

ĢENERĀLADVOKĀTA FILIPA LEŽĒ [*PHILIPPE LÉGER*]

SECINĀJUMI,

sniegti 2006. gada 2. maijā¹

1. Šis prejudiciālā nolēmuma tiesvedības priekšmets ir novērtēt Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes valsts tiesību aktu saderīgumu ar Kopienas tiesību aktiem attiecībā uz "kontrolētām ārvalstu sabiedrībām"².

2. Šo tiesību aktu mērķis ir cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Tie paredz cīnīties pret sabiedrības, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, praksi piedēvēt savus ar nodokli apliekamos ienākumus kādai citai kontrolētai sabiedrībai, kas atrodas citā dalībvalstī, kur šie ienākumi tiek aplikti ar mazāku nodokli nekā tas, kāds ir paredzēts Apvienotajā Karalistē.

3. Minētie tiesību akti tiek piemēroti, ja ienākumi, ko gūst sabiedrības, kuras juridiskā adrese ir Apvienotajā Karalistē, KĀS, tiek aplikti ar ievērojami mazāku nodokli nekā tas, kāds tas ir paredzēts šajā dalībvalstī. Minētie tiesību akti paredz, ka, atkāpjoties no tiesiskā režīma un izņemot gadījumu, ja ir

izpildīts kāds no paredzētajiem izņēmumiem, šie ienākumi tiek iekļauti mātes sabiedrības ar nodokli apliekamajos ienākumos.

4. Kā minēja daudzas dalībvalstis, kas ir iestājušās šajā lietā, vairākas no tām ir pieņēmušas šāda veida tiesību aktus. Šādu tiesību aktu pieņemšanu ieteica ESAO (Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija), lai cīnītos pret nevēlamu nodokļu konkurenci³. Pamatojoties uz pētījumu, ko šī organizācija publicēja 1996. gadā, var secināt, ka, ja dalībvalstu spēkā esošie tiesību akti par KĀS atšķiras pēc to satura, tie visi paredz aplikt ar nodokli visu vai daļu KĀS akcionāru peļņas, ja tā netiek izmaksāta⁴.

5. Šī ir pirmā reize, kad Tiesai ir jāizvērtē šādu tiesību aktu saderīgums ar Kopienas tiesību aktiem.

1 — Oriģinālvaloda — franču.

2 — Turpmāk tekstā — "KĀS".

3 — *Harmful Tax Competition — An Emerging Global Issue*, ESAO, Parīze, 1998. gads, 44. lpp.

4 — *Controlled Foreign Company Legislation*, ESAO, Parīze, 1996. gads, 19. lpp.

6. Atvasinātās tiesības, manuprāt, nesatur atbilstošos noteikumus, lai veiktu šo izvērtēšanu. Kas attiecas, no vienas puses, uz cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, uzsāktā darbība Kopienas līmenī šajā ziņā ir ļoti ierobežota. Tiktāl, ciktāl tiešais nodoklis turpina ietilpt dalībvalstu kompetencē un ciktāl nodokļu piemērošanas režīms Eiropas Savienības teritorijā tādējādi atšķiras, šķiet loģiski, ka pasākumi, kas tiek veikti, lai cīnītos pret krāpšanos vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ir atšķirīgi katrā valstī. Lai arī 1975. gada 10. februāra rezolūcijā⁵ Eiropas Savienības Padome apstiprināja savus nodomus cīnīties pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas vai krāpšanos ar nodokļiem, tā aprobežoja Kopienas līmenī iecerētos pasākumus ar sadarbības uzlabošanu starp dažādu valstu valdībām, lai ļautu pareizi noteikt nodokli⁶.

7. No otras puses, kas attiecas uz Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas Nr. 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātes sabiedrībām un meitas sabiedrībām, kuras atrodas dažādās dalībvalstīs⁷, noteikumiem, tie nav attiecināmi uz šo gadījumu, jo tie attiecas tikai uz meitas sabiedrības sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli. Šie

noteikumi neattiecas uz tādu sistēmu, kāda ir paredzēta Apvienotās Karalistes tiesību aktos par KĀS, kas paredz piedēvēt ienākumus mātes sabiedrībai brīdī, kad tā tiek gūta.

8. Pamatojoties uz šiem EKL noteikumiem attiecībā uz aprites brīvību, *Special Commissioners* (Apvienotā Karaliste) lūdz Tiesai izvērtēt minēto tiesību aktu saderīgumu. Tādējādi iesniedzējtiesa vēlas uzzināt, vai šie tiesību akti rada šķērslī aprites brīvības noteikumiem vai ierobežo tos, un vajadzības gadījumā arī to, vai tos var pamatot ar cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

9. Pirms analīzes ir jāiepazīstina ar attiecīgo valsts tiesību aktu saturu, kā arī ar pamata prāvas faktiem.

I — Valsts tiesību akti

10. Kā paredz Apvienotās Karalistes nodokļu tiesību akti, sabiedrības, kas atrodas kādā dalībvalstī saskaņā ar tās tiesību aktiem, citiem vārdiem sakot, sabiedrības, kas atrodas Lielbritānijas likumu pakļautībā vai kuras centrālais vadības vai kontroles orgāns atrodas minētajā valstī, ienākumi ir pakļauti aplikšanai ar uzņēmuma ienākuma nodokli.

5 — Rezolūcija, kas attiecas uz Kopienas veicamajiem pasākumiem cīņā pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (OV C 35, 1. lpp.).

6 — Šo sadarbību nosaka Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK attiecībā uz kompetento dalībvalstu varas iestāžu savstarpējo sadarbību tiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.).

7 — OV L 225, 6. lpp.

Tādējādi ar nodokli tiek arī aplikti tās ienākumi, kas ir gūti ārpus Apvienotās Karalistes ar pastāvīgas sabiedrības, piemēram, filiāles vai aģentūras starpniecību. Ar nodokli tiek apliktas arī tai sadalītās dividendes, kuras izmaksājusi ārvalstu sabiedrība, kas ir tās sastāvdaļa.

11. Lai izvairītos no tā, ka šie ienākumi no ārvalstīm tiktu aplikti ar dubultu nodokli, Apvienotās Karalistes nodokļu tiesību akti paredz, ka sabiedrībai, kas atrodas tās teritorijā, tiek noteikta nodokļu atlaide attiecībā uz citā valstī samaksāto nodokli.

12. Mātes sabiedrības, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, ienākumi, ko gūst meitas sabiedrība, netiek aplikti ar nodokli. Kas attiecas uz ienākumiem, kurus guvusi meitas sabiedrība, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, tie vairs netiek aplikti ar nodokli, ja tie tiek izmaksāti dividendžu veidā mātes sabiedrībai, kas atrodas šajā valstī.

13. Apvienotās Karalistes tiesību akti par KĀS paredz izņēmumu noteikumam, saskaņā ar kuru mātes sabiedrības, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, ienākumi, kurus gūst meitas sabiedrība, kas atrodas ārvalstīs, netiek aplikti ar nodokli.

14. Šie tiesību akti parādās 1988. gada likuma, kas attiecas uz ienākumu nodokli un uzņēmumu ienākuma nodokli, 747.–

765. pantā un 24.–26. pielikumā (*Income and Corporation Taxes Act 1988*). Pamatojoties uz šiem tiesību aktiem, ārvalstu sabiedrība, kuras 50 % kapitāldaļu pieder mātes sabiedrībai, kā to nosaka piemērojamā versija, tiek uzskatīta par pārskatāmu. Tādējādi ienākumi, ko gūst šī ārvalstu meitas sabiedrība, tiek piedēvēti mātes sabiedrībai, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, un ir iekļauti mātes sabiedrības nodokļu apmērā, kā arī mātes sabiedrība to neiekasē. Tai tiek piemērota nodokļu atlaide par tiem nodokļiem, ko meitas sabiedrība nomaksājusi valstī, kur tiek veikta uzņēmējdarbība. Ja šie ienākumi vēlāk tiek samaksāti mātes sabiedrībai dividendžu formā, tad nodoklis, ko šī sabiedrība maksā Apvienotajā Karalistē kā savas meitas sabiedrības ienākumus, tiek pielīdzināts papildu nodoklim, ko meitas sabiedrība maksā uzņēmējdarbības veikšanas valstī un kalpo par pamatu nodokļu atlaidei, kas maksājama dividendžu veidā.

15. Tiesību akti par KĀS ir piemērojami, ja KĀS valstī, kurā tā ir reģistrēta, saskaņā ar šiem tiesību aktiem ir pakļauta "mazākai nodokļa likmei" visos taksācijas periodos, kuros KĀS samaksātais nodoklis ir mazāks nekā trīs ceturtdaļas no nodokļa, kas būtu bijis jāmaksā Apvienotajā Karalistē, ja meitas sabiedrības ienākumi tiktu aplikti ar nodokli šajā dalībvalstī.

16. Tiesību akti par KĀS tādējādi ietver virkni izņēmumu, kas laika gaitā ir mainījušies. Kā to nosaka tiesību aktu versija, kas bija piemērojama pamata prāvas faktiem, šie

tiesību akti nevarēja tikt piemēroti, ja tika izpildīts kāds no šiem nosacījumiem:

- 1) ārvalstu meitas sabiedrība īsteno "pieņemamas sadales politiku". Tas nozīmē, ka noteikts tās ienākumu procents (1996. gadā — 90 %) astoņpadsmit mēnešu laikā no to gūšanas tiek sadalīts un aplikts ar nodokli kā rezidentes sabiedrības ienākumi;
- 2) ārvalstu meitas sabiedrība veic minēto tiesību aktu izpratnē "atbrīvotas darbības", tādās kā noteiktas komercdarbības, ko veic komercsabiedrības;
- 3) ārvalstu meitas sabiedrība ievēro "publiskas kotēšanas nosacījumu". Tas nozīmē, ka 35 % balsstiesību ir publiskā apgrozībā, meitas sabiedrība ir iekļauta fondu biržas sarakstā un ar tās vērtspāpīriem tiek veiktas operācijas atzītā fondu biržā;
- 4) sabiedrības ar nodokli apliekamie ienākumi nepārsniedz summu, kas noteikta GBP 50 000 apmērā;
- 5) ārvalstu meitas sabiedrības izveidošana un uzņēmējdarbība izpilda t.s. "motīvu testu". Tas ietver divus kritērijus, un nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka viņš tiem abiem atbilst.
 - Pirmais kritērijs attiecas uz darījumiem, kas notikuši starp KĀS un mātes sabiedrību. Tādējādi, ja darījumi, no kuriem KĀS attiecīgajā taksācijas periodā guvusi ienākumus, noved pie nodokļa samazinājuma Apvienotajā Karalistē (runa ir par samazināšanu salīdzinājumā ar nodokli, kāds būtu bijis jāmaksā Apvienotajā Karalistē, ja šie darījumi netiktu veikti) un šis samazinājums pārsniedz minimālo likmi, nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka šāds nodokļa samazinājums Apvienotajā Karalistē nebija šo darījumu galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem.
 - Otrais elements attiecas uz KĀS nodibināšanu. Nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka meitas sabiedrības pastāvēšanas galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem attiecīgajā taksācijas periodā nav bijis panākt nodokļa samazinājumu Apvienotajā Karalistē ar ienākumu piedevēšanas palīdzību. Saskaņā ar likumu ienākumu piedevēšana pastāv, ja pamatoti var uzskatīt, ka, ja KĀS vai jebkura cita saistīta sabied-

riba, kas reģistrēta ārpus Apvienotās Karalistes, nebūtu pastāvējusi, ienākumus būtu saņēmusi un par tiem nodokļus maksātu persona, kura ir rezidente Apvienotajā Karalistē.

*Cadbury Schweppes Overseas Ltd*⁹, no vienas puses, un *Commissioners of Inland Revenue*, no otras puses, attiecībā uz *CSO* ienākumu, kurus guvusi *Cadbury* grupas meitas sabiedrība Īrijā, aplikšanu ar nodokli, ko veiktu Lielbritānijas nodokļu iestādes.

17. Iesniedzējtiesa norāda, ka, ja neviens no četriem pirmajiem nosacījumiem nav piemērojams, motīvu tests ļauj valsts kasei ņemt vērā nodokļu maksātāja īpašo situāciju attiecībā uz tiesību aktu par KĀS mērķi, kas paredz aplikēt ar nodokli ienākumus, kas ir vai nu uzkrāti ārvalstīs, vai no Apvienotās Karalistes ir pārsūtīti uz ārvalstīm.

18. Tā arī norāda, ka šai nolūkā valsts kase 1996. gadā publicēja to valstu sarakstu, kurās noteiktos apstākļos varētu izveidot meitas sabiedrību un tā tiktu uzskatīta par tādu, kas pilda nosacījumus, kas ļauj izvairīties no likuma par KĀS piemērošanu.

20. *Cadbury* ir sabiedrība, kas atrodas Apvienotajā Karalistē. Tā ir mātes sabiedrība sabiedrību grupai, kurā ietilpst meitas sabiedrības, kas atrodas šajā valstī un citās dalībvalstīs, kā arī trešās valstīs, un kuras priekšgalā ir *CSO*. Šī grupa ietver arī divas meitas sabiedrības, kas pieder netieši *Cadbury* par 100 %, *Cadbury Schweppes Treasury Services*¹⁰ un *Cadbury Schweppes Treasury International*¹¹, kas ir izveidotas Starptautiskā finanšu pakalpojumu centra (*International Financial Services Centre*) ietvaros Dublinā, Īrijā.

21. [Pamata prāvas] faktu laikā šīs divas meitas sabiedrības bija pakļautas 10 % nodokļa likmei.

II — Pamata prāvas fakti

19. Šīs tiesvedības pamatā ir prāva starp sabiedrību *Cadbury Schweppes plc*⁸ un

22. *CSTS* un *CSTI* nodarbojas ar finansējuma piesaisti un nodošanu *Cadbury Schweppes* grupas meitas sabiedrību rīcībā.

8 — Turpmāk tekstā — “*Cadbury*”.

9 — Turpmāk tekstā — “*CSO*”.

10 — Turpmāk tekstā — “*CSTS*”.

11 — Turpmāk tekstā — “*CSTI*”.

23. Kā norāda iesniedzējtiesa, *Cadbury* izveidoja *CSTS*, kas aizstāja līdzīgu struktūru, kurā ietilpa Džersijā reģistrēta sabiedrība, ar trīskāršu mērķi. Tas bija, pirmkārt, atrisināt nodokļu problēmu, kas bija radusies Kanādas nodokļu maksātājiem, kuriem piederēja *Cadbury* priekšrocību akcijas, otrkārt, izvairīties no nepieciešamības iegūt Apvienotās Karalistes Valsts Kases atļauju aizdevumu darījumiem ārvalstīs un, treškārt, samazināt nodokļa atskaitījumu no pirmavota dividendēm, kas tiek izmaksātas grupas ietvaros saskaņā ar sistēmu, kas noteikta Direktīvā 90/435/EEK. Iesniedzējtiesa precizē, ka šie trīs mērķi būtu sasniegti, ja *CSTS* būtu nodibināta Apvienotajā Karalistē.

24. Tā arī norāda, ka *Cadbury* ir izveidojis *CSTS* un *CSTI* kā netiešās meitas sabiedrības, kuru juridiskā adrese ir Īrijā, lai finanšu aizdevumu darījumiem, kas veikti grupas ietvaros, varētu izmantot Starptautiskā finanšu pakalpojumu centra režīmu grupas finansēšanas sabiedrībām Īrijā un tie netiktu aplikti ar nodokli Apvienotajā Karalistē.

25. Ņemot vērā nodokļu likmi, kas tiek piemērota sabiedrībām, kas pieder minētajam centram, ienākumi, ko gūst *CSTS* un *CSTI* tiek pakļauti "iekšējam nodokļu uzlikšanas līmenim", pamatojoties uz likumu par KĀS. Lielbritānijas Valsts kase arī uzskata, ka 1996. finanšu gadā neviens nosacījums, kas ļauj izvairīties no šī likuma piemērošanas, nebija piemērojams. Tā pieprasīja *CSO*, kas ir galvenā sabiedrība grupas ķēdē un atrodas Lielbritānijā, samaksāt

summu GBP 8 638 633,54 apmērā kā uz uzņēmumu ienākumu nodokli par *CSTI* ienākumiem, ko tā guvusi taksācijas periodā, kas beidzās 1996. gada 28. decembrī. Aplikšana ar nodokli attiecas tikai uz ienākumiem, ko guvusi *CSTI*, jo attiecīgajā finanšu gadā *CSTS* bija cietusi zaudējumus.

26. *Cadbury* un *CSO* šo paziņojumu par nodokli pārsūdzēja *Special Commissioners* (Apelācijas tiesa, lai apstrīdētu nodokļu iestāžu lēmumus). Šajā tiesā tās apgalvoja, ka tiesību akti par KĀS ir pretrunā EKL 43. pantam, kas paredz brīvību veikt uzņēmējdarbību, ar EKL 49. pantu, kas paredz pakalpojumu sniegšanas brīvību, un 56. pantu, kas paredz kapitāla brīvu apriti.

III — Prejudiciālais jautājums

27. Iesniedzējtiesa norāda, ka tai ir radušās šādas neskaidrības:

"Vai [*Cadbury*], veidojot un dotējot sabiedrību kapitālu citās dalībvalstīs tikai tāpēc, ka šajā dalībvalstī ir labvēlīgāks nodokļu režīms (salīdzinājumā ar nodokļu režīmu Apvieno-

tajā Karalistē), ir īstenojusi tās pamatbrīvības, vai arī [tā] ir ļaunprātīgi izmantojusi šīs brīvības?

Ja izrādās, ka [Cadbury] ir īstenojusi pamatbrīvības, vai var uzskatīt, ka šīs lietas gadījumā Apvienotās Karalistes tiesību akti, kas attiecas uz [KĀS], var tikt uzskatīti par šo brīvību īstenošanas ierobežojumu sastāvdaļu vai arī ir jāuzskata, ka šie tiesību akti rada diskrimināciju?

Ja attiecīgie tiesību akti ir jāuzskata par ierobežojumu sastāvdaļu, vai iespējama, ka [Cadbury] nemaksā augstāku nodokli par to, kāds būtu jāmaksā *CSTS* un *CSTI*, ja tās atrastos Apvienotajā Karalistē, norāda uz to, ka šādi ierobežojumi nepastāv, un vai šādi fakti ir būtiski:

- a) noteikumi par finanšu parāda aprēķinu attiecībā uz *CSTS* un *CSTI* ienākumiem atšķiras, ņemot vērā dažādus noteikumu aspektus, ko parasti piemēro [Cadbury] meitas sabiedrībām, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, un
- b) nodokļi netiek samazināti par kādas meitas sabiedrības zaudējumiem uz citas meitas sabiedrības ienākumu vai

[Cadbury] un tās meitas sabiedrības, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, ienākumu rēķina (nodokļu samazināšana par zaudējumiem būtu pieļaujama, ja *CSTS* un *CSTI* atrastos Apvienotajā Karalistē, nevis Īrijā)?

Ja minētie tiesību akti ir jāuzskata par diskriminējošiem, tad ar ko tie ir jāsalīdzina un vai jebkādi salīdzinājumi ir iespējami? Konkrētāk runājot, vai ir pamatoti salīdzināt situācijas, kādā [Cadbury] izveidoja savas meitas sabiedrības Apvienotajā Karalistē (atzīstot, ka [Cadbury] ienākumi nevar ietvert tās meitas sabiedrību, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, ienākumus), vai citā dalībvalstī, kurā netiek piemēroti zemāka nodokļu likme, fakts?

Ja pastāv ierobežojumi attiecībā uz uzņēmējdarbības veikšanu vai diskriminācija, vai apstrīdētie tiesību akti var tikt attaisnoti, pamatojoties uz cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, zinot, ka šie tiesību akti paredz samazināt ienākumu, kas Apvienotajā Karalistē ir apliekami ar nodokli, samazināšanu vai novirzīšanu? Un, ja šie tiesību akti var tikt attaisnoti šādā veidā, vai tie var tikt attaisnoti kā samērīgs pasākums, kas nepieciešams legītīma mērķa sasniegšanai, ņemot vērā to mērķi un atbrīvojumus, un it īpaši attiecībā uz iespēju, ko motīvu tests piešķir [Cadbury], pierādīt, ka tās mērķis nebija izvairīties no nodokļu maksāšanas, izpildot motīvu testa divus priekšnosacījumus, ko [Cadbury] nespēj veikt?"

28. Šādos apstākļos *Special Commissioners* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [EKL] 43., 49. un 56. pants iestājas pret tādiem valsts nodokļu tiesību aktiem kā pamata prāvā, kas īpašos noteiktos apstākļos paredz šajā dalībvalstī reģistrētu sabiedrību aplikt ar nodokli attiecībā uz citā dalībvalstī reģistrētas meitas sabiedrības ienākumiem, kura ir pakļauta mazākam nodoklim?”

IV — Analīze

29. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai arī tiešie nodokļi neietilpst Kopienų kompetencē, tomēr dalībvalstīm ir jāīsteno sava kompetence, ievērojot Kopienų tiesības¹². Šie ierobežojumi attiecībā uz dalībvalstu rezervētās kompetences izmantošanu attiecas arī uz pasākumiem, ar kuru palīdzību notiek cīņa pret krāpšanos un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Lai gan dalībvalstu kompetence veikt šādus pasākumus ir no-

12 — 1991. gada 4. oktobra spriedums lietā C-246/89 Komisija/ Apvienotā Karaliste (*Recueil*, I-4585, 12. punkts) un 2004. gada 11. marta spriedums lietā C-9/02 *De Lasteyrie du Saillant* (*Recueil*, I-2409. lpp., 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

teikta gan Līgumā¹³, gan atvasinātajos tiesību aktos¹⁴, tas nenozīmē, ka minētie pasākumi drīkstētu neievērot saistības, kādas dalībvalsts ir uzņēmusies EKL ietvaros un it īpaši attiecībā uz Līgumā noteikto brīvo apriti.

30. Iesniedzējtiesa šajā gadījumā vēlas uzziņāt, vai Apvienotās Karalistes tiesību akti par KĀS ir saderīgi ar brīvību veikt uzņēmējdarbību, pakalpojumu sniegšanas brīvību un kapitāla brīvo apriti.

31. Es, tāpat kā vairākas personas, kas iestājušās lietā, uzskatu, ka minētie tiesību akti ir jāizvērtē to saderīguma ar brīvību veikt uzņēmējdarbību kontekstā.

13 — EKL 58. panta 1. punkta b) apakšpunkts, kas attiecas uz kapitāla brīvo apriti, nepārkāpj tiesības, kas nosaka, ka visām dalībvalstīm ir jāpieņem nepieciešamie pasākumi, lai mazinātu to likumu un noteikumu, it īpaši nodokļu tiesību aktu, pārkāpšanu.

14 — Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīva Nr. 90/434/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai (OV L 225, I. lpp.), 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā nosaka, ka dalībvalsts nedrīkst atteikties no visu vai daļas no savu pienākumu pildīšanas, ja apsābitās darbības mērķis ir krāpšanās vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas. Šajā sakarā skatīt arī Direktīvas Nr. 90/435 1. panta 2. punktu, kas nosaka, ka minētā direktīva nav šķērslis tam, lai piemērotu nepieciešamos valsts vai Kopienų tiesību aktus, lai izvairītos no krāpšanas un launprātīgas izmantošanas, kā arī Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīvas Nr. 2003/49/EK par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs (OV L 157, 49. lpp.), 5. panta 2. punktu, kas nosaka, ka dalībvalstis darījumu ietvaros, kuru galvenais vai viens no galvenajiem mērķiem ir krāpšana, izvairīšanās no nodokļu maksāšanas vai launprātīga izmantošana, nedrīkst piemērot minēto direktīvu.

32. No judikatūras izriet, ka, ja dalībvalsts pilsonim pieder sabiedrības, kas atrodas citā dalībvalstī, kapitāla daļas, kas viņam ļauj ietekmēt lēmumus, kas pieņemti šīs sabiedrības ietvaros, un noteikt tās darbības, jāpiemēro Līguma noteikumi, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, nevis noteikumi, kas attiecas uz kapitāla brīvu apriti¹⁵. Turklāt EKL 48. pants nosaka tiesības, ko EKL 43. pants paredz sabiedrībām, kas ir izveidotas saskaņā ar dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta atrodas Kopienas teritorijā.

33. No tā izriet, ka Apvienotās Karalistes tiesību akti par KĀS, kas nosaka piemērojamus noteikumus attiecībā uz ārvalstu meitas sabiedrības, kuras attiecības ar mātes sabiedrību neaprobežojas tikai ar vienkāršu sadarbību, bet kura atrodas mātes sabiedrības kontrolē, ienākumu aplikšanu ar nodokli, neattiecas uz brīvu kapitāla apriti, bet gan uz brīvību veikt uzņēmējdarbību.

34. Prasītājas uzskata, ka šajā gadījumā varētu tikt piemēroti arī Līguma noteikumi attiecībā uz pakalpojumu brīvu sniegšanu. Tās uzsver, ka apstrīdētie tiesību akti apgrūtinātu *CSTS* un *CSTI* finanšu pakalpojumu

sniegšanu mātes sabiedrībai, kas atrodas Apvienotajā Karalistē. Tās kā piemēru citē spriedumus lietās *Safir*¹⁶ un *Eurowings Luftverkehr*¹⁷.

35. Mani nepārlicina prasītāju argumentācija. Izskatāmā lieta attiecas uz dalībvalsts tiesību aktu saderīgumu ar Kopienas tiesību aktiem, kas paredz piedēvēt mātes sabiedrībai, kas atrodas vienā dalībvalstī, tās meitas sabiedrības, kas atrodas citā dalībvalstī, ienākumus, ja šī meitas sabiedrība tajā ir pakļauta ļoti zemam aplikšanas ar nodokļiem režīmam. Šie tiesību akti konkrēti neparedz *CSTS* un *CSTI* veikto darbību raksturu. Tādējādi šī situācija atšķiras no tās, kāda bija iepriekš minētajās lietās *Safir* un *Eurowings Luftverkehr*¹⁸.

36. Ir taisnība, ka, ja apstrīdētie tiesību akti attur sabiedrību, kas atrodas vienā dalībvalstī, no meitas sabiedrības dibināšanas citā dalībvalstī, tie arī kavē šādai meitas sabiedrībai sniegt mātes sabiedrībai savus pakalpojumus no šīs dalībvalsts. Tomēr šis pēdējais ierobežojums ir sekas šķērslim uzņēmējdarbības veikšanai. Mūsu gadījumā prāvas pamatā

15 — 2002. gada 21. novembra spriedums lietā C-436/00 X un Y (*Recueil*, I-10829. lpp., 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

16 — 1998. gada 28. aprīļa spriedums lietā C-118/96 (*Recueil*, I-1897. lpp.).

17 — 1999. gada 26. oktobra spriedums lietā C-294/97 (*Recueil*, I-7447. lpp.).

18 — Iepriekš minētajā spriedumā lietā *Safir* runa ir par atšķirīgu nodokļu režīmu attiecībā uz kapitāla apdrošināšanu, ko parakstīja dalībvalstī izveidotās vai neizveidotās kompānijas. Iepriekš minētajā lietā *Eurowings Luftverkehr* valsts likumi paredzēja nodokļu priekšrocības, kas noteica atbrīvojumu preču izveidošanas izmaksu iekļaušanu ar nodokli apliekamajā apjomā uzņēmumiem, kas izīrē šo precī nomniekiem, kas atrodas valsts teritorijā.

atrodas meitas sabiedrības veidošanas brīvība minētajā dalībvalstī¹⁹. Tādējādi es neredzu nepieciešamību atsaukties uz noteikumiem, kas attiecas uz pakalpojumu sniegšanas brīvību. Šajā gadījumā es neuzskatu, ka apstrīdēto tiesību aktu izpēte papildus brīvībai veikt uzņēmējdarbību varētu mainīt manas analīzes rezultātu.

veikt uzņēmējdarbību. Tad nepieciešamības gadījumā es analizēšu, vai Apvienotās Karalistes tiesību akti par KĀS kalpo par šķērslī šīs brīvības izmantošanai. Visbeidzot es izpētīšu, vai šis šķērslis ir attaisnojams.

*A — Par brīvības veikt uzņēmējdarbību
ļauņprātīgas izmantošanas pastāvēšanu*

37. Tādējādi es ierosinu sašaurināt prejudiciālo jautājumu, to ierobežojot ar jautājumu — vai EKL 43. un 48. pants iestājas pret valsts nodokļu tiesību aktiem, kas paredz iekļaut rezidentes mātes sabiedrības ar nodokli apliekamajos ienākumos, ienākumus, ko guvusi KĀS, kas atrodas citā dalībvalstī, ja šie ienākumi šajā otrajā dalībvalstī ir pakļauti ievērojami zemākam nodokļa līmenim salīdzinājumā ar to, kāds pastāv dalībvalstī, kur atrodas mātes sabiedrība.

39. Vispirms es izpētīšu, vai fakts, ka mātes sabiedrība izveido savu meitas sabiedrību citā dalībvalstī ar mērķi izmantot labvēlīgāku nodokļu režīmu salīdzinājumā ar to, kas pastāv dalībvalstī, kur atrodas mātes sabiedrība, nozīmē, ka tiek ļaunprātīgi izmantota brīvība veikt uzņēmējdarbību. Iesniedzējtiesa norāda, ka uzdevusi šo jautājumu, jo *Cadbury* ir izveidojis *CSTS* un *CSTI* kā netiešas meitas sabiedrības, kuru juridiskā adrese atrodas Īrijā, lai finanšu darbības, kas veiktas grupas ietvaros, varētu izmantot Dublīnas Starptautiskā finanšu pakalpojumu centra režīmu.

38. Pirms atbildēt uz šo jautājumu, analīze liek man secīgi apskatīt trīs jautājumus, ar kuriem saskārās iesniedzējtiesa. Vispirms es izpētīšu, vai fakts, ka mātes sabiedrība izveido savu meitas sabiedrību citā dalībvalstī ar mērķi izmantot labvēlīgāku nodokļu režīmu salīdzinājumā ar to, kas pastāv dalībvalstī, kur atrodas mātes sabiedrība, nozīmē, ka tiek ļaunprātīgi izmantota brīvība

40. Es neuzskatu, ka fakts, ka mātes sabiedrība izveidojusi meitas sabiedrību citā dalībvalstī ar atzītu mērķi izmantot labvēlīgāku nodokļu režīmu, kas ir spēkā tajā dalībvalstī, ir ļaunprātīga brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošana, kas tādējādi šai sabiedrībai liegtu iespēju atsaukties uz tiesībām, kas paredzētas EKL 43. un 48. pantā. Es šo analīzi balstu uz šo noteikumu piemērojamību, kāda tā noteikta tiesu praksē.

¹⁹ — Šajā sakarā skat. 2004. gada 14. oktobra spriedumu lietā C-36/02 *Omega* (Krājums, I-9609. lpp., 26. punkts).

41. Ir jāatgādina, ka EKL 43. un 48. pants dod sabiedrībai, kas atbilst pēdējā panta prasībām, tiesības veidot pārstāvniecību, filiāli vai meitas sabiedrību citā dalībvalstī saskaņā ar noteikumiem, kurus nosaka šīs dalībvalsts tiesību akti tās pilsoņiem. Šī pamatbrīvība, ko paredz šie noteikumi, kas apveltīti ar tiešo iedarbību kopš pārejas perioda beigām²⁰, šai sabiedrībai ļauj arī veidot otrās pakāpes sabiedrību jebkurā dalībvalstī. Jebkura sabiedrība, kas ir izveidota saskaņā ar dalībvalsts likumdošanu, drīkst atvērt savu meitas sabiedrību sevis izvēlētā vietā Kopienas teritorijā.

42. Ir svarīgi arī atzīmēt šīs lietas ietvaros, ka termiņš “uzņēmējdarbības veikšana” ļauj Kopienas pilsonim stabili un ilgstoši piedalīties jebkuras dalībvalsts, kas nav tā izcelsmes valsts, ekonomiskajā dzīvē un gūt no tā ienākumus²¹. Brīvība veikt uzņēmējdarbību tādējādi ir vērsta uz to, lai ļautu veikt reālu un efektīvu ekonomisko darbību uzņēmējdarbības valstī²². Kā lietas *Daily Mail and General*

*Trust*²³ secinājumu 3. punktā norādīja ģenerālvokāts Darmons [*Darmon*] — “veikt uzņēmējdarbību nozīmē iesaistīties valsts ekonomikā”. Tādējādi saimniecisko darbību veikšana uzņēmējdarbības valstī ir brīvības veikt uzņēmējdarbību jēga.

43. No tiesu prakses izriet, ka, ja tiek izpildīts uzņēmējdarbības veikšanas brīvības mērķis, iemesli, kāpēc Kopienas pilsoņi vai apšaubītā sabiedrība ir izmantojusi šo brīvību, nedrīkst likt apšaubīt aizsardzību, ko tiem sniedz Līgums.

44. Tādējādi lietā *Centros*²⁴ risināmais jautājums bija par to, vai kompetentās Dānijas varas iestādes drīkstēja atteikties reģistrēt sabiedrības ar ierobežotu atbildību, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, filiāli ar pamatojumu, ka tā neveica nekādu darbību šajā dalībvalstī un ka tā galu galā centās izvairīties no Dānijas noteikumiem attiecībā uz SIA dibināšanu²⁵.

45. Bija jānosaka, vai uzņēmējdarbības dalībvalsts drīkstēja neļaut sabiedrībai, kas atbilda EKL 43. un 48. panta prasībām, dibināt otrās

20 — 1974. gada 21. jūnija spriedums lietā 2/74 *Reyners* (*Recueil*, 631. lpp., 25. punkts) un 2002. gada 5. novembra spriedums lietā C-208/00 *Überseering* (*Recueil*, I-9919. lpp., 60. punkts).

21 — Šajā sakarā skatīt iepriekš minēto spriedumu lietā *Reyners*, 21. punkts, un 1995. gada 30. novembra spriedumu lietā C-55/94 *Gebhard* (*Recueil*, I-4165. lpp., 25. punkts).

22 — 1991. gada 25. jūlija spriedums lietā C-221/89 *Factortame u.c.* (*Recueil*, I-3905. lpp., 20. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā Komisija/Apvienotā Karaliste, 21. punkts.

23 — 1988. gada 27. septembra spriedums lietā 81/87 (*Recueil*, 5483. lpp.).

24 — 1999. gada 9. marta spriedums lietā C-212/97 (*Recueil*, I-1459. lpp.).

25 — Dānijas noteikumi pakļāva SIA izveidošanu minimālajam kapitāla atmaksāšanai DKR 200 000 apjomā, turpretī piemērojami Apvienotās Karalistes tiesību akti nenoteica, ka šāda tipa sabiedrības izveide būtu pakļauta sociālā kapitāla minimuma atmaksāšanai.

pakāpes sabiedrību tās teritorijā to iemeslu dēļ, kāpēc tās bija izvēlējušas dibināt meitas sabiedrību citā dalībvalstī. Citiem vārdiem sakot, vai argumenti, pēc kuriem vadījās partneri, var neļaut izmantot tiesības, ko sniedz EKL 43. pants, pat ja šis noteikums atsaucas ar tā mērķi, proti, ļaut sabiedrībai, kas atbilst dalībvalsts nosacījumiem, veikt savas darbības citā dalībvalstī?

46. Tiesa par pārāku atzina mērķi, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, ko paredz Līgums. Tā iepriekš minētajā lietā *Centros* arī norādīja, ka tiesības dibināt sabiedrību saskaņā ar dalībvalsts tiesību aktiem un veidot filiāles citās dalībvalstīs atbilst brīvībai veikt uzņēmējdarbību, ko paredz Līgums. Tā sprieda, ka fakts, ka dalībvalsts pilsonis, kas vēlas dibināt sabiedrību citā dalībvalstī, kurā sabiedrību tiesību noteikumi viņam šķita vismazāk traucējoši, un dibinātu filiāles citās dalībvalstīs, nav brīvības veikt uzņēmējdarbību ļaunprātīga izmantošana²⁶.

47. Šis lēmums, kas tika pieņemts plenārsēdē, tāds nav viens vienīgs. To apstiprināja

lietā *Inspire Art*²⁷, kurā tas tika paplašināts, to attiecinot uz Nīderlandes tiesību aktiem apstākļos, kas līdzīgi iepriekš minētās lietas *Centros* apstākļiem un kas neiestājās pret filiāles reģistrēšanu, bet kas pakļāva šīs otrās pakāpes sabiedrības dibināšanu dažiem noteikumiem, kurus paredzēja iekšējie normatīvie akti attiecībā uz sabiedrību dibināšanu.

48. Iepriekš minētajā lietā *Inspire Art* Tiesa skaidri norādīja, ka iemesliem, kāpēc tiek nolemts sabiedrību dibināt kādā dalībvalstī, neskaitot krāpšanu, nav nozīmes attiecībā uz brīvas uzņēmējdarbības veikšanas noteikumiem²⁸. Tā apstiprināja, ka mērķis, kāpēc sabiedrība tiek dibināta kādā dalībvalstī, balstoties uz EKL 43. un 48. pantu, lai izmantotu likumdošanas priekšrocības, nav ļaunprātīgs pat tad, ja sabiedrība veic galvenās vai pat visas darbības valstī, kurā otrās pakāpes sabiedrība ir dibināta²⁹.

49. No šīs tiesu prakses es varu šajā lietā secināt, ka, ja kontrolētā meitas sabiedrība veic reālu un efektīvu darbību dalībvalstī, kur tā tika dibināta, argumenti, kāpēc mātes sabiedrība izlēma dibināt šo meitas sabied-

26 — Iepriekš minētā lieta *Centros*, 27. punkts.

27 — 2003. gada 30. septembra spriedums lietā C-167/01 *Inspire Art* (*Recueil*, I-10155. lpp.).

28 — Iepriekš minētā lieta *Inspire Art*, 95. punkts.

29 — Turpat, 96. punkts.

ribu uzņemošajā valstī, nevar likt apšaubīt tiesības, kuras izmantoja minētā sabiedrība, pamatojoties uz Līgumu³⁰.

50. *Cadbury* tiesības izmantot aizsardzību, ko sniedz EKL 43. un 48. pants, šajā gadījumā ir atkarīgas no jautājuma, vai *CSTS* un *CSTI* veic reālas un efektīvas darbības Īrijā, noskaidrošanas. Šī jautājuma, kas ir strīda objekts starp prasītājam un Apvienoto Karalisti, risināšana jāveic iesniedzējtiesai. Turklāt šajā gadījumā es uzskatu, ka var apgalvot, ka fakts, ka *Cadbury* nolēma izveidot savas meitas sabiedrības Īrijā tikai ar tādu mērķi, lai pēdējās no minētajām tiktu pakļautas labvēlīgākam nodokļu režīmam, kas piemērojams Starptautiskajam finanšu pakalpojumu centram, neveido brīvības veikt uzņēmējdarbību ļaunprātīgu izmantošanu.

30 — Taču, ja netiek sasniegti brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķi, sabiedrība nevar atsaukties uz EKL 43. panta noteikumiem. Škat. iepriekš minētās lietas *Daily Mail* un *General Trust*. Šajā lietā sabiedrība *Daily Mail*, kas tika izveidota saskaņā ar Apvienotās Karalistes tiesību aktiem, vēlējās pārcelt savu vadības mītni un galveno administrāciju ārpus šīs dalībvalsts, nezaudējot juridisko statusu vai Lielbritānijas sabiedrības statusu, kā to paredz minētās dalībvalsts tiesību akti. Tā uzskatīja, ka tā tiek pakļauta apstākļiem, kādus paredz tiesību akti, kas paredzēja saņemt atļauju no Finanšu ministrijas. Sabiedrība *Daily Mail* vēlējās veikt savas vadības mītnes pārcelšanu uz Nīderlandi, lai pēc savas juridiskās adreses deklarēšanas šajā dalībvalstī tā varētu pārdot lielu savu nepastāvīgā aktīva daļu un par šī darījuma peļņu pārpirt tās istās akcijas, nemaksājot nodokļus, kādi varētu tikt uzlikti šim darījumam, pamatojoties uz Lielbritānijas nodokļu tiesību aktiem. Tiesa sprieda, ka Kopienas tiesības šajā gadījumā neiestājas pret attiecīgajiem tiesību aktiem, jo tās nepiešķir valsts tiesiskajām sabiedrībām tiesības pārcelt savu vadības mītni un to centrālo administrāciju uz citu dalībvalsti, paturot dalībvalsts sabiedrības statusu, pamatojoties uz tiesību aktiem, saskaņā ar kuriem tās tika dibinātas.

51. Nodokļu uzlikšanas līmenis ir elements, ko sabiedrība ir tiesīga ņemt vērā, izvēloties uzņemošo valsti, kurā tā plāno dibināt meitas sabiedrību. Sabiedrība, nepārkāpjot EKL 43. punkta noteikumus, drīkst izlemt veikt savas darbības citā dalībvalstī, lai gūtu labumu no nodokļu režīma priekšrocībām, kas pastāv šajā valstī, attiecībā uz darbību, kas šajā valstī iz apliekamas ar nodokli, taksāciju.

52. Šo analīzi apstiprina pastāvīgā tiesu prakse, kas nosaka, ka dalībvalsts nedrīkst neļaut sabiedrībai izmantot savas tiesības uzņēmējdarbības veikšanai citā dalībvalstī ar tādu pamatojumu, ka šāda rīcība radītu tai zaudējumus attiecībā uz nodokļiem, kas būtu nomaksājumi, ja sabiedrība būtu veikusi šo darbību savā dalībvalstī³¹.

53. Tiesu prakse arī nosaka, ka tas apstākļi vien, ka sabiedrība, kas atrodas vienā dalībvalstī, dibina otrā līmeņa sabiedrību citā dalībvalstī, neļauj pamatot vispārēju krāpšanās vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas prezumpciju un pamatot pasākumu, ar kuru

31 — Skat. it īpaši 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-264/96 *ICI* (*Recueil*, I-4695. lpp., 28. punkts); iepriekš minēto spriedumu lietā *Lasteyrie du Saillant*, 60. punkts, un 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer* (Krājums, I-10837. lpp., 44. punkts).

tiek aizskarta pamatbrīvība, ko garantē Līgums³². Kā tiesa jau vairākkārt ir lēmusi, sabiedrības nodibināšana citā dalībvalstī pati par sevi nenozīmē, ka tā izvairās no nodokļu maksāšanas, jo konkrētā sabiedrība jebkurā gadījumā ir pakļauta šīs valsts tiesību aktiem³³.

54. Visbeidzot, no tiesu prakses var secināt, ka dalībvalsts nedrīkst kavēt izmantot aprites brīvību citā dalībvalstī, aizbīdinoties, ka tajā ir zema nodokļu likme³⁴.

55. Ņemot vērā šos apsvērumus, nepastāvot Kopienas saskaņošanai, ir jāatzīst, ka dažādie dalībvalstu nodokļu režīmi tādejādi var konkurēt. Šī konkurence, kas izriet no atšķirīgajām nodokļu likmēm sabiedrību ienākumiem dalībvalstu starpā, var nozīmīgi iespaidot šo sabiedrību izvēli attiecībā uz to darbību veikšanas vietas izvēli Eiropas Savie-

nības ietvaros³⁵. Var nozēlot to, ka šāda konkurence šajā jomā var pastāvēt dalībvalstu starpā neierobežotā veidā. Tomēr runa ir par politisku jautājumu.

56. Šajā sakarā ir jāatgādina, ka Ekonomikas un finanšu padome (*Ecofin*) ir pieņēmusi Uzvedības kodeksu par nodokļu piemērošanu sabiedrībām³⁶, kas nosaka “pasākumus, kuriem būtu vai varētu būt ievērojama ietekme uz ekonomisko darbību izvietojumu Kopienas ietvaros”, un saskaņā ar kuru dalībvalstīm ir jāveic šie pasākumi. Ir jāuzsver, ka Īrijas nodokļu režīms, kas attiecas uz sabiedrībām, kas dibinātas Starptautiskā finanšu pakalpojuma centra ietvaros, tika minēts “Uzvedības kodeksa” grupas, kuras pienākums bija novērtēt valsts pasākumus, kas ietilptu minētā kodeksa piemērošanas laukā, ziņojumā kā kaitīgs pasākums. Uz šo nodokļu režīmu tādejādi attiecas pakāpeniska atcelšana³⁷.

32 — Skat. šajā sakarā 2000. gada 26. septembra spriedumu lietā C-478/98 Komisija/Belģija (*Recueil*, I-7587. lpp., 45. punkts). Skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *X un Y* (62. punkts).

33 — Iepriekš minētais spriedums lietā *ICI*, 26. punkts, 2001. gada 8. marta spriedums apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft u.c.* (*Recueil*, I-1727. lpp., 57. punkts) un 2002. gada 12. decembra spriedums lietā C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* (*Recueil*, I-11779. lpp., 37. punkts).

34 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Arrêt Eurowings*, 44. punkts. Šajā sakarā skat. arī 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-422/01 *Skandia un Ramstedt* (*Recueil*, I-6817. lpp., 52. punkts) un 2003. gada 11. decembra spriedumu lietā C-364/01 *Barbier* (*Recueil*, I-15013. lpp., 71. punkts).

35 — Šajā sakarā skatīt Eiropas Kopienas Komisijas pētījumus par nodokļu piemērošanu sabiedrībām, kas atrodas Eiropas Savienībā, it īpaši Komisijas ziņojumu Padomei, Eiropas Parlamentam un Eiropas Ekonomikas komitejai — Iekšējais tirgus bez nodokļu šķēršļiem [COM(2001) 582, galīgā redakcija], kā arī Komisijas dienestu ziņojumu par uzņēmumu aplikšanu ar nodokļiem iekšējā tirgū [SEC(2001) 1681 galīgā redakcija].

36 — Padomes un dalībvalstu valdību pārstāvju 1997. gada 1. decembra Padomes sanāksmē pieņemtā rezolūcija par ētikas kodeksu korporatīvo nodokļu uzlikšanas jomā (OV 1998, C 2, 2. lpp.).

37 — Šis ziņojums ir pieejams tīmekļa vietnē: http://ue.eu.int/ueDocs/cms_Data/docs/pressdata/fr/misc/04901.f9.html.

57. Tomēr šie elementi nevarēja ietekmēt tiesības, kuras uzņēmējiem piešķir EKL 43. un 48. pants. Kā tas izriet no tā preambulas, uzvedības kodekss ir politiskas saistības un tas neietekmē dalībvalstu tiesības vai pienākumus, ne arī attiecīgo dalībvalstu vai Kopienas kompetenci, kas izriet no Līguma. Uzvedības kodeksa pieņemšana un attiecīgā Īrijas nodokļu režīma pieminēšana valsts nodokļu pasākumu starpā, kas ir nelabvēlīgi vienotajam tirgum, nevar ne ierobežot, ne vēl jo vairāk sašaurināt tiesības, ko sabiedrībai piešķir EKL 48. pants, dibināt otrā līmeņa sabiedrību sevis izvēlētajā dalībvalstī, tajā skaitā valstī, kurā pastāv tāds nodokļu režīms, kas var tikt raksturots kā kopējam tirgum kaitējošs.

58. Apstākļi, ka šis nodokļu režīms var tikt arī raksturots kā valsts atbalsts, kas ir nesavienojams ar kopējo tirgu³⁸, nemaina šo analīzi. Kā norādīja Komisija savos apsvērumos, Līgums 87. un 88. pantā satur noteikumus, kas paredz nodrošināt šādu saderīguma kontroli ar kopējo tirgu un

cīnīties ar ietekmi, kas ir tam nelabvēlīga. Apstākļi, ka šāds nodokļu režīms ir nesaderīgs ar Līguma noteikumiem, nedod pilnvaras dalībvalstij veikt pasākumus, lai apkarotu tā sekas, kas pārkāpjot aprites brīvību principu.

59. Šai analīzei vēl varētu iebilst, ka problēma meklējama tajā, kas attiecas uz šo nodokļu likmi, kura ir fiksēta dalībvalstu tiesību aktos, kuriem ir vispārējs pielietojums. No vienas puses, nodokļu pasākumu, kas tiek vērtēti kā kaitnieciski, izvērtēšana, ko veica "Uzvedības kodeksa" grupa un kura atcelšana tika plānota, tiek ierobežota ar īpašiem vai specifiskiem režīmiem. No otras puses, pamatojoties uz EKL 94. pantu, uz šo valsts tiesību aktu tuvināšanu attiecībā uz piemērojamo nodokļu likmi attiecas vienbalstības princips Padomes ietvaros. Taču pašlaik šajā sakarā netika veikts neviens pasākums, un tādi arī netiek plānoti tuvākajā nākotnē, kā to tiesas sedē norādīja dalībvalstis.

60. Tomēr, kā es jau minēju, kaitnieciskās sekas, ko rada nodokļu likmes, kas jāpiemēro sabiedrību ienākumiem, saskaņošanas neesamība, prasa politisku risinājumu un, manuprāt, neattaisno tiesību, kuras sniedz EKL 43. un 48. pants, kā to nosaka tiesu prakse, apšaubīšanu. Es uzskatu, ka fakts, ka sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir kāda dalībvalsts, dibina meitas sabiedrību Dublinas

38 — No "Uzvedības kodeksa" grupas ziņojuma ieriet, ka Komisija 1987. gadā deva piekrišanu Dublinas Starptautiskā finanšu pakalpojumu centra dibināšanai, lai arī tā uzskatīja, ka labvēlīgākas nodokļu likmes, kas tika noteiktas šī centra ietvaros, ir tāda palīdzība, kas pārkāpj Līguma noteikumus, un ka tā noslēdza vienošanos ar Īrijas varas iestādēm attiecībā uz šī režīma pastiprinātu nospiešanu.

Starptautiskajā finanšu pakalpojumu centrā ar atzītu mērķi gūt labumu no labvēlīgāka nodokļu režīma, pats par sevi nav brīvības veikt uzņēmējdarbību ļaunprātīga izmantošana.

61. Tagad es izpētišu, vai Apvienotās Karalistes tiesību akti par KĀS rada šķēršļus brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

B — Par šķēršļa brīvībai veikt uzņēmējdarbību pastāvēšanu

62. Vispirms ir jāatgādina, ka EKL 43. pants aizliedz ne tikai tādus ierobežojumus kādas dalībvalsts pilsoņu brīvībai veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, kurus nosaka uzņemošā dalībvalsts, bet arī tādus, ko var uzlikt izcelsmes valsts. Tādējādi saskaņā ar izveidoto tiesu praksi, pat ja tā redakcijā Līguma noteikumi, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, paredz nodrošināt uzņemošajā dalībvalstī režīmu, kāds attiecas uz tās pilsoņiem, tie arī iestājas pret to, ka izcelsmes valsts ierobežo uzņēmējdarbības veikšanu citā dalībvalstī tiem pilsoņiem vai sabiedrībām, kas ir izveidotas saskaņā ar tās tiesību aktiem³⁹. Šis šķēršļu attiecībā uz "izeju"

aizliegums attiecas arī uz nodokļu pasākumiem⁴⁰.

63. No tiesu prakses arī izriet, ka ierobežojumi, ko aizliedz EKL 43. pants, var ieņemt dažādas formas. Runa var būt par atklātu diskrimināciju pilsonības dēļ, vai attiecībā uz sabiedrībām — to juridiskās adreses dēļ. Tie var arī ieņemt "netiešās diskriminācijas" formu, proti, tie izriet no pasākumiem, kas nebalstās uz juridisko adresi, bet gan uz bez atšķirībām piemērojamiem nosacījumiem, kuru rezultāts ir nelabvēlīga attieksme pret citu valstu pilsoņiem, piemēram, nodokļu maksāšanas vieta⁴¹. Visbeidzot, nesēnā tiesu praksē Tiesa nepēta, vai minētais pasākums ir jāraksturo kā tieša vai netieša diskriminācija. Tiesa aprobežojās ar to, ka konstatēja atšķirības nodokļu režīmos, kas radīja neizdevīgu stāvokli uzņēmējam, kas izmantoja tiesības, kuras noteica EKL 43. pants, zaudējumiem, kas tādējādi to varēja atturēt no EKL 43. pantā noteikto tiesību izmantošanas⁴².

40 — Ierobežojumu, kas attiecas uz nodokļu pasākumiem, aizliegšana ir jau pirmo reizi izmantota iepriekš minētajā lietā *ICI* attiecībā uz Apvienotās Karalistes tiesību aktiem, kas pieļāva nodokļu samazinājumu sabiedrībām, kas atrodas šajā dalībvalstī, kas tikai vai galvenokārt kontrolē meitas sabiedrības, kas atrodas valsts teritorijā. Kopš šīs lietas tā jau tikusi izmantota vairākkārt [skat. it īpaši 1999. gada 18. novembra spriedumu lietā C-200/98 *X* un *Y* (*Recueil*, I-8261. lpp.) un iepriekš minēto spriedumu lietā *De Lasteyrie du Saillant*, kā arī tās nesēnās piemērošanas 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-471/04 *Keller Holding* (Krājums, I-2107. lpp.)].

41 — 1993. gada 13. jūlija spriedums lietā C-330/91 *Commerzbank* (*Recueil*, I-4017. lpp., 14. un 15. punkts).

42 — Skat., piemēram, 2000. gada 14. decembra spriedumu lietā C-141/99 *AMID* (*Recueil*, I-11619. lpp., 22. un 23. punkts); iepriekš minēto 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā *X* un *Y*, 36.–39. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Lankhorst-Hohorst*, 27.–32. punkts; 2003. gada 18. septembra spriedumu lietā C-168/01 *Bosal* (*Recueil*, I-9409. lpp., 27. punkts), kā arī iepriekš minētos spriedumus lietā *Marks & Spencer*, 32.–34. punkts, un lietā *Keller Holding*, 31.–35. punkts.

39 — Iepriekš minētie spriedumi lietā *Daily Mail and General Trust*, 16. punkts, un lietā *Marks & Spencer*, 31. punkts.

64. Pēdējais judikatūras elements, kas ir jāatgādina attiecībā uz valsts nodokļu režīmu izpēti un aprites brīvību, saistīts ar aizlieguma iespējamo attaisnojumu. Atklātā diskriminācija pilsonības dēļ nevar tikt attaisnota ar iemesliem, kas minēti EKL 46. panta 1. punktā attiecībā uz sabiedrisko kārtību, sabiedrības drošību un veselību. Tikai bez izšķirības piemērojamiem pasākumiem attaisnojums var būt primāras sabiedrības intereses, proti, iemesls, kas nav paredzēts šajos noteikumos, bet ko atzīst tiesu prakse kā tādu, kas īsteno leģitīmas intereses. Turklāt EKL 43. un 48. panta kontekstā sabiedrību juridiskā adrese kalpo par noteicošo saistībā ar dalībvalsts sabiedrisko kārtību, tāpat kā fizisko personu pilsonība⁴³. Tomēr tas, ka tiek konstatētas režīmu atšķirības, kas izrietēja no sabiedrību juridiskās adreses, neizslēdz to, ka šīs atšķirības var tikt attaisnotas ar primāru sabiedrības interešu apsvērumu⁴⁴.

65. Ņemot vērā šos apsvērumus, es izpētīšu, vai minētie tiesību akti rada šķērsli brīvībai veikt uzņēmējdarbību. Iesniedzējtiesa šajā

sakarā jautā, vai tiesību akti ir jāanalizē kā ierobežojums brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanai vai kā diskriminācija.

66. Pirmajā gadījumā tā jautā, vai iespējamība, ka *Cadbury* nemaksā lielāku nodokli kā tas, kāds būtu jāmaksā *CSTS* un *CSTI*, ja tās būtu dibinātas Apvienotajā Karalistē, vai arī fakts, ka zaudējumi, kādus cieta šīs ārvalstu meitas sabiedrības, nevarēja būt par nodokļu samazināšanas priekšmetu ienākumiem, kurus Apvienotajā Karalistē apliek ar nodokli, un vai šāda nodokļu samazināšana, kas būtu iespējama, ja šīs meitas sabiedrības būtu dibinātas šajā dalībvalstī, ietekmētu ierobežojumu pastāvēšanu.

67. Otrajā gadījumā tā jautā par salīdzinājumu, kāds būtu jāizmanto, lai noteiktu diskriminācijas esamību. Tādējādi tā jautā, vai *Cadbury* situācija ir jāsalīdzina ar sabiedrības, kas atrodas šajā dalībvalstī un kas ir dibinājusi meitas sabiedrību Apvienotajā Karalistē, situāciju, vai arī ar sabiedrības situāciju, kas atrodas šajā dalībvalstī un kas dibinājusi otrā līmeņa sabiedrību citā dalībvalstī, kurā nodokļu likme nav pietiekami labvēlīga, lai varētu piemērot tiesību aktus par KĀS.

68. Apvienotā Karaliste uzskata, ka apstrīdētie tiesību akti nerada diskriminējošu šķērsli brīvībai veikt uzņēmējdarbību. Tā

43 — Iepriekš minētais spriedums lietā *ICI*, 20. punkts un minētā judikatūra.

44 — Skat., piemēram, iepriekš minētos spriedumus lietās *ICI* attiecībā uz Apvienotās Karalistes tiesību aktiem, kas izriet no nodokļu samazināšanas piešķiršanas konsorciju sabiedrībām, kas atrodas šajā dalībvalstī, kas tikai vai galvenokārt kontrolē meitas sabiedrības, kuras atrodas valsts teritorijā (23. un 24. punkts), un lietā *Lankhorst-Hohorst* attiecībā uz Vācijas režīmu par procentu, ko pārskaita meitas sabiedrība mātes sabiedrībai, kas tiem tos paredz citiem mērķiem, aplikšanu ar nodokļiem neatkarīgi no tā, vai tas notiktu valsts teritorijā vai ārpus tās.

uzsver, ka, pirmkārt, *Cadbury* situācija ir jāsalīdzina tikai ar tādas rezidentes sabiedrības situāciju, kuras meitas sabiedrība ir dibināta valsts teritorijā. Tā norāda — un Dānijas, Vācijas, Francijas, Portugāles, Somijas un Zviedrijas valdības to atbalsta —, ka minētie tiesību akti nav diskriminējoši, jo nodoklis, kas tiktu uzlikts *Cadbury*, nav augstāks par to, kāds tiktu piemērots kopīgi sabiedrībai un tās meitas sabiedrībām, ja pēdējās no minētajām būtu dibinātas Apvienotajā Karalistē. Ekonomiskās sekas attiecībā uz *Cadbury* līdzekļiem abos šajos gadījumos būtu tādas pašas.

69. Kā uzskata dalībvalstis, tiesību aktiem par KĀS mērķis ir nodokļu neitralitāte, lai vispārējais nodokļu apjoms uz ekonomisko vienību, ko veido Lielbritānijas mātes sabiedrība un tās meitas sabiedrības, būtu identisks, neraugoties uz to, vai meitas sabiedrības ir dibinātas Apvienotajā Karalistē vai citā dalībvalstī.

70. Visbeidzot, Vācijas un Francijas valdības norāda, ka atšķirība režīmos, ko paredz minētie tiesību akti attiecībā uz meitas sabiedrību atrašanās vietu, var tikt objektīvi attaisnota ar atšķirību starp uzliekamo nodokļu likmēm, kādām ir pakļautas šīs meitas sabiedrības attiecīgajā valstī, kurā tās atrodas.

71. Es nepiekrītu šai analīzei šādu iemeslu dēļ.

72. Kā minēts, attiecīgie tiesību akti izveido īpašu režīmu, kas attiecas tikai uz sabiedrībām, kas atrodas un ir nodibinājušas meitas sabiedrību dalībvalstīs, kurās pastāv daudz zemāku nodokļu likme sabiedrību ienākumiem par to, kāda pastāv Apvienotajā Karalistē. Tiesību akti par KĀS nav piemērojami, ja meitas sabiedrība ir dibināta Apvienotajā Karalistē vai citā dalībvalstī, kuras nodokļu režīms neparedz šīs meitas sabiedrības ienākumus aplikt ar nodokli, kas būtu par trīs ceturtdaļām zemāks par to, ar kādu tiktu aplikti to ienākumi Apvienotajā Karalistē.

73. Minētie tiesību akti paredz, ka kontrolētās meitas sabiedrības gūtie ienākumi ir jāiekļauj mātes sabiedrības ar nodokli apliekamajos ienākumos.

74. Tādējādi tie rada neizdevīgu stāvokli mātes sabiedrībai, kurai tie ir piemērojami, salīdzinot, no vienas puses, kā sabiedrību, kas atrodas Apvienotajā Karalistē un ir dibinājusi meitas sabiedrību šajā dalībvalstī, un, no otras puses, sabiedrību, kas atrodas vienā dalībvalstī un dibinājusi meitas sabiedrību citā dalībvalstī, kurā pastāvošais nodokļu režīms nav pietiekami izdevīgs, lai ietilptu to piemērošanas laukā. Pirmajā gadījumā rezidentes sabiedrības meitas sabiedrības ienākumi netiek aplikti ar nodokli. Otrajā gadījumā rezidentes sabiedrības ārvalstu meitas sabiedrības gūtie ienākumi netiek aplikti ar nodokli to gūšanas brīdī. Tas notiek tikai tad, kad šie ienākumi tai tiek izmaksāti dividenžu veidā.

75. Tādējādi mēs sastopamies ar tādu nodokļu režīmu, kas rada neizdevīgu stāvokli tādām sabiedrībām kā *Cadbury*, kas ir dibinājušas savas meitas sabiedrības Īrijā, Dublinas Starptautiskajā finanšu pakalpojumu centrā, un šāds režīms var atturēt sabiedrību izmantot tur tās tiesības uzņēmējdarbības veikšanai.

76. Apstākļi, saskaņā ar kuru nodoklis, kas tika pieprasīts *Cadbury*, nepārsniedza kopējo nodokļa apjomu, kādu būtu maksājusi ekonomiskā vienība, ko veido mātes sabiedrība un tās meitas sabiedrības, ja pēdējās no minētajām atrastos Apvienotajā Karalistē, neliek apšaubīt šo analīzi. Īstenībā šis apstākļi nemazina nevienlīdzīgo attieksmi pret mātes sabiedrībām.

77. Bet, pat ja uzskatītu, ka apstrīdētie tiesību akti būtu fiskāli neitrāli attiecībā uz tūri iekšēju situāciju, tas neliktu apšaubīt nevienlīdzīgas attieksmes pastāvēšanu un *Cadbury* neizdevīgo situāciju salīdzinājumā ar tādās sabiedrības situāciju, kas dibinājusi meitas sabiedrību citā dalībvalstī, kuras nodokļu režīms ir mazāk labvēlīgs nekā tas, kāds pastāv Dublinas Starptautiskajā finanšu pakalpojumu centrā.

78. Pretēji tam, kā uzskata Apvienotā Karaliste, es nesaprotu, kāpēc *Cadbury* situācija nevarētu tikt salīdzināta ar šādas sabiedrības situāciju. Es uzskatu, ka šādu tiesību aktu saderīguma ar Kopienas tiesībām novērtē-

jums ļautu tos izskatīt, ņemot vērā visas to sekas. Ir noteikts, ka diskriminācija nozīmē dažādu noteikumu piemērošanu salīdzināmām situācijām, vai arī viena un tā paša noteikuma piemērošanu dažādās situācijās⁴⁵. Vienīgais jautājums, uz ko jāatbild, lai noteiktu, vai dažādā pieeja situācijām ir diskriminācija, ir jautājums par to, vai šīs divas situācijas ir salīdzināmas. Es uzskatu, ka tā tas ir attiecībā uz situācijām, kādās atrodas *Cadbury* un rezidente sabiedrība, kas dibinājusi meitas sabiedrību citā dalībvalstī, kurā nodokļu režīms ir mazāk labvēlīgs nekā tas, kāds pastāv Dublinas Starptautiskajā finanšu pakalpojumu centrā, jo abos gadījumos sabiedrība, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, ir dibinājusi meitas sabiedrību citā dalībvalstī.

79. Pretēji manai analīzei — tiek uzskatīts, ka nodokļu, ar ko apliekami sabiedrības ienākumi, likmju atšķirība Eiropas Savienības ietvaros ir objektīva situāciju atšķirība, kas attaisno dažādo attieksmi, ko nosaka minētie tiesību akti.

80. Ja šī tēze tiktu ņemta vērā, tas nozīmētu atzīt, ka dalībvalsts ir tiesīga, nepārkāpjot Līguma noteikumus, izvēlēties citas dalībvalstis, kurās valsts sabiedrības drīkstētu dibināt meitas sabiedrības, gūstot labumu no no-

45 — 1999. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland (Recueil, I-2651. lpp., 26. punkts un tajā minētā judikatūra)*.

dokļu režīma, kāds pastāv uzņemošajā valstī. Tomēr, kā uzskata prasītājas un Īrija, šāds risinājums skaidri novestu pie rezultāta, kas būtu pretrunā “vienotā tirgus” jēdzienam.

81. Kā tika minēts, nodokļu, ar ko ir apliekami sabiedrību ienākumi, likmes noteikšana ietilpst katras dalībvalsts suverēnajā kompetencē, un EKL 43. un 48. pants saskaņā ar pēdējo no pantiem piešķir katrai sabiedrībai tiesības dibināt savu meitas sabiedrību pēc savas izvēles Eiropas Savienības teritorijā. Dalībvalsts nedrīkst pret rezidentēm sabiedrībām, kas dibina meitas sabiedrības citās dalībvalstīs, attiekties atšķirīgi atkarībā no nodokļu likmes, kāda pastāv uzņemošajā valstī.

83. Atšķirīgā attieksme, ko paredz Apvienotās Karalistes tiesību akti par KĀS atkarībā no nodokļu likmes dibināšanas dalībvalstī, manuprāt, ir pietiekama, lai šo režīmu analizētu kā tādu, kas rada šķēršļus brīvībai veikt uzņēmējdarbību un lai Tiesas kontrolē nodotu jautājumu par to saderīgumu ar līguma noteikumiem.

84. Tagad es pārbaudīšu, vai šis šķērslis ir attaisnojams.

C — Par pamatojumu, kas balstīts uz cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas

82. Šis risinājums arī būtu pretrunā pozīcijai, kādu ieņēma Tiesa iepriekš minētajās lietās *Eurowings Luftverkehr* un *Barbier*, kurās tā sprieda, ka zems nodokļu līmenis, kas pastāv dalībvalstī, nevar attaisnot neizdevīgu nodokļu režīmu, ko sniedz cita dalībvalsts⁴⁶, un ka Kopienas pilsonim nevar tikt liegta iespēja izmantot Līguma noteikumus tāpēc, ka viņš gūst labumu no nodokļu priekšrocībām, ko tiesiski piedāvā spēkā esošie normatīvie akti dalībvalstī, kurā viņš neatrodas⁴⁷.

85. No lietas materiāliem arī izriet, ka Apvienotās Karalistes tiesību akti par KĀS tika pieņemti, lai cīnītos pret specifiska rakstura izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ko veic ar Apvienotajā Karalistē gūtu ienākumu mākslīgas novirzīšanas palīdzību. Kā uzskata šī dalībvalsts, runa ir par cīņu pret tādu ienākumu novirzīšanu, kurus gūst rezidente sabiedrība, dibinot meitas sabiedrību valstī, kurā ir zema nodokļu likme, un veicot darījumus grupas iekšienē, kuru galvenais mērķis ir nodot savus ienākumus šai meitas sabiedrībai. Iesniedzējtiesa jautā, vai valsts tiesību normas var tikt pamatotas ar šādu mērķi.

46 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Eurowings Luftverkehr*, 44. punkts.

47 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Barbier*, 71. punkts.

86. Cīņa pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas ir viens no primāriem sabiedrības interešu apsvērumiem, kas var attaisnot šķērslī aprites brīvībām. To Tiesa ir atzinusi vairākās lietās, uzņemoties izpētīt, vai aizliegums brīvībai veikt uzņēmējdarbību, ko rada attiecīgie tiesību akti, varētu tikt attaisnots ar šādu pamatojumu⁴⁸. Es arī norādīju, ka iepriekš minētajā lietā *ICI* tā ir veikusi tādu izpēti attiecībā uz Apvienotās Karalistes tiesību aktiem, kuros tika izmantots kontrolētās meitas sabiedrības atrašanās vietas kritērijs, lai radītu atšķirīgu nodokļu režīmu no tā, kas paredzēts šajā dalībvalstī dibinātām konsorcija sabiedrībām.

87. Tomēr iespējama, ka šāds pamatojums tiktu pieņemts, ir ļoti ierobežota. Tādējādi, pamatojoties uz formulējumu, kas bieži tiek izmantots tiesu praksē, šķērslis aprites brīvībai, ko garantē Līgums, var tikt pamatots arī cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas tikai tad, ja minēto tiesību aktu īpašais mērķis ir nepiešķirt nodokļu priekšrocības pilnīgi maksīgām struktūrām, kuru mērķis būtu izvairīties no valsts likuma⁴⁹.

88. Šādi formulēta prasība, kura pārņem "tiesību ļaunprātīgas izmantošanas" formulējumu⁵⁰, var tikt saprasta kā vēlēšanās izvairīties no tā, ka cīņa pret izvairīšanos no

nodokļu maksāšanas kalpo par pamatu protekcionisma attieksmei. Kopienu tiesību piemērošana var tikt noraidīta tikai tad, ja attiecīgā sabiedrība tās izmanto ļaunprātīgi, jo tā ir izveidojusi maksīgā struktūras, lai izvairītos no nodokļa.

89. Tāpēc Tiesa noraidīja to, ka valsts ierobežojošs pasākums varētu tikt attaisnots ar cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ja tiesību akti attiecas uz situāciju, kas raksturota pārāk vispārēji. Tādējādi, kā uzskata Tiesa, lai piemērotu šo pamatojumu, apstrīdētie valsts tiesību akti nedrīkst attiekties "vispārējā veidā uz visām situācijām, kādās tiek veidotas lielākā daļa meitas sabiedrību ārpus Apvienotās Karalistes jebkādu iemeslu dēļ"⁵¹, ne arī "vispārējā veidā uz visām situācijām, kad jebkādu iemeslu dēļ zaudējumu cesija tiktu īstenota par labu sabiedrībai, kas izveidota saskaņā ar tās dalībvalsts tiesību aktiem, kurā cedējošajam ir līdzdalība, vai par labu meitas sabiedrībai, ko šāda sabiedrība dibinājusi Zviedrijas Karalistē"⁵².

90. Tie arī nedrīkst attiekties "vispārējā veidā uz visām situācijām, kad mātes sabiedrības mītne jebkādu iemeslu dēļ atrodas ārpus Vācijas Federatīvās Republikas"⁵³, ne arī "vispārējā veidā uz visām situācijām, kādās

48 — Iepriekš minētais spriedums lietā *ICI*, 26. punkts; 2002. gada 21. novembra spriedums lietā *X un Y*, 60. un 61. punkts; *Lankhorst-Hohorst*, 37. punkts, un *De Lasteyrie du Saillant*, 50. punkts.

49 — *Idem*.

50 — Skat. it īpaši 2000. gada 14. decembra spriedumu lietā *C-110/99 Emsland-Stärke (Recueil, I-11569. lpp., 56. punkts)*.

51 — Iepriekš minētais spriedums lietā *ICI*, 26. punkts.

52 — Iepriekš minētais 2002. gada 21. novembra spriedums lietā *X un Y*, 61. punkts.

53 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Lankhorst-Hohorst*, 37. punkts.

nodokļu maksātājs, kam ir ievērojama līdzdalība sabiedrībā, kura tiek aplikta ar sabiedrību ienākuma nodokli, savu juridisko adresi jebkādu iemeslu dēļ pārceļ ārpus Francijas”⁵⁴.

91. Taču valsts tiesas atkarībā no situācijas, pamatojoties uz objektīviem elementiem, var ņemt vērā attiecīgo personu ļaunprātīgo un krāpniecisko izturēšanos un neļaut viņiem izmantot Kopienas tiesības⁵⁵.

92. No tā izriet, ka, lai attaisnotu cīņu pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, valsts tiesību akti nedrīkst paredzēt situācijas, kuras raksturo vispārēji aspekti, bet tiem ir jāļauj valsts tiesnesim atkarībā no situācijas atteikt noteiktiem nodokļu maksātājiem vai noteiktām sabiedrībām, kas veikušas mākslīgas darbības ar mērķi izvairīties no nodokļa, izmantot Kopienas tiesību sniegtās priekšrocības.

93. Iepriekš minētajā lietā *Marks & Spencer* Tiesa, cik man zināms, pirmo reizi plašāk piemēroja attaisnojumu, kas izriet no cīņas pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Šī piemērošana notika īpašā kontekstā attiecībā uz Apvienotās Karalistes tiesību aktiem par

“nodokļu samazināšanu grupai”. Saskaņā ar šiem tiesību aktiem vienas grupas sabiedrības, kas atrodas Apvienotajā Karalistē, var savstarpēji veikt savu ienākumu un savu zaudējumu kompensāciju. Tomēr šī iespēja tika liegta rezidentei mātes sabiedrībai par zaudējumiem, ko cieta tās meitas sabiedrības, kas tika dibinātas citā dalībvalstī. Šī atšķirīgā attieksme pret meitas sabiedrībām atkarībā no to atrašanās vietas tika paredzami uzskatīta par šķērslī brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

94. Tika minēti trīs motīvi, lai apstiprinātu apšaubīto dažādo attieksmi. Pirmkārt, tika uzskatīts, ka ienākumi un zaudējumi bija jāskata simetriski vienas un tās pašas nodokļu sistēmas ietvaros, lai saglabātu līdzsvarotu nodokļa uzlikšanas varas sadalījumu dalībvalstu starpā. Otrkārt, runa ir par izvairīšanos no tā, ka šie zaudējumi tiktu ņemti vērā divreiz. Trešais izvīrītais motīvs paredzēja apkarot izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risku.

54 — Iepriekš minētais spriedums lietā *De Lasteyrie du Saillant*, 50. punkts.

55 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Centros*, 25. punkts, un 2002. gada 21. novembra spriedums lietā *X un Y*, 42. punkts.

95. Tiesas veiktā pamatojumu izpēte noveda pie elementiem, kas man šķiet šai lietai atbilstoši. Es tagad atgādināšu to saturu.

96. Runājot par pirmo pamatojumu, Tiesa atgādināja savu pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru nodokļu parāda samazināšana nav atzīstama par primāru sabiedrības interešu apsvērumu, uz kuru var atsaukties, lai attaisnotu pasākumu, kas principā ir pret-runā kādai pamatbrīvībai⁵⁶.

97. Tā tomēr sniedza šādu precizējumu. Tā piebilda, ka kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm nodokļu aplikšanas jomā saglabāšana var radīt nepieciešamību pēc tā, ka vienā no šīm dalībvalstīm dibinātu sabiedrību ekonomiska rakstura darbībām ir jāpiemēro tikai šīs valsts nodokļu tiesību normas gan attiecībā uz ienākumiem, gan arī uz zaudējumiem. Kā uzskata Tiesa, "sabiedrībām paredzot alternatīvu izvēlēties, vai savus zaudējumus ņemt vērā tajā valstī, kur tās dibinātas, vai arī citā dalībvalstī, ievērojami tiktu apdraudēta kompetenču sabalansētā sadale starp dalībvalstīm nodokļu aplikšanas jomā, tādējādi radot situāciju, ka pirmajā dalībvalstī nodokļu apmērs pieaugtu, bet otrajā — samazinātos atbilstoši novirzītajiem zaudējumiem"⁵⁷.

98. Kas attiecas uz risku, ka zaudējumi tiek ņemti vērā divreiz, Tiesa norāda, ka dalībvalstīm ir jābūt spējīgām to nepieļaut.⁵⁸

99. Visbeidzot, attiecībā uz izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risku, Tiesa atzīst, ka iespēja novirzīt nerezidentes sabiedrības zaudējumus uz rezidenti sabiedrību ietver risku, ka sabiedrību grupas ietvaros zaudējumus novirzīs uz tādās dalībvalstīs dibinātām sabiedrībām, kas piemēro visaugstāko nodokļa likmi un kurās tā rezultātā zaudējumu vērtībai nodokļu kontekstā ir vislielākā nozīme. Tā norāda, ka, neattiecinot nodokļu samazināšanu grupai uz nerezidenšu meitas sabiedrību ciestajiem zaudējumiem, tiek radīts šķērslis šādai praksei, ko ietekmētu vērā ņemamas atšķirības starp nodokļu likmēm, ko piemēro dažādās dalībvalstīs⁵⁹.

100. Tiesa uzskatīja, ņemot vērā visus šos trīs motīvus, ka attiecīgajiem ierobežojumiem bija tiesisks mērķis un ka tie bija piemēroti tā sasniegšanai. Tad tā analizēja to samērīgumu un noteica, kādos apstākļos tos varēja attaisnot.

101. No šīs argumentācijas es varu izsecināt divus apsvērumus, kas ir šai lietai atbilstoši.

56 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 44. punkts.

57 — Turpat, 45. un 46. punkts.

58 — Turpat, 47. un 48. punkts.

59 — Turpat, 49. un 50. punkts.

102. Pirmais no tiem attiecas uz faktu, ka aprites brīvības, ko nodrošina Līgums, neparedz atļaut sabiedrībām novirzīt savus ienākumus vai zaudējumus no vienas dalībvalsts uz otru, kā vien tām tik. Citiem vārdiem sakot, Tiesa apstiprina, ka šo noteikumu mērķis nav apšaubīt dalībvalstu nodokļu aplikšanas varas sadali, ne arī to tiesības aplikēt ar nodokli saimnieciskās darbības, kas tiek veiktas to teritorijā. Dalībvalstis drīkst vērsties pret šādu novirzīšanu, kas paredz gūt labumu no nodokļu likmju, kas tiek piemērotas, aplikot ar nodokli gūtos ienākumus, atšķirībā.

103. Otrais apsvēruma, kas izriet no iepriekš minētā sprieduma lietā *Marks & Spencer*, saistīts ar faktu, ka pirmais apsvēruma nedrīkst likt apšaubīt EKL 43. un 48. panta piemērojamību, ko es apskatīju analīzes pirmajā daļā. Minētā sprieduma 44. punktā Tiesa apstiprina savu pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru nodokļu parāda samazināšana nav primārs sabiedrības interešu apsvēruma, kas attaisnotu ar Līgumu garantēto brīvību ierobežojumus. Dalībvalsts, kurā atrodas mātes sabiedrība, nedrīkst radīt šķēršļus tam, ka šī sabiedrība dibina meitas sabiedrību citā dalībvalstī, aizbildinoties ar to, ka, piemēram, tur veiktās meitas sabiedrības darbības varētu tikt veiktas arī tās teritorijā un ietilpt tās nodokļu suverenitātes jomā.

104. Jautājums par to, vai un kādā mērā darījumi starp KĀS un tās mātes sabiedrību, kuru mērķis ir samazināt ar nodokli aplikamos ienākumus, ir izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, liek meklēt pareizo līdzsvaru starp šiem principiem.

105. Šāda izpēte, manuprāt, izdarāma, izejot no kritērija, kas ņemts vērā, izvērtējot, vai runa ir par ļaunprātīgas izmantošanas prakses pastāvēšanu, proti, aplūkojot, vai apgalvotais Kopienas tiesību noteikumu mērķis ir sasniegts⁶⁰. Runa ir par tā izvērtēšanu, vai KĀS dibināšana valstī, kurā ir zems nodokļu līmenis, un tās veiktie darījumi, kuru rezultāts ir mātes sabiedrības nodokļu samazināšana mātes sabiedrības izcelsmes valstī, norāda uz darbībām, kas ietilpst brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķu ietvaros.

106. Es norādīju, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību jēdziens EKL 43. un turpmāko pantu izpratnē ietver efektīvas saimnieciskās darbības veikšanu uzņemošajā valstī. Ja meitas sabiedrība reāli veic šādas darbības šajā valstī un tā ietvaros tā mātes sabiedrībai sniedz reālus un efektīvus pakalpojumus, es neuz-

60 — 1996. gada 2. maija spriedums lietā C-206/94 *Paletta* (*Recueil*, I-2357. lpp., 25. punkts), 2000. gada 23. marta spriedums lietā C-373/97 *Diamantis* (*Recueil*, I-1705. lpp., 34. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā *Ensland-Stärke*, 52. punkts.

skatu, ka šī situācija būtu jāanalizē kā tāda, kas pati par sevi nozīmē krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas pat tad, ja šo pakalpojumu apmaksāšana nozīmē mātes sabiedrības apliekamo ienākumu apmēra samazināšanu izcelsmes valstī.

107. Ņemot vērā brīvības veikt uzņēmējdarbību principu, ja meitas sabiedrība veic reālas saimnieciskas darbības uzņemošajā valstī, nepastāv atšķirības starp pakalpojumu sniegšanu trešām personām un šo pašu pakalpojumu sniegšanu sabiedrībām, kas pieder tai pašai grupai, kurai pieder meitas sabiedrība.

108. Turklāt meitas sabiedrības pakalpojumu sniegšana tās mātes sabiedrībai ir saimnieciska darbība, kas tiek veikta ar darījumu palīdzību starp nodalitām juridiskām personām. Apstākļi, ka šīs sabiedrības ir saistītas, nav šķērslis tam, ka šo darījumu summa tiek noteikta normālos konkurences apstākļos⁶¹. Izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risks nav salīdzināms ar to, kāds tiktu

radīts, ja ārzemju meitas sabiedrība novirzītu zaudējumus rezidentei mātes sabiedrībai, kā tas redzams iepriekš minētajā lietā *Marks & Spencer*, jo šāds zaudējumu novirzījums tiktu realizēts ar parastu grāmatvedības darbību palīdzību. Darījumi starp KĀS un tās mātes sabiedrību, kuru rezultātā tiek samazināts pēdējās minētās sabiedrības ar nodokli apliekamo ienākumu apjoms, var tikt uzskatīti par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas tikai tad, ja šīs meitas sabiedrības dibināšana un darījumi, saskaņā ar iepriekš minēto tiesu praksi, ir pilnīgi mākslīgas struktūras, kuru mērķis ir apiet valsts likumu.

109. Tāpat arī fakts, ka sabiedrība citā dalībvalstī, kurā ir zems nodokļu līmenis, veic noteiktas darbības grupas labā un ka tā tādā veidā cenšas samazināt vispārējo nodokļu likmi, kas tiek piemērota minētajai grupai, manuprāt, pats par sevi nav ļaunprātīga prakse. Šādā gadījumā, ja meitas sabiedrība, kas atbild par šiem pakalpojumiem grupas ietvaros, veic reālu ekonomisku darbību uzņemošajā valstī, kuras nodokļu suverenitāte uz to attiecas, netiek pārkāptas dalībvalstu nodokļu aplikšanas varas teritoriālais sadalījums. Īstenībā aplikamās peļņas zaudējums, kas ir jūtams izcelsmes valsts līmenī, ir saimnieciskās aktivitātes, kas tika veikta uzņemošajā valstī un tur arī aplikta ar nodokli, rezultāts.

61 — Šāda veida darījumi grupu ietvaros kalpoja par pamatu ESAO principu, kas piemērojami darījuma summai, izstrādāšanai, kuri paredz to, kādā veidā šādu darījumu summu aprēķina valsts pārvaldes iestādes, lai pareizi novērtētu katras valsts nodokļus un izvairītos no dubultas aplikšanas ar nodokli (skat., piemēram, ESAO projektu par kaitniecisku rīcību attiecībā uz nodokļiem — Norādījumi par 1998. gada ziņojuma piemērošanu labvēlīgiem nodokļu režīmiem, 30. un turpmākās lapas, pieejams tīmekļa vietnē: <http://www.oecd.org/dataoecd/60/31/30901141.pdf>).

110. No tā es varu secināt, ka pilnīgi mākslīgas struktūras, kuras mērķis ir izmantot valsts nodokļu likumu mātes sabiedrības attiecību ietvaros ar tās KĀS, pastāvēšanas izvērtēšana jāīsteno, izpētot katrā konkrētajā gadījumā filiāles reālas dibināšanas apstākļus uzņemošajā valstī un tajā veikto darījumu saturu attiecībā uz mātes sabiedrības sniegtiem pakalpojumiem, samaksa par kuriem radījusi to nodokļu samazināšanu, kas tai jāmaksā izcelsmes valstī.

111. Apvienotā Karaliste un Komisija šajā sakarā minēja trīs kritērijus, kas man šķita atbilstoši. Runa ir, pirmkārt, par meitas sabiedrības fizisko esamību uzņemošajā valstī, otrkārt, par meitas sabiedrības veikto darbību reālo saturu un, visbeidzot, par šo darbību ekonomisko vērtību attiecībā uz mātes sabiedrību un visu grupu.

112. Pirmais no šiem kritērijiem attiecas uz filiāles reālu pastāvēšanu uzņemošajā valstī. Ir jāizpēta, vai meitas sabiedrībai ir savas telpas, personāls un nepieciešamais aprīkojums, lai sniegtu pakalpojumus, kurus tā sniedz mātes sabiedrībai un kuru rezultāts ir izcelsmes valstī maksājamo nodokļu samazinājums. Ja tā nav, šo pakalpojumu sasaiste ar minētās valsts nodokļu suverenitāti izrādītos

pilnīgi mākslīga struktūra, kuras mērķis ir izvairīties no nodokļa.

113. Otrais no šiem kritērijiem attiecas uz pakalpojumu, ko sniegusi meitas sabiedrība, realitāti. Šajā gadījumā ir jāizpēta meitas sabiedrības personāla kompetence attiecībā uz sniegtajiem pakalpojumiem, kā arī lēmumu pieņemšanas līmenis, sniedzot šos pakalpojumus. Ja, piemēram, izrādās, ka meitas sabiedrība ir tikai vienkāršs izpildorgāns, jo lēmumi, kas nepieciešami pakalpojumu, par kuriem tai maksā, izpildīšanai, tiek pieņemti citā līmenī, ir pamats uzskatīt, ka šo pakalpojumu saistība ar uzņemošās valsts nodokļu suverenitāti ir mākslīga.

114. Trešais kritērijs, kas attiecas uz meitas sabiedrības darbības pievienoto vērtību, neapšaubāmi ir sarežģītāks, ja tās sniegtie pakalpojumi sakrīt ar reālajām darbībām uzņemošajā valstī. Šis kritērijs man tomēr šķiet atbilstošs tiktāl, ciktāl tas ļauj ņemt vērā objektīvo situāciju, kādā meitas sabiedrības sniegtajiem pakalpojumiem nepiemīt nekāda ekonomiskā interese attiecībā pret mātes sabiedrības darbību. Tādā gadījumā, manuprāt, ir jāatzīst, ka tās ir pilnīgi mākslīgas struktūras, jo mātes sabiedrības veiktajai samaksai par attiecīgajiem pakalpojumiem nav ekvivalenta. Šādu pakalpojumu apmak-

sāšana varētu tikt uzskatīta par vienkāršu mātes sabiedrības ienākumu nodošanu meitas sabiedrībai.

115. Savukārt, tāpat kā Komisija un pretēji Apvienotās Karalistes uzskatiem, es uzskatu, ka meitas sabiedrības dibināšanas un valsts izvēles iemesls atkarībā no tajā pastāvošā nodokļu režīma var izrādīties atbilstošs kritērijs. Citiem vārdiem sakot, pilnīgi mākslīgas struktūras pastāvēšanu nevar konstatēt no mātes sabiedrības nolūka saņemt nodokļu atvieglojumus izcelsmes valstī.

116. Kā jau es minēju, subjektīvie iemesli, kāpēc uzņēmējs izmantoja pārvietošanās tiesības, ko tam sniedz Līgums, neļauj apšaubīt aizsardzību, ko viņam dod šīs tiesības, sākot no brīža, kad to mērķis tiek sasniegts. Tādā gadījumā fakts, ka mātes sabiedrība ir nolēmusi pārvietot noteiktus pakalpojumus, kas ir nepieciešami tās darbības uzturēšanai, uz valsti, kurā ir zems nodokļu līmenis, ar mērķi mazināt nodokļu slogu, nav atbilstīgs elements, lai konstatētu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

117. Pilnīgi mākslīgas struktūras, kuras mērķis ir izvairīties no valsts nodokļu likuma, pastāvēšana var tikt noteikta tikai uz objektīvu faktu pamata.

118. Ja es atsaucos uz Tiesas judikatūru attiecībā uz jēdzienu "tiesību ļaunprātīga izmantošana", es nonāku pie tā paša secinājuma. Pamatojoties uz šo judikatūru, ļaunprātīgas prakses pastāvēšana ir jānosaka, pamatojoties uz objektīviem elementiem⁶². Kā Tiesa nesen nosprieda iepriekš minētajās lietās *Halifax* u.c., lai pierādītu šādu praksi, ir jākonstatē, pamatojoties uz "objektīvo elementu kopumu", ka attiecīgo darbību mērķis ir nodokļu priekšrocību gūšana, kā piešķiršana būtu pretrunā šo tiesību aktu mērķim⁶³.

119. Kompetentās valsts varas iestādes, kurām jāuzņemas konstatēšana, tādējādi netiek aicinātas, kāds ir pušu subjektīvais mērķis, ko būtu grūti pierādīt un kas būtu tiesiskās nedrošības avots. Tām ir jāpamatojas uz tādiem elementiem kā slepena noruna starp eksportētāju un importētāju⁶⁴, vai attiecīgo

62 — Skatīt iepriekš minēto spriedumu lietā *Emsland-Stärke*, 52. un 53. punkts, un ģenerālvokāta izvirzīto kritēriju analīzi secinājumos lietā *C-255/02 Halifax* u.c., kurā spriedums pieņemts 2006. gada 21. februārī (Krājums, I-1609. lpp.).

63 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Halifax* u.c., 74. un 75. punkts.

64 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Emsland-Stärke*, 53. punkts. *Emsland-Stärke* eksportēja savas preces uz trešām valstīm, no kurienes tās tika pārsūtītas uz Kopienu, maksājot attiecīgās importa nodevas, kuru likme bija zemāka par eksporta kompensācijām, kas bija piešķirtas eksportētājam. Jautājums bija par to, vai šajā gadījumā eksportētājs varēja pretendēt uz eksporta kompensācijām.

darījumu mākslīgais raksturs, kā arī juridiskās, ekonomiskās un/vai personiskās saistības starp uzņēmējiem, kas ir iesaistīti nodokļu sloga samazināšanas plānā⁶⁵.

120. Ja es piemēroju šo analīzi šīs lietas ietvaros, es konstatēju objektīvos kritērijus, ko min Apvienotā Karaliste un Komisija. Mēs saskaramies ar situāciju, kurā rezidente sabiedrība ir dibinājusi meitas sabiedrību savā kontrolē dalībvalstī, kurā nodokļu režīms ir labvēlīgāks nekā izcelsmes valstī, un ar šo meitas sabiedrību ir veikusi darījumus, kuru mērķis ir samazināt tās maksājamo nodokļu apmēru minētajā valstī.

121. Šādā gadījumā pierādīšana, ka šīs meitas sabiedrības dibināšanai un apšaubītajiem darījumiem vienīgais mērķis ir iegūt nodokļu samazinājumu, kas ir pretēji brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķim, kā jau es minēju, ir veicama, aplūkojot meitas sabiedrības dibi-

nāšanas uzņemošajā valstī faktus un minēto darījumu saturu, un nav vajadzības pamatoties uz iesaistīto personu subjektīvo motivāciju vai nodomiem.

122. Ņemot vērā šos apsvērumus, es izpētīšu, vai Apvienotās Karalistes tiesību akti par KĀS ir piemēroti, lai vērstos pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un vai tie nepārsniedz šo mērķi⁶⁶.

123. Minēto tiesību aktu mērķis, kā jau es norādīju, ir cīnīties pret ienākumu nodošanu, ko veic sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir Apvienotajā Karalistē, kas dibinot meitas sabiedrību valstī, kurā ir zemāks nodokļu līmenis un veicot darījumus grupas iekšienē, kuru galvenais mērķis ir nodot šos ienākumus šai meitas sabiedrībai.

124. Pārņemtais rīcības veids paredz samazināt apliekamo ienākumu apmēru, maksājot meitas sabiedrībai par pakalpojumiem, rēķinoties ar to, ka tās ienākumi tiks aplikti uzņemošajā valstī ar nodokli, kas ir zemāks par to, kāds pastāv izcelsmes valstī.

65 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Halifax* u.c., 81. punkts. Šajā lietā runa ir par nodokļu maksātāju darbībām, veicot atbrīvojošas darbības, kas nevarēja, vismaz daļēji, atskaitīt PVN, kas samaksāts mītnu būvniecības ietvaros. Šīs darbības paredzēja nodot uzbūvētās ēkas nomas līgumu vienībai, kas atradās viņu kontrolē un kura bija tiesīga izvēlēties šīs ēkas ires aplikšanu ar nodokli un tādējādi atskaitīt visu samaksāto PVN no būvniecības izdevumiem.

66 — 1997. gada 15. maija spriedums lietā C-250/95 *Futura Participations un Singer* (*Recueil*, I-2471. lpp., 26. punkts), kā arī iepriekš minētais 2002. gada 21. novembra spriedums lietās X un Y, 49. punkts, un *De Lasteyrie du Saillant*, 49. punkts.

125. Iekļaujot ienākumus, ko guvusi KĀS, mātes sabiedrības ar nodokli apliekamajos ienākumos, strīdīgie tiesību akti neapšaubāmi atceļ šāda darījuma sekas. Šie tiesību akti ir piemēroti, lai garantētu mērķa, kura dēļ tie bija pieņemti, sasniegšanu.

126. Tagad ir jāpārbauda, vai tie nepārsniedz šī mērķa sasniegšanai nepieciešamo.

127. Apvienotās Karalistes tiesību akti par KĀS, kā es jau norādīju, ir piemērojami tad, ja rezidentes mātes sabiedrības meitas sabiedrība, kuru tā kontrolē, tiek dibināta valstī, kurā tās ienākumi tiek aplikti ar nodokli, kas ir zemāks nekā trīs ceturtdaļas no nodokļa, kāds tiktu uzlikts Apvienotajā Karalistē.

128. Šie tiesību akti arī paredz piecus izņēmumus, kad tie netiek piemēroti. Kā minēts iepriekš, šie izņēmumi ir piemērojami, ja meitas sabiedrība novirza lielu savu ienākumu daļu mātes sabiedrībai vai ja tā veic noteiktas darbības, it īpaši komerciālas darbības, vai arī ja tā ievēro "publiskas kotēšanas nosacījumu", vai arī ja KĀS ar

nodokli apliekamie ienākumi nepārsniedz noteiktu apjomu. Ja neviens no šiem pirmajiem četriem priekšnosacījumiem netiek izpildīts, tiesību akti par KĀS netiek piemēroti tikai tad, ja rezidente sabiedrība izpilda "motīvu testu".

129. Šis tests ietver divus vienlaikus pildāmus priekšnosacījumus, no kuriem pirmais atteicas uz darījumiem, kas tiek veikti starp KĀS un mātes sabiedrību, un otrs — uz meitas sabiedrības dibināšanu.

130. Pirmkārt, ja darījumi, kas atspoguļojas meitas sabiedrības ienākumos, rada nodokļa samazinājumu, kāds būtu bijis jāmaksā Apvienotajā Karalistē, ja šie darījumi netiktu veikti, un ja šis samazinājums pārsniedz noteiktu likmi, tad nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka nodokļa samazinājums Apvienotajā Karalistē nav galvenais vai viens no galvenajiem šo darījumu mērķiem.

131. Otrkārt, nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka galvenais vai viens no galvenajiem iemesliem tam, ka pastāv meitas sabiedrība, nav nodokļu samazinājuma iegūšana Apvienotajā Karalistē, izmantojot ienākumu novirzīšanu uz šo dalībvalsti.

132. Ir arī vairākas valstis, kurās, pastāvot noteiktiem nosacījumiem, netiek piemēroti tiesību akti par KĀS.

133. Visbeidzot, ir jāatgādina, ka Apvienotās Karalistes tiesību akti par KĀS paredz meitas sabiedrības uzņemošajā valstī samaksāto nodokļu ieskaitīšanas sistēmu, lai šie ienākumi to piedēvēšanas mātes sabiedrībai rezultātā netiktu aplikti ar dubultu nodokli.

134. Īrija uzskata, ka mērķis, kāds ir minētajiem tiesību aktiem, varētu tikt sasniegts, veicot mazāk ierobežojošus pasākumus, piemēram, informācijas apmaiņas ceļā Direktīvas 77/799 ietvaros. Tā arī atzīmē, ka šāda apmaiņa var tikt veikta 1976. gada 2. jūnijā starp Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti un Īriju noslēgtā liguma par nodokļu dubultas uzlikšanas un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas attiecībā uz ienākumu un kapitāla peļņas aplikšanu ar nodokli novēršanu ietvaros. Tā uzskata, ka minēto tiesību aktu piemērošana rada nozīmīgu neproporcionālu slogu mātes sabiedrībām, kas atrodas Apvienotajā Karalistē un kurām ir meitas sabiedrība Īrijā.

135. Mani šis Īrijas vērtējums īsti nepārliecina. Taisnība, ka informācijas apmaiņa Direktīvas 77/799 ietvaros ļauj cīnīties pret

izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un ka uz šo direktīvu Tiesa ir atsaukusies kā uz tādu, kas piedāvā dalībvalstīm pietiekamas iespējas, lai pārvarētu administratīvās grūtības, kas saistītas ar nerezidentu nodokļu maksātāju situācijas pārzināšanu⁶⁷. Ir arī tiesa, ka Apvienotās Karalistes tiesību akti par KĀS iedibina prezumpciju. Tādējādi, ja neviens no iepriekš minētajiem četriem priekšnoteikumiem nav piemērojams un ja darījumu, kas veikti meitas sabiedrības un mātes sabiedrības starpā, rezultāts ir to nodokļu, kas tai būtu jāmaksā, ja darījumi netiktu realizēti, samazinājums, kas lielāks par minimālo likmi, tad nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka nenotiek izvairīšanās no nodokļu maksāšanas.

136. Tomēr, ņemot vērā īpašo situāciju, kādu paredz attiecīgie tiesību akti, es neuzskatu, ka informācijas apmaiņa Direktīvas Nr. 77/799 ietvaros var novest pie iedarbīguma, kas līdzvērtīgs minētajiem tiesību aktiem. Tāpat arī es nepiekrītu viedoklim, saskaņā ar kuru šie tiesību akti to izveidotās prezumpcijas dēļ ir jāuzskata par tādiem, kas attiecas uz sabiedrībām, kurām tā uzliek nesaprātīgu slogu.

67 — Skat. it īpaši 1995. gada 14. februāra spriedumu lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 45. punkts) un 1999. gada 28. oktobra spriedumu lietā C-55/98 *Vestergaard* (*Recueil*, I-7641. lpp., 26. punkts). Skat. arī 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija (*Recueil*, I-2229. lpp., 31. punkts).

137. No vienas puses, Apvienotās Karalistes tiesību akti par KĀS, ņemot vērā to piemērošanas un atbrīvošanas no tās priekšnosacījumu kopumu, ir piemērojami vienīgi noteiktos apstākļos, kad izvairīšanās no nodokļu nemaksāšanas risks ir apstiprināts.

138. Tādējādi, kā Komisija norādīja tiesas sēdē, ir daudz vieglāk izveidot mākslīgu KĀS, ja tās mērķis ir sniegt pakalpojumus, nekā tādu KĀS, ar kuru jānodrošina patēriņa preču ražošana. Tādējādi, ja minēto pakalpojumu mērķis, kā šajā lietā, ir finansējuma piesaiste un nodošana *Cadbury* pasaules grupas meitas sabiedrībām, tos, pateicoties modernās komunikācijas iespējām, KĀS vārdā varētu nodrošināt personāls un informāciju tehnoloģiju aprīkojums, kurš fiziski neatrodas Īrijā. Šādu pakalpojumu sniegšanas gadījumā sabiedrībai, kas ir formāli dibināta Dublinā, var tur nebūt nekādas materiālas eksistences un tā var būt tikai tas, ko sauc par “pastkastīti”.

139. Turklāt ir iespējams, ka šādas konstrukcijas ir apšaubāmas vēl jo vairāk, ja KĀS ir izveidota valstī, kurā ir ļoti zems nodokļu līmenis. Visbeidzot, konstatējums, ka darījumu, kas veikti starp to un mātes sabiedrību, rezultātā tiek gūts nodokļu, kādi būtu

jāmaksā Apvienotajā Karalistē, samazinājums, kas lielāks par minimālo likmi, un ka izcelsmes dalībvalstī nenotiek ar nodokli apliekamo dividendžu sadale, ir objektīvi elementi, kas var apstiprināt pieņēmumu par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

140. Šādā gadījumā, ņemot vērā to, cik vienkārši var mainīt pakalpojumu sniegšanas vietu, es neuzskatu par pārmērīgu to, ka dalībvalsts iedibina izvairīšanās no nodokļu maksāšanas prezumpciju tā vietā, lai paļautos uz informācijas nodošanu *a posteriori*.

141. No otras puses, šādu tiesu aktu pastāvēšana parāda vēlēšanos uzlabot uzņēmēju tiesisko drošību. Tie ļauj tiem jau iepriekš uzzināt, ka iepriekš minētajā gadījumā pastāv prezumpcija par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Šie uzņēmēji tādējādi tiek brīdināti, ka viņiem ir jāspēj pamatot, ka meitas sabiedrība uzņemošajā valstī ir reāli nodibināta, kā arī izskaidrot ar to veikto darījumu saturu.

142. Es neuzskatu, ka šo pamatojumu sagatavošana ir nesaprātīgs darba slogs. Var uzskatīt, ka šādi pamatojumi varētu tikt sagatavoti arī “parastas” nodokļu kontroles pārbaudes ietvaros, kas veikta, pamatojoties uz valsts vispārējo tiesību režīmu, kas vērst

pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas⁶⁸. Minētie tiesību akti, kas jau iepriekš nosaka gadījumus, kādos ir jāsniedz šāds pamatojums, manuprāt, ir drīzāk labvēlīgi uzņēmējiem.

varētu tikt atspēkota un attiecīgi šī likuma piemērošana varētu tikt ierobežota ar mākslīgām struktūrām, kuru mērķis ir izvairīties no valsts nodokļu likumiem.

143. Turpretī svarīgi ir tas, ka radītā konkrētā likuma prezumpcija var tikt reāli atspēkota. Dalībvalstis un Komisija pamatoti norādīja uz to, ka fakts, ka neviens no pirmajiem četriem izņēmumiem nevar tikt piemērots un darījumu, kas veikti starp meitas sabiedrību un mātes sabiedrību, rezultāts ir ievērojami samazināt nodokļus, kas maksājami Apvienotajā Karalistē, nav pietiekams, lai pierādītu tīri mākslīgas struktūras esamību.

145. Saskaņā ar tiesu praksi nodokļu maksātājam jābūt spējīgam sniegt šādu pamatojumu saskaņā ar noteikumiem, kas paredzēti valsts likumā, ar nosacījumu, ka tie neapdraud Kopienu tiesību efektivitāti⁶⁹.

144. Nav izslēgts, ka pakalpojumi, kas ir minēto darījumu priekšmets, atbilst reālām darbībām, ko veica meitas sabiedrība uzņemošajā valstī. Turklāt meitas sabiedrībai var būt tiesiski iemesli tam, kāpēc tā neveica ienākumu sadali tādā apjomā, kādu paredz konkrētie tiesību akti. Ir svarīgi, lai prezumpcija, ko iedibina apstrīdētie tiesību akti,

146. Tieši motīvu testam apstrīdēto tiesību aktu sistēmā jāļauj valsts pārvaldes iestādēm ņemt vērā katra nodokļu maksātāja īpašo situāciju.

68 — Šajā sakarā iesniedzējtiesa nav sniegusi faktus. Tomēr es uzskatu, ka uz mākslīga KĀS nodibināšanu ar mērķi izvairīties no valsts nodokļu maksāšanas varētu attiekties princips, ko attīstījusi *House of Lords* spriedumā lietā *W. T. Ramsay Ltd v. Inland Revenue Commissioners* [1982. gads] A.C. 300, kas paredz, ka gadījumā, kad nodokļu operācija sastāv no mākslīgām operācijām, kuru vienīgais mērķis ir samazināt nodokļus, ir jāievēro tāda pieeja, kas paredz aplikt operāciju kopumā ar nodokli (*Simon's Direct Tax Service*. Butterworths, London, 2005, 7. sējums, 12.203.–12.211. nodaļa).

147. Komisija, ko šajā jautājumā atbalsta arī Beļģijas un Kīpras valdības, apstiprina, ka šis tests nav pilnībā apmierinošs, jo, no vienas puses, nekas nenorāda, ka Lielbritānijas nodokļu iestāde veic reālo meitas sabiedrību darbību analīzi, un, no otras puses, šī testa rezultāts ir paturēt tiesību aktu par KĀS

69 — Šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Emsland-Stärke*, 52.–54. pants un tajos minētā judikatūra.

piemērošanas jomā sabiedrības, kas ir vēlējās izmantot zemākas nodokļu likmes uzņemošajā valstī. Komisija atgādina, ka tāda izvēle nenorāda uz mākslīgiem darījumiem.

148. Ja Komisijas uz motīvu testa veikta interpretācija izrādītos pamatota, tad arī es uzskatītu, ka Apvienotās Karalistes tiesību akti par KĀS pārsniedz to, kas nepieciešams cīņai pret izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Kā mēs redzējam, apstākļi, ka sabiedrība, kas ir izlēmusi centralizēt pakalpojumu sniegšanu dalībvalstī, kurā ir izdevīgāks nodokļu režīms, ar mērķi samazināt nodokļu slogu, nepierāda pilnīgi mākslīgas struktūras pastāvēšanu.

149. Tomēr, ņemot vērā iesniedzējtiesas aprakstītās atbilstošās tiesību normas, nav droši, ka motīvu tests ir jāinterpretē šādi. Tādējādi es neesmu pilnīgi pārliecināts, vai šis pārbaudes pirmais elements, kas attiecas uz pakalpojumiem, kuru rezultātā tiek ievērojami samazināts nodoklis, kāds būtu jāmaksā Apvienotajā Karalistē, nodokļu maksātājam ļauj vai neļauj tikt atbrīvotam no nodokļiem, ja tas pierāda, ka šie pakalpojumi ir reāli. Tāpat nav skaidrs, vai otrais elements attiecas uz partneru subjektīviem iemesliem, vai arī tas var tikt apmierināts, ja nodokļu maksātājs pierāda ka meitas sabiedrība uzņemošajā valstī ir reāli izveidota.

150. Tiktāl es uzskatu, ka iesniedzējtiesai, kurai ir jāpārbauda valsts tiesību aktu par KĀS saderīgums ar Kopienu tiesībām, ir jāpārliecinās, vai motīvu tests var tikt interpretēts tādā veidā, kas ļautu aprobežot šī likuma piemērošanu ar mākslīgām struktūrām, kuru mērķis ir izvairīties no valsts nodokļu likumiem.

151. Ņemot vērā iepriekš izklāstīto apsvērumu kopumu, es uzskatu, ka uz prejudiciālo jautājumu jāatbild, ka EKL 43. un 48. pants neiestājas pret valsts nodokļu tiesību aktiem, kas paredz iekļaut rezidentes mātes sabiedrības ar nodokli apliekamajos ienākumos ienākumus, ko gūst KĀS, kas atrodas citā dalībvalstī, ja tās ienākumi šajā valstī tiek aplikti ar daudz zemāku nodokli nekā tas, kāds pastāv mātes sabiedrības atrašanās valstī, ja šie tiesību akti ir piemērojami tikai tīri mākslīgām struktūrām, kuru mērķis ir izvairīties no valsts likuma. Šādiem tiesību aktiem tādējādi jāļauj nodokļu maksātājam tikt atbrīvotam no [to piemērošanas], ja tas var pamatot, ka kontrolētā meitas sabiedrība ir reāli izveidota uzņēmējdarbības valstī un ka darījumi, kuru rezultātā tiek samazināts mātes sabiedrības nodoklis, atbilst pakalpojumiem, kas tiek reāli sniegti šajā valstī un kuriem ir ekonomiska interese attiecībā uz minētās sabiedrības darbību.

V — Secinājumi

152. Ņemot vērā šo apsvērumu kopumu, es piedāvāju atbildēt uz jautājumu, ko iesniedza *Special Commissioners*, šādi:

EKL 43. un 48. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie neiestājas pret valsts nodokļu tiesību aktiem, kas paredz iekļaut rezidentes mātes sabiedrības ar nodokli apliekamajos ienākumos ienākumus, ko gūst kontrolēta ārvalstu sabiedrība, kas atrodas citā dalībvalstī, ja tās ienākumi šajā valstī tiek aplikti ar daudz zemāku nodokli nekā tas, kāds pastāv mātes sabiedrības atrašanās valstī, ja šie tiesību akti ir piemērojami tikai tīri mākslīgām struktūrām, kuru mērķis ir izvairīties no valsts likuma. Šādiem tiesību aktiem tādējādi jāļauj nodokļu maksātājam tikt atbrīvotam no to piemērošanas, ja tas var pamatot, ka kontrolētā meitas sabiedrība ir reāli izveidota uzņēmējdarbības valstī un ka darījumi, kuru rezultātā tiek samazināts mātes sabiedrības nodoklis, atbilst pakalpojumiem, kas tiek reāli sniegti šajā valstī un kuriem ir ekonomiska interese attiecībā uz minētās sabiedrības darbību.