

ENERGIA ADVOKATES JULIANAS KOKOTES

[JULIANE KOKOTT]

SECINĀJUMI,

sniegti 2012. gada 19. aprīlī (1)

Lieta C-18/11

The Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs

pret

Philips Electronics UK Ltd

(Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber (Apvienotā Karaliste) līgums sniegti prejudiciāli nolikumi)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Valsts nodokļu tiesību akti – Sabiedrību ienākuma nodoklis – Grupas atvieglojumi – Sabiedrības nerezidentes pastāvīga uzņēmuma rezidenta zaudējumu nodošanas konsorcijs ietvaros saistītai sabiedrībai rezidentei izslēgšana

I – Ievads

1. Tiesa trešoreiz izskata nodokļu tiesisko regulējumu, piemērojot grupas atvieglojumus ("group relief"), Lielbritānijas un Ziemeļrīrijas Apvienotajā Karalistē. Atbilstoši šim tiesiskajam regulējumam vairākas sabiedrības, kas ir sabiedrību grupas biedri vai pieder vienam konsorcijam, var savstarpīgi nodot zaudējumus. Zaudējums var "pārvirzīt", proti, uz turieni, kur tos vislabāk var "izmantot" nodokļu ziņā. Tādā gadījumā uzņēmumu grupa vai konsorcijs nodokļu ziņā ir jāuzskata par vienu [fiskālu] vienību.
2. Tiesai tūpat trešoreiz ir jāatbild uz jautājumu, vai atsevišķu nodokļu maksātāju izslēgšana no šīs tiesiskās regulējuma ir saderīga ar brīvību veikt uzņēmējdarbību. Tiesa šajā ziņā jau ir lūmusi par rīcības reģistrētu meitassabiedrību (2), kā arī attiecīgajai daļbvalstī reģistrētu holdinga sabiedrību, kas pārvada daudzas rīcību meitassabiedrības, izslēgšanu (3).
3. Šajā lietā runa ir par konsorciju, kura biedri ir Lielbritānijas un Nīderlandes sabiedrības. Nīderlandes sabiedrības filiāle, kas reģistrēta Apvienotajā Karalistē, vēlas nodot savus zaudējumus sabiedrībai, kas reģistrēta Lielbritānijā. Apvienotās Karalistes finanšu pārvalde negrib to pieņemt, tādēļ ka zaudējumi gan esot radušies Apvienotajā Karalistē, bet nodokļu ziņā tos varot atskaitīt arī valstī, kurā ir sabiedrības juridiskā adrese, proti, Nīderlandē.

II – Atbilstošās tiesību normas

4. Apvienotajai Karalistei sabiedrība tiek uzlikts sabiedrību ienākuma nodoklis. Attiecīgajā strādus laikposmā no 2001. līdz 2004. gadam tas bija noteikts ar Likumu par ienākumu nodokli un sabiedrību ienākuma nodokli [*Income and Corporation Taxes Act 1988*] (turpmāk tekstā – “ICTA”).

5. Visai Apvienotajai Karalistei reģistrēta sabiedrība gūtajai peļņai tiek uzlikts sabiedrību ienākuma nodoklis. Sabiedrība, kuru juridiskā adrese ir ārpus Apvienotās Karalistes, tiek uzlikts sabiedrību ienākuma nodoklis tiktāl, ciktāl to peļņa ir attiecināma uz Apvienotajai Karalistei reģistrētu pastāvīgu uzņēmumu.

6. Tas atbilst starp Apvienoto Karalisti un Nīderlandes Karalisti noslēgtajam divpusējam līgumam par dubultās aplikšanas ar nodokļiem novēršanu, kura 7. pantā, kas minēts izvēlrumā formā, ir noteikts:

“1) Sabiedrības, kas darbojas Līgumslēdzēju valstī, peļņu var aplikēt ar nodokļiem tikai šajā valstī, izņemot gadījumus, kad sabiedrība veic komercdarbību otrā Līgumslēdzēju valstī, izmantojot tur esošu pastāvīgu uzņēmumu. Ja sabiedrība veic komercdarbību šādā veidā, sabiedrības peļņu var aplikēt ar nodokļiem otrajā valstī, bet tikai to peļņas daļu, kas ir attiecināma uz šo uzņēmumu.”

7. Zaudējumus, kas radušies Apvienotajai Karalistei, kē šajā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības rezidentes, tātad sabiedrību nerezidenšu pastāvīgā uzņēmumi var pārnest uz iepriekšējiem vai nākamajiem pārskata periodiem.

8. ICTA 402. panta 1. punkts turklāt ir ietverta norma par zaudējumu nodošanu nodokļu maksātāju starpā, piemērojot tātad saucamo “grupas atvieglojumu”:

“1) Saskaņā ar šo sadaļu un 492. panta 8. punktu sabiedrība var nodot (“nododošā sabiedrība”) darbības zaudējumiem piemērojamo sabiedrību ienākuma nodokli un citas summas, kas var tikt atskaitītas no sabiedrību ienākuma nodokļa, gadījumos, kas norādīti 2) un 3) punktā, un, apņemot sabiedrību ienākuma nodokli, pēc citās sabiedrības pieprasījuma (“pārņēmējās sabiedrība”) šīs summas var tikt atskaitītas, piemērojot grupas atvieglojumu.”

9. Atkarībā no nododošās sabiedrības un pārņēmējās sabiedrības tiesiskajam attiecībam grupas atvieglojumus var pieprasīt ar grupas pieprasījumu vai konsorcijs pieprasījumu.

10. Ja nododošā sabiedrība nav reģistrēta Apvienotajai Karalistei, 403.D pantā ir iekļauta paša norma par grupas atvieglojumiem:

“1) Šīs sadaļas piemērošanai, pārskata perioda ietvaros nosakot zaudējumus un citas summas, ko, izmantojot grupas atvieglojumus, var nodot sabiedrība nerezidente, netiek ņemtas vērā citas summas, izņemot tās, kuras:

a) ir attiecināmas uz sabiedrības nerezidentes darbību, kuras ienākumi un ieguvumi pārskata periodā tiek (vai, ja tādi būtu, tiktu) ņemti vērā, apņemot sabiedrības ar sabiedrību ienākumu nodokli aplikamo peļņu;

b) nav attiecināmas uz tām sabiedrības darbībām, kurām tiek piemērots atbrīvojums no sabiedrību ienākuma nodokļa pārskata periodā, piemērojot noteikumus par dubultās aplikšanas ar nodokļiem novēršanu; un

c) neviena daļa no:

i) zaudējumiem vai citām summām, vai

ii) no jebkuras summas, kas ņemta vērā to aprēķināšanai,

atbilst, vai ir ietvertas jebkura summa, kas ņemta vērā to aprēķināšanai ir (jebkura perioda) atskaites mas vai savdēk atņemamas no sabiedrības vai citas personas peļņas, kas nav gūta Apvienotajā Karalistē.

[..]

3) Šajā pantā "peļņa, kas nav gūta Apvienotajā Karalistē", attiecībā uz jebkuru personu nozīmē summas, kas:

a) jebkura ņemta vērā to aprēķināšanai tiek uzskatītas par peļņu, ienākumiem vai (pēc atskaites mas izdarīšanas) izmaksājamo peļņu, par ko attiecīgajai personai ir jāmaksā attiecīgais nodoklis, un

b) nav summas, kuras atbilst vai ir ietvertas (šīs vai jebkuras citas personas) kopējā peļņā par jebkuru pārskata periodu,

vai summas, kas ņemtas vērā, šīs summas aprēķinot.

[..]

9) Šajā pantā "ņemta vērā to aprēķināšanai" nozīmē jebkuru nodokli, kas tiek piemērots atbilstoši jebkuras teritorijas tiesību aktiem, kas atrodas ārpus Apvienotās Karalistes teritorijas un

a) ar ko apliek ienākumus, un kas ir atbilstošs Apvienotās Karalistes ienākumu nodoklim, vai

b) apliek ienākumus vai apliekamo izmaksājamo peļņu, vai abus, un kas atbilst Apvienotās Karalistes sabiedrības nodoklim;

[..]."

III – Lietas fakti un prejudiciālie jautājumi

11. Pamattiesvedības priekšmets ir sabiedrības ienākuma nodoklis, ko *Philips Electronics UK Ltd* (turpmāk tekstā – "nodokļu maksātājs") ir pārdeva Apvienotajā Karalistē par laika posmu no 2001. līdz 2004. gadam.

12. Par šiem gadiem Apvienotās Karalistē reģistrētais nodokļu maksātājs nodokļu deklarācijas iesniedza vairākus grupu atvieglojumu pieprasījumus, pēdējo no tiem 2009. gada 9. jūlijā. Tajos tika pieprasīts atļaut nodot nodokļu maksātājam citas sabiedrības zaudējumus par summu GBP 64 miljoni un tādā atskaitīt tos no sabiedrības ienākuma nodokļa bāzes. Šie zaudējumi bija radušies Nīderlandes sabiedrības *LG Philips Displays Netherlands BV* (turpmāk tekstā – "*LG.PD Netherlands*") filiālei, kas reģistrēta Apvienotajā Karalistē.

13. *LG.PD Netherlands* ir koncerna daļa, kas ir Nīderlandes un Dienvidkorejas sabiedrības konsorcijs. Nīderlandes sabiedrība ir nodokļu maksātāja mātēssabiedrība. Pamatlietā ir jāpieņem, ka šā saikne starp *LG.PD Netherlands* un nodokļu maksātāju princips dod tiesības piemērot grupas atvieglojumus (4).

14. Par to, ka *LG.PD Netherlands* filiāles Apvienotajā Karalistē zaudējumi tiks nodoti nodokļu maksātājam, abas sabiedrības vienojās līgumā, kas paredz, ka *LG.PD Netherlands* par to saņem kompensāciju. 2006. gada 27. janvārī par *LG.PD Netherlands* mantu tika ierosināts maksātnespējas process.

15. Pamatlietā tiek apstrīdēts, vai Apvienotās Karalistes finanšu pārvalde var atteikt grupas atvieglojumu piešķiršanu ar pamatojumu, ka nododamie zaudējumi principā tiek ņemti vērā, uzliekot *LG.PD Netherlands* nodokli Nīderlandē, un tātad nav izpildīts *ICTA 403.D* panta 1. punkta c) apakšpunkta piemērošanas nosacījums. Nodokļu maksātājs šajā ziņā uzskata, ka šīs tiesību norma ir brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpums.

16. Ņemot vērā šos apstākļus, *Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber* nolēma uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai gadījumā, ja dalībvalsts (piemēram, Apvienotā Karaliste) nodokļu bāzē iekļauj tādās sabiedrības, kas ir dibinātas citā dalībvalstī un nodokļu ziņā ir tās rezidente (piemēram, Nīderlandē), peļņu un zaudējumus apmērā, kādā peļņa ir attiecināma uz Apvienotajā Karalistē Nīderlandes sabiedrības, izmantojot pastāvīgo pārstāvniecību, veikto uzņēmējdarbību, valsts pilsoņu tiesības veikt uzņēmējdarbību Apvienotajā Karalistē saskaņā ar *LESD 49.* pantu (bijušais *EK līguma 43. pants*) tiek ierobežotas, Apvienotajai Karalistei aizliedzot citas valsts sabiedrības pastāvīgās pārstāvniecības darbības dēļ radušos zaudējumus nodot Apvienotās Karalistes sabiedrībai uzņēmumu grupas ietvaros gadījumā, ja zaudējumu daļa vai to aprēķināšanai vērā ņemtie naudas līdzekļi “atbilst vai ir ietverti summās, ko pārstāvu nodokļu aprēķināšanai (jebkādā periodā) vienā vai citā veidā atskaita no sabiedrības peļņas, kura sabiedrībai vai personai radusies rēķus Apvienotās Karalistes”, t.i., pieļaujot Apvienotajā Karalistē radušos pastāvīgās pārstāvniecības zaudējumu nodošanu tikai gadījumā, ja ir skaidrs, ka tie netiks atskaitīti rēķus Apvienotās Karalistes (tostarp jebkurā citā dalībvalstī (piemēram, Nīderlandē)), un nav pietiekami, ka citās valstīs paredzētais atskaitījums faktiski nav pieprasīts, turklāt situācijā, kur nepastāv līdzvērīgus nosacījumu par Apvienotajā Karalistē radušos zaudējumu atskaitīšanu attiecībā uz Apvienotās Karalistes rezidentiem?

2) Apstiprinot atbildes gadījumā: vai šo ierobežojumu var attaisnot:

a) tikai ar nepieciešamību novērst zaudējumu dubultu izmantošanu, vai

b) ar nepieciešamību saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu dalībvalstu starpā, vai

c) ar nepieciešamību saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu dalībvalstu starpā kopsakarā ar nepieciešamību novērst zaudējumu dubultu izmantošanu?

3) Apstiprinot atbildes gadījumā: vai ierobežojums ir samērīgs ar šādu attaisnojumu vai attaisnojumiem?

4) Vai ES tiesības ir paredzētas, ka Apvienotajai Karalistei ir jānodrošina Apvienotās Karalistes sabiedrībai kompensācija, piemēram, tiesības pieprasīt uzņēmumu grupas atskaitījumu no savas peļņas, ja Nīderlandes sabiedrības tiesību ierobežojums nav attaisnojams vai tiktāl, ciktāl šis ierobežojums nav samērīgs ne ar vienu attaisnojumu?”

17. Tiesvedībā Tiesā rakstveida atbildes sniedza nodokļu maksātāja, Dānijas valdība, Apvienotās Karalistes valdība, kā arī Eiropas Komisija, un tās visas piedalījās mutvārdu procesā.

IV – Juridiskais v?rt?jums

18. Iesniedz?jtiesas jaut?jumi ir par br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu interpret?ciju. Savu v?rt?jumu es pamatošu ar EK l?guma 43. pantu, t?d?? ka LESD 49. pants pamatlietas faktiem nav piem?rojams (5). Turkl?t es v?rt?šu iesniedz?jtiesas jaut?jumus t?d? izpratn?, ka tie attiecas ar? uz EK l?guma 48. panta piem?rošanu, kas EK l?guma 43. pant? min?t?s fizisk?s personas piel?dzina noteikt?m sabiedr?b?m.

19. Tieši jaut?jumi par br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu interpret?ciju ir pamatoti. Šaj? liet? br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu ir attiec?g? pamatbr?v?ba. Tiesa jau ir atzinusi, ka uz dal?bvalst? rezid?jošas sabiedr?bas izveidotu un piln?gi p?rvald?tu cit? dal?bvalst? esošu past?v?gu uz??mumu attiecas EK l?guma 43. panta materi?l? piem?rošanas joma (6). Šaj? liet? ir runa par N?derlandes sabiedr?bu un t?s Apvienotaj? Karalist? re?istr?tas fili?les ties?b?m nodot zaud?jumus. T?da fili?le nodok?u ties?bu normu zi?? ir piel?dzin?ma past?v?gam uz??mumam (7).

20. T?gad turpin?jum? ir j?noskaidro, vai br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu aizliedz dal?bvalstij ierobežot sabiedr?bas nerezidentes ties?bas nodot t?s past?v?g? uz??muma (fili?les veid?) zaud?jumus, kas re?istr?ts attiec?gaj? dal?bvalst?.

A – Par pirmo prejudici?lo jaut?jumu: br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojums

21. Atbilstoši prejudici?lajiem jaut?jumiem es vispirms izv?rt?šu, vai ICTA 403.D panta 1. punkta c) apakšpunkt? min?t? norma ir br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojums. Atbilstoši šai normai Apvienotaj? Karalist? re?istr?ta citas valsts sabiedr?bas past?v?ga uz??muma zaud?jumus nevar nodot, piem?rojot grupas atvieglojumus, ja ?rvalstu nodok?a m?r?iem š?s summas ir at?emamas no pe??as, kas nav g?ta Apvienotaj? Karalist?.

22. Atbilstoši past?v?gajai judikat?rai, lai gan tiešie nodok?i ir dal?bvalstu kompetenc?, dal?bvalst?m š? kompetence tom?r ir j??steno, iev?rojot Savien?bas ties?bas (8). Šaj? kontekst? ir j?uzsver, ka saska?? ar ES ties?b?m dal?bvalst?m princip? nav pien?kuma sabiedr?bu ien?kuma nodok?u tiesiskaj? regul?jum? saist?b? ar zaud?jumiem paredz?t grupas atvieglojumus, k?dus šaj? liet? pieš?ir Apvienot? Karaliste. Nodok?u rež?ma izveide ir dal?bvalstu zi?? (9). Tom?r, ja dal?bvalsts š?das ties?bas paredz, tad t?m j?b?t sader?g?m ar ES pamatties?b?m, šaj? liet? it ?paši ar br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu.

23. Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu sabiedr?b?m ir pieš?irta atbilstoši EK l?guma 43. un 48. pantam. Rezum?jot šo normu saturu, Tiesa ir secin?jusi, ka sabiedr?b?m, kuras atrodas k?d? Eiropas Savien?bas dal?bvalst?, ir ties?bas veikt darb?bu cit? dal?bvalst? ar meitassabiedr?bas, fili?les vai p?rst?vniec?bas starpniec?bu (10).

24. T? k? EK l?guma 43. panta pirm?s da?as otrais teikums turkl?t tieši at?auj uz??m?jiem izv?l?ties piem?rot?ko juridisko formu, k?d? tie ?steno savas darb?bas cit? dal?bvalst?, šo izv?les br?v?bu nedr?kst ierobežot ar diskrimin?još?m nodok?u ties?bu norm?m (11). Br?v?ba izv?l?ties piem?rotu juridisko formu, lai veiktu darb?bu cit? dal?bvalst?, ?paši ir v?rsta uz to, lai ?autu sabiedr?b?m ar atrašan?s vietu vien? dal?bvalst? atv?rt fili?li cit? dal?bvalst?, lai veiktu savas darb?bas atbilstoši t?diem pašiem nosac?jumiem k? uz meitassabiedr?b?m attiecin?mie nosac?jumi (12).

25. No š?s judikat?ras b?t?b? izriet, ka sabiedr?bas nerezidentes uz?emošaj? dal?bvalst? var veikt uz??m?jdarb?bu ar t?diem pašiem nosac?jumiem k? sabiedr?bas rezidentes. Turkl?t uz?emoš? dal?bvalsts nevar atsaukties uz to, ka ?rvalstu sabiedr?ba var nov?rst iesp?jamo

nevienlīdzīgo attieksmi, izvēloties uzņemšajai dalībvalstī citu darbības juridisko formu, piemēram, filiāles vietējo meitassabiedrību (13).

1) Diskriminācija nevienlīdzīgā attieksmē

26. Šajā lietā ir jākonstatē, ka pret sabiedrībām nerezidentu un rezidentu, kas veic patstāvīgu uzņēmējdarbību Apvienotajā Karalistē, tiek izrādīta nevienlīdzīga attieksme.

27. Apvienotās Karalistes valdība atzīst, ka nodokļu režīms grupas atvieglojumu ziņā paredz atšķirīgu attieksmi pret rezidenta un nerezidenta sabiedrībām ar pastāvīgiem uzņēmumiem Apvienotajā Karalistē. *ICTA 403 D* panta 1. punkta 4. pašā norma attiecas tikai uz citās valstīs reģistrēto sabiedrību.

28. Minētā panta c) apakšpunktā ir noteikts, ka sabiedrības nerezidentes var nodot zaudējumus, kas radušies to pastāvīgajam pārstāvniecībā Apvienotajā Karalistē, tikai tad, ja tos nevar izmantot valstī nodokļu mērķiem. Uz sabiedrībām, kas reģistrētas Apvienotajā Karalistē, šīs tiesības norma neattiecas.

29. Nevienlīdzīgā attieksmē rada sabiedrībām nerezidentu vismaz divus ierobežojumus. Pirmkārt, tām ir grūtāk veidot konsorciju ar Apvienotās Karalistes sabiedrībām. Ņemot vērā to, ka Apvienotajā Karalistē reģistrētie sabiedrību nerezidenšu pastāvīgie uzņēmumi savus zaudējumus šajos apstākļos nevar nodot, Apvienotās Karalistes sabiedrības izvēlēsies darboties, drīzāk veidojot konsorcijs ar sabiedrībām rezidentu, uz kurām šie ierobežojumi neattiecas. Otrkārt, sabiedrības nerezidentes tiek netieši diskriminētas, liedzot tām nodot zaudējumus. Sabiedrībām nerezidentei, līdzīgi kā šajā lietā, tiek liegta iespēja no sabiedrības, kas gūst labumu no zaudējumu nodošanas, saņemt par to kompensāciju [grupas atvieglojuma maksājumu].

30. Turklāt, kā jau iepriekš izklāstīts, atbilstoši judikatūrai uzņemšajai valstī nevar atsaukties uz to, ka valstī sabiedrības var izvairīties no ierobežojumiem, ja tās veic uzņēmējdarbību uzņemšajā valstī meitassabiedrības, nevis filiāles formā. Tādēļ gadījumā zaudējumu nodošana, kas radušies *LG.PD Netherlands* meitassabiedrībai Apvienotajā Karalistē, nebūtu pakāauta nekādiem ierobežojumiem. Tomēr sabiedrībām nerezidentu ir atļauts veikt uzņēmējdarbību Apvienotajā Karalistē ar filiāles vai meitassabiedrības starpniecību.

2) Objektīva salīdzinājuma iespējamība

31. Apvienotās Karalistes valdība turpretim norāda, ka sabiedrība rezidente un sabiedrība nerezidente ar filiāli Apvienotajā Karalistē nodokļa uzlikšanas ziņā neatrodas objektīvi salīdzināmā situācijā. Sabiedrībām rezidentu tiek uzlikti nodokļi visiem ienākumiem, bet sabiedrības nerezidentes gadījumā ar nodokļiem tiek aplikti tikai tās pastāvīgās pārstāvniecības gūtie ienākumi.

32. Tas ir tiesa, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru diskriminācija var rasties tikai tad, ja atšķirīgās tiesības normas piemēro salīdzināmās situācijās vai, ja piemēro vienu un to pašu tiesību normu atšķirīgās situācijās (14). Lai šāda atšķirīgā attieksme būtu saderīga ar EK Līguma normām par brīvību veikt uzņēmējdarbību, tai ir jāattiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas. Objektīvā salīdzināmība turklāt ir jāaplūko, ņemot vērā ar attiecīgām valsts tiesību normām sasniedzamo mērķi (15).

33. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru tiešo nodokļu ziņā sabiedrību rezidenšu un nerezidenšu situācijas parasti nav salīdzināmas (16). Tomēr Tiesa jau spriedumā lietā *Marks & Spencer* norādīja, ka katrā konkrētā gadījumā ir jāpārbauda, vai nodokļu atvieglojumu piemērošanas ierobežošana ar nodokļu maksātājiem rezidentiem pamatā ir atbilstoši objektīvi faktori (17).

Tādā ierobežojums ir tad, ja saistībā ar apstrīdēto nodokļa uzlikšanu nav nekādu objektīvu situācijas atširbu, kas varētu pamatot atširgu attieksmi pret dažādu nodokļu maksātāju kategorijām (18).

34. Tiesa vairākkārt ir atzinusi, ka sabiedrība rezidente un sabiedrība nerezidente, kas attiecīgajā dalībvalstī veic darbību ar pastāvīga uzņēmuma starpniecību, iekšzemes nodokļu jomā var atrasties salīdzināmā situācijā (19).

35. Spriedumā lietā *Royal Bank of Scotland* Tiesa šajā ziņā konstatēja, ka tādās sabiedrības atrodas objektīvi salīdzināmā situācijā, tādā kā sabiedrība ienākuma nodokļa bāze abām sabiedrībām ir aprēķināta vienā veidā. Šajā kontekstā Tiesa uzskatīja, ka nav nozīmes tam, ka sabiedrība rezidentam tiek uzlikts nodoklis, ņemot vērā to visā pasaulē gētos ienākumus, bet sabiedrība nerezidentam – ņemot vērā tikai attiecīgajā dalībvalstī gēto peļņu (20). Tādā atširbas attiecībā uz dalībvalstu pilnvaru sadalījumu nodokļu jomā, kādas ir norādījuši Apvienotās Karalistes valdība, nav nozīmīgas situāciju objektīvas salīdzināšanas iespējām ietvaros, bet tikai, vērtējot, vai tā ir attaisnojums (21).

36. Spriedumā lietā *Saint Gobain ZN* Tiesa atzina, ka sabiedrību rezidenšu un sabiedrību nerezidenšu stāvoklis ir salīdzināms vispirms tādēļ, ka atširgā attieksme izpaužas tikai attiecībā uz strīdīgo nodokļu atvieglojumu piešķiršanu (22). Iepriekšējā tiesu instance pamatlietā šajā ziņā atzina, ka pret Apvienotās Karalistes sabiedrību rezidentu un Apvienotās Karalistē reģistrētiem sabiedrību nerezidenšu pastāvīgiem uzņēmumiem attiecībā uz Apvienotajā Karalistē gēto peļņu un zaudējumiem sabiedrību ienākuma nodokļa mērķiem attieksme ir pilnīgi vienāda, izņemot šajā lietā apstrīdētos grupas atvieglojumus (23).

37. Tādā brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma esamību nevar noliegt ar pamatojumu, ka sabiedrība rezidente un sabiedrība nerezidente ar Apvienotajā Karalistē reģistrētu filiāli attiecībā uz nodokļu uzlikšanu neatrodas salīdzināmā situācijā. Sabiedrība nerezidentam attiecībā uz to pastāvīgajiem uzņēmumiem it pašā ir atauts pārnest to pastāvīgo uzņēmumu zaudējumus uz iepriekšējiem vai nākamajiem pārskata periodiem, tāpat ar sabiedrību rezidentu. Tādā acīmredzami Apvienotās Karalistes tiesību normās situācijas zaudējumu ziņā princips tiek uzskatīts par salīdzināmu.

3) Pagaidu secinājumi

38. Tādā pirmajā jautājumā ir jāatbild, kā pašie nosacījumi, kas *ICTA 403.D* panta 1. punkta c) apakšpunktā ir noteikti attiecībā uz grupas atvieglojumiem sabiedrībām, kas atrodas citā dalībvalstī, nevis Apvienotajā Karalistē, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums.

B – Par otro prejudiciālo jautājumu: ierobežojuma pamatojums

39. Ar otro jautājumu iesniedzītāja vēlas noskaidrot, vai brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumam ir pamatojums. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums ir pieļaujams tad, ja to pamato primāri vispārīgo interešu apsvērumi (24). Iesniedzītāja kā iespējamos pamatojuma elementus norāda nepieciešamību saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu dalībvalstu starpā, nepieciešamību novērst zaudējumu dubultas izmantošanas risku, kā arī abu minēto pamatojuma elementu kombināciju.

40. Jautājums acīmredzami radies vēl joprojām pastāvīgo neskaidrību dēļ par sprieduma lietā *Marks & Spencer* interpretāciju. Šajā spriedumā Tiesa atzina tādus pamatojuma elementus kā nepieciešamību saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu dalībvalstu starpā, nepieciešamību novērst zaudējumu dubultas izmantošanas risku, kā arī nepieciešamību

nov?rst izvair?šanas no nodok?iem un, visus tr?s “kopum? ?emot”, par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojuma attaisnojošiem elementiem (25).

41. Es jau savos secin?jumos liet? Oy AA nor?d?ju, ka šo tr?s elementu “kodols” ir [l?dzsvarotu] nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?juma saglab?šana (26). Ar? Tiesa šaj? spriedum? atzina, ka [valsts nodok?u tiesiskais regul?jums] var b?t attaisnojams, ja tas ir pamatots ar diviem elementiem, proti, nepieciešam?bu saglab?t l?dzsvarotu nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?jumu dal?bvalstu starp? un nepieciešam?bu nov?rst izvair?šanas no nodok?iem (27). V?l?k Tiesa spriedum? liet? *Lidl Belgium* nor?d?ja, ka attaisnojams t?pat ir tiesiskais regul?jums, kur? ?emti v?r? tikai divi elementi, proti, nepieciešam?ba saglab?t l?dzsvarotu nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?jumu dal?bvalstu starp? un nepieciešam?ba nov?rst zaud?jumu dubultu izmantošanu (28).

42. ?emot v?r? min?to, ir skaidrs, ka pamatojuma esam?bai, visbeidzot, izš?iroši ir tas, ka valsts tiesisk? regul?juma m?r?is ir l?dzsvarota nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?juma dal?bvalstu starp? saglab?šana. Šaj? kontekst? nepieciešam?ba nov?rst zaud?jumu dubultu izmantošanu un nepieciešam?ba nov?rst izvair?šanas no nodok?iem nav pašm?r?i un noz?me t?m ir tikai tikt?l, cikt?l t?s kalpo l?dzsvarota nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?juma dal?bvalstu starp? nodrošin?šanai (29). ?emot to v?r?, Tiesa p?d?jo reizi spriedum? liet? *National Grid Indus* v?rt?ja šo pamatojuma elementu un atzina to par patst?v?gu, neatsaucoties uz t?diem krit?rijiem k? nepieciešam?ba nov?rst zaud?jumu dubulto izmantošanu un nepieciešam?ba nov?rst izvair?šanas no nodok?iem (30).

43. Šaj? liet? min?tajai atzi?ai ir ?paša noz?me. Es turpin?jum? pier?d?šu, ka br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojuma pamatojums nav [l?dzsvartas] nodok?u uzlikšanas pilnvaru saglab?šana, lai gan t?s m?r?is ir nov?rst zaud?jumu dubultu izmantošanu.

1) Nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?jums dal?bvalstu starp?

44. Nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?juma saglab?šana dal?bvalstu starp? ir Tiesas past?v?gaj? judikat?r? atz?ts pamatojuma elements (31).

45. Nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?jums ir dal?bvalstu zi??. Savien?bas ties?bas to pašreiz?j? st?vokl? nenosaka visp?r?jus krit?rijus nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?jumam dal?bvalstu starp? (32). Dal?bvalstis ir sadal?jušas savas pilnvaras atbilstoši starptautiskajai praksei nodok?u jom? parasti t?d? veid?, ka dal?bvalstij ir pilnvaras uzlikt nodok?us k? sabiedr?bu rezidenšu kop?jiem vis? pasaul? g?tajiem ien?kumiem, t? ar? sabiedr?bu nerezidenšu past?v?go uz??mumu g?tajiem ien?kumiem attiec?gaj? dal?bvalst?. Lai nov?rstu ar to saist?to dubultu nodok?u uzlikšanu past?v?gajiem uz??mumiem, sabiedr?bas rezidences valsts parasti šiem ien?kumiem nodokli neuzliek vai ieskaita otr? dal?bvalst? apr??in?to nodokli sabiedr?bai [rezidences valst?] uzlikt? nodok?a summ? (33).

46. Š?s starptautisk?s nodok?u prakses kontekst? dal?bvalstis nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?juma saglab?šanai dr?kst veikt pas?kumus, lai nodrošin?tu savu nodok?u uzlikšanas pilnvaru ?stenošanu attiec?b? uz šo dal?bvalstu teritorij? veiktaj?m darb?b?m (34).

47. Šaj? liet? nodok?u uzlikšanas pilnvaras ir noregul?tas atbilstoši iepriekš min?tajai starptautiskajai praksei nodok?u jom?. Saska?? ar Apvienot?s Karalistes divpus?j? l?guma ar N?derlandi 7. pantu Apvienotajai Karalistei ir pilnvaras uzlikt nodok?us k? sabiedr?bu rezidenšu, t? ar? t?s teritorij? re?istr?to sabiedr?bu nerezidenšu past?v?go uz??mumu ien?kumiem.

48. ?emot v?r? min?to, rodas jaut?jums, vai Apvienot?s Karalistes nodok?u uzlikšanas pilnvaras netiek ietekm?tas negat?vi, ja t?s teritorij? re?istr?ta sabiedr?bas nerezidentes

past?v?g? uz??muma (*LG.PD Netherlands*) zaud?jumi var tikt atskait?ti no sabiedr?bas rezidentes (nodok?u maks?t?ja) sabiedr?bu ien?kuma nodok?a b?zes, lai gan šos zaud?jumus princip? var atskait?t ar? N?derland?.

49. Manupr?t, tas t? nav. Apvienot?s Karalistes nodok?u uzlikšanas pilnvaras attiec?b? uz nodok?u maks?t?ja ien?kumiem ar zaud?jumu nodošanu netiek ietekm?tas. Tas t?p?c, ka runa ir tikai par to zaud?jumu nodošanu, kas ir radušies Apvienot?s Karalistes nodok?u jurisdikcijas ietvaros. Visas darb?bas, par kur?m šaj? liet? ir runa, ir Apvienot?s Karalistes nodok?u jurisdikcij?: iekšzemes nodok?u subjekta (*LG.PD Netherlands* saist?b? ar t?s past?v?go p?rst?vniec?bu Apvienotaj? Karalist?) iekšzem? radušies zaud?jumi ir j?kompens? ar cita dal?bvalsts iekšzemes nodok?u subjekta (nodok?u maks?t?ja) iekšzem? g?to pe??u.

50. Lai nodrošin?tu Apvienot?s Karalistes nodok?u uzlikšanas pilnvaru saglab?šanu, nav svar?gi, vai nododamie zaud?jumi var tikt ?emti v?r? ar? N?derland?. Fakts, ka tie tiek izmantoti N?derland?, nek?di neietekm? Apvienot?s Karalistes nodok?u uzlikšanas pilnvaras. Š?s pilnvaras negat?vi var tikt ietekm?tas vien?gi, ?emot v?r? zaud?jumus, kas radušies citas dal?bvalsts ekskluz?vas nodok?u uzlikšanas kompetences ietvaros. T?di zaud?jumi samazin?tu Apvienot?s Karalistes nodok?u ie??umus, lai gan no darb?bas g?tajai pe??ai nodokli nevar uzlikt.

51. Atbilstoši min?tajam Tiesa ir izv?rt?jusi nepieciešam?bu nov?rst zaud?jumu dubultu izmantošanu gandr?z vai vien?gi liet?s, kur?s dal?bvalsts atteic?s ?emt v?r? zaud?jumus, kas bija radušies cit? dal?bvalst? (35). Tad, kad l?dz šim tikai vien? liet? ir bijusi runa par zaud?jumiem, kas radušies iekšzemes situ?cij?, Tiesa spriedum? liet? *Papillon* noraid?ja atsauci uz [t?du pamatojuma elementu] k? nepieciešam?ba nov?rst zaud?jumu dubultu izmantošanu, nor?dot, ka runa ir par vien? un taj? paš? dal?bvalst? g?tiem zaud?jumiem (36).

52. Šaj? liet? nodok?a uzlikšanas pilnvaras *LG.PD Netherlands* past?v?g? uz??muma t? darb?bas viet? g?tajai pe??ai ir Apvienotajai Karalistei. T?d?? š? dal?bvalsts nevar atteikties ?emt v?r? š?s darb?bas zaud?jumus, pamatojot to ar nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?juma saglab?šanu. Tas t?p?c, k? Tiesa ir atzinusi spriedum? liet? *Lidl Belgium*, ka šim pamatojuma elementam ir tikai j?nodrošina l?dzsvars starp ties?b?m ietur?t pe??as nodokli un iesp?ju atskait?t zaud?jumus (37). Vai ar?, k? nor?d?ja pati Apvienot?s Karalistes vald?ba liet? *Marks & Spencer*: pe??a un zaud?jumi ir vienas meda?as divas puses (38).

53. Tam nav pretrun? ar? jau min?tais Apvienot?s Karalistes arguments par to, ka nodok?u uzlikšanas zi?? sabiedr?ba rezidente un sabiedr?bas nerezidentes past?v?g? p?rst?vniec?ba neatrodas objekt?vi sal?dzin?m? situ?cij?, un to es šaj? viet? v?lreiz v?l?tos iztirz?t.

54. Spriedum? liet? *X Holding* Tiesa, v?rt?jot pamatojumu saist?b? ar nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?juma saglab?šanu, konstat?ja, ka no sabiedr?bas izcelsmes valsts viedok?a t?s past?v?gie uz??mumi cit? dal?bvalst? un meitassabiedr?bas nerezidentes nav sal?dzin?m? situ?cij?. Tas t?p?c, ka meitassabiedr?ba cit? dal?bvalst? ir neierobežota nodok?u maks?t?ja, bet past?v?ga uz??muma gad?jum?, kurš atrodas cit? dal?bvalst? un uz kuru princip? un da??ji joproj?m attiecas izcelsmes dal?bvalsts nodok?u jurisdikcija, tas t? nav (39).

55. Tom?r, k? es jau izkl?st?ju savos secin?jumos liet? *X Holding*, izv?rt?jot pamatojuma elementu nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?jumu, izcelsmes un uz?emošajai valstij ir atš?ir?gi pien?kumi (40). Izcelsmes valstij dr?kst b?t atš?ir?ga attieksme pret sabiedr?bas nerezidentes past?v?gaj?m p?rst?vniec?b?m un meitassabiedr?b?m cit?s dal?bvalst?s. Tai attiec?b? uz p?robežu past?v?giem uz??mumiem parasti ir nodok?u uzlikšanas ties?bas, parasti gan sekund?ras, bet cit? dal?bvalst? re?istr?tu meitassabiedr?bu gad?jum? tas t? nav.

56. Apl?kojot uz?emošo valsti, situ?cija ir atš?ir?ga. Tai parasti ir pilnvaras uzlikt nodok?us

ab?m uz??m?jdarb?bas veikšanas form?m. T?d?? ar? uz?emošajai valstij, apliekot ar nodokli sabiedr?bas, kas atrodas cit? dal?bvalst?, š?s abas uz??m?jdarb?bas veikšanas formas, j?izr?da vien?da attieksme (41).

57. ?emot v?r? min?to, Apvienot? Karaliste k? uz?emoš? valsts nevar attaisnot ierobežojumu ar t?du pamatojuma elementu k? [l?dzsvarotu] nodok?u uzlikšanas pilnvaru saglab?šana, zin?mos apst?k?os liedzot Apvienotaj? Karalist? nodibin?t?m fili?l?m atš?ir?b? no sabiedr?b?m rezident?m pieš?irt grupas atvieglojumus.

2) Zaud?jumu dubulta izmantošana

58. V?l ir j?izv?rt?, vai m?r?is nov?rst zaud?jumu dubultu ?emšanu v?r? var b?t patst?v?gs pamatojuma elements.

59. K? ir nor?d?jusi iesniedz?jtiesa, piem?rojot N?derlandes nodok?u proced?ru, *LG.PD Netherlands* pati, respekt?vi, "fisk?l?s vien?bas" ietvaros, var vismaz da??ji izmantot zaud?jumus, kas radušies t?s past?v?gajai p?rst?vniec?bai Apvienotaj? Karalist?. K? jau ir pier?d?jusi lieta *X Holding*, N?derlandes past?v?go p?rst?vniec?bu, kas nodibin?tas ?rzem?s, zaud?jumi var rad?t N?derland? iekas?jamo sabiedr?bas nodok?a p?rejošu samazin?jumu (42). T?gad šaj? liet? past?v risks, ka vismaz uz laiku var notikt zaud?jumu dubulta v?r? ?emšana – gan Apvienotaj? Karalist?, gan N?derland?.

60. Tiesa tom?r spriedum? liet? *Lidl Belgium* atzina, ka tas nav br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojums, ja sabiedr?ba nevar atskait?t zaud?jumus, kas radušies t?s past?v?gajam uz??mumam, kurš atrodas cit? dal?bvalst?, ja vienošan?s par dubultas nodok?u uzlikšanas nov?ršanu paredz, ka uz??muma ien?kumiem otraj? dal?bvalst? tiek uzlikts nodoklis un šaj? valst? var ?emt v?r? zaud?jumus ar? attiec?b? uz n?kamajiem p?rskata periodiem. Ja dal?bvalsts, kur? atrodas past?v?gais uz??mums, nodok?u zi?? ?em v?r? k? pe??u, t? ar? zaud?jumus, tad sabiedr?bas rezidences valsts nodok?a zi?? š?da past?v?g? uz??muma zaud?jumus var ignor?t. T?gad N?derlandes Karaliste neizmanto savas pilnvaras, kas tai pien?kas saska?? ar šo judikat?ru.

61. No otras puses, t?da sabiedr?bas nerezidentes past?v?g? uz??muma zaud?jumu v?r? ?emšana nav br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu p?rk?pums (43). T?gad dal?bvalstis var ?emt v?r? cit? dal?bvalst? dibin?tu past?v?gu uz??mumu zaud?jumus, uzliekot nodokli sabiedr?b?m rezident?m, tom?r Savien?bas ties?bas parasti neuzliek dal?bvalst?m š?du pien?kumu (44).

62. Ja dal?bvalsts, kur? ir sabiedr?bas atrašan?s vieta, tom?r ?em v?r? cit? dal?bvalst? esoša past?v?ga uz??muma zaud?jumus, tad vismaz uz laiku ?rvalst?s esoš? uz??muma zaud?jumi tiek ?emti v?r? dubulti. T?d? gad?jum? tom?r nav skaidrs, k?d?? dal?bvalstij, kur? atrodas past?v?gais uz??mums, b?tu j?b?t ties?b?m atteikties ?emt v?r? zaud?jumus ar pamatojumu, ka tie jau tiek ?emti v?r? sabiedr?bas rezidences dal?bvalst?. K? jau min?ts, tas neietekm? t?s dal?bvalsts, kur? atrodas past?v?gais uz??mums, nodok?u uzlikšanas pilnvaras. Š?s valsts nodok?u ie??mumu summa nemain?s neatkar?gi no t?, vai past?v?g? uz??muma zaud?jumi tiek ?emti v?r? ar? valst?, kur? ir sabiedr?bas atrašan?s vieta.

63. Turkl?t past?voš? starptautisk? nodok?u uzlikšanas pilnvaru norobežošana var pat piepras?t to, ka zaud?jumi j??em v?r? dubulti. Tas vienm?r notiek tad, ja div?s daž?d?s valst?s nodok?u zi?? tiek ?emti v?r? ar? g?tie ien?kumi. Ja ?rvalst?s re?istr?ta past?v?g? uz??muma ie??mumiem nodoklis tiek uzlikts dubulti, sabiedr?bas rezidences valstij piem?rojot ieskaita sist?mu, tad past?v?g? uz??muma ie??mumiem tiek uzlikts nodoklis k? dal?bvalst?, kur? atrodas past?v?gais uz??mums, t? ar? dal?bvalst?, kur? ir sabiedr?bas atrašan?s vieta. T?dos gad?jumos tas, ka zaud?jumi tiek ?emti v?r? dubulti, ir ien?kumu avota dubultas aplikšanas ar nodokli

lo?iskas sekas.

64. Šaj? kontekst? tas, ka zaud?jumi tiek ?emti v?r? dubulti, nevar b?t pašm?r?is. Apl?kojot no zaud?jumu dubultas ?emšanas v?r? nov?ršanas viedok?a, k? tas l?dz šim tika nor?d?ts judikat?r?, svar?gs ir vien?gi jaut?jums par to, vai dal?bvalstij l?dzsvarotas nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?juma ietvaros, uzliekot nodok?u maks?t?jam nodokli, ir ties?bas ne?emt v?r? zaud?jumus. Š?s ties?bas var izriet?t no t?, ka zaud?jumi tiek izmantoti cit? dal?bvalst?, kuras nodok?u jurisdikcij? ir attiec?g?s darb?bas pe??a. Zaud?jumi ir “piesaist?ti” šai otrajai dal?bvalstij, jo t? uzliek nodokli attiec?gajai pe??ai. Ja zaud?jumi tiktu ?emti v?r? v?l cit? dal?bvalst?, kas neuzliek pe??ai nodokli, tad, iesp?jams, tas b?tu “dubulti”.

65. T?d?? past?v?g? uz??muma zaud?jumi, kura pe??ai Apvienot? Karaliste uzliek nodokli, tai nav j??em v?r? “divreiz”, bet gan “vienreiz”. Apvienot?s Karalistes ties?bu normas princip? to ar? paredz, t?d?? ka past?v?ga uz??muma zaud?jumus var p?rnest uz iepriekš?jiem vai n?kamajiem p?rskata periodiem.

66. Š? iemesla d??, pat gad?jum?, ja nepieciešam?bu nov?rst zaud?jumu dubultu ?emšanu v?r? atz?tu par patst?v?gu pamatojuma elementu, Apvienot?s Karalistes nodok?u ties?bu normas tom?r nav piem?rotas, lai nov?rstu to, ka zaud?jumi tiek izmantoti dubulti. Tiesa jau ir atzinusi, ka valsts tiesiskais regul?jums var garant?t izvirk?t? m?r?a ?stenošanu tikai tad, ja tas faktiski atspogu?o nol?ku ?stenot to saskan?g? un sistem?tisk? veid? (45).

67. Apvienotaj? Karalist? attiec?b? uz sabiedr?bu nerezidenšu Apvienot?s Karalistes teritorij? esošu past?v?go uz??mumu zaud?jumu dubultu izmantošanu tas t? ac?mredzami nav. ICTA 403.D panta 1. punkta c) apakšpunkt? iek?autais nosac?jums attiecas tikai uz grupas atvieglojumiem. Tom?r Apvienotaj? Karalist? re?istr?tiem past?v?giem uz??mumiem tiek at?auts p?rnest zaud?jumus uz iepriekš?jiem vai n?kamajiem p?rskata periodiem neatkar?gi no t?, vai zaud?jumi tiek ?emti v?r? ar? sabiedr?bas [atrašan?s vietas] dal?bvalst?. T?tad kopum? zaud?juma atskait?juma tiesiskais regul?jums saskan?g? veid? negarant? m?r?a nov?rst to, ka zaud?jumi tiks atskait?ti dubulti, sasniegšanu.

3) Pagaidu secin?jumi

68. T?tad uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka ierobežojumu nevar pamatot ar [l?dzsvarotu] nodok?u uzlikšanas pilnvaru saglab?šanu, ne ar?, apl?kojot zaud?jumu dubultas izmantošanas nov?ršanas kontekst?. To nevar pamatot ar? tikai ar nepieciešam?bu nov?rst zaud?jumu dubultu izmantošanu, t?d?? ka tas nav patst?v?gs pamatojuma elements.

C – Par trešo prejudici?lo jaut?jumu: ierobežojumu sam?r?gums

69. Ja tiesa tom?r uzskat?s, ka nepieciešam?ba nov?rst zaud?jumu dubultu izmantošanu ir patst?v?gs pamatojuma elements un turkl?t apstr?d?tais tiesiskais regul?jums ir piem?rots, lai sasniegtu šo m?r?i, tad ierobežojums šaj? liet? tom?r neb?tu attaisnojams.

70. Pat past?vot br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojuma pamatojumam, ierobežojums nedr?kst p?rsniegt to, kas nepieciešams š? m?r?a sasniegšanai (46).

71. J?uzsver, ka šaj? liet?, v?rt?jot apstr?d?t? tiesisk? regul?juma nepieciešam?bu, nevar orient?ties p?c sprieduma liet? *Marks & Spencer* krit?rijiem, k? nor?d?ja daži lietas dal?bnieki. Tas t?p?c, ka min?tais spriedums attiecas uz situ?ciju, kur? valsts tiesiskais regul?jums kalpo nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?juma saglab?šanai. K? jau izkl?st?ts, šaj? liet? apstr?d?tais tiesiskais regul?jums tieši tam nekalpo. Tom?r, ja b?tu iesp?jams atz?t, ka šim regul?jumam ir patst?v?gs pamatojuma elements – nepieciešam?ba nov?rst zaud?jumu dubultu ?emšanu v?r?, tad t?da

regulējuma nepieciešamības kritērijiem vajadzētu būt pielāgotiem tieši šim pamatojuma elementam.

72. Šajā kontekstā es uzskatu, ka *ICTA* 403.D panta 1. punkta c) apakšpunktā iekārtā tiesību norma vairākos aspektos pārsniedz to, kas būtu nepieciešams, lai novērstu zaudējumu dubultu izmantošanu.

73. Pirmkārt, atbilstoši šai tiesību normai zaudējumu nodošana ir izslēgta jau tādā gadījumā, ja tikai daļu no attiecīgajiem zaudējumiem var ieskaitīt ārvalstu nodokļu mērķiem. Ja tikai daļu no zaudējumiem, kas radušies Apvienotajā Karalistē, ņem vērā citā dalībvalstī, tad attiecībā uz otru daļu tiek liegts zaudējums nodot, lai gan šajā ziņā zaudējumu dubultas izmantošanas draudi nepastāv.

74. Otrkārt, šā tiesību norma neizšķir to, kā zaudējums ņem vērā ārvalstu nodokļa mērķiem: ilgstoši vai uz laiku. Ja otra dalībvalsts savas sabiedrības pastāvīgā uzņēmuma citā dalībvalstī ciestos zaudējums ņem vērā tikai uz laiku, tos atkal izslēdzinot gadījumā, ja pastāvīgais uzņēmums turpmāk gūst peļņu (47), tad zaudējumu ņemšanas vērā ārvalstī nākotnē var arī nebūt. Tomēr attiecībā uz tādējiem gadījumiem Apvienotās Karalistes sabiedrības ienākuma nodokļa tiesību normas pēc man rēķina esošās informācijas grupas atvieglojumu piešķiršanas papildu iespēju neparedz.

75. Treškārt, manuprāt, tas pārsniedz to, kas nepieciešams mērķa sasniegšanai, ka atbilstoši *ICTA* 403.D panta 1. punkta c) apakšpunktam grupas atvieglojumu piemērošana tiek liegta jau tad, ja pastāv vien iespēja, ka zaudējumi citā dalībvalstī tiks atskaitīti "jebkurā periodā". Šo iespēju nevar izslēgt pat tad, ja attiecībā uz atbilstošo sabiedrību nerezidenti, kā šajā lietā, ir uzsākuši maksātnespējas procesu. Tā, piemēram, var būt iespējama zaudējumu ņemšana vērā attiecībā uz iepriekšējiem pārskata periodiem vai maksātnespējas procesa sekas var būt uzņēmuma darbības turpināšana.

76. Man šķiet, ka, ņemot vērā vairākus ierobežojošus nosacījumus, *ICTA* 403.D panta 1. punkta c) apakšpunktā iekārtā regulējums būtu jāņem vērā uz to, lai pieautu grupas atvieglojumus tikai tad, ja sabiedrības nerezidentes dalībvalstī Lielbritānijā reģistrētu pastāvīgo uzņēmumu zaudējumus *vispār* nav paredzēts ņemt vērā. Turpretim konkrētai situācijai gandrīz nav nozīmes.

77. ņemot vērā šos apsvērumus, uz trešo jautājumu katrā ziņā ir jāatbild, ka tiesiskais regulējums kopumā pārsniedz to, kas nepieciešams dubults zaudējumu izmantošanas novēršanai.

D – *Par ceturto prejudiciālo jautājumu: ierobežojuma aizlieguma tiesiskās sekas*

78. Visbeidzot, ar ceturto jautājumu iesniedzītāja vēlas noskaidrot, kāda nozīme būtu jābūt veikta uzņēmējdarbības ierobežojumam būtu attiecībā uz pamatlietu. ņemot vērā to, ka regulējums, kāds iekārtā *ICTA* 403.D panta 1. punkta c) apakšpunktā, ir būtu jābūt veikta uzņēmējdarbības pārņēmums (48), uz šo jautājumu ir jāatbild.

79. Šā jautājuma pamatā ir tas, ka šajā lietā tikai *LG.PD Netherlands* izmanto EK Līguma 43. un 48. panta piešķirtās tiesības veikt uzņēmējdarbības [citā dalībvalstī]. Turpretim nodokļu maksātāja tiesības veikt uzņēmējdarbības, kas pamatlietā pieprasa tiesības uz grupas atvieglojumu, netiek ierobežotas. Nodokļu maksātājs drīzāk cieš no tā apstākļa, ka Apvienotajā Karalistē, pamatojoties uz savu nodokļu tiesisko regulējumu, ierobežo tā līgumpartnera tiesības veikt uzņēmējdarbības, no kura nodokļu maksātājs vēlas par atlīdzību pārņemt zaudējumus. Vai nodokļu maksātājs pamatlietā var tādā pašā mērķī gūt priekšrocības no EK Līguma 43. panta

[diskriminācijas] aizlieguma?

80. Apvienotās Karalistes valdība šajā ziņā ir iebildusi, ka tiesības veikt uzņēmējdarbību esot indivīda tiesības. Tāpat tā ir norādījusi, ka no pastāvīgās judikatūras izriet, ka detalizēti procesus noteikumi attiecībā uz prasībām, kuru mērķis ir aizsargāt tiesības, kas indivīdiem ir noteiktas Savienības tiesībās, nedrīkst būt nelabvēlīgāki par noteikumiem, kas attiecas uz līdzīgām [uz valsts tiesībām balstītām] prasībām (līdzvērtības princips), ne arī padarīt par praktiski neiespjamu vai pārmerīgi apgrūtināt to tiesību izmantošanu, kas piešķirtas ar Savienības tiesību sistēmu (efektivitātes princips) (49). Valsts tiesai esot jāizvērtē, kādas sekas attiecībā uz pamatlīdumu ir šo principu ieviešanai.

81. Manuprāt, minētā judikatūra šajā lietā nav atbilstoša jau no paša sākuma, tādēļ ka tā attiecas tikai uz Savienības tiesību izmantošanas procedūras regulējumu. Tomēr attiecībā uz pamatlīdumu ir izšķiroši, vai tiesību veikt uzņēmējdarbību materiālā regulējuma saturs sniedzas tik tāl, lai pamatlīdumam EKL 43. pants aizsargātu arī nodokļu maksātāju. Minētais ir jāpārbauda turpinājumā.

82. EK Līguma 43. pantam ir tieša iedarbība (50). Tādēļ valsts tiesai valsts tiesības nav jāpiemēro tik tāl, cik tāl tās ir pretrunā šai tiesību normai (51).

83. EK Līguma 43. panta pirmās daļas 1. teikums aizliedz brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumus. Šajā lietā nav jānoskaidro, vai šis aizliegums nosaka viengrīdīgu indivīda tiesības, vai arī tam ir objektīvs normatīvais saturs, kas nav atkarīgs no personas, kura atbilstoši šai tiesību normai izmanto tiesības veikt uzņēmējdarbību. Tiesa tomēr saistībā ar dažādu pamatbrīvību atkarību ir uzsvērusi, ka ne tikai tās personas, uz kurām pamatbrīvības tieši attiecas, bet arī citas personas var uz tām atsaukties, ja citādi pamatbrīvība nevar būt pilnībā iedarbīga (52).

84. Manuprāt, šajā lietā ir acīmredzams, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību pilnībā iedarbīga var būt tikai tad, ja arī nodokļu maksātājs pamatlīdumam var atsaukties uz to, ka valsts tiesību norma ir brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpums.

85. Atbilstoši EK Līguma 43. pantam šajā lietā aplūkojamais zaudējumu nodošanas ierobežojums ir aizliegts. Kā jau minēts, *LG.PD Netherlands* brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums ir tāds, ka tās partnerim, nodokļu maksātājam, tiek liegta priekšrocība un tas rada zaudējumus pašai *LG.PD Netherlands* (53). *LG.PD Netherlands* brīvība veikt uzņēmējdarbību var tikt garantēta tikai, piešķirot priekšrocības tās līgumpartnerim. Šajā lietā izmantot priekšrocību, pārnēsot zaudējumus, proti, samazināt pieteicējas sabiedrības, šajā lietā nodokļu maksātāja, nodokļu bāzi nodokļu uzlikšanas procedūras ietvaros katrā ziņā var tikai šā sabiedrība.

86. Turpretim tiesību veikt uzņēmējdarbību pilnīgu iedarbību nevar nodrošināt, ja *LG.PD Netherlands*, kas šajā lietā izmanto savu brīvību veikt uzņēmējdarbību, zināmos apstākļos varētu pieprasīt zaudējumu atlīdzību, kā ir norādījusi Apvienotās Karalistes valdība. Ar to saistītie izdevumi, pirmkārt, arī turpmāk ietekmētu *LG.PD Netherlands* brīvību veikt uzņēmējdarbību. Otrkārt, ar to nevarētu novērst ierobežojumu, kas izriet no tā, ka Apvienotās Karalistes sabiedrības sakarā ar neiespjamību nodot zaudējumus nemaz nevēlēs dibināt konsorciju ar *LG.PD Netherlands* piedalīšanos.

87. Atšķirīgs skatpunkts būtu dalībvalstīm netiešā formā ieviest diskrimināciju tiesisko regulējumu. Tās varētu sankcionēt tikai sabiedrības, kas izmanto savu brīvību veikt uzņēmējdarbību, partnerus. Sabiedrība nerezidente gan, iespējams, varētu celt zaudējumu atlīdzības prasību pret attiecīgo dalībvalsti. Tomēr daudzos gadījumos zaudējumus būtu grūti

precizēt, ja līgumpartneri sankcijas dēļ tiktu atturēti jau no darījuma attiecību ar švalstu sabiedrību uzsākšanas.

88. Lai garantētu brīvību veikt uzņēmējdarbību, EK līguma 43. un 48. panta tiešai iedarbībai katrā ziņā jāattiecas arī uz līgumpartneri, ja tā diskriminācija ir pamats brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumam.

89. Šajā kontekstā nav nozīmes tam, ka pamatlietā pats nodokļu maksātājs neizmanto brīvību veikt uzņēmējdarbību. EK 43. un 48. pants arī šajā pamatlietā jāpauž prasību nepiemērot *ICTA* 403.D panta 1. punkta c) apakšpunktā iekārtoto apstrādi regulējumu.

V – Secinājumi

90. Ņemot vērā visus izklāstītos apsvērumus, es ierosinu Tiesai uz *Upper Tribunal, Tax and Chancery Chamber* prejudiciāliem jautājumiem atbildēt šādi:

1) EK līguma 43. un 48. pantā noteiktās brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums pastāv tad, ja dalībvalsts izslēdz iespēju zaudējumus, kas sabiedrības nerezidentes pastāvīgajam uzņēmumam, kurš ir reģistrēts šajā dalībvalstī, radušies tās teritorijā, grupas atvieglojumu ceļā nodot sabiedrībai – šīs dalībvalsts rezidentei, ja kāda šo zaudējumu daļa švalstu nodokļa aprēķināšanas mērķiem jebkādā atskaites periodā var tikt atskaitīta no sabiedrības vai citas personas peļļas, kura radusies ārpus attiecīgās dalībvalsts, vai arī citādi var tikt ieskaitīta šajā peļņā;

2) šo ierobežojumu nevar pamatot nedz ar [līdzsvarota] nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma dalībvalstu starpā nodrošināšanu, nedz ar nepieciešamību novērst zaudējumu dubultu ņemšanu vērā, nedz arī ar abu minēto mērķu kombināciju;

3) tādās apstākļos kā pamatlietā dalībvalstij ir pienākums arī tādā nodokļu maksātāju labā, kas pieprasa piemērot grupas atvieglojumus, nepiemērot tiesību normu, kura rada EK līguma 43. un 48. panta pārkāpumu.

1 – Oriģinālvārda – vārds.

2 – 2005. gada 13. decembra spriedums lietā C-446/03 *Marks & Spencer* (Kārtums, I-10837. lpp.).

3 – 1998. gada 16. jūlija spriedums lietā C-264/96 *ICI* (*Recueil*, I-4695. lpp.).

4 – Atbilstoši *ICTA* 406. panta 2. punktam saikne nav pietiekama, tādēļ ka neviena konsorcijs sabiedrība nav reģistrēta Apvienotajā Karalistē. Tomēr iepriekšējās tiesu instances, kas izskatīja pamatlietu, nostāja ir, ka šo normu nevar piemērot, jo tas esot brīvības veikt uzņēmējdarbību aizliegts ierobežojums. Saistībā ar to, ka pret to netika celta apelācijas sūdzība, šis atzinums pamatlietā vairs netiek apstrādāts.

5 – LESD 49. pants stājās spēkā 2009. gada 1. decembrī. Pamatlietā apstrādātie grupas atvieglojumi tomēr tika pieprasīti par laika posmu no 2001. gada 1. jūlija līdz 2004. gada 31. decembrim, un pārdzījis pieprasījums tika iesniegts 2009. gada 9. jūlijā.

6 – 2008. gada 15. maija spriedums lietā C-414/06 *Lidl Belgium* (Kārtums, I-3601. lpp., 15. punkts).

7 – Skat. 2011. gada 3. oktobra Priekšlikuma Padomes direktīvai par kopājo konsolidētu uzņēmumu ienākuma nodokļa bāzi (KKUINB) (COM(2011) 121, galīgā redakcija/2) 5. panta 1.

punkta b) apakšpunktu.

8 – 1995. gada 14. februāra spriedums liet? C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 21. punkts) un 2011. gada 8. decembra spriedums liet? C-157/10 *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (Kr?jums, I-13023. lpp., 28. punkts).

9 – Skat. 1992. gada 28. janvāra spriedumu liet? C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp., 23. punkts).

10 – Skat. tostarp 1986. gada 28. janvāra spriedumu liet? 270/83 Komisija/Francija (*Recueil*, 273. lpp., 18. punkts), 1999. gada 21. septembra spriedumu liet? C-307/97 *Saint-Gobain ZN* (*Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts), 2010. gada 25. februāra spriedumu liet? C-337/08 *X Holding* (Kr?jums, I-1215. lpp., 17. punkts) un 2010. gada 26. oktobra spriedumu liet? C-97/09 *Schmelz* (Kr?jums, I-10465. lpp., 36. punkts).

11 – Skat. tostarp spriedumu liet? Komisija/Francija (min?ts 10. zemsp?tras piez?m?, 22. punkts) un 2007. gada 18. j?lija spriedumu liet? C-231/05 *Oy AA* (Kr?jums, I-6373. lpp., 40. punkts), k? ar? 2009. gada 4. j?nija r?kojumu apvienotaj?s liet?s C-439/07 un C-499/07 *KBC Bank* un *Beleggen, Risicokapital, Beheer* (Kr?jums I-4409. lpp., 77. punkts).

12 – 2006. gada 23. februāra spriedums liet? C-253/03 *CLT-UFA* (Kr?jums, I-1831. lpp., 15. punkts).

13 – Skat. spriedumu liet? *Oy AA* (min?ts 11. zemsp?tras piez?m?, 40. punkts).

14 – 2011. gada 1. decembra spriedums liet? C-253/09 Komisija/Ung?rija (Kr?jums, I-12391. lpp., 50. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

15 – Spriedums liet? *X Holding* (min?ts 10. zemsp?tras piez?m?, 20. un 22. punkts).

16 – Spriedums liet? *Schumacker* (min?ts 8. zemsp?tras piez?m?, 31. punkts) un 2008. gada 22. decembra spriedums liet? C-282/07 *Truck Center* (Kr?jums, I-10767. lpp., 38. punkts).

17 – Skat. spriedumu liet? *Marks & Spencer* (min?ts 2. zemsp?tras piez?m?, 37. un 38. punkts).

18 – Skat. par pakalpojumu sniegšanas br?v?bu 2009. gada 17. novembra spriedumu liet? C-169/08 *Presidente del Consiglio dei Ministri* (Kr?jums, I-10821. lpp., 35. punkts).

19 – Pirmoreiz spriedum? liet? Komisija/Francija (min?ts 10. zemsp?tras piez?m?, 20. punkts).

20 – 1999. gada 29. apr??a spriedums liet? C-311/97 *Royal Bank of Scotland* (*Recueil*, I-2651. lpp., 27.–29. punkts).

21 – Skat. ar? spriedumu liet? *X Holding* (min?ts 10. zemsp?tras piez?m?, 38. punkts).

22 – Skat. spriedumu liet? *Saint-Gobain ZN* (min?ts 10. zemsp?tras piez?m?, 49. punkts).

23 – *First-tier tribunal*, 2009. gada 27. j?lija spriedums, UKFTT 226(TC), Nr. 21.

24 – 2006. gada 12. septembra spriedums liet? C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (Kr?jums, I-7995. lpp., 47. punkts), 2008. gada 27. novembra spriedums liet? C-418/07 *Papillon* (Kr?jums, I-8947. lpp., 33. punkts) un 2011. gada 13. oktobra spriedums liet? C-9/11 *Waypoint Aviation* (Kr?jums, I-9697. lpp., 27. punkts).

- 25 – Spriedums liet? *Marks & Spencer* (min?ts 2. zemsv?tras piez?m?, 51. punkts).
- 26 – 2006. gada 12. septembra secin?jumi liet? C-231/05 *Oy AA* (Kr?jums, I-6373. lpp., 48. punkts).
- 27 – Spriedums liet? *Oy AA* (min?ts 11. zemsv?tras piez?m?, 60. punkts).
- 28 – Spriedums liet? *Lidl Belgium* (min?ts 6. zemsv?tras piez?m?, 42. punkts).
- 29 – Skat. manus 2009. gada 10. septembra secin?jumus liet? C-311/08 *SGI* (Kr?jums, I-487. lpp., 59. punkts).
- 30 – 2011. gada 29. novembra spriedums liet? C-371/10 *National Grid Indus* (Kr?jums, I-12273. lpp., 45.–49. punkts); skat. šaj? zi?? jau 2006. gada 7. septembra spriedumu liet? C-470/04 *N* (Kr?jums, I-7409. lpp., 42. punkts).
- 31 – Skat. šaj? zi?? spriedumu liet? *Marks & Spencer* (min?ts 2. zemsv?tras piez?m?, 45. punkts), spriedumu liet? *Lidl Belgium* (min?ts 6. zemsv?tras piez?m?, 31. punkts) un spriedumu liet? *National Grid Indus* (min?ts 30. zemsv?tras piez?m?, 45. punkts).
- 32 – Skat. šaj? zi?? 2009. gada 16. j?lija spriedumu liet? C-128/08 *Damseaux* (Kr?jums, I-6823. lpp., 30. un 33. punkts un tajos min?t? judikat?ra).
- 33 – Skat. ?ener?ladvok?ta H?lhuda [Geelhoed] 2006. gada 23. febru?ra secin?jumus liet? C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (Kr?jums, I-11673. lpp., 49.–51. punkts).
- 34 – Skat. spriedumu liet? *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (min?ts 24. zemsv?tras piez?m?, 56. punkts), 2007. gada 29. marta spriedumu liet? C-347/04 *Rewe Zentralfinanz* (Kr?jums, I-2647. lpp., 42. punkts), spriedumu liet? *Oy AA* (min?ts 11. zemsv?tras piez?m?, 54. punkts), 2008. gada 4. decembra spriedumu liet? C-330/07 *Jobra* (Kr?jums, I-9099. lpp., 33. punkts) un spriedumu liet? *National Grid Indus* (min?ts 30. zemsv?tras piez?m?, 46. punkts).
- 35 – Skat. spriedumu liet? *Marks & Spencer* (min?ts 2. zemsv?tras piez?m?), spriedumu liet? *Oy AA* (min?ts 11. zemsv?tras piez?m?) un spriedumu liet? *Lidl Belgium* (min?ts 6. zemsv?tras piez?m?).
- 36 – Spriedums liet? *Papillon* (min?ts 24. zemsv?tras piez?m?, 39. punkts).
- 37 – Spriedums liet? *Lidl Belgium* (min?ts 6. zemsv?tras piez?m?, 33. punkts).
- 38 – Spriedums liet? *Marks & Spencer* (min?ts 2. zemsv?tras piez?m?, 43. punkts).
- 39 – Spriedums liet? *X Holding* (min?ts 10. zemsv?tras piez?m?, 38. punkts).
- 40 – 2009. gada 19. novembra secin?jumi liet? *X Holding* (Kr?jums, I-1215. lpp., 51.–62. punkts).
- 41 – Secin?jumi liet? *X Holding* (min?ti 40. zemsv?tras piez?m?, 62. punkts).
- 42 – Skat. šaj? zi?? spriedumu liet? *X Holding* (min?ts 10. zemsv?tras piez?m?, 35. punkts) un manus secin?jumus liet? *X Holding* (min?ti 40. zemsv?tras piez?m?, 39. punkts).

- 43 – Skat. 2008. gada 23. oktobra spriedumu liet? C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (Kr?jums, I-8061. lpp.).
- 44 – Skat. manus secin?jumus liet? *X Holding* (min?ti 40. zemspv?tras piez?m?, 50. punkts).
- 45 – 2009. gada 10. marta spriedums liet? C-169/07 *Hartlauer* (Kr?jums, I-1721. lpp., 55. punkts), un saist?b? ar pakalpojumu sniegšanas br?v?bu – 2010. gada 8. j?lija spriedums apvienotaj?s liet?s C-47/08 un C-448/08 *Sjöberg* (Kr?jums, I-6921. lpp., 40. punkts).
- 46 – Skat. tostarp 1993. gada 31. marta spriedumu liet? C-19/92 *Kraus* (*Recueil*, I-1663. lpp., 32. punkts), 2004. gada 11. marta spriedumu liet? C-9/02 *de Lasteyrie du Saillant* (Kr?jums, I-2409. lpp., 49. punkts) un spriedumu liet? *National Grid Indus* (min?ts 30. zemspv?tras piez?m?, 42. punkts).
- 47 – Skat. par šo tiesisko regul?jumu N?derland? manus secin?jumus liet? *X Holding* (min?ti 40. zemspv?tras piez?m?, 39. un 48. punkts).
- 48 – Skat. iepriekš A, B un C.
- 49 – 2011. gada 8. septembra spriedums liet? C-177/10 *Rosado Santana* (Kr?jums, I-7907. lpp., 89. punkts un taj? min?t? judikat?ra).
- 50 – 2010. gada 13. apr??a spriedums liet? C-91/08 *Wall* (Kr?jums, I-2815. lpp., 68. punkts).
- 51 – Skat. tostarp 1978. gada 9. marta spriedumu liet? 106/77 *Simmenthal* (*Recueil*, 629. lpp.) un 2010. gada 8. septembra spriedumu liet? C-409/06 *Winner Wetten* (Kr?jums, I-8015. lpp., 55. punkts).
- 52 – Skat. 1992. gada 7. j?lija spriedumu liet? C-370/90 *Singh* (*Recueil*, I-4265. lpp., 23. punkts), 1998. gada 7. maija spriedumu liet? C-350/96 *Clean Car Autoservice* (*Recueil*, I-2521. lpp., 20. punkts) un 2007. gada 11. janv?ra spriedumu liet? C-208/05 *ITC* (Kr?jums, I-181. lpp., 26. punkts); I?dz?gi 1994. gada 12. apr??a spriedums liet? C-1/93 *Halliburton Services* (*Recueil*, I-1137. lpp., 20. punkts).
- 53 – Skat. iepriekš 29. punktu.