

Lieta C-377/07

Finanzamt Speyer-Germersheim

pret

STEKO Industriemontage GmbH

(Bundesfinanzhof l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Sabiedr?bu ien?kuma nodoklis – P?rejas noteikumi – Kapit?la da?u sabiedr?b?s nerezident?s v?rt?bas samazin?juma atskait?šana

Sprieduma kopsavilkums

Kapit?la br?va aprite – Ierobežojumi – Nodok?u ties?bu akti – Sabiedr?bu ien?kuma nodoklis

(EKL 56. pants)

T?dos apst?k?os, kad kapit?lsabiedr?bai rezidentei cit? kapit?lsabiedr?b? pieder l?dzdal?ba, kas ir maz?ka par 10 %, un t? cieš ien?kumu samazin?jumu, ko rada kapit?la da?u p?d?j? sabiedr?b? da??ja amortiz?cija, EKL 56. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam ir pretrun? aizliegums atskait?t ien?kumu samazin?jumu, kas ir saist?ts ar š?du l?dzdal?bu, kurš attiec?b? uz l?dzdal?bu sabiedr?b? nerezident? st?jas sp?k? ?tr?k nek? attiec?b? uz l?dzdal?bu sabiedr?b? rezident?.

Š?da atš?ir?ga attieksme, kas balst?ta uz kapit?la ieguld?šanas vietu, var attur?t akcion?ru ieguld?t savu kapit?lu sabiedr?b?, kas re?istr?ta cit? dal?bvalst?, un ar? rad?t ierobežojošas sekas attiec?b? uz cit?s valst?s re?istr?t?m sabiedr?b?m, t?m radot š??rsli kapit?la piesaistei attiec?gaj? dal?bvalst?. Turkl?t apst?klis, ka iesp?ja samazin?t apliekamo ien?kumu, atskaitot da??jo amortiz?ciju, izbeigsies ?tr?k attiec?b? uz kapit?la da??m sabiedr?b? nerezident? nek? sabiedr?b? rezident?, var?ja attur?t attiec?go sabiedr?bu patur?t kapit?la da?as sabiedr?b? nerezident? un to pamudin?t t?s atsavin?t ?tr?k, nek? t? b?tu atsavin?jusi kapit?la da?as sabiedr?b?s rezident?s. Šaj? sakar? ir maza noz?me tam, ka atš?ir?g? attieksme ir past?v?jusi tikai ierobežotu laika posmu, jo šis vien?gais apst?klis nenov?rš to, ka atš?ir?ga attieksme rada nopietnas sekas un ka t?d?j?di ierobežojumi kapit?la br?vai apritei re?li past?v.

Attiec?b? uz sabiedr?bas rezidentes iesp?ju atskait?t no apliekam? ien?kuma ien?kumu samazin?jumu sakar? ar kapit?la da?u da??ju amortiz?ciju, kas ir atkar?gs no l?dzdal?bas sabiedr?b? rezident? vai sabiedr?b? nerezident?, atš?ir?g? attieksme nav pamatota ar objekt?vu st?vok?a atš?ir?bu.

Šādu atšairīgo attieksmi nepamato rīcības brīvība dalībvalstīm, ieviešot pārejas režīmu, lai panāktu valsts uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas saderīgumu ar Kopienas tiesību un novērstu iespējamo diskrimināciju. Šai rīcībai vienmēr ir jāievēro pamattiesības un it īpaši – kapitāla brīvība. Kaut arī tūdu pārejas režīmu var saprast ar pamatotām rīcībām nodrošināt nepātrauktu pāreju no iepriekšējā režīma uz jauno režīmu un kaut arī ir argumenti, kas ļauj izskaidrot iemeslu, kādēļ jaunais tiesiskais regulējums tika ieviests vīlīk attiecībā uz sabiedrībām, kurām pieder kapitāla daļas sabiedrības rezidentus, šie argumenti nevar pamatot atšairīgu attieksmi, kas izraisa nelabvēlīgu stāvokli sabiedrībām, kurām pieder kapitāla daļas sabiedrības nerezidentus.

Šo atšairīgo attieksmi nepamato arī vajadzība nodrošināt nodokļu sistēmas saskaņotību, jo apstākļi, ka vīlīk ir iespējams iegūt atsavināšanas gadījumā izraisītās peļņas atbrīvojumu no nodokļa, ja ir gūta noteikta līmeņa peļņa, nav nodokļu sistēmas saskaņotības apsvērumi, kas var pamatot atteikumu nekavējoties atskaitīt zaudējumus, kas radušies sabiedrībām, kurām pieder kapitāla daļas sabiedrības nerezidentus.

Attiecībā uz argumentu par nepieciešamību nodrošināt efektīvu fiskālo kontroli, šādam primāram vispārīgo interešu iemeslam jebkurā gadījumā nav nozīmes, kad kapitāla daļu sabiedrības nerezidentus vērība izriet no kursa krituma biržā.

(sal. ar 27.–29., 35., 49., 50., 54.–56. punktu un rezolūvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirma palāta)

2009. gada 22. janvārī (*)

Sabiedrību ienākuma nodoklis – Pārejas noteikumi – Kapitāla daļu sabiedrības nerezidentus vērības samazinājuma atskaitēšana

Lieta C-377/07

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2007. gada 4. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 8. augustā, tiesvedībā

Finanzamt Speyer-Germersheim

pret

STEKO Industriemontage GmbH.

TIESA (pirma palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Jāns [P. Jann], tiesneši M. Iļešis [M. Ileshi], A. Ticano [A. Tizzano], E. Borgs Bartets [A. Borg Barthel] un E. Levits (referenti),

enerģadavokāts D. Ruiss (Harabo Kolomers [D. Ruiz Jarabo Colomer]),

sekretārs R. Grass [R. Grass],

emotīvā rakstveida procesu,

emotīvā atbildē, ko sniedza:

- Vācijas valdības vārdā – M. Lumma [M. Lumma] un K. Blaške [C. Blaschke], pārstāvji,
- Eiropas Kopienu Komisijas vārdā – R. Līls [R. Lya] un V. Melss [W. Mölls], pārstāvji,

emotīvā pācenerģadavokāta uzklaušāšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez enerģadavokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt EKL 56. pantu.

2 Šis līgums tika sniegts tiesvedībā starp *Finanzamt Speyer-Germersheim* (turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) un *STEKO Industriemontage GmbH* (turpmāk tekstā – “*STEKO*”) par *STEKO* profesionālā nodokļa un sabiedrību ienkoma nodokļa bāzes aprēķināšanu 2001. un 2002. gadam.

Atbilstošs valsts tiesību normas

3 Saskaņā ar 1999. gada likuma par sabiedrību ienkoma nodokli (*Körperschaftsteuergesetz* 1999), kas grozīts 2000. gada 14. septembrī (turpmāk tekstā – “*KStG* agrākā redakcija”), 8.b panta 2. punkta pirmo teikumu, nosakot ar nodokli apliekamo ienkumu apmēru sabiedrībā, kurām bez ierobežojumiem piemēro šajā normā minēto nodokli un kurām pieder kapitāla daļas sabiedrībā nerezidentam, piemēro šo kapitāla daļu atsavināšanas netiek ņemta vērā. No minētās normas, to lasot kopā ar šo likuma 8.b panta 5. punktu vai 26. panta 2. un 3. punktu, izriet, ka šajā sakarā bija noteikts nosacījums, ka minimālā līdzdalība ir 10 % no citas sabiedrības kapitāla daļām.

4 Ar tādēļ pašiem nosacījumiem *KStG* agrākās redakcijas 8.b panta 2. punkta otrais teikums noteica aizliegumu atskaitīt zaudējumus no kapitāla daļu atsavināšanas. Šajā sakarā iesniedzējtiesa norāda, ka šis aizliegums neattiecas uz ienkumu samazinājumu, iegrāmatojot šīs kapitāla daļas ar to daļēju zemāko vērtību (daļēja amortizācija).

5 Ja sabiedrībai rezidentei pieder kapitāla daļas sabiedrības rezidentam neatkarīgi no šīs līdzdalības apjoma vai mazāk nekā 10 % kapitāla daļu sabiedrības nerezidentam, ienkumus nosaka saskaņā ar *KStG* agrākās redakcijas 8. panta 2. punkta un likuma par ienkoma nodokli (*Einkommensteuergesetz*) 4. panta 1. punktu.

6 No šīm normām izriet, ka kapitālsabiedrības rezidentes ienkumi no kapitāla daļu atsavināšanas ir apliekami ar nodokli un zaudējumi no minēto kapitāla daļu atsavināšanas, kā arī zaudējumi no šo kapitāla daļu vērtības daļējas amortizācijas var tikt ņemti vērā, aprēķinot nodokli.

7 Pārejot no iepriekš piemērotā atskaitēšanas režīma uz režīmu, kurā par 50 % tiek samazināts sabiedrību apliekamais ienkums, likums par sabiedrību ienkoma nodokli tika

grozīts ar 2000. gada 23. oktobra likumu par nodokļa samazināšanu un uzdevumu aplikšanas ar nodokli reformu 2001.–2002. gadam (*Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung 2001/2002*; *BGBI.* 2000 I, 1433. lpp.).

8 Likuma par sabiedrību ienākuma nodokli 2000. gada 23. oktobrī grozījumu redakcijā (turpmāk tekstā – “*KStG* jaunā redakcija”) 8.b panta 2. punkta pirmais teikums paredz, ka ienākumi no sabiedrību un apvienību kapitāla daļu atsavināšanas netiek ņemti vērā neatkarīgi no tā, vai līdzdalība ir sabiedrības rezidentam vai nerezidentam un neatkarīgi no tā apmēra.

9 Ar *KStG* jaunās redakcijas 8.b panta 3. punktu paredzēts, ka ienākumu samazinājums, kas izriet no šo kapitāla daļu daļējās zemākās vērtības (daļēja amortizācija) ņemšanas vērā vai no to atsavināšanas, netiek ņemts vērā, aprīkot ar nodokli aplikamo ienākumu.

10 *KStG* jaunās redakcijas 34. panta 4. punkta pirmā teikuma 2. punkts ir pārejas noteikums šā likuma 8.b panta 2. un 3. punkta piemērošanai.

11 Saskaņā ar šo noteikumu, ja līdzdalība ir sabiedrības rezidentam, tad *KStG* jaunās redakcijas 8.b panta 2. un 3. punkts parastā kārtībā pirmo reizi ir jāpiemēro 2002. taksācijas gadā, un tie ir piemērojami 2001. taksācijas gadā tikai tad, ja 2001. gadā kapitālsabiedrība savu saimniecisko gadu ir noteikusi no kalendārā gada atširgā laika periodā.

12 Iesniedzējtiesa apgalvo, ka savukārt attiecībā uz līdzdalību sabiedrības nerezidentam *KStG* jaunās redakcijas 8.b panta 2. un 3. punkts ir piemērojams 2001. taksācijas gadam, ja kapitālsabiedrības saimnieciskais gads atbilst kalendārajam gadam.

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

13 Vācijā reģistrētai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību *STEKO* 2001. gadā piederēja sabiedrību nerezidentu akcijas, kas bija iekāutas tās pamatlīdzekļos. Attiecīgā līdzdalība bija mazāka par 10 %. Iesniedzējtiesa norāda, ka tā nezina, vai minētās akcijas bija sabiedrības, kas ir reģistrētas citās dalībvalstīs vai trešās valstīs.

14 *STEKO* minētās akcijas iekāva gada, kas beidzās 2001. gada 31. decembrī, bilancē, nevis norēķinot to agrāko vērtību DEM 220 021,09 apmērā, bet sakarā ar akciju kursa kritumu norēķinot daļējo zemāko vērtību DEM 139 775,35 apmērā. Līdz ar to aplikamie ienākumi tika samazināti par DEM 80 245,74.

15 *Finanzamt* atkāva šādu minētās daļējās zemākās vērtības norādīšanu, jo akciju kursa kritums radīja ilgstošus zaudējumus. Tomēr tā uzskatīja, ka ienākumu samazinājums nevar tikt ņemts vērā, aprīkot ar nodokļus, jo *KStG* jaunās redakcijas 8.b panta 3. punkts un šajā normā paredzētā šādu zaudējumu neatskaite attiecībā uz kapitāla daļēm sabiedrības nerezidentam ir piemērojama no 2001. taksācijas gada.

16 *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* [Reinzemes-Pfalcas finanšu tiesa] ar 2005. gada 29. septembra spriedumu apmierināja *STEKO* sūdzību par to *Finanzamt* izdoto paziņojumu par maksājumu nodokļa apmēru, kas balstīts uz iepriekš minēto pamatojumu, bet *Finanzamt* iesniedza *Bundesfinanzhof* [Federālajā Finanšu tiesā] kasācijas sūdzību par minēto spriedumu.

17 Iesniedzējtiesa norāda, ka attiecībā uz 2001. gadu *STEKO* atbilstoši *KStG* jaunās redakcijas 8.b panta 3. punktam nevarēja atskaitīt summu, kas atbilst ienākumu samazinājumam sakarā ar tās līdzdalību sabiedrības nerezidentam. Turpretim minētā norma principā ir piemērojama līdzdalībai sabiedrības rezidentam ne tērķkā no 2002. gada. *STEKO* veiktā daļēja amortizācija varētu tikt ņemta vērā, samazinot maksājamo nodokļu apmēru, ja tā attiektos

uz kapitāla daļām sabiedrības rezidentus, jo šādu amortizāciju atskaitošana netika aizliegta.

18 *Bundesfinanzhof* uzskata, ka 2001. gadā nodokļa uzlikšana kapitāla daļām sabiedrības nerezidentus, par kuriem ir paredzams, ka to vērtības samazinājums būs ilgstošs, bija tām nelabvēlīga nekā attiecībā pret līdzīgām kapitāla daļām sabiedrības rezidentus. Tomēr, ņemot vērā pašos lietās apstākļus, minētā tiesa jautā, vai šā atšķirība ir uzskatāma par kapitāla brīvas aprites pērkumu.

19 Pirmkārt, *Bundesfinanzhof* šaubās, ka relatīvi neilgu laiku pastāvoša atšķirīga attieksme var traucēt vai atturēt nodokļu maksātājus veikt ieguldījumus sabiedrības nerezidentus.

20 Otrkārt, iesniedzējtiesa uzskata, ka iespējams kapitāla brīvas aprites ierobežojums varētu būt pieļaujams pārejas posmā, jo pāreja no atskaitošanas režīma uz režīmu, kurā par 50 % tiek samazināts pielikamais ienākums, ir labvēlīga attiecībā uz kapitāla daļām sabiedrības nerezidentus.

21 Treškārt, minētā tiesa jautā, vai attiecībā uz kapitāla daļām sabiedrības, kas ir reģistrētas trešās valstīs, šādu ierobežojumu nepamato vajadzība nodrošināt fiskālo pārbaudi, norādot, ka šis aspekts varētu būt noteicošs gadījumos, kad attiecīgo ienākumu samazinājums izriet no vienkārša kapitāla daļu kādā konkrētā sabiedrībā vērtības samazinājuma, jo parasti šāds samazinājums ir atkarīgs tikai no stāvokļa sabiedrībā, kuras kapitāla daļas atrodas turījumā, bet šim aspektam visticamāk nav nekādas nozīmes, kad šāds vērtības samazinājums izriet no šo akciju kursa krituma.

22 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai EKL 56. pantam ir pretrunā dalībvalsts norma, saskaņā ar kuru aizliegums atskaitīt ienākumu samazinājumu saistībā ar kapitālsabiedrības līdzdaļu citā kapitālsabiedrībā stājas spēkā tādā attiecībā uz līdzdaļu īpašnieku sabiedrības nekā attiecībā uz līdzdaļu īpašnieku sabiedrības rezidentus?”

Par prejudiciālo jautājumu

23 Ir jāatgādina, ka tādā ar EKL 56. panta 1. punktu aizliegtie pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas var atturēt nerezidentus veikt ieguldījumus kādā dalībvalstī vai atturēt minētās dalībvalsts rezidentus veikt ieguldījumus citās valstīs (skat. 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-513/03 *van Hilten/van der Heijden*, Krājums, I-1957. lpp., 44. punkts; 2007. gada 25. janvāra spriedumu lietā C-370/05 *Festersen*, Krājums, I-1129. lpp., 24. punkts, un 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-101/05 *A*, Krājums, I-11531. lpp., 40. punkts).

24 Valsts pasākumi, kas var tikt uzskatīti par “ierobežojumiem” EKL 56. panta 1. punkta izpratnē, ietver ne tikai pasākumus, kas var traucēt vai ierobežot citās valstīs reģistrētu sabiedrību akciju iegādi (2007. gada 23. oktobra spriedums lietā C-112/05 Komisija/Vācija, Krājums, I-8995. lpp., 19. punkts un tajā minētā judikatūra), bet arī pasākumus, kas var atturēt saglabāt šādu līdzdaļu sabiedrības, kas ir reģistrētas citās valstīs (skat. p.c. analoģijas, 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-324/00 *Lankhorst-Hohorst*, *Recueil*, I-11779. lpp., 32. punkts, un 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 61. punkts).

25 Attiecībā uz pamata lietu no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka sabiedrība rezidente nevarēja atskaitīt no sava pielikamā ienākuma ienākumu samazinājumu, ko rada kapitāla daļu sabiedrības nerezidentus daļēja amortizācija. Turpretim tajā pašā gadā un tādās pašos

apst?k?os sabiedr?ba rezidente var?ja atskait?t no sava apliekam? ien?kuma š?du ien?kumu samazin?jumu, ja tas izriet?ja no kapit?la da??m sabiedr?b?s rezident?s.

26 K? to konstat?ja iesniedz?jtiesa, sabiedr?bas rezidentes, kur?m sabiedr?b?s nerezident?s pieder?ja kapit?la da?as, kuru v?rt?ba bija samazin?jusies, 2001. gad? atrad?s nelabv?l?g?k? st?vokl? nek? sabiedr?bas rezidentes, kur?m š?das kapit?la da?as pieder?ja sabiedr?b?s rezident?s.

27 Š?da atš?ir?ga attieksme, kas balst?ta uz kapit?la ieguld?šanas vietu, ko paredz?ja *KStG* jaun? redakcija pirms taks?cijas gada, kur? šis likums bija piem?rojams, var?ja attur?t akcion?ru ieguld?t savu kapit?lu sabiedr?b?, kas re?istr?ta ?rpus V?cijas Federat?v?s Republikas, un ar? rad?t ierobežojošas sekas attiec?b? uz cit?s valst?s re?istr?t?m sabiedr?b?m, t?m radot š??rsli kapit?la piesaistei V?cij?.

28 Turkl?t, k? to nor?d?ja Eiropas Kopienu Komisija, apst?klis, ka iesp?ja samazin?t apliekamo ien?kumu, atskaitot da??jo amortiz?ciju, izbeigsies ?tr?k attiec?b? uz kapit?la da??m sabiedr?b? nerezident? nek? sabiedr?b? rezident?, var?ja attur?t attiec?go sabiedr?bu patur?t kapit?la da?as sabiedr?b? nerezident? un to pamudin?t t?s atsavin?t ?tr?k, nek? t? b?tu atsavin?jusi kapit?la da?as sabiedr?b?s rezident?s.

29 Šaj? sakar? ir maza noz?me tam, ka atš?ir?g? attieksme ir past?v?jusi tikai ierobežotu laika posmu (2007. gada 18. decembra spriedums liet? C?436/06 *Grønfeldt*, Kr?jums, l?12357. lpp., 15. punkts). Šis vien?gais apst?klis nenov?rš to, ka atš?ir?ga attieksme rada nopietnas sekas, k? to pier?da pamata lietas apst?k?i un ka t?d?j?di ierobežojumi kapit?la br?vai apritei re?li past?v.

30 No judikat?ras izriet, ka, lai valsts nodok?u tiesiskais regul?jums, kas paredz atš?ir?bu starp nodok?u maks?t?jiem atkar?b? no kapit?la ieguld?juma vietas, var?tu tikt uzskat?ts par sader?gu ar EK l?guma ties?bu norm?m par kapit?la br?vu apriti, šai atš?ir?gajai attieksmei ir j?attiecas uz situ?cij?m, kas nav objekt?vi sal?dzin?mas, vai j?b?t pamatotai ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem (skat. 2008. gada 20. maija spriedumu liet? C?194/06 *Orange European Smallcap Fund*, Kr?jums, l?3747. lpp., 59. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

31 V?cijas vald?ba nor?da, ka 2001. taks?cijas gad? ir bijis sp?k? nevis viens nodok?u rež?ms, no kura bija izsl?gtas sabiedr?bas, kur?m pieder?ja kapit?la da?as sabiedr?b?s nerezident?s, bet gan divi atš?ir?gi nodok?u atbr?vojumu rež?mi. Sabiedr?b?m, kur?m pieder?ja kapit?la da?as sabiedr?b?s rezident?s, v?l tika piem?rota vec? nodok?u atvieglojumu sist?ma, bet sabiedr?b?m, kur?m pieder?ja kapit?la da?as sabiedr?b?s nerezident?s, tika piem?rots jaunais rež?ms, proti, apliekam? ien?kuma samazin?juma par 50 % rež?ms.

32 L?dz ar to min?t? vald?ba uzskata, ka sabiedr?bas, kurai pieder kapit?la da?as sabiedr?b? rezident?, un sabiedr?bas, kurai pieder kapit?la da?as sabiedr?b? nerezident?, st?voklis neesot objekt?vi sal?dzin?ms.

33 Š?da argument?cija nav atbalst?ma. Daž?du nodok?u rež?mu piem?rošana sabiedr?bai rezidentei atkar?b? no t?, vai tai pieder kapit?la da?as sabiedr?b?s rezident?s vai sabiedr?b?s nerezident?s, nav uzskat?ms par atbilstošu krit?riju, lai nov?rt?tu situ?ciju objekt?vu sal?dzin?m?bu un l?dz ar to konstat?tu objekt?vu atš?ir?bu starp t?m. Tieši daž?du nodok?u rež?mu piem?rošana ir pamat? atš?ir?gai attieksmei, kuras pamatot?ba ir j?nov?rt?.

34 Ir j?atg?dina, ka Tiesa jau ir konstat?jusi, ka attiec?b? uz zaud?jumiem, kas m?tes sabiedr?b?m V?cijas rezident?m ir radušies to kapit?la da?u meitas sabiedr?b?s v?rt?bas amortiz?cijas rezult?t?, š?s sabiedr?bas atrodas sal?dzin?m? situ?cij?, ja runa ir par l?dzdal?bu V?cij? vai cit?s dal?bvalst?s dibin?t?s meitas sabiedr?b?s. Tiesa nor?d?ja, ka šajos abos

gadājumos, pirmkārt, zaudējumus, kuru atskaitēšana tiek prasīta, cieš mētes sabiedrības un, otrkārt, šo meitas sabiedrību peņģa, kas rodas no meitas sabiedrībām, kuras apliekamas ar nodokli Vācijas, vai no tādām meitas sabiedrībām, kuras apliekamas ar nodokli citās dalībvalstīs, nav apliekama ar nodokli mētes sabiedrībās (2007. gada 29. marta spriedums lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Krājums, I-2647. lpp., 34. punkts).

35 Pārēja uz samazinājuma par 50 % režīmu sabiedrībām rezidentēm, kurām pieder kapitāla daļas sabiedrībās nerezidentēs, negrozīja šīs pazīmes. Līdz ar to ir jāuzskata, ka attiecībā uz sabiedrības rezidentes iespēju atskaitīt no apliekamā ienākuma ienākumu samazinājumu sakarā ar kapitāla daļu daļēju amortizāciju, kas ir atkarīga no līdzdalības sabiedrībā rezidentē vai sabiedrībā nerezidentē, atšķirīgā attieksme nav pamatota ar objektīvu stāvokļa atšķirību.

36 Līdz ar to ir jāpārbauda, vai tādā atšķirīgā attieksmi kā pamata lietā esošā pamato primārs vispārējais interešu iemesls.

37 Pirmkārt, tātad kā iesniedzējtiesa, Vācijas valdība uzskata, ka minētā atšķirīgā attieksme esot pieļaujama, jo tā esot pārējas režīma elements, kas ir piemērojams ierobežotu laiku, jo jaunā režīma stāšanās spēkā pārceļšana laikā ir saistīta ar pakāpenisku pilnīgās atskaitēšanas režīma aizstāšanu ar samazinājuma par 50 % režīmu, kas tika veikta, lai nodrošinātu sabiedrību ienākuma nodokļa atbilstību Kopienas tiesībām.

38 Vācijas valdība paskaidro, ka saskaņā ar pilnīgās atskaitēšanas mehānismu kapitālsabiedrībai principā tika piemērota nodokļa likme 40 % apmērā. Peņģai, ko tā sadalīja saviem akcionāriem, bija piemērota tikai 30 % likme. Akcionāram pēc tam vajadzēja maksāt ienākuma nodokli no saņemtas peņģas atbilstoši tam piemērojamajam nodokļa likmei. Tomēr tas varēja no sava maksājuma nodokļu parāda atskaitīt sabiedrību ienākuma nodokli, ko Vācijas bija samaksājusi kapitālsabiedrība. Tādējādi tika novērsta dubulta nodokļa uzlikšana peņģai.

39 Savukārt, atbilstoši šīs valdības teiktajam, piemērojot apliekamā ienākuma samazināšanas par 50 % režīmu, kapitālsabiedrības peņģai tiekot piemērota vienota likme 25 % apmērā neatkarīgi no tā, vai tā akcionāriem sadalā gūto peņģu. Nodokļu dubulta uzlikšana izmaksātājiem dividendēm esot novērsta, iekāujot tikai pusi no dividendēm akcionāra ienākuma nodokļa bāzē, bet vienas sabiedrības izmaksātājam peņģai citai sabiedrībai principā tiek piemērota dividendu pilnīgā atbrīvošana no nodokļa. Tādējādi tiekot novērsts, ka vienas sabiedrības peņģai, kurai jau ir bijis piemērots sabiedrību ienākuma nodoklis ar vienotu 25 % likmi, tiek vāreiz piemērots sabiedrību ienākuma nodoklis, kad šī peņģa tiek izmaksāta citai sabiedrībai.

40 Tā kā, pēc Vācijas valdības domām, kapitāla daļu atsavināšana no ekonomiskā skatupunkta atbilst pilnīgāi sadalīšanai, šāda atsavināšana esot uzskatāma par peņģas sadalīšanu. Līdz ar to līdzīgi *KStG* jaunās redakcijas 8.b panta 1. punkta paredzētajai dividendu atbrīvošanai no nodokļa peņģas no kapitāla daļu atsavināšanas atbrīvošanas no nodokļa atbilstoši šī panta 2. punktam mērķis ar to esot novērsta dubultu ekonomisku nodokļu uzlikšanu attiecībā uz līdzdalības virkni. Savukārt zaudējumi, kas ir saistīti ar kapitāla daļu atsavināšanu un to vērtības samazinājumu, nevarot tikt ņemti vērā, aprēķinot nodokli, atbilstoši minētā panta 3. punktam.

41 Vācijas valdība precīzā, ka samazinājuma par 50 % režīms principā esot stājies spēkā no 2001. gada attiecībā uz sabiedrību, kas sadalā peņģu.

42 Tomēr, lai nodrošinātu, ka peņģai, kurai ir uzlikts nodoklis kapitālsabiedrības līmenī saskaņā ar atskaitēšanas režīmu, atbilstoši šim pašam režīmam tiktu uzlikts nodoklis kapitāla daļu īpašnieka līmenī un lai tam visbeidzot būtu no sava nodokļu parāda atskaitīta šīs sabiedrības samaksāto nodokli, tika nolemts attiecībā uz kapitāla daļu īpašnieku 2001. gadā

atstāt spēkā tūdu režīmu, ja dividendes ir izmaksātas no sabiedrības rezidentes parastās sadalītās peļņas par 2000. gadu.

43 Tā kā atskaitēšanas režīms nebija piemērojams dividendēm, kuras izmaksāja kapitālsabiedrības nerezidentes, jaunais apliekamā ienākuma samazinājuma par 50 % režīms varēja tikt piemērots kapitāla daļu īpašniekam no 2001. gada.

44 Vācijas valdība piebilst, ka dalībvalstij esot jābūt noteiktai rīcības brīvībai, kad tā vēlas ieviest nodokļu režīmu, kas atbilst Kopienu tiesībām, no kā izrietot pienākuma neesamība pārejas režīmu noteikt citādi, nekā tās noteiktais un, proti, tā pārdēvētā piemērošanas gadījumā kapitāla daļām sabiedrības nerezidentu tūdu režīmu, kāds ir piemērots kapitāla daļām sabiedrības rezidentiem.

45 Otrkārt, Vācijas valdība uzskata, ka tiesību normas, kas bija spēkā 2001. taksācijas gadam, pamatojot iemesli, kas izriet no visa nodokļu režīma saskaņotības. Tā uzskata, ka valsts nodokļu tiesību akti esot grozīti tādā veidā, ka tie kapitālsabiedrībām radot pilnībā simetriskas priekšrocības un pienākumus neatkarīgi no tā, vai tām pieder kapitāla daļas sabiedrības rezidentiem vai sabiedrības nerezidentiem.

46 Minētā valdība uzskata, ka, ja kapitālsabiedrība 2001. taksācijas gadā ir atsavinājusi kapitāla daļas kapitālsabiedrības nerezidentam, gūstot peļņu, tā varēja saņemt šo peļņu, atbilstoši KStG jaunās redakcijas 8.b panta 2. punktam nemaksājot sabiedrību ienākuma nodokli, bet tai šajā sakarā vajadzēja atzīt, ka atbilstošs zaudējums, kas tieši radās šo kapitāla daļu atsavināšanas laikā vai iegrūmatojot to daļējo zemko vērtību, netiek ņemts vērā, aprēķinot nodokli. Pēc šīs pašas loģikas, ja kapitālsabiedrība gūtu peļņu sakarā ar kapitāla daļu sabiedrības rezidentu atsavināšanu, tad tai tiktu uzlikts nodoklis, bet šo nodokli kompensētu apstākļi, ka zaudējums, kas saistīts ar šīm kapitāla daļām, varētu tikt atskaitīts, samazinot nodokļa bāzi. Tādējādi minētais nodokļu režīms darbojas saskaņotā veidā.

47 Treškārt, Vācijas valdība uzskata, ka, ja kapitāla daļas ir sabiedrības, kas ir reģistrētas trešās valstīs, tad atšķirīgo attieksmi varot pamatot nepieciešamība nodrošināt efektīvu fiskālo kontroli.

48 Šie Vācijas valdības minētie pamatojumi nav atbalstāmi.

49 Attiecībā uz argumentu, ka dalībvalstij, kurai ir mērķis panākt valsts uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas saderīgumu ar Kopienu tiesībām un novērst iespējamo diskrimināciju, ir jābūt zināmai rīcības brīvībai, ieviešot pārejas režīmu, ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir atzinusi, ka šai rīcības brīvībai vienmēr ir jāievēro pamattiesības un it īpaši – kapitāla brīvība (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Grønfeldt*, 32. punkts).

50 Kaut arī tūdu pārejas režīmu kā pamata lietā aplūkots var saprast ar pamatotām rīpām nodrošināt nepātrauktu pāreju no iepriekšējā režīma uz jauno režīmu, un kaut arī Vācijas valdības argumenti ļauj izskaidrot iemeslu, kādēļ apliekamā ienākuma samazinājuma par 50 % režīms attiecībā uz sabiedrībām rezidentiem, kurām pieder kapitāla daļas sabiedrības rezidentiem, tika piemērots tikai no 2002. gada, šie argumenti nevar pamatot atšķirīgu attieksmi, kas nostāda nelabvēlīgākā stāvoklī sabiedrības, kurām pieder kapitāla daļas sabiedrības nerezidentiem, kāda ir pamata lietā minētā sabiedrība.

51 Kaut arī sabiedrībām, kurām piederēja kapitāla daļas sabiedrības nerezidentiem, netika piemērots pilnīgais atskaitēšanas režīms, kā to apliecina Vācijas valdība, tomēr no šīs valdības apsvērumiem izriet, ka līdz 2001. taksācijas gadam sabiedrībai rezidentei, kuras līdzdalība sabiedrībā nerezidentam bija mazāka par 10 %, tika piemērots tāds pats regulējums kā sabiedrībai

rezidentei, kurai pieder?ja kapit?la da?as sabiedr?b? rezident?, attiec?b? uz to da??jas zem?k?s v?rt?bas atskait?šanu, kas var?ja tikt ?emta v?r?, apr??inot nodokli.

52 Attiec?b? uz argumentu par nepieciešam?bu saglab?t nodok?u rež?ma saska?ot?bu ir j?atg?dina, ka Tiesa ir nospriedusi, ka, lai š?du argumentu var?tu atz?t, ir j?konstat? tieša saikne starp attiec?go nodok?u priekšroc?bu un š?s priekšroc?bas kompens?ciju ar konkr?tu nodok?u maks?jumu (skat. 2008. gada 28. febru?ra spriedumu liet? C?293/06 *Deutsche Shell*, Kr?jums, l?1129. lpp., 38. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

53 Turkl?t š?das saiknes tiešais raksturs ir j?konstat? attiec?b? uz m?r?i, ko ?steno ar konkr?to nodok?u tiesisko regul?jumu attiec?go nodok?u maks?t?ju l?men?, prec?zi ?emot v?r? atskait?m? elementa un ar nodok?iem apliekam? elementa savstarp?jo saist?bu (iepriekš min?tais spriedums liet? *Deutsche Shell*, 39. punkts).

54 Attiec?b? uz sabiedr?bu rezidentu, kur?m pieder kapit?la da?as sabiedr?b?s nerezident?s, apliekam? ien?kuma noteikšanu Tiesa jau ir nospriedusi, ka apst?klis, ka v?l?k ir iesp?jams ieg?t atsavin?šanas gad?jum? izrais?t?s pe??as atbr?vojumu no nodok?a, ja ir g?ta noteikta l?me?a pe??a, nav nodok?u sist?mas saska?ot?bas apsv?rums, kas var pamatot atteikumu nekav?joties atskait?t zaud?jumus, kas radušies sabiedr?b?m, kur?m pieder kapit?la da?as sabiedr?b?s nerezident?s (skat. p?c analo?ijas iepriekš min?to spriedumu liet? *Rewe Zentralfinanz*, 67. punkts).

55 Visbeidzot, attiec?b? uz argumentu par nepieciešam?bu nodrošin?t efekt?vu fisk?lo kontroli, pat pie?aujot, ka past?v prim?rs visp?r?jo interešu iemesls, lai pamatotu ierobežojumus kapit?la br?vai apritei no un uz treš?m valst?m, ir j?konstat?, ka š?dam prim?ram visp?r?jo interešu iemeslam jebkur? gad?jum? nav noz?mes, kad kapit?la da?u sabiedr?b?s nerezident?s v?rt?ba izriet no kursa krituma birž?, k? tas ir pamata liet?.

56 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka t?dos apst?kos k? pamata liet? esošie, kad kapit?lsabiedr?bai rezidentei cit? kapit?lsabiedr?b? pieder l?dzdal?ba, kas ir maz?ka par 10 %, EKL 56. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam ir pretrun? aizliegums atskait?t ien?kumu samazin?jumu, kas ir saist?ts ar š?du l?dzdal?bu, kurš attiec?b? uz l?dzdal?bu sabiedr?b? nerezident? st?jas sp?k? ?tr?k nek? attiec?b? uz l?dzdal?bu sabiedr?b? rezident?.

Par ties?šan?s izdevumiem

57 Attiec?b? uz pamata lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

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

t?dos apst?kos k? pamata liet? esošie, kad kapit?lsabiedr?bai rezidentei cit? kapit?lsabiedr?b? pieder l?dzdal?ba, kas ir maz?ka par 10 %, EKL 56. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam ir pretrun? aizliegums atskait?t ien?kumu samazin?jumu, kas ir saist?ts ar š?du l?dzdal?bu, kurš attiec?b? uz l?dzdal?bu sabiedr?b? nerezident? st?jas sp?k? ?tr?k nek? attiec?b? uz l?dzdal?bu sabiedr?b? rezident?.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.