

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (otr? pal?ta)

2018. gada 31. maij? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – Uz??mumu ien?kuma nodoklis – Dal?bvalsts tiesiskais regul?jums – Sabiedr?bu ar nodokli apliekamo ien?kumu noteikšana – Priekšroc?ba, ko sabiedr?ba rezidente bez maksas pieš??rusi sabiedr?bai nerezidentei, ar kuru to saista savstarp?js atkar?bas attiec?bas – Sabiedr?bas rezidentes ar nodokli apliekamo ien?kumu kori??šana – Ar nodokli apliekamo ien?kumu nekori??šana gad?jum?, kad sabiedr?ba rezidente pieš??rusi identiskas priekšroc?bas citai sabiedr?bai rezidentei, ar kuru to saista š?das attiec?bas – Br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojums – Pamatojums

Lieta C?382/16

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* (Reinzemes-Pfalcas Finanšu tiesa, V?cija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2016. gada 28. j?nij? un kas Ties? re?istr?ts 2016. gada 11. j?lij?, tiesved?b?

Hornbach-Baumarkt AG

pret

Finanzamt Landau.

TIESA (otr? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js M. Ileši?s [*M. Ileši?*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*] (referents), K. Toadere [*C. Toader*], A. Prehala [*A. Prechal*] un E. Jaraš?ns [*E. Jaraši?nas*],

?ener?ladvok?ts: M. Bobeks [*M. Bobek*],

sekret?rs: K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2017. gada 27. septembra tiesas s?di,

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

- *Hornbach-Baumarkt AG* v?rd? – *J. Uterhark* un *J. Nagler, Rechtsanwälte*,
- V?cijas vald?bas v?rd? – *T. Henze* un *R. Kanitz*, p?rst?vji,
- Zviedrijas vald?bas v?rd? – *A. Falk*, *C. Meyer-Seitz*, *H. Shev*, *U. Persson* un *N. Otte Widgren*, k? ar? *F. Bergius* un *L. Swedenborg*, p?rst?vji,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *W. Roels* un *M. Wasmeier*, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2017. gada 14. decembra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt EKL 43. pantu (tagad – LESD 49. pants), skatītu kopā ar EKL 48. pantu (tagad – LESD 54. pants).

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *Hornbach-Baumarkt AG* un *Finanzamt Landau* (Landavas Finanšu pārvalde, Vācija; turpmāk tekstā – “finanšu pārvalde”) par pārdotās minētās veikto uzņēmumu ienākuma nodokļa un uzņēmējdarbības nodokļa bāzes noteikšanu šai sabiedrībai 2003. gadam.

Atbilstošās tiesību normas

3 *Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)* (Likums par nodokļiem attiecībā uz darījumiem ārvalstīs), redakcijā, kas izriet no 2003. gada 16. maija *Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen* (Likums par nodokļu atbrīvojumu un izņēmuma nosacījumu atcelšanu; *BGBI.* 2003 I, 660. lpp.; turpmāk tekstā – “AStG”), 1. pants “Ienākumu koriģēšana” ir noteikts:

“1) Ja nodokļa maksātāja ienākumi no komercattiecībām ar saistītām personām samazinās, jo tas saistībā ar šādiem darījumiem ar ārvalstīm ir vienojies par nosacījumiem, kas atšķiras no tiem, par kādiem identiskos vai līdzīgos apstākļos būtu vienojušies savstarpēji neatkarīgas trešās personas, tādā gadījumā viņa ienākumi, neskarot citus noteikumus, ir jāaprēķina tādā veidā, kādi tie būtu saskaņā ar vienošanos starp neatkarīgām trešajām personām nosacījumiem.

2) Persona ir tuva nodokļu maksātājam, ja:

1. personai tieši vai netieši pieder vismaz ceturtdaļa no nodokļu maksātāja pašuma kapitāla (būtiska līdzdalība) vai tā tieši vai netieši var īstenot dominājošu ietekmi uz nodokļu maksātāju, vai, tieši otrādi, ja nodokļu maksātājam pieder būtisku līdzdalību nodrošināšas minētās personas kapitālas vai tas tieši vai netieši var īstenot dominājošu ietekmi uz to; vai

2. trešajai personai pieder būtisku līdzdalību nodrošināšas minētās personas vai nodokļu maksātāja kapitālas, vai tās tieši vai netieši var īstenot dominājošu ietekmi viena uz otru, vai

3. persona vai nodokļu maksātājs var sarunu par komercattiecību nosacījumiem ietvaros uz nodokļu maksātāju vai personu īstenot ietekmi, kas nav radusies no šā m komercattiecībām, vai ja vienam no tiem ir personiska interese otra gūtājos ienākumos.

3) Ja saskaņā ar *Abgabenordnung* [(Nodokļu kodekss)] 162. pantu 1. punkta minētā ienākumi ir jānovērt, šā novērtējuma atskaites punkts, ja nav cita atbilstošā atskaites punkta, ir uzņēmuma ieguldītā kapitāla atlīdzināšana vai peļņa, ar ko saskaņā ar pieredzi un praksi var rītināties normālos apstākļos.

4) 1. un 2. punkta izpratnē komercattiecības ir jebkādas attiecības, kas rada ienākumus un kas attiecas uz saistību tiesībām, par ko nav vienošanās statūtos, un kas pieder pie nodokļu maksātāja vai tam tuvas personas darbības, kurai ir piemērojams *Einkommensteuergesetz* [(Likums par ienākumu nodokli)] 13., 15., 18. vai 21. pants vai kas gadījumā, ja tuva persona ir nerezidents, būtu piemērojami, ja darbība tiktu veikta Vācijā.”

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 4 *Hornbach-Baumarkt AG* ir akciju sabiedrība ar juridisko adresi Vācijā, kas pārvalda mājamatniecības un būvmateriālu preču veikalus šajā dalībvalstī un citās dalībvalstīs.
- 5 2003. gadā *Hornbach-Baumarkt AG* ar tās meitasuzņēmuma *Hornbach International GmbH* un pārdotās minētās Nīderlandes meitasuzņēmuma *Hornbach Holding BV* starpniecību netieši piederēja divu sabiedrību ar juridisko adresi Nīderlandē – *Hornbach Real Estate Groningen BV* un *Hornbach Real Estate Wateringen BV* (turpmāk tekstā – “grupas” rīcību sabiedrības) – pilnīgi visas kapitāla daļas.
- 6 Grupas rīcību sabiedrību pašu kapitāls bija negatīvs, un attiecīgi, lai turpinātu to darbību, kā arī lai finansētu mājamatniecības un dzīvokļu būvniecību, tām bija vajadzīgi banku kredīti 10 057 000 EUR apmērā – *Hornbach Real Estate Groningen BV* un 14 800 000 EUR apmērā – *Hornbach Real Estate Wateringen BV*.
- 7 Banku iestāde, kas nodrošina šo sabiedrību finansējumu, kredītu piešķiršanu pakārtotā pamatā, ka *Hornbach-Baumarkt AG* iesniedz apstiprinājuma un garantijas vēstules.
- 8 2002. gada 25. septembrī *Hornbach-Baumarkt AG* izdeva šo apstiprinājuma vēstuli, neprasot par to atlīdzību.
- 9 Minētajā apstiprinājuma vēstulē *Hornbach-Baumarkt AG* attiecībā pret aizdevēju banku iestādi apņēmusi neatsavināt savas *Hornbach Holding BV* kapitāla daļas vai negrozīt tās un turklāt nodrošināt, ka *Hornbach Holding BV* arī neatsavinās savas grupas rīcību sabiedrību kapitāla daļas vai negrozīs šo līdzdalību pārdotās minētajās, rakstveidā nebrīdinot šo iestādi vismaz trīs nedēļas pirms jebkādas atsavināšanas vai grozījumiem.
- 10 Turklāt *Hornbach-Baumarkt AG* neatsaucami un bez nosacījumiem esot apņēmusies nodrošināt grupas rīcību sabiedrību nepieciešamos finanšu līdzekļus tādā apmērā, lai tās varētu izpildīt visas savas saistības. Tādējādi nepieciešamības gadījumā tai esot jāpiešķir šīm sabiedrību finanšu līdzekļi, lai pārdotās minētās varētu izpildīt savas saistības pret aizdevēju banku iestādi. Turklāt *Hornbach-Baumarkt AG* esot jānodrošina, ka šie finanšu līdzekļi tiek izmantoti, lai atmaksātu parādu, par ko ir līgums ar šo pašu iestādi.
- 11 Uzskatot, ka savstarpēji neatkarīgas trešās personas identiskas vai līdzīgas apstākļos būtu vienojušās par atlīdzību par tādējādi piešķirtajām garantijām, finanšu pārvalde nolēma, ka *Hornbach-Baumarkt AG* ienākumi ir jāpalielina saskaņā ar AStG 1. panta 1. un 4. punktu par summu, kas atbilst paredzētajai atlīdzībai par piešķirtajām garantijām, un tādējādi šīs sabiedrības uzņēmumu ienākuma nodokli un uzņēmējdarbības nodokļa bāzi par 2003. gadu. Tādējādi Finanšu pārvalde koriģēja ar nodokli apliekamos *Hornbach-Baumarkt AG* ienākumus 15 253 EUR un 22 447 EUR apmērā attiecīgi *Hornbach Real Estate Groningen BV* un *Hornbach Real Estate Wateringen BV* piešķirto garantiju rezultātā.
- 12 Tā kā Finanšu pārvalde par lūgumiem, ar kuriem šīs pārdotās minētās bija izdarījusi korekcijas, iesniegtās sūdzības noraidīja kā nepamatotas, *Hornbach-Baumarkt AG* par šiem lūgumiem cēla prasību *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* (Reinzemes-Pfalces Finanšu tiesa, Vācijā).

13 Saistībā ar šo prasību *Hornbach-Baumarkt AG* apgalvoja, ka AStG 1. pantā esot paredzēta diskriminācija attieksme pret pārrobežu situācijām, jo iekšējās situācijas netiekot veikta ienākumu summas korekcija, lai ņemtu vērā summu, kas paredzēta kā atlīdzība par meitasuzņēmumiem pieširtajām garantijām.

14 Šādos apstākļos tiecīti paši apgalvoja, ka no 2010. gada 21. janvāra sprieduma SGI (C-311/08, EU:C:2010:26), kas attiecas uz Beļģijas nodokļu tiesiskā regulējuma normu, kura esot līdzīga AStG 1. pantam, izrietot, ka pārdēvētā tiesību norma ir jāuzskata par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, kas nav attaisnots tie nesamērīguma dēļ. Pretīji no šā sprieduma izrietošajām prasībām AStG 1. pantā neesot ietverta neviena tiesību norma, kas ļautu apgalvot tie komerciālu iemeslu esamību, kas attaisnotu starp trešajām personām neparastu darījumu. Šajā gadījumā *Hornbach-Baumarkt AG* uzskata, ka komerciāli iemesli pamato to, ka par pamatlietu aplūkotajām apstiprinājuma vāstulēm nebija paredzēta nekāda atlīdzība. Runa esot par grupas ņrvalstu sabiedrību pašu kapitāla palielināšanu aizstājotiem atbalsta pasākumiem.

15 Finanšu ņrvalde atbildēja, ka, kaut arī AStG 1. pantā nav autonomu noteikumu par tie komerciālo darījumu iesniegšanu, kas attiecas uz iesniegājumiem komerciāliem iemesliem, kuru dēļ darījums ir noslēgts, nodokļu maksātājs tomēr var iesniegt atbilstošus pierādījumus par veikto darījumu.

16 Iesniedzētāja uzskata, ka Finanšu ņrvalde pamatoti ir uzskatījusi, ka nosacījumi, par ko ir vienošanās starp *Hornbach-Baumarkt AG* un grupas ņrvalstu sabiedrībām, atšķiras no tiem, par kuriem identiskos vai līdzīgos apstākļos būtu vienojušās savstarpēji neatkarīgas trešās personas. Savstarpēji neatkarīgi darījumu partneri vienotos par atlīdzību saistībā ar apstiprinājuma vāstules un paziņojumu par garantiju izsniegšanu garantijas devēja riska atbildības jomā dēļ. Līdz ar to esot izpildīti AStG 1. panta 1. punktā paredzētie materiālie nosacījumi, skatīti kopā ar šā 1. panta 2. punkta 1. apakšpunkta norādīto trešo hipotēzi, lai tiktu izdarīta korekcija *Hornbach-Baumarkt AG* ienākumos.

17 Tomēr iesniedzētāja šaubās par tie da tiesiskā regulējuma, kāds ir pamatlietā, atbilstību brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

18 Šajā ziņā šā tiesa norāda, ka atbilstoši AStG 1. panta 1. punktam nodokļu maksātāja attiecīgās dalībvalsts rezidenta ienākumi, kas ir samazināti tie pārc, ka tas ir vienoties par nesaistītu pusēm neraksturīgiem nosacījumiem, tiek šādi koriģēti tikai tad, ja saistītā persona ir reģistrēta citā dalībvalstī. Turpretim, ja šā saistītā persona ir nodokļu maksātāja meitasuzņēmums, kas ir reģistrēts minētā nodokļu maksātāja rezidences dalībvalsts teritorijā, ienākumu korekcija netiekot veikta nedz saskaņā ar AStG 1. panta 1. punktu, nedz saskaņā ar kādu citu valsts tiesību aktu.

19 No minētā izrietot, ka gadījumā, ja nodokļu maksātājam attiecīgās dalībvalsts rezidentam pieder citā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības kapitālas, attieksme pret šo nodokļu maksātāju ir nelabvēlīgā nekā tie būtu, ja tam piederētu sabiedrības rezidentes kapitālas. Tādēļ iesniedzētāja uzskata, ka AStG 1. panta 1. punkts ierobežo nodokļu maksātāja rezidenta brīvību veikt uzņēmējdarbību, kas ir aizliegts EKL 43. pantā (tagad – LESD 49. pants).

20 Šajā ziņā no 2010. gada 21. janvāra sprieduma SGI (C-311/08, EU:C:2010:26) izriet, ka valsts tiesiskais regulējums, ar kuru ir ieviesta atšķirīga attieksme nodokļu ziņā starp sabiedrībām rezidentu atkarībā no tie, vai sabiedrības, kam tie ir piešķirušas izņēmuma rakstura vai bezatlīdzības priekšrocības un ar ko tie ir savstarpēji atkarības attiecības, ir vai nav reģistrētas minētajā dalībvalstī, būtībā ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, bet

tam ir leģitīmi mērķi, kas saistīti ar vajadzību saglabāt kompetenču sabalansētu sadali starp dalībvalstīm nodokļu uzlikšanas jomā, un mērķis novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

21 Tomēr iesniedzējtiesa šaubās par to, vai tās tiesiskais regulējums, kods ir AStG 1. panta 1. punkts, ir saderīgs ar samērīguma principu.

22 Šajā ziņā šī tiesa norāda, ka saskaņā ar 2010. gada 21. janvāra sprieduma SG/ (C-311/08, EU:C:2010:26) 71. punktu samērīguma principa ieviešana prasa, lai gadījumā, ja nevar tikt izslēgtas, ka darījums neatbilst tam, par ko būtu notikusi vienošanās tirgus apstākļos, nodokļu maksātājs bez pārmērīga administratīvā sloga varētu iesniegt pierādījumus par iespējamajiem komerciālajiem iemesliem, kuru dēļ šis darījums ir noslēgts.

23 Iesniedzējtiesa apsver, vai komerciāli iemesli, kas var tikt izvirzīti, lai attaisnotu darījuma noslēgšanu apstākļos, kas nav raksturīgi starp nesaistītu personām, var tikt saistīti ar *Hornbach-Baumarkt AG* līdzdalību grupas īrvalstu sabiedrības, tostarp situācijās, kad meitasuzņēmums aizēmas naudas līdzekļus no bankas, lai palielinātu savu kapitālu. Mātesuzņēmumam esot pašam sava ekonomiska interese tādēļ meitasuzņēmuma komerciālajos panākumos, un turklāt tas vajadzības gadījumā uzņemtos atbildību par tās finansēšanu.

24 Šī tiesa norāda, ka, lai gan Vācijas tiesību sistēmā nodokļu maksātājam ir paredzēta iespēja izvirzīt un pamatot iemeslus, kuru dēļ nosacījumi, par ko ir vienošanās ar īrvalsts sabiedrību, atbilst tiem, par kuriem vienošanās tiktu slēgta ar savstarpīgi neatkarīgām trešajām personām identiskos vai līdzīgos apstākļos, tomēr AStG 1. panta 1. punktā nav paredzēta iespēja nodokļu maksātājam izvirzīt komerciālus iemeslus, kas pamatotu darījuma noslēgšanu apstākļos, kuri nav raksturīgi starp trešām personām, ja šie iemesli ir balstīti uz attiecīgās personas vienojošām savstarpīgās atkarības attiecībām.

25 Līdz ar to iesniedzējtiesa uzskata, ka ir jānoskaidro jautājums, vai tāda tiesību norma, kods ir AStG 1. panta 1. punkts, skatīts kopā ar šo 1. panta 2. punkta 1. apakšpunktu norādīto trešo hipotēzi, atbilst Savienības tiesību prasībām attiecībā uz iespēju izvirzīt komerciālus iemeslus, kuru dēļ personas, ko vieno savstarpīgās atkarības attiecības, ir noslēgušas darījumu apstākļos, kas nav raksturīgi starp nesaistītu personām.

26 Šādos apstākļos *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* (Reinzemes-Pfalcas Finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību lietā un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai LESD 49. pants [(agrāks – EKL 43. pants)], to lasot kopsakarā ar 54. pantu [(agrāks – EKL 48. pants)], liedz piemērot tādai dalībvalsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram nodokļa maksātāja rezidenta ienākumi no darījumiem ar citu dalībvalstī rezidējošu sabiedrību, kurā viņam tieši vai netieši ir dalība kapitālā vismaz ¼ apmērā un ar kuru viņš ir panācis vienošanos par nosacījumiem, kas atšķiras no tiem, par kuriem identiskos vai līdzīgos apstākļos būtu vienojušās savstarpīgi neatkarīgas trešās personas, ir jānosaka atbilstoši tam, kādi tie būtu radušies starp neatkarīgām trešām personām nolgtu nosacījumu gadījumā, ja šāda korekcija netiek veikta attiecībā uz ienākumiem no darījumiem ar sabiedrību rezidenti un tiesiskajam regulējumam nodokļa maksātājam rezidentam nav paredzēta iespēja pierādīt, ka vienošanās par attiecīgajiem nosacījumiem ir panākta komerciālu iemeslu dēļ, kas izriet no viņa kā citu dalībvalstī rezidējošās sabiedrības dalībnieka statusa?”

Par prejudiciālo jautājumu

27 Uz dodot savu jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai EKL 43. pants (tagad – LESD 49. pants), skatīts kopā ar EKL 48. pantu (tagad – LESD 54. pants), ir jāinterpretē tādējādi, ka tam pretrunā ir tās valsts tiesiskais regulējums, kods ir pamatlietā, atbilstoši kuram dalībvalstī tādās

sabiedrības rezidentes ienākumi, kas ir piešārusi citā dalībvalstī reģistrētai sabiedrībai, ar kuru to saista savstarpējās atkarības attiecības, priekšrocības ar nosacījumiem, kas atšķiras no tiem, par kuriem identiskos vai līdzīgos apstākļos būtu vienojušās savstarpēji neatkarīgas trešās personas, ir jāaprēķina saskaņā ar to, kādi tie būtu, ja būtu piemērojami nosacījumi, par kuriem būtu vienošanās ar šādu trešajām personām, un jāizdara korekcijas, lai gan šāda ar nodokli apliekamo ienākumu korekcija netiek veikta, ja šīs pašas priekšrocības sabiedrība rezidente piešķir citai sabiedrībai rezidentei, ar kuru to saista savstarpējās atkarības attiecības, un ka šīs tiesiskais regulējums nesniedz iespēju nodokļu maksātājam pierādīt, ka nosacījumu, par kuriem ir vienošanās, pamatā ir komerciāli iemesli, kas izriet no tā, ka tas ir sabiedrības nerezidentes dalībnieks.

28 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā ietilpst vien tie valsts tiesību akti, kuri ir piemērojami tikai tādai līdzdalībai, kas ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz sabiedrības labumiem un noteikt tās darbību (spriedumi, 2012. gada 13. novembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 91. punkts; 2014. gada 5. februāris, *Hervis Sport és Divatkereskedelmi*, C-385/12, EU:C:2014:47, 22. punkts, un 2015. gada 10. jūnijs, X, C-686/13, EU:C:2015:375, 18. punkts).

29 AStG 1. panta 2. punkta 1. apakšpunktā ietvertais trešais piemērumš attiecas uz situāciju, kurā nodokļu maksātājam rezidentam pieder vismaz 25 % no dalībvalstī, kas nav tā rezidences dalībvalsts, reģistrētas sabiedrības kapitāla, tas ir, līdzdalība, kas dod nodokļu maksātājam noteiktu ietekmi uz attiecīgo sabiedrību.

30 Kā norādījis iesniedzējtiesa, pamatlietā *Hornbach-Baumarkt AG* netieši pieder grupas īpašību sabiedrību visas kapitālas un tādā tai ir noteikta ietekme uz tās labumiem un darbību.

31 Tādā pamatlietā aplūkots valsts tiesiskais regulējums ir jāizvērtē, ievērojot EKL normas par brīvību veikt uzņēmējdarbību.

32 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru līguma normas par brīvību veikt uzņēmējdarbību liedz izcelsmes dalībvalstij radīt šādas uzņēmējdarbībai citā dalībvalstī sabiedrībai, kas dibināta atbilstoši tās tiesiskajam regulējumam, it īpaši ar meitasuzņēmuma starpniecību. Šādi brīvībai veikt uzņēmējdarbību tiek likti tad, ja atbilstoši dalībvalsts nodokļu režīmam sabiedrībai rezidentei, kurai pieder meitasuzņēmums citā dalībvalstī, tiek piemērots citāds, neizdevīgāks nodokļu režīms salīdzinājumā ar sabiedrību rezidenti, kurai pieder meitasuzņēmums pirmajā no šīm dalībvalstīm (spriedums, 2016. gada 21. decembris, *Masco Denmark* un *Damixa*, C-593/14, EU:C:2016:984, 24. un 25. punkts).

33 Šajā gadījumā ir jākonstatē – kā norāda iesniedzējtiesa –, ka atbilstoši AStG 1. panta 1. punktam nodokļu maksātāja ienākumu korekcija tiek veikta tikai pārdotās minētās komercattiecības ar īpašību ietvaros. Tādējādi nodokļu maksātāja rezidenta ienākumi, kas ir samazināti tādā, ka viņš ir vienojies ar saistītu personu par nesaistītu pusēm neraksturīgiem nosacījumiem, tiek koriģēti tikai tad, ja šī persona ir reģistrēta ārpus valsts teritorijas. Turpretim, ja minētā persona ir tāda nodokļa maksātāja meitasuzņēmums rezidents, kas atrodas valsts teritorijā, ienākumu korekcija netiek veikta nedz saskaņā ar AStG 1. panta 1. punktu, nedz saskaņā ar kādu citu valsts tiesību aktu.

34 No minētā izriet, ka attieksme pret attiecīgajā dalībvalstī rezidējošu meitasuzņēmumu, kam pieder citā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības kapitālas, ir nelabvēlīgāka, nekā tā būtu, ja tam piederētu sabiedrības rezidentes kapitālas.

35 Saskaņā ar Tiesas judikatūru šāda atšķirīga attieksme nodokļu ziņā pret nodokļa

maksājumiem atkarībā no to sabiedrību juridiskās adreses, ar kurām ir vienošanās par nesaistītām pusēm neraksturīgiem nosacījumiem, var būt brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums EKL 43. panta izpratnē. Būtu jānodokļa maksātājs varētu būt spiests atteikties no meitasuzņēmuma iegādes, izveides vai saglabāšanas citā dalībvalstī, kas nav tā rezidences valsts, vai arī no būtisku līdzdalību šajā citā dalībvalstī reģistrētā sabiedrībā nodrošinot kapitāla iegādes vai saglabāšanas, ņemot vērā nodokļu izmaksas, kas šādā pārrobežu situācijā būtu saistītas ar vienošanos par nesaistītām pusēm neraksturīgiem nosacījumiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2010. gada 21. janvāris, *SGI, C-311/08*, EU:C:2010:26, 44. punkts).

36 Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai nodokļu pasākums, kas var ierobežot brīvību veikt uzņēmējdarbību, kas ir paredzēta EKL 43. pantā, var tikt pieļauts tikai tad, ja tas attiecas uz situācijām, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai ja tas var tikt attaisnots ar Savienības tiesību sistēmā primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Tomēr šādā gadījumā ierobežojumam ir jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt to, kas šā mērķa sasniegšanai ir nepieciešams (spriedumi, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 42. punkts; 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, 26. un 29. punkts; 2016. gada 21. decembris, *Masco Denmark un Damixa*, C-593/14, EU:C:2016:984, 28. punkts, kā arī 2017. gada 23. novembris, *A*, C-292/16, EU:C:2017:888, 28. punkts).

37 No pamatlietā aplūkoto valsts tiesiskā regulējuma izriet, ka saskaņā ar to nodoklis tiek uzlikts sabiedrībai rezidentei, ja tā sabiedrībai nerezidentei, ar kuru tā ir saistīta, piešir priekšrocības, vienojoties apstākļos, kas nav tirgus apstākļi, tādējādi, ka sabiedrības rezidentes ar nodokli apliekamie ienākumi attiecīgajā dalībvalstī var tikt samazināti.

38 Vācijas valdība apgalvo, ka mētesuzņēmuma rezidenta situācija nodokļu jomā atšķiras atkarībā no tā, vai tam ir komercattiecības ar meitasuzņēmumu nerezidentu vai meitasuzņēmumu rezidentu, jo Vācijas Federatīvajai Republikai nav pilnvaru uzlikt nodokļus citās dalībvalstīs reģistrētu meitasuzņēmumu ienākumiem.

39 Minētā valdība apgalvo, ka to ienākumu nekoriģēšanu, ko mētesuzņēmums gūst no savām komercattiecībām iekšējā situācijā, pamato fakts, ka šā mētesuzņēmuma bez maksas pieširtā priekšrocība palielina tā meitasuzņēmuma ienākumus un ka Vācijas Federatīvā Republika uzlikt nodokļus gan mētesuzņēmuma ienākumiem, gan tās teritorijā reģistrēta meitasuzņēmuma peļņai. Tas būtu atšķirīgi *Hornbach-Baumarkt AG* Nīderlandē reģistrēto meitasuzņēmumu gadījumā, jo Vācijas Federatīvā Republika nevar uzlikt nodokļus pārdējo minēto peļņai.

40 Jākonstatē, ka šie argumenti attiecas nevis uz jautājumu par situāciju salīdzināmību, bet gan uz pamatojumiem, kuri izriet no teritorialitātes principa, atbilstoši kuram dalībvalstīm ir tiesības uzlikt nodokļus ienākumiem, kas gūti to teritorijā, vai ir saistīti ar vajadzību saglabāt kompetences nodokļu jomā sadalījumu starp dalībvalstīm, kas ir Tiesas atzīts leģitīms mērķis (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 17. jūlijs, *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 27. punkts, un 2017. gada 23. novembris, *A*, C-292/16, EU:C:2017:888, 30. punkts).

41 Šajā ziņā ir jānorāda, ka gan Vācijas, gan Zviedrijas valdības uzskata, ka tādā tiesiskā regulējumā kā pamatlietā aplūkoto pamato vispārējo interešu apsvērumus, kas saistīti ar nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanu, un tās šajā ziņā atsaucas uz 2010. gada 21. janvāra spriedumu *SGI (C-311/08)*, EU:C:2010:26, 69. punkts).

42 Turklāt Zviedrijas valdība uzsver, ka Vācijas tiesību normas, kurās ir īstenots pilnīgas konkurences princips, ir teritorialitātes principa dabiskās sekas, kas ir vajadzīgas, lai varētu tikt nodrošināta gan pārdējo minētā principa ieviešana, gan sabalansēts nodokļu ieturēšanas

kompeten?u sadal?jums.

43 Atbilstoši past?v?gajai judikat?rai nepieciešam?ba saglab?t l?dzsvarotu nodok?u ietur?šanas pilnvaru sadali starp dal?bvalst?m var attaisnot atš?ir?gu attieksmi, ja apl?kojam? rež?ma m?r?is ir nov?rst prakti, kas var apdraud?t dal?bvalsts ties?bas ?stenot t?s kompetenci nodok?u jom? saist?b? ar t?s teritorij? veiktaj?m darb?b?m (spriedumi, 2007. gada 29. marts, *Rewe Zentralfinanz*, C?347/04, EU:C:2007:194, 42. punkts; 2007. gada 18. j?lijs, *Oy AA*, C?231/05, EU:C:2007:439, 54. punkts; 2013. gada 21. febru?ris, *A*, C?123/11, EU:C:2013:84, 41. punkts, k? ar? 2016. gada 21. decembris, *Masco Denmark* un *Damixa*, C?593/14, EU:C:2016:984, 35. punkts).

44 Tiesa ir uzskat?jusi, ka tas, ka dal?bvalsts sabiedr?b?m rezident?m ir at?auts nodot to pe??u iz??muma rakstura vai bezatl?dz?bas priekšroc?bu form? sabiedr?b?m, kam ar to ir savstarp?j?s atkar?bas attiec?bas un kas ir re?istr?tas cit?s dal?bvalst?s, var apdraud?t l?dzsvarotu nodok?u ietur?šanas pilnvaru sadal?jumu starp dal?bvalst?m un ka dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, kur? ir paredz?ts uzlikt nodok?us š?d?m priekšroc?b?m, ko sabiedr?ba rezidente ir pieš??rusi cit? dal?bvalst? re?istr?tai sabiedr?bai, ?auj pirmajai no š?m dal?bvalst?m ?stenot savu kompetenci nodok?u jom? saist?b? ar t?s teritorij? veiktaj?m darb?b?m. Tiesa ir piebildusi, ka š?dam valsts tiesiskajam regul?jumam ir le?it?mi m?r?i, kas ir sader?gi ar l?gumu un ir uzskat?mi par prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, un ka tas ir j?uzskata par atbilstošu t? m?r?u sasniegšanai (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2010. gada 21. janv?ris, *SGI*, C?311/08, EU:C:2010:26, 63., 64. un 69. punkts).

45 Tas pats attiecas uz pamatliet? apl?koto valsts tiesisko regul?jumu, jo tas, ka sabiedr?ba rezidente pieš?ir cit? dal?bvalst? re?istr?tai sabiedr?bai, ar kuru to saista savstarp?jas atkar?bas attiec?bas, priekšroc?bas apst?k?os, kas nav tirgus apst?k?i, var?tu ?aut sabiedr?bai rezidentei nodot pe??u priekšroc?bu form? t?s meitasuz??mumam nerezidentam un var?tu apdraud?t l?dzsvarotu nodok?u ietur?šanas pilnvaru sadal?jumu starp dal?bvalst?m.

46 Paredzot uzlikt nodokli attiec?g?s dal?bvalsts sabiedr?bai rezidentei par summu, kas ir paredz?ta k? atl?dz?ba par priekšroc?bu, kura tiek uzskat?ta par bez atl?dz?bas pieš?irtu cit? dal?bvalst? re?istr?tai sabiedr?bai, ar kuru t? uztur savstarp?jas atkar?bas attiec?bas, lai ?emtu v?r? summu, kas m?tesuz??mumam b?tu bijusi j?deklar? k? sava pe??a, ja dar?jums b?tu nosl?gts tirgus apst?k?os, pamatliet? apl?kotaj? tiesiskaj? regul?jum? ir at?auts pirmajai no š?m dal?bvalst?m ?stenot savu kompetenci nodok?u jom? saist?b? ar darb?b?m, kas notiek t?s teritorij?.

47 T?tad ir j?uzskata, ka t?ds valsts tiesiskais regul?jums, k?ds ir pamatliet?, kura m?r?is ir nov?rst, ka attiec?gaj? dal?bvalst? g?t? pe??a tiek nodota ?rpus p?d?j?s min?t?s nodok?u jurisdikcijas ar t?du dar?jumu starpniec?bu, kas nav sader?gi ar tirgus apst?k?iem, neuzliekot nodokli, ir piem?rots, lai saglab?tu nodok?u kompetences sadal?jumu starp dal?bvalst?m.

48 Visbeidzot ir j?izv?rt? jaut?jums, vai š?ds valsts tiesiskais regul?jums nep?rsniedz to, kas ir vajadz?gs, lai sasniegtu izvirz?to m?r?i.

49 Šaj? zi?? Tiesa ir uzskat?jusi, ka t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kas pamatots ar objekt?vu un p?rbaud?mu faktu izv?rt?jumu, lai noteiktu, vai dar?jums ir piln?b? fikt?vs meh?nisms, kurš ir izveidots nodok?u m?r?iem, ir uzskat?ms par t?du, kurš nep?rsniedz to, kas nepieciešams, lai sasniegtu m?r?us saglab?t sabalans?tu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m un nov?rst izvair?šanas no nodok?u maks?šanas, ja, pirmk?rt, katr? gad?jum?, kad past?v aizdomas, ka dar?jums p?rsniedz to, par ko attiec?g?s sabiedr?bas b?tu vienojuš?s tirgus apst?k?os, nodok?a maks?t?jam tiek dota iesp?ja bez p?rm?r?g?m administrat?v?m gr?t?b?m iesniegt pier?d?jumus par iesp?jamiem komerci?liem iemesliem,

kādā šīs darbības ir noslēgtas. Otrkārt, koriģējošais pasākums nodokļu jomā vajadzības gadījumā ir jāattiecinā tikai uz to daļu, kas pārsniedz to, par ko attiecīgās sabiedrības bētu vienojušs tirgus apstākļos (spriedums, 2010. gada 21. janvāris, SGI, C-311/08, EU:C:2010:26, 71. un 72. punkts).

50 Vispirms attiecībā uz attiecīgā nodokļu maksājuma ienākumu korekcijas summas aprēķināšanu ir jānorāda, ka Tiesas par šo jautājumu nebija debašu starp *Hornbach-Baumarkt AG* un Finanšu pārvaldi. Tomēr jānorāda, ka Vācijas valdība ir apgalvojusi, un tas nav ticis apstrīdēts, ka Vācijas nodokļu iestāžu izdarītās korekcijas tādās situācijās, kādas ir pamatlietā, attiecas vienīgi uz daļu, kas pārsniedz to, par ko bētu bijusi vienošanās, nepastāvot attiecīgo sabiedrību savstarpējās atkarības situācijai.

51 Turpinājuma attiecībā uz iespēju, kam ir jābūt nodokļa maksājuma, iesniegt pierādījumus par iespējamajiem komerciālajiem iemesliem, kas pamato darbības slēgšanu ar nesaistītām pusēm neraksturīgiem nosacījumiem, iesniedzējtiesas jautājums attiecas it īpaši uz to, vai šie komerciālie iemesli var ietvert ekonomiskus iemeslus, kas izriet no pašas savstarpējās atkarības attiecību pastāvēšanas starp attiecīgajiem dalībvalstīs rezidējošu mētesuzņēmumu un tādēļ citiem dalībvalstīs rezidējošiem meitasuzņēmumiem.

52 Vācijas valdība uzskata, ka jādziens “komerciāli iemesli” 2010. gada 21. janvāra sprieduma SGI (C-311/08, EU:C:2010:26) 71. punkta izpratnē ir jāinterpretē, ņemot vērā brīvas konkurences principu, kas pēc būtības izslēdz, ka tiktu pieņemti ekonomiski iemesli, kuru pamatā ir dalībnieka statuss. Turklāt, lai novērstu tādā tiesiskā regulējuma, kāds ir pamatlietā, samērīgumu, ir jānošķir iespēja norādīt iemeslus, kuru dēļ bez atlīdzības ir piešķirtas priekšrocības vienas grupas sabiedrību starpā, no vienas puses, un to pamatotības pārbaude, no otras puses. *Hornbach-Baumarkt AG* esot bijusi iespēja izklāstēt sava lēmuma pamatojumu, bet tas neesot varējusi pierādīt, ka lēmums atbilst ekonomiskiem iemesliem.

53 Šajā lietā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka grupas pārvalstu sabiedrībām ir negatīvs pašu kapitāls un ka aizdevēja banku iestāde šo sabiedrību darbības turpināšanai un attīstībai vajadzīgo kredītu piešķiršanai ir izvirzījusi nosacījumu, ka *Hornbach-Baumarkt AG* izsniedz apstiprinājuma vēstuli.

54 Ja meitasuzņēmuma darbības attīstība ir atkarīga no papildu kapitālieguldījuma tāpēc, ka tam nav pietiekamu pašu līdzekļu, mētesuzņēmuma līdzekļu izmantošanu ar nesaistītām pusēm neraksturīgiem nosacījumiem var pamatot komerciāli iemesli.

55 Turklāt ir jānorāda, ka šajā lietā nav norādīts, ka pastāvīgu izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risks. Vācijas valdība nav atsaukusies ne uz absolūti maksīgā konstrukciju Tiesas judikatūras izpratnē, ne uz prasītāja pamatlietā vārdīšanas samazinātās Vācijas ar nodokli apliekamo peļņu.

56 Šādos apstākļos varētu pastāvēt komerciāli, ar *Hornbach-Baumarkt AG* kā pārvalstu sabiedrību grupas dalībnieces stāvokli saistīti iemesli, kas varētu pamatot pamatlietā aplūkotā darbības noslēgšanu ar nosacījumiem, kas nav raksturīgi starp nesaistītām personām. Tā kā minēto pārvalstu sabiedrību darbības turpināšana vai paplašināšana – jo tām nav pašām savu pietiekamu līdzekļu – ir atkarīga no ieguldījuma kapitāla, apstiprinājuma vēstules un paziņojumu par garantiju piešķiršana bez maksas pat tad, ja sabiedrības, kas savstarpēji nav atkarīgas, bētu vienojušs par samaksu kā atlīdzību par šādu garantijām, varētu tikt izskaidrota ar *Hornbach-Baumarkt AG* pašas ekonomisko interesi, lai tās grupas pārvalstu sabiedrības, kurās tās piedalās ar peļņas sadali, gūtu komerciālus panākumus, kā arī ar noteiktu prasītāja pamatlietā kā dalībnieces atbildību par šo sabiedrību finansēšanu.

57 Šaj? gad?jum? iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai *Hornbach-Baumarkt AG* var?ja bez p?rm?r?g?m administrat?vaj?m gr?t?b?m iesniegt pier?d?jumus par iesp?jamiem komerci?liem iemesliem, kuru d?? ir nosl?gti pamatliet? apl?kotie dar?jumi, neizsl?dzot, ka šaj? zi?? var tikt ?emti v?r? ekonomiskie iemesli, kas izriet no sabiedr?bas nerezidentes dal?bnieka statusa.

58 T?d?j?di ir j?uzskata, ka t?ds tiesiskais regul?jums, k?ds ir apl?kots pamatliet?, nep?rsniedz t? m?r?a sasniegšanai nepieciešamo, ja iest?des, kam ir j?piem?ro šis tiesiskais regul?jums, sniedz nodok?u maks?t?jam rezidentam iesp?ju pier?d?t, ka nosac?jumi, par ko ir vienošan?s, ir pamatoti ar ekonomiskiem iemesliem, kas var izriet?t no t? sabiedr?bas rezidentes dal?bnieka statusa, un tas ir j?izv?rt? iesniedz?jtiesai.

59 ?emot v?r? visus iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka EKL 43. pants, skat?ts kop? ar EKL 48. pantu, ir j?interpret? t?d?j?di, ka princip? tam nav pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, k?ds ir pamatliet?, atbilstoši kuram dal?bvalst? t?das sabiedr?bas rezidentes ien?kumi, kas ir pieš??rusi cit? dal?bvalst? re?istr?tai sabiedr?bai, ar kuru to saista savstarp?jas atkar?bas attiec?bas, priekšroc?bas ar nosac?jumiem, kas atš?iras no tiem, par k?diem identiskos vai l?dz?gos apst?k?os b?tu vienojuš?s savstarp?ji neatkar?gas treš?s personas, ir j?apr??ina saska?? ar to, k?di tie b?tu, ja b?tu piem?rojami nosac?jumi, par k?diem b?tu vienošan?s ar š?d?m trešaj?m person?m, un j?izdara korekcijas, lai gan š?da ar nodokli aplikamo ien?kumu korekcija netiek veikta, ja š?s pašas priekšroc?bas sabiedr?ba rezidente pieš?ir citai sabiedr?bai rezidentei, ar kuru to saista savstarp?jas atkar?bas attiec?bas. Tom?r iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai saska?? ar pamatliet? apl?koto tiesisko regul?jumu nodok?u maks?t?js rezidents var pier?d?t, ka nosac?jumu, par ko ir vienošan?s, pamat? ir bijuši komerci?li iemesli, kas izriet no t? sabiedr?bas nerezidentes dal?bnieka statusa.

Par ties?šan?s izdevumiem

60 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

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

EKL 43. pants (tagad – LESD 49. pants), skat?ts kop? ar EKL 48. pantu (tagad – LESD 54. pants), ir j?interpret? t?d?j?di, ka princip? tam nav pretrun? t?ds valsts tiesiskais regul?jums, k?ds ir pamatliet?, atbilstoši kuram dal?bvalst? t?das sabiedr?bas rezidentes ien?kumi, kas ir pieš??rusi cit? dal?bvalst? re?istr?tai sabiedr?bai, ar kuru to saista savstarp?jas atkar?bas attiec?bas, priekšroc?bas ar nosac?jumiem, kas atš?iras no tiem, par k?diem identiskos vai l?dz?gos apst?k?os b?tu vienojuš?s savstarp?ji neatkar?gas treš?s personas, ir j?apr??ina saska?? ar to, k?di tie b?tu, ja b?tu piem?rojami nosac?jumi, par k?diem b?tu vienošan?s ar š?d?m trešaj?m person?m, un j?izdara korekcijas, lai gan š?da ar nodokli aplikamo ien?kumu korekcija netiek veikta, ja š?s pašas priekšroc?bas sabiedr?ba rezidente pieš?ir citai sabiedr?bai rezidentei, ar kuru to saista savstarp?jas atkar?bas attiec?bas. Tom?r iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai saska?? ar pamatliet? apl?koto tiesisko regul?jumu nodok?u maks?t?js rezidents var pier?d?t, ka nosac?jumu, par ko ir vienošan?s, pamat? ir bijuši komerci?li iemesli, kas izriet no t? sabiedr?bas nerezidentes dal?bnieka statusa.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.