

Pagaidu versija

ENERĢLADVOKĒTA M. KAMPOSA SANĒSA BORDONAS [M. CAMPOS SÁNCHEZ BORDONA]

SECINĒJUMI,

sniegti 2017. gada 25. oktobrī (1)

Apvienotās lietas C-398/16 un C-399/16

X BV (C-398/16),

X NV (C-399/16)

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden (Nīderlandes Augstākā tiesa) lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Prejudiciāla nolikuma tiesvedība – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Procentu atskaitījums, ko veic mētesuzņēmums rezidents par aizdevumu, kas saņemts meitasuzņēmuma nerezidenta akciju iegādei – Atskaitījums, ko veic mētesuzņēmums rezidents saistībā ar meitasuzņēmuma nerezidenta akciju vērtības samazinājumu valūtas kursa svārstību dēļ – Konsolidācijas grupa

1. Tiesai vairākkārt ir bijusi iespēja lemt par dalībvalstu tiesību aktiem attiecībā uz uzņēmumu ienākuma nodokli mētesuzņēmuma ar saviem meitasuzņēmumiem veidotu grupu gadījumā (2).
2. Nīderlandes nodokļu regulējums par konsolidācijas grupām, tika analizēts tostarp vismaz divos līdzšinējos spriedumos (3). Saskaņā ar šo regulējumu grupai var piemērot nodokļu konsolidācijas režīmu tikai tad, ja visi tajā ietilpstošie uzņēmumi ir rezidenti Nīderlandē, tas savukārt nozīmē meitasuzņēmumu nerezidentu izslēgšanu.
3. Spriedumā *X Holding* (4) Tiesa atzina, ka šie Nīderlandes tiesību akti principā ir saderīgi ar Savienības tiesību m (konkrēti, ar LESD noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību). Tātad atzina, ka uzņēmumu nerezidentu izslēgšana no šāda konsolidācijas režīma ir pamatota ar nepieciešamību saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm.
4. Tomēr spriedumā *X Holding* tvērumš tika niansēts vēlāk – 2015. gada 2. septembra spriedumā *Groupe Steria* (5), atgādinot, ka no tā nav secināms, ka “ikviena atšķirīga attieksme pret uzņēmumiem, kas ir piederīgi grupai, kura tiek vienoti aplikta ar nodokļiem, no vienas puses,

un uz??mumiem, kuri š?dai grupai nav pieder?gi, no otras puses, b?tu sader?ga ar LESD 49. pantu" (6). Tiesa piebilda, ka spriedum? *X Holding* atz?tais attaisnojums attiec?s tikai uz tiem N?derlandes sist?mas noteikumiem, ar kuriem zaud?jumu p?rnešana tika at?auta nodok?u konsolid?cijas grupas iekšien? (7).

5. Ar abos šajos l?gumos sniegt prejudici?lu nol?mumu uzdotajiem jaut?jumiem tiesa *a quo* faktiski l?dz izskaidrot šaj? jom? esošo judikat?ru. Šie skaidrojumi tai ir nepieciešami, lai lemtu par to, vai ar Savien?bas ties?b?m ir sader?ga N?derlandes nodok?u konsolid?cijas sist?ma, saska?? ar kuru konkr?tas finansi?lo izdevumu poz?cijas m?tesuz??muma kont? var atskait?t tad, ja t? meitasuz??mums ir rezidents, bet tas t? nav gad?jum?, ja meitasuz??mums nav rezidents.

6. N?derlandes ties?b?s ir paredz?ts, ka izdevumi (procenti), kas ir j?maks? uz??mumam, sa?emot finans?jumu no cita grupas uz??muma, nav atskait?mi, iz?emot gad?jumus, ja m?tesuz??mums un m?tesuz??mums ir iek?auti nodok?u konsolid?cijas sh?m?, ko var izmantot tikai uz??mumi rezidenti. Liet? C?398/16 ir apl?kots šis valsts regul?jums.

7. Šis pats krit?rijs ir piem?rojams ar? dal?bas kapit?l? v?rt?bas pieauguma un samazin?juma gad?jumos (tostarp attiec?b? uz ?rvalstu val?tas kursa sv?rst?bu rad?tajiem zaud?jumiem), un tas netiek ?emts v?r?, apr??inot pe??u. T?d?j?di zaud?jumi, kas m?tesuz??mumam rad?ti saist?b? ar t? dal?bu meitasuz??mum?, nav atskait?mi, iz?emot gad?jumus, ja abi uz??mumi pieder konsolid?cijas grupai, kur? var tikt iek?auti tikai uz??mumi rezidenti. Liet? C?399/16 ir piem?rots tieši šis regul?jums.

I. Atbilstoš?s ties?bu normas

A. Savien?bas ties?bas

8. LESD 49. pants ir noteikts:

"Iev?rojot šē turpm?k izkl?st?tos noteikumus, aizliedz ierobežojumus k?das dal?bvalsts pilso?u br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu cit? dal?bvalst?. T?pat aizliedz ierobežojumus attiec?b? uz to, k? dal?bvalstu pilso?i, kas izveidojuši uz??mumu k?d? dal?bvalst?, atver š? uz??muma p?rst?vniec?bas, fili?les vai meitasuz??mumus cit?s dal?bvalst?s.

Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu ietver ties?bas s?kt un izv?rst darb?bas k? pašnodarbin?t?m person?m, k? ar? dibin?t un vad?t uz??mumus, jo ?paši sabiedr?bas, kas defin?tas 54. panta otraj? da??, ar t?diem pašiem nosac?jumiem, k?dus saviem pilso?iem paredz t?s valsts ties?bu akti, kur? notiek š? uz??m?jdarb?ba, ?emot v?r? š? L?guma noda?u par kapit?lu."

9. LESD 54. pants ir noteikts:

"Tiesiskais statuss t?m sabiedr?b?m, kuras izveidotas saska?? ar k?das dal?bvalsts ties?bu aktiem un kuru juridisk? adrese, galven? vad?ba vai galven? uz??m?jdarb?bas vieta ir Savien?b?, šaj? noda?? ir piel?dzin?ts to fizisko personu tiesiskajam statusam, kuras ir dal?bvalstu pilso?i.

"Sabiedr?bas" ir t?das sabiedr?bas, kas izveidotas saska?? ar civilties?b?m vai komercies?b?m, k? ar? kooperat?vi un citas juridiskas personas, kas ir publisko ties?bu vai priv?tties?bu subjekti, iz?emot bezpe??as sabiedr?bas".

B. N?derlandes ties?bas

Wet op de vennootschapsbelasting 1969 (1969. gada Likums par uz??mumu ien?kuma nodokli, turpm?k tekst? – "1969. gada likums")

10. Saskaņā ar 10.a panta 2. punktu:

“Aprēķinot peļņu, nevar atskaitīt procentus, kas ir jāmaksā saistītām uzņēmumam, ciktāl tie ir saistīti ar saistīta uzņēmuma [...] akciju iegādi, ja vien šajā uzņēmumā netiek veiktas izmaiņas daļības kapitālā vai kontroles attiecībās.”

11. Saskaņā ar 10.a panta 3. punktu šis 2. punkts nav piemērojams tad, ja nodokļa maksātājs pārliecinoši pierāda, ka aizdevuma un ar to saistītā tiesiskā darbījuma pamatā ir saimnieciski apsvērumi.

12. Saskaņā ar 13. panta 1. punktu, aprēķinot peļņu, neņem vērā nolīdzdalības gēto peļņu, nedz arī izdevumus saistībā ar šīs nolīdzdalības iegādi vai atsavināšanu (“nolīdzdalības atbrīvojums no nodokļa”).

13. [Likuma] 15. pantā ir noteikts:

“1. Ja nodokļa maksātāja (mātesuzņēmuma) pašmērķa tiesiskā un saimnieciskā izpratnē ir vismaz 95 % cita nodokļa maksātāja (meitasuzņēmuma) iemaksātā pamatkapitāla daļa, tad pāc abu nodokļa maksātāju pieteikuma tie tiek aplikti ar nodokli tādā veidā, it kā tie būtu viens nodokļa maksātājs, proti tāt, it kā meitasuzņēmuma darbības un mantas ir daļa no mātesuzņēmuma darbības un mantas. Nodokli maksā mātesuzņēmums. Šādā gadījumā nodokļa maksātāji kopumā tiek uzskatīti par vienu fiskālu veselumu. Fiskālā veselumā var ietilpt vairāki meitasuzņēmumi.

[..]

3. Šī panta 1. punktu piemēro tikai šādiem gadījumiem:

[..]

b) aprēķinot peļņu, abiem nodokļa maksātājiem tiek piemērotas vienas un tās pašas tiesību normas;

c) abi nodokļa maksātāji ir reģistrēti Nīderlandē [..].”

II. Lietas fakti un prejudiciālie jautājumi

A. Lieta C-398/16

14. Nīderlandes uzņēmums (8)X BV ir iekāuts Zviedrijas grupā, kurā ietilpst arī Itālijas uzņēmums. Lai nopirktu trešām personām piederošās šīs pārdājā minētā uzņēmuma akcijas, X BV nodibināja citu uzņēmumu Itālijā, kuram piešķīra kapitālu EUR 237 312 000 apmērā. Šis piešķīrums tika finansēts ar aizdevumu (ar procentiem), kuru kāds šai pašai uzņēmumu grupai piederīgs Zviedrijas uzņēmums izsniedza X BV.

15. Par šo aizdevumu X BV 2004. gadā bija jāmaksā Zviedrijas uzņēmumam aizdevājam procenti EUR 6 503 261 apmērā. Savā uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā par 2004. gadu X BV atskaitīja šo summu kā izdevumus, kas ir atskaitāmi no tās ieņēmumiem. Tomēr Nīderlandes nodokļu administrācija, atsaucoties uz 1969. gada likuma 10.a panta 2. punkta b) apakšpunktu, neapstiprināja šo atskaitījumu un izdeva paziņojumu par nodokli, kas tiek apstrādāts šajā lietā.

16. Par minēto paziņojumu iesniegtajā prasībā X BV apgalvoja, ka aizdevuma procentus būtu

bijis iespējams atskaitīt, ja tam kopā ar savu meitasuzņēmumu būtu atauts izveidot fiskālu veselumu. Tā kā Nīderlandes tiesbūs šo iespēju drīkst izmantot tikai uzņēmumi rezidenti, X BV apgalvo, ka esot tikusi ierobežota tā brīvība veikt uzņēmējdarbību un tas esot pretrunā LESD 49. un 54. pantam.

17. *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa), kurai tika iesniegta kasācijas sūdzība, uzdeva Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai EKL 43. un 48. pants (tagad – LESD 49. un 54. pants) ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir valsts tiesiskais regulējums, pamatojoties uz kuru dalībvalstī [...] reģistrētām meitasuzņēmumam saistībā ar aizdevumu, kas ir saistīts ar kapitālieguldījumu citā dalībvalstī reģistrētā meitasuzņēmumā, tiek liegts procentu atskaitījums, savukārt šāds atskaitījums varētu tikt izmantots, ja minētais meitasuzņēmums kopā ar minēto meitasuzņēmumu ietilptu fiskālā veselumā – kuram piemērt Nīderlandes tiesbūs paredzētajam fiskālajam veselumam raksturīgās pašbas –, jo tad konsolidācijas dēļ nebūtu bijusi saskatāma saistība ar šādu kapitālieguldījumu?”

B. *Lieta C-399/16*

18. Nīderlandes uzņēmums X NV pieder uzņēmumu grupai, kurā kā fiskālā veselumā ietilpst arī meitasuzņēmums A Holdings BV. Savukārt šim pēdējam minētajam uzņēmumam pieder visas Apvienotajā Karalistē reģistrētajam uzņēmuma A Holdings UK akcijas.

19. 2008. gada 11. novembrī A Holdings BV sev piederošās uzņēmuma A Holdings UK akcijas atsavināja savam Apvienotajā Karalistē reģistrētajam meitasuzņēmumam C (9).

20. Savās uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijās par 2008. un 2009. finanšu gadu X NV vēlējās kā izdevumus atskaitīt valstas kursa svārstību radītos zaudējumus saistībā ar tai piederošajām akcijām. Nīderlandes [nodokļu] administrācija šādu atskaitījumu neatļāva saskaņā ar 1969. gada likuma 13. panta 1. punktu (10).

21. X NV pārsūdzāja administratīvo lēmumu, apgalvojot, ka, ja tam būtu bijis atauts izveidot konsolidācijas grupu ar savu Apvienotajā Karalistē reģistrēto meitasuzņēmumu, tas būtu varējis atskaitīt valstas kursa radītos zaudējumus. Tā kā saskaņā ar Nīderlandes tiesbūm šo iespēju var izmantot tikai uzņēmumi rezidenti, tas uzskata, ka ir tikusi ierobežota tā brīvība veikt uzņēmējdarbību.

22. *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa), kas ir izskata lietu kasācijas kārtībā, uzdeva Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

1) Vai EKL 43. un 48. pants (tagad – LESD 49. un 54. pants) ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir valsts tiesiskais regulējums, pamatojoties uz kuru dalībvalstī reģistrēts meitasuzņēmums saistībā ar summu, ko tas ir ieguldījis kādā citā dalībvalstī reģistrētā meitasuzņēmumā, nevar ņemt vērā valstas kursa radītos zaudējumus, savukārt tas tā būtu varējis rīkoties, ja minētais meitasuzņēmums kopā ar minēto pirmajā dalībvalstī reģistrēto meitasuzņēmumu būtu ietilpis fiskālā veselumā – kuram piemērt Nīderlandes tiesbūs paredzētajam fiskālajam veselumam raksturīgās pašbas –, tāpēc ka tie būtu šādi konsolidāti vienā fiskālā veselumā?

2) Ja uz pirmo jautājumu tiek atbildēts apstiprinoši: vai, aprīninot vār? ?emamos val?tas kursa rad?tos zaud?jumus, šaj? gad?jum? var tikt pie?emts vai ir j?pie?em, ka ar? (viens vai vair?ki) attiec?gajam m?tesuz??mumam netieši – ar š? meitasuz??muma starpniec?bu – piederošie un Eiropas Savien?b? re?istr?tie tiešie un netiešie meitasuz??mumi ietilptu fisk?l? veselum??

3) Ja uz pirmo jautājumu tiek atbildēts apstiprinoši: vai šaj? gad?jum? ir j??em vār? tikai val?tas kursa svrst?bu rad?tie zaud?jumi, kas, m?tesuz??mumam ietilpstot fisk?l? veselum?, b?tu radušies gados, uz kuriem attiecas str?ds, vai ar? ir j??em vār? ar? rezult?ti, kas saist?ti ar val?tas kursa svrst?b?m iepriekš?jos gados?”

III. Pušu apsv?rumu kopsavilkums

A. Lieta C?398/16

23. X BV uzskata, ka tam ir ties?bas atskait?t procentus aizdevumam, kuru tas sa??mis no k?da savai uz??mumu grupai pieder?ga Zviedrijas meitasuz??muma. Atskait?šana tam b?tu at?auta, ja t? meitasuz??mums b?tu nodok?u rezidents N?derland? un kop? ar to veidotu konsolid?cijas grupu, tom?r saska?? ar N?derlandes ties?bu aktiem tas nav iesp?jams. No šiem ties?bu aktiem izrietoš? atš?ir?g? attieksme izraisa to, ka ieguld?jums meitasuz??mumu izveid? cit?s Savien?bas valst?s k??st maz?k pievilc?gs par š?du pašu ieguld?jumu N?derland?.

24. X BV piebilst, ka šo atš?ir?go attieksmi var?tu pamatot tikai ar prim?ru visp?r?jo interešu apsv?rumu, ja vien t?d?j?di netiek p?rsniegts šo interešu aizsardz?bai stingri nepieciešamais.

25. X BV, atsaucoties uz spriedumu X Holding, nor?da, ka atskait?juma noraid?jums neatbilst m?r?im saglab?t nodok?u ietur?šanas kompeten?u l?dzsvarotu sadal?jumu starp dal?bvalst?m, jo atskait?jums nerad?tu nodok?u b?zes p?rb?di no vienas valsts uz otru.

26. P?c X BV dom?m, piem?rotais ierobežojums nevar tikt attaisnots ar?dzan ar nepieciešam?bu nodrošin?t konsolid?cijas grup?m piem?rot?s nodok?u sist?mas saska?ot?bu. Tas uzskata (11), ka Tiesa nepie?auj š?du attaisnojumu, iz?emot gad?jumu, kad ir tieša saikne starp nodok?a priekšroc?bas pieš?iršanu un š?s priekšroc?bas kompens?šanu ar konkr?tu nodok?u uzlikšanu. Apl?kotaj? gad?jum? neesot tiešas saiknes (t?d?j?di, ka priekšroc?bu kompens? nodok?a uzlikšana) starp iesp?ju atskait?t aizdevuma procentus no konsolid?cijas grupas bilances un l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu nor?d?tajiem neizdev?g?kajiem nosac?jumiem (12).

27. X BV secina, ka Tiesai uz uzdoto jaut?jumu b?tu j?atbild apstiprinoši.

28. Komisija uzskata, ka pret attiec?b?m starp N?derland? re?istr?tu m?tesuz??mumu un t? meitasuz??mumu ir atš?ir?ga attieksme sal?dzin?jum? ar attieksmi pret š? m?tesuz??muma attiec?b?m ar meitasuz??mumu nerezidentu. Saska?? ar 1969. gada likuma 10.a pantu tikai pirmaj? gad?jum? ir at?auts konsolid?cijas ce?? atskait?t no grupas meitasuz??muma sa?emt? aizdevuma procentus, kura summa ir izmantota kapit?lieguld?jumam cit? meitasuz??mum?.

29. Komisija nor?da, ka š?da atš?ir?ga attieksme neizriet tieši no 1969. gada likuma 10.a panta, jo tas attiecas tikai uz noteiktiem dar?jumiem starp saist?t?m vien?b?m, lai novrstu ?aunpr?t?gu izmantošanu, un tas ir vienl?dz piem?rojams gan iekš?j?s, gan p?rrobežu situ?cij?s. Atš?ir?ba starp iekš?j?m attiec?b?m un attiec?b?m Kopien? izriet no sist?mas, k?d? ar nodokli ir apliekamas konsolid?cijas grupas: p?rrobežu situ?cij? nav iesp?jams nepiem?rot 1969. gada likuma 10.a pantu, tom?r to var piem?rot gluži iekšzemes situ?cij?, izveidojot konsolid?cijas grupu.

30. Pamatojoties uz spriedumu X Holding, Komisija apgalvo, ka atš?ir?gai attieksmei ir j?b?t

attaisnotai ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, jo situ?cija, k?d? ir m?tesuz??mums rezidents, kas kop? ar meitasuz??mumu rezidentu v?las izveidot fisk?lu veselumu, ir sal?dzin?ma ar t?da m?tesuz??muma rezidenta situ?ciju, kurš v?las to izveidot ar meitasuz??mumu nerezidentu.

31. No aplikšanas ar nodok?iem kompeten?u sadal?juma starp dal?bvalst?m viedok?a raugoties, Komisija uzskata, ka t?da attaisnojuma nav, jo šaj? gad?jum? ir iesaist?ta tikai N?derlandes kompetence aplikšanas ar nodok?iem jom?.

32. Komisija uzskata, ka nav piesaucama ar?dzan iesp?jam? N?derlandes nodok?u sist?mas saska?ot?bas izjaukšana, jo nav tiešas saiknes starp ieg?to nodok?u priekšroc?bu un t?s kompens?šanu ar konkr?tu nodok?u uzlikšanu (13). P?c t?s dom?m, nesaska?ot?ba past?v paš? N?derlandes nodok?u sist?m?, jo, no vienas puses, taj? ir paredz?ts, ka 1969. gada likuma 10.a panta noteikumi ?aunpr?t?gas izmantošanas izskaušanai ir j?piem?ro gan iekš?j?m, gan p?rrobežu situ?cij?m, tom?r, no otras puses, gluži iekšzemes konsolid?cijas grup?m ir at?auts nepiem?rot šos noteikumus.

33. N?derlandes vald?ba apgalvo, ka 1969. gada likuma 10.a panta 2. punkts pats par sevi nav pretrun? br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu. Šaj? gad?jum? iesp?jamie š??rši izriet no t?, ka m?tesuz??mums rezidents nevar veidot fisk?lu veselumu ar meitasuz??mumu nerezidentu. Tom?r, lai pamatotu šo ties?bu normu, t? min prim?rus visp?r?jo interešu apsv?rumus.

34. Iesp?ja atskait?t šos procentus konsolid?cijas grupas iekšien? izriet no š?s grupas b?t?bas. Konsolid?cijas d?? kapit?lieguld?jums starp m?tesuz??mumu un meitasuz??mumu fisk?l? veselum? fisk?li nav paman?ms, jo grupas iekšien? veiktie dar?jumi izl?dzin?s. T? k? konsolid?cijas sist?m? past?v tikai m?tesuz??muma manta, kapit?lieguld?jums viena fisk?l? veseluma iekšien? no nodok?u viedok?a neb?s iesp?jams. T?d?j?di šaj? gad?jum? 1969. gada likuma 10.a pants nav piem?rojams, un procentu atskait?jumam ir tieša un nesaraujama saikne ar konsolid?ciju fisk?l? veseluma iekšien?.

35. N?derlandes vald?ba secina, ka apl?kotajai ties?bu normai nav piem?rojama sprieduma *X Holding* izn?kum? att?st?t? t? d?v?t? "katra elementa atseviš?as iztirz?jam?bas pieeja". Tom?r, ja Tiesa š?du pieeju izmantotu, atš?ir?go attieksmi var pamatot ar prim?ru visp?r?jo interešu apsv?rumu, proti, procentu atskait?juma ierobežojuma m?r?is esot liegt veidot ar saimnieciskiem apsv?rumiem nepamatotus m?ksl?gus veidojumus. Š? pas?kuma sam?r?gums esot nodrošin?ts ar 1969. gada likuma 10.a panta 3. punkt? nodok?a maks?t?jam pieš?irto iesp?ju pierd?t š?da m?ksl?ga veidojuma neesam?bu.

B. Lieta C?399/16

1. Par pirmo prejudici?lo jaut?jumu

36. Uz??mums *X NV* un Komisija balst?s uz to, ka saska?? ar N?derlandes ties?b?m uz??mumu ien?kuma nodok?a deklar?cij? nevar atskait?t val?tas kursa rad?tos zaud?jumus saist?b? ar t? l?dzdal?bu k?d? Apvienotaj? Karalist? re?istr?t? meitasuz??mum?. Nodok?u konsolid?cijas sist?m? šos pašus zaud?jumus b?tu iesp?jams atskait?t, ja meitasuz??mums b?tu re?istr?ts N?derland?, un š? realit?te ir objekt?vi sal?dzin?ma ar situ?ciju, k?d? ir N?derland? re?istr?ts uz??mums kop? ar N?derland? re?istr?tu meitasuz??mumu, kas veic savu darb?bu Apvienotaj? Karalist?. Atš?ir?ga attieksme pret analo?isk?m situ?cij?m ir š??rslis br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu.

37. Šo atš?ir?go attieksmi var?tu attaisnot tikai l?dzsvarota nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?juma starp dal?bvalst?m saglab?šana vai N?derlandes nodok?u sist?mas saska?ot?bas

saglabāšana.

38. Attiecībā uz pirmo attaisnojumu X NV un Komisija uzskata, ka Nīderlandes nodokļu ieturēšanas kompetence šajā jautājumā nav aizskarta. Nīderlandes uzņēmumam valūtas kursa radītie zaudējumi saistībā ar tādēļ dzīdālu kādā Apvienotajā Karalistē reālisti meitasuzņēmumam nav norādīti šīs meitasuzņēmuma grāmatvedībā, kas tiek noformēta sterili un mērci.

39. Attiecībā uz otro (iespējamo) attaisnojumu X NV un Komisija atgādina, ka, lai par todu atzītu nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšanu, ir jābūt tiešai saiknei starp nodokļu priekšrocības piešķiršanu, no vienas puses, un šīs priekšrocības kompensāciju ar konkrētu nodokļu uzlikšanu, no otras puses. Šajā lietā šādas saiknes starp priekšrocību (proti, valūtas kursa radīto zaudējumu atskaitījums) un iesniedzējtiesas minētajiem neizdevīgajiem nosacījumiem (14), nav.

40. Nīderlandes valdība uzskata, ka X NV vēlas izvairīties no 1969. gada likuma 13. pantā paredzētajām nelabvēlīgajām sekām (neiespējamību atskaitīt valūtas kursa radītos zaudējumus), tai pat laikā tomēr saņemot "līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa". Tomēr saskaņā ar Nīderlandes tiesību šo "līdzdalības atbrīvojuma no nodokļa" ierobežoto piemērošanu nevarētu panākt ar mētesuzņēmums, kura meitasuzņēmums ir rezidents.

41. Nīderlandes valdība apgalvo, ka spriedumos X Holding un Groupe Steria (15) Tiesa esot nospriedusi, ka vienā fiskālā veselumā ietilpstošo uzņēmumu individuāls peļņas un individuālo zaudējumu kompensācija tos pieskaitot mētesuzņēmumam, un grupas iekšējo darījumu izlīdzināšanās ir nesaraujami saistītas ar fiskālā veseluma izveidi, kurā nedz līdzdalībā kādā citā grupas uzņēmumā, nedz no šīs līdzdalības izrietošajiem bilances rezultātiem nebūtu nekādu fiskālu seku.

42. Iespēja veidot konsolidācijas grupu *a priori* nenozīmē pieširt nodokļu priekšrocību, lai novērstu valūtas kursa radīto zaudējumu risku, jo, lai arī Nīderlandes tiesību aktos ir aizliegts atskaitīt minētos zaudējumus, uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzē nav iekāuta arī valūtas kursa svārstību rezultātā gūtā peļņa. Tādējādi saistībā ar meitasuzņēmuma nerezidenta akcijām valūtas kursa dēļ radušos zaudējumu izslēgšana neradot šīs rēķus brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanai.

43. Turklāt valūtas kursa radītos zaudējumus konsolidācijas grupas taksācijā nevarot ņemt vērā, pat tad, ja netiek atzīts piemērot "līdzdalības atbrīvojumu no nodokļa". Tā kā ar akciju turēšanu saistītie faktori (peļņas sadalījums un akciju vērtības izmaiņas) nav iekāuti fiskālā veseluma gala bilancē, nekāds atskaitījums nevar veikt. Tāpēc attiecībā uz valūtas kursa radītajiem zaudējumiem pret mētesuzņēmumu ar meitasuzņēmumu nerezidentu neesot atšķirīgas attieksmes salīdzinājumā ar to, kāda ir pret mētesuzņēmumu ar meitasuzņēmumu rezidentu (ja tie abi ietilpst konsolidācijas grupā).

2. Par otro un trešo prejudiciālo jautājumu

44. Saistībā ar otro jautājumu uzņēmums X NV un Komisija norāda, ka saskaņā ar Nīderlandes tiesību mētesuzņēmumam ir piešķirta brīvība veidot ar saviem meitasuzņēmumiem rezidentiem konsolidācijas grupu un turklāt tam jāizvēlās ties, ar kuru no meitasuzņēmumiem to veidot. Konkrēto elementu ziņā attieksmei pret pārrobežu grupām nebūtu jābūt nelabvēlīgākai salīdzinājumā ar attieksmi, kāda ir pret gluži iekšzemes grupu. Proti, tādā kā salīdzināšanas pamatā ir valūtas kursa radīto zaudējumu atskaitījums saistībā ar nodokļu uzlikšanu iekšzemes izveidotajiem fiskālajiem veselumiem, attieksme pret mētesuzņēmumu ar ārvalstu meitasuzņēmumu nedrīkst būt nelabvēlīgāka.

45. Attiecībā uz trešo jautājumu X NV un Komisija apgalvo, ka prasītājs uzņēmums nedrīkst tikt aplūkots ar nodokli vairāk nekā tam atbilstošā fiskālā veseluma mētesuzņēmumu un meitasuzņēmumu iekājušā iekšzemes grupa.

46. Nīderlandes valdība uzskata, ka gan uz otro, gan uz trešo jautājumu ir jāatbild vienādi. Nav pieļaujams, ka mētesuzņēmums var izvēlēties to, kādus uzņēmumus un finanšu gadus iekāut fiktīvas konsolidācijas grupas deklarācijā. Ja šāda iespēja būtu, tā tiktu izmantota *a posteriori*, izmantojot jau pieejamo informāciju, kas ļautu vērtēt valūtas maiņas kursa likmes un izvēlēties ("cherry picking"), kuru meitasuzņēmumu un kurā finanšu gadā ir labāk iekāut grupā, tādējādi radot nodokļu bāzes samazināšanas risku.

IV. Tiesvedība Tiesā

47. Līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu Tiesas kancelejā ir iesniegti 2016. gada 18. jūlijā.

48. 2016. gada 9. augustā lietas C-398/16 un C-399/16 tika nolemts apvienot.

49. Rakstveida atbildes iesniedza X BV, X NV, Nīderlandes valdība un Eiropas Komisija. Tiesas sēdes rīkošana netika atzīta par vajadzīgu.

V. Vērtējums

Ievadatsvērums

50. Jautājumi, par kuriem Tiesai ir jālemj saistībā ar šo līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu, attiecas uz to, uzņēmumu grupu aplikšanu ar nodokli, kuram var tikt piemēroti dažādi nodokļu režīmi. Saskaņā ar vienu no šiem režīmiem katra grupā ietilpstošs vienība rīkojas kā neatkarīgs nodokļa maksātājs, proti, maksā nodokli par visiem iekāumiem pat tad, ja daļa no šiem iekāumiem ir gūta no darījumiem ar tās pašas grupas vienībām.

51. Savukārt citās tiesību sistēmās grupām ir dota iespēja izvēlēties maksāt nodokļus saskaņā ar pašu nodokļu konsolidācijas režīmu tādējādi, ka nodoklis grupai kā saimnieciskai vienībai (konkrēti, mētesuzņēmumam) tiek uzlikts tikai vienu reizi. Šā modeļa izpratnē darījumi starp grupas uzņēmumiem ir nodokļu jomā neitrāli, proti, tie netiek vērtēti, lai aprēķinātu nodokļa bāzi.

52. Šajā sākuma lietā ir izpildīts viens kopīgs nosacījums, ka mētesuzņēmums, kas ir rezidents Nīderlandē, deklarē, ka tā attiecībā mētesuzņēmumiem izrietošus finansiālus zaudējumus, kas tā uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā nav atskaitīti, kā to darīt liedz šīs dalībvalsts tiesību akti. Tas piebilst, ka tam būtu jāauts veikt šādu atskaitījumu, ja tas būtu varējis veidot fiskālu veselumu (konsolidācijas grupu) ar šiem meitasuzņēmumiem nerezidentiem.

53. Nīderlandes tiesību aktos ir paredzēts, ka nodokļu konsolidācijas režīmu uzņēmumu

grupam var piemērot tikai tad, ja tajās veido uzņēmumi, kas ir rezidenti Nīderlandē. Uzņēmumi nerezidenti to nevar izmantot. Kā jau esmu norādījis (16), spriedumā *X Holding* Tiesa ir nospriedusi, ka Nīderlandē rezidentu meitasuzņēmuma zaudējums nevar tikt vērā, lai samazinātu mētesuzņēmuma nodokļu bāzi, jo saskaņā ar Nīderlandes tiesību konsolidāciju var izmantot tikai uzņēmumi rezidenti. Tiesa ir nospriedusi, ka šo atšķirīgo attieksmi attaisno līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetencei sadalījums starp dalībvalstīm.

54. *Hoge Raad* (Augstākā tiesa) spriedumu *X Holding* interpretēja tādējādi, ka EKL 43. un 48. pantam nav pretrunā ne tikai “no fiskālā veseluma bērtības izrietošs (un tikai uz uzņēmumiem rezidentiem attiecināms) sekas, ka zaudējums var kompensēt fiskālā veseluma ietvaros, bet arī cita veida no konsolidācijas izrietoša atšķirīga attieksme maksājuma nodokļa apmēra noteikšanā”. Ar šiem spriedumiem “*Hoge Raad* (Augstākā tiesa) ir aizliegusi nodokļa maksājumiem, atsaucoties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, pēc izvēles baudīt priekšrocības, ko rada atsevišķi ar fiskālā veseluma (konsolidācijas) bērtību tieši saistīti elementi” (17).

55. Tādējādi tiesa *a quo* uzskata, ka no sprieduma *X Holding* varot izsecināt noteikumu par “visu vai neko”, proti, ka nav iespējams izvēlēties tikai atsevišķas no fiskālā veseluma režīma izrietošās sekas. Jebkura priekšrocība, kas izriet no tā, ka tiek veidots fiskāls veselums ar meitasuzņēmumiem rezidentiem, esot attaisnota, jo attiecībā uz fiskālu veselumu nav iespējams pieņemt “katra elementa atsevišķas iztīrījuma” pieeju”. Tādējādi tika izslēgta iespēja nodokļu konsolidācijas sekas attiecināt arī nerezidentu vienību.

56. Tas, ko vēlāk Tiesas nolūmi spriedumos *Groupe Steria* un *Finanzamt Linz* (18), izraisīja iesniedzējtiesas šaubas. Šajās divās lietās Tiesas aizliegtā atšķirīgā attieksme skāra tieši “atsevišķus elementus” (izdevumus un maksu par mētesuzņēmuma līdzdalību pirmajā gadījumā un nemateriālo vērtības norakstīšanu otrajā gadījumā) attiecībā starp mētesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem rezidentiem un nerezidentiem uzņēmumu grupu aplikšanas ar nodokļiem kontekstā.

57. Konkrēti, spriedumā *Groupe Steria* Tiesa ir nospriedusi, ka “cit[as] nodokļu priekšrocīb[as], nevis zaudējumu nodošan[a] grupas, kas tiek vienoti aplikta ar nodokļiem, ietvaros” ir jāvērtē atsevišķi. Tikai veicot šo vērtējumu, esot iespējams noteikt, “vai dalībvalsts šīs priekšrocības var paredzēt tikai uzņēmumiem, kuri ir grupas, kas tiek vienoti aplikta ar nodokļiem, dalībnieki, un tādā izslēgt šos uzņēmumus pārrobežu situācijās” (19).

58. Ēmot vērā šo premisu, veikšu prejudiciālo jautājumu izvērtējumu, kura noslēgumā būs jārod risinājums tam, vai šajās abās lietās piemērotie Nīderlandes tiesību akti iespējami ir nesaderīgi ar LESD 49. pantu, kurā ir noteikts pienākums novērst šķēršļus brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

59. Izmantošu metodi, ko Tiesa piemēro ikreiz, kad tā analizē uzdotos prejudiciālos jautājumus saistībā ar tiešajiem nodokļiem lietās, kas ir līdzīgas izskatāmajām. Šā analīzei pa posmiem jeb secīgi tiek veikta tālāb, lai vispirms identificētu attiecīgo brīvību un iespējami radušos tās ierobežojumu. Otrajā posmā tiek salīdzinātas aplūkojamās situācijas, lai noskaidrotu, vai tajās ir bijusi atšķirīga attieksme – un tālāb ir sīki jāizvērtē šo attieksmi nosakošais valsts tiesiskais regulējums. Visbeidzot tiek noskaidrots, vai šā attieksme ir iespējami attaisnota ar kādiem primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem un vai attiecīgo brīvību ierobežojošais valsts pasākums ir samērīgs.

60. Uzreiz jānorāda, ka atšķirīga attieksme nodokļu jomā pret rezidentiem un nerezidentiem meitasuzņēmumiem mētesuzņēmuma valstī var radīt šķērslī minētajam mētesuzņēmumam īstenot brīvību veikt uzņēmējdarbību, atturot to no meitasuzņēmumu dibināšanas citās dalībvalstīs (20). Tāpēc runa ir par LESD 49. pantu, un šā atšķirīgā attieksme pret rezidentiem

un nerezidenti meitasuzņēmumiem ir tajā noteiktās brīvības ierobežojums.

61. Lai atšķirīgā attieksmē būtu saderīga ar Līguma noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību, tai ir jāattiecas uz objektīvi nesaldzinām situācijām vai tai ir jābūt attaisnotai ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem (21). Pat ja šāds pasākums būtu attaisnots, ir nepieciešams, lai tā īstenošana būtu piemērota attiecīgā mērķa sasniegšanai un nepārsniegtu tā sasniegšanai vajadzīgo (22).

B. Par lietu C-398/16

62. Kopumā attiecīgās lietas apstākļi ir attiecības, kurās ir iesaistīti trīs tās pašas grupas uzņēmumi, kas ir dažādu Savienības valstu rezidenti. Pirmkārt, Zviedrijas uzņēmums piešķirā Nīderlandes uzņēmumam aizdevumu ar procentiem. Otrkārt, šis Nīderlandes uzņēmums ieguldīja šā aizdevuma kapitālu, lai iegādātos Itālijā reģistrēta meitasuzņēmuma akcijas.

63. Strīds rodas tāpēc, ka Nīderlandes uzņēmums savā uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā vālas atskaitīt tās pašas grupas uzņēmumam maksājamo procentu summu.

64. Vispārīgi ar 1969. gada likuma 10.a panta 2. punktu ir aizliegts veikt atskaitījumu, ja aizdevums ir izsniegts starp vienas un tās pašas grupas uzņēmumiem (saistītiem uzņēmumiem). Tomēr šo ierobežojumu var apiet, ja šie saistītie uzņēmumi izvālas maksāt nodokļus kā konsolidācijas grupā vai fiskālā veselums.

65. Saskaņā ar Nīderlandes tiesbūm konsolidācijas grupu izveido ir piemērojami šādi principi:

- uzņēmumiem, kas veidos konsolidācijas grupu ir izvēles brīvība (23);
- šā iespēja veidot konsolidācijas grupu ir dota tikai uzņēmumiem, kas ir rezidenti Nīderlandē (24).

66. Līguma sniegtā prejudiciālu nolikumu 2.8.3. punktā minētā atšķirīgā attieksmē izriet no tā, ka gadījumā, ja meitasuzņēmums būtu reģistrēts Nīderlandē, to būtu bijis iespējams kopā ar Nīderlandes uzņēmumu iekāut fiskālā veselumā. Šādā gadījumā 1969. gada likuma 10.a pants nebūtu piemērojams, un aizdevuma procenti būtu atskaitīti.

67. Tāpēc ieguldījums, lai iegādātos visu meitasuzņēmuma rezidenta kapitālu, kā arī pievilcīgāks salīdzinājums ar ieguldījumu, lai iegādātos meitasuzņēmuma nerezidenta kapitālu: akciju vai līdzdalības iegādei saņemtais aizdevuma finansējums izmaksas (procenti) ir atskaitāmas pirmajā, tādu ne otrajā gadījumā.

68. Vai šīs ir situācijas salīdzināmas? Tiesa ir sniegusi apstiprinošu atbildi, aplūkojot konkrēti tos pašus Nīderlandes tiesību aktus (1969. gada likuma 15. pants), kas piemērojami šiem abiem līgumiem sniegtā prejudiciālu nolikumu.

69. Spriedumā *X Holding* Tiesa ir norādījusi, ka “mātes sabiedrības rezidentes, kas vālas veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar meitas sabiedrību rezidenti, un mātes sabiedrības rezidentes, kas vālas veidot šādu vienību ar meitas sabiedrību nerezidenti, situācijas, kuras vālas nodokļu režīma, kāds tiek aplūkots pamata lietā, mērķi, ir objektīvi salīdzināmas, jo gan viena, gan otra sabiedrība vālas izmantot šā režīma priekšrocības, kas it paši ļauj vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām integrēto sabiedrību peļņu un zaudējumus konsolidēt mātes sabiedrības līmenī un grupas iekšienē veiktajiem darījumiem saglabāt fiskāli neitrālu raksturu” (25).

70. Spriedums *X Holding* attiecās uz mātesuzņēmuma iespēju atskaitīt meitasuzņēmuma

zaudējums, tādēļ emotīvā meitasuzņēmuma bilanci vispārskata gadā. Lai arī atskaitījums, uz kuru tiek pretendēts šajā lietā, nav identisks (26), uzskatu, ka arī šīs abas situācijas ir objektīvi salīdzināmas, jo runa ir par meitasuzņēmuma finansiālajiem izdevumiem, kas ir saistīti ar tās līdzdalību meitasuzņēmumā, neatkarīgi no konsolidācijas esamības.

71. Turklāt tai ir zināma līdzība ar lietu *Groupe Steria*. Tajā tika nopriests, ka konsolidācijas sistēmā tika saukta "izdevumu un izmaksu proporcija" (kas bija meitasuzņēmuma ar tās līdzdalību meitasuzņēmumā saistītie izdevumi) bija atskaitīma konsolidācijas režīmā, no kura bija izslēgti meitasuzņēmumi nerezidenti. Šeit tiek iztīrīts jautājums par citiem meitasuzņēmuma izdevumiem (aizdevuma procenti), lai noskaidrotu, vai to atzīšana par neatskaitāmiem brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanu padara nepievilcīgu tik pat lielā mērā.

72. Tādējādi, neuzskatu, ka, emotīvā tiesas *a quo* piesaukto "katra elementa atsevišķas iztīrījamības pieeju", var noliegt situāciju salīdzināmbu un tādējādi atšķirīgu attieksmi pret analoģisku rīcību nodokļu jomā.

73. Atšķirīgā attieksmē objektīvi salīdzināmās situācijas esot pierādītai, ir jānoskaidro, vai ir kļūds primārs vispārējais interešu apsvērumš, kas to attaisno. Šajā ziņā iesniedzējtiesa atsaucas uz Nīderlandes nodokļu konsolidācijas režīma saskaņotību.

74. Tiesa spriedumā *Groupe Steria* noprieda, ka, "lai uz šādu pamatojumu balstītos arguments būtu atbalstāms, ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāšanu ar konkrētu nodokļu atvilkumu, turklāt, izvērtējot šīs saiknes tiešo raksturu, ir jāņem vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis (spriedums [2014. gada 13. marts,] *Bouanich*, C-375/12, EU:C:2014:138, 69. punkts un tajā minētā judikatūra)" (27).

75. Nedz līgumā sniegt prejudiciālu nolikumu, nedz Nīderlandes valdības argumentos nerodu pietiekamus motīvus, lai pieņemtu šo attaisnojumu. Faktiski ar šīs valdības argumentiem (28) drēzāk ir veicināta sprieduma *X Holding* piemērošana "bez ierobežojumiem", noraidot "katra elementa atsevišķas iztīrījamības pieeju". Turklāt, minot spriedumu *Groupe Steria*, tika viengrībi atsaucas uz nepieciešamību saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm – šo jautājumu sākā neiztīrējot (nepaskaidrojot, kāpēc šajā gadījumā būtu šāda nelīdzsvarotība).

76. Lietā C-398/16 Nīderlandes valdības apgalvojums, ka nodokļu konsolidācijas režīmā ir ietverta saskaņota priekšrocība un neizdevīgāku nosacījumu pakete, ir pārņemrīgi vispārīgi. Kā esmu norādījis, tajā nav rodama nekāda pārliecinoša informācija, no kuras izrietētu tas, kā konkrēti šis režīms saskaņotību izjauc no meitasuzņēmuma saņemto aizdevuma procentu atskaitījums.

77. Sākā izklāstīti ir šīs valdības apsvērumi par cēņu pret izvairīšanos no nodokļu maksēšanas kā primāru vispārējais interešu apsvērumu (uz kuriem līguma sniegt prejudiciālu nolikumu 2.8.6. punktā iesniedzējtiesa gan neatsaucas). Tā paskaidro, ka 1969. gada likuma 10.a panta mērķis ir liegt dibināt mērķslēgus veidojumus, kam nav patiesu saimnieciskiem iemeslu, bet kas tiek izveidoti tikai tāpēc, lai izvairītos no iekasājamo nodokļu par Nīderlandes teritorijā gāto peņņu, maksēšanas (29).

78. Šajā ziņā Nīderlandes valdība apgalvo, ka piešķirt nodokļa maksājumu *a posteriori* izvēles iespēju nozīmētu dot priekšroku nodokļu ziņā izdevīgākajai izvēlei. Tomēr attiecībā uz jautājumu par aizdevuma procentu atskaitījumu šis apgalvojums ir izklāstīts ļoti lakoniski (nedaudz plašāk tas ir izklāstīts saistībā ar lietā C-399/16 aplūkotojām zaudējumiem).

79. Tāda tiesību norma kā 1969. gada likuma 10.a panta 2. punkts, kas ir paredzēta, lai

apkarotu kr?pšanu nodok?u jom?, faktiski var?tu attaisnot k?dus br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojumus (30). K? paskaidro N?derlandes vald?ba, lai ar? no grupas uz??muma sa?emt?s dividendes palielina nodok?u b?zi, aizdevuma procenti starp šiem pašiem uz??mumiem to samazina. T?p?c past?v zin?ms risks attiec?b? uz nodok?u b?zes integrit?ti, un v?lme ir nov?rst ie??mumu “izl?dzin?šanas” aizdevumu ar procentiem d??, kas, neraugoties uz to, ka tie netiek iek?auti sa??m?ja nodok?u b?z?, dod iesp?ju samazin?t to par šo procentu summu.

80. Turkl?t 1969. gada likuma 10.a pants ir piem?rojams attiec?b?m starp grupas uz??mumiem neatkar?gi no t?, vai tie ir vai nav rezidenti N?derland?. T?d?? gr?t?bas nerodas no š?s ties?bu normas, jo, apkarojot izvair?šanas no nodok?u maks?šanas, taj? tiek nodrošin?ta vien?da attieksme gan pret rezidentiem, gan pret nerezidentiem.

81. Tom?r šo paskaidrojumu atsp?ko apst?klis, ka šis m?r?is nov?rst izvair?šanas no nodok?u maks?šanas nesar uz??mumus rezidentus, kas ir izv?l?jušies maks?t nodok?us nodok?u konsolid?cijas rež?m?. Š?s ties?bu normas past?v?šanu, protams, var izskaidrot ar c??u pret izvair?šanas no nodok?u maks?šanas, bet ir gr?ti saprast, k?p?c ir tik atš?ir?ga attieksme pret attiec?b?m starp vienas grupas uz??mumiem atkar?b? no t?, vai tie izmanto nodok?u konsolid?cijas rež?mu. Grupas iekšien? izsniegto aizdevumu procenti parasti nav atskait?mi neatkar?gi no t?, kur? valst? uz??mumi ir rezidenti, savuk?rt konsolid?cijas grupas tos var atskait?t.

82. Nodok?u konsolid?cijas gad?jum? N?derlandes uz??mums (m?tesuz??mums), kas ir izsniedzis aizdevumu N?derlandes meitasuz??mumam, var atskait?t procentus. Savuk?rt, ja m?tesuz??mums šo pašu aizdevumu izsniedz It?lij? re?istr?tam meitasuz??mumam, konsolid?cija nav iesp?jama un procenti nav atskait?mi. Izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas perspekt?v?, ja tas, ko v?las pan?kt, ir nov?rst, ka m?ksl?gi tiek samazin?ta N?derland? re?istr?ta m?tesuz??muma nodok?a b?ze, nav saprotams, k?p?c tas ir pie?aujams tikai N?derlandes uz??mumiem, ta?u aizliegts treš?s dal?bvalsts uz??mumam: izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas ir iedom?jama k? pirmaj?, t? ar? otraj? gad?jum?.

83. ?sum? sakot, neuzskatu, ka c??a pret izvair?šanas no nodok?u maks?šanas ir prim?rs visp?r?jo interešu apsv?rums, kas ?auj attaisnot atš?ir?gu attieksmi, jo tieši N?derland? paredz?t? nodok?u konsolid?cija ir t?, kas paver uz??mumu rezidentu grup?m iesp?ju izmantot likum?gu priekšroc?bu, to savuk?rt liedzot grup?m, kur?s ir uz??mumi nerezidenti (31).

84. Turkl?t gluži t?pat k? var?tu konstat?t, vai zem aizdevuma pieš?iršanas starp m?tesuz??mumu un meitasuz??mumu rezidentu sl?pjas saimnieciski ?sti neizskaidrojams m?ksl?gs veidojums, kurš ir rad?ts, lai nepamatoti samazin?tu m?tesuz??muma nodok?u slogu (32), nesaprotu, k?p?c t?d? paš? veid? nevar?tu p?rbaud?t attiec?bas ar meitasuz??mumu nerezidentu. Š? iesp?ja katr? konkr?t? gad?jum? pierd?t attiec?go ekonomisko realit?ti *a priori* ir kategoriski liegta tiesiskaj? regul?jum?, kur? tas uz??mumiem nerezidentiem gluži vienk?rši nav at?auts, aizliedzot tiem izmantot N?derland? esošo grupu konsolid?cijas rež?mu.

85. Visbeidzot tostarp Tiesa spriedum? *Euro Park Service* (33) jau ir nospriedusi, ka “visp?rpiem?rojamās ties?bu normas ieviešana, ar ko autom?tiski tiek liegta nodok?u priekšroc?ba attiec?b? uz noteikt?m oper?ciju kategorij?m, nenoskaidrojot, vai nodok?u nemaks?šana vai izvair?šan?s no nodok?iem ir vai nav faktiski notikusi, p?rsniegtu to, kas ir nepieciešams, lai nov?rstu š?du nodok?u nemaks?šanu vai izvair?šanas no nodok?iem [..]”.

C. Par lietu C?399/16

86. Pirms izskat?šu šaj? liet? uzdotos prejudici?los jaut?jumus, manupr?t, ir j?izkl?sta divi apsv?rumi. Pirmais apsv?rums ir par to, cik liels tieši ir to val?tas kursa rad?to zaud?jumu apm?rs,

kas izriet no m?tesuz??mumam piederoš?s l?dzdal?bas savos meitasuz??mumos nerezidentos gad?jumos, kad tie izmanto daž?das val?tas.

87. Uzskatu, ka šaj? zi?? ir pamatots N?derlandes vald?bas veiktais nians?jums, noš?irot “meitasuz??mumam val?tas kursa rad?tos zaud?jumus” no “val?tas kursa rad?tajiem zaud?jumiem saist?b? ar meitasuz??mumu”. Pirmie no tiem ir zaud?jumi, kas radušies saist?b? ar meitasuz??muma ieguld?jumiem ?rvalstu val?t? un ir atspogu?oti min?t? meitasuz??muma bilanc?. Savuk?rt “val?tas kursa rad?tie zaud?jumi saist?b? ar meitasuz??mumu” vismaz no gr?matved?bas viedok?a samazina m?tesuz??muma ieguld?juma v?rt?bu meitasuz??muma akcij?s (?rvalstu val?t?) un tiek atspogu?oti m?tesuz??muma bilanc?.

88. Šaj? liet? val?tas kursa rad?tajiem zaud?jumiem ir tieša saikne ar akciju v?rt?bu, nevis ar bilances rezult?tiem, kas izriet no meitasuz??muma veiktajiem ieguld?jumiem. T?p?c runa ir par otro no ab?m min?taj?m iesp?j?m.

89. Otrais apsv?rums attiecas uz m?tesuz??mumam meitasuz??mum? piederoš?s l?dzdal?bas v?rt?bas samazin?jumu vai pieaugumu, ko var ietekm?t val?tas kursa sv?rst?bas. Šo faktoru var apl?kot no diviem skatupunktiem: a) š?s v?rt?bas mai?a laik?, kad akcijas pieder m?tesuz??mumam un b) v?rt?bas mai?a akciju atsavin?šanas br?d?, proti, starp?ba starp ieg?des un atsavin?šanas v?rt?bu.

90. Manupr?t, šaj? jaut?jum? l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu nav visai skaidrs: pirmaj? prejudici?laj? jaut?jum?, š?iet, ir apl?kots akciju ?pašnieka mai?as gad?jums, savuk?rt trešais jaut?jums attiecas uz laikposmu, kur? min?t?s akcijas neatsavin?tas pieder?ja m?tesuz??mumam.

91. T?d?j?di, lai pien?c?gi noteiktu iztirz?jam?s t?mas aprises, atbildei uz pirmo jaut?jumu b?s j?attiecas uz v?rt?bas samazin?jumu akciju atsavin?šanas br?d? esoš? val?tas kursa d??; savuk?rt atbildei uz trešo jaut?jumu j?attiecas uz šo akciju v?rt?bas samazin?jumu laik?, kam?r t?s pieder?ja m?tesuz??mumam, proti, akciju v?rt?bas samazin?juma konstat?jumu tikai gr?matved?bas uzskaites vajadz?b?m.

1. Par pirmo prejudici?lo jaut?jumu

92. Atbilstoši pušu, it ?paši pras?t?ja pamatliet?, teiktajam, str?ds rodas t?p?c, ka val?tas kursa rad?tie zaud?jumi, kas tika konstat?ti br?d?, kad *A Holdings UK* akcijas tika ieguld?tas t? meitasuz??mum? C, p?c to dom?m, b?tu bijuši atskait?mi, ja *X NV* b?tu var?jis Apvienotaj? Karalist? re?istr?to meitasuz??mumu iek?aut sav? konsolid?cijas grup? (34).

93. Iemesls tam ir tas, ka ar 1969. gada likuma 13. pantu ir ieviests t? sauktais “l?dzdal?bas atbr?vojums no nodok?a”: apr??inot uz??muma pe??u, netiek ?emtas v?r? no l?dzdal?bas g?t? pe??a, nedz ar? ar šo akciju ieg?di vai atsavin?šanu saist?tie izdevumi. Tom?r šis noteikums nav piem?rojams nodok?u konsolid?cijas gad?jum?.

94. Iesniedz?jtiesa konstat? atš?ir?gu attieksmi, nor?dot, ka N?derland? re?istr?ts m?tesuz??mums “saist?b? ar summu, ko tas ir ieguld?jis k?d? cit? dal?bvalst? re?istr?t? meitasuz??mum?, nevar ?emt v?r? val?tas kursa rad?tos zaud?jumus, savuk?rt tas t? b?tu var?jis r?koties, ja min?tais meitasuz??mums kop? ar min?to [N?derland?] re?istr?to m?tesuz??mumu b?tu ietilpis fisk?l? veselum? – kuram piem?t N?derlandes ties?b?s paredz?tajam fisk?lajam veselumam rakstur?g?s ?paš?bas –, t?p?c ka tie b?tu š?di konsolid?ti vien? fisk?l? veselum?”.

95. T?p?c pirmš?ietami b?tu konstat?jama atš?ir?ga attieksme, kas iesp?jami ierobežo br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu. Š? atš?ir?g? attieksme var?tu b?t sader?ga ar šo br?v?bu reglament?jošaj?m LESD ties?bu norm?m tikai tad, ja t? attiektos uz objekt?vi nesal?dzin?m?m

situ?cij?m vai ar? to attaisnotu k?ds prim?rs visp?r?jo interešu apsv?rums.

96. *Hoge Raad* (Augst?k? tiesa) šo probl?mu pied?v? risin?t trej?di: a) piem?rojot past?v?giem dibin?jumiem ?rvalst?s piem?rojamo nodok?u rež?mu, b) meitasuz??mumiem rezidenti?m izmantojot val?tu, kas nav euro, un c) nodok?u b?zes apr??in? ne?emot v?r? nedz val?tas kursa rad?tos zaud?jumus, nedz š? kursa rezult?t? iesp?jami g?to pe??u.

97. Es izskat?šu p?d?jo no šiem trijiem risin?jumiem, bez nepieciešam?bas apl?kot pirmos divus min?tos. Šaj? zi?? iesniedz?jtiesa pamatoti atsaucas uz Tiesas judikat?ru spriedumos *Deutsche Shell* (35) un *X* (36). Balstoties uz šo judikat?ru, t? apgalvo, ka neiesp?jam?bu atskait?t val?tas kursa sv?rst?bu rad?tos zaud?jumus var?tu pamatot apst?klis, ka val?tas mai?as rezult?t? iesp?jami g?t? pe??a ar? netiek ?emta v?r?. Š?s nost?jas (37) pamatojums esot rodams sprieduma *X* 38., 40. un 41. punkt? un ?ener?ladvok?tes J. Kokotes [*J. Kokott*] šaj? liet? sniegtajos secin?jumos (38)

98. Str?ds, uz kuru ir rasta atbilde spriedum? *X*, ar? attiec?s uz val?tas kursa sv?rst?bu rezult?t? rad?t? akciju v?rt?bas samazin?juma atskait?šanu. Zviedrijas ties?bu akti, lai ar? tajos patieš?m bija aizliegts atskait?t val?tas kursa sv?rst?bu rezult?t? rad?tos zaud?jumus, ja m?tesuz??mums par zem?ku cenu p?rdeva sev piederoš?s sava meitasuz??muma nerezidenta akcijas, š?d? ce?? izrais?tais šo akciju v?rt?bas pieaugums ar? netika aplikts ar nodokli.

99. Tiesa nor?d?ja, ka “š?dos apst?k?os no LESD noteikumiem par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu nevar secin?t, ka šai dal?bvalsti – turkl?t asimetriski – b?tu j??steno sava kompetence nodok?u jom?, lai ?autu atskait?t zaud?jumus, kas radušies dar?jumos, kuru rezult?ti, pat ja tie b?tu pozit?vi, jebkur? gad?jum? netiktu aplikti ar nodokli”. No t? tika secin?ts, ka “LESD 49. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas pie?auj t?dus dal?bvalsts nodok?u ties?bu aktus, saska?? ar kuriem no uz??mumu ien?kuma nodok?a princip? tiek atbr?vots kapit?la pieaugums, kas g?ts no l?dzdal?bu apliecinoš?m da??m, un attiec?gi netiek atskait?ti kapit?la zaud?jumi saist?b? ar t?d?m da??m, pat ja šos kapit?la zaud?jumus ir izrais?juši val?tas kursu sv?rst?bu d?? radušies zaud?jumi” (39).

100. Ja vien neesmu nepareizi izpratis N?derlandes ties?bu aktus, uz kuriem ir atsauce l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu šaj? liet?, attiec?b? uz “l?dzdal?bas atbr?vojumu no nodok?a” un p?r?j?m norm?m par nodok?u uzlikšanu v?rt?bas pieaugumam vai samazin?jumam val?tas kursa sv?rst?bu d??, kas ietekm? meitasuz??mumu nerezidentu akciju v?rt?bu, uzskatu, ka taj? ir piem?rojams t?ds pats risin?jums k? spriedum? *X*.

101. Lai ar? liet? *X*, C/686/13, konflikts rad?s saist?b? ar attiec?b?m starp m?tesuz??mumu un t? meitasuz??mumu, kas neietilpa konsolid?cijas grup?, neuzskatu par neatbilst?gu izskat?maj? liet? piem?rot min?taj? liet? pasludin?to spriedumu. Manupr?t, izš?iroša noz?me ir tam, ka t?dos pašos apst?k?os k? šaj? liet? val?tas kursa sv?rst?bu d?? g?t? pe??a ar? netika iek?auta uz??mumu ien?kuma nodok?a b?z?. Proti, izsakoties iesniedz?jtiesas v?rdiem, tas ir gad?jums, kad “nav ?emami v?r? nedz val?tas mai?as kursa rezult?t? g?t? pe??a, nedz t? rad?tie zaud?jumi” (40).

102. Ja tas t? ir – k?, š?iet, nor?da valsts tiesa, izkl?stot savas valsts ties?bas, un kam piekr?t N?derlandes vald?ba – ar atš?ir?go attieksmi pret zaud?jumiem, kas ir radušies t?p?c, ka m?tesuz??mumam piederošo meitasuz??muma nerezidenta akciju v?rt?ba ir samazin?jusies, ja meitasuz??mumu nevar iek?aut konsolid?cijas grup?, br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu netiek ierobežota, un tas t? ir to pašu iemeslu d??, kurus Tiesa jau ir izkl?st?jusi spriedum? *X*.

103. Atbilde uz šo prejudiciālo jautājumu neaauj aplūkot par jos divus tiesas *a quo* uzdotos jautājumus. Tomēr šū sumā izskatīšu tos kopīgi (atbilstoši tam, kā to dara Nīderlandes valdība) gadījumā, ja Tiesa nolemtu uz pirmo jautājumu sniegt apstiprinošu atbildi.

2. Par otro un trešo prejudiciālo jautājumu

104. Ja mētesuzņēmums varētu ēemt vērā savus zaudējumus, kas radušies saistībā ar tam meitasuzņēmuma nerezidentas piederošo akciju vērtības samazinājumu valūtas kursa svārstību dēļ, iesniedzītāja vēlas noskaidrot: a) vai šo iespēju var izmantot arī "(viens vai vairāki) attiecīgajam mētesuzņēmumam netieši – ar šo meitasuzņēmuma starpniecību – piederošie un Eiropas Savienībā reģistrētie tiešie un netiešie meitasuzņēmumi"; un v) vai ir jāiekauj tikai vērtības samazinājumi, kas "radušies gados, uz kuriem attiecas strīds", vai arī citos iepriekšjos pārskata gados?

105. No šīs lietas materiālos rodamā tiesiskā regulējuma, šīet, izriet, ka Nīderlandes tiesbūs izveidotajā konsolidācijas režīmā ir dota iespēja izvēlēties grupā (kas tiek uzskatīta par fiskālu veselumu) iekāujamos un neiekāujamos uzņēmumus (41). Tādējādi principā nebūtu iemeslu liegt meitasuzņēmumiem nerezidentiem to, kas ir atbūts rezidentiem.

106. Tomēr pamatlieta attiecas tikai uz valūtas kursa svārstību radīto zaudējumu saistībā ar noteikta meitasuzņēmuma nerezidenta akcijām iekāušānu. No tē izriet, ka otrā jautājuma saturs ir drīzāk hipotētisks: tajā ir iztirzāta iespēja iekāut konsolidācijas grupā Apvienotajā Karalistē reģistrētu meitasuzņēmumu un nevis kādu citu tiešu vai netiešu meitasuzņēmumu. Šādi formulēts šis jautājums kāst nepieēmams.

107. Tāpat arī neuzskatu, ka Tiesa varētu sniegt lietderīgu atbildi uz trešo prejudiciālo jautājumu. Faktiski neviena no pusēm neierosina, ka tas būtu jādara tieši, pamatojoties uz Savienības tiesbūm. Arī prasītājs pamatlietā (X NV) apgalvo, ka jautājuma atrisinājums drīzāk ir rodams nevis Savienības tiesbūs, bet gan valsts tiesbūs, jo ar nodokli apliekamās gada peļļas jēdziens ir definēts valsts tiesbū normās.

108. Atgādināšu, ka konceptuāli varētu nošķirt akciju vērtības samazinājumu laikā, kad tās ir *A Holdings BV* pašūmā, un to vērtības to samazinājumu atsavināšanas laikā. Jautājums, šīet, ir par akciju vērtības kā kapitāla samazinājumu valūtas kursa svārstību dēļ.

109. Ja arī grāmatvedībā ir jāatspoguā informācija par uzņēmuma finansiālo stāvokli konkrētā datumā, akciju vērtības samazinājumu grāmatvedībā var atspoguāot arī dažādiem kritērijiem. Ciktāl šīs akcijas ir ieguldītāja uzņēmuma aktīvū sastāvdaļa, to vērtības samazinājums uzņēmuma grāmatvedībā var tikt atspoguāots, piemēram, veicot attiecīgos pielāgojumus, lai tos iegrāmatotu kā vērtības samazinājuma dēļ radītos zaudējumus.

110. Ciktāl akciju vērtība ir norādīta valūtā, ko neizmanto mētesuzņēmums, valūtas kursa izmaiņas var izraisīt vairāk vai mazāk pastāvīgas ekonomiskas svārstības. Tomēr, lai šīs svārstības ietekmētu uzņēmumu ienākuma nodokli būzi, parasti būtu jārodas faktiskiem ekonomiskiem zaudējumiem.

111. Tiesa nevar analizēt, vai akciju vērtības samazinājuma iegrāmāšana ietekmā nodokli būzes aprēķināšanu saskaā ar valsts tiesbūm. Iesniedzītīesai saskaā ar tās tiesisko regulējumu nodokli jomā ir jānosaka, vai ir radušies faktiski ekonomiskie zaudējumi, kas mētesuzņēmuma bilances rezultātus ietekmā tikai akciju atsavināšanas gadā vai katrā iepriekšējā pārskata gadā (42).

VI. Secinājumi

112. Ēmot vār? iepriekš minēto, iesaku Tiesai uz *Hoge Raad der Nederlanden* (Nēderlandes Augstākā tiesa) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

“LESD 49. pantam:

- pretrun? ir tēds valsts tiesiskais regulējums, saska?? ar kuru kād? dalībvalst? reīstrēts mētesuz??mums nevar atskaitēt procentus par aizdevumu saistēb? ar kapitāla ieguldījumiem kād? cit? dalībvalst? dibinēt? meitasuz??mum?, lai ar? tas būtu varējis tos atskaitēt gadījum?, ja meitasuz??mums būtu bijis reīstrēts taj? paš? dalībvalst?, kur? ir reīstrēts mētesuz??mums;
- nav pretrun? tēds valsts tiesiskais regulējums, saska?? ar kuru kād? dalībvalst? reīstrēts mētesuz??mums nevar no savas pe??as atskaitēt valētas kursa svērstēbu rezultēt? radētos zaudējumus (kapitāla vērtēbas samazinājumu) saistēb? ar savas lēdzdalēbas kād? cit? dalībvalst? reīstrēt? meitasuz??mum? vērtēbu, ja šaj? tiesiskaj? regulējum? simetriski ar nodokli netiek aplikta šo svērstēbu rezultēt? gēt? pe??a (kapitāla vērtēbas pieaugums).”

1 – Oriēinēlvaloda – spēu.

2 – Skat. it ēpaši spriedumus, 1998. gada 16. jēlijs, *ICI* (C?264/96, EU:C:1998:370); 1999. gada 18. novembris, *X un Y* (C?200/98, EU:C:1999:566); 2001. gada 8. marts, *Metallgesellschaft u.c.* (C?397/98 un C?410/98, EU:C:2001:134); 2003. gada 18. septembris, *Bosal* (C?168/01, EU:C:2003:479); 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C?446/03, EU:C:2005:763); 2008. gada 17. janvēris, *Lammers & Van Cleeff* (C?105/07, EU:C:2008:24); 2008. gada 27. novembris, *Papillon* (C?418/07, EU:C:2008:659); 2012. gada 6. septembris, *Philips Electronics UK* (C?18/11, EU:C:2012:532); 2014. gada 1. aprēlis, *Felixstowe Dock and Railway Company u.c.* (C?80/12, EU:C:2014:200); 2015. gada 3. februēris, Komisija/Āpvienot? Karaliste (C?172/13, EU:C:2015:50); 2015. gada 6. oktobris, *Finanzamt Linz* (C?66/14, EU:C:2015:661), un 2017. gada 17. maijs, *X* (C?68/15, EU:C:2017:379).

3 – Spriedumi, 2010. gada 25. februēris, *X Holding* (C?337/08, turpmēk tekst? – “spriedums *X Holding*”, EU:C:2010:89), un 2014. gada 12. jēnijs, *SCA Group Holding u.c.* (no C?39/13 lēdz C?41/13, EU:C:2014:1758).

4 – Skat. 18. un 43. punktu.

5 – C?386/14, EU:C:2015:524; turpmēk tekst? – “spriedums *Groupe Steria*”.

6 – Turpat, 27. punkts.

7 – Turpat, 27. punkta beigās.

8 – Lietoju apzēmētju “Nēderlandes” (vai Itēlijas, Zviedrijas utt.), lai ar? patiesēb? pareizēk būtu runēt par “uz??mumu nerezidentu” Nēderland? vai katr? no attiecēgajēm valstēm.

9 – Akciju gējums bija daudz sarežētēks un bez nepieciešamēbas aprakstēt citus papildu darējumus var tikt ēsum? izklēstēts šādi: 2009. gada 12. februēr? *A Holdings BV* sev piederoš?s C akcijas atsavinēja vienēbai *D*, kas ir *X NV* meitasuz??mums un ar to veido vienu fiskēlu veselumu. Šaj? paš? dien? *D* atsavinēja C akcijas savam Luksemburgas meitasuz??mumam *A Holdings Luxembourg*.

10 – Jēatgēdina, ka saska?? ar šo tiesēbu normu, aprēinot pe??u, netiek ēemta vēr? nedz

pe??a, nedz zaud?jumi, kas radušies saist?b? ar akciju tur?jumu.

11 – Atsaucoties uz spriedumu, 2014. gada 12. j?nijs, *SCA Group Holding* u.c. (no C?39/13 līdz C?41/13, EU:C:2014:1758), 33. punkts.

12 – Š? l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu 2.8.2.7. punkt?, piem?ram, ir nor?d?ti daži neizdev?g?ki nosac?jumi nodok?u jom?: i) zem?k? nodok?u likme fisk?lam veselumam tiek piem?rota tikai vienreiz; ii) ja fisk?l? veselum? ietilpstošs meitasuz??mums, ?emot v?r? bankrota proced?ras aptur?šanu mantas neesam?bas d??, beidz past?v?t; iii) atseviš?ie fisk?l? veselum? ietilpstošie meitasuz??mumi par fisk?l? veseluma ien?kumiem uzlikto uz??mumu ien?kuma nodokli atbild kop?gi un solid?ri, un iv) fisk?l? veselum? ietilpstošo uz??mumu ieguld?jumi tiek saskait?ti, un t?p?c ieguld?jumu atskait?jumam piem?rojam? procentu likme attiec?b? uz fisk?lu veselumu var b?t zem?ka, nek? tas b?tu gad?jum?, ja ar uz??mumu ien?kuma nodokli tiktu aplikti katra uz??mumu ien?kumi.

13 Šaj? zi?? skat. spriedumus, 1992. gada 28. janv?ris, *Bachmann* (C?204/90, EU:C:1992:35), 31. un n?kamie punkti, un 2008. gada 28. febru?ris, *Deutsche Shell* (C?293/06, EU:C:2008:129), 39. punkts.

14 – Tie jau ir izkl?st?ti 12. zemspv?tras piez?m?.

15 – Attiec?gi 43. un 25. punkts.

16 – Šo secin?jumu 3. un 4. punkts.

17 – Tas attiec?gi ir izkl?st?ts l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu liet?s C?398/16 un C?399/16 2.8.4. un 2.10.1. punkt?. Šo interpret?ciju *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlandes Augst?k? tiesa) pie??ma spriedumos, 2011. gada 24. j?nijs, NL:HR:2011:BN3537, un 2012. gada 21. septembris, NL:HR:2012:BT5858.

18 – Spriedums, 2015. gada 6. oktobris, C?66/14, EU:C:2015:661.

19 – Spriedums *Groupe Steria*, 27. un 28. punkts.

20 – Spriedums, 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C?446/03, EU:C:2005:763), 32. un 33. punkts.

21 – Spriedumi, *X Holding*, 20. punkts, un *Groupe Steria*, 21. punkts.

22 – Spriedums, 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C?446/03, EU:C:2005:763), 35. punkts.

23 – T? savu apsv?rumu 21. punkt? nor?da N?derlandes vald?ba.

24 – Turkl?t tiek pras?ts, lai šie paši noteikumi tiktu piem?roti, apr??inot nodok?u b?zi, bet šim aspektam nav noz?mes liet? C?398/16, savuk?rt tam ir noz?me liet? C?399/16.

25 – Spriedums *X Holding*, 24. punkts.

26 – Tagad t? attiecas tikai uz izdevumiem (aizdevuma procentiem), kas skar nevis meitasuz??muma, bet tikai meitasuz??muma bilanci saist?b? ar ieguld?jumiem, kas veikti, ieg?d?joties meitasuz??muma akcijas.

27 – Spriedums *Groupe Steria*, 31. punkts.

- 28 – Tās procesuālā raksta ar atbildi izklāstu 52.–55. punkts, uz kuriem (attiecas uz lietu C-398/16) tā atsaucas šā pašā raksta 95. punktā.
- 29 – Ar 1969. gada likuma 10.a panta 3. punktu atskaitīšana nebūt nav izslēgta, proti, tā ir atļauta, ja attiecas uzņēmums pierāda, ka tas nav ar ekonomisko realitāti nekādi nesaistīts mērķu veidojums.
- 30 – Spriedums, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544), 51. punkts.
- 31 – Kā jau esmu norādījis (32. punkts), Komisija šajā ziņā paši norāda, ka Nīderlandes sistēma neesot saskaņota, jo lai arī 1969. gada likuma 10.a panta princips ir piemērojams gan iekšējās, gan pārrobežu situācijās, šā sistēma ļauj konsolidācijas grupām, kurās ietilpst tikai valsts reģistrēti uzņēmumi, izvairīties no šīs pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vērstās tiesību normas piemērošanas.
- 32 – Skat. 33. zemesvērtības piezīmi.
- 33 – Spriedums, 2017. gada 8. marts (C-14/16, EU:C:2017:177, 55. punkts).
- 34 – Lai arī līguma sniegt prejudiciālu nolikumu 2.5. punktā tiek runāts par iespējamo C iekšējās konsolidācijas grupas ("tādā gadījumā"), pati attiecīgā persona runā tikai par iespējamo *A Holdings UK* iekšējās konsolidācijas grupas.
- 35 – Spriedums, 2008. gada 28. februāris (C-293/06, EU:C:2008:129).
- 36 – Spriedums, 2015. gada 10. jūnijs (C-686/13, turpmāk tekstā – "spriedums X", EU:C:2015:375).
- 37 – Līguma sniegt prejudiciālu nolikumu 2.9.5. punkts. "[..] 2.9.1., 2.9.2. un 2.9.4. punktā izdarītie secinājumi ir arguments, lai secinātu, ka nav konstatējama nedz atšķirīga attieksme objektīvi salīdzināmos gadījumos, nedz brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, un lai noraidītu attiecīgās personas viedokli".
- 38 – Secinājumi lietā X (C-686/13, EU:C:2015:31).
- 39 – Spriedums X, 40. un 41. punkts. Tiesa iepriekš 36.–39. punktā bija izskaidrojusi, kāpēc 2008. gada 28. februāra spriedumā *Deutsche Shell* (C-293/06, EU:C:2008:129) sniegtā atbilde nebija piemērojama lietā X.
- 40 – Līguma sniegt prejudiciālu nolikumu 2.9.4. punkts.
- 41 – Skat. 23. zemesvērtības piezīmi.
- 42 – Šajā ziņā pārcēlā skat. spriedumu, 2008. gada 28. februāris, *Deutsche Shell* (C-293/06, EU:C:2008:129), 24. un 25. punkts.