ru attiec?b? uz j?dzienu "ties?bu ?aunpr?t?ga izmantošana", es non?ku pie t? paša secin?juma. Pamatojoties uz šo judikat?ru, ?aunpr?t?gas prakses past?v?šana ir j?nosaka, pamatojoties uz objekt?viem elementiem (62). K? Tiesa nesen nosprieda iepriekš min?taj?s liet?s *Halifax* u.c., lai pier?d?tu š?du praksi, ir j?konstat?, pamatojoties uz "objekt?vo elementu kopumu", ka attiec?go darb?bu m?r?is ir nodok?u priekšroc?bu g?šana, k? pieš?iršana b?tu pretrun? šo ties?bu aktu m?r?im (63).

119. Kompetent?s valsts varas iest?des, kur?m j?uz?emas konstat?šana, t?d?j?di netiek aicin?tas, k?ds ir pušu subjekt?vais m?r?is, ko b?tu gr?ti pier?d?t un kas b?tu tiesisk?s nedroš?bas avots. T?m ir j?pamatojas uz t?diem elementiem k? slepena noruna starp eksport?t?ju un import?t?ju (64), vai attiec?go dar?jumu m?ksl?gais raksturs, k? ar? juridisk?s, ekonomisk?s un/vai personisk?s saist?bas starp uz??m?jiem, kas ir iesaist?ti nodok?u sloga samazin?šanas pl?n? (65).

120. Ja es piem?roju šo anal?zi š?s lietas ietvaros, es konstat?ju objekt?vos kritērijus, ko min Apvienot? Karaliste un Komisija. M?s saskaramies ar situ?ciju, kur? rezidente sabiedr?ba ir dibin?jusi meitas sabiedr?bu sav? kontrol? dal?bvalst?, kur? nodok?u rež?ms ir labv?l?g?ks nek? izcelsmes valst?, un ar šo meitas sabiedr?bu ir veikusi dar?jumus, kuru m?r?is ir samazin?t t?s maks?jamo nodok?u apm?ru min?taj? valst?.

121. Š?d? gad?jum? pier?d?šana, ka š?s meitas sabiedr?bas dibin?šanai un apšaub?tajiem

darījumiem vienīgais mērķis ir iegūt nodokļu samazinājumu, kas ir pretēji brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķim, kā jau es minēju, ir veicama, aplūkojot meitas sabiedrības dibināšanas uzņemtajā valstī faktus un minēto darījumu saturu, un nav vajadzības pamatoties uz iesaistīto personu subjektīvo motivāciju vai nodomiem.

122. Ēmot vērā šos apsvērumus, es izpētīšu, vai Apvienotās Karalistes tiesību akti par K&S ir piemēroti, lai vērstos pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un vai tie nepārsniedz šo mērķi (66).

123. Minēto tiesību aktu mērķis, kā jau es norādīju, ir cēnīties pret ienākumu nodošanu, ko veic sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir Apvienotajā Karalistē, kas dibinot meitas sabiedrību valstī, kurā ir zemāks nodokļu līmenis un veicot darījumus grupas iekšienē, kuru galvenais mērķis ir nodot šos ienākumus šai meitas sabiedrībai.

124. Pārmestais rīcības veids paredz samazināt apliekamo ienākumu apmēru, maksājot meitas sabiedrībai par pakalpojumiem, rīkoties ar to, ka tās ienākumi tiks aplikti uzņemtajā valstī ar nodokli, kas ir zemāks par to, kāds pastāv izcelsmes valstī.

125. Iekāujot ienākumus, ko guvusi K&S, mātes sabiedrības ar nodokli apliekamajos ienākumos, strādāgie tiesību akti neapšaubami atceļ šāda darījuma sekas. Šie tiesību akti ir piemēroti, lai garantētu mērķa, kura dēļ tie bija pieņemti, sasniegšanu.

126. Tagad ir jāpārbauda, vai tie nepārsniedz šo mērķa sasniegšanai nepieciešamo.

127. Apvienotās Karalistes tiesību akti par K&S, kā es jau norādīju, ir piemērojami tad, ja rezidentes mātes sabiedrības meitas sabiedrība, kuru tā kontrolē, tiek dibināta valstī, kurā tās ienākumi tiek aplikti ar nodokli, kas ir zemāks nekā trīs ceturtdaļas no nodokļa, kāds tiktu uzlikts Apvienotajā Karalistē.

128. Šie tiesību akti arī paredz piecus izņēmumus, kad tie netiek piemēroti. Kā minēts iepriekš, šie izņēmumi ir piemērojami, ja meitas sabiedrība novirza lielu savu ienākumu daļu mātes sabiedrībai vai ja tā veic noteiktas darbības, it īpaši komerciālas darbības, vai arī ja tā ievie ro “publiskas kotēšanas nosacījumu”, vai arī ja K&S ar nodokli apliekamie ienākumi nepārsniedz noteiktu apjomu. Ja neviens no šiem pirmajiem ēetriem priekšnosacījumiem netiek izpildīts, tiesību akti par K&S netiek piemēroti tikai tad, ja rezidente sabiedrība izpilda “motīvu testu”.

129. Šis tests ietver divus vienlaikus pildāmus priekšnosacījumus, no kuriem pirmais atteicas uz darījumiem, kas tiek veikti starp K&S un mātes sabiedrību, un otrs – uz meitas sabiedrības dibināšanu.

130. Pirmkārt, ja darījumi, kas atspoguļoas meitas sabiedrības ienākumos, rada nodokļa samazinājumu, kāds būtu bijis jāmaksā Apvienotajā Karalistē, ja šie darījumi netiktu veikti, un ja šis samazinājums pārsniedz noteiktu likmi, tad nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka nodokļa samazinājums Apvienotajā Karalistē nav galvenais vai viens no galvenajiem šo darījumu mērķiem.

131. Otrkārt, nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka galvenais vai viens no galvenajiem iemesliem tam, ka pastāv meitas sabiedrība, nav nodokļu samazinājuma iegāšana Apvienotajā Karalistē, izmantojot ienākumu novirzīšanu uz šo dalībvalsti.

132. Ir arī vairākas valstis, kurās, pastāvot noteiktiem nosacījumiem, netiek piemēroti tiesību akti par K&S.

133. Visbeidzot, ir jāatgādina, ka Apvienotās Karalistes tiesību akti par K&S paredz meitas

sabiedr?bas uz?emošaj? valst? samaks?to nodok?u ieskait?šanas sist?mu, lai šie ien?kumi to pied?v?šanas m?tes sabiedr?bai rezult?t? netiktu aplikti ar dubultu nodokli.

134. ?rija uzskata, ka m?r?is, k?ds ir min?tajiem ties?bu aktiem, var?tu tikt sasniegts, veicot maz?k ierobe?ojo?us pas?kumus, piem?ram, inform?cijas apmai?as ce?? Direkt?vas 77/799 ietvaros. T? ar? atz?m?, ka ??da apmai?a var tikt veikta 1976. gada 2. j?nij? starp Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienoto Karalisti un ?riju nosl?gt? l?guma par nodok?u dubultas uzlik?anas un izvair??an?s no nodok?u maks??anas attiec?b? uz ien?kumu un kapit?la pe??as aplik?anu ar nodokli nov?r?šanu ietvaros. T? uzskata, ka min?to ties?bu aktu piem?ro?ana rada noz?m?gu neproporcion?lu slogu m?tes sabiedr?b?m, kas atrodas Apvienotaj? Karalist? un kur?m ir meitas sabiedr?ba ?rij?.

135. Mani šis ?rijas v?rt?jums ?sti nep?rliecina. Taisn?ba, ka inform?cijas apmai?a Direkt?vas 77/799 ietvaros ?auj c?n?ties pret izvair?šanas no nodok?u maks?šanas un ka uz šo direkt?vu Tiesa ir atsaukusies k? uz t?du, kas pied?v? dal?bvalst?m pietiekamas iesp?jas, lai p?rvar?tu administrat?v?s gr?t?bas, kas saist?tas ar nerezidentu nodok?u maks?t?ju situ?cijas p?rzin?šanu (67). Ir ar? tiesa, ka Apvienot?s Karalistes ties?bu akti par K?S iedibina prezumpciju. T?d?j?di, ja neviens no iepriekš min?tajiem ?etriem priekšnoteikumiem nav piem?rojams un ja dar?jumu, kas veikti meitas sabiedr?bas un m?tes sabiedr?bas starp?, rezult?ts ir to nodok?u, kas tai b?tu j?maks?, ja dar?jumi netiktu realiz?ti, samazin?jums, kas liel?ks par minim?lo likmi, tad nodok?u maks?t?jam ir j?pier?da, ka nenotiek izvair?šanās no nodok?u maks?šanas.

136. Tomēr, ņemot vērā šāpo situāciju, kādā paredz attiecīgā tiesību akti, es neuzskatu, ka informācijas apmaiņa Direktīvas Nr. 77/799 ietvaros var novest pie iedarbīguma, kas līdzvērtīgs minētajiem tiesību aktiem. Tāpat arī es nepiekrītu viedoklim, saskaņā ar kuru šie tiesību akti to izveidotās prezumpcijas dēļ ir jāuzskata par tādiem, kas attiecas uz sabiedrībām, kurām tās uzliek nesaprātīgu slogu.

137. No vienas puses, Apvienotās Karalistes tiesību akti par KŠS, ņemot vērā to piemērošanas un atbrīvošanas no tās priekšnosacījumu kopumu, ir piemērojami vienīgi noteiktos apstākļos, kad izvairīšanās no nodokļu nemaksāšanas risks ir pastiprināts.

138. T?d?j?di, k? Komisija nor?d?ja tiesas s?d?, ir daudz viegl?k izveidot m?ksl?gu K?S, ja t?s m?r?is ir sniegt pakalpojumu, nek? t?du K?S, ar kuru j?nodrošina pat?ri?a pre?u ražošana. T?d?j?di, ja min?to pakalpojumu m?r?is, k? šaj? liet?, ir finans?juma piesaiste un nodošana *Cadbury* pasaules grupas meitas sabiedr?b?m, tos, pateicoties modern?s komunik?cijas iesp?j?m, K?S v?rd? var?tu nodrošin?t person?ls un inform?ciju tehnolo?iju apr?kojums, kurš fiziski neatrodas ?rij?. Š?du pakalpojumu sniegšanas gad?jum? sabiedr?bai, kas ir form?li dibin?ta Dublin?, var tur neb?t nek?das materi?las eksistences un t? var b?t tikai tas, ko sauc par “pastkast?ti”.

139. Turklāt ir iespējams, ka šādas konstrukcijas ir apšaubamas arī jo vairāk, ja KĒS ir izveidota valstī, kurā ir ļoti zems nodokļu līmenis. Visbeidzot, konstatējums, ka darījumu, kas veikti starp to un mātes sabiedrību, rezultātā tiek gūts nodokļu, kadi būtu jāmaksā Apvienotajā Karalistē, samazinājums, kas lielāks par minimālo likmi, un ka izcelsmes dalībvalstī nenotiek ar nodokli apliekamo dividendu sadale, ir objektīvi elementi, kas var apstiprināt pieņēmumu par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

140. Š?d? gad?jum?, ?emot v?r? to, cik vienk?rši var main?t pakalpojumu sniegšanas vietu, es neuzskatu par p?rm?r?gu to, ka dal?bvalsts iedibina izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas prezumpciju t? viet?, lai pa?autos uz inform?cijas nodošanu *a posteriori*.

141. No otras puses, š?du tiesu aktu past?v?šana par?da v?l?šanos uzlabot uz??m?ju tiesisko

droš?bu. Tie ?auj tiem jau iepriekš uzzin?t, ka iepriekš min?taj? gad?jum? past?v prezumpcija par izvair?šanas no nodok?u maks?šanas. Šie uz??m?ji t?d?j?di tiek br?din?ti, ka vi?iem ir j?sp?j pamatot, ka meitas sabiedr?ba uz?emošaj? vals? ir re?li nodibin?ta, k? ar? izskaidrot ar to veikto dar?jumu saturu.

142. Es neuzskatu, ka šo pamatojumu sagatavošana ir nesapr?t?gs darba slogs. Var uzskat?t, ka š?di pamatojumi var?tu tikt sagatavoti ar? "parastas" nodok?u kontroles p?rbaudes ietvaros, kas veikta, pamatojoties uz valsts visp?r?jo ties?bu rež?mu, kas v?rstis pret izvair?šanas no nodok?u maks?šanas (68). Min?tie ties?bu akti, kas jau iepriekš nosaka gad?jumus, k?dos ir j?sniedz š?ds pamatojums, manupr?t, ir dr?z?k labv?l?gi uz??m?jiem.

143. Turpret? svar?gi ir tas, ka rad?t? konkr?t? likuma prezumpcija var tikt re?li atsp?kota. Dal?bvalstis un Komisija pamatoti nor?d?ja uz to, ka fakts, ka neviens no pirmajiem ?etriem iz??mumiem nevar tikt piem?rots un dar?jumu, kas veikti starp meitas sabiedr?bu un m?tes sabiedr?bu, rezult?ts ir iev?rojami samazin?t nodok?us, kas maks?jami Apvienotaj? Karalist?, nav pietiekams, lai pier?d?tu t?ri m?ksl?gas strukt?ras esam?bu.

144. Nav izsl?gts, ka pakalpojumi, kas ir min?to dar?jumu priekšmets, atbilst re?l?m darb?b?m, ko veica meitas sabiedr?ba uz?emošaj? valst?. Turkl?t meitas sabiedr?bai var b?t tiesiski iemesli tam, k?p?c t? neveica ien?kumu sadali t?d? apjom?, k?du paredz konkr?tie ties?bu akti. Ir svar?gi, lai prezumpcija, ko iedibina apstr?d?tie ties?bu akti, var?tu tikt atsp?kota un attiec?gi š? likuma piem?rošana var?tu tikt ierobežota ar m?ksl?g?m strukt?r?m, kuru m?r?is ir izvair?ties no valsts nodok?u likumiem.

145. Saska?? ar tiesu praksi nodok?u maks?t?jam j?b?t sp?j?gam sniegt š?du pamatojumu saska?? ar noteikumiem, kas paredz?ti valsts likum?, ar nosac?jumu, ka tie neapdraud Kopienu ties?bu efektivit?ti (69).

146. Tieši mot?vu testam apstr?d?to ties?bu aktu sist?m? j??auj valsts p?rvaldes iest?d?m ?emt v?r? katra nodok?u maks?t?ja ?pašo situ?ciju.

147. Komisija, ko šaj? jaut?jum? atbalsta ar? Be??ijas un Kipras vald?bas, apstiprina, ka šis tests nav piln?b? apmierinošs, jo, no vienas puses, nekas nenor?da, ka Lielbrit?nijas nodok?u iest?de veic re?lo meitas sabiedr?bu darb?bu anal?zi, un, no otras puses, š? testa rezult?ts ir patur?t ties?bu aktu par K?S piem?rošanas jom? sabiedr?bas, kas ir v?l?juš?s izmantot zem?kas nodok?u likmes uz?emošaj? valst?. Komisija atg?dina, ka t?da izv?le nenor?da uz m?ksl?giem dar?jumiem.

148. Ja Komisijas uz mot?vu testa veikta interpret?cija izr?d?tos pamatota, tad ar? es uzskat?tu, ka Apvienot?s Karalistes ties?bu akti par K?S p?rsniedz to, kas nepieciešams c??ai pret izvair?šanas no nodok?u maks?šanas. K? m?s redz?j?m, apst?klis, ka sabiedr?ba, kas ir izl?musi centraliz?t pakalpojumu sniegšanu dal?bvalst?, kur? ir izdev?g?ks nodok?u rež?ms, ar m?r?i samazin?t nodok?u slogu, nepier?da piln?gi m?ksl?gas strukt?ras past?v?šanu.

149. Tom?r, ?emot v?r? iesniedz?jtiesas aprakst?t?s atbilstoš?s ties?bu normas, nav droši, ka mot?vu tests ir j?interpret? š?di. T?d?j?di es neesmu piln?gi p?rliecin?ts, vai š?s p?rbaudes pirmais elements, kas attiecas uz pakalpojumiem, kuru rezult?t? tiek iev?rojami samazin?ts nodoklis, k?ds b?tu j?maks? Apvienotaj? Karalist?, nodok?u maks?t?jam ?auj vai ne?auj tikt atbr?votam no nodok?iem, ja tas pier?da, ka šie pakalpojumi ir re?li. T?pat nav skaidrs, vai otrais elements attiecas uz partneru subjekt?viem iemesliem, vai ar? tas var tikt apmierin?ts, ja nodok?u maks?t?js pier?da ka meitas sabiedr?ba uz?emošaj? valst? ir re?li izveidota.

150. Tikt?l es uzskatu, ka iesniedz?jtiesai, kurai ir j?p?rbauda valsts ties?bu aktu par K?S

saderīgums ar Kopienu tiesību m, ir jāpārliedz, vai motīvā tests var tikt interpretēts tādā veidā, kas ļautu apabežot šo likuma piemērošanu ar mērķa gē m struktūrā, kuru mērķis ir izvairīties no valsts nodokļu likumiem.

151. Ēmot vārā iepriekš izklāstāto apsvērumu kopumu, es uzskatu, ka uz prejudiciālo jautājumu jāatbild, ka EKL 43. un 48. pants neietājas pret valsts nodokļu tiesību aktiem, kas paredz iekāut rezidentes mētes sabiedrības ar nodokli apliekamajos ienākumos ienākumus, ko gēst KēS, kas atrodas citā dalībvalstā, ja tās ienākumi šajā valstā tiek aplikti ar daudz zemāku nodokli nekā tas, kāds pastāv mētes sabiedrības atrašanās valstā, ja šie tiesību akti ir piemērojami tikai tēri mērķa gē m struktūrā, kuru mērķis ir izvairīties no valsts likuma. Šādiem tiesību aktiem tādējādi jāļauj nodokļu maksātājam tikt atbrīvotam no [to piemērošanas], ja tas var pamatot, ka kontrolētā meitas sabiedrība ir reāli izveidota uzņēmējdarbības valstā un ka darījumi, kuru rezultātā tiek samazināts mētes sabiedrības nodoklis, atbilst pakalpojumiem, kas tiek reāli sniegti šajā valstā un kuriem ir ekonomiska interese attiecībā uz minētās sabiedrības darbību.

## V – Secinājumi

152. Ēmot vārā šo apsvērumu kopumu, es piedāvāju atbildēt uz jautājumu, ko iesniedza *Special Commissioners*, šādi:

EKL 43. un 48. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neietājas pret valsts nodokļu tiesību aktiem, kas paredz iekāut rezidentes mētes sabiedrības ar nodokli apliekamajos ienākumos ienākumus, ko gēst kontrolētā ģrvalstu sabiedrība, kas atrodas citā dalībvalstā, ja tās ienākumi šajā valstā tiek aplikti ar daudz zemāku nodokli nekā tas, kāds pastāv mētes sabiedrības atrašanās valstā, ja šie tiesību akti ir piemērojami tikai tēri mērķa gē m struktūrā, kuru mērķis ir izvairīties no valsts likuma. Šādiem tiesību aktiem tādējādi jāļauj nodokļu maksātājam tikt atbrīvotam no to piemērošanas, ja tas var pamatot, ka kontrolētā meitas sabiedrība ir reāli izveidota uzņēmējdarbības valstā un ka darījumi, kuru rezultātā tiek samazināts mētes sabiedrības nodoklis, atbilst pakalpojumiem, kas tiek reāli sniegti šajā valstā un kuriem ir ekonomiska interese attiecībā uz minētās sabiedrības darbību.

1 – Oriģinālvālodā – franču.

2 – Turpmāk tekstā – “KēS”.

3 – *Harmful Tax Competition – An Emerging Global Issue*, ESAO, Parīze, 1998. gads, 44. lpp.

4 – *Controlled Foreign Company Legislation*, ESAO, Parīze, 1996. gads, 19. lpp.

5 – Rezolūcija, kas attiecas uz Kopienas veicamajiem pasākumiem cēēē pret krāpšanu un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas (OV C 35, 1. lpp.).

6 – Šo sadarbību nosaka Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK attiecībā uz kompetento dalībvalstu varas iestāžu savstarpējo sadarbību tiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.).

7 – OV L 225, 6. lpp.

8 – Turpmāk tekstā – “*Cadbury*”.

9 – Turpmāk tekstā – “CSO”.

10 – Turpmāk tekstā – “CSTS”.

11 – Turpmāk tekst – “CST”.

12 – Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīva Nr. 90/434/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvēšanai un akciju maiņai (OV L 225, 1. lpp.), 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā nosaka, ka dalībvalsts nedrīkst atteikties no visu vai daļas no savu pienākumu pildīšanas, ja apšaubītās darbības mērķis ir krāpšana vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas. Šajā sakarā skatīt arī Direktīvas Nr. 90/435 1. panta 2. punktu, kas nosaka, ka minētā direktīva nav šķērslis tam, lai piemērotu nepieciešamos valsts vai Kopienas tiesību aktus, lai izvairītos no krāpšanas un ļaunprātīgas izmantošanas, kā arī Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīvas Nr. 2003/49/EK par kopējo nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociāti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs (OV L 157, 49. lpp.), 5. panta 2. punktu, kas nosaka, ka dalībvalstis darījumu ietvaros, kuru galvenais vai viens no galvenajiem mērķiem ir krāpšana, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas vai ļaunprātīga izmantošana, nedrīkst piemērot minēto direktīvu.

13 – EKL 58. panta 1. punkta b) apakšpunkts, kas attiecas uz kapitāla brīvību atvērti, nepārķertīgiem tiesībs, kas nosaka, ka visām dalībvalstīm ir jāpieņem nepieciešamie pasākumi, lai mazinātu to likumu un noteikumu, it īpaši nodokļu tiesību aktu, pārkāpšanu.

14 – Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīva Nr. 90/434/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvēšanai un akciju maiņai (OV L 225, 1. lpp.), 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā nosaka, ka dalībvalsts nedrīkst atteikties no visu vai daļas no savu pienākumu pildīšanas, ja apšaubītās darbības mērķis ir krāpšana vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas. Šajā sakarā skatīt arī Direktīvas Nr. 90/435 1. panta 2. punktu, kas nosaka, ka minētā direktīva nav šķērslis tam, lai piemērotu nepieciešamos valsts vai Kopienas tiesību aktus, lai izvairītos no krāpšanas un ļaunprātīgas izmantošanas, kā arī Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīvas Nr. 2003/49/EK par kopējo nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociāti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs (OV L 157, 49. lpp.), 5. panta 2. punktu, kas nosaka, ka dalībvalstis darījumu ietvaros, kuru galvenais vai viens no galvenajiem mērķiem ir krāpšana, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas vai ļaunprātīga izmantošana, nedrīkst piemērot minēto direktīvu.

15 – 2002. gada 21. novembra spriedums lietā C-436/00 X un Y (*Recueil*, I-10829. lpp., 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

16 – 1998. gada 28. aprīļa spriedums lietā C-118/96 (*Recueil*, I-1897. lpp.).

17 – 1999. gada 26. oktobra spriedums lietā C-294/97 (*Recueil*, I-7447. lpp.).

18 – Iepriekš minētajā spriedumā lietā *Safir* runa ir par atšķirīgu nodokļu režīmu attiecībā uz kapitāla apdrošināšanu, ko parakstīja dalībvalsts izveidotās vai neizveidotās kompānijas. Iepriekš minētajā lietā *Eurowings Luftverkehr* valsts likumi paredzēja nodokļu priekšrocības, kas noteica atbrīvojumu preču izvietošanas izmaksu iekaušanu ar nodokli apliekamajā apjomā uzņēmumiem, kas izīrē šo precī nomniekiem, kas atrodas valsts teritorijā.

19 – Šajā sakarā skat. 2004. gada 14. oktobra spriedumu lietā C-36/02 *Omega* (Krājums, I-9609. lpp., 26. punkts).

20 – 1974. gada 21. jūnija spriedums lietā 2/74 *Reyners* (*Recueil*, 631. lpp., 25. punkts) un 2002. gada 5. novembra spriedums lietā C-208/00 *Überseering* (*Recueil*, I-9919. lpp., 60. punkts).

21 – Šajā sakarā skatīt iepriekš minēto spriedumu lietā *Reyners*, 21. punkts, un 1995. gada 30.

novembra spriedumu liet? C?55/94 *Gebhard* (*Recueil*, I?4165. lpp., 25. punkts).

22 – 1991. gada 25. j?lija spriedums liet? C?221/89 *Factortame* u.c. (*Recueil*, I?3905. lpp., 20. punkts) un iepriekš min?tais spriedums liet? Komisija/Apvienot? Karaliste, 21. punkts.

23 – 1988. gada 27. septembra spiedums liet? 81/87 (*Recueil*, 5483. lpp.).

24 – 1999. gada 9. marta spriedums liet? C?212/97(*Recueil*, I?1459. lpp.).

25 – D?nijas noteikumi pak??va SIA izveidošanu minim?lajam kapit?la atmaks?šanai DKR 200 000 apjom?, turpret? piem?rojamie Apvienot?s Karalistes ties?bu akti nenoteica, ka š?da tipa sabiedr?bas izveide b?tu pak?auta soci?l? kapit?la minimuma atmaks?šanai.

26 – Iepriekš min?t? lieta *Centros*, 27. punkts.

27 – 2003. gada 30. septembra spriedums liet? C?167/01 *Inspire Art* (*Recueil*, I?10155. lpp.).

28 – Iepriekš min?t? lieta *Inspire Art*, 95. punkts.

29 – Turpat, 96. punkts.

30 – Ta?u, ja netiek sasniegti br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu m?r?i, sabiedr?ba nevar atsaukties uz EKL 43. panta noteikumiem. Skat. iepriekš min?t?s lietas *Daily Mail* un *General Trust*. Šaj? liet? sabiedr?ba *Daily Mail*, kas tika izveidota saska?? ar Apvienot?s Karalistes ties?bu aktiem, v?l?j?s p?rcelt savu vad?bas m?tni un galveno administr?ciju ?rpus š?s dal?bvalsts, nezaud?jot juridisko statusu vai Lielbrit?nijas sabiedr?bas statusu, k? to paredz min?t?s dal?bvalsts ties?bu akti. T? uzskat?ja, ka t? tiek pak?auta apst?k?iem, k?dus paredz ties?bu akti, kas paredz?ja sa?emt at?auju no Finanšu ministrijas. Sabiedr?ba *Daily Mail* v?l?j?s veikt savas vad?bas m?tnes p?rcelšanu uz N?derlandi, lai p?c savas juridisk?s adreses deklar?šanas šaj? dal?bvalst? t? var?tu p?rdot lielu savu nepast?v?g? akt?va akciju da?u un par š? dar?juma pe??u p?rpirt t?s ?st?s akcijas, nemaks?jot nodok?us, k?di var?tu tikt uzlikti šim dar?jumam, pamatojoties uz Lielbrit?nijas nodok?u ties?bu aktiem. Tiesa sprieda, ka Kopienas ties?bas šaj? gad?jum? neiest?j?s pret attiec?gajiem ties?bu aktiem, jo t?s nepieš??ra valsts tiesiskaj?m sabiedr?b?m ties?bas p?rcelt savu vad?bas m?tni un to centr?lo administr?ciju uz citu dal?bvalsti, paturot dal?bvalsts sabiedr?bas statusu, pamatojoties uz ties?bu aktiem, saska?? ar kuriem t?s tika dibin?tas.

31 – Skat. it ?paši 1998. gada 16. j?lija spriedumu liet? C?264/96 *ICI* (*Recueil*, I?4695. lpp., 28. punkts); iepriekš min?to spriedumu liet? *Lasteyrie du Saillant*, 60. punkts, un 2005. gada 13. decembra spriedumu liet? C?446/03 *Marks & Spencer* (Kr?jums, I?10837. lpp., 44. punkts).

32 – Skat. šaj? sakar? 2000. gada 26. septembra spriedumu liet? C?478/98 Komisija/Be??ija ( *Recueil*, I?7587. lpp., 45. punkts). Skat. ar? iepriekš min?to spriedumu liet? X un Y (62. punkts).

33 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *ICI*, 26. punkts, 2001. gada 8. marta spriedums apvienotaj?s liet?s C?397/98 un C?410/98 *Metallgesellschaft* u.c. (*Recueil*, I?1727. lpp., 57. punkts) un 2002. gada 12. decembra spriedums liet? C?324/00 *Lankhorst/Hohorst* (*Recueil*, I?11779. lpp., 37. punkts).

34 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Arrêt Eurowings*, 44. punkts. Šaj? sakar? skat. ar? 2003. gada 26. j?nija spriedumu liet? C?422/01 *Skandia et Ramstedt* (*Recueil*, I?6817. lpp., 52. punkts) un 2003. gada 11. decembra spriedumu liet? C?364/01 *Barbier* (*Recueil*, I?15013. lpp., 71. punkts).

35 – Šaj? sakar? skat?t Eiropas Kopienu Komisijas p?t?jumus par nodok?u piem?rošanu sabiedr?b?m, kas atrodas Eiropas Savien?b?, it ?paši Komisijas zi?ojumu Padomei, Eiropas Parlamentam un Eiropas Ekonomikas komitejai – lekš?jais tirgus bez nodok?u š??rš?iem [COM (2001) 582, gal?g? redakcija], k? ar? Komisijas dienestu zi?ojumu par uz??mumu aplikšanu ar nodok?iem iekš?j? tirg? [SEC (2001) 1681 gal?g? redakcija].

36 – Padomes un dal?bvalstu vald?bu p?rst?vju 1997. gada 1. decembra Padomes san?ksm? pie?emt? rezol?cija par ?tikas kodeksu korporat?vo nodok?u uzlikšanas jom? (OV 1998, C 2, 2. lpp.).

37 – Šis zi?ojums ir pieejams t?mek?a vietn?:

[http://ue.eu.int/ueDocs/cms\\_Data/docs/pressdata/fr/misc/04901.f9.html](http://ue.eu.int/ueDocs/cms_Data/docs/pressdata/fr/misc/04901.f9.html).

38 – No “Uzved?bas kodeksa” grupas zi?ojuma ieriet, ka Komisija 1987. gad? deva piekrišanu Dublinas Starptautisk? finanšu pakalpojumu centra dibin?šanai, lai ar? t? uzskat?ja, ka labv?l?g?kas nodok?u likmes, kas tika noteiktas š? centra ietvaros, ir t?da pal?dz?ba, kas p?rk?pj L?guma noteikumus, un ka t? nosl?dza vienošanos ar ?rijas varas iest?d?m attiec?b? uz š? rež?ma pastiprin?tu nospiešanu.

39 – Iepriekš min?tie spriedumi liet? *Daily Mail and General Trust*, 16. punkts, un liet? *Marks & Spencer*, 31. punkts.

40 – Ierobežojumu, kas attiecas uz nodok?u pas?kumiem, aizliegšana ir jau pirmo reizi izmantota iepriekš min?taj? liet? *ICI* attiec?b? uz Apvienot?s Karalistes ties?bu aktiem, kas pie??va nodok?u samazin?jumu sabiedr?b?m, kas atrodas šaj? dal?bvalst?, kas tikai vai galvenok?rt kontrol? meitas sabiedr?bas, kas atrodas valsts teritorij?. Kopš š?s lietas t? jau tikusi izmantota vair?kk?rt [skat. it ?paši 1999. gada 18. novembra spriedumu liet? C?200/98 X un Y (*Recueil*, I?8261. lpp.) un iepriekš min?to spriedumu liet? *De Lasteyrie du Saillant*, k? ar? t?s nesen?s piem?rošanas 2006. gada 23. febru?ra spriedumu liet? C?471/04 *Keller Holding* (Kr?jums, I?2107. lpp.)].

41 – 1993. gada 13. j?lija spriedums liet? C?330/91 *Commerzbank* (*Recueil*, I?4017. lpp., 14. un 15. punkts).

42 – Skat., piem?ram, 2000. gada 14. decembra spriedumu liet? C?141/99 *AMID* (*Recueil*, I?11619. lpp., 22. un 23. punkts); iepriekš min?to 2002. gada 21. novembra spriedumu liet? X un Y, 36.–39. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? *Lankhorst/Hohorst*, 27.–32. punkts; 2003. gada 18. septembra spriedumu liet? C?168/01 *Bosal* (*Recueil*, I?9409. lpp., 27. punkts), k? ar? iepriekš min?tos spriedumus liet? *Marks & Spencer*, 32.–34. punkts, un liet? *Keller Holding*, 31.–35. punkts.

43 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *ICI*, 20. punkts un min?t? judikat?ra.

44 – Skat., piem?ram, iepriekš min?tos spriedumus liet?s *ICI* attiec?b? uz Apvienot?s Karalistes ties?bu aktiem, kas izriet no nodok?u samazin?šanas pieš?iršanas konsorciju sabiedr?b?m, kas atrodas šaj? dal?bvalst?, kas tikai vai galvenok?rt kontrol? meitas sabiedr?bas, kuras atrodas valsts teritorij? (23. un 24. punkts), un liet? *Lankhorst/Hohorst* attiec?b? uz V?cijas rež?mu par procentu, ko p?rskaita meitas sabiedr?ba m?tes sabiedr?bai, kas tiem tos paredz citiem m?r?iem, aplikšanu ar nodok?iem neatkar?gi no t?, vai tas notiktu valsts teritorij? vai ?rpus t?s.

45 – 1999. gada 29. apr??a spriedums liet? C?311/97 *Royal Bank of Scotland* (*Recueil*, I?2651. lpp., 26. punkts un taj? min?t? judikat?ra).



- 46 – Iepriekš minētais spriedums liet? *Eurowings Luftverkehr*, 44. punkts.
- 47 – Iepriekš minētais spriedums liet? *Barbier*, 71. punkts.
- 48 – Iepriekš minētais spriedums liet? *ICI*, 26. punkts; 2002. gada 21. novembra spriedums liet? *X un Y*, 60. un 61. punkts; *Lankhorst/Hohorst*, 37. punkts, un *De Lasteyrie du Saillant*, 50. punkts.
- 49 – *Idem*.
- 50 – Skat. it īpaši 2000. gada 14. decembra spriedumu liet? C-110/99 *Emsland-Stärke* (*Recueil*, I-11569. lpp., 56. punkts).
- 51 – Iepriekš minētais spriedums liet? *ICI*, 26. punkts.
- 52 – Iepriekš minētais 2002. gada 21. novembra spriedums liet? *X un Y*, 61. punkts.
- 53 – Iepriekš minētais spriedums liet? *Lankhorst/Hohorst*, 37. punkts.
- 54 – Iepriekš minētais spriedums liet? *De Lasteyrie du Saillant*, 50. punkts.
- 55 – Iepriekš minētais spriedums liet? *Centrios*, 25. punkts, un 2002. gada 21. novembra spriedums liet? *X un Y*, 42. punkts.
- 56 – Iepriekš minētais spriedums liet? *Marks & Spencer*, 44. punkts.
- 57 – Turpat, 45. un 46. punkts.
- 58 – Turpat, 47. un 48. punkts.
- 59 – Turpat, 49. un 50. punkts.
- 60 – 1996. gada 2. maija spriedums liet? C-206/94 *Paletta* (*Recueil*, I-2357. lpp., 25. punkts), 2000. gada 23. marta spriedums liet? C-373/97 *Diamantis* (*Recueil*, I-1705. lpp., 34. punkts) un iepriekš minētais spriedums liet? *Emsland-Stärke*, 52. punkts.
- 61 – Šāda veida darījumi grupu ietvaros kalpoja par pamatu ESAO principu, kas piemērojami darījuma summai, izstrādšanai, kuri paredz to, kādā veidā šādu darījumu summu aprēķina valsts pārvaldes iestādes, lai pareizi novērtētu katras valsts nodokļus un izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokli (skat., piemēram, ESAO projektu par kaitniecisku rīcību attiecībā uz nodokļiem – Norādījumi par 1998. gada ziņojuma piemērošanu labvēlīgiem nodokļu režīmiem, 30. un turpmākās lapas, pieejams tīmekļa vietnē: <http://www.oecd.org/dataoecd/60/31/30901141.pdf>).
- 62 – Skatīt iepriekš minēto spriedumu liet? *Emsland-Stärke*, 52. un 53. punkts, un ģenerālvokāta izvirzīto kritēriju analīzi secinājumos liet? C-255/02 *Halifax* u.c., kurā spriedums pieņemts 2006. gada 21. februārī (Krišjums, I-1609. lpp.).
- 63 – Iepriekš minētais spriedums liet? *Halifax* u.c., 74. un 75. punkts.

64 – Iepriekš minētais spriedums lietā *Emsland-Stärke*, 53. punkts. *Emsland-Stärke* eksportēja savas preces uz trešo valsti, no kurienes tās tika pārsūtītas uz Kopienu, maksājot attiecīgās importa nodevas, kuru likme bija zemāka par eksporta kompensāciju, kas bija piešķirta eksportētājam. Jautājums bija par to, vai šajā gadījumā eksportētājs varēja pretendēt uz eksporta kompensāciju.

65 – Iepriekš minētais spriedums lietā *Halifax* u.c., 81. punkts. Šajā lietā runa ir par nodokļu maksātāju darbību, veicot atbrīvojošas darbības, kas nevarēja, vismaz daļēji, atskaitīt PVN, kas samaksāts mēģinājuma ietvaros. Šīs darbības paredzēja nodot uzdevoties tās nomas līgumu vienābai, kas atradās viņu kontrolē un kura bija tiesīga izvēlēties šīs tās resursu aplūkšanu ar nodokli un tādējādi atskaitīt visu samaksāto PVN no bāzniecības izdevumiem.

66 – 1997. gada 15. maija spriedums lietā *C-250/95 Futura Participations et Singer (Recueil, I-2471. lpp., 26. punkts)*, kā arī iepriekš minētais 2002. gada 21. novembra spriedums lietās *X* un *Y*, 49. punkts, un *De Lasteyrie du Saillant*, 49. punkts.

67 – Skat. it īpaši 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā *C-279/93 Schumacker (Recueil, I-225. lpp., 45. punkts)* un 1999. gada 28. oktobra spriedumu lietā *C-55/98 Vestergaard (Recueil, I-7641. lpp., 26. punkts)*. Skat. arī 2004. gada 4. marta spriedumu lietā *C-334/02 Komisija/Francija (Recueil, I-2229. lpp., 31. punkts)*.

68 – Šajā sakarā iesniedzējtiesa nav sniegusi faktus. Tomēr es uzskatu, ka uz maksātāja KŠS nodibināšanu ar mērķi izvairīties no valsts nodokļu maksāšanas varētu attiekties princips, ko attēstīja *House of Lords* spriedumā lietā *W. T. Ramsay Ltd v. Inland Revenue Commissioners* [1982. gads] A.C. 300, kas paredz, ka gadījumā, kad nodokļu operācija sastāv no maksātāja operāciju, kuru vienīgais mērķis ir samazināt nodokļus, ir jāievēro tādā pieejā, kas paredz aplikt operāciju kopumā ar nodokli (*Simon's Direct Tax Service*. Butterworths, London, 2005, 7. sējums, I2.203.–I2.211. nodaļa).

69 – Šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Emsland-Stärke*, 52.–54. pants un tajos minēto judikatūru.