

Lieta C-446/03

Marks & Spencer plc

pret

David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes)

(High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

EKL 43. un 48. pants – Uz??mumu nodoklis – Sabiedr?bu grupas – Nodok?a atvieglojums – M?tes sabiedr?bu pe??a – Meitas sabiedr?bas rezidentes ciesto zaud?jumu atskait?šana – At?auja [piekrišana] – Meitas sabiedr?bas nerezidentes cit? dal?bvalst? ciesto zaud?jumu atskait?šana – Izsl?gšana

?ener?ladvok?ta M. Pojareša Maduru [M. Poiares Maduro] secin?jumi, sniegti 2005. gada 7. apr?l?

Tiesas spriedums (virspal?ta) 2005. gada 13. decembr?

Sprieduma kopsavilkums

Personu br?va p?rvietošan?s – Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – Nodok?u ties?bu akti – Uz??mumu nodoklis – Nodok?a atvieglojums – Valsts ties?bu akti, ar ko m?tes sabiedr?bai rezidentei aizliedz atskait?t zaud?jumus, ko cit? dal?bvalst? cietusi turpat dibin?ta meitas sabiedr?ba – Pie?aujam?ba – Ierobežojumi

(EKL 43. un 48. pants)

Ar EKL 43. un 48. pantu netiek aizliegti dal?bvalsts ties?bu akti, ar ko visp?r?g? veid? tiek izsl?gta iesp?ja m?tes sabiedr?bai rezidentei no savas ar nodokli apliekam?s pe??as atskait?t t?dus zaud?jumus, ko cit? valst? cietusi turpat dibin?ta meitas sabiedr?ba, lai gan š?da iesp?ja tiek paredz?ta attiec?b? uz zaud?jumiem, ko cietusi meitas sabiedr?ba rezidente.

Tom?r pretrun? EKL 43. un 48. pantam ir š?du iesp?ju liegt attiec?b? uz m?tes sabiedr?bu rezidenti, ja, pirmk?rt, meitas sabiedr?ba nerezidente ir izmantojusi visas iesp?jas ?emt v?r? zaud?jumus, kas radušies t?s rezidences valst?, iesniedzot l?gumu par atvieglojuma pieš?iršanu, attiec?gaj? finanšu gad?, k? ar? iepriekš?jo finanšu gadu laik?, un, otrk?rt, ja nepast?v iesp?ja, ka ?rvalsts meitas sabiedr?bas zaud?jumus var ?emt v?r? t?s rezidences valst? n?kamo finanšu gadu ietvaros vai nu t? pati, vai ar? treš?s personas, it ?paši, ja š? meitas sabiedr?ba ir p?rdota š?m trešaj?m person?m.

(sal. ar 59. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (virspal?ta)

2005. gada 13. decembrs (*)

EKL 43. un 48. pants – Uzņēmumu nodoklis – Sabiedrību grupas – Nodokļa atvieglojums – Mātes sabiedrību peļņa – Meitas sabiedrības rezidentes ciesto zaudējumu atskaitošana – Atāuja [piekrišana] – Meitas sabiedrības nerezidentes citā dalībvalstī ciesto zaudējumu atskaitošana – Izslēgšana

Lietā C-446/03

par līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division* (Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2003. gada 16. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2003. gada 22. oktobrī, tiesvedībā

Marks & Spencer plc

pret

David Halsey (Her Majesty's Inspector of Taxes).

TIESA (virspalāta),

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris [V. Skouris], palētas priekšsēdētāji P. Jāns [P. Jann], K. V. A. Timmermans [C. W. A. Timmermans] un A. Ross [A. Rosas], tiesneši K. Gulmans [C. Gulmann] (referents), A. La Pergola [A. La Pergola], Ž. P. Puišs [J. P. Puissochet], R. Šintgens [R. Schintgen], N. Kolnerika [N. Colneric], J. Klučka [J. Klučka], U. Lehmušs [U. Lohmus], E. Levits un A. O'Keifs [A. Ó Caoimh],

ģenerālvokāts M. Pojarešs Maduru [M. Poiares Maduro],

sekretāre K. Štranca [K. Sztranc], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 1. februārī,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Marks & Spencer plc* vērā – G. Āronsons [G. Aaronson], QC, un P. Fārmers [P. Farmer], *barrister*,

– Apvienotās Karalistes valdības vērā – M. Bezels [M. Bethell], pārstāvis, kam palīdz R. Plenders [R. Plender], QC, un D. Evarts [D. Ewart], *barrister*,

– Vācijas valdības vērā – V. D. Plesings [W. D. Plessing] un A. Tēmane [A. Tiemann], pārstāvji,

– Grieķijas valdības vērā – K. Boskovits [K. Boskovits] un V. Kiriazopuls [V. Kyriazopoulos], kārā I. Puli [I. Poulī] un S. Trekli [S. Trekli], pārstāvji,

– Francijas valdības vērā – Ž. de Bergess [G. de Bergues] un K. Jurgensena-Mersjā [C. Jurgensen-Mercier], pārstāvji,

- Ķīrijas vārds – D. Dž. O’Hagans [*D. J. O’Hagan*], pērstāvis, kam palīdz E. Ficsimonss [*E. Fitzsimons*], SC, un Dž. Kloesija [*G. Clohessy*], BL,
- Nīderlandes valdības vārds – H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*], S. Terstala [*S. Tersta*] un J. van Bakela [*J. van Bake*], pērstāves,
- Somijas valdības vārds – A. Gimaresa-Purokoski [*A. Guimaraes-Purokoski*], pērstāve,
- Zviedrijas valdības vārds – A. Kruse [*A. Kruse*], pērstāvis,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārds – R. Liāls [*R. Lya*], pērstāvis,

noklausījusies ģenerālvokļa secinājumus tiesas sēdē 2005. gada 7. aprīlī,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz EKL 43. un 48. panta interpretāciju.
- 2 Šis līgums tika iesniegts prāvā starp *Marks & Spencer plc* (turpmāk tekstā – “*Marks & Spencer*”) un Apvienotās Karalistes Nodokļu administrāciju saistībā ar atteikumu, ko Apvienotās Karalistes Nodokļu administrācija sniedza, atbildot uz *Marks & Spencer* līgumu piemērot nodokļu atvieglojumu, lai no tās Apvienotajā Karalistē ar nodokli apliekamās peļņas atskaitītu Beļģijā, Vācijā un Francijā dibināto meitas sabiedrību ciestos zaudējumus.

Atbilstošās valsts tiesību normas

- 3 Pamata lietā piemērojamās valsts tiesību normas ir ietvertas 1988. gada Likumā par ienākuma un uzņēmumu nodokli (*Income and Corporation Tax Act 1988*, turpmāk tekstā – “*ICTA*”). Tās ir uzskaitītas, ņemot vērā likumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu ietverto informāciju.

Pienākums maksāt uzņēmumu nodokli

- 4 Saskaņā ar *ICTA* 6. panta 1. punktu un 11. punkta 1. punktu sabiedrībām ir jāmaksā uzņēmumu nodoklis par tādu sabiedrību gēto peļņu, kuras vai nu ir dibinātas Apvienotajā Karalistē, vai arī veic uzņēmējdarbību ar filiāles vai pērstāvniecības starpniecību.
- 5 *ICTA* 8. panta 1. punktā paredzēts ar uzņēmumu nodokli aplikt sabiedrību rezidenšu visā pasaulē gēto peļņu. 11. panta 1. punktā paredzēts ar uzņēmumu nodokli aplikt tikai sabiedrību nerezidenšu Apvienotajā Karalistē dibināto filiāļu vai pērstāvniecību gēto peļņu.
- 6 Atbilstoši nodokļu konvencijām, ko Lielbritānijas un Ziemeļķīrijas Apvienotā Karaliste noslēgusi attiecīgi ar Beļģijas Karalisti, Vācijas Federatīvo Republiku un Francijas Republiku, sabiedrību rezidenšu ārvalstu meitas sabiedrībām kā sabiedrībām nerezidentēm Apvienotās Karalistes uzņēmumu nodokli var piemērot to veiktai uzņēmējdarbībai tikai tad, ja šā darbība šajā dalībvalstī tiek veikta ar pastāvīga uzņēmuma attiecīgo konvenciju izpratnē starpniecību.
- 7 Lai izvairītos no dubultas aplikšanas [ar nodokli], Apvienotā Karaliste ir paredzējusi nodokļa atlaides sistēmu.
- 8 Šī sistēma cita starpā paredz divus zemāk minētos aspektus.
- 9 Pirmkārt, Apvienotajā Karalistē dibinātas sabiedrības, kas uzņēmējdarbību veic citā

dalībvalstī ar tajā dibinātas filiāles starpniecību, gadījumā Apvienotajā Karalistē ar nodokli apliek šīs filiāles gūtā peļņa, un no maksājuma nodokļa tiek atskaitīts nodoklis, kas ir samaksāts citā dalībvalstī, vai arī tai ir jāauts šo nodokli atskaitīt, arī, ja inot filiāles finanšu rezultātus Apvienotajā Karalistē. Filiāles uzņēmējdarbībā gūtā peļņa aprēķina, pamatojoties uz Apvienotās Karalistes nodokļu principiem. Uzņēmējdarbības rezultātā radušos zaudējumus var atskaitīt no Apvienotajā Karalistē dibinātas sabiedrības peļņas. Neparedzētos zaudējumus var pārnest uz vēlākiem finanšu gadiem. Apstāklis, ka zaudējumus var attiecināt uz citas dalībvalsts filiāles nekotnīgā stāvoklī, nerada šķērslī to ieskaitīšanai Apvienotajā Karalistē gūtā peļņā.

10 Otrkārt, Apvienotajā Karalistē dibinātas sabiedrības, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī ar tajā dibinātas meitas sabiedrības starpniecību, dividendes, ko šīs meitas sabiedrība izmaksā, ir apliekamas ar nodokli Apvienotajā Karalistē, un tai tiek piešķirta nodokļa atlaide, kas atbilst citā dalībvalstī maksājamam tādā ienākuma, no kura ir izmaksātas dividendes, nodoklim, kā arī, attiecīgā gadījumā, atbilstoši visiem uz vietas veiktajiem [nodokļu] ieturējumiem. Ja nepieciešams, tiesību aktus par šādu kontrolējamo sabiedrību, mēģinot sabiedrībai nav piemērojams nodoklis par tās meitas sabiedrības nerezidentu ienākumiem un tādēļ nevar no savas peļņas atskaitīt šīs meitas sabiedrības zaudējumus.

11 Piemērojot ICTA 208. pantu, atšķirībā no tām dividendēm, ko pārskaitījuši citā dalībvalstī dibinātā meitas sabiedrība, Apvienotajā Karalistē dibinātas sabiedrības saņemtās dividendes, ko pārskaitījuši šajā pašā valstī dibinātā meitas sabiedrība, ar nodokli neapliek.

pašs zaudējumu režīms sabiedrību grupu ietvaros (grupas [nodokļa] atvieglojums)

12 Apvienotajā Karalistē ar [nodokļa] atvieglojuma palīdzību sabiedrību rezidenšu grupas ietvaros ir pieļauts savstarpīgi kompensēt to peļņu un zaudējumus.

13 ICTA 402. pants nosaka:

“1. Ievērojot šīs sadaļas un 492. panta 8. punkta noteikumus, [nodokļa] atvieglojums sakarā ar uzņēmējdarbības zaudējumiem un cita veida no uzņēmumu nodokļa atbrīvojamās summas 2. un 3. punktā precizētajos gadījumos [...] sabiedrība, kas nodod tiesības (saukta – “sabiedrība, kas nodod saistības”), var nodot, un uz citas sabiedrības līguma pamata (saukta – “pārņēmējais sabiedrība”) pārņēmējais sabiedrībai tas var tikt piešķirts kā uzņēmumu nodokļa atvieglojums, saukts par grupas atvieglojumu.

2. Grupas [nodokļa] atvieglojumu var iegūt, ja sabiedrība, kas nodod saistības, un pārņēmējais sabiedrība ietilpst tajā pašā [sabiedrību] grupā [...].”

14 ICTA 403. pants noteic:

“1. Ja kādā atskaites gadā (“tiesību pārņemšanas laikposms”) sabiedrība, kas nodod saistības, cieš:

a) uzņēmējdarbības zaudējumus [...]; zaudējumu summu, ievērojot šīs sadaļas noteikumus, var atskaitīt uzņēmumu nodokļa mērķiem no pārņēmējais sabiedrības kopējās peļņas atbilstošajā atskaites laikposmā.”

15 Attiecībā uz atskaites gadiem, kas noslēgti līdz 2000. gada 1. aprīlim, ICTA 413. panta 5. punktā precizēts:

“Šajā sadaļā jēdziens “sabiedrība” attiecas tikai uz Apvienotajā Karalistē dibinātām juridiskajām personām rezidentām [...].”

16 Pēc Tiesas 1998. gada 16. jūlija sprieduma lietā C-264/96 *ICI* (*Recueil*, I-4695. lpp.) ieviestajiem grozījumiem tiesību aktos kopš 2000. atskaites gada grupas [nodokļa] atvieglojums ir attiecināms uz peļņu un zaudējumiem, kas ietilpst Apvienotās Karalistes nodokļu tiesību piemērošanas jomā.

17 Šo tiesību aktu grozījumu rezultātā:

- Sabiedrības nerezidentes Apvienotajā Karalistē dibinātas filiāles zaudējumus var novirzīt citai grupas sabiedrībai, tos atskaitot no [sabiedrības] Apvienotajā Karalistē apliekamās peļņas;
- Apvienotajā Karalistē dibinātu sabiedrību grupas zaudējumus var novirzīt filiālei, tos atskaitot no filiāles peļņas Apvienotajā Karalistē.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

18 *Marks & Spencer* ir Anglijā un Velsā dibināta un reģistrēta sabiedrība. Tā ir mētes sabiedrība Apvienotajā Karalistē un citās dalībvalstīs dibinātā sabiedrība. Tā ir viena no Apvienotajā Karalistē nozīmīgākajiem mazumtirdzniecības uzņēmumiem gatavo apģērbu, pirtikas produktu, mājaimniecības priekšmetu un finanšu pakalpojumu nozarē.

19 Kopš 1975. gada tā savu darbību uzsāka citās dalībvalstīs, atverot veikalu Francijā. 90. gadu beigās meitas uzņēmumu tīkla un franšīžu sistēmas ietvaros tai bija tirdzniecības vietas vairāk nekā 36 valstīs.

20 Zaudējumu palielināšanās tendence tika novērota 90. gadu vidū.

21 2001. gada martā *Marks & Spencer* paziņoja, ka tā izbeigs darbību kontinentālajā Eiropā. Līdz 2001. gada 31. decembrim Francijā dibinātā meitas sabiedrība bija pārdota trešām personām, kamēr citas meitas sabiedrības, tai skaitā Beļģijā un Vācijā dibinātās, bija pilnībā bija izbeigušas savu komerciālo darbību.

22 Apvienotajā Karalistē *Marks & Spencer* lūdz, piemērojot *ICTA* 17 A. panta 6. punktu, piešķirt grupas nodokļa atvieglojumu attiecībā uz zaudējumiem, ko 1998. gada 31. martā, 1999. gada 31. martā, 2000. gada 31. martā un 2001. gada 31. martā noslēgti atskaites gada laikā cietušas tās Beļģijā, Vācijā un Francijā dibinātās meitas sabiedrības. No Tiesai iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka pamata lietas dalībnieki ir vienprātīgi par to, ka zaudējumi ir aprēķināmi atbilstoši Apvienotās Karalistes nodokļu tiesību normām. Atbilstoši nodokļu administrācijas lūgumam *Marks & Spencer* uz šo pamata pārrēķināja zaudējumus.

23 Minētās meitas sabiedrības ekonomiska rakstura darbību veica tajās dalībvalstīs, kurās atrodas to sēdekļi. Tām Apvienotajā Karalistē nebija patstāvīga uzņēmuma, un tur tās nebija veikušas nekādu ekonomiska rakstura darbību.

24 Lūgumi par atvieglojumu piešķiršanu tika noraidīti, pamatojoties uz to, ka grupas atvieglojumu var piešķirt tikai tad, ja zaudējumi ir ciesti Apvienotajā Karalistē.

25 *Marks & Spencer* par šo atteikumu iesniedza sūdzību *Special Commissioners of Income Tax*, kura sūdzību noraidīja.

26 *Marks & Spencer* šo lūgumu pārsūdzāja *High Court of Justice (England & Wales), Chancery Division*, kas nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

“1) Vai gad?jum?, ja:

- ar t?diem dal?bvalsts ties?bu aktiem k? Apvienotaj? Karalist?, ko piem?ro grupas atvieglojumam, m?tes sabiedr?bai ar fisk?lo rezidenci šaj? dal?bvalst? aizliedz no turpat apliekam?s pe??as atskait?t to meitas sabiedr?bu, kur?m fisk?l? rezidence ir cit?s dal?bvalst?s, ciestos zaud?jumus, kurpret? š?ds atskait?jums b?tu iesp?jams, ja zaud?jumus b?tu cietušas meitas sabiedr?bas, kas ir rezidentes m?tes sabiedr?bas valst?;
- m?tes sabiedr?bas dal?bvalst?:
- t?s teritorij? rezid?jošai sabiedr?bai tiek piem?rots uz??mumu nodoklis attiec?b? uz t?s kop?jo pe??u, paredzot noteikumus, lai izvair?tos no dubultas aplikšanas ar nodokli cit? dal?bvalst?, un to, ka fili?les zaud?jumi tiek ?emti v?r?, nosakot [šo sabiedr?bu] ar nodokli apliekamo pe??u;
- ar uz??mumu nodokli netiek aplikta nesadal?t? cit?s dal?bvalst?s dibin?to meitas sabiedr?bu pe??a;
- m?tes sabiedr?bai piem?ro uz??mumu nodokli par visu to pe??u, ko tai k? dividendes p?rskait?jušas cit?s dal?bvalst?s dibin?t?s meitas sabiedr?bas, kurpret? tai šis nodoklis nav j?maks? par t?du sadal?to pe??u, ko tai k? dividendes ir p?rskait?jušas šaj? paš? dal?bvalst? dibin?t?s meitas sabiedr?bas;
- m?tes sabiedr?bai tiek pieš?irts nodok?u atvieglojums nodok?a atlaides veid? attiec?b? uz ietur?jumiem ien?kumu g?šanas viet? par dividend?m un attiec?b? uz ?rvalst?s nomaks?tiem nodok?iem par pe??u, par kuru cit?s dal?bvalst?s dibin?t?s meitas sabiedr?bas ir p?rskait?jušas dividendes,

past?v ierobežojums EKL 43. panta izpratn?, apl?kojot to kopsakar? ar EKL 48. pantu? Apstipriņošas atbildes gad?jum? – vai tas ir attaisnojams ar Kopienu ties?b?m?

2) a) Vai, atbildot uz pirmo jaut?jumu, ir noz?me faktam, ka atkar?b? no meitas sabiedr?bas dal?bvalsts ties?bu aktiem meitas sabiedr?bai ir vai var?tu b?t iesp?jams, past?vot zin?miem nosac?jumiem, piln?b? vai da??ji sa?emt atvieglojumu attiec?b? uz t?s ciestajiem zaud?jumiem, atskaitot tos no šaj? paš? valst? apliekam?s pe??as?

b) Apstipriņošas atbildes gad?jum? – k?da noz?me ir š?diem faktiem:

- cit? dal?bvalst? dibin?ta meitas sabiedr?ba šobr?d ir piln?b? izbeigusi visu uz??m?jdarb?bu, un, lai gan š?s valsts ties?bu akti pie zin?miem nosac?jumiem pie?auj atskait?t zaud?jumus, pier?d?jumi par to, ka šaj? apst?k?os š?ds atvieglojums ir sa?emts, nav iesniegti;
- cit? dal?bvalst? dibin?ta meitas sabiedr?ba ir p?rdota trešai personai, un, lai gan š?s valsts ties?bu akti pie zin?miem nosac?jumiem pie?auj treš?m person?m pieš?irt pilnvaras atskait?t zaud?jumus, no š? gad?juma apst?k?iem neizriet, ka t?s ir izmantotas šim nol?kam;
- noteikumi, atbilstoši kuriem m?tes sabiedr?bas dal?bvalsts ?em v?r? Apvienotaj? Karalist? dibin?to sabiedr?bu zaud?jumus, tiek piem?roti neatkar?gi no t?, ka šo zaud?jumu d?? cit? dal?bvalst? var g?t [nodok?a] atvieglojumus?

c) Vai atbilde b?tu t?da pati, ja tiktu iesniegts pier?d?jums, ka [nodok?a] atvieglojums zaud?jumu d?? ir ticis pieš?irts meitas sabiedr?bas re?istr?cijas dal?bvalst?, un apstipriņošas atbildes gad?jum? – vai ir noz?me faktam, ka v?l?k [nodok?a] atvieglojumu ir sa??musi cita, ar to

nesaistīta sabiedrību grupa, kurai šī meitas sabiedrība ir tikusi pārdota?"

Par pirmo jautājumu

27 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa pārbūtās jautā, vai EKL 43. un 48. pants iestājas pret dalībvalsts tiesību aktiem, ar kuriem izslēdz iespēju mētes sabiedrībai rezidentei no savas apliekamās peļņas atskaitīt zaudējumus, ko cietusi citā dalībvalstī dibināta meitas sabiedrība, turpretī šāda iespēja tiek paredzēta attiecībā uz tādējiem zaudējumiem, ko cietusi meitas sabiedrība rezidente.

28 Citiem vārdiem, jautājums ir par to, vai pretī EKL 43. un 48. pantam šādi tiesību akti rada brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu.

29 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai tieši aplikšana ar nodokļiem ir dalībvalstu kompetencē, un tām šī kompetence tomēr ir jāsteno, ievērojot Kopienas tiesības (skat. 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft u.c., Recueil*, I-1727. lpp., 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Brīvība veikt uzņēmējdarbību, ko EKL 43. pants piešķir attiecībā uz Kopienas pilsoņiem un kas ietver arī tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādējiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz dalībvalsts tiesību akti, atbilstoši EKL 48. pantam attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā administrācija [vadība] vai galvenais uzņēmums atrodas Eiropas Kopienā, sev ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (skat. it īpaši 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN, Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts).

31 Lai gan atbilstoši to redakcijai noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis ir nodrošināt rīcību pilsoņiem un sabiedrībām uzņēmējdarbības tīdā pašu attieksmi kā šīs valsts pilsoņiem, tie arī aizliedz izcelsmes dalībvalstij radīt šādas kļūdas savam pilsonim vai sabiedrībai, kas dibināta saskaņā ar tās tiesību aktiem, veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ICI*, 21. punkts).

32 Tāds grupas [nodokļa] atvieglojums kā pamata lietā rada nodokļu priekšrocības attiecīgajām sabiedrībām. Patrinot sabiedrību, kas strādājušas ar zaudējumiem, zaudējumu dzēšanu, tos nekavējoties atskaitot no citu grupas sabiedrību peļņas, tiek paredzēta skaidras naudas uzkrāšanas priekšrocība.

33 Izslēgt šādu priekšrocību, ciktāl tā attiecas uz zaudējumiem, ko cietusi citā dalībvalstī dibināta meitas sabiedrība un kas mētes sabiedrības dalībvalstī neveic nekādu ekonomiska rakstura darbību, nozīmē radīt šādas brīvībai veikt uzņēmējdarbību, atturot dibināt meitas sabiedrības citās dalībvalstīs.

34 Tas ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums EKL 43. un 48. panta izpratnē arī tādēļ, ka nodokļu kontekstā tas rada atšķirību attieksmē pret zaudējumiem, ko cietusi meitas sabiedrība rezidente, un zaudējumiem, ko cietusi meitas sabiedrība nerezidente.

35 Šādu ierobežojumu var pieņemt tikai tad, ja ar to kalpo leģitīmam, ar Līgumu saderīgam mērķim un tas ir pamatots ar primāriem vispārīgo interešu iemesliem. Tāpat, šādi pieņemot, ir nepieciešams, lai tas būtu piemērots attiecīgā mērķa sasniegšanai un ka tas nepārsniedz to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (skat. šajā sakarā 1997. gada 15. maija spriedumu lietā C-250/95 *Futura Participations un Singer, Recueil*, I-2471. lpp., 26. punkts, un 2004. gada 11.

marta spriedumu liet? C?9/02 *De Lasteyrie du Saillant, Recueil*, I?2409. lpp., 49. punkts).

36 Apvienot? Karaliste un citas dal?bvalstis, kas š? proced?ras ietvaros iesniedza apsv?rumus, uzsver, ka grupas [nodok?a] atvieglojuma, t?da, k?ds ir š?s lietas pamat?, ietvaros attiec?b? uz aplikšanu ar nodok?iem meitas sabiedr?bas rezidentes un meitas sabiedr?bas nerezidentes neatrodas sal?dzin?m?s situ?cij?s. Atbilstoši teritorialit?tes principam, ko piem?ro gan starptautiskaj?s, gan ar? Kopienu ties?b?s, m?tes sabiedr?bas uz??muma dal?bvalstij no nodok?u viedok?a nav kompetences attiec?b? uz meitas sabiedr?b?m nerezident?m. Princip? atbilstoši ierastajai kompetences sadalei kompetence nodok?u jom? ir tai valstij, kuras teritorij? š?s meitas sabiedr?bas ir dibin?tas un veic ekonomiska rakstura darb?bu.

37 Šaj? sakar? ir j?secina, ka nodok?u ties?b?s nodok?u maks?t?ju rezidence var b?t fakts, ar ko pamato valsts ties?bu normas, ar kur?m tiek ?stenota atš?ir?ga attieksme pret nodok?u maks?t?jiem rezidentiem un nodok?u maks?t?jiem nerezidentiem. Taj? pat laik? rezidence ne vienm?r ir noš?iršanu pamatojošais faktors. Faktiski, atz?stot, ka dal?bvalsts, kur? uz??mums veic uz??m?jdarb?bu, br?vi var daž?di attiekties tikai t?d??, ka sabiedr?bas s?deklis atrodas cit? dal?bvalst?, tiktu zaud?ta EKL 43. panta noz?me (skat. 1986. gada 28. janv?ra spriedumu liet? 270/83 Komisija/Francija, *Recueil*, 273. lpp., 18. punkts).

38 Katr? konkr?taj? gad?jum? ir j?p?rbauda, vai nodok?u atvieglojuma piem?rošanas tikai attiec?b? uz nodok?u maks?t?jiem rezidentiem pamat? ir atbilstoši objekt?vi faktori, ar ko var?tu pamatot atš?ir?bu attieksm?.

39 T?d? situ?cij? k? pamata pr?v? ir j?atz?st, ka m?tes sabiedr?bas uz??muma dal?bvalsts, aplikot ar nodokli sabiedr?bas rezidentes pe??u vis? pasaul? un sabiedr?b?m nerezident?m piem?rojot nodokli tikai par to pe??u, kas g?ta attiec?gaj? valst?, r?kojas atbilstoši starptautiskaj?s nodok?u ties?b?s iedibin?tajam un Kopienu ties?bu atz?tajam teritorialit?tes principam (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Futura Participations* un *Singer*, 22. punkts).

40 Tom?r apst?klis, ka t? ar nodokli neapliek t?s teritorij? dibin?tas m?tes sabiedr?bas meitas sabiedr?bu nerezidenšu pe??u, pats par sevi nepamato grupas [nodok?a] atvieglojuma attiecin?šanu tikai uz sabiedr?bu rezidenšu ciestajiem zaud?jumiem.

41 Lai izv?rt?tu, vai š?ds ierobežojums ir pamatots, ir j?p?rbauda, k?das b?tu sekas, ja atvieglojumu, t?du, k?ds tas ir pamata liet?, piem?rotu bez nosac?jumiem.

42 Šaj? sakar? Apvienot? Karaliste un citas dal?bvalstis iesniedza apsv?rumus, minot tr?s attaisnojošus elementus.

43 Pirmk?rt, pe??a un zaud?jumi nodok?u nozar? ir meda?as divas puses, kas t?s pašas nodok?u sist?mas ietvaros ir v?rt?jami simetriski, lai saglab?tu sabalans?tu nodok?u aplikšanas kompeten?u sadal?jumu daž?du attiec?go dal?bvalstu starp?. Otrk?rt, ja zaud?jumi tiek ?emti v?r? m?tes sabiedr?bas dal?bvalst?, past?v risks, ka tie var tikt ?emti v?r? divk?rt. Visbeidzot, trešk?rt, ja zaud?jumus ne?em v?r? meitas sabiedr?bas re?istr?cijas dal?bvalst?, tad past?v risks, ka notiks izvair?šanās no nodok?u maks?šanas.

44 Run?jot par pirmo attaisnojošo elementu, ir j?atg?dina, ka ie??mumu no nodok?iem samazin?šan?s nav uzskat?ma prim?ro interešu iemeslu, uz kuru var?tu atsaukties, lai pamatotu pas?kumu, kas princip? ir pret?js k?dai pamatbr?v?bai (skat. 2004. gada 7. septembra spriedumu liet? C?319/02 *Manninen*, Kr?jums, I?7477. lpp., 49. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

45 Tom?r, k? to pamatoti nor?d?ja Apvienot? Karaliste, kompeten?u sadal?juma starp dal?bvalst?m nodok?u aplikšanas jom? saglab?šana var izr?d?ties priekšnosac?jums tam, 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 pe??u, gan ar? uz zaud?jumiem.

46 Faktiski, 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?dij] radot situ?ciju, ka pirmaj? dal?bvalst? nodok?u apm?rs pieaugtu, bet otraj? – samazin?tos atbilstoši novirz?tajiem zaud?jumiem.

47 Run?jot par otro attaisnojošo elementu, kas attiecas uz risku, ka zaud?jumi tiek ?emti v?r? divreiz, ir j?atz?st, ka dal?bvalst?m ir j?b?t sp?j?g?m to nepie?aut.

48 Š?ds risks faktiski rodas tad, ja grupas [nodok?a] atvieglojums tiek piem?rots ar? attiec?b? uz meitas sabiedr?bu nerezidenšu zaud?jumiem. To izsl?dz ar ties?bu normu, ar kuru aizliedz pieš?irt priekšroc?bu attiec?b? uz šiem zaud?jumiem.

49 Visbeidzot, attiec?b? uz trešo attaisnojošo elementu par izvair?šanos no nodok?u maks?šanas ir j?atz?st, ka iesp?ja novirz?t sabiedr?bas nerezidentes zaud?jumus uz sabiedr?bu rezidenti ietver sev? 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.

50 Neattiecinot atvieglojuma [pieš?iršanu] uz meitas sabiedr?bu nerezidenšu ciestajiem zaud?jumiem, tiek nov?rsta š?das prakses rašan?s, ko, iesp?jams, ir ietekm?jis konstat?jums par v?r? ?emamu atš?ir?bu starp nodok?u likm?m, ko piem?ro daž?d?s dal?bvalst?s.

51 ?emot v?r? visus šos tr?s attaisnojošos elementus, ir j?atg?dina, ka t?di ierobežojoši ties?bu akti k? pamata liet?, pirmk?rt, kalpo le?it?miem, ar l?gumu sader?giem m?r?iem un rada oblig?tu pamatojumu sabiedr?bas interes?s un, otrk?rt, ir piem?roti, lai garant?tu min?to m?r?u sasniegšanu.

52 Šo anal?zi neietekm? nor?des, kas ietvertas pirm? jaut?juma otraj? da?? par Apvienotaj? Karalist? piem?rojamo rež?mu:

- par šaj? dal?bvalst? dibin?tas sabiedr?bas ?rvalsts fili?les pe??u un zaud?jumiem;
- par šaj? valst? dibin?t?s sabiedr?bas sa?emtaj?m dividend?m, ko p?rskait?jusi cit? dal?bvalst? dibin?ta meitas sabiedr?ba.

53 Tom?r ir j?p?rbauda, vai ierobežojošais pas?kums nep?rsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu m?r?us, kam tas kalpo.

54 Faktiski *Marks & Spencer* un Komisija uzskat?ja, ka b?tu viet? maz?k ierobežojoši pas?kumi nek? piln?gs aizliegums pieš?irt grupas atvieglojumu. K? piem?ru t?s min iesp?ju atvieglojumu pieš?irt ar nosac?jumu, ka ?rvalsts meitas sabiedr?ba piln? m?r? ir izmantojusi t?s rezidences valst? past?voš?s iesp?jas ?emt v?r? šos zaud?jumus. T?s ar? atsaucas uz iesp?ju atvieglojumu pieš?iršanu pak?rtot meitas sabiedr?bas nerezidentes n?kam?s pe??as ieskait?šanai sabiedr?bas, kas sa??musi grupas nodok?a atvieglojumu, ar nodokli apliekamaj? pe??? t?d? apm?r?, kas atbilst iepriekš atskait?tajiem zaud?jumiem.

55 Šaj? sakar? Tiesa uzskata, ka pamata liet? attiec?gais ierobežojošais pas?kums p?rsniedz to, kas nepieciešams, lai p?c b?t?bas sasniegtu m?r?us, kam tas kalpo, situ?cij?, kur?:

- meitas sabiedr?ba nerezidente ir izmantojusi visas iesp?jas ?emt v?r? zaud?jumus, kas ir

tās rezidences valstī attiecīgā finanšu gada ietvaros, par ko ir iesniegts lūgums par atvieglojuma piešķiršanu, kā arī iepriekšējo finanšu gadu laikā, ja vajadzīgs, šos zaudējumu novirzot trešām personām vai tos atskaitot no peļļas, ko meitas sabiedrība guvusi iepriekšējos finanšu gados, un

– nepastāv iespēja, ka ģvalsts meitas sabiedrības zaudējumus var ņemt vērā tās rezidences valstī nākamā finanšu gadu ietvaros vai nu tā pati, vai arī trešās personas, it īpaši, ja meitas sabiedrība tā ir pārdota.

56 Ja dalībvalstī mātes sabiedrība finanšu iestādēm pierāda, ka nosacījumi ir izpildīti, izslēgt iespēju tai no šajā dalībvalstī ar nodokli apliekamās peļļas atskaitīt zaudējumus, ko cietusi tās meitas sabiedrība nerezidente, ir pretrunā EKL 43. un 48. pantam.

57 Šajā kontekstā ir svarīgi precizēt, ka dalībvalstīs brīvi var pieņemt vai atstāt spēkā tiesību normas, kuru pašais māris ir liegt nodokļu atvieglojumu piešķiršanu mākslīgi veidotām struktūrām, kuru māris ir apiet vai izvairīties no valsts nodokļu tiesību aktu ietekmes (skat. šajā sakarā iepriekš minēto spriedumu lietā *ICI*, 26. punkts, un *De Lasteyrie du Saillant*, 50. punkts).

58 Turklāt, lai gan būtu iespējams noteikt citus, mazāk ierobežojošus pasākumus, šādi pasākumi jebkurā gadījumā būtu priekšnosacījums tam, lai Kopienā likumdevējs pieņemtu saskaņošanas noteikumus.

59 Tādējādi uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka šajā Kopienā tiesību attīstības stadijā ar EKL 43. un 48. pantu neaizliedz dalībvalsts tiesību aktus, ar ko vispārīgā veidā tiek izslēgta iespēja mātes sabiedrībai rezidentei no savas ar nodokli apliekamās peļļas atskaitīt tādus zaudējumus, ko citā valstī cietusi turpat dibinātā meitas sabiedrība, lai gan šāda iespēja tiek paredzēta attiecībā uz zaudējumiem, ko cietusi meitas sabiedrība rezidente. Tomēr pretrunā EKL 43. un 48. pantam ir šādu iespēju liegt attiecībā uz mātes sabiedrību rezidenti, ja, pirmkārt, meitas sabiedrība nerezidente ir izmantojusi visas iespējas ņemt vērā zaudējumus, kas radušies tās rezidences valstī, attiecīgajā finanšu gadā, iesniedzot lūgumu par atvieglojuma piešķiršanu, kā arī iepriekšējo finanšu gadu laikā, un, otrkārt, ja nepastāv iespēja, ka ģvalsts meitas sabiedrības zaudējumus var ņemt vērā tās rezidences valstī nākamā finanšu gadu ietvaros vai nu tā pati, vai arī trešās personas, it īpaši, ja šā meitas sabiedrība ir pārdota šām trešajām personām.

Par otro jautājumu

60 ņemot vērā atbildi uz pirmo jautājumu, uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanas izdevumiem

61 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies saistībā ar apsvērumu iesniegšanu Tiesā, izņemot tos, kuri radušies minētajiem lietas dalībniekiem, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

Šajā Kopienā tiesību attīstības stadijā ar EKL 43. un 48. pantu netiek aizliegti dalībvalsts tiesību akti, ar ko vispārīgā veidā tiek izslēgta iespēja mātes sabiedrībai rezidentei no savas ar nodokli apliekamās peļļas atskaitīt tādus zaudējumus, ko citā valstī cietusi turpat dibinātā meitas sabiedrība, lai gan šāda iespēja tiek paredzēta attiecībā uz zaudējumiem, ko cietusi meitas sabiedrība rezidente. Tomēr pretrunā EKL 43. un 48. pantam ir šādu iespēju liegt attiecībā uz mātes sabiedrību rezidenti, ja, pirmkārt, meitas sabiedrība nerezidente ir izmantojusi visas iespējas ņemt vērā zaudējumus, kas radušies tās rezidences valstī, attiecīgajā finanšu gadā, iesniedzot lūgumu par atvieglojuma piešķiršanu, kā arī iepriekšējo finanšu gadu laikā, un, otrkārt, ja nepastāv iespēja, ka

Ķrvalsts meitas sabiedrības zaudējumus var ņemt vērā tās rezidences valstī, nēkamo finanšu gadu ietvaros vai nu tā pati, vai arī trešās personas, it īpaši, ja šā meitas sabiedrība ir pārdota šīm trešajām personām.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – angļu.