

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2018. gada 22. februārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – LESD 49. un 54. pants – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Nodokļu tiesību akti – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Priekšrocības, kas saistītas ar vienas fiskālās vienības izveidi – Pārrobežu grupas izslēgšana

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

par līgumiem sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa) iesniedza ar lūgumiem, kas pieņemti 2016. gada 8. jūlijā un kas Tiesā reģistrēti 2016. gada 18. jūlijā, tiesvedības

X BV (C-398/16),

X NV (lieta C-399/16)

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*], Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*] (referents), A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] un S. Rodins [*S. Rodin*],

ģenerālvokāts: M. Kampos Sančess-Bordona [*M. Campos Sánchez-Bordona*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesu,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *X BV* un *X NV* vārdā – *M. Sanders, advocaat*,
- Nīderlandes valdības vārdā – *M. Bulterman, M. Gijzen* un *K. S. Schillemans*, pārstāves,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *N. Gossement*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2017. gada 25. oktobra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu ir par LESD 49. un 54. panta interpretāciju.

2 Šie l?gumi tika iesniegti saist?b? ar div?m tiesved?b?m attiec?gi X BV un X NV pret *Staatssecretaris van Financiën* (valsts sekret?rs finanšu liet?s, N?derlande, turpm?k tekst? – “nodok?u iest?de”) par iesp?ju atskait?t nodokli attiec?b? uz X BV saist?b? ar procentiem par aizdevumu un attiec?b? uz X NV – saist?b? ar zaud?jumiem val?tas kursa sv?rst?bu d??.

N?derlandes ties?bas

3 *Wet op de vennootschapsbelasting 1969* (1969. gada Likums par uz??mumu ien?kuma nodokli, turpm?k tekst? – “Likums par uz??mumu ien?kuma nodokli”) 10.a pants ir izteikts š?d? redakcij?:

“[..]

2. Apr??inot pe??u, nevar atskait?t procentus – ieskaitot izdevumus un val?tas kursa rad?tos zaud?jumus –, kas par aizdevumu juridiski vai faktiski, tieši vai netieši saist?tam uz??mumam ir j?maks? saist?tai vien?bai vai saist?tai fiziskai personai, ja aizdevumam ir saikne ar š?diem tiesiskiem dar?jumiem:

a. [..]

b. akciju, kapit?lda?u, dal?bas sertifik?tu, dal?bas ties?bu vai par?da v?rtspap?ru ieg?di – ieskaitot atbr?vošanu, kas debitoram ir k? pašu kapit?ls 10. panta 1. punkta d) apakšpunkta izpratn? saist?t? vien?b?, ja vien šaj? vien?b? netiek veiktas izmai?as gal?g? dal?bas kapit?l? vai kontroles attiec?b?s;

3. 2. punkts nav piem?rojams tad, ja nodok?a maks?t?js p?rliecinoši pier?da, ka:

a. aizdevuma un ar to saist?t? tiesisk? dar?juma pamat? p?rsvar? ir saimnieciski apsv?rumi vai

b. p?rskata gada beig?s par procentiem personai, kuri juridiski vai faktiski, tieši vai netieši tai ir j?sa?em, saska?? ar N?derlandes krit?rijiem ir j?maks? taisn?gs pe??as vai ien?kumu nodoklis un ka netiek kompens?ti nedz zaud?jumi, nedz cita veida pras?jumi no citiem gadiem pirms t? gada, kur? aizdevums ir izsniegts, ka saska?? ar min?tajiem krit?rijiem p?rskata gada beig?s par procentiem nav nodok?a par?da, iz?emot, ja var pie?emt, ka aizdevums ir ticis pieš?irts, lai kompens?tu zaud?jumus vai cita veida pras?jumus, kas radušies t? paša gada laik? vai rad?sies dr?zum?.”

4 Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 13. panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“Pe??as apr??in?šanai netiek ?emtas v?r? priekšroc?bas un izdevumi, kas izriet no dal?bas, t?pat k? izdevumi, kas saist?ti ar š?das dal?bas g?šanu vai nodošanu (dal?bas sabiedr?b? atbr?vojums no nodok?a).”

5 Š? likuma 13.d pants ir formul?ts š?di:

“1. Dal?bas atbr?vojumu no nodok?a nepiem?ro zaud?jumiem, kuri saist?ti ar dal?bu, kas radusies, sadalot vien?bu, kur? nodok?u maks?t?jam pieder kapit?lda?as (ar likvid?ciju saist?ti zaud?jumi).

2. Ar likvid?ciju saist?ti zaud?jumi atbilst nodok?a maks?t?jam piederošas dal?bas apm?ram, kurš p?rsniedz kop?jo atlikušo da?u likvid?cijas gad?jum?. [..]”

6 Minētā likuma 15. pants ir izteikts šādā redakcijā:

“1. Ja nodokļa maksātāja (mātesuzņēmuma) pašmērķu juridiskā un saimnieciskā izpratnē ir vismaz 95 % cita nodokļa maksātāja (meitasuzņēmuma) iemaksātā pamatkapitāla daļa, tad pāc abu nodokļu maksātāju pieteikuma tie tiek aplikti ar nodokli tādā veidā, it kā tie būtu viens nodokļa maksātājs, proti, tādā, it kā meitasuzņēmuma darbības un manta ir daļa no mātesuzņēmuma darbības un mantas. Ar nodokli tiek aplikti mātesuzņēmuma ienākumi. Šādā gadījumā nodokļa maksātāji kopumā tiek uzskatīti par vienu fiskālu vienību. Vienā fiskālā vienībā var ietilpt vairāki meitasuzņēmumi.

2. Ar 1. punktā minēto piederību saprot arī to, ka akcijas pieder netieši, ja tās tieši pieder vairākiem nodokļu maksātājiem, kas ietilpst vienā fiskālajā vienībā.

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

[..]

c. abi nodokļu maksātāji ir reģistrēti Nīderlandē [..].”

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

Lieta C-398/16

7 *X BV*, saskaņā ar Nīderlandes tiesību m dibināts uzņēmums, ir iekšauts Zviedrijas grupā, kurā ietilpst arī Itālijas uzņēmums. Lai nopirktu trešajā personā piederošās šā pārdotā minētā uzņēmuma akcijas, *X BV* nodibināja citu uzņēmumu Itālijā, kuram piešķirta kapitālu 237 312 000 EUR apmērā. Šis kapitāls tika finansēts, Zviedrijas uzņēmumam piešķirot *X BV* grupai aizdevumu. Šis aizdevuma ietvaros *X BV* 2004. gadā aizdevumsabiedrībai bija parādā aizdevuma procentus 6 503 261 EUR apmērā. Šos procentus *X BV* savā 2004. gada uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijā atskaitīja. Nodokļu iestāde tomēr uzskatīja, ka Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10.a panta 2. punkta b) apakšpunkts šādu atskaitījumu nepieļauj, un izdeva paziņojumu par uzrādītu, ko *X BV*, vārsdamies Nīderlandes tiesību, lūdz atcelt.

8 Prasības, ar kuru *X BV* vērsās pret šo paziņojumu par uzrādītu, pieteikumā tas norādīja, ka tas būtu varējis šos aizdevuma procentus atskatīt no peļņas, ja tas ar savu Itālijas meitasuzņēmumu būtu varējis izveidot vienu fiskālu vienību. Tādā kā šāda iespēja Nīderlandes tiesību ir paredzēta uzņēmumiem rezidentiem, *X BV* uzskata, ka ir cietis no brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma, pārkāpjot LESD 49. un 54. pantu.

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

“Vai LESD 49. un 54. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir valsts tiesiskais regulējums, pamatojoties uz kuru daļēbvalstī reģistrētam mātesuzņēmumam saistībā ar aizdevumu, kas ir saistīts ar kapitālieguldījumu citā daļēbvalstī reģistrētā meitasuzņēmumā, tiek liegts procentu atskaitījums, savukārt šāds atskaitījums varētu tikt izmantots, ja minētais meitasuzņēmums būtu ticis integrēts vienā fiskālā vienībā – ar Nīderlandes vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzības mērķa – kopā ar minēto mātesuzņēmumu, jo tad konsolidācijas dēļ nebūtu bijusi saskatāma saistība ar šādu kapitālieguldījumu?”

Lieta C-399/16

10 *X NV*, saskaņā ar Nīderlandes tiesību m dibinātam uzņēmumam, netieši pieder Apvienotajā

Karalist? re?istr?ts meitasuz??mums. Sav?s uz??mumu ien?kuma nodok?a deklar?cij?s par 2008. un 2009. finanšu gadu X NV k? izdevumus atskait?ja val?tas kursa sv?rst?bu rad?tos zaud?jumus saist?b? ar tam piederošaj?m kapit?lda??m. Nodok?u iest?de atteica šo atskait?jumu, pamatojoties uz Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 13. panta 1. punktu, saska?? ar kuru, nosakot pe??u, netiek ?emt?s v?r? nedz priekšroc?bas, nedz zaud?jumi, kas radušies saist?b? ar l?dzdal?bu kapit?l?.

11 X NV savu pazi?ojumu par nodokli 2008. un 2009. gadam apstr?d?ja, uzskatot, ka tas savus val?tas kursa sv?rst?bu rad?tos zaud?jumus b?tu var?jis no pe??as atskait?t, ja tas ar savu meitasuz??mumu b?tu var?jis izveidot vienu fisk?lu vien?bu. T? k? š?da iesp?ja N?derlandes ties?b?s ir paredz?ta uz??mumiem rezidentiem, tas uzskata, ka ir cietis no br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojuma, p?rk?pjot LESD 49. un 54. pantu.

12 *Hoge Raad der Nederlanden* (N?derlandes Augst?k? tiesa), kas izskata lietu kas?cijas k?rt?b?, nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai LESD 49. un 54. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem pretrun? ir valsts tiesiskais regul?jums, uz kuru pamatojoties dal?bvalst? re?istr?ts m?tesuz??mums saist?b? ar summu, ko tas ir ieguld?jis cit? dal?bvalst? re?istr?t? meitasuz??mum?, nevar ?emt v?r? val?tas kursa rad?tos zaud?jumus, savuk?rt tas t? var?tu r?koties, ja min?tais meitasuz??mums b?tu ticis integr?ts vien? fisk?l? vien?b? – ar N?derlandes vien?bas aplikšanas ar nodok?iem vajadz?b?m ?paš?b?m – kop? ar min?to pirmaj? dal?bvalst? re?istr?to m?tesuz??mumu, kas ir saist?ts ar konsolid?ciju vienas fisk?l?s vien?bas ietvaros?

2) Ja uz pirmo jaut?jumu tiek atbild?ts apstiprinoši, vai, apr??inot v?r? ?emamos val?tas kursa rad?tos zaud?jumus, šaj? gad?jum? var tikt pie?emts vai ir j?pie?em, ka ar? (viens vai vair?ki) attiec?gajam m?tesuz??mumam netieši – ar š? [pirmaj? jaut?jum? min?t?] meitasuz??muma starpniec?bu – piederošie un Eiropas Savien?b? re?istr?tie tiešie un netiešie meitasuz??mumi b?tu tikuši integr?ti vien? fisk?l? vien?b??

3) Ja uz pirmo jaut?jumu tiek atbild?ts apstiprinoši, vai šaj? gad?jum? ir j??em v?r? tikai val?tas kursa sv?rst?bu rad?tie zaud?jumi, kas, notiekot integr?cijai m?tesuz??muma vien? fisk?l? vien?b?, b?tu radušies gados, uz kuriem attiecas str?ds, vai ar? ir j??em v?r? rezult?ti, kas saist?ti ar val?tas kursa sv?rst?b?m un kas tiktu sasniegti iepriekš?jos gados?”

13 Ar Tiesas priekšs?d?t?ja 2016. gada 9. augusta l?mumu lietas C?398/16 un C?399/16 tika apvienotas rakstveida un mutv?rdu procesam, k? ar? sprieduma tais?šanai.

Par l?gumu atk?rtoti uzs?kt mutv?rdu procesu

14 P?c ?ener?ladvok?ta secin?jumu sniegšanas 2017. gada 25. oktobr? X NV ar 2017. gada 16. novembr? Tiesas kancelej? iesniegtu dokumentu l?dza izdot r?kojumu atk?rtoti s?kt tiesved?bas mutv?rdu da?u liet? C?399/16. Š? l?guma pamatojumam š? sabiedr?ba b?t?b? nor?da, ka min?tie secin?jumi ir balst?ti uz k??dainu apl?koto N?derlandes nodok?u ties?bu normu interpret?ciju.

15 Ar 2018. gada 2. janv?r? Tiesas kancelej? iesniegto pieteikumu X BV l?dza, lai tiktu pie?emts r?kojums atk?rtoti s?kt tiesved?bas mutv?rdu da?u liet? C?398/16.

16 J?nor?da, ka saska?? ar Reglamenta 83. pantu Tiesa jebkur? br?d?, uzklausi ?ener?ladvok?tu, var izdot r?kojumu par tiesved?bas mutv?rdu da?as atk?rtotu s?kšanu, it ?paši, ja t? uzskata, ka t? nav pietiekami inform?ta, vai ar? ja lieta ir j?izskata, pamatojoties uz argumentu, kuru lietas dal?bnieki vai Eiropas Savien?bas Tiesas stat?tu 23. pant? min?t?s

ieinteresētās personas nav apsprieduši (spriedums *Nordzucker*, C-148/14, EU:C:2015:287, 24. punkts).

17 Šajā gadījumā Tiesa, uzklaujusi enerģiskādu, uzskata, ka tā ir pietiekami informēta, lai pieņemtu nolikumu, un ka lietas C-398/16 un C-399/16 nav jāizskata, pamatojoties uz argumentiem, kas nav tikuši apspriesti debatēs. Tādējādi Tiesa uzskata, ka nav jāizdod rīkojums par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Ievada apsvērumi

18 LESD 49. pantā ir paredzēts likvidēt vienas dalībvalsts rezidentu brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumus citas dalībvalsts teritorijā. Šā brīvība attiecas uz uzņēmumiem, kuri izveidoti atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā komercdarbības vieta ir Eiropas Savienībā, kas ar LESD 54. pantu tiek pielīdzināta dalībvalstu pilsoņiem brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanai, ietver tiesības veikt savu darbību citās dalībvalstīs ar meitasuzņēmuma, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 32. punkts, un 2015. gada 2. septembris, *Groupe Steria*, C-386/14, EU:C:2015:524, 14. punkts).

19 Lai gan atbilstoši to redakcijai noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis būtu uzņēmējdarbības nodrošināt tādā pašā attieksmē kā savā valstī, tomēr tie nepieļauj, ka izcelsmes valsts kļūdam no saviem pilsoņiem vai uzņēmumiem, kas dibināts atbilstoši tās tiesību aktiem, citā dalībvalstī rada šķēršļus.

20 Katrā ziņā atšķirīga attieksme, kas izriet no dalībvalsts tiesiskā regulējuma un kas ir nelabvēlīga uzņēmumiem, kuri īsteno savu brīvību veikt uzņēmējdarbību, nav šķērslis šai brīvībai, ja tā attiecas uz situāciju, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai ja tā ir pamatota primāru vispārīgo interešu apsvērumu dēļ un ir samērīga ar šo mērķi (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 167. punkts, un 2010. gada 25. februāris, *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, 20. punkts).

21 Tiesa 2010. gada 25. februāra spriedumā *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89) jau tika aicināta paust viedokli par dalībvalsts nodokļu tiesisko regulējumu – kā Nīderlandes nodokļu tiesiskais regulējums – sāderīgumu ar Savienības tiesībām, kurā mētesuzņēmumiem rezidentiem un to meitasuzņēmumiem rezidentiem ir paredzēta iespēja tikt pakautiem nodokļu integrācijās režimam, citiem vārdiem, tikt apliktiem ar nodokli, it kā tie būtu viena fiskālā vienība. Šāds režīms attiecas gajiem uzņēmumiem rada priekšrocību, jo tas it paši ļauj vienai fiskālā vienībai integrēto uzņēmumu peļņu un zaudējumus konsolidēt mētesuzņēmuma līmenī un tā ietvaros veiktajiem darījumiem saglabāt fiskāli neitrālu raksturu.

22 Šis sprieduma 19. punkts Tiesa nosprieda, ka attiecas uz mētesuzņēmumu, kuram ir uzņēmums citā dalībvalstī, šādu priekšrocību izslēdzot, mētesuzņēmuma tam piemētošās brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošana tiek padarīta mazāk pievilcīga, jo tas tiek atturēts no meitasuzņēmumu citās dalībvalstīs izveidošanas.

23 Tomēr Tiesa tā pašā sprieduma 43. punkts nosprieda, ka šā atšķirīgā attieksmē esot pamatota, ņemot vērā vajadzību saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenci sadalījumu starp dalībvalstīm, un ka no tā izrietošais brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums esot samērīgs ar šo mērķi.

24 Tomēr no iepriekš minētā sprieduma *X Holding* nevar izsecināt, ka jebkāda atšķirīga

attieksme pret uzņēmumiem, kas ir piederīgi integrētai fiskālajai grupai, no vienas puses, un uzņēmumiem, kuri šādā grupa neietilpst, no otras puses, būtu saderīga ar LESD 49. pantu. Attiecībā uz citu nodokļu priekšrocību, nevis zaudējumu novirzīšanu integrētas fiskālās grupas ietvaros tādējādi atsevišķi ir jāizskata jautājums, vai dalībvalsts šīs priekšrocības var paredzēt tikai uzņēmumiem, kuri ir integrētas fiskālās grupas dalībnieki, un tādā izslēgt šos uzņēmumus pārrobežu situācijās (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 2. septembris, *Groupe Steria*, C-386/14, EU:C:2015:524, 27. un 28. punkts).

25 Abās pamatlietās uzņēmumi rezidenti, kuriem pieder meitasuzņēmumi nerezidenti, norāda, ka šī fakta dēļ tiem ir liegtas nodokļu priekšrocības, kas nav zaudējumu novirzīšana integrētas fiskālās grupas, kas savukārt nepamatoti ar Nīderlandes likumu ir paredzēta vienam fiskālām vienībam. Iesniedzētāja būtībā tiesai jautā, vai LESD 49. pants ir interpretējams tādējādi, ka ar to netiek pieļauta šāda atšķirīga attieksme.

Par jautājumu lietā C-398/16

26 Ar savu jautājumu iesniedzētāja būtībā jautā, vai LESD 49. un 54. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieļauts valsts tiesiskais regulējums, kāds ir apliekots pamatlietā, saskaņā ar kuru vienai dalībvalstī reģistrētam mētesuzņēmumam nav jāatskaita saistīta uzņēmuma pieširta aizdevuma, kas paredzēts citai dalībvalstī reģistrētai meitasuzņēmuma kapitālieguldījuma finansēšanai, procentus, taču, ja meitasuzņēmums būtu bijis reģistrēts tajā pašā dalībvalstī, mētesuzņēmums šo atskaitījumu varētu veikt, ar to izveidotams fiskāli integrētu vienību.

Par atšķirīgu attieksmi

27 Saskaņā ar Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10.a panta 2. punkta b) apakšpunktu aizēmtā aizdevuma procenti no saistītas vienības no apliekamās peļņas nav atskaitāmi, ja šis aizdevums ir saistīts ar kapitālieguldījumu – it īpaši, kas izpaužas kā kapitāldaļu iegāde saistītā vienībā. Saskaņā ar šo likuma 10.a panta 3. punkta a) apakšpunktu situācija ir atšķirīga, ja nodokļu maksātājs pierāda, ka parāda un ar to saistītā tiesiskā darījuma pamatā pārsvarā ir objektīvi iemesli.

28 Turklāt ar minēto likuma 15. pantu uzņēmumu rezidentu grupai tiek jāizveidot vienu fiskālu vienību. Šādi – kā tas izriet no šī sprieduma 21. punkta – uzņēmumu, kas izvēlas šādu režīmu, ienākumi ar nodokli tiek aplikti kopā ar mētesuzņēmumu. Vienas fiskālās vienības ietvaros savstarpējās līdzdalības saites – kā mētesuzņēmuma kapitālieguldījums meitasuzņēmumam – konsolidācijas dēļ neeksistē, raugoties no nodokļu aspekta.

29 Tā kā, iesniedzētības skatījumā, kapitālieguldījums fiskālā vienībā neuzrādās, Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10.a panta 2. punkta b) apakšpunktu nepiemēro uzņēmuma, kurš piešķir aizdevumu saistītai vienībai, lai veiktu kapitālieguldījumu iegādājoties tās meitasuzņēmuma kapitāldaļas, ar kuru tas kopīgi veido vienu fiskālu vienību. Šādu gadījumā tādējādi uzņēmumam ir iespēja sava aizdevuma procentus atskaitīt no apliekamās peļņas, nemaz neizpildot šī panta 3. punktā uzskaitītos nosacījumus.

30 T? k? saska?? ar Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 15. panta 3. punktu vienu fisk?lo vien?bu var veidot tikai N?derland? re?istr?ti nodok?u maks?t?ji, atš?ir?ga attieksme ir v?rojama, pirmk?rt, starp N?derlandes m?tesuz??mumu, kas finans? savu – ar? N?derlandes – meitasuz??mumu, saist?tajam uz??mumam izsniedzot aizdevumu, un kurš š? aizdevuma procentu atskait?šanu nevar ierobežot, piem?rojot š? likuma 10.a pantu, un, otrk?rt, N?derlandes m?tesuz??mumu, kas t?d? paš? veid? finans? savu ?rvalsts meitasuz??mumu, bet kurš uz to pašu ties?bu normu pamata var atteikties atskait?t procentus.

31 Šaj? gad?jum? *X BV* finans?ja sava lt?lijas meitasuz??muma kapit?lda?u ieg?di ar Zviedrijas uz??muma izsniegta aizdevuma pal?dz?bu, kurš pieder pie t?s pašas uz??mumu grupas. Saska?? ar Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 10.a panta 2. punkta b) apakšpunktu nodok?u iest?de *X BV* atteica š? aizdevuma procentu atskait?jumu, jo tas nebija pier?d?jis, ka aizdevuma pamat? ir saimnieciski apsv?rumi. *X BV* apgalvo, ka pret to attieksme b?tu bijusi labv?l?g?ka, ja t? meitasuz??mums b?tu bijis N?derlandes rezidents, jo t?d? gad?jum? abi uz??mumi b?tu var?juši izveidot vienu fisk?lo vien?bu un š?di bez ierobežojumiem b?tu var?juši no savas pe??as atskait?t aizdevuma procentus.

32 Š?da atš?ir?ga attieksme padara maz?k pievilc?gu m?tesuz??muma tam piem?toš?s br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu izmantošanu, kas izpaužas k? meitasuz??mumu cit?s dal?bvalst?s izveidošana. Ar L?guma noteikumiem t? b?s sader?ga tad, ja – k? tas izriet no š? sprieduma 20. punkta – t? attieksies uz situ?ciju, kuras nav objekt?vi sal?dzin?mas, vai ja t? b?s pamatota ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem.

Par situ?ciju sal?dzin?m?bu

33 P?rrobežu un iekš?jo situ?ciju sal?dzin?m?ba ir j?v?rt?, ?emot v?r? apl?koto ties?bu normu m?r?i un saturu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2014. gada 18. decembris, *X*, C?87/13, EU:C:2014:2459, 27. punkts).

34 Šaj? gad?jum? atš?ir?g? attieksme izriet no Likuma par uz??mumu ien?kuma nodok?a 10.a panta 2. punkta b) apakšpunkta kopsakar? ar 15. pantu. Tom?r šo ties?bu normu m?r?i ir daž?di. Kam?r š? likuma 10.a panta 2. punkta b) apakšpunkts attiecas uz to, lai nov?rstu N?derland? apliekam?s nodok?a b?zes kritumu, ko rada m?ksl?gas finansi?las strukt?ras grup?, ar min?t? likuma 15. pantu tiek ?auts m?tesuz??muma l?men? konsolid?t vien? fisk?l? vien?b? integr?tu uz??mumu pe??u un zaud?jumus un grupas ietvaros veiktiem dar?jumiem nodrošin?t neitralit?ti, raugoties no nodok?u aspekta. Iesniedz?jtiesas skat?jum? vienas fisk?l?s vien?bas rež?ma sekas tostarp ir t?das, ka saikne starp aizdevumu un kapit?lieguld?jumu, kas ir priekšnosac?jums š? paša likuma 10.a panta 2. punkta b) apakšpunkta piem?rošanai, z?d konsolid?cijas d??.

35 Katr? zi?? Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 10.a panta 2. punkta b) apakšpunkt? nav noteikta atš?ir?ba atkar?b? no t?, vai grupai ir vai nav p?rrobežu raksturs. T?d?j?di situ?ciju sal?dzin?m?ba ir j?v?rt? tikai š? likuma 15. panta m?r?a kontekst?, ?emot v?r? konsolid?cijas sekas, uz ko atsaucas iesniedz?jtiesa.

36 Tiesa jau 2010. gada 25. febru?ra sprieduma *X Holding* (C?337/08, EU:C:2010:89) 24. punkt? saist?b? ar N?derlandes nodok?u rež?mu vienai fisk?lai vien?bai ir nospriedusi, ka situ?cija, kur? m?tesuz??mums rezidents, kurš v?las izveidot vienu fisk?lu vien?bu ar meitasuz??mumu rezidentu, un situ?cija, kur? m?tesuz??mumu rezidents, kurš v?las izveidot vienotu fisk?lu vien?bu ar meitasuz??mumu nerezidentu, ir objekt?vi sal?dzin?mas, ?emot v?r? šo nodok?u rež?ma m?r?i.

37 No t? izriet, ka, paturot pr?t? pamatliet? kopsakar? apl?kot?s valsts ties?bu normas,

pārrobežu un iekšējā situācija ir salīdzināmas un tādējādi ir vairojama atšķirīga attieksme. Taču tūlīt varētu būt pamatota primāru vispārīgo interešu apsvērumu dēļ.

Par pamatojumu

38 Šajā ziņā Nīderlandes valdība un iesniedzējtiesa izvirza vairākus pamatus, lai attaisnotu šo sprieduma 30. punktā aprakstīto atšķirīgo attieksmi.

39 Pirmkārt, ir jāpārbauda, vai šāda atšķirīgā attieksme var tikt pamatota ar nepieciešamību saglabāt nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu dalībvalstu starpā. Tiesa 2010. gada 25. februāra spriedumā *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89) – kura tas izriet no šo sprieduma 23. punkta – nosprieda, ka, ja mēģesuzņēmuma lēmums tiek konsolidēta vienā fiskālā vienībā integrētu uzņēmumu peļņa un zaudējumi, tad tā ir priekšrocība, kas ir pamatota ar uzņēmumiem rezidentiem paredzētu nepieciešamību saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm.

40 Katrā ziņā šajā gadījumā *X BV* pieprasīto priekšrocību nedrīkst jaukt ar to, kas viena fiskālā vienībā ir konsolidācijas pamats. Pamatlieta attiecas uz iespēju atskaitīt procentus, nevis uz vispārīgu peļņas un zaudējumu kompensēšanu vienā fiskālā vienībā. Neparedzot šo atskaitēšanas iespēju fiskālā vienībā, Nīderlandes tiesbūvē tā ir atzīta attiecībā uz visiem uzņēmumiem, un tā tiek ierobežota tikai pašā konfigurācijā un tikai Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10.a panta 2. punkta b) apakšpunktā minētajos apstākļos. Izvairādamies no šo ierobežojuma, mēģesuzņēmums, kurš ar savu meitasuzņēmumu veido vienu fiskālo vienību, tādējādi nesaņem pašā ar vienas fiskālās vienības nodokļu režīmu saistītu priekšrocību.

41 Tā tas vēl jo vairāk ir tādēļ, ka Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10.a panta 2. punkta b) apakšpunkts, šī, netiek piemērots atkarībā no tā, kas ir to ienākumu aplikšanas ar nodokli vieta, kuros ietilpst samaksātie procenti, un līdz ar to tā, kura ir šo nodokļu ieturētājvalsts – šis ir jautājums, par kuru Nīderlandes valdība neko nav minējusi.

42 Līdz ar to aplūkot atšķirīgā attieksme nav pamatota ar nepieciešamību saglabāt pilnvaru aplikēt ar nodokļiem sadalījumu starp dalībvalstīm.

43 Otrkārt, iesniedzējtiesa jautā, vai šis pamatojums var tikt saistīts ar vajadzību saglabāt Nīderlandes nodokļu režīma saskaņotību. Tiesa atzīst, ka šāds pamatojums ir uzskatāms par primāru vispārīgo interešu apsvērumu, ja tiek pierādīta tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensēšanu ar konkrētu nodokļu atvilkumu, turklāt, izvērtējot šīs saiknes tiešo raksturu, ir jāņem vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis (skat. spriedumu, 2015. gada 2. septembris, *Groupe Steria*, C-386/14, EU:C:2015:524, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

44 Nīderlandes valdība pati šādas saiknes esamību nemaz neapgalvo. Tā tikai vispārīgi norāda, ka vienas fiskālās vienības režīms ir saskaņots priekšrocību un trūkumu kopums. Katrā ziņā šo valdība nemin nevienu pašu elementu, kas ļautu uzskatīt, ka vienas fiskālās vienības režīma saskaņotība būtu apdraudēta, ja tiktu atlaisti atskaitīt meitasuzņēmuma nerezidenta kapitāla iegādes finansēšanai paredzētā aizdevuma procentus.

45 Tādēļ šo sprieduma 30. punktā minēto atšķirīgā attieksme nav pamatota ar nepieciešamību saglabāt Nīderlandes nodokļu režīma saskaņotību.

46 Treškārt, šo atšķirīgā attieksme Nīderlandes valdības skatījumā ir pamatota ar mērķi cīnīties pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, radot šķēršļus rīcībai, kas izpaužas tādējādi, ka tiek radīti fiktīvi mehānismi, kuri nav saistīti ar ekonomisko realitāti un kuru vienīgais mērķis ir

izvair?ties no nodok?iem, kas parasti j?maks? par pe??u, kura g?ta no valsts teritorij? veiktas darb?bas.

47 No Tiesas judikat?ras, ?paši no 1998. gada 16. j?lija sprieduma *ICI* (C?264/96, EU:C:1998:370) 26. punkta un 2006. gada 12. septembra sprieduma *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C?196/04, EU:C:2006:544) 51. punkta, izriet, ka š?ds m?r?is var b?t prim?rs visp?r?jo interešu apsv?rums nodok?u jom?.

48 Š?ds, nenoliedzami, ir m?r?is, kam kalpo Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 10.a panta 2. punkta b) apakšpunkts. K? nor?da iesniedz?jtiesa – m?r?is ir nov?rst, lai uz??mumu grupas pašu kapit?ls m?ksl?gi neuzr?d?tos k? š?s grupas N?derlandes uz??muma aizdoti l?dzek?i un lai š? aizdevuma procentus var?tu atskait?t no N?derland? apliekamajiem ien?kumiem. M?r?is aizliegt atskait?t aizdevuma grupas ietvaros procentus skaidri tiek apstiprin?ts ar noteikumu, saska?? ar kuru aizdevuma procentus var atskait?t saska?? ar t? paša panta 3. punkta a) apakšpunktu, ja dar?jums grupas iekšien? ir saimnieciski pamatots.

49 Katr? zi??, lai br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojumu var?tu pamatot ar ?aunpr?t?gas r?c?bas nov?ršanu, v?l ir nepieciešams, lai š? ierobežojuma ?pašais m?r?is b?tu t?s nov?ršana (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, C?196/04, EU:C:2006:544, 55. punkts). Ta?u N?derlandes vald?ba pat necenšas pier?d?t, ka š? sprieduma 30. punkt? min?t?s atš?ir?g?s attieksmes pamat? ir š?ds nol?ks. Šis turkl?t nav š?ds gad?jums, jo atš?ir?ga attieksme neizriet no Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 10.a panta 2. punkta b) apakšpunkta, bet no t? kopsakara ar š? likuma 15. pantu par vienu fisk?lu vien?bu, kura m?r?is ir pavisam cits – k? tas izriet no š? sprieduma 34. punkta.

50 Turkl?t – k? secin?jumu 82. punkt? nor?d?jis ?ener?ladvok?ts – š? atš?ir?g? attieksme nav objekt?vi pamatota ar ?aunpr?t?gas r?c?bas nov?ršanu. Faktiski, ja m?tesuz??mums finans? meitasuz??muma kapit?lda?u ieg?di ar saist?ta uz??muma pieš?irtu aizdevumu, risks, ka šis aizdevums neatbilst nevienam re?lam saimnieciskam dar?jumam un ir v?rstis uz to, lai tikai m?ksl?gi rad?tu atskait?mus izdevumus, nav maz?ks, ja m?tesuz??mums un meitasuz??mums abi ir vienas dal?bvalsts rezidenti un kop? veido vienu fisk?lu vien?bu, nek? tad, ja meitasuz??mums ir re?istr?ts cit? dal?bvalst? un tam l?dz ar to nav ?auts veidot vienu fisk?lu vien?bu ar m?tesuz??mumu.

51 No visa iepriekš izkl?st?t? izriet, ka uz liet? C?398/16 uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 49. un 54. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem netiek pie?auts valsts tiesiskais regul?jums, k?ds ir apl?kots pamatliet?, saska?? ar kuru vien? dal?bvalst? re?istr?tam m?tesuz??mumam nav ?auts atskait?t saist?ta uz??muma pieš?irta aizdevuma, kas paredz?ts cit? dal?bvalst? re?istr?ta meitasuz??muma kapit?lieguld?juma finans?šanai, procentus, ta?u, ja meitasuz??mums b?tu bijis re?istr?ts tai paš? dal?bvalst?, m?tesuz??mums šo atskait?jumu var?tu veikt, ar to izveidodams fisk?li integr?tu vien?bu.

Par jaut?jumiem liet? C?399/16

Par pirmo jaut?jumu

52 Uzdodama pirmo jaut?jumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai LESD 49. un 54. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem ir pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, k?ds ir apl?kots pamatliet?, saska?? ar kuru vien? dal?bvalst? re?istr?ts m?tesuz??mums nevar no savas pe??as atskait?t kapit?la v?rt?bas samazin?jumu, kas izriet no val?tas kursa sv?rst?bu rezult?t? rad?tiem zaud?jumiem, saist?b? ar savas l?dzdal?bas k?d? cit? dal?bvalst? re?istr?t? meitasuz??mum? v?rt?bu, ja šaj? paš? tiesiskaj? regul?jum? simetriski ar nodokli netiek aplikts šo sv?rst?bu

rezultātā gūtais kapitāla vērtības pieaugums.

53 Saskaņā ar Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 13. panta 1. punktu, nosakot peļņu, netiek ņemtas vērā priekšrocības, kas saistītas ar līdzdalību kapitālā, un tātad arī izdevumi, kas radušies, iegūstot vai nododot šādu dalību.

54 Šī tāt saukta "dalības atbrīvojuma no nodokļa" rezultātā, nosakot peļņu, netiek ņemtas vērā dalības vērtības palielinājums vai samazinājums, kas rodas no rēķināšanas, kādā šī dalības vērtība ir izteikta, kursa attēstības.

55 Šī iemesla dēļ X NV no savas apliekamās peļņas nevar atskaitīt valūtas maiņas kursa rezultātā radušos zaudējumus, ko tas kā akcionārs ir cietis saistībā ar investīciju apmēru savā Apvienotajā Karalistē reģistrētajā meitasuzņēmumā. Savukārt atbilstoši iesniedzējtiesas paskaidrojumiem tas konsolidējās dēļ vienas fiskālās vienības ietvaros to būtu varējis veikt, ja tā meitasuzņēmums būtu bijis reģistrēts Nīderlandē. X NV uzskata, ka ir ticis diskriminēts brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma dēļ.

56 Šādas situācijas nav objektīvi salīdzināmas. Nīderlandes uzņēmums faktiski nevar ciest ar valūtas maiņas kursu saistītus zaudējumus saistībā ar to līdzdalību tā meitasuzņēmumā rezidentā, izņemot tikai pašā gadījumā, ja šī līdzdalība būtu bijusi izteikta citā valūtā nekā uzņēmuma peļņa.

57 Pat šādā gadījumā atšķirīgās attieksmes esamība ir apstrīdama. Vienas fiskālās vienības ietvaros – kā tas izriet no šī sprieduma 20. punkta – savstarpējās līdzdalības saites ir neitrālas, raugoties no nodokļu aspekta. Tādējādi mētesuzņēmuma līdzdalības meitasuzņēmumā rezidentā, ar kuru tas veido vienu fiskālu vienību, vērtības samazinājums no fiskālās vienības peļņas nevar tikt atskaitīts neatkarīgi no tā, vai šis samazinājums ir radies valūtas maiņas kursa vai kāda cita iemesla dēļ.

58 Visbeidzot Tiesa ir nospriedusi, ka no LESD noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību nevar secināt, ka dalībvalstij – turklāt asimetriski – būtu jāsteno sava kompetence nodokļu jomā, lai ņautu atskaitīt zaudējumus, kas radušies darījumos, kuru iznākums, pat ja tas būtu pozitīvs, jebkurā gadījumā netiktu aplikts ar nodokli (spriedums, 2015. gada 10. jūnijs, X, C-686/13, EU:C:2015:375, 40. un 41. punkts).

59 Tātū nevērtības, kas Nīderlandes uzņēmumā rodas, jo tas nevar atskaitīt zaudējumus, kas tam radušies valūtas maiņas kursa dēļ, attiecīgajā gadījumā saistībā ar to līdzdalību meitasuzņēmumā nerezidentā, nav nošķiramas no simetriskās priekšrocības, kur ar nodokli netiek aplikta arī valūtas maiņas kursa rezultātā gūta peļņa. Kā norāda iesniedzējtiesa – "dalības atbrīvojums no nodokļa" *a priori* nav nedz priekšrocība, nedz trūkums. Tādēļ tā nevar būt iemesls atšķirīgai attieksmei, kas ir nelabvēlīga attiecībā pret Nīderlandes uzņēmumiem, kuriem pieder citā dalībvalstī reģistrēts meitasuzņēmums, ne arī brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumam.

60 Tādējādi uz lietā C-399/16 uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 49. un 54. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tās valsts tiesiskais regulējums, kāds ir aplūkots pamatlietā, saskaņā ar kuru vienā dalībvalstī reģistrēts mētesuzņēmums nevar no savas peļņas atskaitīt kapitāla vērtības samazinājumu, kas izriet no valūtas kursa svārstību rezultātā radītiem zaudējumiem, saistībā ar savas līdzdalības kādā citā dalībvalstī reģistrētā meitasuzņēmumā vērtību, ja šajā pašā tiesiskajā regulājumā simetriski ar nodokli netiek aplikts šo svārstību rezultātā gūtais kapitāla vērtības pieaugums.

Par otro un trešo jautājumu

61 Ēmot vēr? uz pirmo jautājumu sniegto atbildi, atbilde uz otro un trešo jautājumu liet? C?399/16 nav j?sniedz.

Par ties?šan?s izdevumiem

62 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

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

1) **LESD 49. un 54. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem netiek pie?auts valsts tiesiskais regul?jums, k?ds ir apl?kots pamatliet?, saska?? ar kuru vien? dal?bvalst? re?istr?tam m?tesuz??mumam nav ?auts atskait?t saist?ta uz??muma pieš?irta aizdevuma, kas paredz?ts cit? dal?bvalst? re?istr?ta meitasuz??muma kapit?lieguld?juma finans?šanai, procentus, ta?u, ja meitasuz??mums b?tu bijis re?istr?ts tai paš? dal?bvalst?, m?tesuz??mums šo atskait?jumu var?tu veikt, ar to izveidodams fisk?li integr?tu vien?bu.**

2) **LESD 49. un 54. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem nav pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, k?ds ir apl?kots pamatliet?, saska?? ar kuru vien? dal?bvalst? re?istr?ts m?tesuz??mums nevar no savas pe??as atskait?t kapit?la v?rt?bas samazin?jumu, kas izriet no val?tas kursa sv?rst?bu rezult?t? rad?tiem zaud?jumiem, saist?b? ar savas l?dzdal?bas k?d? cit? dal?bvalst? re?istr?t? meitasuz??mum? v?rt?bu, ja šaj? paš? tiesiskaj? regul?jum? simetriski ar nodokli netiek aplikts šo sv?rst?bu rezult?t? g?tais kapit?la v?rt?bas pieaugums.**

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – holandiešu.