

## Downloaded via the EU tax law app / web

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2009. gada 17. septembrī (\*)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīva aprīte – Sabiedrību ienkuma nodoklis – Kapitālsabiedrības kapitāla daļu iegūšana – Nosacījumi, saskaņā ar kuriem, nosakot kapitāla daļu ieguvēja nodokļu bāzi, ņem vērā kapitāla daļu vērtības samazināšanos sakarā ar dividenžu izmaksāšanu

Lieta C-182/08

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar līgumu, kas pieņemts 2008. gada 23. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 30. aprīlī, tiesvedībā

### **Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG**

pret

### **Finanzamt München II.**

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Jānns [*P. Jann*], tiesneši M. Ilešis [*M. Ilešis*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthel*], E. Levits (referents) un Ž. Ž. Kāzels [*J. J. Kassel*],

ģenerālvokāts ģ. Bots [*Y. Bot*],

sekretāre R. Šereša [*R. Šereš*], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2009. gada 2. aprīlī a tiesas sēdī,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG* vērā – H. M. Pots [*H. M. Pott*] un T. Englerts [*T. Englert*], *Rechtsanwälte*,

– Vācijas valdības vērā – M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,

– Eiropas Kopienų Komisijas vērā – R. Liāls [*R. Lya*] un V. Melss [*W. Mölls*], pārstāvji,

noklausģjusies ģenerālvokģta secinģjumus 2009. gada 9. jģlijā tiesas sģdģ,

pasludina šo spriedumu.

### **Spriedums**

1 Lģgums sniegt prejudiciģlu nolģkumu attiecas uz EK lģguma 52. pantu (jaunajģ redakcijģ pģc grozģjumiem EKL 43. pants) un EK lģguma 73.b pantu (jaunajģ redakcijģ EKL 56. pants).

2 Šis lģgums tika iesniegts tiesvedģbģ starp *Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG*, atbilstoģi Vģcijas tiesģbģm dibinģtu komandģtsabiedrģbu, kuras komplementģri ir sabiedrģbas ar ierobeģotu

atbildību, un *Finanzamt München II* (turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) par minētās sabiedrības ienākumu 1995.–1998. gadā noteikšanu.

## Atbilstošās tiesību normas

### *Valsts tiesiskais regulējums*

3 Tā saucamās “pilnīgās samaksētā nodokļa atskaitēšanas” sistēmas ietvaros, kas bija spēkā Vācijas pamata lietas faktisko apstākļu laikā, nodokļu dubultā ekonomiskā uzlikšana peļņai, ko Vācijas reģistrētas sabiedrības izmaksāja Vācijas nodokļu maksātājiem rezidentiem, tika novērstā saskaņā ar likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*; turpmāk tekstā – “*EStG*”) 36. panta 2. punkta 3. apakšpunktu un likuma par sabiedrību ienākuma nodokli (*Körperschaftsteuergesetz*; turpmāk tekstā – “*KStG*”) 49. pantu, piešķirot šiem nodokļu maksātājiem tiesības no to maksājamo iedzīvotāju ienākuma nodokļa vai sabiedrību ienākuma nodokļa pilnībā atskaitīt sabiedrību ienākuma nodokli, ko bija samaksājušas peļņas sadalītājas sabiedrības.

4 Saskaņā ar *EStG* 36. panta 4. punkta otro daļu kapitāla daļu pašnieka rezidenta tiesības atskaitīt samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli pārvērtās tiesības saņemšanas atmakājumu, ja tās nodokļu parāds bija mazāks par izmaksātajai peļņai uzlikto un iepriekš samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli. No *EStG* 20. panta 1. punkta 3. apakšpunkta izrietēja, ka šīs tiesības tika uzskatītas par ienākumu daļu.

5 Ja juridiskas personas kapitāla daļas bija iekļautas nodokļu maksātāja rezidenta pamatlīdzekļos, tas dividendu saņemšanas brīdī varēja savā nodokļu bilancē samazināt kapitāla daļu vērtību atbilstoši *EStG* 6. panta 1. punkta 1. apakšpunktam. Šis vērtības samazinājums, kas tika apzīmēts kā “kapitāla daļu daļējs vērtības samazinājums”, bija balstīts uz uzskatu, ka peļņas izmaksāšana ir uzskatāma tikai par aktīvu aizstāšanu. Tādējādi kapitāla daļas vērtība tika samazināta par peļņu, kas bija izmaksāta par šo kapitāla daļu.

6 No tā izrietēja, ka bruto izmaksātajai peļņai, kas ietvēra šīs *EStG* 36. pantā paredzētās tiesības atskaitīt samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli, un kapitāla daļu daļējas vērtības samazinājumam parasti bija vienāds apmērs un tie savstarpēji nosedzās.

7 Līdz ar to peļņas izmaksāšana faktiski nerada ienākumus. Līdz ar to nerodas nodokļu parāds, kas atbilst nodokļu atlaidei, kura ir daļa no ienākumiem, ko rada peļņas izmaksāšana. Tādējādi, ja attiecīgajā gadā nodokļu maksātājam nav citu ienākumu, šis nodokļu atlaide pārvērtās par atmaksāšanas tiesībām.

8 Kapitāla pieaugums, atsavinot kapitāla daļas, kas izpaužas kā starpība starp pirkuma cenu un kapitāla daļu nominālo vērtību, ir uzskatāms par ienākumiem nodokļu tiesību aktu izpratnē, un nodokļu maksātājiem rezidentiem par to tiek uzlikts iedzīvotāju ienākuma nodoklis saskaņā ar *EStG* 17. pantu vai sabiedrību ienākuma nodoklis saskaņā ar *KStG* 8. panta 2. punktu.

9 Attiecībā uz nodokļu maksātājiem nerezidentiem to ienākumiem no sabiedrību rezidentu izmaksātajām dividendām, kā arī peļņai no šādu sabiedrību kapitāla daļu atsavināšanas netiek uzlikts Vācijas ienākuma nodoklis vai sabiedrību ienākuma nodoklis.

10 Nodokļu maksātāji nerezidenti nevar arī pretendēt uz pilnīgās samaksētā nodokļa atskaitēšanas sistēmas piemērošanu peļņai, ko tiem ir izmaksājušas sabiedrības rezidentes, un līdz ar to nevar saņemt nodokļa atlaidi sabiedrības rezidentes, kura ir izmaksājusi dividendes, samaksātā nodokļa apmērā.

11 *EStG* 50.c panta 1. un 4. punkta redakcijā, kura izriet no 1993. gada 13. septembra Likuma par nodokļu sistēmas uzlabošanu, lai Eiropas iekšējā tirgū nodrošinātu, ka Vācijas turpina būt uzņēmumu dibināšanas vieta (*Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz)*) *BGBI.* 1993 I, 1569. lpp.] paredzēts:

“1) Nodokļu maksātājs, kam ir tiesības atskaitīt sabiedrību iekšējā nodokli, kurš kapitālsabiedrība [..], kurai ir neierobežots pienākums maksāt nodokļus, iegādājas kapitāla daļas no pašnieka, kam nav šādas atskaitēšanas tiesības, aprēķinot iekšējo kumus, nevar ņemt vērā iekšējo samazinājumu, kas izriet no

1. daļējās zemākās vērtības ņemšanas vērtība vai
2. kapitāla daļu atsavināšanas vai norakstīšanas,

iegādes gadā vai vienā no sekojošajiem deviņiem gadiem, ja šā daļējās zemākās vērtības vai cita iekšējā samazinājuma ņemšana vērtība ir radusies tikai no peļņas sadales vai peļņas nodošanas, ņemot vērā kontroles līgumus, un kopumā peļņas samazinājumi nepārsniedz bloķēto summu 4. punkta izpratnē.

[..]

4) Bloķētā summa atbilst starpībai starp iegādes izmaksām un kapitāla daļas nominālvērtību. [..]”

12 1994. gada 28. oktobra likums par sabiedrību reorganizācijas nodokļu režīma grozījumiem (*Gesetz zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts*, *BGBI.* 1994 I, 3267. lpp.; turpmāk tekstā – “*UmwStG*”) Vācijas tiesību sistēmā ievieša iespēju pārveidot kapitālsabiedrību par personālsabiedrību, saglabājot pamatlīdzekļu fiskālo vērtību, negāstot latentu kapitāla pieaugumu.

13 Saskaņā ar *UmwStG* 4. panta 4. punktu, ja sabiedrības manta tiek nodota personālsabiedrībai pēc tās juridiskas reorganizācijas, pārņemšanas rezultātā radušies iekšēji vai zaudējumi ir jānosaka personālsabiedrības līmenī, salīdzinot vērtību, pēc kuras bija jāpārņem pamatlīdzekļi, un pārņemtais sabiedrības kapitāla daļu grāmatvedības vērtību. Atbilstoši *UmwStG* 14. pantam tas pats attiecas uz gadījumiem, kad sabiedrība tiek pārveidota par personālsabiedrību.

14 Tādā veidā noteiktiem (“pirmais posms”) iekšējiem vai zaudējumiem no pārņemšanas saskaņā ar *UmwStG* 4. panta 5. punktu ir jāpieskaita vai no tiem ir jāatņem atskaitāmais sabiedrību iekšējais nodoklis atbilstoši *UmwStG* 10. panta 1. punktam un bloķētā summa *EStG* 50.c panta izpratnē, ciktāl pārņemtais sabiedrības kapitāla daļas pārveides brīdī atbilstoši nodokļu tiesībām bija daļa no pārņemtajās personālsabiedrības mantas.

15 Ja no pārņemšanas paliek zaudējumi (“otrais posms”), nodoto ņermeņisko un bezņermeņisko lietu vērtība ir jāpalielina līdz to daļējai vērtībai. Ja zaudējumi vēl saglabājas, tad tie samazina pārņemtajās personālsabiedrības iekšējo kumus saskaņā ar *UmwStG* 4. panta 6. punktu.

16 *UmwStG* 10. panta 1. punkts paredz:

“Sabiedrību iekšējais nodoklis, kas attiecas uz pārņemtais vienības pašas kapitāla daļām [*KStG*] 30. panta 1. punkta 1. un 2. apakšpunkta izpratnē, par kurām var tikt izmaksātas dividendes, ir

atskait?ms no iedz?vot?ju ien?kuma nodok?a vai sabiedr?bu ien?kuma nodok?a, kas ir j?maks? p?r??m?jas person?lsabiedr?bas da?u ?pašniekiem, vai no p?r??m?jas fizisk?s personas maks?jam? ien?kuma nodok?a, iev?rojot 2. punkta noteikumus.”

*Starp V?cijas Federat?vo Republiku un Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienoto Karalisti nosl?gt? konvencija*

17 1964. gada 26. novembr? starp V?cijas Federat?vo Republiku un Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienoto Karalisti nosl?gt?s konvencijas par nodok?u dubult?s uzlikšanas un nodok?u nemaks?šanas nov?ršanu (*BGBI.* 1966 II, 358. lpp.) III panta 1. punkt? ir paredz?ts, ka k?das teritorijas uz??muma r?pnieciskajiem un tirdzniec?bas ien?kumiem ir uzliekams nodoklis tikai šaj? teritorij?, ja vien uz??mums cit? teritorij? neveic r?pniec?bas vai tirdzniec?bas darb?bas, izmantojot taj? atrodošos past?v?go p?rst?vniec?bu.”

## **Pamata pr?va un prejudici?lais jaut?jums**

18 Pras?t?ja pamata pr?v? tika izveidota grupas *Glaxo Wellcome* reorganiz?cijas ietvaros p?c *Glaxo Wellcome GmbH* (turpm?k tekst? – “*GW GmbH*”), atbilstoši V?cijas ties?b?m dibin?tas sabiedr?bas ar ierobežotu atbild?bu, p?rveidošanas, 1995. gada 1. j?lij? mainot t?s juridisko formu.

19 *Glaxo Wellcome* grupas reorganiz?cijas posmi var tikt aprakst?ti š?di.

20 Atbilstoši V?cijas ties?b?m dibin?ta sabiedr?ba *Glaxo Verwaltungs GmbH* (turpm?k tekst? – “*GV GmbH*”), kurai jau pieder?ja 95 % no *GW GmbH* kapit?la da??m, 1995. gada 26. j?nij? no *Glaxo Group Limited* (turpm?k tekst? – “*GG Ltd*”), Apvienotaj? Karalist? re?istr?tas m?tes sabiedr?bas, ieg?d?j?s 5 % no *GW GmbH* kapit?la da??m un k?uva par t?s vien?go m?tes sabiedr?bu.

21 1995. gada 27. j?nij? un 7. j?lij? *GW GmbH* un p?c tam pras?t?ja pamata liet? ieguva visas *Wellcome GmbH* (turpm?k tekst? – “*W GmbH*”) kapit?la da?as. Sabiedr?bas, kuras atsavin?ja attiec?g?s kapit?la da?as, bija *GG Ltd*, kurai pieder?ja 99,98 % no *W GmbH* kapit?la da??m, k? ar? *Burroughs Wellcome Ltd*, *GG Ltd* m?tes sabiedr?ba, kurai pieder?ja 0,02 % no min?taj?m kapit?la da??m.

22 Saska?? ar 1995. gada 25. augusta apvienošan?s l?gumu *W GmbH* ar atpaka?ejošu datumu 1995. gada 29. j?nij? tika iek?auta sav? vien?gaj? kapit?la da?u ?pašniek? *GW GmbH*.

23 1995. gada 30. j?nij? *GV GmbH* p?rdeva 1 % no tai piederošaj?m *GW GmbH* kapit?la da??m *Seftonpharm GmbH*, kas tai pieder?ja 100 % apm?r?.

24 1995. gada 1. j?lij? *GW GmbH* tika p?rveidota par komand?tsabiedr?bu atbilstoši V?cijas ties?b?m un no t? br?ža t?s nosaukums ir *Glaxo Wellcome GmbH & Co KG*.

25 Š?s p?rveidošanas dien? *GW GmbH* kapit?la da?as, kas bija iek?autas *GV GmbH* (tostarp *Seftonpharm GmbH*) bilanc?, bija nov?rt?tas 500 miljonu DEM apm?r?. Piem?rojot *UmwStG* 4. panta 4. un 5. punktu, pras?t?ja pamata liet? apr??in?ja p?r?emšanas rad?tos zaud?jumus DEM 328 096 563 apm?r?, atbilstoši *EStG* 50.c pantam ?emot v?r? blo??to summu DEM 22 887 706 apm?r?, kuru rad?jusi 5 % *GW GmbH* kapit?la da?u ieg?šana no *GG Ltd*.

26 *Finanzamt* uzskat?ja, ka *GV GmbH* ieg?t?s *GW GmbH* kapit?la da?as no *GG Ltd* nav vien?gais apst?klis, kas rad?ja blo??to summu par ieg?taj?m kapit?la da??m. P?c *Finanzamt* dom?m, uz *W GmbH* kapit?la da??m, kuras pras?t?ja pamata liet? ieguva no *GG Ltd* un *Burroughs Wellcome Ltd*, ar? attiec?s blo??t? summa DEM 322 565 500 apm?r?. P?c *W GmbH*

iek?aušanas *GW GmbH* š? otr? blo??t? summa neesot pazudusi, bet gan esot p?rnesta uz *GV GmbH* piederošaj?m *GW GmbH* kapit?la da??m. *Finanzamt* uzskat?ja, ka p?r?emšanas zaud?jumi, kuri radušies sakar? ar *GW GmbH* juridisk?s formas mai?u, iev?rojot blo??t?s summas, ir samazin?jušies l?dz DEM 5 531 063.

27 Atbild?t?ja pamata liet? p?c b?t?bas iebilst *Finanzamt* jaut?jum? par to, vai *GW GmbH* ciestie zaud?jumi sakar? ar min?to p?r?emšanu ir samazin?mi par blo??to summu *EStG 50.c* panta izpratn?, kas rodas no *GW GmbH* ieg?taj?m *W GmbH* kapit?la da??m.

28 Kad *Finanzgericht München* nosprieda par labu pras?t?jai pamata liet?, *Finanzamt* iesniedza apel?cijas s?dz?bu *Bundesfinanzhof*.

29 Pret?ji *Finanzgericht München* nospriestajam, iesniedz?jtiesa uzskata, ka atbilstoši tikai *V?cijas ties?b?m* min?to zaud?jumu apm?rs ir j?samazina par blo??to summu, kura izriet no *GW GmbH* ieg?taj?m *W GmbH* kapit?la da??m.

30 Tom?r *Bundesfinanzhof* pauž šaubas par blo??t?s summas ?emšanas v?r? saska?? ar *EStG 50.c* pantu atbilst?bu Kapienu ties?b?m, jo attieksme pret nodok?u maks?t?ju ir atš?ir?ga atkar?b? no t?, vai tas ir ieguvis kapit?la da?as no ?pašnieka, kuram ir ties?bas uz nodok?a atlaidi, vai no kapit?la da?u ?pašnieka, kuram š?du ties?bu nav.

31 Š?dos apst?k?os *Bundesfinanzhof* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru valsts sabiedr?bu ien?kuma nodok?a atskait?šanas sist?mas ietvaros kapit?la da?u v?rt?bas samazin?šan?s dividenžu izmaks?šanas rezult?t? neietekm? nodok?a b?zi, ja nodok?u maks?t?js, kuram ir sabiedr?bu ien?kuma nodok?a atskait?šanas ties?bas, ir ieguvis kapit?lsabiedr?bas, kurai ir neierobežots pien?kums maks?t nodok?us, kapit?la da?as no to ?pašnieka, kam nav š?du atskait?šanas ties?bu, bet, t?s ieg?stot no ?pašnieka, kam ir atskait?šanas ties?bas, š?da v?rt?bas samazin?šan?s samazina ieguv?ja nodok?u b?zi, ir pretrun? [...] L?guma 52. pantam [...] vai [...] 73.b pantam [...]?”

### Par prejudici?lo jaut?jumu

32 Ievad? ir j?nor?da, ka saska?? ar *V?cijas* vald?bas nor?d?to pamat? kapit?la da?u ?pašniekiem nerezidentiem *V?cij?* esot tikai ierobežots pien?kums maks?t nodok?us un tiem neesot ties?bu atskait?t sabiedr?bu ien?kuma nodokli. L?dz ar to *EStG 50.c* pants princip? esot piem?rojams tikai kapit?lsabiedr?bas rezidentes, kurai ir neierobežots pien?kums maks?t nodok?us, kapit?la da?u atsavin?šanai, ko veic kapit?la da?u ?pašnieks nerezidents, kuram nav š?du atskait?šanas ties?bu, atsavinot da?as ?pašniekam rezidentam, kuram ir š?das atskait?šanas ties?bas.

33 L?dz ar to ir j?saprot, ka ar uzdoto jaut?jumu iesniedz?jtiesa jaut?, vai L?guma 52. vai 73.b pantam ir pretrun? dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru kapit?la da?u v?rt?bas samazin?šan?s dividenžu izmaks?šanas rezult?t? neietekm? nodok?u maks?t?ja rezidenta nodok?a b?zi, ja tas ir ieguvis kapit?lsabiedr?bas rezidentes kapit?la da?as no to ?pašnieka nerezidenta, bet, t?s ieg?stot no ?pašnieka rezidenta, š?da v?rt?bas samazin?šan?s samazina ieguv?ja nodok?u b?zi.

34 Ir j?atg?dina ar?, ka, lai gan atbilstoši Tiesas past?v?gajai judikat?rai tiešie nodok?i ir dal?bvalstu kompetenc?, t?m š? kompetence tom?r ir j?steno, iev?rojot Kapienu ties?bas (skat. 2005. gada 13. decembra spriedumu liet? C?446/03 *Marks & Spencer*, Kr?jums, l?10837. lpp., 29. punkts; 2006. gada 12. septembra spriedumu liet? C?196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*

, Kr?jums, I?7995. lpp., 40. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedumu liet? C?374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Kr?jums, I?11673. lpp., 36. punkts, k? ar? 2007. gada 8. novembra spriedumu liet? C?379/05 *Amurta*, Kr?jums, I?9569. lpp., 16. punkts).

35 T? k? iesniedz?jtiesa ir uzdevusi savu jaut?jumu gan attiec?b? uz L?guma 52. pantu, gan 73.b pantu, vispirms ir j?nosaka, vai un cik liel? m?r? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, k?ds ir piem?rojams pamata liet?, var ietekm?t šajos pantos paredz?t?s br?v?bas.

*Par pamata liet? apl?koto br?v?bu*

36 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka, lai noteiktu vai uz valsts tiesisko regul?jumu attiecas viena vai otra aprites br?v?ba, no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka ir j??em v?r? attiec?go ties?bu aktu m?r?is (skat. 2007. gada 24. maija spriedumu liet? C?157/05 *Holböck*, Kr?jums, I?4051. lpp., 22. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

37 No Tiesas judikat?ras ar? izriet, ka Tiesa attiec?go pas?kumu princip? izskata tikai attiec?b? pret vienu no š?m pamatbr?v?b?m, ja izr?d?s, ka viena no t?m ir piln?b? sekund?ra sal?dzin?jum? ar otru un var tai tikt piesaist?ta (2006. gada 3. oktobra spriedums liet? C?452/04 *Fidium Finanz*, Kr?jums, I?9521. lpp., 34. punkts).

38 L?dz ar to vispirms ir j?p?rbauda, vai tas, ka rezidents ieg?st sabiedr?bas rezidentes kapit?la da?as no to ?pašnieka nerezidenta, k? tas ir min?ts pamata liet?, ir kapit?la aprite L?guma 73.b panta izpratn?.

39 T? k? L?gum? j?dziens "kapit?la aprite" nav defin?ts, Tiesa iepriekš ir atzinusi, ka nor?des sniedz Padomes 1988. gada 24. j?nija Direkt?vas 88/361/EEK par L?guma 67. panta ?stenošanu (pants atcelts ar Amsterdamas l?gumu) (OV L 178, 5. lpp.) pielikum? pievienot? nomenklat?ra, kaut ar? t? ir tikusi pie?emta, pamatojoties uz EEK l?guma 69. pantu un 70. panta 1. punktu (EEK l?guma 67.–73. pants ir tikuši aizst?ti ar EK l?guma 73.b–73.g pantu, kuri jaunaj? redakcij? ir EKL 56.–60. pants), ?emot v?r?, ka atbilstoši t?s ievadam taj? ietvertais saraksts nav izsme?ošs (skat. it ?paši 2006. gada 23. febru?ra spriedumu liet? C?513/03 *van Hilten?van der Heijden*, Kr?jums, I?1957. lpp., 39. punkts; 2006. gada 14. septembra spriedumu liet? C?386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Kr?jums, I?8203. lpp., 22. punkts; 2008. gada 11. septembra spriedumu liet? C?11/07 *Eckelkamp u.c.*, Kr?jums, I?6845. lpp., 38. punkts, k? ar? 2009. gada 27. janv?ra spriedumu liet? C?318/07 *Persche*, Kr?jums, I?359. lpp., 24. punkts).

40 T?d?j?di kapit?la aprite 73.b panta 1. punkta izpratn? cita starp? ir tieši ieguld?jumi ar l?dzdal?bu uz??mum?, ieg?d?joties t? akcijas, kas dod iesp?ju efekt?vi piedal?ties t? vad?b? un kontrol? (t.s. "tiešie ieguld?jumi"), k? ar? v?rtspap?ru ieg?šana kapit?la tirg?, kas realiz?ta vien?gi ar nodomu veikt kapit?la ieguld?šanu, bez nodoma ietekm?t uz??muma vad?bu (t.s. "portfe?a ieguld?jumi") (šaj? sakar? skat. 1999. gada 16. marta spriedumu liet? C?222/97 *Trummer un Mayer*, *Recueil*, I?1661. lpp., 21. punkts; 2002. gada 4. j?nija spriedumu liet? C?483/99 Komisija/Francija, *Recueil*, I?4781. lpp., 36. un 37. punkts; 2003. gada 13. maija spriedumu liet? C?98/01 Komisija/Apvienot? Karaliste, *Recueil*, I?4641. lpp., 39. un 40. punkts, k? ar? 2006. gada 28. septembra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?282/04 un C?283/04 Komisija/N?derlande, Kr?jums, I?9141. lpp., 19. punkts).

41 T?pat Tiesa ir nospriedusi, ka akciju p?rdošana atpaka? emitenta sabiedr?bai, ko veicis akcion?rs nerezidents, ir uzskat?ma par kapit?la apriti Direkt?vas 88/361 1. panta izpratn? un kapit?la aprites nomenklat?ras, kas ir š?s direkt?vas I pielikum?, izpratn? (skat. 2006. gada 19. janv?ra spriedumu liet? C?265/04 *Bouanich*, Kr?jums, I?923. lpp., 29. punkts).

42 Saska?? ar Direkt?vas 88/361 I pielikuma otr?s da?as ceturto ievilkumu darb?bas, lai

likvidētū vai atsavinātū izveidotus aktīvus, ietilpst kapitāla apritē.

43 Līdz ar to nerezidentu investoru iegūto kapitāla daļu sabiedrības rezidentu atsavināšana ir kapitāla apritē minētās direktīvas 1. pantā, kā arī tās I pielikumā paredzētās kapitāla apritē nomenklatūras izpratnē.

44 Tādējādi, kaut arī tas, ka rezidenti iegūst sabiedrības rezidentes kapitāla daļas no to pašniekiem nerezidentiem, nav skaidri minēts Direktīvas 88/361 I pielikumā ietvertajā kapitāla apritē nomenklatūrā, kā to norāda Vācijas valdība, tomēr šī darbība ir uzskatāma par kapitāla apritē šīs direktīvas 1. pantā izpratnē un ietilpst Kopienų normu par kapitāla brīvību apritē piemērošanas jomā.

45 Otrkārt, attiecībā uz I guma 52. pantu no Tiesas judikatūras izriet, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas šajā pantā piešķirta Kopienų pilsoņiem un kas tiem ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz uzņēmējdarbības vietas dalībvalsts tiesību akti, attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Eiropas Kopienā, ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (2006. gada 23. februāra spriedums lietā C-471/04 *Keller Holding*, Krājums, I-2107. lpp., 29. punkts; iepriekš minētais spriedums lietā *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, 17. punkts, un 2007. gada 11. oktobra spriedums lietā C-451/05 *ELISA*, Krājums, I-8251. lpp., 62. punkts).

46 Uzņēmējdarbības jūdzienis Līguma nozīmē ir ļoti plašs, paredzot Kopienų pilsonim iespēju pastāvīgi un ilgstoši piedalīties tās dalībvalsts ekonomiskajā dzīvē, kas nav viena izcelsmes valsts, un no tās gūt peļņu, tādējādi veicinot ekonomisko un sociālo mijiedarbību Kopienų teritorijā pašnodarbinātības jomā (skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietās *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, 18. punkts, un *ELISA*, 63. punkts).

47 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valsts tiesību akti, kas ir piemērojami, ja attiecīgās dalībvalsts pilsonim pieder kapitāla daļas sabiedrībā, kura reģistrēta citā dalībvalstī, kas tiem ļauj īstenot neapšaubāmu ietekmi uz šīs sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību, ietilpst Līguma noteikumam par brīvību veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā (it īpaši skat. 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars, Recueil*, I-2787. lpp., 22. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 31. punkts; 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 27. punkts, kā arī 2008. gada 17. jūlija spriedumu lietā C-207/07 Komisija/Spānija, 60. punkts).

48 Kā tas izriet no Vācijas valdības apsvērumiem, viens no gadījumiem, kuriem ir paredzēts piemērot pamata lietā aplūkoto tiesisko regulējumu, ir tās, kad kapitāla daļu īpašnieks nerezidents kontrolē vairākas Vācijas reģistrētas meitas sabiedrības un atsavina vienas no meitas sabiedrībām kapitāla daļas citai kontrolētajai meitas sabiedrībai.

49 Tomēr nav strīda par to, ka minētā tiesiskā regulējuma piemērošana nav atkarīga no kapitāla daļu, kas ir iegūtas no to īpašnieka nerezidenta, skaita un ka tas nav piemērojams tikai gadījumiem, kad kapitāla daļu īpašnieks var neapšaubāmi ietekmēt attiecīgās sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbību.

50 Turklāt, tā kā pamata lietā piemērojamā tiesiskā regulējuma priekšmets ir neaut kapitāla daļu īpašniekiem nerezidentiem saņemto nodokļu priekšrocības, uz kurām tiem nav tiesību un kuras tieši rada kapitāla daļu atsavināšana, kas var tikt veikta, vienīgi lai gūtu minētās

priekšroc?bas, nevis lai izmantotu uz??m?jdarb?bas veikšanas br?v?bu vai k? sekas š?s br?v?bas izmantošanai, ir j?uzskata, ka š? tiesisk? regul?juma aspekts, kas ir saist?ts ar kapit?la br?vu apriti, ir noz?m?g?ks par br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu aspektu.

51 T?d?j?di, pie?emot, ka šim tiesiskajam regul?jumam var?tu b?t ierobežojoša ietekme uz br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, š?da ietekme ir kapit?la br?vas aprites iesp?jamo š??rš?u neizb?gamas sekas un t? nepamato šo ties?bu aktu autonomu p?rbaudi no L?guma 52. panta viedok?a (šaj? sakar? skat. 2004. gada 14. oktobra spriedumu liet? C?36/02 *Omega*, Kr?jums, l?9609. lpp., 27. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 33. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? *Fidium Finanz*, 48. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 34. punkts).

52 No t? izriet, ka pamata liet? piem?rojamais tiesiskais regul?jums ir j?apl?ko tikai attiec?b? uz kapit?la br?vu apriti.

#### *Par ierobežojuma kapit?la br?vai apritei past?v?šanu*

53 K? to nor?da iesniedz?jtiesa, pamata liet? piem?rojam? tiesisk? regul?juma rezult?t?, kad nodok?u maks?t?js rezidents ir ieguvis kapit?lsabiedr?bas rezidentes kapit?la da?as no to ?pašnieka nerezidenta, kapit?la da?u v?rt?bas samazin?šan?s sakar? ar dividenžu izmaks?šanu neietekm? ieguv?ja nodok?a b?zi, bet gad?jumos, kad š?s kapit?la da?as ir ieg?tas no to ?pašnieka rezidenta, š?da v?rt?bas samazin?šan?s ietekm? ieguv?ja nodok?a b?zi.

54 Šis ierobežojums kapit?la da?u v?rt?bas samazin?šan?s sakar? ar dividenžu izmaks?šanu ?emšanai v?r? ir piem?rojams no min?to kapit?la da?u ieg?šanas gada un turpm?ko devi?u gadu laik? un attiecas tikai uz ien?kumu samazin?jumu, ko rada pe??as sadale vai pe??as nodošana, ?stenojot kontroles l?gumus, un ja pe??as samazin?jumi nep?rsniedz noteiktu summu, kas saukta par "blo??to summu".

55 Š? blo??t? summa, kas atbilst starp?bai starp ieg?des cenu, ko samaks?jis kapit?la da?u ?pašnieks rezidents, un kapit?la da?as nomin?lv?rt?bu, attiecas uz kapit?la da??m, kuras ir ieg?tas no nerezidenta, p?c b?t?bas likvid?jot kapit?la da?u da??jo v?rt?bas samazin?šanos sakar? ar pe??as sadali.

56 Nenoliedzami, iesp?ja nodok?u maks?t?jam atskait?t no saviem ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem zaud?jumus, ko rada da??ja piederošo sabiedr?bas kapit?la da?u v?rt?bas samazin?šan?s, kad t? izriet no pe??as sadales, ir uzskat?ma par nodok?u priekšroc?bu.

57 Apst?klis, ka min?t? priekšroc?ba tiek pieš?irta nodok?u maks?tajam rezidentam tikai tad, ja sabiedr?bas rezidentes kapit?la da?as ir ieg?tas no to ?pašnieka rezidenta, padara nerezidentiem piederošas kapit?la da?as nepievilc?g?kas, un l?dz ar to tas var attur?t nodok?u maks?t?ju rezidentu ieg?t š?das kapit?la da?as.

58 Turkl?t š?da atš?ir?g? attieksme var ar? attur?t investorus nerezidentus ieg?t sabiedr?bas rezidentes kapit?la da?as un t?d?j?di rad?t min?tajai sabiedr?bai š??rslu kapit?la piesaist?šanai no cit?m dal?bvalst?m.

59 No t? izriet, ka pamata liet? piem?rojamais tiesiskais regul?jums ir uzskat?ms par kapit?la br?vas aprites ierobežojumu, ko princip? aizliedz L?guma 73.b pants.

#### *Par kapit?la br?vas aprites ierobežojuma pamatojumu*

- 60 Tomēr ir jāpārbauda, vai šāds ierobežojums kapitāla brīvībai aprītei ir attaisnojams, ievērojot Līguma normas.
- 61 Vācijas valdība un Eiropas Kopienu Komisija uzskata, ka pamata lieta piemērojamā tiesiskā regulējuma mērķis esot novērst to, ka kapitāla daļu īpašnieks nerezidents, veicot noteiktas darbības kā, piemēram, tirdzniecību, ko norādījis enerģētiskais konsultants savu secinājumu 100. punktā, panāk no ekonomiskā viedokļa tādus rezultātus, it kā tam tiktu piešķirta nodokļu atlaide.
- 62 Tādējādi pamata lieta piemērojamā tiesiskā regulējuma mērķis esot saglabāt Vācijas pilnīgā samaksātā nodokļa atskaitīšanas sistēmas saskaņotību, un tas esot pamatots, jo no iepriekš minētā sprieduma lieta *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* un 2008. gada 26. jūnija sprieduma lieta *C-284/06 Burda*, Krājums, I-4571. lpp., izrietot, ka apstākļi, ka nodokļa atlaide, kurai jānovērš nodokļu dubultā ekonomiskā uzlikšana, netiek piešķirta akcionāriem nerezidentiem, kuri saņem dividendes no sabiedrības mēģinājuma rezidentam, nav uzskatāms par pretēju Kopienu tiesībām.
- 63 Turklāt gan Vācijas valdība, gan Komisija norāda, ka nodokļa atlaides piešķiršana, nepastāvot atbilstošam nodokļa parādam, kapitāla daļu īpašniekam nerezidentam, kurš nemaksā nodokli sabiedrības, kura izmaksā dividendes, reģistrācijas dalībvalstī, nozīmētu likt šai dalībvalstij atteikties no nodokļu uzlikšanas daļai no ienākumiem, kas gūti tās teritorijā. Komisija šajā sakarā piebilst, ka nodokļu atlaides izmaksāšana kapitāla daļu īpašniekam nerezidentam nevar pildīt minētās nodokļu atlaides mērķi – pielāgot sabiedrības iepriekš samaksāto nodokli individuālajai likmei, kas ir piemērojama minētajam nodokļu maksātājam, bet gan tūlīt tikai pārvietotu vienu valsti ar nodokli apliekamus ienākumus uz citu dalībvalsti.
- 64 Savukārt atbildētāja pamata lieta uzskata, ka ne vajadzēja nodrošināt samaksātā nodokļa atskaitīšanas sistēmas darbību, ne saglabāt nodokļu režīma saskaņotību vai nodrošināt vienotu nodokļu uzlikšanu Vācijā nevarot attaisnot pamata lieta piemērojamo tiesisko regulējumu.
- 65 Šis tiesiskais regulējums neparedzot nekādu tehnisku saistību starp atskaitīšanas procedūru un no minētā regulējuma izrietošajiem apgrūtinājumiem, un tas turklāt palielinot kapitāla daļu ieguvēja profesionālo nodokli, jo ienākumu aprēķins ir svarīgs arī šim nodoklim, kuram arī neesot saistības ar sabiedrību ienākuma nodokļa atskaitīšanu.
- 66 Attiecībā uz šādi izklāstītajiem prasītājas pamata lieta, Vācijas valdības un Komisijas argumentiem ir jāatgādina, ka saskaņā ar EK Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunktu (jaunajā redakcijā EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts) Līguma 73.b pants neskar dalībvalstu tiesības piemērot atšķirīgus attiecīgus nodokļu likumu normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu pastāvīgās dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ.
- 67 Tomēr Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunktu, kas kā atkāpe no kapitāla brīvības aprītes pamatprincipa ir jāinterpretē šauri, nedrīkst interpretēt tādējādi, ka ikviens nodokļu tiesību norma, ar kuru tiek sadalīti nodokļu maksātāji atkarībā no to atrašanās vietas vai dalībvalstis, kurā tie ir ieguldījuši savu kapitālu, ir automātiski saderīga ar Līgumu. Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atkāpi pašu faktiski ierobežo šā paša Līguma 73.d panta 3. punkts, kurā noteikts, ka šā panta 1. punktā minētās valsts tiesību normas “nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvību aprīti un maksājumu, kā to nosaka 73.b pants” (skat. 2004. gada 7. septembra spriedumu lieta *C-319/02 Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 28. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lieta *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, 31. punkts).

68 Līdz ar to ir jāizšķir nevienlīdzīga attieksme, ko pieļauj Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunkts, no patvaļīgās diskriminācijas, ko aizliedz šī paša panta 3. punkts. No judikatūras izriet, ka, lai tūdu valsts nodokļu regulājumam kļūst, kurš tiek apskatīts pamata lietā, varētu uzskatīt par saderīgu ar Līguma noteikumiem par kapitāla brīvību aprīti, ir vajadzīgs, lai atšķirīgā attieksme skartu situāciju, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai to pamatotu primāri vispārīgo interešu iemesli (skat. 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I-4071. lpp., 43. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, 29. punkts, un 2005. gada 8. septembra spriedumu lietā C-512/03 *Blanckaert*, Krājums, I-7685. lpp., 42. punkts).

69 Tiesa jau ir nospriedusi, ka attiecībā uz sabiedrības, kura izmaksā dividendes, rezidences dalībvalsts tūdu nodokļu tiesību normu piemērošanu, kurš ir paredzēta sistēma nodokļu vairākuma vai nodokļu dubults ekonomiskās uzlikšanas dividendēm, kuras rezidentiem izmaksā sabiedrības rezidentes, novēšanai vai mazināšanai, situācija, kurš atrodas dividenžu saņēmēju akcionāri, kuri ir šīs dalībvalsts rezidenti, un dividenžu saņēmēju akcionāri, kuri ir citas dalībvalsts rezidenti, ne vienmēr ir salīdzināmas (skat. šajā sakarā iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 55. un 57. punkts).

70 Ja dividenžu izmaksātāja sabiedrība un to saņēmējs akcionārs nav vienas un tās pašas dalībvalsts rezidenti, dividenžu izmaksātāja sabiedrības rezidences dalībvalsts, proti, ienākumu gūšanas vietas dalībvalsts, nav tādā pašā stāvoklī attiecībā uz nodokļu vairākuma vai nodokļu dubults ekonomiskās uzlikšanas novēšanu vai mazināšanu kā dividendes saņēmēja akcionāra rezidences dalībvalsts (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 58. punkts).

71 Tomēr ir jānorāda, ka pamata lietā aplūkots atšķirīgā attieksme neattiecas uz kapitāla daļu īpašnieka stāvokli atkarībā no tā, vai tas ir rezidents vai nerezidents, un līdz ar to arī uz iespēju šim kapitāla daļu īpašniekam saņemt nodokļu atlaidi par dividenžu izmaksātāja sabiedrības samaksāto nodokli.

72 Minētā atšķirīgā attieksme attiecas tikai uz kapitāla daļu īpašniekiem rezidentiem atkarībā no tā, vai tie ir ieguvuši savas sabiedrības rezidentes kapitāla daļas no to īpašniekiem rezidentiem vai nerezidentiem.

73 Kā to savu secinājumu 139. punktā norāda enerģētiskais advokāts, runājot par zaudējumiem, kurus rada sabiedrības rezidentes kapitāla daļu vrtības daļējs samazinājums, šo kapitāla daļu īpašnieki atrodas salīdzināmā situācijā gan tad, kad šīs daļas ir iegūtas no rezidenta, gan tad, kad tās ir iegūtas no nerezidenta. Peļņas izmaksāšana samazina kapitāla daļas vrtību neatkarīgi no tā, vai kapitāla daļa ir iegūta no rezidenta vai nerezidenta, un abos gadījumos vrtības samazinājums ietekmē kapitāla daļu īpašnieku rezidentu.

74 Līdz ar to šī daļēji atšķirīgā attieksme neatspoguļo minēto kapitāla daļu īpašnieku situāciju objektīvu atšķirību.

75 Ir jāpārbauda arī, vai tās ierobežojums kā pamata lietā aplūkots var tikt pamatots ar primāriem vispārīgo interešu iemesliem, uz kuriem norāda Vācijas valdība un Komisija.

76 Šis sprieduma [61.–63.] punktā minētie Vācijas valdības un Komisijas argumenti var tikt saistīti ar vajadzību saglabāt Vācijas nodokļu režīma saskaņotību, nodrošināt Vācijas teritorijā gūto ienākumu aplikšanu ar nodokli un novērst fiktīvus mehānismus, kuru mērķis ir apiet Vācijas tiesību aktus.

77 Vispirms attiecībā uz argumentu par vajadzību saglabāt Vācijas nodokļu režīma

saskaņotību ir jāatgādina, ka Tiesa ir jau atzinusi, ka vajadzība saglabāt nodokļu režīma saskaņotību var pamatot Līgumu garantēto brīvas aprites brīvību īstenošanas ierobežošanu (1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-204/90 *Bachmann*, *Recueil*, I-249. lpp., 28. punkts; iepriekš minētais spriedums lietā *Manninen*, 42. punkts, un 2008. gada 27. novembra spriedums lietā C-418/07 *Papillon*, Krājums, I-8947. lpp., 43. punkts).

78 Lai arguments ar šādu pamatojumu tiktu atbalstīts, Tiesa tomēr prasa, lai pastāvītu tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasjot noteiktus nodokļu maksājumus, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ievērojot attiecīgo tiesību aktu mērķi (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Papillon*, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

79 Kā to ir norādījis Vācijas valdība un Komisija, pamata lietā piemērojamā tiesiskā regulējuma mērķis ir novērst to, ka ar tādā darbībā, kas nav dividenžu izmaksa, palīdzību kapitāla daļu īpašnieks nerezidents tomēr varētu panākt tādā ekonomisko rezultātu kā nodokļa atlaide par sabiedrību iekuma nodokli, kuru ir izmaksājis dividenžu izmaksātāja sabiedrība, kuras kapitāla daļas tam pieder.

80 Nav strīda, ka apgrūtinājumu, kuru rada pamata lietā piemērojamais tiesiskais regulējums, tieši cieš kapitāla daļu īpašnieks rezidents, kurš ir šīs daļas ieguvis no nerezidenta. Neiespējamību šim kapitāla daļu īpašniekam rezidentam atskaitīt no saviem ar nodokli apliekamajiem iekumiem zaudējumus, ko rada sabiedrības rezidentes kapitāla daļu vērtības daļēja samazināšanās, ja to izraisa peļņas izmaksāšana, nekompensē neviena nodokļu priekšrocība. Apsvērumam, ka nerezidenta, kurš ir atsavinājis kapitāla daļas rezidentam, gūtais kapitāla pieaugums netiek aplikts ar nodokli Vācijā, nav nozīmes attiecībā uz kapitāla daļu īpašnieku rezidentu, uz kuru attiecas šis apgrūtinājums.

81 Līdz ar to šajā gadījumā nepastāv tādā tieša saikne, kādu pieprasa šis sprieduma [78.] punktā minētā judikatūra, un pamata lietā piemērojamo tiesisko regulējumu nevar pamatot vajadzības nodrošināt pilnīgas samaksātā nodokļa atskaitēšanas sistēmas saskaņotību.

82 Attiecībā uz argumentu par vajadzību saglabāt iespēju Vācijas Federatīvajai Republikai īstenot nodokļu uzlikšanas kompetenci attiecībā uz tās teritorijā veiktajām darbībām ir jānorāda, ka, kaut arī no pastāvīgās judikatūras izriet, ka nodokļu ieņēmumu samazināšanās nav uzskatāma par primāru vispārīgo interešu iemeslu, uz kuru varētu atsaukties, lai pamatotu pasākumu, kas principā ir pretējs kādai pamatbrīvībai (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, 49. punkts un tajā minētā judikatūra), tomēr Tiesa ir arī pieņēmusi, ka var pastāvēt darbības, kuras var traucēt dalībvalstu tiesībām īstenot nodokļu uzlikšanas kompetenci attiecībā uz to teritorijā veiktajām darbībām un tādējādi apdraudēt kompetenču sabalansētu sadali starp dalībvalstīm nodokļu uzlikšanas jomā (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 46. punkts) un kuras var pamatot Līgumu paredzēto brīvību ierobežojumu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 55. un 56. punkts, kā arī 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Krājums, I-2647. lpp., 42. punkts).

83 Tiesa ir ar? nospriedusi, ka piepras?t no dividenžu izmaks?t?jas sabiedr?bas rezidences valsts, lai t? nodrošina, ka akcion?ram nerezidentam izmaks?tajai pe??ai netiek vair?kk?rt?gi uzlikts nodoklis vai nepast?v nodok?u dubult? ekonomisk? uzlikšana, atbr?vojot no nodok?a šo pe??u par labu dividenžu izmaks?t?jai sabiedr?bai vai pieš?irot min?tajam akcion?ram nodok?u priekšroc?bu, kas atbilst dividenžu izmaks?t?jas sabiedr?bas par min?to pe??u samaks?tajam nodoklim, noz?m?tu, ka šai valstij ir j?atsak?s no sav?m ties?b?m uzlikt nodokli ien?kumam, kas rodas no t?s teritorij? veiktas saimnieciskas darb?bas (iepriekš min?tais spriedums liet? *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 59. punkts).

84 Darb?bas, kas nav dividenžu izmaks?šana un kas ?auj kapit?la da?u ?pašniekam nerezidentam pan?kt no ekonomisk? viedok?a t?du rezult?tu, it k? tam tiktu pieš?irta nodok?u atlaide par sabiedr?bu ien?kuma nodokli, kuru ir samaks?jusi sabiedr?ba, kuras kapit?la da?as tam pieder, t?pat var liegt min?t?s sabiedr?bas rezidences valstij iesp?ju uzlikt nodokli ien?kumam, kas rodas no t?s teritorij? veiktas saimnieciskas darb?bas.

85 Summas, kas atbilst nodok?a atlaidei, kuru var?tu sa?emt kapit?la da?u ieguv?js rezidents, iek?aušana šo kapit?la da?u p?rdošanas cen? un min?to kapit?la da?u v?rt?bas samazin?juma p?c dividenžu izmaks?šanas atskait?šana no dividenžu summas, kuru ir sa??mis šo kapit?la da?u ieguv?js, rad?tu šim ieguv?jam rezidentam vai nu ties?bas atskait?t nodok?a atlaidi no citiem t? maks?jamajiem nodok?iem, vai ar?, ja tam nav citu ar nodokli apliekamu ien?kumu, ties?bas sa?emt summu, kas atbilst nodok?a atlaidei par sabiedr?bas samaks?to ien?kuma nodokli.

86 Ja kapit?la da?u cen? ietilpst summa, kas atbilst nodok?a atlaidei, tad nodok?a atlaides pieš?iršana vai summas, kas atbilst nodok?a atlaidei, atmaks?šana jaunajam kapit?la da?u ?pašniekam rezidentam ?autu kapit?la da?u ?pašniekam nerezidentam netieši sa?emta nodok?a atlaidi par nodokli, kuru ir samaks?jusi sabiedr?ba.

87 Š?das sekas ne tikai samazin?tu V?cijas Federat?v?s Republikas nodok?u ie??umus, bet ar? noz?m?tu to, ka, netieši pieš?irot nerezidentam nodok?u priekšroc?bu, kura atbilst nodok?a atlaidei par sabiedr?bas rezidentes samaks?to ien?kuma nodokli, ien?kumi, kas parasti tiek aplikti ar nodokli š?s sabiedr?bas rezidences dal?bvalst?, tiktu p?rnesti uz dal?bvalsti, kura ir kompetenta uzlikt nodokli nerezidenta kapit?la pieaugumam, t?d?j?di apdraudot kompeten?u sabalans?tu sadali starp dal?bvalst?m nodok?u uzlikšanas jom?.

88 No t? izriet, ka t?ds tiesiskais regul?jums, kas ir piem?rojams pamata liet?, ir pamatojams ar vajadz?bu saglab?t kompeten?u sabalans?tu sadali starp dal?bvalst?m nodok?u uzlikšanas jom?.

89 Attiec?b? uz argumentiem par vajadz?bu nov?rst izvair?šanos no nodok?u maks?šanas un c?n?ties pret fikt?viem meh?nismiem, kuru m?r?is ir apiet V?cijas nodok?u rež?mu, ir j?konstat?, ka valsts pas?kumu, kas ierobežo kapit?la br?vu apriti, var pamatot, ja tas ?paši attiecas uz piln?gi fikt?viem meh?niskiem, kam nav nek?da sakara ar saimniecisko realit?ti, kuru vien?gais m?r?is ir baud?t nodok?u priekšroc?bas (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 51. un 55. punkts, iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 72. un 74. punkts, k? ar? 2008. gada 4. decembra spriedumu liet? C?330/07 *Jobra*, Kr?jums, I?9099. lpp., 35. punkts).

90 Pamata liet?, k? tas izriet no V?cijas vald?bas apsv?rumiem, kurus apstiprina pamatojums likumam, kas V?cijas ties?bu sist?m? ievieš attiec?go tiesisko regul?jumu, t? m?r?is ir likt š??rš?us meh?nismiem, ar kuriem kapit?la da?u ?pašnieki nerezidenti šo da?u atsavin?šanas laik? sa?em naudas summu, kura atbilst nodok?a atlaidei par sabiedr?bas rezidentes samaks?to sabiedr?bu ien?kuma nodokli, veicot t?das darb?bas, kuras ir aprakst?tas ?ener?ladvok?ta secin?jumu 100. punkt?, kuras tiek ?stenotas tikai, lai sa?emtu min?to nodok?u priekšroc?bu.

91 Ierobežojot ties?bas jaunajiem kapit?la da?u ?pašniekiem atskait?t no saviem ar nodokli apliekamajiem ien?kumiem zaud?jumus, ko rada attiec?go kapit?la da?u v?rt?bas samazin?šan?s, cikt?l tie nep?rsniedz “blo??to summu”, attiec?gais tiesiskais regul?jums var nov?rst t?du praksi, kuras vien?gais m?r?is ir ?aut kapit?la da?u ?pašniekiem nerezidentiem sa?emt nodok?a atlaidi par sabiedr?bas rezidentes samaks?to sabiedr?bu ien?kuma nodokli. Turkl?t jaun? kapit?la da?u ?pašnieka rezidenta nodok?a b?zes palielin?šana, kura izriet no min?t? ierobežojuma, ?auj nov?rst to, ka ien?kumi, kuri ir parasti apliekami ar nodokli V?cij?, tiek k? iepriekš?j? kapit?la da?u ?pašnieka nerezidenta g?tais kapit?la pieaugums, kas atbilst nodok?a atlaidei, uz kuru tam nav ties?bu, p?rnesti, izvairoties no nodok?a uzlikšanas V?cij?.

92 L?dz ar to š?ds tiesiskais regul?jums var ?aut sasniegt m?r?i nodrošin?t kompeten?u sabalans?tu sadali starp dal?bvalst?m nodok?u uzlikšanas jom? un nov?rst piln?gi fikt?vus meh?nismus, kam nav nek?da sakara ar saimniecisku realit?ti un kuru vien?gais m?r?is ir baud?t nodok?u priekšroc?bas.

93 Tom?r ir j?p?rbauda, vai š?ds tiesiskais regul?jums nep?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu paredz?tos m?r?us.

94 Iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, ka, cikt?l blo??t? summa balst?s uz attiec?go kapit?la da?u ieg?des izmaks?m, pamata liet? piem?rojam? tiesisk? regul?juma rad?t?s sekas nep?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošin?tu, ka kapit?la da?u ?pašnieks nerezidents nepamatoti nesa?em summu, kura atbilst nodok?a atlaidei.

95 K? to savu secin?jumu 170. punkt? ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts, min?tais tiesiskais regul?jums tiek piem?rots, kad nodok?u maks?t?js rezidents ir ieguvis sabiedr?bas rezidentes kapit?la da?as no to ?pašnieka nerezidenta par cenu, kura k?da iemesla d?? p?rsniedz šo kapit?la da?u nomin?lv?rt?bu.

96 L?dz ar to š?ds tiesiskais regul?jums ir balst?ts uz prezumpciju, ka jebkurš pirkuma cenas palielin?jums vienm?r iek?auj nodok?a atlaidi un tiek veikts tikai ar š?du m?r?i. Tom?r, k? to savu secin?jumu 172. punkt? ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts, nav izsl?gts, ka kapit?la da?as tiek atsavin?tas par v?rt?bu, kura p?rsniedz to nomin?lv?rt?bu, citu iemeslu d??, nevis lai ?autu kapit?la da?u ?pašniekam sa?emt nodok?a atlaidi par sabiedr?bas rezidentes samaks?to sabiedr?bu ien?kuma nodokli, vai jebkur? gad?jum?, ka nesadal?t? pe??a, k? ar? iesp?ja sa?emt nodok?a atlaidi par min?taj?m kapit?la da??m veido tikai da?u no p?rdošanas cenas.

97 Turkl?t pras?t?ja pamata liet? Ties? ir nor?d?jusi, ka blo??t?s summas ?emšana v?r? un kapit?la da?u ?pašnieka rezidenta nodok?u b?zes palielin?šana ietekm?jot ar? citus nodok?us, kas var tikt uzlikti min?tajam kapit?la da?u ?pašniekam, un it ?paši t? maks?jam? profesion?l?s darb?bas nodok?a apr??in?šanu. Š?das sekas p?rsniegtu to, kas ir nepieciešams pamata liet? piem?rojam? tiesisk? regul?juma m?r?u sasniešanai.

98 Iesniedz?jtiesai ir ar? j?p?rbauda, ka tas, ka ierobežojumi kapit?la da?u v?rt?bas samazin?šan?s sakar? ar dividenžu izmaks?šanu ?emšanai v?r? tiek piem?roti ieg?des gad? vai vien? no sekojošajiem devi?iem gadiem, nep?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu

pamata liet? piem?rojam? tiesisk? regul?juma m?r?us.

99 Visbeidzot, attiec?b? uz m?r?i nov?rst piln?gi fikt?vus meh?nismus, kam nav nek?da sakara ar saimniecisku realit?ti un kuru vien?gais m?r?is ir baud?t nodok?u priekšroc?bas, ir j?nor?da, k? to savu secin?jumu 174. punkt? ir dar?jis ?ener?ladvok?ts, ka, lai atbilstu sam?r?guma principam, pas?kumam, kuram ir š?ds m?r?is, b?tu j??auj valsts tiesai izv?rt?t katru gad?jumu atseviš?i, ?emot v?r? lietas konkr?tos apst?k?us, pamatojoties uz objekt?viem elementiem, lai ?emtu v?r? attiec?go personu ?aunpr?t?gu vai kr?pniecisku r?c?bu.

100 Cikt?l t?ds tiesiskais regul?jums, k? pamata liet? piem?rojamais, ne?auj to piem?rot tikai piln?gi fikt?viem meh?nismiem, kuri ir nosak?mi, balstoties uz objekt?viem elementiem, bet gan attiecas uz visiem gad?jumiem, kad nodok?u maks?t?js rezidents ir ieguvis sabiedr?bas rezidentes kapit?la da?as no to ?pašnieka nerezidenta, kuru cena k?da iemesla d?? p?rsniedz šo kapit?la da?u nomin?lv?rt?bu, š?da tiesisk? regul?juma sekas p?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu m?r?i nov?rst piln?gi fikt?vus meh?nismus, kam nav nek?da sakara ar saimniecisku realit?ti un kuru vien?gais m?r?is ir baud?t nodok?u priekšroc?bas.

101 T?d?? uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka L?guma 73.b pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam nav pretrun? dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru kapit?la da?u v?rt?bas samazin?šan?s dividenžu izmaks?šanas rezult?t? neietekm? nodok?u maks?t?ja rezidenta nodok?a b?zi, ja tas ir ieguvis kapit?lsabiedr?bas rezidentes kapit?la da?as no to ?pašnieka nerezidenta, bet, t?s ieg?stot no ?pašnieka rezidenta, š?da v?rt?bas samazin?šan?s samazina ieguv?ja nodok?u b?zi.

102 Šis konstat?jums attiecas uz gad?jumiem, kad š?ds tiesiskais regul?jums nep?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošin?tu kompeten?u sabalans?tu sadali starp dal?bvalst?m nodok?u uzlikšanas jom? un nov?rstu piln?gi fikt?vus meh?nismus, kam nav nek?da sakara ar saimniecisku realit?ti un kuru vien?gais m?r?is ir baud?t nodok?u priekšroc?bas. Iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai pamata liet? piem?rojamais tiesiskais regul?jums nep?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu šos m?r?us.

### **Par ties?šan?s izdevumiem**

103 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:

**EK I?guma 73.b pants (jaunaj? redakcij? – EKL 56. pants) ir j?interpret? t?d?j?di, ka tam nav pretrun? dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru kapit?la da?u v?rt?bas samazin?šan?s dividenžu izmaks?šanas rezult?t? neietekm? nodok?u maks?t?ja rezidenta nodok?a b?zi, ja tas ir ieguvis kapit?lsabiedr?bas rezidentes kapit?la da?as no to ?pašnieka nerezidenta, bet, t?s ieg?stot no ?pašnieka rezidenta, š?da v?rt?bas samazin?šan?s samazina ieguv?ja nodok?u b?zi.**

**Šis konstatējums attiecas uz gadījumiem, kad šāds tiesiskais regulējums nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu kompetenču sabalansētu sadali starp dalībvalstīm nodokļu uzlikšanas jomā un novērstu pilnīgi fiktīvus mehānismus, kam nav nekāda sakara ar saimniecisku realitāti un kuru vienīgais mērķis ir baudīt nodokļu priekšrocības. Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai pamata lietā piemērojamais tiesiskais regulējums nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu šos mērķus.**

[Paraksti]

\* Tiesvedības valoda – vācu.