

TIESAS SPRIEDUMS (virspal?ta)

2014. gada 1. apr?l? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Br?v?ba veikta uz??m?jdarb?bu – Uz??mumu ien?kuma nodok?i – Nodok?u atvieglojums – Sabiedr?bu grupas un konsorciji – Valsts ties?bu akti, ar kuriem sabiedr?bai, kas ietilpst konsorcij?, at?auts nodot zaud?jumus sabiedr?bai, kas pieder sabiedr?bu grupai, un starp š?m div?m sabiedr?b?m past?v saikne, ko veido “saist?t?jsabiedr?ba”, kas ietilpst gan sabiedr?bu grup?, gan konsorcij? – “Saist?t?jsabiedr?bai” noteikt? valstspieder?bas pras?ba – Diskrimin?cija juridisk?s adreses d?? – Sabiedr?bu grupas gal?gais m?tesuz??mums, kas re?istr?ts trešaj? valst? un kuram pieder sabiedr?bas, kuras l?dz p?r?emt zaud?jumus, izmantojot trešaj?s valst?s re?istr?tas sabiedr?bas

Lieta C?80/12

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Apvienot? Karaliste) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2011. gada 19. decembr? un kas Ties? re?istr?ts 2012. gada 15. febru?r?, tiesved?b?

Felixstowe Dock and Railway Company Ltd,

Savers Health and Beauty Ltd,

Walton Container Terminal Ltd,

WPCS (UK) Finance Ltd,

AS Watson Card Services (UK) Ltd,

Hutchison Whampoa (Europe) Ltd,

Kruidvat UK Ltd,

Superdrug Stores plc

pret

The Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs.

TIESA (virspal?ta)

š?d? sast?v?: priekšs?d?t?js V. Skouris [V. Skouris], priekšs?d?t?ja vietnieks K. L?nartss [K. Lenaerts], pal?tu priekšs?d?t?ji M. Ileši?s [M. Ileši?], L. Bejs Larsens [L. Bay Larsen], T. fon Danvics [T. von Danwitz], E. Borgs Bartets [A. Borg Barthet], M. Safjans [M. Safjan], tiesneši A. Ross [A. Rosas], J. Malenovskis [J. Malenovský], E. Levits, A. O’K?fs [A. Ó Caoimh], Ž. K. Bonišo [J.?C. Bonichot] (referents), A. Arabadžijevs [A. Arabadjiev], D. Šv?bi [D. Šváby] un A. Prehala [A. Prechal],

?ener?ladvok?ts N. J?skinens [N. Jääskinen],

sekret?re L. Hj?leta [L. Hewlett], galven? administratore,

Ēmot v?r? rakstveida procesu un 2013. gada 3. septembra tiesas s?di,

Ēmot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd, Savers Health and Beauty Ltd, Walton Container Terminal Ltd, WPCS (UK) Finance Ltd, AS Watson Card Services (UK) Ltd, Hutchison Whampoa (Europe) Ltd, Kruidvat UK Ltd un Superdrug Stores plc v?rd?* – *P. Baker, QC, un N. Shaw, QC,*
- Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – *J. Beeko un A. Robinson, p?rst?vji, kuriem pal?dz D. Goy, QC, k? ar? G. Facenna, barrister,*
- V?cijas vald?bas v?rd? – *T. Henze, p?rst?vis,*
- Francijas vald?bas v?rd? – *D. Colas un J.?S. Pilczer, p?rst?vji,*
- N?derlandes vald?bas v?rd? – *J. Langer, k? ar? C. Schillemans un C. Wissels, p?rst?vji,*
- Eiropas Komisijas v?rd? – *W. M?lls un R. Lyal, p?rst?vji,*

noklaus?jusies Ēener?ladvok?ta secin?jums 2013. gada 24. oktobra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par LESD 49. un 54. panta interpret?ciju.

2 Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? starp *Felixstowe Dock and Railway Company Ltd, Savers Health and Beauty Ltd, Walton Container Terminal Ltd, WPCS (UK) Finance Ltd, AS Watson Card Services (UK) Ltd, Hutchison Whampoa (Europe) Ltd, Kruidvat UK Ltd un Superdrug Stores plc un Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs* par to, k? piem?rot ties?bu aktus par grupas nodok?u atvieglojumu konsorcij?.

Atbilstoš?s ties?bu normas

3 1988. gada Likuma par ien?kuma nodokli un uz??mumu ien?kuma nodokli (*Income and Corporation Taxes Act 1988*, turpm?k tekst? – “*ICTA*”), redakcij?, kas piem?rojama pamatliet?, 402. pant? ir noteikts:

1. Saska?? ar šo sada?u un 492. panta 8. punktu sabiedr?ba (“sabiedr?ba, kas nodod saist?bas”) var nodot uz??m?jdarb?bas zaud?jumus un citas summas, kas var tikt atskait?tas no uz??mumu ien?kuma nodok?a, gad?jumos, kas nor?d?ti 2. un 3. punkt?, un, apr??inot uz??mumu ien?kuma nodokli, p?c citas sabiedr?bas (“p?r??m?jsabiedr?ba”) piepras?juma š?s summas var tikt atskait?tas, piem?rojot “grupas” nodok?a atvieglojumu.

2. Grupas nodok?a atvieglojums var tikt pieš?irts gad?jum?, ja sabiedr?ba, kas nodod saist?bas, un p?r??m?jsabiedr?ba abas ietilpst vien? un taj? paš? sabiedr?bu grup?. Piepras?jums, kas iesniegts saska?? ar šo punktu, tiek d?v?ts par “grupas piepras?jumu”.

3. Grupas nodok?a atvieglojums t?pat var tikt pieš?irts gad?jum?, kad vai nu sabiedr?ba, kas nodod saist?bas, vai p?r??m?jsabiedr?ba ir konsorcijs biedrs, bet otra ir:

a) tirdzniec?bas uz??mums, kas pieder konsorcijam un kas nav k?dai sabiedr?bai 75 %

apmēr? piederošs meitasuzņēmums, vai

b) tirdzniecības uzņēmums,

i) kas ir meitasuzņēmums, kas 90 % apmēr? pieder holdinga sabiedrībai, kas pieder konsorcijam, un

ii) kas nav meitasuzņēmums, kas 75 % apmēr? pieder sabiedrībai, kas nav holdinga sabiedrība, vai

c) holdinga sabiedrība, kas pieder konsorcijam un kas nav meitasuzņēmums, kas 75 % apmēr? pieder kādai sabiedrībai,

vai, saskaņā ar 406. pantu, ja viena no tām ietilpst sabiedrību grup? un otra sabiedrība pieder konsorcijam, un ja treš? sabiedrība ietilpst gan sabiedrību grup?, gan konsorcij?. Pieprasījums, kas iesniegts saskaņā ar šo apakšpunktu tiek dēvēts par “konsorcija pieprasījumu”.

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

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

4. Konsorcija pieprasījumu nevar iesniegt, ja peļņa no otras sabiedrības vai tās holdinga sabiedrības, kas pieder konsorcija biedram, akciju kapitāla pārdošanas gadījum? uzskatāma par š? biedra uzņēmējdarbības ieņēmumiem.

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

6. Maksājumi par grupas nodokļa atvieglojumu:

a) netiek ņemti vēr?, aprēķinot vienas vai otras sabiedrības peļņu vai zaudējumus uzņēmumu ienkuma nodokļa mērķiem, un

b) nevar tikt uzskatīti par sadali Likuma par uzņēmumu nodokli mērķiem [..];

un šaj? apakšpunkt? “maksājums par grupas nodokļa atvieglojumu” nozīm? samaksu, ko veic pārņēmējāsabiedrība sabiedrībai, kas nodod saistības, piemērojot to savstarpēju vienošanos par summu, kas nodota kā grupas nodokļa atvieglojums, šai samaksai nepārsniedzot minēto summu.”

4 ICTA 406. panta 1. un 2. punkt? ir paredzēts:

1. Šaj? pant?:

a) “saistītāsabiedrība” ir sabiedrība, kas ietilpst konsorcij? un ietilpst arī sabiedrību grup?, un

b) “konsorcija sabiedrība” salīdzinājum? ar saistītāsabiedrību ir sabiedrība, kas pieder konsorcijam, kur? ietilpst saistītāsabiedrība, un

c) "grupas biedrs" salīdzinājumā ar saistītāsabiedrību ir sabiedrība, kas ietilpst grupā, kurā ietilpst saistītāsabiedrība, taču kas pati neietilpst konsorcijs, kura biedrs ir saistītāsabiedrība.

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

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

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

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

6. *Hutchison Whampoa Ltd* (turpmāk tekstā – "galīgais mētesuzņēmums") ir Honkongā [*Hong Kong*] reģistrēta sabiedrība.

7. Pārņēmējāsabiedrības ir Apvienotajā Karalistē reģistrētas sabiedrības. Kā netieši meitasuzņēmumi, kas vismaz 75 % apmērā pieder galīgajam mētesuzņēmumam, tās ietilpst grupā. ICTA 413. panta 3. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

8. *Hutchison 3G UK Ltd* (turpmāk tekstā – "sabiedrība, kas nodod zaudējumus") ar ir Apvienotajā Karalistē reģistrēta sabiedrība. Tā netieši pieder konsorcijs un šajā ziņā veido konsorcijs sabiedrību. ICTA 406. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē.

9. Minētais konsorcijs sastāv it īpaši no *Hutchison 3G UK Investment Sàrl* (turpmāk tekstā – "saistītāsabiedrība"), kas ir Luksemburgā reģistrēta sabiedrība. Ietilpstot gan šī sprieduma 7. un 8. punktā minētajā sabiedrību grupā, gan konsorcijs, šī sabiedrība ir saistītāsabiedrība. ICTA 406. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē. Citiem vārdiem sakot, tādā Apvienotās Karalistes nodokļu tiesību aktu izpratnē, kuri attiecas uz grupas nodokļu atvieglojumu konsorcijs, pārņēmējāsabiedrības, izmantojot minēto sabiedrību, ir saistītas ar sabiedrību, kas nodod zaudējumus.

10. Saistītāsabiedrība pilnībā pieder citai sabiedrībai – *Hutchison Europe Telecommunications Sàrl*, kas ir reģistrēta Luksemburgā.

11. *Hutchison Europe Telecommunications Sàrl* pati, izmantojot dažādas sabiedrības, no kurām dažas ir reģistrētas trešajās valstīs, netieši pieder galīgajam mētesuzņēmumam.

12. Sabiedrība, kas nodod zaudējumus un kuras darbības mērķis ir mobilo sakaru tīkla izveide un ekspluatācija, ir veikusi lielus ieguldījumus, kas laikposmā no 2002. līdz 2005. gadam ir negatīvi ietekmējuši tās ienākuma veidošanas kontu.

13. Šīs darbības rezultātā radušies zaudējumi saskaņā ar ICTA 402.–413. pantu varēja tikt atskaitīti no tādā citu rezidenšu sabiedrību nodokļu atvieglojumiem, kuras ir grupas biedri vai ietilpst konsorcijs.

14. Pārņēmējāsabiedrības, kas šajos pašos finanšu gados bija labuma guvējas, mēģināja atsaukties uz šo iespēju un šajā nolūkā, pamatojoties uz ICTA 402. panta 3. punktu un 406. pantu, lūdzā Apvienotās Karalistes nodokļu iestādēm piemērot tām grupas nodokļu atvieglojumu

saistību ar konsorciju.

15 To līgums tika noraidīts ar pamatojumu, ka saistītājsabiedrība neesot rezidente nodokļu aprēķina vajadzībām Apvienotajā Karalistē, kur tā neveic komercdarbību, izmantojot pastāvīgu uzņēmumu. Šis pamats tika apstrīdēts *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* [Pirmās instances tiesa (Nodokļu palātē)], kas nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādas prejudiciālas jautājumus:

“1) Vai apstākļos, kad:

a) dalībvalsts (tādas kā [Lielbritānijas un Ziemeļrījas] Apvienotā Karaliste) tiesiskajā regulājumā ir paredzēts, ka sabiedrība [...] var pieprasīt grupas nodokļa atvieglojumu par tādas sabiedrības zaudējumiem, kura pieder konsorciām [...], ar nosacījumu, ka sabiedrība, kas ietilpst tajā pašā sabiedrību grupā, kurā ietilpst pārrēķinājamā sabiedrība, ietilpst arī konsorciā [...], un kad

b) sabiedrību grupas mēģinājums (kas pats nav pārrēķinājamā sabiedrība, konsorciā sabiedrība vai saistītājsabiedrība) nav ne Apvienotās Karalistes, ne kādas citas dalībvalsts valstspiederīgā,

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

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai Apvienotajai Karalistei ir pārrēķinājamā sabiedrībai jāparedz tiesiskās aizsardzības līdzeklis (piemēram, atļaujot šai sabiedrībai pieprasīt atvieglojumu par zaudējumiem, ko cietusi konsorciā sabiedrība) apstākļos, kad:

a) saistītājsabiedrība ir izmantojusi savu uzņēmējdarbības veikšanas brīvību, tādu konsorciā sabiedrību un pārrēķinājamā sabiedrības nav izmantojušas nekādas Savienības tiesību nostiprinātās brīvības,

b) saikni (saiknes) starp sabiedrību, kas nodod saistības, un pārrēķinājamā sabiedrību veido sabiedrības, no kurām visas nav reģistrētas [Eiropas] Savienībā [vai Eiropas Ekonomikas zonā]?

Par prejudiciālajiem jautājumiem

16 Ar šiem jautājumiem, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 49. un 54. pants ir jāinterpretē tādā veidā, ka tiem ir pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kas grupā ietilpstošai sabiedrībai rezidentei atļauj iespaidu pārrēķināt zaudējumus, kas radušies citai konsorciā ietilpstošai sabiedrībai rezidentei, ja “saistītājsabiedrība”, kas ietilpst gan šajā grupā, gan šajā konsorciā, arī rezidē minētajā dalībvalstī un turklāt neatkarīgi no to sabiedrību rezidences, kurām pašām vai izmantojot starpniecības sabiedrības pieder saistītājsabiedrības un citu sabiedrību, uz kurām attiecas zaudējumu nodošana, kapitāls, lai gan šāda iespēja tajos nav paredzēta, ja saistītājsabiedrība ir reģistrēta citā dalībvalstī.

17 Brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas LESD 49. pantā piešķirta Savienības pilsoņiem, paredz to tiesības sēkt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz uzņēmējdarbības vietas dalībvalsts tiesību akti. Attiecībā uz sabiedrībām, kuras izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Savienībā, tā saskaņā ar LESD 54. pantu ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitasuzņēmuma, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (spriedums *Saint-Gobain ZN*, C-307/97, ES:C:1999:438, 35. punkts, kā arī spriedums *Marks & Spencer*

18 Tom?r t?dos ties?bu aktos k? pamatliet? iesp?ja zaud?jumus, kas radušies sabiedr?bai, kura dal?bvalst? ir rezidente nodok?u apr??ina vajadz?b?m un ietilpst konsorcij?, izmantojot atvieglojumus, nodot citai sabiedr?bai, kura šaj? paš? dal?bvalst? ir rezidente nodok?u apr??ina vajadz?b?m un ietilpst grup?, ir pak?rtota nosac?jumam, ka saist?t?jsabiedr?ba ietilpst konsorcij? un ka š? grupa rezid? min?taj? dal?bvalst?, kur t? veic komercdarb?bu, izmantojot past?v?gu uz??mumu.

19 T?ds atvieglojums k? pamatliet? rada nodok?u priekšroc?bas attiec?gaj?m sabiedr?b?m. Pa?trinot sabiedr?bu, kas str?d?jušas ar zaud?jumiem, zaud?jumu dz?šanu, tos nekav?joties atskaitot no citu grupas sabiedr?bu pe??as, t?m tiek paredz?ta skaidras naudas uzkr?šanas priekšroc?ba (spriedums *Marks & Spencer*, ES:C:2005:763, 32. punkts).

20 Saist?t?jsabiedr?bai paredz?tais nosac?jums par rezidenci rada ar? atš?ir?gu attieksmi starp, no vienas puses, sabiedr?b?m rezident?m, kuras valsts nodok?u ties?bu aktu izpratn? savieno Apvienotaj? Karalist? re?istr?ta saist?t?jsabiedr?ba, kas izmanto attiec?g?s nodok?u priekšroc?bas, un, no otras puses, sabiedr?b?m rezident?m, kuras savieno cit? dal?bvalst? re?istr?ta saist?t?jsabiedr?ba, kam nepien?kas min?t?s priekšroc?bas.

21 Š? atš?ir?g? attieksme padara nodok?u zi?? maz?k pievilc?gu [iesp?ju] saist?t?jsabiedr?bai veikt uz??m?jdarb?bu cit? dal?bvalst?, jo ar piem?rojamajiem valsts ties?bu aktiem attiec?g?s nodok?u priekšroc?bas tiek pieš?irtas vien?gi gad?jum?, ja saist?t?jsabiedr?bas ir re?istr?tas Apvienotaj? Karalist?.

22 Apst?klis, ka pamatliet? t?s nav Apvienotaj? Karalist? re?istr?tas p?r??m?jsabiedr?bas, kam ties?bas veikt uz??m?jdarb?bu b?tu tikušas ierobežotas, neietekm? iepriekš?j? punkt? formul?to konstat?jumu attiec?b? uz atš?ir?gas attieksmes esam?bu starp t?d?m sabiedr?b?m rezident?m, kuras savieno Apvienotaj? Karalist? re?istr?ta saist?t?jsabiedr?ba, un sabiedr?b?m rezident?m, kuras savieno cit? dal?bvalst? re?istr?ta saist?t?jsabiedr?ba.

23 Tiesa jau ir nospriedusi, ka sabiedr?ba nodok?u vajadz?b?m var atsaukties uz citas ar to saist?tas sabiedr?bas br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojumu, cikt?l š?ds ierobežojums skar t?s pašas aplikšanu ar nodok?iem (šaj? zi?? skat. spriedumu *Philips Electronics*, C?18/11, ES:C:2012:532, 39. punkts).

24 L?dz ar to, lai br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu b?tu efekt?va, t?d? situ?cij? k? pamatliet? ir j?paredz iesp?ja p?r??m?jsabiedr?b?m atsaukties uz to, jo t?s apgalvo, ka nodok?u zi?? attieksme pret t?m neesot bijusi t?da, k?da b?tu gad?jum?, ja t?s b?tu savienotas ar sabiedr?bu, kas nodod zaud?jumus, izmantojot Apvienotaj? Karalist? re?istr?tu saist?t?jsabiedr?bu.

25 Lai š?da atš?ir?ga attieksme b?tu sader?ga ar LESD noteikumiem par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, tai ir j?attiecas uz situ?cij?m, kuras nav objekt?vi sal?dzin?mas, l?dz ar to ir j?p?rbauda ar? p?rrobežu situ?cijas sal?dzin?m?ba ar valsts iekš?jo situ?ciju, ?emot v?r? ar attiec?gaj?m valsts ties?bu norm?m sasniedzamo m?r?i, un tai ir ar? j?b?t pamatotai ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem (šaj? zi?? skat. spriedumu *Philips Electronics*, ES:C:2012:532, 17. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

26 Attiec?b? uz sal?dzin?m?bu nav str?da par to, ka sabiedr?bas, kuras ir nodok?u maks?t?jas un kas ir savienotas ar Apvienotaj? Karalist? re?istr?tu saist?t?jsabiedr?bu, un sabiedr?bas, kas ir savienotas ar cit? dal?bvalst? re?istr?tu saist?t?jsabiedr?bu, ?emot v?r? t?du nodok?a rež?ma m?r?i k? pamatliet?, ir objekt?vi sal?dzin?m?s situ?cij?s attiec?b? uz iesp?ju, izmantojot grupas nodok?u atvieglojumu konsorcij?, sav? starp? nodot zaud?jumus, kas radušies

Apvienotaj? Karalist?.

27 Attiec?b? uz prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, ar kuriem var tikt pamatots br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojums, ir j?nor?da, ka Apvienot?s Karalistes vald?ba uz to nav atsaukusies ne savos rakstveida apsv?rumos, ne tiesas s?d?.

28 Š?dos apst?k?os iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, k?di m?r?i tiek ?stenoti ar pamatliet? apl?kotajiem valsts ties?bu aktiem.

29 V?l jo vair?k un lai sniegtu lietder?gu atbildi, kas iesniedz?jtiesai ?autu izš?irt taj? izskat?mo str?du, ir j?nor?da, ka, pamatojot š?du sist?mu, likum?gi nevar atsaukties ne uz pilnvaru uzlikt nodok?us sadal?juma starp dal?bvalst?m saglab?šanu, ne m?r?i apkarot izvair?šanos no nodok?u maks?šanas.

30 Ja pilnvaru uzlikt nodok?us sadal?juma starp dal?bvalst?m saglab?šana ir Tiesas atz?ts le?it?ms m?r?is (skat. it ?paši spriedumu *National Grid Indus*, C?371/10, ES:C:2011:785, 45. punkts), lai saglab?tu l?dzsvaru starp ties?b?m ietur?t pe??as nodokli un iesp?ju atskait?t zaud?jumus (skat. spriedumu *Lidl Belgium*, C?414/06, ES:C:2008:278, 33. punkts), tad ir j?atz?st, ka t?d? situ?cij?, k?da ir pamatliet?, uz?emoš?s dal?bvalsts pilnvaras uzlikt nodok?us teritorij?, kur? tiek veikta saimniecisk? darb?ba, kuras rezult?t? konsorcija sabiedr?bai rodas zaud?jumi, nek?d? gad?jum? neietekm? iesp?ja, kas tai b?tu, izmantojot grupas atvieglojumu un sabiedr?bas rezidentes lab? nododot zaud?jumus, kas radušies citai sabiedr?bai, jo t? š?s dal?bvalsts teritorij? ar? ir rezidente nodok?u apr??ina vajadz?b?m (šaj? zi?? skat. spriedumu *Philips Electronics*, ES:C:2012:532, 25. un 26. punkts).

31 Valsts pas?kums, kas ierobežo br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, var b?t pamatots, ja tas specifiski attiecas uz piln?gi m?ksl?g?m strukt?r?m, kuru m?r?is ir izvair?ties no attiec?g?s dal?bvalsts ties?bu aktu piem?rošanas (šaj? zi?? skat. spriedumus *ICI*, C?264/96, ES:C:1998:370, 26. punkts; *Lankhorst-Hohorst*, C?324/00, ES:C:2002:749, 37. punkts; *de Lasteyrie du Saillant*, C?9/02, ES:C:2004:138, 50. punkts, k? ar? *Marks & Spencer*, ES:C:2005:763, 57. punkts).

32 T?pat š?ds pas?kums var?tu b?t pamatots ar nodok?u o?žu apkarošanas m?r?i.

33 Tom?r Tiesa ir atzinusi, ka, lai br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojumu var?tu pamatot ar š?du darb?bu apkarošanu, ar konkr?to š?da ierobežojuma m?r?i ir j?rada š??rslis darb?b?m, kas noz?m? izveidot piln?gi fikt?vus meh?nismus, kam nav nek?da sakara ar saimniecisko realit?ti un kuru m?r?is ir izvair?ties no nodok?iem, kas parasti j?maks? par pe??u, kura g?ta no valsts teritorij? veikt?m darb?b?m (spriedums *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, C?196/04, ES:C:2006:544, 55. punkts).

34 Tom?r, ac?mredzot, t?di nav pamatliet? apl?kotie ties?bu akti, ar kuriem nek?di netiek ?stenots konkr?ts m?r?is – nov?rst piln?gi fikt?vus meh?nismus, bet gan paredz?ts pieš?irt nodok?u priekšroc?bas sabiedr?b?m, kuras ietilpst sabiedr?bu grup?s un it ?paši konsorcijos.

35 No iepriekš min?t? izriet, ka br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojums, par kuru s?dzas p?r??m?jsabiedr?bas, nevar tikt pamatots ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, kuru m?r?is ir saglab?t pilnvaru uzlikt nodok?us l?dzsvarotu sadal?jumu starp dal?bvalst?m vai nov?rst piln?gi fikt?vus meh?nismus.

36 L?dz ar to pamatliet? apl?kotie ties?bu akti ir ar LESD 49. un 54. pantu aizliegts ierobežojums.

37 Šo secinājumu neatspēko iesniedzējtiesas minētais apstāklis, saskaņā ar kuru grupas un konsorcijs galīgais mētesuzņēmums, kā arī dažas līdzdalības un des starpniecības sabiedrības ir reģistrēti trešajās valstīs.

38 Šāds apstāklis neietekmē to, ka tiek piemērota tādai sabiedrībai brīvība veikt uzņēmējdarbību, kuras var izmantot pamatlietā aplūkotajos valsts tiesību aktos paredzētās nodokļu priekšrocības.

39 Pretī Līguma sadaļā par kapitāla brīvību apriti norādītajam sadaļā par brīvību veikt uzņēmējdarbību nav neviena noteikuma, kurā būtu minēta šo noteikumu piemērošanas joma attiecībā uz situācijām, kurās ir iesaistīts trešo valstu rezidents, kas dibināts ģrupus Savienības. Tādā trešajā valstī reģistrēta sabiedrība nevar atsaukties uz šiem noteikumiem (pēc analoģijas attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas brīvību skat. spriedumu *Fidium Finanz*, C-452/04, ES:C:2006:631, 25. punkts).

40 Tas nozīmē, ka no Savienības tiesībām neizriet neviens noteikums, ka Savienībā rezidējošu sabiedrību akcionāru, fizisku vai juridisku personu izcelsmē [s valsts] ietekmētu šo sabiedrību tiesības izmantot brīvību veikt uzņēmējdarbību. Kā to savu secinājumu 60. punktā ir norādījis ģenerālvokāls, Savienības uzņēmuma statuss, ģemot vērā LESD 54. pantu, ir balstīts uz juridiskās adreses atrašanās vietu un tiesību sistēmu, kurai uzņēmums ir piesaistīts, nevis uz tās kapitāla uzturēšanu valstspiederībā.

41 Turklāt un katrā ziņā tādā Apvienotās Karalistes grupas nodokļu atvieglojumu konsorcijs sistēmā, kādā izriet no pamatlietā aplūkotajiem tiesību aktiem, nav svarīga vieta, kurā rezidē galīgais mētesuzņēmums un starpniecības sabiedrības, kas kontrolē sabiedrības, kuras līdz to starpā nodot zaudējumus. Neģemot vērā nosacījumu par saistītās sabiedrības rezidenci, ICTA noteikumos – likuma redakcijā, kura bija spēkā pamatlietas apstākļu rašanās laikā, – nav nekas paredzēts attiecībā uz jebkuras citas sabiedrības atrašanās vietu, kas pastāv šajā līdzdalības un dā nostātos starp vai sakāautos ar sabiedrībām, kuras līdz un nodod zaudējumus. Kā tam tiesas sēdē ir piekritusi Apvienotā Karaliste, atvieglojums, kāds tiek pieprasīts pamatlietā, varētu tikt piešķirts, pamatojoties uz tādām pašām noteikumiem, gadījumā, ja saistītās sabiedrības būtu bijusi reģistrēta Apvienotajā Karalistē, un tam par šā rslī nebūtu fakts, ka galīgais mētesuzņēmums un grupas starpniecības sabiedrības būtu reģistrētas trešajā valstī.

42 Līdz ar to uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka LESD 49. un 54. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kas grupā ietilpstošai sabiedrībai rezidentei atļauj iespēju pārņemt zaudējumus, kas radušies citai konsorcijs ietilpstošai sabiedrībai rezidentei, ja “saistītās sabiedrības”, kas ietilpst gan šajā grupā, gan šajā konsorcijs, arī rezidē minētajā dalībvalstī un turklāt neatkarīgi no to sabiedrību rezidences, kurām pašām vai izmantojot starpniecības sabiedrības pieder saistītās sabiedrības un citu sabiedrību, uz kurām attiecas zaudējumu nodošana, kapitāls, lai gan šāda iespēja tajās nav paredzēta, ja saistītās sabiedrības ir reģistrētas citā dalībvalstī.

Par tiesāšanas izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

LESD 49. un 54. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā dalībvalsts tiesību akti, kas grupā ietilpstošai sabiedrībai rezidentei atļauj iespēju pārņemt zaudējumus, kas radušies citai konsorcijs ietilpstošai sabiedrībai rezidentei, kad “saistītās sabiedrības”, kas

ietilpst gan šaj? grup?, gan šaj? konsorcij?, ar? rezid? min?taj? dal?bvalst? un turkl?t neatkar?gi no to sabiedr?bu rezidences, kur?m paš?m vai izmantojot starpniec?bas sabiedr?bas pieder saist?t?jsabiedr?bas un citu sabiedr?bu, uz kur?m attiecas zaud?jumu nodošana, kapit?ls, lai gan š?da iesp?ja tajos nav paredz?ta, ja saist?t?jsabiedr?ba ir re?istr?ta cit? dal?bvalst?.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – ang?u.