

Lieta C-337/08

**X Holding BV**

pret

**Staatssecretaris van Financiën**

(Hoge Raad der Nederlanden l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

EKL 43. un 48. pants – Nodok?u ties?bu akti – Sabiedr?bu ien?kuma nodoklis – Vien?ba aplikšanas ar nodok?iem vajadz?b?m, kuru veido m?tes sabiedr?ba rezidente un viena vai vair?kas meitas sabiedr?bas rezidentes – Pe??as aplikšana ar nodok?iem m?tes sabiedr?b? – Meitas sabiedr?bu nerezidentu izsl?gšana

Sprieduma kopsavilkums

*Personu br?va p?rvietošan?s – Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – Nodok?u ties?bu akti – Sabiedr?bu ien?kuma nodoklis*

(EKL 43. un EKL 48. pants)

Ar EKL 43. un 48. pantu netiek aizliegts dal?bvalsts regul?jums, atbilstoši kuram m?tes sabiedr?bai ir pieš?irta iesp?ja veidot vien?bu aplikšanas ar nodok?iem vajadz?b?m ar t?s meitas sabiedr?bu rezidenti, bet š?du vien?bu nav ?auts veidot ar meitas sabiedr?bu nerezidenti, jo t?s pe??a nav pak?auta š?s dal?bvalsts nodok?u ties?b?m.

Attiec?b? uz m?tes sabiedr?bu, kurai ir meitas sabiedr?ba cit? dal?bvalst?, š?du priekšroc?bu izsl?dzot, neapšaub?mi rodas br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojums, jo m?tes sabiedr?bas tai piem?toš?s br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu izmantošana tiek padar?ta maz?k pievilc?ga, to atturot no meitas sabiedr?bu cit?s dal?bvalst?s izveidošanas. Šaj? sakar? m?tes sabiedr?bas rezidentes, kas v?las veidot vien?bu aplikšanas ar nodok?iem vajadz?b?m ar meitas sabiedr?bu rezidenti, un m?tes sabiedr?bas rezidentes, kas v?las veidot š?du vien?bu ar meitas sabiedr?bu nerezidenti, situ?cijas, ?emot v?r? š?da nodok?u rež?ma m?r?i, ir objekt?vi sal?dzin?mas, jo gan viena, gan otra sabiedr?ba v?las izmantot š? rež?ma priekšroc?bas, kas it ?paši ?auj vien?b? aplikšanas ar nodok?iem vajadz?b?m integr?to sabiedr?bu pe??u un zaud?jumus konsolid?t m?tes sabiedr?bas l?men? un grupas iekšien? veiktajiem dar?jumiem saglab?t fisk?li neitr?lu raksturu.

Tom?r, iev?rojot vajadz?bu saglab?t kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m nodok?u ietur?šanas jom?, š?ds nodok?u rež?ms ir pamatots. T? k? m?tes sabiedr?ba var p?c saviem uzskatiem veidot vien?bu aplikšanas ar nodok?iem vajadz?b?m ar savu meitas sabiedr?bu un br?vi likvid?t šo vien?bu katr? attiec?gaj? gad?, iesp?ja min?taj? vien?b? iek?aut meitas sabiedr?bu nerezidenti noz?m?tu, ka m?tes sabiedr?ba var?tu br?vi izv?l?ties š?s meitas sabiedr?bas zaud?jumiem piem?rojamo nodok?u rež?mu un šo zaud?jumu aplikšanas ar nodok?iem vietu. T? k? vien?bas aplikšanas ar nodok?iem vajadz?b?m apjoms š?d? veid? var tikt groz?ts, at?aujas taj? iek?aut meitas sabiedr?bu nerezidenti sekas b?tu t?das, ka m?tes sabiedr?bai tiktu dota iesp?ja br?vi izv?l?ties dal?bvalsti, kur? t? uzr?da š?s meitas sabiedr?bas zaud?jumus.

Attiecībā uz minētā nodokļu režīma samērīgumu tas, ka dalībvalsts izlemj pieņemt pastāvīgu valsts uzņēmuma zaudējumu pagaidu ieskaitīšanu galvenajā sabiedrības atrašanās vietā, nenozīmē, ka šādas priekšrocības dalībvalstij ir jāpiešķir arī attiecībā uz mētes sabiedrības rezidentes meitas sabiedrībām nerezidentēm. Citā dalībvalstī esošie pastāvīgie uzņēmumi un meitas sabiedrības nerezidentes attiecībā uz kompetenču nodokļu ieturēšanas jomā sadalījumu, kas izriet no konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, nav salīdzināmā situācijā, jo meitas sabiedrība, kas ir patstāvīga juridiska persona, ir neierobežota nodokļu maksātāja valstī, kura ir šādas konvencijas dalībniere un kurā šā sabiedrība atrodas, bet uz pastāvīgu uzņēmumu, kurš atrodas citā dalībvalstī, principā un daļēji joprojām attiecas izcelsmes dalībvalsts aplikšanas ar nodokļiem kompetence. Protams, ka EKL 43. panta pirmās daļas otrajā teikumā saimnieciskās darbības subjektiem paredzēto iespēju izvēlēties piemērotāko juridisko formu, kādā tie īsteno savas darbības citā dalībvalstī, nedrīkst ierobežot ar diskrimināciju nodokļu tiesību normām. Izcelsmes dalībvalsts tomēr joprojām ir tiesīga brīvi noteikt nosacījumus un līmeni valstī dibinātā sabiedrībā, kas darbojas valstīs, dažādu formu nodibinājumu aplikšanai ar nodokļiem, ja vien salīdzinājums ar līdzīga veida nodibinājumiem iekšzēmā attieksme pret tiem nav diskriminājoša. Tā kā citā dalībvalstī esošie pastāvīgie uzņēmumi un meitas sabiedrības nerezidentes attiecībā uz kompetenču nodokļu ieturēšanas jomā sadalījumu nav salīdzināmā situācijā, izcelsmes dalībvalstij tādējādi nav pienākuma meitas sabiedrībām nerezidentēm piemērot to pašu nodokļu režīmu, ko tās piemēro valstu pastāvīgajiem uzņēmumiem. Tādā attiecīgais nodokļu režīms attiecībā uz ar to sasniedzamajiem mērķiem ir uzskatāms par samērīgu.

(sal. ar 19., 24., 31.–33., 37.–40., 42. un 43. punktu un rezolūvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2010. gada 25. februārī (\*)

EKL 43. un 48. pants – Nodokļu tiesību akti – Sabiedrību ienākuma nodoklis – Vienība aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, kuru veido mētes sabiedrība rezidente un viena vai vairākas meitas sabiedrības rezidentes – Peņas aplikšana ar nodokļiem mētes sabiedrībā – Meitas sabiedrību nerezidentu izslēgšana

Lieta C-337/08

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2008. gada 11. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 21. jūlijā, tiesvedībā

**X Holding BV**

pret

**Staatssecretaris van Financiën.**

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: ceturts pal?tas priekšs?d?t?js, kas pilda otr?s pal?tas priekšs?d?t?ja pien?kumus, Ž. K. Bonišo [J. C. Bonichot] (referents), tiesneši K. V. A. Timmermans [C. W. A. Timmermans], K. Š?mans [K. Schiemann], P. K?ris [P. K?ris] un L. Bejs Larsens [L. Bay Larsen],

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

sekret?re M. Ferreira [M. Ferreira], galven? administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2009. gada 25. j?nija tiesas s?di,

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

- X Holding BV v?rd? – F. A. Engelens [F. A. Engelen] un S. C. V. Douma [S. C. W. Douma], *belastingadviseurs*,
- N?derlandes vald?bas v?rd? – K. M. Viselsa [C. M. Wissels] un M. Norta [M. Noort], k? ar? D. J. M. de Hr?fe [D. J. M. de Grave], p?rst?vji,
- V?cijas vald?bas v?rd? – M. Lumma [M. Lumma], K. Blaške [C. Blaschke] un B. Kleins [B. Klein], p?rst?vji,
- Sp?nijas vald?bas v?rd? – M. Munjoss Peress [M. Muñoz Pérez] un B. Plasa Krusa [B. Plaza Cruz], p?rst?vji,
- Francijas vald?bas v?rd? – Ž. de Bergess [G. de Bergues] un Ž. K. Grasijs [J. Ch. Gracia], p?rst?vji,
- Portug?les vald?bas v?rd? – L. Inešs Fernandišs [L. Inez Fernandes] un H. Menezišs Leitau [J. Menezes Leitão], p?rst?vji,
- Zviedrijas vald?bas v?rd? – A. Falka [A. Falk], S. Johannesone [S. Johannesson] un K. Petkovska [K. Petkovska], p?rst?ves,
- Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – H. Volkere [H. Walker], p?rst?ve, kam pal?dz M. Grejs [M. Gray], *barrister*,
- Eiropas Komisijas v?rd? – R. Li?ls [R. Lya] un V. R?lss [W. Roels], p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2009. gada 19. novembra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

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

2 Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b?, kuras ietvaros sabiedr?ba X Holding BV (turpm?k tekst? – “X Holding”) – N?derland? rezid?joša kapit?lsabiedr?ba – v?ršas pret N?derlandes Finanšu p?rvaldi par min?t?s p?rvaldes atteikumu pieš?irt šai sabiedr?bai iesp?ju veidot vien?bu aplikšanas ar nodok?iem vajadz?b?m ar meitas sabiedr?bu nerezidenti.

## Atbilstošs tiesību normas

*Starp Beļģijas Karalisti un Nīderlandes Karalisti noslēgtā Konvencija par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu*

3 Starp Beļģijas Karalisti un Nīderlandes Karalisti noslēgtās 2001. gada 5. jūnija Konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un labklājības [*fortune*] nodokļiem (turpmāk tekstā – “Konvencija par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu”) 7. panta 1. punktā atbilstoši Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) paraugkonvencijai ir paredzēts, ka:

“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.”

4 Ja nodokļu maksātājs, kas ir Nīderlandes rezidents, gūst ienākumus, kuri atbilstoši Konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu 7. pantam ir aplikami ar nodokli Beļģijā, Nīderlandes Karaliste šos ieņēmumus atbilstoši šīs pašas konvencijas 23. panta 2. punktam atbrīvo no nodokļa, piešķirot Nīderlandes tiesību normās par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu paredzēto atbrīvojumu no saviem nodokļiem.

### *Nīderlandes tiesību akti*

5 1969. gada Likuma par sabiedrību ienākuma nodokli 15. pantā ir noteikts:

“1. Ja nodokļu maksātāja (mātes sabiedrības) pašumā tiesiskā un saimnieciskā izpratnē ir vismaz 95 % cita nodokļu maksātāja (meitas sabiedrības) iemaksātā pamatkapitāla daļa, tad pēc abu nodokļu maksātāju pieteikuma tie tiek aplikti ar nodokli tādā veidā, it kā runa būtu par vienu nodokļu maksātāju tādā ziņā, ka meitas sabiedrības darbības un mantas ir daļa no mātes sabiedrības darbības un mantas. Ar nodokli tiek aplikta mātes sabiedrība. Tādā nodokļu maksātāji kopumā tiek uzskatīti par vienu būtu aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām. Vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām daļa var būt vairāki nekā viena meitas sabiedrība.

[..]

3. Pirmais punkts tiek piemērots tikai tad, ja:

[..]

b) aprēķinot peļņu, abiem nodokļa maksātājiem tiek piemērotas vienas un tās pašas [tiesību] normas;

c) abi nodokļu maksātāji ir Nīderlandes rezidenti; gadījumā, ja nodokļu maksātājam ir piemērojams Likums, ar kuru nosaka Karalistes fiskālo kārtoību (*Belastingregeling voor het Koninkrijk*), vai konvencija par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, atbilstoši šai kārtoībai vai konvencijai šo nodokļu maksātāju ar uzskata par Nīderlandes rezidentu;

[..]

4. Ar pārvades noteikumiem var tikt paredzēts regulējums, ar kuru, atkāpjoties no 3. punkta b) apakšpunkta, nodokļu maksātājiem, kuriem, aprēķinot peļņu, netiek piemērotas vienas un tās

pašas tiesību normas, tomēr ir jāauts veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām. Turklāt, atkāpjoties no 3. punkta c) apakšpunkta, nodokļu maksātājs, kurš, pamatojoties uz savas valsts tiesību aktiem, Likumu, ar kuru nosaka Karalistes fiskālo kārtoību, vai arī konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu nav Nīderlandes rezidents, bet kurš izmanto uzņēmumu pastāvīgā uzņēmuma Nīderlandē formā, ievērojot pārvaldes noteikumos paredzētos nosacījumus, var būt vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām daļa tiktāl, ciktāl saskaņā ar Likumu, ar kuru nosaka Karalistes fiskālo kārtoību, vai arī konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu tiesības aplikāt ar nodokli šo uzņēmumu peļņu ir piešķirtas Nīderlandei un, ja:

- a) šo nodokļa maksātāja faktiskās pārvaldes vieta atrodas Nīderlandes Antiļās, Arubā, Eiropas Savienības dalībvalstī vai valstī, kurā ir piemērojama ar Nīderlandi noslēgta konvencija par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, kurā paredzēts pastāvīgā uzņēmumu diskriminācijas aizliegums;
- b) a) apakšpunktā minētais nodokļu maksātājs ir akciju sabiedrība, sabiedrība ar ierobežotu atbildību vai pēc savas dabas un veidošanas kārtības salīdzinājuma organizācija un
- c) ja a) apakšpunktā minētais nodokļu maksātājs kā mētes sabiedrība ietilpst vienības aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām, 1. punktā minētā daļa meitas sabiedrībā ietilpst šīs mētes sabiedrības pastāvīgā uzņēmuma Nīderlandē mantā.

[..]”

### **Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi**

6 *X Holding*, kas ir Nīderlandes rezidente, ir sabiedrības *F*, kas ir izveidota saskaņā ar Beļģijas tiesību aktiem, ir Beļģijas rezidente un nav aplikama ar sabiedrību ienākuma nodokli Nīderlandē, vienīgā akcionāre.

7 Abas sabiedrības iesniedza pieteikumu atzīt tās par vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām Nīderlandes 1969. gada Likuma par sabiedrību ienākuma nodokli 15. panta 1. punkta izpratnē. Nīderlandes Finanšu pārvalde šo pieteikumu noraidīja, jo pretēji tam, kas ir noteikts šo likuma 15. panta 3. punkta c) apakšpunktā, sabiedrība *F* neesot Nīderlandes rezidente.

8 Izskatot pret šo atteikumu vērsto prasību, *Rechtbank te Arnhem* (Arnemas tiesa), it īpaši atsaucoties uz 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā *C-446/03 Marks & Spencer* (Krājums, I-10837. lpp.), atteikuma likumābu apstiprināja.

9 *X Holding* iesniedza kasācijas sūdzību *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlandes Augstākā tiesa). Šī tiesa nolēma apturēt tiesvedību un iesniegt Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai EKL 43. pants, lasot to kopā ar EKL 48. pantu, ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauta situācija, ka ar dalībvalsts [...] regulējumu, atbilstoši kuram mētes sabiedrība un tās meitas sabiedrība var izvairīties [režimū], ka ar nodokli, kas tām ir jāmaksā, tiek aplikta šajā dalībvalstī esošā mētes sabiedrība tādā veidā, it kā runa būtu tikai par vienu nodokļu maksātāju, šo izvērles iespēja ir paredzēta tikai sabiedrībām, kas attiecībā uz to peļņas aplikšanu ar nodokli ir pakautas attiecīgās dalībvalsts fiskālajai valsts varai?”

### **Par līgumu atkārtoti sēkt mutvārdu procesu**

10 Ar aktu, kas Tiesas kanceleijā iesniegts 2009. gada 2. decembrī, *X Holding* lūdz Tiesu,

piemērojot Reglamenta 61. pantu, atkaroti sakt mutvārdū procedūru. Šā sabiedrība uzskata, ka enerģētiskās tiesības ir jānodrošina uz nepareizu Nīderlandes valsts un starptautisko nodokļu tiesību izpratni.

11 No judikatūras izriet, ka Tiesa pēc savas ierosmes vai, ievērojot enerģētiskās tiesības ieteikumu vai arī lietas dalībnieku lūgumu, var izdot rīkojumu par atkarotū mutvārdū procesa sākšanu atbilstoši Reglamenta 61. pantam, ja tū uzskata, ka tai nav pietiekami skaidri lietas apstākļi vai ka lieta ir jāizskata, ņemot vērū argumentu, ko lietas dalībnieki nav apsprieduši (skat. itā paši 2008. gada 16. decembra spriedumu lietū C-210/06 *Cartesio*, Krājums, I-9641. lpp., 46. punkts).

12 Tomēr pamata lietū piemērojamū Nīderlandes tiesības ir tikušas izklāstītas un komentētas Tiesai sniegtajos rakstveida un mutvārdū apsvērumos. Šajos apstākļos Tiesa uzskata, ka tās rīcībū ir visa informācija, kas ir vajadzīga, lai atbildētū uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem.

13 Turklāt nav ticis apgalvots, ka šā lieta būtu jāizskata, ņemot vērū argumentus, ko lietas dalībnieki Tiesū nav apsprieduši.

14 Līdz ar to, uzklāusot enerģētiskās tiesības, lūgums atkaroti sakt mutvārdū procesu ir jānoraida.

### **Par prejudiciālo jautājumu**

15 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai ar EKL 43. un 48. pantu netiek pieļauts dalībvalsts regulējums, atbilstoši kuram mēģē sabiedrībai ir piešķirta iespēja veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar tās meitas sabiedrību rezidenti, bet šādu vienību nav ļauts veidot ar meitas sabiedrību nerezidenti, jo uz šīs pēdējās sabiedrības peļņu neattiecas šīs dalībvalsts nodokļu tiesības.

16 Ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai Tiesas judikatūrai, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, tām šā kompetence tomēr ir jāsteno, ievērojot Kopienu tiesības (skat. itā paši iepriekš minēto spriedumu lietū *Marks & Spencer*, 29. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedumu lietū C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 36. punkts, kā arī 2009. gada 17. septembra spriedumu lietū C-182/08 *Glaxo Wellcome*, Krājums, I-0000. lpp., 34. punkts).

17 Brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas ar EKL 43. pantu ir piešķirta Kopienū pilsoņiem un kas ietver arī viņu tiesības sakt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādām pašām nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz dalībvalsts tiesību akti, atbilstoši EKL 48. pantam attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā administrācija [vadība] vai galvenā atrašanās vieta ir Eiropas Kopienū, ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajū dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pērstāvniecības starpniecību (skat. itā paši 1999. gada 21. septembra spriedumu lietū C-307/97 *Saint-Gobain ZN, Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietū *Marks & Spencer*, 30. punkts).

18 Saistībā ar minēto mēģē sabiedrībai rezidentei un tās meitas sabiedrībām rezidentām Nīderlandes tiesību aktos paredzētū iespēja tikt apliktām ar nodokļiem tū, it kā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām tās veidotu vienu vienību, t.i., būt pakāutām fiskālās integrācijas režīmam, attiecīgajām sabiedrībām dod priekšrocības. Proti, šīs režīms ļauj vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām integrēto sabiedrību peļņu un zaudējumus konsolidēt mēģē sabiedrības līmenī un grupas iekšienē veiktajiem darījumiem saglabāt fiskāli neitrālu raksturu.

19 Attiecībā uz mētes sabiedrību, kurai ir meitas sabiedrība citā dalībvalstī, šādu priekšrocību izslēdzot, mētes sabiedrības tai piemētošs brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošana tiek padarīta mazāk pievilcīga, to atturot no meitas sabiedrību citās dalībvalstīs izveidošanas.

20 Lai šāda atširīga attieksme būtu saderīga ar EK Līguma noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību, tai ir jāattiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai arī tai ir jābūt pamatotai ar primāriem vispārīgo interešu iemesliem (šajā ziņā skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 167. punkts).

21 Nīderlandes, Vācijas un Portugāles valdības norāda, ka šīs divas situācijas neesot objektīvi salīdzināmas, jo saistībā ar tūdu nodokļu režīmu, kāds tiek aplūkots pamata lietā, meitas sabiedrības rezidentes un nerezidentes neesot salīdzināmas fiskālās situācijas. Šīs valdības it īpaši norāda, ka meitas sabiedrība, kas atrodas citā dalībvalstī, neietilpstot mētes sabiedrības atļaušanas vietās valsts fiskālajā valsts varā, no kuras izrietot, ka tās nevarot būt integrēta vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībā, kura ar nodokļiem tiek aplikta šajā pārdēvētajā valstī.

22 Šajā sakarā no Tiesas judikatūras izriet, ka situācijas, kas attiecas uz Kopienā, atbilstība valsts iekšējai situācijai ir jāaplūko, ņemot vērā ar attiecīgajām valsts tiesību normām sasniedzamo mērķi (šajā ziņā skat. 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA*, Krājums, I-6373. lpp., 38. punkts).

23 Ir jākonstatē, ka nodokļu tiesību nodokļu maksātāju rezidence gan var būt fakts, ar ko tiek pamatotas valsts tiesību normas, ar kurām tiek īstenota atširīga attieksme pret nodokļu maksātājiem rezidentiem un nodokļu maksātājiem nerezidentiem. Tajā pat laikā rezidence ne vienmēr ir nošķiršanu pamatojošs faktors. Faktiski, atzīstot, ka dalībvalsts, kurā uzņēmums veic uzņēmējdarbību, var brīvi īstenot atširīgu attieksmi tikai tādēļ, ka sabiedrības atrašanās vieta ir citā dalībvalstī, tiku zaudēta EKL 43. panta nozīme (šajā ziņā skat. 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Frāncija, *Recueil*, 273. lpp., 18. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 37. punkts).

24 Mētes sabiedrības rezidentes, kas vālas veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībā ar meitas sabiedrību rezidenti, un mētes sabiedrības rezidentes, kas vālas veidot šādu vienību ar meitas sabiedrību nerezidenti, situācijas, ņemot vērā nodokļu režīma, kāds tiek aplūkots pamata lietā, mērķi, ir objektīvi salīdzināmas, jo gan viena, gan otra sabiedrība vālas izmantot šo režīma priekšrocības, kas it īpaši ļauj vienībā aplikšanas ar nodokļiem vajadzībā integrēto sabiedrību peļņu un zaudējumus konsolidēt mētes sabiedrības līmenī un grupas iekšienē veiktajiem darījumiem saglabāt fiskāli neitrālu raksturu.

25 Ir jāpārbauda, vai tūdu atširīgu attieksmi, kāda ir novērojama pamata lietā, attaisno primāri vispārīgo interešu iemesli.

26 Lai šādu atširīgu attieksmi varētu attaisnot, tai attiecīgā mērķa sasniegšanas nodrošināšanai ir jābūt piemērotai un tās nedrīkst pārsniegt to, kas šo mērķa sasniegšanai ir nepieciešams (šajā ziņā skat. 1997. gada 15. maija spriedumu lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer*, *Recueil*, I-2471. lpp., 26. punkts; 2004. gada 11. marta spriedumu lietā C-9/02 *de Lasteyrie du Saillant*, *Recueil*, I-2409. lpp., 49. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 35. punkts).

27 Valdības, kas ir iesniegušas savus apsvērumus Tiesai, uzskata, ka pamata lietā

nov?rojam? atš?ir?g? attieksme ir pamatota, lai, t?tad, saglab?tu kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m nodok?u ietur?šanas jom?.

28 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka kompeten?u sadal?juma starp dal?bvalst?m nodok?u ietur?šanas jom? saglab?šanas d?? var b?t nepieciešams, lai vien? no š?m dal?bvalst?m esošu sabiedr?bu ekonomiska rakstura darb?b?m b?tu piem?rojamas tikai š?s valsts nodok?u ties?bu normas gan attiec?b? uz pe??u, gan ar? uz zaud?jumiem (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Marks & Spencer*, 45. punkts, k? ar? 2008. gada 15. maija spriedumu liet? C?414/06 *Lidl Belgium*, Kr?jums, I?3601. lpp., 31. punkts).

29 Paredzot sabiedr?b?m alternat?vu izv?l?ties, vai savus zaud?jumus ?emt v?r? taj? valst?, kur t?s faktiski atrodas, vai ar? cit? dal?bvalst?, kompeten?u sabalans?t? sadale starp dal?bvalst?m nodok?u ietur?šanas jom? tiktu iev?rojami apdraud?ta, jo rastos situ?cija, ka pirmaj? dal?bvalst? nodok?u b?zes apm?rs pieaugtu, bet otraj? – samazin?tos atbilstoši novirz?tajiem zaud?jumiem (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet?s *Marks & Spencer*, 46. punkts; *Oy AA*, 55. punkts, k? ar? *Lidl Belgium*, 32. punkts).

30 Tas pats ir piem?rojams t?dam fisk?l?s integr?cijas rež?mam, k?ds ir apl?kojams pamata liet?.

31 T? k? m?tes sabiedr?ba var p?c saviem uzskatiem veidot vien?bu aplikšanas ar nodok?iem vajadz?b?m ar savu meitas sabiedr?bu un br?vi likvid?t šo vien?bu katr? attiec?gaj? gad?, iesp?ja min?taj? vien?b? iek?aut meitas sabiedr?bu nerezidenti noz?m?tu, ka m?tes sabiedr?ba var?tu br?vi izv?l?ties š?s meitas sabiedr?bas zaud?jumiem piem?rojamo nodok?u rež?mu un šo zaud?jumu aplikšanas ar nodok?iem vietu.

32 T? k? vien?bas aplikšanas ar nodok?iem vajadz?b?m apjoms š?d? veid? var tikt groz?ts, at?aujas taj? iek?aut meitas sabiedr?bu nerezidenti sekas b?tu t?das, ka m?tes sabiedr?bai tiktu dota iesp?ja br?vi izv?l?ties dal?bvalsti, kur? t? uzr?da š?s meitas sabiedr?bas zaud?jumus (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet?s *Oy AA*, 56. punkts, un *Lidl Belgium*, 34. punkts).

33 T?d?j?di, iev?rojot vajadz?bu saglab?t kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m nodok?u ietur?šanas jom?, t?ds nodok?u rež?ms, k?ds tiek apl?kots pamata liet?, ir pamatots.

34 T? k? š? m?r?a sasniegšanai š?ds rež?ms ir piem?rots, v?l ir j?p?rbauda, vai tas nep?rsniedz to, kas š? m?r?a sasniegšanai ir nepieciešams (šaj? zi?? skat. it ?paši iepriekš min?to spriedumu liet? *Marks & Spencer*, 53. punkts).

35 *X Holding* un Eiropas Kopienu Komisija šaj? sakar? nor?da, ka ar vien?bas aplikšanas ar nodok?iem vajadz?b?m veidošanu valsts teritorij? meitas sabiedr?bas rezidentes nodok?u zi?? tiekot piel?dzin?tas past?v?giem uz??mumiem. T?s nor?da, ka p?c analo?ijas p?rrobežu vien?bas aplikšanas ar nodok?iem vajadz?b?m ietvaros meitas sabiedr?bas nerezidentes varot apl?kot t?d? paš? veid? k? ?rvalstu past?v?gos uz??mumus. T?tad t?s uzskata, ka, pamatojoties uz zaud?jumu pagaidu p?rnešanas noteikumiem, kas ir saist?ti ar atg?šanas v?l?kajos saimniec?bas gados k?rt?bu, past?v?ga ?rvalsts uz??muma zaud?jumus pagaidu k?rt?b? varot attiecin?t uz m?tes sabiedr?bas pe??u. Š?da regul?juma piem?rošana meitas sabiedr?b?m nerezident?m varot b?t maz?k ierobežojošs l?dzeklis paredz?t? m?r?a sasniegšanai, sal?dzinot ar m?tes sabiedr?bai rezidentei noteikto aizliegumu veidot vien?bu aplikšanas ar nodok?iem vajadz?b?m ar meitas sabiedr?bu nerezidenti.

36 Š? argument?cija tom?r ir j?noraida.

37 K? ?ener?ladvok?te ir nor?d?jusi savu secin?jumu 51. punkt?, tas, ka dal?bvalsts izlemj



pie?aut past?v?ga ?rvalsts uz??muma zaud?jumu pagaidu ieskait?šanu galvenaj? sabiedr?bas atrašan?s viet?, nenoz?m?, ka š?das priekšroc?bas dal?bvalstij ir j?pieš?ir ar? attiec?b? uz m?tes sabiedr?bas rezidentes meitas sabiedr?b?m nerezident?m.

38 Attiec?b? uz kompeten?u nodok?u ietur?šanas jom? sadal?jumu, kas izriet no t?das konvencijas k? Konvencija par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, proti, t?s 7. panta 1. punkta un 23. panta 2. punkta, cit? dal?bvalst? esošie past?v?gie uz??mumi un meitas sabiedr?bas nerezidentes nav sal?dzin?m? situ?cij?. Meitas sabiedr?ba, kas ir patst?v?ga juridiska persona, ir neierobežota nodok?u maks?t?ja valst?, kura ir š?das konvencijas dal?bniece un kur? š? sabiedr?ba atrodas, bet past?v?ga uz??muma, kurš atrodas cit? dal?bvalst? un uz kuru princip? un da??ji joproj?m attiecas izcelsmes dal?bvalsts aplikšanas ar nodok?iem kompetence, gad?jum? tas t? nav.

39 Ir, protams, taisn?ba, ka Tiesa citos gad?jumos ir nospriedusi, ka EKL 43. panta pirm?s da?as otraj? teikum? saimniecisk?s darb?bas subjektiem paredz?to iesp?ju izv?l?ties piem?rot?ko juridisko formu, k?d? tie ?steno savas darb?bas cit? dal?bvalst?, nedr?kst ierobežot ar diskrimin?još?m nodok?u ties?bu norm?m (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet?s Komisija/Francija, 22. punkts; Oy AA, 40. punkts, un 2006. gada 23. febru?ra spriedumu liet? C?253/03 CLT-UFA, Kr?jums, l?1831. lpp., 14. punkts).

40 Izcelsmes dal?bvalsts tom?r joproj?m ir ties?ga br?vi noteikt nosac?jumus un l?meni valst? dibin?tu sabiedr?bu, kas darbojas ?rvalst?s, daž?du formu nodibin?jumu aplikšanai ar nodok?iem, ja vien sal?dzin?jum? ar l?dz?ga veida nodibin?jumiem iekšzem? attieksme pret tiem nav diskrimin?joša (2007. gada 6. decembra spriedums liet? C?298/05 *Columbus Container Services*, Kr?jums, l?10451. lpp., 51. un 53. punkts). T? k? atbilstoši š? sprieduma 38. punkt? nor?d?tajam cit? dal?bvalst? esošie past?v?gie uz??mumi un meitas sabiedr?bas nerezidentes attiec?b? uz kompeten?u nodok?u ietur?šanas jom? sadal?jumu nav sal?dzin?m? situ?cij?, izcelsmes dal?bvalstij t?d?j?di nav pien?kuma meitas sabiedr?b?m nerezident?m piem?rot to pašu nodok?u rež?mu, ko t? piem?ro ?rvalstu past?v?gajiem uz??mumiem.

41 T?tad t?d? situ?cij?, k?da ir pamata liet?, kad attiec?go nodok?u priekšroc?bu veido m?tes sabiedr?b?m rezident?m un to meitas sabiedr?b?m rezident?m dot? iesp?ja tikt aplikt?m ar nodok?iem t?, it k? aplikšanas ar nodok?iem vajadz?b?m t?s b?tu viena vien?ba, š?s priekšroc?bas attiecin?šanas uz p?robežu situ?cij?m rezult?t?, k? tas min?ts š? sprieduma 32. punkt?, m?tes sabiedr?bas var?tu br?vi izv?l?ties dal?bvalsti, kur? t?s uzr?da to meitas sabiedr?bu nerezidentu zaud?jumus (p?c analo?ijas skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Oy AA, 64. punkts).

42 ?emot v?r? iepriekš min?to, t?ds nodok?u rež?ms, k?ds tiek apl?kots pamata liet?, attiec?b? uz ar to sasniedzamajiem m?r?iem ir sam?r?gs.

43 No t? izriet, ka uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka ar EKL 43. un 48. pantu netiek aizliegts dal?bvalsts regul?jums, atbilstoši kuram m?tes sabiedr?bai ir pieš?irta iesp?ja veidot vien?bu aplikšanas ar nodok?iem vajadz?b?m ar t?s meitas sabiedr?bu rezidenti, bet š?du vien?bu nav ?auts veidot ar meitas sabiedr?bu nerezidenti, jo t?s pe??a nav pak?auta š?s dal?bvalsts nodok?u ties?b?m.

## **Par ties?šan?s izdevumiem**

44 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tās lēmumi par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palāta) nospriež:

**Ar EKL 43. un 48. pantu netiek aizliegts dalībvalsts regulējums, atbilstoši kuram mētes sabiedrībai ir piešķirta iespēja veidot vienību aplikšanas ar nodokļiem vajadzībām ar tās meitas sabiedrību rezidenti, bet šādu vienību nav jāauts veidot ar meitas sabiedrību nerezidenti, jo tās peļņa nav pakāauta šīs dalībvalsts nodokļu tiesībām.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – holandiešu.