

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2007. gada 18. jūlijā *

Lieta C-231/05

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Korkein hallinto-oikeus* (Somija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2005. gada 23. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2005. gada 25. maijā, tiesvedībā

Oy AA.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs V. Skouris [*V. Skouris*], palātu priekšsēdētāji P. Janns [*P. Jann*], K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], A. Ross [*A. Rosas*], R. Šintgens [*R. Schintgen*], P. Kūris [*P. Kūris*], E. Juhāss [*E. Juhász*], tiesneši K. Šimans [*K. Schiemann*], Dž. Arestis [*G. Arestis*], U. Lehmuss [*U. Lohmus*], E. Levits (referents), A. O'Kifs [*A. Ó Caoimh*] un L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*],

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2006. gada 16. maijā,

* Tiesvedības valoda — somu.

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- Oy AA vārdā — T. Torkels [*T. Torkkel*] un J. Jervinens [*J. Järvinen*], *asiamiehet*,
- Somijas valdības vārdā — T. Pinne [*T. Pynnä*] un E. Biglina [*E. Bygglin*],
pārstāves,
- Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un U. Fursthofs [*U. Forsthoff*],
pārstāvji,
- Nīderlandes valdības vārdā — H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*] un M. de Hrāfe
[*M. de Grave*], pārstāvji,
- Zviedrijas valdības vārdā — K. Vistranda [*K. Wistrand*] un A. Falka [*A. Falk*],
pārstāves,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā — S. Nvokolo [*S. Nwaokolo*] un Ī. O'Nila
[*E. O'Neill*], pārstāves, kurām palīdz R. Hils [*R. Hill*], *barrister*,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un I. Koskinens
[*I. Koskinen*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus tiesas sēdē 2006. gada 12. septembrī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt EKL 43., 56. un 58. pantu, un Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvu 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātes uzņēmumiem [sabiedrībām] un meitas uzņēmumiem [sabiedrībām], kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.), ko groza Padomes 2003. gada 22. decembra Direktīva 2003/123/EK (OV 2004, L 7, 41. lpp., turpmāk tekstā — “Direktīva 90/435”).
- 2 Šis lūgums radās prāvā, ko *Korkein hallinto-oikeus* (Augstākā administratīvā tiesa) ierosināja Oy AA, saskaņā ar Somijas tiesībām dibināta sabiedrība, par tās mātes sabiedrībai ar juridisko adresi citā dalībvalstī pārskaitīto līdzekļu atskaitīšanu no tās ar nodokli apliekamajiem ienākumiem, un kurā tiek apstrīdēta Somijas tiesiskā regulējuma par pārskaitījumiem sabiedrību grupas ietvaros saderība ar Kopienu tiesībām.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų tiesiskais regulējums

- 3 No Direktīvas 2003/123 otrā apsvēruma izriet, ka Direktīvas 90/435 nolūks ir “dividendes un pārējo peļņas sadalī, ko meitasuzņēmumi [meitas sabiedrības] maksā saviem mātesuzņēmumiem [savām mātes sabiedrībām], atbrīvojot no nodokļu ieturēšanas un novērst nodokļu dubulto uzlikšanu šādiem ienākumiem mātesuzņēmuma [mātes sabiedrības] līmenī”.

- 4 Direktīvas 90/435 4. pantā ir paredzēts, ka, ja mātes sabiedrība saņem sadalītu peļņu tādēļ, ka tai ir asociēta meitas sabiedrība, tad, ja vien šo sabiedrību nelikvidē, mātes sabiedrības valsts vai nu atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus, vai arī uzliek šādai peļņai nodokļus, ļaujot mātes sabiedrībai atskaitīt to meitas sabiedrības ienākumu nodokļa daļu, kas attiecas uz šo peļņu.
- 5 Atbilstoši Direktīvas 90/435 5. pantam “peļņu, ko meitasuzņēmums [meitas sabiedrība] ir sadalījis mātesuzņēmumam [mātes sabiedrībai], atbrīvo no tiešā peļņas nodokļa” un saskaņā ar šīs direktīvas 6. pantu “mātesuzņēmuma [mātes sabiedrības] dalībvalsts tiešo peļņas nodokli nevar uzlikt peļņai, ko šāda sabiedrība saņem no meitasuzņēmuma [meitas sabiedrības]”.

Valsts tiesiskais regulējums

- 6 Likuma par līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros (1986. gada 21. novembra *Laki konserniavustuksesta verotuksessa* (825/1986)) (turpmāk tekstā — “*KonsAvL*”) 1. panta redakcija ir šāda:

“Šis likums noteic līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros atskaitīšanu no pārskaitījuma veicēja ienākumiem un pārskaitījuma pieskaitīšanu tā saņēmēja ieņēmumiem, aprēķinot nodokli.”

7 *KonsAvL* 2. pants noteic:

“Jēdziens “līdzekļu pārskaitījums sabiedrību grupas ietvaros” ir pārskaitījums, kuru citai akciju sabiedrībai vai citai kooperatīvai sabiedrībai tās uzņēmējdarbībai nodrošina akciju sabiedrība vai kooperatīvā sabiedrība, kas veic uzņēmējdarbību, un kas nav uzskatāms par kapitāla pārvešanu, ko saskaņā ar Likumu par ieņēmumu no komercdarbības aplikšanu ar nodokļiem (*elinkeinotulon verottamisesta annettu laki* (360/1968)) nevar atskaitīt no ieņēmumiem.”

8 *KonsAvL* 3. pants paredz:

“Ja iekšzemes akciju sabiedrības vai kooperatīvās sabiedrības (mātes sabiedrības) īpašumā ir vismaz 9/10 daļas citas iekšzemes akciju sabiedrības pamatkapitāla vai kooperatīvās sabiedrības kapitāla daļas (meitas sabiedrības), tā var atskaitīt no saviem ar nodokli apliekamiem ienākumiem no komercdarbības meitas sabiedrībai tieši veikto līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros. Attiecīgais līdzekļu pārskaitījums sabiedrību grupas ietvaros ir uzskatāms par meitas sabiedrības apliekamu ienākumu no komercdarbības.

Par “meitas sabiedrību” ir uzskatāma arī akciju sabiedrība vai kooperatīvā sabiedrība, kuras pamatkapitāla vismaz 9/10 daļas pieder mātes sabiedrībai kopā ar vienu vai vairākām citām meitas sabiedrībām.

Pirmās daļas noteikumi attiecas arī uz tādu līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros, kuru meitas sabiedrība pārskaita mātes sabiedrībai vai citai mātes sabiedrības meitas sabiedrībai.”

9 Atbilstoši *KonsAvL* 4. pantam:

“Līdzekļu pārskaitījums sabiedrību grupas ietvaros tiek uzskatīts par izdevumiem, aprēķinot nodokli pārskaitījuma veicējam, un par ieņēmumiem, aprēķinot nodokli pārskaitījuma saņēmējam, finanšu gadā, kurā pārskaitījums ticis veikts.”

10 *KonsAvL* 5. pants noteic:

“Nodokļu maksātājs kā izdevumus var atskaitīt pārskaitītos līdzekļus sabiedrību grupas ietvaros tikai tad, ja atbilstoši izdevumi un ieņēmumi ir ierakstīti attiecīgā pārskaitījuma veicēja un tā saņēmēja grāmatvedībā.”

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

11 Sabiedrībai *AA Ltd* ar juridisko adresi Apvienotajā Karalistē netieši, ar divu citu sabiedrību starpniecību pieder 100 % akcijas sabiedrībā *Oy AA*.

12 Atšķirībā no sabiedrības *Oy AA* sabiedrība *AA Ltd* 2003. gadā ir strādājusi ar zaudējumiem, un, kā uzskata *Oy AA*, zaudējumi bija paredzami gan 2004., gan 2005. gadā. Tā kā *AA Ltd* komercdarbība ir svarīga arī *Oy AA*, tad otrā minētā sabiedrība plānoja veikt līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros sabiedrībai *AA Ltd*, lai nodrošinātu tās komercdarbību.

- 13 Šajā sakarā Oy AA iesniedza *Keskusverolautakunta* (Centrālā nodokļu komisija) pieteikumu par atzinuma sniegšanu jautājumā par to, vai šis plānotais pārskaitījums ir līdzekļu pārskaitījums sabiedrību grupas ietvaros *KonsAvL* 3. panta izpratnē un vai tādējādi to varētu uzskatīt par atskaitāmu izdevumu, apliekot ar nodokli sabiedrību Oy AA par 2004. un 2005. taksācijas gadu.
- 14 *Keskusverolautakunta*, uzskatot, ka uz atskaitāmo līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros un atbilstošajiem apliekamajiem ienākumiem ir jāattiecas Somijas nodokļu režīmam, atzina, ka sabiedrības Oy AA veiktais pārskaitījums sabiedrībai AA Ltd nav līdzekļu pārskaitījums sabiedrību grupas ietvaros *KonsAvL* 3. panta izpratnē un ka tādējādi to nevar uzskatīt par atskaitāmu izdevumu, apliekot ar nodokli pārskaitījuma veicēja ienākumus.
- 15 Sabiedrība Oy AA *Keskusverolautakunta* atzinumu pārsūdzēja iesniedzējtiesā, kura atzina, ka, izņemot prasību par pārskaitījuma saņēmējas sabiedrības valstisko piederību, ir izpildīti visi Somijas tiesībās paredzētie nosacījumi, lai sabiedrības Oy AA veikto līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros sabiedrībai AA Ltd atzītu par atskaitāmu.
- 16 Šādos apstākļos *Korkein hallinto-oikeus* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai EKL 43. un 56. pants, ievērojot EKL 58. pantu un Padomes Direktīvu 90/435/EEK [...], ir interpretējami tādējādi, ka ar tiem nepieļauj tādu kā Somijas tiesisko regulējumu par līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros, saskaņā ar ko līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros atskaitīšana ir atkarīga no tā, ka gan šī pārskaitījuma veicējs, gan arī tā saņēmējs ir iekšzemes sabiedrības?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 17 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai ar EKL 43. un 56. pantu, ievērojot EKL 58. pantu un Direktīvu 90/435, netiek pieļauts tāds kā pamata lietā minētais dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru meitas sabiedrība, kas ir šīs dalībvalsts rezidente, var atskaitīt no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem savai mātes sabiedrībai veikto līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros tikai tad, ja šīs mātes sabiedrības juridiskā adrese atrodas šajā pašā dalībvalstī.
- 18 Iesākumā ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības (skat. it īpaši Tiesas 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā *C-446/03 Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 29. punkts; 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā *C-196/04 Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 40. punkts, un 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā *C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 36. punkts).
- 19 Tā kā iesniedzējtiesa lūdz Tiesu interpretēt gan EKL 43. pantu par brīvību veikt uzņēmējdarbību, gan EKL 56. pantu par kapitāla brīvu apriti, ir jānosaka, vai un cik lielā mērā pamata prāvā aplūkotais tiesiskais regulējums var ietekmēt šīs brīvības.
- 20 No pastāvīgās judikatūras arī izriet, ka, ja runa ir par dalību, kas daļu īpašniekam ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz šīs sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību, tad ir jāpiemēro EK līguma noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību (2000. gada 13. aprīļa spriedums lietā *C-251/98 Baars*, *Recueil*, I-2787. lpp., 21. un 22. punkts; 2002. gada 21. novembra spriedums lietā *C-436/00 X un Y*, *Recueil*, I-10829. lpp., 37. un 66.–68. punkts; iepriekš minētais spriedums lietā *Cadbury Schweppes* un

Cadbury Schweppes Overseas, 31. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 39. punkts).

- 21 Saskaņā ar *KonsAvL* 3. pantu iespēja veikt šī likuma nozīmē atskaitāmu līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros ir atkarīga no tā, vai mātes sabiedrībai pieder vismaz 90 % no meitas sabiedrības pamatkapitāla vai kapitāla daļu.
- 22 No iesniedzējtiesas lēmuma un Somijas valdības apsvērumiem izriet, ka Somijā spēkā esošā līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros režīma mērķis ir izskaust ar sabiedrību grupas struktūru saistītas, no nodokļu viedokļa nelabvēlīgas sekas, padarot iespējamu izlīdzinājumu grupas ietvaros, kurā ietvertas gan sabiedrības, kas nes peļņu, gan arī tādas, kas cieš zaudējumus. Tādēļ līdzekļu pārskaitījums sabiedrību grupas ietvaros ir domāts, lai atbalstītu sabiedrību grupas intereses.
- 23 Tā kā pamata prāvā aplūkoti tiesību akti attiecas vienīgi uz attiecībām sabiedrību grupas ietvaros, tie pārsvarā skar brīvību veikt uzņēmējdarbību un tādēļ jāizvērtē, ņemot vērā EKL 43. pantu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 32. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 118. punkts, un 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 33. punkts).
- 24 Pieņemot, ka šiem tiesību aktiem varētu būt ierobežojoša ietekme uz kapitāla brīvu apriti, šāda ietekme ir brīvības veikt uzņēmējdarbību iespējamo šķēršļu neizbēgamas sekas un līdz ar to tā neattaisno autonomu šo tiesību aktu pārbaudi no EKL 56. panta viedokļa (šajā sakarā skat. 2004. gada 14. oktobra spriedumu lietā C-36/02 *Omega*, Krājums, I-9609. lpp., 27. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 33. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 34. punkts).

- 25 Attiecībā uz Direktīvu 90/435 ir jāatgādina, ka attiecīgā situācija pamata prāvā attiecas uz pirmreizēju nodokļu ieturēšanu no ienākumiem, kas gūti meitas sabiedrības komercdarbības rezultātā, un uz šīs meitas sabiedrības iespēju no saviem apliekamajiem ienākumiem atskaitīt līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros, ko tā veikusi savai ārvalsts mātes sabiedrībai.
- 26 Taču Direktīvā 90/435 ir regulēts nodokļu režīms, kas piemērojams dividendēm un cita veida peļņai, ko meitas sabiedrība sadala savai mātes sabiedrībai, pirmkārt, 4. pantā paredzot, ka, ja mātes sabiedrība saņem sadalītu peļņu, tad mātes sabiedrības dalībvalsts vai nu atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus, vai arī uzliek šādai peļņai nodokļus, ļaujot mātes sabiedrībai no maksājamās nodokļu summas atskaitīt to meitas sabiedrības ienākumu nodokļa daļu, kas attiecas uz šo peļņu, un, otrkārt, ar 5. un 6. pantu aizliedzot minēto peļņu aplikt ar tiešo peļņas nodokli.
- 27 Tā kā Direktīva 90/435 neattiecas uz pirmreizēju nodokļu ieturēšanu no ienākumiem, kas gūti meitas sabiedrības komercdarbības rezultātā, un tajā attiecībā uz meitas sabiedrību nav regulētas ar nodokļiem saistītās sekas, ko izraisa tāds līdzekļu pārskaitījums sabiedrību grupas ietvaros, kā pamata lietā minētais, tad šī direktīva nevar būt tiesiskais pamats, lai iesniedzējtiesai sniegtu atbildi uz jautājumu.
- 28 No tā izriet, ka uz uzdoto jautājumu ir jāatbild vien EKL 43. panta kontekstā.

Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma esamību

- 29 Brīvība veikt uzņēmējdarbību, ko EKL 43. pantā piešķir attiecībā uz Kopienu pilsoņiem un kas ietver arī tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām

personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem 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 uzņēmējdarbības vieta atrodas Eiropas Kopienā, ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (skat. it īpaši 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā *C-307/97 Saint-Gobain ZN, Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 30. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 41. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 42. punkts).

30 Attiecībā uz sabiedrībām ir būtiski norādīt, ka to juridiskā adrese EKL 48. panta izpratnē ir paredzēta, lai noteiktu to piesaisti dalībvalsts tiesību sistēmai, tāpat kā fiziskām personām ir pilsonība šim nolūkam. Atzīstot, ka dalībvalsts, kurā uzņēmums veic uzņēmējdarbību, brīvi var dažādi attiekties tikai tādēļ, ka sabiedrības juridiskā adrese atrodas citā dalībvalstī, tiktu zaudēta EKL 43. panta nozīme (šajā sakarā skat. 1986. gada 28. janvāra spriedumu lietā 270/83 Komisija/Francija, *Recueil*, 273. lpp., 18. punkts; 1993. gada 13. jūlija spriedumu lietā *C-330/91 Commerzbank, Recueil*, I-4017. lpp., 13. punkts; 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās *C-397/98* un *C-410/98 Metallgesellschaft u.c., Recueil*, I-1727. lpp., 42. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 37. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 43. punkts). Brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis ir uzņemošā dalībvalstī nodrošināt tādu pašu attieksmi kā pret savām sabiedrībām, aizliedzot jebkādu diskrimināciju atkarībā no sabiedrības juridiskās adreses atrašanās vietas (šajā nozīmē skat. iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Francija, 14. punkts; lietā *Saint-Gobain ZN*, 35. punkts, un lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 43. punkts).

31 Šajā gadījumā ir jānorāda, ka tādos kā pamata lietā minētajos tiesību aktos attiecībā uz iespēju kā izdevumus atskaitīt mātes sabiedrībai veikto pārskaitījumu, ir vērojama atšķirība attieksmē pret Somijā rezidējošām meitas sabiedrībām atkarībā no tā, vai to mātes sabiedrības juridiskā adrese ir vai nav šajā pašā dalībvalstī.

- 32 Proti, meitas sabiedrības veiktais pārskaitījums mātes sabiedrībai ar juridisko adresi Somijā, kurš atbilst citiem *KonsAvL* minētajiem nosacījumiem, ir uzskatāms par līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros šī likuma izpratnē, ko var atskaitīt no meitas sabiedrības apliekamajiem ienākumiem. Savukārt meitas sabiedrības veikts pārskaitījums mātes sabiedrībai ar juridisko adresi citur, nevis Somijā, nav uzskatāms par šādu pārskaitījumu un līdz ar to nav atskaitāms no meitas sabiedrības apliekamajiem ienākumiem. Tādējādi pret ārvalstu mātes sabiedrību meitas sabiedrībām no nodokļu viedokļa ir nelabvēlīgāka attieksme nekā pret Somijas mātes sabiedrību meitas sabiedrībām.
- 33 Šajā sakarā Vācijas, Nīderlandes, Zviedrijas un Apvienotās Karalistes valdības uzsver, ka meitas sabiedrību rezidenšu, kuru mātes sabiedrību juridiskā adrese ir tajā pašā dalībvalstī, situācija nav salīdzināma ar to meitas sabiedrību rezidenšu situāciju, kuru mātes sabiedrību juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, jo no šīm mātes sabiedrībām nodokļi netiek ieturēti dalībvalstī, kur atrodas to meitas sabiedrības juridiskā adrese. Faktiski būtu jānošķir meitas sabiedrību, kuru mātes sabiedrības galvenokārt vai daļēji ir nodokļu maksātājas Somijā, situācija no to meitas sabiedrību — kā pamata lietā minētā — situācijas, kuru mātes sabiedrība šajā dalībvalstī nav nodokļu maksātāja.
- 34 Vācijas un Zviedrijas valdības uzskata, ka, ja pārskaitījuma saņēmējs nav nodokļu maksātājs pārskaitījuma veicēja dalībvalstī, tad šī dalībvalsts, kura tās teritoriālās kompetences ierobežojumu dēļ nevar ietekmēt saņēmēja dalībvalstī pārskaitījumam noteikto nodokļu režīmu, nevar cita starpā nodrošināt, ka piešķirtais atskaitījums atbilst minētā pārskaitījuma saņēmēja apliekamajiem ienākumiem tā rezidences valstī, un novērst veiktā pārskaitījuma neaplikšanu ar nodokļiem. Apvienotās Karalistes valdība arī uzskata, ka, tā kā Somijas Republika ar nodokļiem neapliek mātes sabiedrību nerezidenšu ienākumus, tad tai nav jāpiešķir Somijas meitas sabiedrībām atvieglojums, kas izriet no mātes sabiedrības ciestajiem zaudējumiem.

- 35 Šī sprieduma 22. punktā tika atgādināts, ka Somijas tiesiskā regulējuma par līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros mērķis ir izskaust ar sabiedrību grupas struktūru saistītas, no nodokļu viedokļa nelabvēlīgas sekas, padarot iespējamu izlīdzinājumu grupas ietvaros, kurā ietvertas gan sabiedrības, kas nes peļņu, gan arī tādas, kas cieš zaudējumus. No *KonsAvL* 4. un 5. panta izriet, ka līdzekļu pārskaitījums sabiedrību grupas ietvaros ir uzskatāms par tā veicēja izdevumu un tādēļ ir atskaitāms no viņa apliekamajiem ienākumiem tikai tad, ja pārskaitījuma saņēmējs pārskaitījumu ir iegrāmatojis kā ieņēmumus.
- 36 Gadījumā, kad ir iesaistītas vairākas valstis, ja pārskaitījuma saņēmējs nav nodokļu maksātājs pārskaitījuma veicēja dalībvalstī, tad šī dalībvalsts nevar garantēt, ka pārskaitījums attiecībā uz tā saņēmēju tiks uzskatīts par apliekamu ieņēmumu. Tas, ka pārskaitījuma veicēja dalībvalsts ļauj pārskaitījumu atskaitīt no tā apliekamajiem ienākumiem, nav garantija tam, ka tiks sasniegts ar pārskaitījumiem piemērojamo tiesisko regulējumu izvirzītais mērķis.
- 37 Tomēr, ja dalībvalsts, kurā atrodas meitas sabiedrības juridiskā adrese, kompetencē nav lemt par mātes sabiedrību, kuras juridiskā adrese atrodas citā dalībvalstī un kas nav nodokļa maksātāja pirmajā minētajā dalībvalstī, tad tā tomēr iespēju līdzekļu pārskaitījumu sabiedrības grupas ietvaros atskaitīt no šī pārskaitījuma veicēja ar nodokli apliekamajiem ienākumiem var pakārtot nosacījumiem, kas saistīti ar to, kā šis pārskaitījums tiek vērtēts šajā citā dalībvalstī.
- 38 No tā izriet, ka, ņemot vērā ar Somijas tiesiskā regulējuma par līdzekļu pārskaitījumiem sabiedrību grupas ietvaros sasniedzamo mērķi, tas fakts vien, ka mātes sabiedrības ar juridisko adresi citā dalībvalstī nemaksā nodokļus Somijā, neatšķir to meitas sabiedrības no meitas sabiedrībām, kuru mātes sabiedrību juridiskā adrese atrodas Somijā, un tādējādi nav pamats tam, lai situācijas, kādās atrodas šo divu kategoriju meitas sabiedrības, būtu nesalīdzināmas.

- 39 Atšķirīgā attieksme pret meitas sabiedrībām rezidentēm atkarībā no to mātes sabiedrības juridiskās adreses atrašanās vietas ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, jo tā citās dalībvalstīs reģistrētām sabiedrībām padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības īstenošanu, līdz ar to tās var atteikties no meitas sabiedrības iegādāšanās, izveidošanas vai uzturēšanas dalībvalstī, kas veic šādu pasākumu (skat. 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-324/00 *Lankhorst-Hohorst, Recueil*, I-11779. lpp., 32. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 61. punkts).
- 40 Šo secinājumu nevar atspēkot arī Apvienotās Karalistes valdības arguments, saskaņā ar kuru mātes sabiedrība izvirzīto mērķi būtu varējusi sasniegt, Somijā nodibinot nevis meitas sabiedrību, bet gan filiāli. Ir jāatgādina, ka EKL 43. panta pirmās daļas otrais teikums tieši atļauj uzņēmējiem izvēlēties piemērotāko juridisko formu, kādā tie īsteno savas darbības citā dalībvalstī, un šo izvēles brīvību nedrīkst ierobežot ar diskriminējošām nodokļu tiesību normām (iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Francija, 22. punkts, un 2006. gada 23. februāra spriedums lietā C-253/03 *CLT-UFA*, Krājums, I-1831. lpp., 14. punkts).
- 41 Tāpat Apvienotās Karalistes valdība norāda, ka, tā kā līdzekļu pārskaitījums sabiedrību grupas ietvaros ar nodokli Apvienotajā Karalistē netiekot aplikts, ko savukārt apstrīd sabiedrība *Oy AA*, un tā kā sabiedrība *AA Ltd* zaudējumus varot pārnest uz citiem finanšu gadiem, lai tos izlīdzinātu ar vēlāk iegūto peļņu, tad kavēšanās, kāda būtu jācieš šai mātes sabiedrībai, pirms tā varētu savus zaudējumus kompensēt ar savu peļņu, tikai netieši un neparedzami varētu ietekmēt tās izvēli uzsākt uzņēmējdarbību Somijā.
- 42 Šajā sakarā ir jānorāda, ka, lai tiesību aktus varētu uzskatīt par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, ir pietiekami, ka tie sabiedrībām ar juridisko adresi citā dalībvalstī var ierobežot šīs brīvības izmantošanu [šos tiesību aktus izdevušajā] dalībvalstī, un nav jāpierāda, ka attiecīgie tiesību akti patiešām ir vedinājuši dažas no šīm sabiedrībām atteikties no meitas sabiedrības iegādāšanās, izveidošanas vai

uzturēšanas pēdējā minētajā dalībvalstī (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 62. punkts).

- 43 No tā izriet, ka atšķirība attieksmē, ko piemēro tāda kā pamata lietā minētā režīma ietvaros, meitas sabiedrībām rezidentēm atkarībā no to mātes sabiedrību juridiskās adreses atrašanās vietas, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums.

Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma pamatojumu

- 44 Ierobežojumu brīvībai veikt uzņēmējdarbību var pieļaut tikai tad, ja to pamato primāri vispārējo interešu iemesli. Tāpat šādā gadījumā ir nepieciešams, lai tas būtu piemērots attiecīgā mērķa sasniegšanai un lai tas nepārsniegtu to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (iepriekš minētie spriedumi lietā *Marks & Spencer*, 35. punkts; lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 47. punkts, kā arī lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 64. punkts).
- 45 Savos rakstveida apsvērumos Somijas, Vācijas, Nīderlandes un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Eiropas Kopienų Komisija uzsver, ka Somijas tiesiskais regulējums par līdzekļu pārskaitījumiem sabiedrību grupas ietvaros ir pamatots ar vajadzību nodrošināt attiecīgā nodokļu režīma konsekvenci, kā arī ar nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu dalībvalstu starpā, ar bažām par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un ar teritorialitātes principu.
- 46 Tiesas sēdē, kas norisinājās pēc iepriekš minētā sprieduma lietā *Marks & Spencer* pasludināšanas, valdības, kas sniedza mutvārdu apsvērumus, apgalvoja, ka Tiesas

šajā spriedumā atzītais pamatojums, proti, sabalansēta nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma dažādu dalībvalstu starpā saglabāšana, risks, ka zaudējumi var tikt ņemti vērā divkārši, un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, ir attiecināms arī uz šo lietu. Tādējādi ir jāizvērtē šie argumenti.

⁴⁷ Somijas valdība, ko atbalsta Zviedrijas valdība un Apvienotās Karalistes valdība, apgalvo, ka, pamatojoties uz teritorialitātes principu, saskaņā ar kuru dalībvalstīm ir tiesības ar nodokli aplikt to teritorijā gūtos ienākumus, pamata lietā minētajā tiesiskajā regulējumā atspoguļojas vienprātība starptautiskajā nodokļu kompetenču sadales jomā.

⁴⁸ Šīs valdības, Nīderlandes valdība un Komisija uzskata, ka iespēja atskaitīt sabiedrībai ar juridisko adresi citā dalībvalstī veikto pārskaitījumu nozīmētu ļaut nodokļu maksātājiem izvēlēties dalībvalsti, kas ieturēs nodokli, un tādējādi ierobežotu dalībvalstu kompetences nodokļu jomā, apdraudot to sabalansētu sadalījumu.

⁴⁹ Attiecībā uz vajadzību izsargāties no zaudējumu ņemšanas vērā divkārši Somijas, Vācijas, Nīderlandes, Zviedrijas un Apvienotās Karalistes valdības uzsver, ka tā atbilst vajadzībai izvairīties no divkāršas, nepamatoti piešķirtas priekšrocības. Šīs valdības uzskata, ka gadījumā, kad līdzekļu pārskaitījums sabiedrību grupas ietvaros tiek ņemts vērā, nosakot tā veicēja apliekamos ienākumus, bet netiek uzskatīts par tā saņēmēja apliekamajiem ienākumiem, pastāv risks, ka meitas sabiedrības, kas veikusi pārskaitījumu, ieņēmumi vispār netiek aplikti ar nodokli. Apvienotās Karalistes valdība — kurai šajā sakarā iebilst sabiedrība Oy AA — uzskata, ka tieši šāds gadījums ir pamata lietā.

- 50 Visbeidzot, Somijas, Vācijas, Nīderlandes, Zviedrijas un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Komisija ir vienprātis, apgalvojot, ka sabiedrību grupas iekšienē pastāv risks, ka komercdarbība tiek organizēta tādējādi, ka Somijā apliekamie ienākumi tiek novirzīti uz sabiedrībām, kas tostarp dibinātas tikai šim vienam mērķim, kuru juridiskā adrese atrodas citās dalībvalstīs, kur tās maksā mazāk nodokļus nekā Somijā vai pat ir atbrīvotas no to maksāšanas.
- 51 No iepriekš minētā sprieduma lietā *Marks & Spencer* 51. punkta izriet, ka vajadzība saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu dalībvalstu starpā tika pielauta kopā ar diviem citiem attaisnojošiem faktoriem, proti, risku, ka zaudējumi var tikt ņemti divkārši, un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (skat. arī 2007. gada 29. marta spriedumu lietā *C-347/04 Rewe Zentralfinanz*, Krājums, I-2647. lpp., 41. punkts).
- 52 Ir arī jāatgādina, ka, ja Kopienā nav unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu, dalībvalstis saglabā kompetenci līgumu vai vienpusējā ceļā definēt kritērijus savu pilnvaru nodokļu ieturēšanā sadalei (1998. gada 12. maija spriedums lietā *C-336/96 Gilly, Recueil*, I-2793. lpp., 24. un 30. punkts; 2006. gada 7. septembra spriedums lietā *C-470/04 N*, Krājums, I-7409. lpp., 44. punkts; 2006. gada 14. novembra spriedums lietā *C-513/04 Kerkhaert un Morres*, Krājums, I-10967. lpp., 22. un 23. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 49. punkts).
- 53 Attiecībā vispirms uz vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu dalībvalstu starpā ir jāatzīmē, ka uz to nevar atsaukties, lai sistemātiski atteiktu piešķirt nodokļa priekšrocību meitas sabiedrībai rezidentei tādēļ, ka tās mātes sabiedrības ar juridisko adresi citā dalībvalstī ienākumi nav uzskatāmi par apliekamiem ienākumiem pirmajā dalībvalstī (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Rewe Zentralfinanz*, 43. punkts).

- 54 Savukārt šo attaisnojošo elementu var pieņemt, ja attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis ir novērst tādas darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot tās kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Rewe Zentralfinanz*, 42. punkts).
- 55 Tiesa ir atzinusi, ka, sabiedrībām paredzot alternatīvu izvēlēties, vai savus zaudējumus ņemt vērā tajā dalībvalstī, kur tās dibinātas, vai arī citā dalībvalstī, ievērojami tiktu apdraudēta kompetenču sabalansētā sadale starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā (skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Marks & Spencer*, 46. punkts, un lietā *Rewe Zentralfinanz*, 42. punkts).
- 56 Tāpat sekas tam, ka tāds līdzekļu pārskaitījums vairāku valstu sabiedrību grupas ietvaros, kā pamata lietā minētais, tiek atzīts par atskaitāmu no tā veicēja apliekamajiem ienākumiem, būtu sabiedrību grupai ļaut brīvi izvēlēties dalībvalsti, kurā tiek ieturēti nodokļi meitas sabiedrības ienākumiem, tos atskaitot no meitas sabiedrības nodokļu bāzes, un, ja pārskaitījums būtu uzskatāms par apliekamu ienākumu saņēmējas mātes sabiedrības dalībvalstī, tos iekļaujot mātes sabiedrības nodokļu bāzē. Tas apdraudētu pašu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma sistēmu dalībvalstu starpā, jo atkarībā no sabiedrību grupu izdarītās izvēles meitas sabiedrības dalībvalsts būtu spiesta atteikties no savām tiesībām kā šīs meitas sabiedrības juridiskās adreses atrašanās vietas valstij ar nodokli aplikt meitas sabiedrības ienākumus, iespējams, par labu mātes sabiedrības juridiskās adreses atrašanās vietas dalībvalstij (skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 59. punkts).
- 57 Turpinājumā attiecībā uz risku zaudējumus ņemt vērā divkārtši pietiek vien norādīt, ka līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros tiesiskais regulējums neattiecas uz zaudējumu atskaitīšanu.

- 58 Visbeidzot, attiecībā uz izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu ir jāatzīst, ka iespēja meitas sabiedrības apliekamos ienākumus pārskaitīt mātes sabiedrībai ar juridisko adresi citā dalībvalstī ietver risku, ka ar absolūti mākslīgu veidojumu palīdzību sabiedrības grupas ietvaros tiek organizēta ienākumu novirzīšana uz sabiedrībām ar juridisko adresi dalībvalstīs, kuras piemēro viszemākos nodokļus, vai dalībvalstīs, kurās šie ienākumi ar nodokli netiek aplikti. Šo iespēju pastiprina tas, ka Somijas tiesiskajā regulējumā par līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros nav ietverta prasība, lai līdzekļu pārskaitījuma saņēmējs būtu strādājis ar zaudējumiem.
- 59 Piešķirot tiesības no meitas sabiedrības apliekamajiem ienākumiem atskaitīt līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros, kas veikts mātes sabiedrībai, tikai gadījumos, kad šīs mātes sabiedrības juridiskā adrese ir tajā pašā dalībvalstī, Somijas tiesiskais regulējums par līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros novērš šādu praksi, kuru varētu veicināt būtisku atšķirību konstatēšana starp nodokļu bāzēm vai nodokļu likmēm, ko piemēro dažādās dalībvalstīs, un kuras vienīgais mērķis ir izvairīties no nodokļa, kas parasti meitas sabiedrības dalībvalstī būtu bijis jāmaksā par pēdējās minētās ienākumiem, maksāšanas.
- 60 Ņemot vērā šos divus elementus — vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu dalībvalstu starpā un vajadzību novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas —, kas izvērtēti kopā, tādējādi ir jāatzīst, ka tāds tiesiskais regulējums kā pamata lietā, ar ko piešķir tiesības no meitas sabiedrības apliekamajiem ienākumiem atskaitīt līdzekļu pārskaitījumu, kas veikts mātes sabiedrībai, tikai gadījumos, kad šīs mātes sabiedrības un minētās meitas sabiedrības juridiskā adrese ir tajā pašā dalībvalstī, ir vērsts uz tādu leģitīmu mērķu sasniegšanu, kas ir saderīgi ar Līgumu un uz ko attiecas primāri vispārējo interešu iemesli, un ka tas ir piemērots, lai garantētu šo mērķu sasniegšanu.
- 61 Tomēr ir jāpārbauda, vai šāds regulējums nepārsniedz to, kas nepieciešams visu izvirzīto mērķu sasniegšanai.

- 62 Vispirms ir jānorāda, ka mērķi saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu dalībvalstu starpā un novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas ir saistīti. Faktiski darbības absolūti mākslīgu veidojumu radīšanai, kas nav saistīti ar reālu komercdarbību, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas, kas parasti būtu iekasējami par valsts teritorijā komercdarbības rezultātā gūtajiem ienākumiem, apdraud dalībvalstu tiesības īstenot to kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz šīm komercdarbībām un tādējādi nelabvēlīgi ietekmē nodokļu ieturēšanas kompetenču sabalansētu sadalījumu dalībvalstu starpā (iepriekš minētie spriedumi lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 55. un 56. punkts, kā arī lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 74. un 75. punkts).
- 63 Pat ja tāda kā pamata lietā minētā tiesiskā regulējuma īpašais mērķis nav nodokļu priekšrocībām izslēgt absolūti mākslīgi radītus veidojumus, kas nav saistīti ar reālu komercdarbību un kas radīti, lai izvairītos no nodokļu maksāšanas, kas parasti būtu iekasējami par valsts teritorijā komercdarbības rezultātā gūtajiem ienākumiem, šāds tiesiskais regulējums tomēr būtu uzskatāms par samērīgu ar sasniedzamajiem mērķiem to kopumā.
- 64 Faktiski gadījumā, kad attiecīgā priekšrocība nozīmē iespēju novirzīt ienākumus, tos izslēdzot no pārskaitījuma veicēja apliekamajiem ienākumiem un ietverot pārskaitījuma saņēmēja apliekamajos ienākumos, šīs priekšrocības attiecināšanas uz gadījumiem, kuros ir iesaistītas vairākas valstis, rezultātā, kā tas minēts šī sprieduma 56. punktā, sabiedrību grupas varētu brīvi izvēlēties dalībvalsti, kurā ar nodokli tiek aplikti to ienākumi, nelabvēlīgi ietekmējot meitas sabiedrības dalībvalsts tiesības ar nodokli aplikt ienākumus, kas gūti tās teritorijā veiktās komercdarbības rezultātā.
- 65 No šī aizskāruma nevar izvairīties, paredzot nosacījumus, kas saistīti ar to kā ieņēmumi, kas rodas pārskaitījuma sabiedrību grupas ietvaros rezultātā, tiek vērtēti saņēmējas sabiedrības dalībvalstī, vai ar zaudējumu, ko cietis līdzekļu pārskaitījuma sabiedrību grupas ietvaros saņēmējs, esamību. Faktiski atzīt iespēju atskaitīt līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros, ja tas ir pārskaitījuma saņēmējas sabiedrības apliekamais ienākums vai ja pārskaitījuma saņēmējas sabiedrības iespējas

pārnest savus zaudējumus uz citu sabiedrību ir ierobežotas, vai arī atzīt iespēju atskaitīt līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros, kas veikts sabiedrībai ar juridisko adresi dalībvalstī, kas piemēro zemāku nodokļa likmi nekā pārskaitījuma veicēja dalībvalsts, tikai tad, ja šo līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros var īpaši pamatot ar pārskaitījuma saņēmējas sabiedrības ekonomisko stāvokli — kā to piedāvāja sabiedrība Oy AA —, tomēr nozīmētu, ka izvēle attiecībā uz dalībvalsti, kas ieturēs nodokļus, beigu beigās ir sabiedrību grupas ziņā, kurām šajā sakarā būtu plaša rīcības brīvība.

66 Nemot vērā visu iepriekš minēto, nav jāizvērtē citi Somijas, Vācijas, Nīderlandes, Zviedrijas un Apvienotās Karalistes valdību, kā arī Komisijas minētie attaisnojošie faktori.

67 Tādējādi uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka ar EKL 43. pantu tiek pieļauts tāds kā pamata lietā dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru meitas sabiedrība, kas ir šīs dalībvalsts rezidente, var atskaitīt no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem savai mātes sabiedrībai veikto līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros tikai tad, ja šīs mātes sabiedrības juridiskā adrese atrodas šajā pašā dalībvalstī.

Par tiesāšanās izdevumiem

68 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

Ar EKL 43. pantu tiek pieļauts tāds kā pamata lietā dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru meitas sabiedrība, kas ir šīs dalībvalsts rezidente, var atskaitīt no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem savai mātes sabiedrībai veikto līdzekļu pārskaitījumu sabiedrību grupas ietvaros tikai tad, ja šīs mātes sabiedrības juridiskā adrese atrodas šajā pašā dalībvalstī.

[Paraksti]