

Lieta C-311/08

Société de Gestion Industrielle SA (SGI)

pret

État belge

(Tribunal de première instance de Mons l'gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Br?v?ba veikta uz??m?jdarb?bu – Kapit?la br?va aprite – Tiešie nodok?i – Ties?bu akti ien?kuma nodok?a jom? ? Sabiedr?bu ar nodokli apliekamo ien?kumu noteikšana ? Savstarp?ji saist?tas sabiedr?bas ? Iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?ba, ko sabiedr?ba rezidente pieš??rusi cit? dal?bvalst? dibin?tai sabiedr?bai ? Attiec?g?s priekšroc?bas summas pieskait?šana to pieš??ruš?s sabiedr?bas rezidentes pe??ai ? Sabalans?ts nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jums starp dal?bvalst?m – C??a pret izvair?šanas no nodok?u maks?šanas ? ?aunpr?t?gas r?c?bas nov?ršana – Sam?r?gums

Sprieduma kopsavilkums

1. *Personu br?va p?rvietošan?s – Br?v?ba veikta uz??m?jdarb?bu – L?guma normas – Piem?rošanas joma*

(EKL 43., 48. un 56. pants)

2. *Kopienu ties?bas – Principi – Vienl?dz?ga attieksme – Diskrimin?cija pilson?bas d?? – Attiec?bas starp EKL 12. pantu un EKL 43. un 56. pantu*

(EKL 12., 43. un 56. pants)

3. *Personu br?va p?rvietošan?s – Br?v?ba veikta uz??m?jdarb?bu – Nodok?u ties?bu akti – Ien?kumu nodoklis*

(EKL 43. un 48. pants)

1. Dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru sabiedr?bai rezidente tiek piem?rots nodoklis par iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bu, ko t? pieš??rusi cit? dal?bvalst? dibin?tai sabiedr?bai, ar kuru š? sabiedr?ba rezidente ir tieši vai netieši savstarp?ji saist?ta, bet attiec?gais nodoklis netiek piem?rots, ja š? priekšroc?ba ir tikusi pieš?irta citai sabiedr?bai rezidentei, ar kuru š? sabiedr?ba ir tieši vai netieši savstarp?ji saist?ta, ir j?izv?rt? tikai attiec?b? pret EKL 43. un 48. pantu, jo šis str?ds attiecas tikai un vien?gi uz min?t? tiesisk? regul?juma ietekmi uz t?dai sabiedr?bai piem?rojamo nodok?u rež?mu, kurai ar cit?m attiec?gaj?m sabiedr?b?m past?v savstarp?ja saist?ba, ko raksturo zin?ma ietekme. Kaut ar? š?ds tiesiskais regul?jums princip? var ietekm?t ar? citu pamatbr?v?bu aprites jom?, it ?paši kapit?la br?vas aprites ?stenošanu EKL 56. panta izpratn?, tom?r EKL 43. un 48. pants t?d? gad?jum? joproj?m ir piem?rojami.

(sal. ar 30., 36. un 37. punktu)

2. EKL 12. pants ir piem?rojams patst?v?gi tikai Kopienu ties?b?s reglament?tajos gad?jumos, kuriem nav piem?rojamas EK l?gum? noteikt?s speci?l?s nediskrimin?cijas normas.

Tomēr EKL 43. un 56. pantā šādas speciālās nediskriminācijas normas būtu jāveikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvas aprites jomā ir paredzētas.

(sal. ar 31. un 32. punktu)

3. EKL 43. pants, lasot to kopā ar EKL 48. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas principā pieļauj tādā gadījumā tiesisko regulējumu, kas paredz piemērot nodokli sabiedrībai rezidentei, kura pirms izveidošanas vai bezatlīdzības priekšrocību citā dalībvalstī dibinātai sabiedrībai, ar ko tā ir tieši vai netieši savstarpēji saistīta, kamēr sabiedrībai rezidentei nevar piemērot nodokli par šādu priekšrocību, ja tā ir pirms ierta citai sabiedrībai rezidentei, ar kuru šā sabiedrība ir tieši vai netieši savstarpēji saistīta.

Šāds atšķirīgs sabiedrības rezidentu piemērojamais nodokļu režīms atkarībā no sabiedrības, kas saņem attiecīgās izveidošanas vai bezatlīdzības priekšrocības, juridiskās adreses atrašanās vietas, nenoliedzami ir būtu jāveikt uzņēmējdarbību ierobežojums EKL 43. panta izpratnē, lasot to kopā ar EKL 48. pantu. Būtu jānoskaidro, vai sabiedrība rezidente var būt spiesta atteikties no meitas sabiedrības ieguldīšanas, izveidošanas vai saglabāšanas citā dalībvalstī vai arī no būtisku līdzdaļu šajā dalībvalstī dibinātā sabiedrībā nodrošinot kapitāla daļu ieguldīšanu vai saglabāšanu, ņemot vērā nodokļu izmaksas, kas šādā pārrobežu situācijā skartu šajā tiesiskajā regulējumā paredzēto priekšrocību piešķiršanu. Turklāt šim tiesiskajam regulējumam var būt ierobežojoša ietekme uz citās dalībvalstīs dibinātām sabiedrībām, jo šāda sabiedrība var būt spiesta atteikties no meitas sabiedrības ieguldīšanas, izveidošanas vai saglabāšanas attiecīgajā dalībvalstī vai arī no būtisku līdzdaļu šajā dalībvalstī dibinātā sabiedrībā nodrošinot kapitāla daļu ieguldīšanu vai saglabāšanu, ņemot vērā nodokļu izmaksas, kas šajā valstī skartu minētajā tiesiskajā regulējumā paredzēto priekšrocību piešķiršanu. Katrā ziņā pārrobežu situācijas gadījumā pastāv nodokļu dubultas iekasēšanas risks, jo izveidošanas vai bezatlīdzības priekšrocības, ko pirms sabiedrības rezidente un kas pieskaitāmas šīs sabiedrības peļņai, var tikt apliktas ar nodokli priekšrocības saņēmējas sabiedrības dibināšanas dalībvalstī.

Tomēr, ņemot vērā nepieciešamību saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm un novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ar šo tiesisko regulējumu ir paredzēts sasniegt leģitīmus un ar Līgumu saderīgus mērķus, kas saistīti ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, un tas ir piemērots, lai sasniegtu šos mērķus. Ņaujot sabiedrības rezidentu pārskaitīt savu peļņu izveidošanas vai bezatlīdzības priekšrocību formā sabiedrības, kas ir savstarpēji saistītas ar šīm minētajām sabiedrībām un kas ir dibinātas citās dalībvalstīs, varētu tikt apdraudēts nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma dalībvalstu starpā līdzsvars. Tas apdraudētu pašu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma sistēmu dalībvalstu starpā, jo atkarībā no savstarpēji saistīto sabiedrību izdarītās izvēles izveidošanas vai bezatlīdzības priekšrocības piešķiršanas sabiedrības dalībvalsts būtu spiesta atteikties no savām tiesībām kā šīs sabiedrības juridiskās adreses atrašanās vietas valstij ar nodokli aplikāt šīs sabiedrības ienākumus, iespējams, par labu priekšrocības saņēmējas sabiedrības juridiskās adreses atrašanās vietas dalībvalstij. Paredzot piemērot nodokli sabiedrībai rezidentei, kas pirms izveidošanas vai bezatlīdzības priekšrocību citā dalībvalstī dibinātai sabiedrībai, šis tiesiskais regulējums ļauj attiecīgajai valstij īstenot savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz tās teritorijā veiktajām darbībām.

Turklāt, atļaujot sabiedrības rezidentu pirms iert izveidošanas vai bezatlīdzības priekšrocības sabiedrības, kas ir ar tām savstarpēji saistītas un kas dibinātas citā dalībvalstī, neparedzot nekādu koriģējošu pasākumu nodokļu jomā, pastāv risks, ka ar absolūti mērķlietu veidojumu palīdzību sabiedrību, kas ir savstarpēji saistītas ar citās dalībvalstīs dibinātajām sabiedrībām, ietvaros ienākumi tiks pārskaitīti uz dalībvalstīm, kur tiek piemērotas zemākas

nodokļu likmes, vai uz dalībvalstīm, kurās šie ienākumi netiek aplikti ar nodokli.

Tomēr iesniedzītībai ir jāpārbauda, vai šāds tiesiskais regulējums nepārsniedz to, kas nepieciešams visu tajā paredzēto mērķu sasniegšanai. Šajā ziņā ir jānorāda, ka valsts tiesību akti, kuri pamatojas uz objektīvu un pārbaudāmu faktu izvērtējumu, lai noteiktu, vai darījums ir pilnībā fiktīvs mehānisms, kurš ir izveidots vienīgi nodokļu mērķiem, ir uzskatāmi par tādām, kuri nepārsniedz to, kas nepieciešams, lai saglabātu sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm un novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ja, pirmkārt, katrā gadījumā, kad pastāv aizdomas, ka darījums pārsniedz to, par ko attiecīgās sabiedrības būtu vienojušās neierobežotas konkurences apstākļos, nodokļa maksātājam tiek dota iespēja bez pārmērīgām administratīvām grūtībām iesniegt pierādījumus par iespējamiem komerciāliem iemesliem, kādā šis darījums ir ticis noslēgts. Otrkārt, ja šo elementu pārbaudes rezultātā tiek secināts, ka attiecīgais darījums pārsniedz to, par ko attiecīgās sabiedrības būtu vienojušās neierobežotas konkurences apstākļos, koriģējošais pasākums nodokļu jomā ir jāattiecina tikai uz to daļu, kas pārsniedz to, par ko būtu panākta vienošanās, nepastāvot savstarpīgai saistībai starp attiecīgajām sabiedrībām. Šādos apstākļos, ņemot vērā pārbaudi, kas valsts tiesai jāveic par šiem pārdējiem diviem minētajiem aspektiem, kuri attiecas uz valsts tiesību interpretāciju un piemērošanu, šāds valsts tiesiskais regulējums ir samērīgs attiecībā pret visiem tajā izvirzītajiem mērķiem.

(sal. ar 44., 45., 53., 55., 63., 64., 67., 69.–72., 75. un 76. punktu un rezolūvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2010. gada 21. janvārī (*)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Kapitāla brīvā aprīte – Tiešie nodokļi – Tiesību akti ienākuma nodokļa jomā ? Sabiedrību ar nodokli apliekamo ienākumu noteikšana ? Savstarpīgi saistītas sabiedrības ? Izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocība, ko sabiedrība rezidente piešķir citā dalībvalstī dibinātai sabiedrībai ? Attiecīgās priekšrocības summas pieskaitīšana to piešķirušās sabiedrības rezidentes peļņai ? Sabalansēts nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījums starp dalībvalstīm – Cēņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas ? Aunprātīgās rēķināšanas novēršana – Samērīgums

Lieta C-311/08

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Tribunal de première instance de Mons* (Beļģija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2007. gada 19. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 14. jūlijā, tiesvedībā

Société de Gestion Industrielle SA (SGI)

pret

État belge.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: otr?s pal?tas priekšs?d?t?js, kas pilda treš?s pal?tas priekšs?d?t?ja pien?kumus, H. N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], tiesneši P. Linda [*P. Lindh*], A. Ross [*A. Rosas*] (referents), U. Lehmušs [*U. Lõhmus*] un A. O'K?fs [*A. Ó Caoimh*],

?ener?ladvok?te J. Kokote [*J. Kokott*],

sekret?re S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2009. gada 4. j?nija tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)* v?rd? – R. Forestini [*R. Forestini*] un Ž. F. Lib?rs [*J. F. Libert*], *avocats*,

– Be??ijas vald?bas v?rd? – Ž. K. Allo [*J. C. Halleux*], p?rst?vjs,

– V?cijas vald?bas v?rd? – M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], p?rst?vji,

– Zviedrijas vald?bas v?rd? – A. Falka [*A. Falk*] un S. Johannesone [*S. Johannesson*], p?rst?ves,

– Eiropas Komisijas v?rd? – R. Li?ls [*R. Lya*] un Ž. P. Kepenns [*J. P. Keppenne*], p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2009. gada 10. septembra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par EKL 12., 43., 48. un 56. panta interpret?ciju.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp Be??ij? dibin?tu sabiedr?bu *Société de Gestion Industrielle SA (SGI)* (turpm?k tekst? – “SGI”) un *État belge* [Be??ijas valsti]. Š? tiesved?ba tika ierosin?ta saist?b? ar valsts nodok?u administr?cijas veikto iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bu summu, ko š? sabiedr?ba pieš??rusi ar to savstarp?ji saist?t?m sabiedr?b?m, kas dibin?tas cit?s dal?bvalst?s, pieskait?šanu š?s sabiedr?bas pe??ai.

Atbilstoš?s valsts ties?bu normas

3 *Code des impôts sur les revenus* [Likuma par ien?kuma nodokli], kas konsolid?ts ar Kara?a 1992. gada 10. apr??a dekr?tu un apstiprin?ts ar 1992. gada 12. j?nija likumu (1992. gada 30. j?lija *Moniteur belge* pielikums, 17 120. lpp.), pamata liet? piem?rojamaj? redakcij? (turpm?k tekst? – “CIR 1992”), 26. pant? ir noteikts:

“Iev?rojot 54. panta noteikumu, ja Be??ij? dibin?ts uz??mums pieš?ir iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bas, t?s tiek pieskait?tas š? uz??muma pe??ai, ja vien š?das priekšroc?bas netiek ieskait?tas sa??m?ja ien?kumos, kas ir apliekami ar nodokli.

Ne?emot v?r? pirmaj? da?? paredz?to ierobežojumu, uz??muma pe??ai tiek pieskait?tas iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bas, kuras uz??mums pieš?ir:

1. 227. pant? nor?d?tam nodok?a maks?t?jam, ar kuru Be??ij? dibin?tais uz??mums ir tieši vai netieši savstarp?ji saist?ts;

2. 227. pant? nor?d?tam nodok?a maks?t?jam vai ?rvalsts uz??mumam, kas atbilstoši uz??muma dibin?šanas valsts ties?bu aktiem netiek aplikts ar ien?kuma nodokli vai kuram tiek piem?rots iev?rojami labv?l?g?ks nodok?u rež?ms nek? Be??ij? dibin?tam uz??mumam;

3. 227. pant? nor?d?tam nodok?a maks?t?jam, kuram ir kop?gas intereses ar 1. vai 2. punkt? nor?d?to nodok?u maks?t?ju vai uz??mumu.”

4 No iesniedz?jtiesas l?muma izriet, ka saska?? ar attiec?g?s valsts judikat?ru priekšroc?bai ir “iz??muma” raksturs *CIR* 1992 26. panta otr?s da?as 1. punkta izpratn?, ja to pieš?ir atš?ir?gi no ierast?s k?rt?bas, noteikumiem vai prakses l?dz?gos gad?jumos, ?emot v?r? attiec?gaj? br?d? past?vošos ekonomiskos apst?k?us un pušu ekonomisko situ?ciju. “Bezatl?dz?bas priekšroc?ba” ir priekšroc?ba, ko pieš?ir, nenosakot atbilstošu pien?kumu vai nesa?emot atl?dz?bu.

5 *CIR* 1992 49. pant? ir noteikts:

“K? ar profesion?lu darb?bu saist?tus izdevumus dr?kst atskait?t izdevumus, ko nodok?a maks?t?js ir veicis vai sedzis taks?cijas period?, lai g?tu vai saglab?tu ar nodokli apliekamus ie??mumus, un kuru autentiskumu un summu apliecina attaisnojoši dokumenti vai, ja tas nav iesp?jams, visp?r?j?s ties?b?s atz?ti visu citu veidu pier?d?jumi, iz?emot zv?restu.

Izdevumi, kas veikti vai segti taks?cijas period?, ir t?di izdevumi, ko faktiski samaks? vai sedz šaj? period? vai kas ieguvuši radušos un negroz?mu par?du vai zaud?jumu ?paš?bas un kas tiek iegr?matoti k? izdevumi.”

6 Saska?? ar *CIR* 1992 79. pantu:

“Ar profesion?lu darb?bu saist?tus zaud?jumus nevar atskait?t no pe??as vai ien?kumu da?as, kas izriet no iz??muma rakstura un bezatl?dz?bas priekšroc?b?m, kuras nodok?a maks?t?js neatkar?gi no sa?emšanas veida ir tieši vai netieši sa??mis no uz??muma, ar kuru tas ir tieši vai netieši savstarp?ji saist?ts.”

7 *CIR* 1992 207. pant? ir aizliegts veikt citus atskait?jumus no pe??as, kas izriet no iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?b?m.

8 *CIR* 1992 227. panta 2. punkt? ir sniegta š?da nerezidentu defin?cija:

“?rvalstu sabiedr?bas [...], kuras nav dibin?tas Be??ij?, kuru galven? uz??m?jdarb?bas veikšanas vieta vai to vad?bas vai administrat?v? m?tne nav Be??ij?”

Pamata pr?va un prejudici?lie jaut?jumi

9 *SGI* ir Be??ij? dibin?ta holdinga sabiedr?ba. Tai pieder 65 % no Francij? dibin?tas akciju sabiedr?bas *RECYDEM SA* (turpm?k tekst? – “*Recydem*”) akcij?m. T? ir ar? š?s sabiedr?bas valdes locekle.

10 Viens no *SGI* akcion?riem ir Luksemburg? dibin?ta sabiedr?ba *COBELPIN SA* (turpm?k tekst? – “*Cobelpin*”). Sav? 2009. gada 7. apr??a atbild? uz Tiesas 2009. gada 23. mart? uzdoto rakstveida jaut?jumu *SGI* preciz?ja, ka *Cobelpin* pieder 34 % *SGI* akciju. *Cobelpin* ir *SGI* valdes locekle un viena no t?s r?kot?jdirektoriem [*administrateurs délégués*].

11 SGI r?kot?jdirektors ir D. Leone [D. Leone], kurš vienlaikus ir ar? Cobelpin un Recydem valdes loceklis.

12 2000. gada 31. decembr? SGI pieš??ra Recydem bezprocentu aizdevumu BEF 37 836 113 (EUR 937 933) apm?r?. Be??ijas nodok?u administr?cija uzskat?ja, ka par 2001. taks?cijas gadu SGI pe??ai saska?? ar CIR 1992 26. panta otr?s da?as 1. punktu ir j?pieskaita summa BEF 1 891 806 (EUR 46 897) apm?r? saist?b? ar iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?b?m, ko t? pieš??rusi savai meitas sabiedr?bai. Š? summa atbilst nosac?tajam procentu maks?jumam, kas apr??in?ts ar ikgad?jo likmi 5 % apm?r?.

13 S?kot no 2000. gada 1. j?lija, SGI p?rskait?ja Cobelpin atl?dz?bu, kas LUF 350 000 (EUR 8676) apm?r? m?nes? tika izmaks?ta par t?s darbu SGI vald?. Uzskatot, ka šie maks?jumi neatbilst CIR 1992 49. pant? paredz?tajiem nosac?jumiem, Be??ijas nodok?u administr?cija atteic?s atskait?t šo atl?dz?bu k? ar profesion?lo darb?bu saist?tus izdevumus par 2001. un 2002. taks?cijas gadu. Izmaks?t?s summas tika atz?tas par ac?mredzami nesam?r?g?m un nek?d? veid? nesaist?t?m ar attiec?go pakalpojumu ekonomisko lietder?gumu. Cobelpin p?rst?vis SGI vald? pats person?gi ar? esot SGI valdes loceklis.

14 T?d?j?di SGI tika nos?t?ts nodok?u p?rr??ins par 2001. un 2002. taks?cijas gadu. T? k? SGI 2004. gada 28. janv?r? un 9. febru?r? iesniegt?s s?dz?bas par šiem nodok?u p?rr??iniem ar direktora 2004. gada 22. j?lija l?mumu tika noraid?tas, SGI 2004. gada 4. august? c?la pras?bu Tribunal de première instance de Mons [Monsas pirm?s instances ties?].

15 Iesniedz?jtiesa uzskata, ka Be??ijas nodok?u administr?cija ir pareizi piem?rojusi CIR 1992 26. panta otr?s da?as 1. punktu, ieskaitot atpaka? SGI pe???? t?s Recydem pieš?irt? aizdevuma nosac?t?s procentu summas. Neesot nek?da ekonomiska pamatojuma š? aizdevuma pieš?iršanai. Lai gan attiec?g? meitas sabiedr?ba izskat?maj? laikposm? bija finansi?li nodrošin?ta un guva pe??u, SGI atrad?s smag? situ?cij? lielu kred?tsaist?bu d??.

16 Attiec?b? uz atl?dz?bu, ko SGI pieš??rusi Cobelpin par darbu vald?, iesniedz?jtiesa uzskata, ka š?da atl?dz?ba nav ar profesion?lu darb?bu saist?ti izdevumi, ko dr?kst atskait?t saska?? ar CIR 1992 49. pantu. Saska?? ar CIR 1992 26. panta otr?s da?as 1. punktu š?s priekšroc?bas esot j?pieskaita SGI pe??ai.

17 Iesniedz?jtiesa tom?r v?las noskaidrot, vai š? valsts ties?bu norma atbilst EKL 43. un n?kamajos pantos atz?tajai br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu, k? ar? EKL 56. un n?kamajos pantos garant?tajai kapit?la br?vai apritei. B?t?b? sabiedr?bas rezidentes pieš?irto iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bu summa tiek pieskait?ta t?s pe??ai, ja š?s priekšroc?bas sa?emoš? sabiedr?ba ir savstarp?ji saist?ta ar šo sabiedr?bu rezidenti un ir dibin?ta cit? dal?bvalst?, bet t? netiek pieskait?ta, ja š?s priekšroc?bas ir pieš?irtas citai sabiedr?bai rezidentei, kas atrodas t?d? paš? situ?cij?, un t?s tiek ?emtas v?r?, nosakot š?s sabiedr?bas ar nodokli apliekamos ien?kumus.

18 Š?dos apst?k?os Tribunal de première instance de Mons nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai EKL 43. pants saist?b? ar [EKL] 48. pantu un, ja nepieciešams, [EKL] 12. pantu, aizliedz t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, kas – k? izskat?maj? liet? – paredz piem?rot nodokli Be??ij? dibin?tai sabiedr?bai, kura pieš??rusi iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bu cit? dal?bvalst? dibin?tai sabiedr?bai, ar ko Be??ij? dibin?t? sabiedr?ba ir tieši vai netieši savstarp?ji saist?ta, kam?r t?dos pašos apst?k?os Be??ij? dibin?tai sabiedr?bai nevar piem?rot nodokli par iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bu, ja š?da priekšroc?ba ir pieš?irta

citai Be??ij? dibin?tai sabiedr?bai, ar kuru t? ir tieši vai netieši savstarp?ji saist?ta?

2) Vai EKL 56. pants saist?b? ar [EKL] 48. pantu un, ja nepieciešams, [EKL] 12. pantu, aizliedz t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, kas – k? izskat?maj? liet? – paredz piem?rot nodokli Be??ij? dibin?tai sabiedr?bai, kura pieš??rusi iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bu cit? dal?bvalst? dibin?tai sabiedr?bai, ar ko Be??ij? dibin?t? sabiedr?ba ir tieši vai netieši savstarp?ji saist?ta, kam?r t?dos pašos apst?k?os Be??ij? dibin?tai sabiedr?bai nevar piem?rot nodokli par iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bu, ja š?da priekšroc?ba ir pieš?irta citai Be??ij? dibin?tai sabiedr?bai, ar kuru t? ir tieši vai netieši savstarp?ji saist?ta?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

19 Uzdodot abus šos jaut?jumus, kas ir formul?ti gandr?z identiski, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai EKL 43. pants, skatot to kop? ar EKL 48. pantu, un/vai EKL 56. pants ir interpret?jami t?d?j?di, ka tie nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu k? pamata liet?, saska?? ar kuru sabiedr?bai rezidentei tiek piem?rots nodoklis par “iz??muma rakstura” vai “bezatl?dz?bas” priekšroc?bu, ko t? pieš??rusi cit? dal?bvalst? dibin?tai sabiedr?bai, ar kuru š? sabiedr?ba rezidente ir tieši vai netieši savstarp?ji saist?ta, kam?r sabiedr?bai rezidentei nodoklis par š?du priekšroc?bu netiek piem?rots, ja t? ir pieš?irta citai sabiedr?bai rezidentei, ar kuru t? ir tieši vai netieši savstarp?ji saist?ta.

20 No iesniedz?jtiesas l?muma par prejudici?lu jaut?jumu uzdošanu izriet, ka pirmais jaut?jums, kurš galvenok?rt attiecas uz br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu EKL 43. un 48. panta izpratn?, b?t?b? ir saist?ts ar SGI pieš?irto bezprocentu aizdevumu savai Francij? dibin?tajai meitas sabiedr?bai *Recydem* un konkr?t?k – ar to, ka Be??ijas nodok?u iest?des, nosakot SGI ar nodokli apliekamos ien?kumus, ir pieskait?jušas SGI pe??ai par šo aizdevumu maks?jamo nosac?to procentu summu saska?? ar CIR 1992 26. panta otr?s da?as 1. punktu.

21 No š? l?muma izriet, ka otrais jaut?jums, kurš b?t?b? attiecas uz EKL 56. panta, kas reglament? kapit?la br?vu apriti, interpret?ciju, ir saist?ts ar SGI savam Luksemburg? dibin?tajam akcion?ram *Cobelpin* izmaks?to atl?dz?bu par darbu vald?, kas tiek uzskat?ta par nesam?r?gi augstu, k? ar? ar šai atl?dz?bai piem?rojamo nodok?u rež?mu saist?b? ar SGI. ?emot v?r? šo l?mumu, š?iet, ka Be??ijas nodok?u administr?cija ir atteikusies atskait?t šos maks?jumus k? ar profesion?lo darb?bu saist?tus izdevumus, pamatojoties uz CIR 1992 49. pantu. Lietas materi?los ietvert? inform?cija ne?auj secin?t, ka š? iest?de šaj? sakar? b?tu piem?rojusi min?t? likuma 26. panta otr?s da?as 1. punktu.

22 Tom?r, pat pie?emot, ka CIR 1992 49. pantam var?tu b?t noz?me str?da pamata liet? atrisin?šanai, iesniedz?jtiesa Tiesai ir jaut?jusi vien?gi par attiec?go pamatbr?v?bu interpret?ciju saist?b? ar CIR 1992 26. panta otr?s da?as 1. punktu. Šaj? sakar? pietiek nor?d?t, ka iesniedz?jtiesa, kurai j?uz?emas atbild?ba par liet? pie?emamo nol?mumu, atrodas vispiem?rot?kaj? poz?cij?, lai, ?emot v?r? taj? izskat?m?s lietas ?patn?bas, noteiktu atbilstoš?s valsts ties?bu normas un atbilstoši t?m formul?tu savu l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu (šaj? zi?? skat. 2009. gada 23. apr??a spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?378/07 l?dz C?380/07 *Angelidaki* u.c., Kr?jums, l?3071. lpp., 48. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

Par attiec?go pamatbr?v?bu

23 Vispirms ir j?nosaka, vai un k?d? m?r? t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? pamata liet? var ietekm?t br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ?stenošanu EKL 43. un 48. panta izpratn? un/vai kapit?la br?vu apriti EKL 56. un n?kamo pantu izpratn?.

24 Visas ieinteres?t?s personas, kas Tiesai iesniegušas savus apsv?rumus, uzskata, ka

pirmais prejudiciālais jautājums ir izvērtējams no brīvības veikt uzņēmējdarbību aspekta. Saistībā ar otro jautājuma pamatā esošajiem faktiskajiem apstākļiem *SGI*, kā arī Beļģijas un Vācijas valdības apgalvo, ka ir piemērojamas kapitāla brīvumam aprīti reglamentājošās tiesību normas. Citas ieinteresētās personas savukārt uzskata, ka atbilde uz otro jautājumu ir sniedzama tādā pašā kontekstā, kā atbilde uz pirmo jautājumu. *SGI* abu jautājumu ietvaros atsaucas uz EKL 12. pantu.

25 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai noteiktu vai uz valsts tiesisko regulējumu attiecas viena vai otra aprītes brīvība, ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu mērķis (šajā ziņā skat. 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 31.–33. punkts; 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-452/04 *Fidium Finanz*, Krājums, I-9521. lpp., 34. un 44.–49. punkts, kā arī 2009. gada 17. septembra spriedumu lietā C-182/08 *Glaxo Wellcome*, Krājums, I-0000. lpp., 36. punkts).

26 Beļģijas valdība uzskata, ka pamata lietā izskatāmais tiesiskais regulējums attiecas uz sabiedrību rezidenšu bruto peļņas noteikšanu to ienākumu aplikšanas ar nodokli ietvaros. Lai novērstu izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, šo sabiedrību peļņas aprēķinā tiek iekļauti ienākumi, kas nav tikuši iegāti sakarā ar izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocību piešķiršanu sabiedrībām nerezidentēm, kuras ir savstarpīgi saistītas ar šīm sabiedrībām rezidentēm. Šādos apstākļos šis režīms ļauj valsts nodokļu iestādēm piemērot sabiedrībai rezidentei nodokli par summām, kas – atkarībā no katra konkrētā gadījuma – atbilst starpībai, ko tērmaksājusi attiecībā pret tirgus cenu, vai šīs sabiedrības negatīvajai peļņai.

27 Savā 2009. gada 24. aprīlī atbildē uz Tiesas 2009. gada 23. marta rakstveida jautājumu Beļģijas valdība precizēja, ka pamata lietā izskatāmais tiesiskais regulējums attiecas uz tādām gadījumiem, kad attiecīgo sabiedrību attiecības raksturo tādā apstākļā, kas atšķiras no neatkarīgu uzņēmumu starpā pastāvošajiem. “Savstarpēja saistība” šā tiesiskā regulējuma izpratnē pastāv it īpaši tad, ja vienai no attiecīgajām sabiedrībām ir tādā apmērā līdzdalība otras sabiedrības kapitālā, kas ļauj tai zināmā mērā ietekmēt šīs sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbību tās judikatūras izpratnē, kura izriet no 2000. gada 13. aprīlī sprieduma lietā C-251/98 *Baars* (*Recueil*, I-2787. lpp., 22. punkts).

28 Tiesa ir vairākkārtīgi nospriedusi, ka tās valsts tiesiskais regulējums, kas ir piemērojams šādos apstākļos, ietilpst EK Līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību materiālo piemērošanas jomā (skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā *Baars*, 21. un 22. punkts; lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 31. punkts, kā arī lietā *Glaxo Wellcome*, 47. punkts).

29 Tomēr Beļģijas valdība uzskata, ka pamata lietā izskatāmais tiesiskais regulējums nav piemērojams vienīgi gadījumos, kas ietilpst iepriekš minētās *Baars* judikatūras piemērošanas jomā. Būtībā savstarpējās saistības starp attiecīgajām sabiedrībām esamība nav atkarīga no vienas no šīm sabiedrībām līdzdalības otras sabiedrības kapitālā apmēra. Savā atbildē, kas minēta šā sprieduma 27. punktā, Beļģijas valdība ir precizējusi, ka šis tiesiskais regulējums attiecas uz visa veida saikni, kas, ņemot vērā attiecīgos faktus un apstākļus, rada noteiktu tiešu vai netiešu savstarpēju saistību starp attiecīgajām sabiedrībām. Runa var būt gan par tādā līdzdalībā otras attiecīgās sabiedrības kapitālā, kam nav raksturīga “zināma ietekme” minētās judikatūras izpratnē, gan arī par, piemēram, ar izejvielu pieejamību saistītu atkarību vai atkarību tehniskās sadarbības un garantiju nodrošināšanas jomā.

30 ņemot vērā šos apstākļus, ir jāatzīst, ka pamata lietā izskatāmais tiesiskais regulējums principā var ietekmēt arī citu pamatbrīvību aprītes jomā, it īpaši kapitāla brīvības aprītes stenošanu EKL 56. panta izpratnē.

31 Attiecībā uz EKL 12. panta, kas nosaka vispārīgo principu, ar kuru ir aizliegta jebkāda diskriminācija pilsonības dēļ, piemērojamā ir jānorāda, ka šis noteikums ir piemērojams patstāvīgi tikai Savienības tiesību sistēmas reglamentētajos gadījumos, kuriem nav piemērojamas Līguma noteiktās speciālās nediskriminācijas normas (skat. it īpaši 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft u.c.*, *Recueil*, I-1727. lpp., 38. un 39. punkts; 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-443/06 *Hollmann*, Krājums, I-8491. lpp., 28. un 29. punkts, kā arī 2008. gada 17. janvārī spriedumu lietā C-105/07 *Lammers & Van Cleeff*, Krājums, I-173. lpp., 14. punkts).

32 Tomēr EKL 43. un 56. pantā šādas speciālās nediskriminācijas normas brīvības veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvas aprites jomā ir paredzētas.

33 Attiecībā uz Līguma noteikumiem, kas piemērojami tādās apstākļos kā pamata lietā, ir jānorāda, ka "savstarpīgās saistības" attiecīgā tiesiskā regulējuma izpratnē esamība starp *SGI* un *Recydem*, no vienas puses, un *SGI* un *Cobelpin*, no otras puses, iesniedzējtiesā notiekošās tiesvedības ietvaros nav tikusi apstrīdēta.

34 Attiecībā uz šīs saistības raksturu ir jānorāda, ka no iesniedzējtiesas lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu izriet, ka *SGI* pieder 65 % *Recydem* kapitāla daļu. No šī sprieduma 10. punktā minētās atbildes izriet, ka *Cobelpin* pieder 34 % *SGI* kapitāla daļu. Tiesas rēķinā nav informācijas, kas ļautu konstatēt, vai starp šīm sabiedrībām pastāv vai arī citas līdzdalības saites.

35 Šāda veida līdzdalība šī sprieduma 27. un 28. punktā minētās *Baars* judikatūras izpratnē principā var piešķirt *SGI* "zināmu ietekmi" uz *Recydem* lēmumiem un darbību, savukārt *Cobelpin* – uz *SGI* lēmumiem un darbību. Turklāt no iesniedzējtiesas lēmuma par prejudiciālu jautājumu uzdošanu izriet, ka starp šīm sabiedrībām pastāv saikne arī to administrācijas līmenī.

36 Līdz ar to, tādēļ kā strīds pamata lietā attiecas tikai un vienīgi uz minētās tiesiskā regulējuma ietekmi uz tādai sabiedrībai piemērojamo nodokļu režīmu, kurai ar citām attiecīgajām sabiedrībām pastāv savstarpīgā saistība, ko raksturo "zināma ietekme" iepriekš minētās *Baars* judikatūras izpratnē, ir piemērojami EKL 43. un 48. pants, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību.

37 Tādējādi atbilde uz uzdotajiem jautājumiem ir jāsniedz, ņemot vērā tikai EKL 43. un 48. pantu. Šie jautājumi ir jāizskata kopā.

Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma esamību

38 Brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas EKL 43. pantā piešķirta Kopienų pilsoņiem, paredz to tiesības sēkt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādām pašām nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz uzņēmējdarbības vietas dalībvalsts tiesību akti. Attiecībā uz sabiedrībām, kuras izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Eiropas Kopienā, tādēļ ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (skat. it īpaši 2006. gada 23. februārī spriedumu lietā C-471/04 *Keller Holding*, Krājums, I-2107. lpp., 29. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Glaxo Wellcome*, 45. punkts).

39 Pat ja Līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis atbilstoši to formulējumam ir nodrošināt uzņēmējdarbības dalībvalstī tādā pašā attieksmī kā pret šīs valsts pilsoņiem vai sabiedrībām, tie arī nepieļauj, ka izcelsmes dalībvalsts kādam no saviem

pilsoņiem vai sabiedrībai, kas dibināta atbilstoši tās tiesiskajam regulējumam, citā dalībvalstī rada šādas uzņēmējdarbības (skat. it īpaši 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-264/96 *ICI, Recueil*, I-4695. lpp., 21. punkts; 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 31. punkts; 2007. gada 6. decembra spriedumu lietā C-298/05 *Columbus Container Services*, Krājums, I-10451. lpp., 33. punkts, kā arī 2008. gada 27. novembra spriedumu lietā C-418/07 *Papillon*, Krājums, I-8947. lpp., 16. punkts).

40 Attiecībā uz sabiedrību m ir būtiski norādīt, ka to "juridiskā adrese" EKL 48. pantā izprāt ir paredzēta, lai noteiktu to piesaisti kādas dalībvalsts tiesību sistēmai, tātad kā fiziskām personām šim nolīkam ir pilsonība. Pieņemot, ka rezidences dalībvalsts var brīvi piemērot atšķirīgu attieksmi tikai tādēļ, ka sabiedrības juridiskā adrese atrodas citā dalībvalstī, nozīmētu padarīt EKL 43. pantu bezjēdzīgu (šajā ziņā skat. 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Francija, *Recueil*, 273. lpp., 18. punkts; 1993. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-330/91 *Commerzbank*, *Recueil*, I-4017. lpp., 13. punkts, un 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Krājums, I-0000. lpp., 38. punkts).

41 SGI, Zviedrijas valdība un Komisija uzskata, ka pamata lietā izskatāmais tiesiskais regulējums ir atzīstams par ierobežojumu Savienības tiesību izpratnē. Beļģijas un Vācijas valdības apgalvo pretējo. Tās apgalvo, ka, ņemot vērā tās vispārīgā kontekstu, šis tiesiskais regulējums neparedz nelabvēlīgāku attieksmi pret sabiedrību rezidentu, kas piešķir izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības sabiedrību, kurām ir savstarpēja saistība ar šo sabiedrību rezidentu un kuras ir dibinātas citās dalībvalstīs, salīdzinājumā ar sabiedrību rezidentu, kas piešķir šādas priekšrocības citām sabiedrību rezidentu, kuras atrodas tādēļ pašā situācijā. Līdz ar to šis tiesiskais regulējums neesot uzskatāms par ierobežojumu.

42 Šajā lietā ir vispārīgāms, ka saskaņā ar pamata lietā izskatāmo tiesisko regulējumu izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības, ko sabiedrība rezidente piešķir tādai sabiedrībai, kurai ir savstarpēja saistība ar šo sabiedrību rezidenti, tiek pieskaitītas minētās sabiedrības rezidentes peļņai tikai tad, ja šīs priekšrocības saņemošā sabiedrība ir dibināta citā dalībvalstī. Savukārt sabiedrībai rezidentei netiek piemērots nodoklis par šādu priekšrocību, ja tā ir tikusi piešķirta citai sabiedrībai rezidentei, attiecībā uz kuru arī pastāv šāda saikne, un ja šā priekšrocība tiek izmantota, nosakot šīs pārdotās minētās sabiedrības ar nodokli apliekamos ienākumus.

43 No tā izriet, ka tādās Beļģijā rezidējošās sabiedrības, kas tātad pat kā SGI piešķir izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības sabiedrību, kurām ir savstarpēja saistība ar šo sabiedrību un kuras ir dibinātas citās dalībvalstīs, situācija no nodokļu tiesību viedokļa ir nelabvēlīgāka nekā tās situācija, kādā tā atrastos, ja tā piešķirtu šīs priekšrocības sabiedrību rezidentu, ar kurām tai pastāv šāda saistība.

44 Šāds atšķirīgs sabiedrību rezidentu piemērojamais nodokļu režīms atkarībā no sabiedrību, kas saņem attiecīgās priekšrocības, juridiskās adreses atrašanās vietas var būt brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums EKL 43. pantā izprāt. Būtībā sabiedrība rezidente var būt spiesta atteikties no meitas sabiedrības ieguldīšanas, izveidošanas vai saglabāšanas citā dalībvalstī vai arī no būtisku līdzdaļu šajā dalībvalstī dibinātā sabiedrībā nodrošināšanu kapitāla daļu ieguldīšanas vai saglabāšanas, ņemot vērā nodokļu izmaksas, kas šādā pārrobežu situācijā skartu pamata lietā izskatāmajā tiesiskajā regulējumā paredzēto priekšrocību piešķiršanu.

45 Turklāt šim tiesiskajam regulējumam var būt ierobežojoša ietekme uz citās dalībvalstīs dibinātām sabiedrībām. Būtībā šāda sabiedrība var būt spiesta atteikties no meitas sabiedrības ieguldīšanas, izveidošanas vai saglabāšanas Beļģijā vai arī no būtisku līdzdaļu šajā

dalībvalstī dibināt sabiedrību nodrošinot kapitāla daļu ieguldīšanu vai saglabāšanu, ņemot vērā nodokļu izmaksas, kas šajā valstī skartu minētajā tiesiskajā regulājumā paredzēto priekšrocību piešķiršanu.

46 Beļģijas un Vācijas valdību iesniegtie argumenti nevarot atspēkot šo secinājumu.

47 Beļģijas valdība apgalvo, ka neizdevīgā nodokļu režīmā, kas izriet no šīs tiesiskās regulējuma piemērošanas, sekas ir nevis tas, ka Beļģijas nodokļu iestādes pieskaita sabiedrības rezidentes piešķirtās izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības šīs sabiedrības peļņai, bet gan risks, ka var notikt dubulta aplikšana ar nodokli, ja priekšrocības saņemošās sabiedrības dibināšanas dalībvalsts neveiks atbilstošu nodokļu korekciju. Šo risku ievērojami mazinot iespēja piemērot 1990. gada 23. jūlija Konvenciju 90/436/EEK par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu sakarā ar asociēto uzņēmumu peļņas korekciju (OV L 225, 10. lpp.; turpmāk tekstā – “Arbitrāžas konvencija”).

48 Šī valdība arī norāda, ka iekšzemes situācijās CIR 1992 79. un 207. pants paredz, ka sabiedrības rezidentes, kas ir ieskaitījušas izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības to peļņā, nav tiesīgas veikt noteiktus nodokļu atskaitījumus. Līdz ar to atšķirīgā attieksme nodokļu jomā pret sabiedrībām rezidentu atkarībā no priekšrocības saņēmšo sabiedrību juridiskās adreses irniecīgā nekā varētu šīst.

49 Vācijas valdība apgalvo, ka Beļģijas nodokļu iestādes neveic nekādu papildu nodokļu ieturēšanu pārrobežu situācijā. Tā kā tā nav pilnvaru aplikāt ar nodokli priekšrocības saņēmšās citā dalībvalstī dibinātās sabiedrības ienākumus, tās aplikā ar nodokli sabiedrības rezidentes piešķirtās izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības. Vācijas valdība uzsver, ka iekšzemes situācijās šāda veida priekšrocības tiek apliktas ar nodokli nevis saistībā ar sabiedrību rezidenti, kas tās piešķirusi, bet gan saistībā ar sabiedrību rezidenti, kas tās saņemusi. Līdz ar to pamata lietā izskatāmā tiesiskā regulējuma ierobežojošā iedarbība esot apšaubāma.

50 Vispirms jānorāda, ka, lai tiesību aktus varētu uzskatīt par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ir pietiekami, ka tie citā dalībvalstī dibinātām sabiedrībām var ierobežot šīs brīvības izmantošanu [šos tiesību aktus izdevušaj] dalībvalstī, un nav jāpierāda, ka attiecīgā tiesību akti patiešām ir vedinājuši dažas no šīm sabiedrībām atteikties no meitas sabiedrības ieguldīšanu, izveidošanas vai saglabāšanas pārdējā minētajā dalībvalstī (skat. 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 62. punkts, un 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA*, Krājums, I-6373. lpp., 42. punkts).

51 Attiecībā uz argumentiem, kas saistīti ar priekšrocības saņēmšās sabiedrības rezidentes ienākumu aplikšanu ar nodokli iekšzemes situācijās gadījumā, kā to savu secinājumu 45. punktā atzīmējusi ģenerālvokāte, šīiet, ka minētās valdības pamatojas uz uzņēmumu grupas vispārēju vērējumu un uzskata, ka nav atšķirības, kurai grupas sabiedrībai tiek pieskaitīti noteikti ienākumi.

52 Šajā sakarā ir jānorāda, ka izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības piešķirušā sabiedrība rezidente un šīs priekšrocības saņemšā sabiedrība ir dažādas juridiskās personas, katrai no kurām ir piemērojams savs aplikšanas ar nodokli režīms. Katrā ziņā priekšrocības saņēmšās sabiedrības nodokļu režīmu iekšzemes situācijās gadījumā nevar pielīdzināt nodokļu režīmam, kas piemērojams attiecīgās priekšrocības piešķiršajai sabiedrībai pārrobežu situācijās gadījumā.

53 Pat pieņemot, ka iekšzemes situācijās ietvaros un gadījumā, ja attiecīgās sabiedrības 100

% apmēr? ir tieši vai netieši saist?tas viena ar otru, nodok?u nastas sadal?jumam to starp? noteiktos apst?k?os var neb?t nek?das noz?mes no fisk?l? viedok?a, ir j?nor?da, ka p?robežu situ?cijas gad?jum? katr? zi?? past?v nodok?u dubultas iekas?šanas risks. B?t?b?, k? savu secin?jumu 46. un 47. punkt? pamatoti nor?d?jusi ?ener?ladvok?te, š?d? gad?jum? iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bas, ko pieš??rusi sabiedr?ba rezidente un kas pieskait?tas š?s sabiedr?bas pe??ai, var tikt apliktas ar nodokli priekšroc?bas sa??muš?s sabiedr?bas dibin?šanas dal?bvalst?.

54 Attiec?b? uz iesp?ju piem?rot Arbitr?žas konvenciju ir j?nor?da, k? savu secin?jumu 48. punkt? nor?d?jusi ?ener?ladvok?te, ka š?s konvencijas 3. noda?as 6. pant? paredz?t? savstarp?jas vienošan?s proced?ra starp iesaist?taj?m nodok?u iest?d?m sabiedr?bai, kuras gad?jums tiek izskat?ts š?s proced?ras ietvaros, rada papildu administrat?vos un finansi?los izdevumus. Turkl?t savstarp?jas vienošan?s proced?ra un iesp?jam? turpm?k? arbitr?žas proced?ra var ilgt vair?kus gadus. Šaj? laik? šai sabiedr?bai ir j?nomaks? dubulti piem?rotais nodoklis. T?pat, it ?paši ?emot v?r? š? sprieduma 29. punkt? nor?d?tos apst?k?us, š?iet, ka pamata liet? izskat?mais tiesiskais regul?jums ir piem?rojams ar? dažos t?dos gad?jumos, uz kuriem neattiecas min?t?s konvencijas piem?rošanas joma.

55 No t? izriet, ka t?ds dal?bvalsts tiesiskais regul?jums k? pamata liet? ir uzskat?ms par br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojumu EKL 43. panta, lasot to kop? ar EKL 48. pantu, izpratn?.

Par pamata liet? izskat?m? tiesisk? regul?juma pamatojumu

56 No past?v?g?s judikat?ras izriet, ka t?ds pas?kums, kurš var ierobežot EKL 43. pant? garant?to br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, var b?t pie?aujams tikai tad, ja tam ir le?it?ms ar L?gumu sader?gs m?r?is un tas ir pamatots ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem. T?pat tam j?b?t piem?rotam attiec?g? m?r?a sasniegšanai un tas nedr?kst p?rsniegt to, kas vajadz?gs t? sasniegšanai (skat. it ?paši 1997. gada 15. maija spriedumu liet? C?250/95 *Futura Participations* un *Singer*, *Recueil*, I?2471. lpp., 26. punkts; 2004. gada 11. marta spriedumu liet? C?9/02 de *Lasteyrie du Saillant*, *Recueil*, I?2409. lpp., 49. punkts; iepriekš min?tos spriedumus liet? *Marks & Spencer*, 35. punkts, k? ar? liet? *Lammers & Van Cleeff*, 25. punkts).

57 Zviedrijas vald?ba un Komisija uzskata, ka pamata liet? izskat?mais tiesiskais regul?jums ir pamatots ar nepieciešam?bu nodrošin?t sabalans?tu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m, lai izvair?tos gan no nodok?u nemaks?šanas, gan ?aunpr?t?gas r?c?bas. Komisija tom?r nor?da, ka ir j?iev?ro sam?r?guma princips. Be??ijas un V?cijas vald?bas pak?rtoti ir nor?d?jušas uz tiem pašiem pamatojuma elementiem.

58 Be??ijas vald?ba apgalvo, ka pamata liet? izskat?m? tiesisk? regul?juma m?r?is ir c??a pret izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, fisk?l? nol?k? ?aujot noregul?t situ?cijas, kad attiec?g?s sabiedr?bas sav?s attiec?b?s vad?s p?c nosac?jumiem, kas p?rsniedz to, par ko t?s b?tu vienojuš?s neierobežotas konkurences apst?k?os. Tiesas s?d? Be??ijas vald?ba preciz?ja, ka attiec?g? rež?ma pamat? ir Ekonomisk?s sadarb?bas un att?st?bas organiz?cijas (ESAO) mode?a konvencijas par ien?kumiem un ien?kumiem no kapit?la 9. pants un Arbitr?žas konvencijas 4. pants, kuros paredz?ts l?dz?gs pe??as korekcijas princips, ja dar?jumi saist?tu uz??mumu starp? neatbilst neierobežotas konkurences krit?rijam.

59 Š? vald?ba uzskata, ka j?dziena "priekšroc?ba" pamata liet? izskat?m? tiesisk? regul?juma izpratn? priekšnosac?jums ir priekšroc?bu sa??muš?s personas iedz?vošan?s un attiec?b? uz šo priekšroc?bu pieš??rušo personu – šai priekšroc?bai l?dzv?rt?gas faktiskas pretatl?dz?bas neesam?ba. Nosac?jums, kas attiecas uz t?s "iz??muma" raksturu, noz?m? visu to, kas neatbilst ierastajai k?rt?bai, noteikumiem vai praksei, vai ar? to – kas l?dz?gos gad?jumos ir uzskat?ms par

ierastu k?rt?bu. Savuk?rt "bezatl?dz?bas" krit?rijs noz?m?, ka š? priekšroc?ba ir pieš?irta, nepast?vot atbilstošam pien?kumam vai nesa?emot atl?dz?bu.

60 Pirmk?rt, attiec?b? uz argumentu par sabalans?tu nodok?u uzlikšanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m ir j?atg?dina, ka š?du pamatojumu var pie?emt, ja attiec?g? rež?ma m?r?is ir nov?rst t?das darb?bas, kas var apdraud?t dal?bvalsts ties?bas ?stenot savu kompetenci nodok?u jom? saist?b? ar t?s teritorij? veiktaj?m darb?b?m (skat. it ?paši iepriekš min?to spriedumu liet? *Marks & Spencer*, 46. punkts; 2007. gada 29. marta spriedumu liet? C?347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Kr?jums, I?2647. lpp., 42. punkts, k? ar? iepriekš min?tos spriedumus liet? *Oy AA*, 54. punkts, un liet? *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, 66. punkts).

61 Tiesa ir atzinusi, ka kompeten?u sadal?juma starp dal?bvalst?m nodok?u ietur?šanas 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 (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Oy AA*, 54. punkts, k? ar? 2008. gada 15. maija spriedumu liet? C?414/06 *Lidl Belgium*, Kr?jums, I?3601. lpp., 31. punkts).

62 B?t?b?, paredzot sabiedr?b?m iesp?ju izv?l?ties, vai savus zaud?jumus un pe??u ?emt v?r? taj? dal?bvalst?, 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 ietur?šanas 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 (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Marks & Spencer*, 46. punkts; liet? *Oy AA*, 55. punkts, un liet? *Lidl Belgium*, 32. punkts).

63 Šaj? liet? ir j?konstat?, ka, ?aujot sabiedr?b?m rezident?m p?rskait?t savu pe??u iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bu form? sabiedr?b?m, kas ir savstarp?ji saist?tas ar š?m min?taj?m sabiedr?b?m un kas ir dibin?tas cit?s dal?bvalst?s, var?tu tikt apdraud?ts nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?juma dal?bvalstu starp? l?dzsvars. Tas apdraud?tu pašu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?juma sist?mu dal?bvalstu starp?, jo atkar?b? no savstarp?ji saist?to sabiedr?bu izdar?t?s izv?les iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bas pieš??ruš?s sabiedr?bas dal?bvalsts b?tu spiesta atteikties no sav?m ties?b?m k? š?s sabiedr?bas juridisk?s adreses atrašanās vietas valstij ar nodokli aplikt š?s sabiedr?bas ien?kumus, iesp?jams, par labu priekšroc?bas sa??muš?s sabiedr?bas juridisk?s adreses atrašanās vietas dal?bvalstij (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Oy AA*, 56. punkts).

64 Paredzot piem?rot nodokli sabiedr?bai rezidentei, kas pieš??rusi iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bu cit? dal?bvalst? dibin?tai sabiedr?bai, pamata liet? izskat?mais tiesiskais regul?jums ?auj Be??ijas valstij ?stenot savu kompetenci nodok?u jom? attiec?b? uz t?s teritorij? veiktaj?m darb?b?m.

65 Otrk?rt, attiec?b? uz izvair?šanās no nodok?u maks?šanas nov?ršanu ir j?atg?dina, ka valsts pas?kums, kas ierobežo br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, var b?t pamatots, ja tas specifiski attiecas uz piln?gi fikt?viem meh?nismiem, kuru m?r?is ir izvair?ties no attiec?g?s dal?bvalsts ties?bu aktu piem?rošanas (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *ICI*, 26. punkts; liet? *Marks & Spencer*, 57. punkts; liet? *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 51. punkts, k? ar? liet? *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 72. punkts).

66 Šaj? sakar? ir j?nor?da, ka t?ds tiesiskais regul?jums, kura ?pašais m?r?is nav no nodok?u priekšroc?b?m izsl?gt absol?ti m?ksl?gi rad?tus veidojumus, kas nav saist?ti ar re?lu komercdarb?bu un kas rad?ti, lai izvair?tos no nodok?u maks?šanas, kas parasti b?tu iekas?jami par valsts teritorij? komercdarb?bas rezult?t? g?tajiem ien?kumiem, tom?r var tikt atz?ts par

pamatotu, ?emot v?r? m?r?i nov?rst izvair?šanas no nodok?u maks?šanas, skatot to kop? ar m?r?i saglab?t sabalans?tu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Oy AA, 63. punkts).

67 Attiec?b? uz š? pamatojuma elementa atbilst?bu, ?emot v?r? pamata liet? past?vošos apst?k?us, ir j?nor?da, ka, at?aujot sabiedr?b?m rezident?m pieš?irt iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bas sabiedr?b?m, kas ir ar t?m savstarp?ji saist?tas un kas dibin?tas cit? dal?bvalst?, neparedzot nek?du kori??jošu pas?kumu nodok?u jom?, past?v risks, ka ar absol?ti m?ksl?gu veidojumu pal?dz?bu sabiedr?bu, kas ir savstarp?ji saist?tas ar cit?s dal?bvalst?s dibin?taj?m sabiedr?b?m, ietvaros ien?kumi tiks p?rskait?ti uz dal?bvalst?m, kur tiek piem?rotas zem?kas nodok?u likmes, vai uz dal?bvalst?m, kur?s šie ien?kumi netiek aplikti ar nodokli (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Oy AA, 58. punkts).

68 Paredzot piem?rot nodokli sabiedr?bai rezidentei, kas pieš??rusi iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bu cit? dal?bvalst? dibin?tai sabiedr?bai, pamata liet? izskat?mais tiesiskais regul?jums ?auj nov?rst š?du praksi, kuru var?tu veicin?t b?tisku atš?ir?bu konstat?šana starp nodok?u b?z?m vai nodok?u likm?m, ko piem?ro daž?d?s dal?bvalst?s, un kuras vien?gais m?r?is ir izvair?ties no nodok?a, kas parasti sabiedr?bas, kura pieš??rusi šo priekšroc?bu, dal?bvalst? b?tu bijis j?maks? par p?d?j?s min?t?s ien?kumiem, maks?šanas (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Oy AA, 59. punkts).

69 ?emot v?r? šos divus elementus attiec?b? uz nepieciešam?bu saglab?t sabalans?tu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m un nov?rst izvair?šanas no nodok?u maks?šanas, ir j?konstat?, ka ar t?du tiesisko regul?jumu k? pamata liet? ir paredz?ts sasniegt le?it?mus un ar L?gumu sader?gus m?r?us, kas saist?ti ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, un tas ir piem?rots, lai sasniegtu šos m?r?us.

70 Šajos apst?k?os ir j?p?rbauda, vai t?ds tiesiskais regul?jums k? pamata liet? nep?rsniedz to, kas nepieciešams taj? izvirk?to m?r?u sasniegšanai.

71 J?nor?da, ka valsts ties?bu akti, kuri pamatojas uz objekt?vu un p?rbaud?mu faktu izv?rt?jumu, lai noteiktu, vai dar?jums ir piln?b? fikt?vs meh?nisms, kurš ir izveidots vien?gi nodok?u m?r?iem, ir uzskat?mi par t?diem, kuri nep?rsniedz to, kas nepieciešams, lai saglab?tu sabalans?tu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m un nov?rstu izvair?šanas no nodok?u maks?šanas, ja, pirmk?rt, katr? gad?jum?, kad past?v aizdomas, ka dar?jums p?rsniedz to, par ko attiec?g?s sabiedr?bas b?tu vienojuš?s neierobežotas konkurences apst?k?os, nodok?a maks?t?jam tiek dota iesp?ja bez p?rm?r?g?m administrat?v?m gr?t?b?m iesniegt pier?d?jumus par iesp?jamiem komerci?lajiem iemesliem, k?d?? šis dar?jums ir ticis nosl?gts (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 82. punkts, un 2008. gada 23. apr??a spriedumu liet? *C?201/05 Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation*, Kr?jums, I?2875. lpp., 84. punkts).

72 Otrk?rt, ja šo elementu p?rbaudes rezult?t? tiek secin?ts, ka attiec?gais dar?jums p?rsniedz to, par ko attiec?g?s sabiedr?bas b?tu vienojuš?s neierobežotas konkurences apst?k?os, kori??jošais pas?kums nodok?u jom? ir j?attiecina tikai uz to da?u, kas p?rsniedz to, par ko b?tu pan?kta vienošan?s, nepast?vot savstarp?jai saist?bai starp attiec?gaj?m sabiedr?b?m.

73 Be??ijas vald?ba uzskata, ka “iz??muma rakstura” vai “bezatl?dz?bas” priekšroc?bas pamata liet? izskat?m? tiesisk? regul?juma izpratn? pier?d?šanas pien?kums ir valsts nodok?u administracijai. Tikl?dz t? piem?ro šo tiesisko regul?jumu, nodok?a maks?t?jam tiek dota iesp?ja bez p?rm?r?g?m administrat?v?m gr?t?b?m iesniegt pier?d?jumus par iesp?jamiem komerci?lajiem iemesliem, k?d?? šis dar?jums ir ticis nosl?gts. Nodok?a maks?t?ja r?c?b? esot vair?k nek? viens m?nesis – un šis termi??s var tikt pagarin?ts –, lai pier?d?tu, ka, ?emot v?r?

attiec?g? dar?juma apst?k?us, nepast?v iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bas. Tom?r, ja nodok?u administr?cija joproj?m v?las veikt nodok?u p?rr??inu un nepiekr?t nodok?a maks?t?ja izvirz?tajiem argumentiem, tas var to apstr?d?t valsts ties?.

74 Be??ijas vald?ba ar? nor?da, ka pamata liet? izskat?m? tiesisk? regul?juma piem?rošanas gad?jum? sabiedr?bas rezidentes pe??as apr??in? tiek iek?auta tikai attiec?g? iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?ba.

75 Š?dos apst?k?os, ?emot v?r? p?rbaudi, kas iesniedz?jtiesai j?veic par šiem p?d?jiem diviem min?tajiem aspektiem, kas attiecas uz Be??ijas ties?bu interpret?ciju un piem?rošanu, ir j?secina, ka, ?emot v?r? visu iepriekš min?to, t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? pamata liet? ir sam?r?gs attiec?b? pret visiem tiem m?r?iem, ko ar to paredz?ts sasniegt.

76 Past?vot š?diem apst?k?iem, uz uzdotajiem prejudici?lajiem jaut?jumiem ir j?atbild š?di: EKL 43. pants, lasot to kop? ar EKL 48. pantu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas princip? pie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu k? pamata liet?, saska?? ar kuru sabiedr?bai rezidentei tiek piem?rots nodoklis par iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bu, ko t? pieš??rusi cit? dal?bvalst? dibin?tai sabiedr?bai, ar kuru š? sabiedr?ba rezidente ir tieši vai netieši savstarp?ji saist?ta, bet attiec?gais nodoklis netiek piem?rots, ja š? priekšroc?ba ir tikusi pieš?irta citai sabiedr?bai rezidentei, ar kuru š? sabiedr?ba ir tieši vai netieši savstarp?ji saist?ta. Tom?r iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai pamata liet? izskat?mais tiesiskais regul?jums nep?rsniedz to, kas nepieciešams visu taj? paredz?to m?r?u sasniegšanai.

Par ties?šan?s izdevumiem

77 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (treš? pal?ta) nospriež:

EKL 43. pants, lasot to kop? ar EKL 48. pantu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas princip? pie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu k? pamata liet?, saska?? ar kuru sabiedr?bai rezidentei tiek piem?rots nodoklis par iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bu, ko t? pieš??rusi cit? dal?bvalst? dibin?tai sabiedr?bai, ar kuru š? sabiedr?ba rezidente ir tieši vai netieši savstarp?ji saist?ta, bet attiec?gais nodoklis netiek piem?rots, ja š? priekšroc?ba ir tikusi pieš?irta citai sabiedr?bai rezidentei, ar kuru š? sabiedr?ba ir tieši vai netieši savstarp?ji saist?ta. Tom?r iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai pamata liet? izskat?mais tiesiskais regul?jums nep?rsniedz to, kas nepieciešams visu taj? paredz?to m?r?u sasniegšanai.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – fran?u.