

ĢENERĀLADVOKĀTA FILIPA LEŽĒ

[*PHILIPPE LÉGER*] SECINĀJUMI,

sniegti 2005. gada 14. aprīlī¹

1. Jautājums par valsts nodokļu tiesību aktu, kas dalībvalstī dibinātai sabiedrībai piemēro dažādus nodokļu režīmus atkarībā no tā, vai tā ir atvērusi citā dalībvalstī sekundāro uzņēmumu meitas sabiedrības formā, kas ir atsevišķa juridiska persona, vai pastāvīgu uzņēmuma atzaru, tādu kā filiāle, saderību ar Kopienu tiesībām jau ir izraisījis vairākas prejudiciālā nolēmuma tiesvedības un turpina izvirzīt sarežģītus jautājumus.

2. Sabiedrību tiešo nodokļu jomā šādas atšķirības piemērojamā nodokļu režīmā ir saistītas vai nu ar zaudējumu pārrobežu ieskaitu², vai nodokļu atvieglojumu piešķiršanu, apliekot peļņu ar nodokļiem. Šī prāva ir saistīta ar atšķirību otro kategoriju.

3. Tās pamatā ir strīds starp sabiedrību *CLT-UFA SA*³ un *Finanzamt Köln-West* (Nodokļu pakalpojumu direkcija, Vācija)⁴ par minētās sabiedrības 1994. gadā gūtās peļņas aplikšanu ar nodokļiem. *CLT-UFA* ir akciju sabiedrība, kuras sēdekļis un vadība atrodas Luksemburgā un kura Vācijā 1994. gadā darbojās ar pastāvīga uzņēmuma starpniecību, kas nav atsevišķa juridiska persona, filiāles formā. Vācijas iestādes aplika ar nodokļiem tās Vācijas filiāles gūto peļņu, un nodokļu likme tika noteikta 42 % apmērā no filiāles peļņas saskaņā ar spēkā esošajām valsts tiesībām.

4. *CLT-UFA* apstrīd šo nodokļa likmi, pamatojot to, ka, ja tā strīdīgajā finanšu gadā savu veiktu darbību Vācijā ar meitas sabiedrības starpniecību un ja šī meitas sabiedrība visu tās peļņu būtu pārskaitījusi *CLT-UFA*, nodokļu likme tiktu samazināta uz 33,5 % vai 30 %.

1 — Oriģinālvaloda — franču.

2 — Attiecībā uz zaudējumu pārrobežu ieskaitu skat. 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer* (Krajums, I-10837. lpp.).

3 — Turpmāk tekstā — "*CLT-UFA*".

4 — Turpmāk tekstā — "*Finanzamt*".

5. *Bundesfinanzhof* [Federālā finanšu tiesa] (Vācija) jautā, vai šāds nodokļu režīms ir saderīgs ar EK līguma 52. pantu⁵ un EK līguma 58. pantu⁶ un, attiecīgā gadījumā, vai nodokļa likme prasītājās gūtajai peļņai Vācijā būtu samazināma līdz 30 %.

valsts tiesību tuvināšanu tādās jomās, kas tieši iespaido kopējā tirgus izveidi un darbību.

7. Tādējādi attiecībā uz nodokļu piemērošanu uzņēmumiem, neskatoties uz Eiropas Kopienu Komisijas izrādītajiem ievērojamiem centieniem vismaz minimāli saskaņot valsts nodokļu sistēmas¹⁰, dalībvalstis saglabā iespēju brīvi noteikt sabiedrību peļņai piemērojamā nodokļa aprēķina bāzi un nodokļa likmi.

I — Atbilstošās Kopienu tiesību normas

6. Tiešo nodokļu piemērošanas joma, kas ietver visus nodokļu atvilkumus, kas tiek "tieši" iekasēti no nodokļu maksātājiem, tādi kā fizisko personu ienākumu nodoklis un sabiedrību peļņas nodoklis⁷, ietilpst dalībvalstu kompetencē. Saskaņā ar EK līguma 220. pantu⁸ dalībvalstīm ir pienākums "vajadzības gadījumā" rīkot savstarpējas sarunas, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu to pilsoņiem Kopienā. Tāpēc EK līgums Kopienu likumdevējam nepiešķir kompetenci attiecībā uz tiešajiem nodokļiem, izņemot EK līguma 100. pantu⁹, kurš ļauj Padomei ar vienprātīgu lēmumu pieņemt direktīvas par

8. Taču šī kompetence nav neierobežota. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru dalībvalstīm sava kompetence tiešo nodokļu jomā ir jāisteno saskaņā ar Kopienu tiesībām¹¹. No tā izriet, ka noteikumi, ar kuriem dalībvalstis nosaka sabiedrību peļņas aplikšanu ar nodokļiem un to, kā novērst nodokļu dubultu

10 — Kopš 1969. gada Komisija ir ierosinājusi vairākas direktīvas, kuru mērķis ir saskaņot tiesību aktus, it īpaši 1975. gada 23. jūlija priekšlikumu Padomes Direktīvai par sabiedrībām piemērojamo nodokļu sistēmas un dividendēm piemērojamo tiešo peļņas nodokļu režīmu saskaņošanu [COM (75) 392, galīgā redakcijā], ar ko ierosināts saskaņot sabiedrībām piemērojamo nodokļu likmi, kā arī dividendēm piemērojamos tiešos peļņas nodokļus un ieviest vispārēju nodokļu atlaides sistēmu. Šiem saskaņošanas mēģinājumiem beidzoties neveiksmīgi, Komisija kopš 1990. gada savus centienus koncentrēja uz nodokļu šķēršļu atcelšanu iekšējā tirgus nostiprināšanai. 2001. gada tā uzsāka jaunus mēģinājumus, lai panāktu vienošanos par konsolidētas nodokļu bāzes piemērošanu uzņēmumiem, veicot darbības Eiropas Savienībā [skat. Komisijas 2001. gada 23. oktobra paziņojumu Padomei, Eiropas Parlamentam un Ekonomikas un sociālo lietu komitejai COM(2001) 582, galīgā redakcijā].

11 — 1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker* (Recueil, I-225. lpp., 21. un 26. punkts); 1995. gada 11. augusta spriedums lietā C-80/94 *Wielockx* (Recueil, I-2493. lpp., 16. punkts); 1996. gada 27. jūnija spriedums lietā C-107/94 *Asscher* (Recueil, I-3089. lpp., 36. punkts); 1997. gada 15. maija spriedums lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer* (Recueil, I-2471. lpp., 19. punkts); 1999. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland* (Recueil, I-2651. lpp., 19. punkts) un 2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen* (Krajums, I-7477. lpp., 19. punkts).

5 — Jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 43. pants.

6 — Jaunajā redakcijā — EKL 48. pants.

7 — Skat. P. Marchessou. *Impôts directs. Répertoire de droit communautaire*, Encyclopédie Dalloz, II sējums, Parīze, 2004. gada februāris.

8 — Jaunajā redakcijā — EKL 293. pants.

9 — Jaunajā redakcijā — EKL 94. pants.

uzlikšanu sabiedrību peļņai, nedrīkst pārkāpt tādas pamatbrīvības kā brīvību veikt uzņēmējdarbību, kas ir nostiprināta EK līguma 52. un 58. pantā.

9. Līguma 52. pants, ko parasti uzskata par "vienu no Kopienas tiesību pamata normām", kas ir tieši piemērojama dalībvalstīs¹², nosaka, ka dalībvalsts pilsoņu brīvība veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās valsts tiesību akti, kurā notiek šī uzņēmējdarbība. Atbilstoši šī paša panta pirmās daļas otrajam teikumam ierobežojumu atcelšana brīvībai veikt uzņēmējdarbību attiecas arī uz ierobežojumiem atvērt uzņēmuma pārstāvniecības, filiāles vai meitas sabiedrības citas valsts teritorijā.

10. Savukārt Līguma 58. pants aptver sabiedrības, kas izveidotas saskaņā ar kādas

dalībvalsts tiesību aktiem, kuru juridiskā adrese ir Kopienā un kuru mērķis ir peļņas gūšana, tām piešķirot tādas pašas tiesības kā Līguma 52. pants piešķir fiziskām personām. Saskaņā ar judikatūru attiecībā uz sabiedrībai piemērojamās valsts tiesību sistēmas noteikšanu sabiedrību sēdeklim šajā kontekstā ir tāda pati nozīme kā fizisko personu pilsonībai¹³.

11. Līgumā paredzētās brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis tādejādi ir ļaut sabiedrībām, kuru sēdekļi atrodas citā dalībvalstī, veikt savas darbības valstī, kur tās dibinātas, saskaņā ar noteikumiem, kas piemērojami vietējām sabiedrībām. Balstīta uz tiem pašiem principiem kā Līguma normas, kas attiecas uz darba ņēmēju brīvu pārvietošanos¹⁴, brīvība veikt uzņēmējdarbību principā aizliedz visa veida atklātu diskrimināciju pilsonības dēļ vai — sabiedrību gadījumā — diskrimināciju, kas balstīta uz to, ka sabiedrību sēdekļi atrodas citā dalībvalstī¹⁵. Tā aizliedz arī netiešu vai slēptu diskrimināciju, tas ir, noteikumu, kuru sekas, piemērojot citus diferencēšanas kritērijus, nevis pilsonību vai sabiedrības sēdekļa vietu, faktiski ir tādas pašas¹⁶.

12 — Tāpat kā EK līguma 48. pants (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 39. pants) un 59. pants (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 49. pants), kas attiecināmi skar darba ņēmēju brīvu pārvietošanos un pakalpojumu sniegšanas brīvību, EK līguma 52. pants dalībvalstīs ir tieši piemērojams kopš pārejas perioda beigām, kura laikā dalībvalstīm bija jāatceļ ierobežojumi attiecībā uz šo brīvību izmantošanu un kurš beidzās 1970. gada 1. janvārī (1974. gada 21. jūnija spriedums lietā 2/74 *Reyners* (Recueil, 631. lpp., 32. punkts) un 1999. gada 21. septembra spriedums lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN* (Recueil, I-6161. lpp., 34. punkts).

13 — 1986. gada 28. janvāra spriedums lietā 270/83 Komisija/Francija (Recueil, 273. lpp., 18. punkts); 1993. gada 13. jūlija spriedums lietā C-330/91 *Commerzbank* (Recueil, I-4017. lpp., 13. punkts); 1998. gada 16. jūlija spriedums lietā C-264/96 *ICI* (Recueil, I-4695. lpp., 20. punkts) un 2000. gada 14. decembra spriedums lietā C-141/99 *AMID* (Recueil, I-11619. lpp., 20. punkts).

14 — Iepriekš minētais spriedums *Asscher* (29. punkts).

15 — Iepriekš minētais spriedums *Commerzbank* (14. punkts) un 1994. gada 12. aprīļa spriedums lietā C-1/93 *Halliburton Services* (Recueil, I-1137. lpp., 15. punkts).

16 — Turpat.

12. Brīvība veikt uzņēmējdarbību iestājas arī pret tādiem uzņēmējvalstī spēkā esošiem pasākumiem, kas, kaut arī tie ir vienādi piemērojami attiecībā uz visiem vietējiem un ārvalstu uzņēmumiem, šīs brīvības izmantošanu aizliedz, apgrūtina vai padara mazāk pievilcīgu¹⁷, kā arī pret tādiem pasākumiem, ar kuriem izcelsmes valsts sabiedrībai, kas dibināta atbilstoši tās tiesību aktiem, rada šķēršļus veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī¹⁸.

13. Turklāt Līguma 52. panta pirmās daļas otrais teikums kopsakarā ar Līguma 58. pantu sabiedrībām piešķir tiesības brīvi izvēlēties piemērotāko juridisko formu savu darbību īstenošanai citā dalībvalstī¹⁹, vai tā būtu pārstāvniecība, filiāle vai meitas sabiedrība.

14. Visbeidzot jāpiemin Padomes Direktīva 90/435/EEK²⁰, kura, kaut arī neparedz filiāles peļņas nodošanu tās mātes sabiedrībai, kuras sēdeklis ir citā dalībvalstī, tomēr ietekmē uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem sniedzamo atbildi. Ar šo direktīvu tiek ieviesti kopīgi noteikumi, kuru mērķis ir īpaši ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu

peļņai, kurus meitas sabiedrības ir sadalījušas mātes sabiedrībām ar sēdekli citā dalībvalstī. Tā būtībā paredz, ka, lai novērstu šo ienākumu dubultu aplikšanu ar nodokļiem, kad tie tiek sadalīti mātes sabiedrībai, mātes sabiedrības valstij šie ienākumi ir jāatbrīvo no nodokļiem, vai, ja tie tomēr tiek aplikti ar nodokļiem, jāļauj mātes sabiedrībai no nodokļa summas, kas tai jāmaksā, atskaitīt to ienākumu nodokļa daļu, ko samaksājusi meitas sabiedrība par sadalīto peļņu. Šī direktīva neietekmē tādu valsts tiesību normu vai līgumu normu piemērošanu, kuru mērķis ir atcelt vai mazināt nodokļu dubultu uzlikšanu dividendēm.

II — Atbilstošās valsts tiesību normas

15. Iesniedzējtiesa Vācijas nodokļu tiesisko regulējumu, kas bija piemērojams strīdīgajā finanšu gadā, raksturo šādi.

16. Vispirms, attiecībā uz peļņas, kuru ir guvusi sabiedrības filiāle šajā dalībvalstī, bet kuras sēdeklis atrodas citā dalībvalstī, aplikšanu ar nodokļiem Vācijā valsts tiesībās bija paredzēts, ka uz ārvalstu sabiedrībām, kurām Vācijā neatrodas ne to vadība, ne sēdeklis, šis valsts sabiedrību ienākuma nodoklis attiecas tikai daļēji, tas ir, tikai uz ienākumiem, kas

17 — 2004. gada 5. oktobra spriedums lietā C-442/02 *CaixaBank France* (Krājums, I-8961. lpp., 11. punkts).

18 — Iepriekš minētais spriedums *JCI* (21. punkts) un 2003. gada 18. septembra spriedums lietā C-168/01 *Bosal (Recueil, I-9409. lpp., 27. punkts)*.

19 — Iepriekš minētie spriedumi Komisija/Francija (22. punkts) un *Saint-Gobain ZN* (43. punkts).

20 — 1990. gada 23. jūlija Direktīva par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātes uzņēmumiem un meitas uzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.). Šī direktīva tika pieņemta, pamatojoties uz Līguma 100. pantu.

gūti šajā pašā valstī²¹. Ienākumi, ko var aplikēt ar nodokļiem Vācijā, ietver arī peļņu, ko šajā valstī ir guvis pastāvīgs uzņēmuma atzars, tāds kā filiāle.

17. Turklāt saskaņā ar vienošanos, kas noslēgta starp Vācijas Federatīvo Republiku un Luksemburgas Lielhercogisti, no sabiedrības, kas dibināta Luksemburgā, peļņas ar nodokļiem Vācijā var aplikēt tikai tos ienākumus, kurus guvis šīs sabiedrības pastāvīgs atzars Vācijā. Šī pastāvīgā atzara ienākumi tiek aprēķināti, tiem pieskaitot ienākumus, kuri tiktu gūti, ja tā veiktu identiskas vai līdzīgas darbības pie identiskiem vai līdzīgiem nosacījumiem kā neatkarīgs uzņēmums²².

18. Sabiedrību ienākuma nodoklis, kas piemērojams pastāvīgā atzara peļņai, ir noteikts 42 % apmērā no šīs peļņas²³.

19. Attiecībā uz tādas peļņas aplikšanu ar nodokļiem Vācijā, kuru guvuši sabiedrības nerezidentes meitas sabiedrība šajā valstī, meitas sabiedrības, tā kā to sēdeklis vai vadība atrodas Vācijā, bez ierobežojumiem ir pakļautas šīs valsts sabiedrību ienākuma nodoklim²⁴. Ja šī peļņa tiek uzkrāta, sabiedrību ienākuma nodokļa likme ir 45 % apmērā no peļņas.

20. Ja šo peļņu meitas sabiedrība ir sadalījusi mātes sabiedrībai līdz 1996. gada 30. jūnijam, iepriekš to neuzkrājot, nodoklis, kas ir jāmaksā meitas sabiedrībai, ir noteikts vai samazināts uz 30 % no šīs peļņas. Arī mātes sabiedrībai ir jāmaksā nodoklis 5 % apmērā no saņemtās summas, tādējādi pavisam kopā nodoklim, ar ko tiek aplikta meitas sabiedrības gūtā un pilnībā sadalītā peļņa, sasniedzot 33,5 % no ar nodokļiem aplikamajiem ienākumiem²⁵.

21 — *Körperschaftsteuergesetz* (Vācijas Likuma par sabiedrību ienākuma nodokli, turpmāk tekstā — "KStG") 2. panta 1. punkts.

22 — Vienošana starp Vācijas Federatīvo Republiku un Luksemburgas Lielhercogisti par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu un savstarpēju administratīvu un tiesisku palīdzību ienākumu un īpašumu aplikšanā ar nodokļiem, kā arī tirdzniecības un nekustamā īpašuma nodokļa jomā, kas noslēgta 1958. gada 23. augusta, 5. pants (*BGBI. 1959 II, 1270. lpp.*), 1973. gada 15. jūnija Papildu protokola redakcija (*BGBI. 1978 II, 111. lpp.*). Šis noteikums ir līdzīgs 7. panta 2. punkta noteikumiem *Modèle de convention fiscale concernant le revenu et la fortune* [Paraugkonvencija par ienākumiem un kapitālu], saīsinātā redakcija, Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija (ESAO), Parīze, 2003. gada janvāris.

23 — *KStG* 23. pants.

24 — *KStG* 1. pants.

25 — Lēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu II B 4. punkts. Kopejā nodokļu likme 33,5 % apmērā ietver 30 % attiecībā uz peļņu pirms nodokļiem, kas ir jāmaksā meitas sabiedrībai, un vēl 5 % attiecībā uz atlikušajiem 70 % peļņas, kuri ir jāmaksā mātes sabiedrībai. Lai gan lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu tas nav minēts, liekas, ka ar šo 5 % nodokļu palielinājums, ko piemēro meitas sabiedrības sadalītajai peļņai, tiek transponēts Direktīvas 90/435 5. panta 3. punkts. Atbilstoši šai normai, Vācijas Federatīvā Republika izmanto atkāpi no pienākuma atbrīvot no tiešās peļņas nodokļa peļņu, ko meitas sabiedrība ir sadalījusi mātes sabiedrībai. Tādējādi saskaņā ar šīs direktīvas 5. panta 3. punktu šī dalībvalsts, ja tā sadalītai peļņai uzliek uzņēmumu ienākuma nodokli ar likmi, kas ir vismaz par 11 punktiem mazāka par likmi, ko piemēro nesadalītajai peļņai, vēlākais līdz 1996. gada vidum var uzlikt tiešo peļņas nodokli 5 % apmērā no peļņas, ko Vācijas meitas sabiedrība ir sadalījusi mātes sabiedrībai nerezidentei.

21. Ja šī peļņa mātes sabiedrībai ir sadalīta pēc 1996. gada 30. jūnija, nodokļa likme tiek samazināta līdz 30 % un mātes sabiedrībai nav jāmaksā papildu nodokļi²⁶.

22. Pēc pamata prāvas faktu iestāšanās tika grozīti Vācijas tiesību akti. Sākot ar 2001. finanšu gadu peļņai, ko sabiedrība ir guvusi Vācijā, tika noteikta vienota nodokļa likme — 25 %, neatkarīgi no tā, vai sabiedrība pienākumam maksāt šīs valsts nodokļus ir pakļauta ar vai bez ierobežojumiem²⁷.

24. *Bundesfinanzhof* savā lēmumā par prejudiciālā jautājuma uzdošanu norāda, ka, tā kā prasītājas sēdekļis atrodas Luksemburgā, pret to ir atšķirīga un mazāk labvēlīga attieksme attiecībā uz tās filiāles Vācijā gūtajiem ienākumiem, nekā tā būtu tad, ja prasītāja būtu darbojusies šajā valstī sabiedrības juridiskajā formā ar sēdekli šajā valstī, jo meitas sabiedrības gūtajai peļņai Vācijā strīdīgajā finanšu gadā, ja tā būtu pilnībā sadalīta prasītājai, tiktu piemērota nodokļa likme nevis 42 % apmērā, bet gan ne augstāka par 33,5 %.

25. *Bundesfinanzhof* tālāk norāda, ka tā šaubās, vai šo atšķirību starp piemērojamiem nodokļiem varētu attaisnot.

III — Prejudiciālie jautājumi

23. *CLT-UFA* neapstrīd tās filiāles gūto ienākumu strīdīgajā finanšu gadā summas novērtējumu, bet tikai nodokļa likmi 42 % apmērā. Tā kā *Finanzgericht* [Finanšu tiesa] tās iebildumus noraidīja, sabiedrība cēla prasību *Bundesfinanzhof* pārskatīt spriedumu, lūdzot atcelt *Finanzgericht* nolēmumu, kā arī grozīt lēmumu par strīdīgā nodokļa uzlikšanu, samazinot nodokļa likmi līdz 30 %.

26. Proti, to nevar attaisnot, atsaucoties uz Vācijas sabiedrību ienākuma nodokļa ieskaita procedūras mērķi un sistēmu, uz ko atsaucas *Finanzamt*. Šīs procedūras mērķis ir novērst daudzpakāpju nodokļu uzlikšanu kapitāla sabiedrību peļņai, kuras Vācijā ir pakļautas neierobežotam pienākumam maksāt nodokļus, kā tas notiktu tad, ja sabiedrības peļņa tiktu aplikta ar nodokļiem gan caur pašu sabiedrību, gan arī caur akcionāriem, vai tie būtu sabiedrības vai privātpersonas, kad šī peļņa tiem tiek sadalīta. Sabiedrību ienākuma nodokļa ieskaitīšanas procedūra tādējādi ļauj sabiedrībai piemērojamo nodokli ieskaitīt nodokli, kas jāmaksā labumu guvējiem, kuri

²⁶ — Turpat.

²⁷ — *KStG* 23. pants, ko groza 2000. gada 23. oktobra Likums (*BGBI* I, 1433. lpp.).

bez ierobežojumiem ir pakļauti vai nu sabiedrību ienākuma nodoklim, vai ienākuma nodoklim. Peļņas nodoklis tādējādi tiek samazināts līdz 30 % un, pretēji nodokļu aplikšanai attiecībā uz pastāvīgās pārstāvniecības gūto peļņu, šī nav galīgā aplikšana ar nodokļiem.

27. *Bundesfinanzhof* tomēr atzīmē, ka nodokļa likme 30 % apmērā ir piemērojama ne tikai akcionāru, kas Vācijā ir pakļauti neierobežotam pienākumam maksāt nodokļus, peļņai, bet arī peļņai, ko ir sadalījusi Vācijas meitas sabiedrība savai mātes sabiedrībai ar sēdekli citā dalībvalstī. Tas nozīmē, ka, pretēji *Finanzamt* apgalvotajam, nodokļa likme peļņas sadalīšanas gadījumā nav tāda pati kā nodokļu likme, kuru piemēro akcionāru dividendēm.

28. Neskatoties uz to, *Bundesfinanzhof* šaubās, vai Tiesas judikatūra ļauj bez vilcināšanās atbildēt uz *CLT-UFA* apelācijā uzdotajiem tiesību jautājumiem. Tā atgādina, ka iepriekš minētajā spriedumā *Royal Bank of Scotland* Grieķijas nodokļu sistēma, kas tika atzīta par nesaderīgu ar Līguma 52. un 58. pantu, paredzēja nodokļa likmes piemērošanu 40 % apmērā no ārvalstu sabiedrību ar nodokļiem aplikamajiem ienākumiem, vienlaikus vietējo sabiedrību ienākumiem piemērojams nodoklis bija tikai 35 %. Taču

šajā gadījumā sabiedrību ar sēdekli citā dalībvalstī pastāvīgie atzari atradīsies nelabvēlīgākā situācijā tikai tad, ja salīdzinājumam tiek pieņemts, ka Vācijas sabiedrībai peļņas sadale ir obligāta, jo, ja šī pati sabiedrība peļņu nesadala, nodokļa likme ir 45 %.

29. *Bundesfinanzhof* pēc tam norāda, ka, tā kā prasītājas filiāles gūto peļņu varēja sadalīt 1994. finanšu gada beigās, var uzskatīt, ka prasītāja atradās situācijā, kas ir objektīvi salīdzināma ar tādas mātes sabiedrības situāciju, kuras sēdklis atrodas citā dalībvalstī un kurai Vācijas meitas sabiedrība sadalījusi visu savu iegūto peļņu. Tādējādi, lai izslēgtu iespējamo Kopienų tiesību pārkāpumu, piemērojot apskatāmo nodokļu sistēmu, pietiktu samazināt prasītājam piemērojamo nodokļa likmi uz 33,5 %.

30. Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt lietas izskatīšanu un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai EKL 52. pants kopā ar EKL 58. pantu ir interpretējami tādējādi, ka ir pārkāpta brīvība veikt uzņēmējdarbību, ja citas dalībvalsts kapitāla sabiedrības ar Vācijā pastāvošas filiāles starpniecību 1994. ga-

dā gūto peļņu apliek ar Vācijas sabiedrību ienākuma nodokli ar likmi 42 % [uzņēmējdarbības veikšanas vietas nodokļa likme], ja:

IV — Analīze

— [p]eļņa ar Vācijas sabiedrību ienākuma nodokli ar likmi 33,5 % apmērā tiktu aplikta vienīgi tad, ja to būtu guvusi sabiedrība, kas bez ierobežojumiem pakļauta Vācijas sabiedrību ienākuma nodoklim, kas ir filiāle kapitāla sabiedrībai un ir sadalījusi visu peļņu savai mātes sabiedrībai līdz 1996. gada 30. jūnijam,

— [un ja p]eļņa būtu vispirms aplikta ar Vācijas sabiedrību ienākuma nodokli ar likmi 45 % apmērā, ja filiāle būtu to uzkrājusi līdz 1996. gada 30. jūnijam, taču maksājamā sabiedrību ienākuma nodokļa likme pēc tam tiktu samazināta līdz 30 %, ja peļņa pilnībā būtu sadalīta pēc 1996. gada 30. jūnija?

2) Ja uzņēmējdarbības veikšanas vietas nodokļa likme pārkāpj EK līguma 52. pantu kopsakarā ar EK līguma 58. pantu, vai ir nepieciešams to samazināt līdz 30 % attiecībā uz stridīgo finanšu gadu, lai novērstu šo pārkāpumu?"

A — Par pirmo prejudiciālo jautājumu

31. Ar savu pirmo prejudiciālo jautājumu *Bundesfinanzhof* būtībā jautā, vai Līguma 52. un 58. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts nodokļu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru sabiedrības ar sēdekli citā dalībvalstī pastāvīgā atzara gūtajai peļņai šajā valstī piemēro noteiktu sabiedrību ienākuma nodokļa likmi 42 % apmērā, nepastāvot iespējai to samazināt, savukārt, ja šo peļņu ir guvusi sabiedrība ar sēdekli šajā valstī, tāda kā meitas sabiedrība, kuru šī meitas sabiedrība ir pilnībā sadalījusi savai mātes sabiedrībai ar sēdekli citā dalībvalstī, tai tiek piemērota nodokļu likme 33,5 % apmērā, ja peļņa ir sadalīta līdz 1996. gada 30. jūnijam, un nodokļu likme 30 % apmērā, ja peļņa ir sadalīta pēc 1996. gada 30. jūnija.

32. Vācijas valdība un *Finanzamt* apgalvo, ka apstrīdētais nodokļu režīms nepārkāpj Līguma 52. un 58. pantu un ka Tiesai uz šo jautājumu vajadzētu atbildēt noliedzīgi. Viņu galvenie argumenti ir šādi.

1. Vācijas valdības un *Finanzamt* izvirzītie argumenti 45 %; šī nodokļa likme tiek samazināta uz 33,5 % vai 30 % tikai tad, ja šī peļņa ir sadalīta.

33. Vācijas valdība un *Finanzamt* apgalvo, ka atšķirīgā attieksme, ko apstrīd *CLT-UFA*, nav pretrunā noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību, jo tās situācija nav salīdzināma ar Vācijas meitas sabiedrības situāciju, kas savu peļņu sadala mātes sabiedrībai ar sēdekli citā dalībvalstī.

34. Vācijas valdība un *Finanzamt* vispirms norāda, ka filiāles peļņas nodošana tās mātes sabiedrībai nav salīdzināma ar meitas sabiedrības peļņas pilnīgu sadalīšanu tās mātes sabiedrībai. Ja filiāles gadījumā notiek darījums vienas un tās pašas sabiedrības ietvaros, tad pēc meitas sabiedrības peļņas sadalīšanas tās mātes sabiedrībai šī peļņa vairs nav meitas sabiedrības īpašums.

35. Tālāk Vācijas valdība un *Finanzamt* skaidro, ka — pretēji nodokļu režīmiem lietās, kurās taisīti iepriekš minētie spriedumi *Royal Bank of Scotland* un *Saint-Gobain ZN*, — atšķirīgā attieksme, ko paredz Vācijas nodokļu režīms un ko apstrīd *CLT-UFA*, ir balstīta nevis uz to, kur atrodas attiecīgo sabiedrību sēdekļi, bet uz to, vai ir sadalīta peļņa. Ja peļņa ir uzkrāta, nodokļa likme ir

36. Tādējādi saskaņā ar 1994. gadā piemērojamām Vācijas tiesībām, ja gan mātes sabiedrības, gan tās izmantotā pastāvīgā atzara sēdekļi atrodas Vācijā, nodokļus šajā valstī maksā mātes sabiedrība. Nodokļa likme peļņai, tajā skaitā peļņai, ko guvis sabiedrības pastāvīgais atzars, ir atkarīga no tā, kā šī peļņa tiek izmantota. Ja peļņa tiek uzkrāta, nodokļa likme ir 45 %, savukārt, ja peļņa tiek sadalīta akcionāriem, nodokļa likme tiek samazināta līdz 30 %. Ja peļņa tiek daļēji uzkrāta un daļēji sadalīta, nodokļa likme tiek noteikta proporcionāli uzkrātajai un sadalītajai peļņai.

37. Vācijas valdība un *Finanzamt* atgādina, ka šī peļņas nodokļa likmes samazināšana ir saistīta ar nodokļa ieskaitīšanas procedūru, kuras mērķis ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu peļņai, kas notiktu, ja sabiedrības gūtā peļņa tiktu aplikta ar sabiedrību ienākuma nodokli un pēc tam vēlreiz tiktu aplikta ar nodokļiem, peļņu sadalot akcionāriem. Saskaņā ar šo personu, kas iestājušās lietā, viedokli šādu sistēmu var piemērot tikai tādām sabiedrībām, kuru peļņa var nest ienākumus, par kuriem nodokļus maksā tie, kas šos ienākumus saņem. Ar galīgo nodokļa likmi 42 % apmērā tādējādi aplikat ne tikai ārvalstu sabiedrības, kurām Vācijā ir pastā-

vīgs atzars, bet arī vietējās sabiedrības, kuru ienākumus nevar aplikt ar nodokļiem šo ienākumu izmantošanas veida dēļ²⁸.

mātes sabiedrība savu peļņu sadala vai nē, tādējādi īstenojot labvēlīgāku attieksmi pret filiālēm. Turklāt nav konstatēts, ka Vācijas meitas sabiedrības savām mātes sabiedrībām nerezidentēm vienmēr sadala visu savu peļņu.

38. Šī nodokļu režīma piemērošanas kārtība tādējādi neļauj filiāles peļņas nodošanu tās ārvalstu mātes sabiedrībai uzskatīt par peļņas sadali, jo šī peļņa paliek minētās sabiedrības rīcībā. Vācijas valdība pieļauj, ka saskaņā ar šīs sistēmas loģiku būtu jāņem vērā tas, kā mātes sabiedrība nerezidente šo peļņu izmanto. Tā tomēr norāda, ka šāda izvēle netika veikta, jo, no vienas puses, šī sabiedrība ietilpst tās dalībvalsts nodokļu jurisdikcijā, kur atrodas tās sēdekļis, un, no otras puses, šī izvēle radītu praktiskas problēmas, kas būtu grūti pārvaramas gan attiecīgajai sabiedrībai, gan nodokļu administrācijai. Šī iemesla dēļ Vācijas likumdevējs ir nolēmis šīm sabiedrībām piemērot to pašu nodokļu režīmu kā vietējām sabiedrībām, kurām piemērojamā nodokļa noteikšana vairs nav atkarīga no peļņas sadales.

40. *Finanzamt* piebilst, ka nodoklis, ar ko apliek peļņu, ko meitas sabiedrība sadala savai mātes sabiedrībai, saskaņā ar noteikumiem, kas bija spēkā laikā, kad iestājās faktiskie apstākļi, ir palielināms, galīgo nodokļu atvilkumu veicot no neatskaitāmām uzņēmējdarbības izmaksām. Tā iesniedz aprēķina piemēru, saskaņā ar kuru kopējais nodokļu atvilkums no peļņas, kas ir sadalīta mātes sabiedrībai, var palielināties no 33,5 % līdz 35,59 %.

2. Vērtējums

39. Visbeidzot, Vācijas valdība uzsver, ka sabiedrības ar sēdekli citā dalībvalstī pastāvīgā atzara gūtās peļņas Vācijā aplikšana ar nodokļiem, piemērojot nodokļu likmi 30 % apmērā, saskaņā ar Vācijas tiesisko regulējumu nebūtu pamatota, jo šāda nodokļu likme tiktu piemērota neatkarīgi no tā, vai

41. Es nepiekritu Vācijas valdības un *Finanzamt* izvirzītajam viedoklim. Es tāpat kā Komisija un *CLT-UFA* uzskatu, ka Līguma 52. un 58. pants nepieļauj tādu nodokļu režīmu, kāds ir apstrīdētais režīms, šādu iemeslu dēļ, kuri atspoguļo Tiesas šādos gadījumos parasti izmantoto analīzes metodi²⁹. Pirmkārt, es uzskatu, ka apskatāmā nodokļu sistēma ietver nelabvēlīgu attieksmi

28 — Vācijas valdība min savstarpējas apdrošināšanas sabiedrības un citas privāto tiesību juridiskas personas, tādas kā apvienības, birojus un fondus, komercāla rakstura uzņēmumus, kas pieder publisko tiesību juridiskām personām, un valsts uzraudzībā esošas krajbanksa fondu forma.

29 — It īpaši skat. iepriekš minētos spriedumus Komisija/Frāncija, *Royal Bank of Scotland* un *Saint-Gobain ZN*.

pret sabiedrībām, kuru sēdeklis atrodas citā dalībvalstī, un ierobežo šo sabiedrību izvēli attiecībā uz to sekundārā uzņēmuma Vācijā juridisko formu. Otrkārt, situācijas, uz kurām attiecas šī atšķirīgā attieksme, manuprāt, var uzskatīt par objektīvi salīdzināmām. Visbeidzot, man neliekas, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums ir attaisnojams.

noslēgusi konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, Tiesai bija jāizvērtē Francijas valdības izvirzītais arguments, saskaņā ar kuru šī atšķirīgā attieksme nebija pretrunā sabiedrību nerezidenšu brīvībai veikt uzņēmējdarbību, jo tās, lai iegūtu šo nodokļu kredītu, varēja izvēlēties īstenot savu darbību Francijā ar meitas sabiedrības, nevis filiāles starpniecību.

a) Par nelabvēlīgu attieksmi pret sabiedrībām, kuru sēdeklis atrodas citā dalībvalstī, un par šo sabiedrību izvēles ierobežošanu attiecībā uz to sekundārā uzņēmuma Vācijā juridisko formu

42. Kā norādīts iepriekš, brīvība veikt uzņēmējdarbību dalībvalsts sabiedrībām piešķir tiesības brīvi izvēlēties to sekundārā uzņēmuma citā dalībvalstī juridisko formu. Ir jāprecizē šo tiesību apjoms saskaņā ar judikatūru.

43. Iepriekš minētajā spriedumā Komisija/Francijs, kas attiecās uz nodokļa atlaidi, sauktu "*avoir fiscal*" [nodokļu kredīts], kuras mērķis bija novērst nodokļu dubultu uzlikšanu sabiedrības peļņai, vispirms to aplikot ar sabiedrību ienākuma nodokli, bet pēc tam nodokli piemērojot dividenžu saņēmējiem, un kas bija pieejama tikai sabiedrībām ar sēdekli Francijā vai valstī, kas ar Franciju bija

44. Tiesa šo argumentu noraidīja, apgalvojot, ka brīvība izvēlēties piemērotāko juridisko formu savas darbības īstenošanai citā dalībvalstī, ko uzņēmējiem piešķir Līguma 52. panta pirmās daļas otrais teikums, ir brīvība pati par sevi un ka to nedrīkst ierobežot ar diskriminējošiem noteikumiem par nodokļiem.³⁰

45. Iepriekš minētajā spriedumā *Saint-Gobain ZN* Tiesa precizēja nosacījumus, kurus izpildot, var uzskatīt, ka šī brīvība izvēlēties tiek ierobežota tādā veidā, kas ir pretrunā Līgumam. Attiecīgais nodokļu režīms šajā lietā kapitāla sabiedrībai nerezidentei, kurai Vācijā ir filiāle, ar kuras starpniecību tā bija citās valstīs dibinātu sabiedrību kapitāldaļu turētāja un saņēma šo kapitāldaļu dividendes, nepiešķīra nodokļu atviegloju-

30 — 22. punkts.

mus attiecībā uz šo kapitāldaļu vai dividenžu aplikšanu ar nodokļiem³¹. Minētais nodokļu režīms šos nodokļu atvieglojumus piešķir tikai tādām sabiedrībām, kuras Vācijā bija pakļautas neierobežotam pienākumam maksāt nodokļus vai nu saskaņā ar valsts tiesību aktiem, vai divpusējām konvencijām, kas noslēgtas ar trešām valstīm. Par sabiedrībām, kuras Vācijā bija pakļautas neierobežotam pienākumam maksāt nodokļus, tika uzskatītas sabiedrības, kurām šajā valstī bija sēdekļis vai vadība, tostarp ārvalstu sabiedrību Vācijas meitas sabiedrības.

46. Tiesa atzina, ka atteikšanās piešķirt attiecīgos nodokļu atvieglojumus sabiedrību nerezidentu pastāvīgajām pārstāvniecībām Vācijā padarīja šīm sabiedrībām “nepievilcīgāku” citu sabiedrību kapitāldaļu turēšanu, izmantojot to Vācijas filiāļu starpniecību, jo šos atvieglojumus varēja iegūt tikai Vācijas meitas sabiedrības, “kas tādējādi ierobežo brīvību izvēlēties piemērotu juridisko formu darbību veikšanai citā dalībvalstī, ko uzņēmējiem skaidri piešķir Līguma 52. panta pirmās daļas otrais teikums”³². No tā Tiesa secināja, ka “[a]tšķirīgā attieksme pret sabiedrību nerezidentu filiālēm, salīdzinot ar sabiedrībām rezidentēm, kā arī brīvības izvēlēties sekundārā uzņēmuma formu iero-

bežošana ir uzskatāma par vienu un to pašu Līguma 52. un 58. panta pārkāpumu”³³.

47. Šis pamatojums vispirms apstiprina, ka brīvība izvēlēties sekundārā uzņēmuma juridisko formu ir Līguma 52. un 58. panta piešķirto tiesību neatņemama sastāvdaļa un ka šie panti aizliedz jebkāda veida šīs brīvības ierobežošanu, kas izriet no attieksmes, kas ir pretrunā Līguma 52. pantam, jo šāda ierobežošana ir uzskatāma par atklātu diskrimināciju, kas balstīta uz sabiedrības sēdekļa atrašanās vietu. Tāpat, ņemot vērā izteikumu, ka attiecīgais nodokļu režīms sabiedrībām padara “nepievilcīgāku” Vācijas filiāļu izveidošanu, var uzskatīt, ka šie panti aizliedz ne tikai ierobežojumus attiecībā uz izvēles brīvību, kas izriet no atklātas diskriminācijas, bet arī citus ierobežošanas veidus, kas ir pretrunā Līguma 52. pantam, tas ir, noteikumus, kas ir netieši diskriminējoši, noteikumus, kas padara nepievilcīgāku brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanu, vai noteikumus, kas rada šķēršļus veikt uzņēmējdarbību vietējai sabiedrībai citā dalībvalstī.

48. Otrkārt, no iepriekš izklāstītā pamatojuma izriet, ka, ja sabiedrības nerezidentes filiāle nesaņem tos pašus atvieglojumus, ko ārvalsts sabiedrības meitas sabiedrība, tiek ierobežota brīvība izvēlēties sekundārā uzņēmuma juridisko formu, ko piešķir Līguma 52. un 58. pants. No tā izriet, *a contrario*, ka

31 — Cita starpā tas attiecas uz dividenžu, kas tika saņemtas no trešās valstis dibinātām sabiedrībām, atbrīvošanu no sabiedrību ienākuma nodokļa, to paredzot ar trešām valstīm noslēgtā nodokļu konvencijā par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu un par Vācijas sabiedrību ienākuma nodokļa ieskaitīšanu nodokli, ko piemēro citā valstī, nevis Vācijas Federatīvajā Republikā dibinātai meitas sabiedrības peļņai saskaņā ar valsts tiesību aktiem.

32 — Iepriekš minētais spriedums *Saint-Gobain ZN* (43. punkts).

33 — 44. punkts.

brīvība izvēlēties nozīmē, ka sabiedrības ar sēdekli citā dalībvalstī filiāle uzņēmējvalstī saņem tos pašu atvieglojumus, ko sabiedrību, kurām arī sēdekļi ir citā dalībvalstī, meitas sabiedrības.

starpniecību, tiek piemērota nodokļa likme 42 % apmērā un ka šī ir galīgā nodokļa likme, kas tiek piemērota neatkarīgi no tā, vai šī peļņa no filiāles uz mātes sabiedrību tiek pārskaitīta pilnībā vai daļēji.

49. Turklāt saskaņā ar iepriekš minēto spriedumu *Saint-Gobain ZN* vienlīdzīga attieksme neaprobežojas ar tiesībām, ko piešķir uzņēmējvalsts tiesību normas, bet ietver arī atvieglojumus, kas paredzēti konvencijās, kuras uzņēmējvalsts noslēgusi ar trešām valstīm.

52. Turklāt, pat ja dažos gadījumos — tādos kā *Finanzamt* aprakstītajā — Vācijas meitas sabiedrības peļņai, ko tā sadala savai mātes sabiedrībai nerezidentei, var tikt piemērota augstāka nodokļu likme nekā tā, kas tiek piemērota tādai pašai peļņai, ko guvusi ārvalsts mātes sabiedrības filiāle, neliekas nopietni apstrīdēt to, ka nodokļa likmes samazināšana līdz 33,5 % vai 30 % ir saistāma ar labvēlīgāku attieksmi nekā galīgās nodokļa likmes piemērošana 42 % apmērā.

50. Šajā prāvā apskatāmais nodokļu režīms ir jāizvērtē, ņemot vērā šos apsvērumus.

51. Šajā prāvā no iesniedzējtiesas sniegtā Vācijas nodokļu sistēmas apraksta izriet, ka, kaut arī meitas sabiedrības gūtajai peļņai Vācijā, ja tā ir sadalīta mātes sabiedrībai nerezidentei, kopējo nodokļa likmi var samazināt no 45 % līdz 33,5 % vai pat līdz 30 %, ja šī peļņa ir sadalīta pēc 1996. gada 30. jūnija, šāda iespēja nepastāv sabiedrībām nerezidentēm, kas savu darbību Vācijā veic ar pastāvīgā atzara, tāda kā filiāles, starpniecību. Ir skaidrs, ka peļņai, kas Vācijā gūta ar filiāles

53. Visbeidzot, nelabvēlīgo attieksmi, ko rada šī atšķirīgā nodokļa likmes piemērošana Vācijā gūtajiem ienākumiem, nevar izbeigt ar vienošanos, kas noslēgta starp Luksemburgas Lielhercogisti un Vācijas Federatīvo Republiku, jo šī vienošanās neparedz nodokļa, kas samaksāts par Vācijā gūto peļņu, ieskaitīšanas sistēmu, un izslēdz šo peļņu, kas gūta ar meitas sabiedrības vai filiāles starpniecību, no Luksemburgas sabiedrību ienākuma nodokļa aprēķina bāzes³⁴.

34 — Lēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu II B 6. punkta d) apakšpunkts.

54. Tomēr, kā atzīmē iesniedzējtiesa, apskatāmā nodokļu režīma īpatnība izriet no tā, ka šī nelabvēlīgā attieksme pastāv tikai tad, ja Vācijas meitas sabiedrība savu peļņu sadala savai ārvalsts mātes sabiedrībai, jo, ja šī meitas sabiedrība savu peļņu uzkrāj, nodokļa likme tiek noteikta 45 % apmērā, tas ir, tā tiek noteikta augstāka nekā nodokļa likme peļņai, ko Vācijā guvusi mātes sabiedrības nerezidentes filiāle. Šīs lietas apstākļi tāpēc šajā ziņā atšķiras no attiecīgajām nodokļu sistēmām iepriekš minētajās lietās Komisija/Francija un *Saint-Gobain ZN*.

55. Minētajās lietās attiecīgās priekšrocības nebija pakļautas šādam nosacījumam, un tās tieši ietekmēja meitas sabiedrību īpašumu. Tāpēc pastāvēja atšķirīga attieksme pret meitas sabiedrībām un pastāvīgajiem atzariem. Taču šajā gadījumā apskatāmā priekšrocība, kas izriet no nodokļa likmes samazināšanas, patiesībā ietekmē nevis meitas sabiedrības, bet gan tās mātes sabiedrības nerezidentes īpašumu, jo minētā samazināšana tiek piemērota tikai tad, ja peļņa tiek sadalīta šai sabiedrībai.

56. Neskatoties uz to, es neuzskatu, ka šis apstāklis liktu domāt, ka atšķirīgā attieksme, ko ietver apstrīdētā nodokļu sistēma, nav uzskatāma par brīvas izvēles ierobežošanu attiecībā uz sekundārā uzņēmuma juridisko formu, kas ir pretrunā Līgumam. Brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis ir ļaut sabiedrībām ar sēdekli dalībvalstī atvērt sekundāro

uzņēmumu citā dalībvalstī, lai tur veiktu savas darbības pie tādiem pašiem nosacījumiem, kādi tiek izvirzīti vietējām sabiedrībām, un attiecīgi gūt tur ienākumus. Tāpēc attiecībā uz šīs brīvības izmantošanu liekas raksturīgi, ka peļņu, ko guvis sekundārais uzņēmums, būtu jāsadala vai jānodod mātes sabiedrībai. Šajā sakarā no iesniedzējtiesas sniegtajām norādēm izriet, ka vietējās meitas sabiedrības savu peļņu principā ir sadalījušas savai ārvalsts mātes sabiedrībai un tādējādi var saņemt nodokļa likmes samazinājumu³⁵.

57. Ņemot vērā šos apsvērumus, man neliekas, ka labvēlīgāka attieksme pret meitas sabiedrībām salīdzinājumā ar filiālēm attiecībā uz nosacījumiem, pie kādiem pirmās savai mātes sabiedrībai var sadalīt peļņu, kuru tās ir ieguvušas dibināšanas valstī, rada atšķirīgas sekas attiecībā uz sekundārā uzņēmuma juridiskās formas brīvu izvēli nekā attiecīgās priekšrocības iepriekš minētajās lietās Komisija/Francija un *Saint-Gobain ZN*, kuru rezultātā tika tieši samazināta nodokļu likme peļņai, ko meitas sabiedrība bija guvusi uzņēmējvalstī. Tādā situācijā var uzskatīt, ka apstrīdētā nodokļu sistēma, ciktāl tā tikai meitas sabiedrībām dod iespēju saņemt nodokļa samazinājumu, kad tās savu peļņu sadala savai mātes sabiedrībai nerezī-

35 — Turpat, II B 5. punkta b) apakšpunkts.

dentei, tām piešķir nozīmīgu priekšrocību salīdzinājumā ar filiālēm, kas tādējādi var ierobežot izvēles brīvību attiecībā uz sekundārā uzņēmuma juridisko formu, ar kura starpniecību sabiedrības nerezidentes var veikt savas darbības Vācijā.

58. Turklāt, kā minēts iepriekš, brīvība veikt uzņēmējdarbību principā aizliedz visa veida atklātu vai netiešu diskrimināciju, kas balstīta uz attiecīgo sabiedrību citā dalībvalstī sēdekļa atrašanās vietu. Tāpat no apskatāmā nodokļu režīma apraksta izriet, ka sabiedrības, kuras iegūst šo iespēju savai sadalītajai peļņai piemērot samazinātu nodokli, ir tās, kuras Vācijā ir pakļautas neierobežotam pienākumam maksāt nodokļus, jo to sēdekļi vai vadība atrodas šajā valstī.

59. Kritērijs, kas nosaka iespēju saņemt samazinātu nodokļa likmi, ja peļņa ir sadalīta, man liekas tas pats, kas nosaka attiecīgo nodokļu atvieglojumu piemērošanu iepriekš minētajā lietā, kurā tika taisīts spriedums *Saint-Gobain ZN*. Šajā spriedumā Tiesa atzina, ka valsts tiesiskais regulējums apstrīdētos atvieglojumus piešķir tikai tām sabiedrībām, kuras Vācijā bija pakļautas neierobežotam pienākumam maksāt nodokļus,

un ka saskaņā ar minēto tiesisko regulējumu tās bija sabiedrības, kurām šajā valstī atradās sēdekļi vai vadība. No tā Tiesa secināja, ka atteikums piešķirt minētos atvieglojumus tādējādi galvenokārt ietekmēja sabiedrības nerezidentes un bija balstīts uz sabiedrības sēdekļa atrašanās vietas kritēriju³⁶.

60. Šādu pašu vērtējumu var izdarīt šajā gadījumā. Pat ja, kā apgalvo Vācijas valdība un *Finanzamt*, saskaņā ar apskatāmā nodokļu režīma vispārējo kārtību nodokļa likmes samazināšana peļņai, ko guvušas kapitāla sabiedrības, ir saistīta ar šīs peļņas sadalīšanu, tomēr tiesiskajā regulējumā paredzētais kritērijs, kas dod tiesības uz šo samazināto nodokļa likmi peļņas sadalīšanas gadījumā, patiešām ir attiecīgo sabiedrību sēdekļa atrašanās vieta. Iesniedzējtiesa, kuras kompetencē ietilpst tās valsts tiesību interpretācija, šajā sakarā skaidri norāda, ka pret prasītāju ir atšķirīga attieksme un ne tik labvēlīga "jo tās sēdekļi un vadība atrodas Luksemburgā"³⁷.

61. Ņemot vērā minēto, es uzskatu, ka iepriekš minētajā spriedumā *Saint-Gobain ZN* izdarītos secinājumus var attiecināt uz šo prāvu tiktāl, ciktāl apskatāmā nodokļu sistēma rada nelabvēlīgu attieksmi pret sabiedrībām nerezidentēm, balstoties uz sēdekļa atrašanās vietu, un minētajām sabiedrībām padara nepievilcīgāku to darbību

36 — 37. un 38. punkts.

37 — Lēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu II B 4. punkts.

veikšanu Vācijā ar filiāles starpniecību, tādējādi ierobežojot izvēli, kuru tām paredz Līguma 52. panta pirmās daļas otrais teikums, attiecībā uz sekundārā uzņēmuma juridisko formu.

62. No tā es secinu, ka šāda nodokļu sistēma ir jāatzīst par nesaderīgu ar Līguma 52. un 58. pantu, ja, kā būs redzams, sabiedrību nerezidenšu, kuras veic savu darbību Vācijā ar filiāles vai meitas sabiedrības starpniecību, attiecīgās situācijas var tikt uzskatītas par objektīvi salīdzināmām.

b) Par objektīvi salīdzināmu situāciju pastāvēšanu

63. Līguma 52. un 58. pantā paredzētā brīvā izvēle attiecībā uz sekundārā uzņēmuma, ar kura starpniecību uzņēmējs var veikt savas darbības citā dalībvalstī, juridisko formu loģiski nozīmē, ka, lai šai izvēlei būtu reāls pamatojums, šīs dažādās sekundārā uzņēmuma formas atbilst dažādiem juridiskiem regulējumiem. Brīvās izvēles attiecībā uz sekundārā uzņēmuma juridisko formu mērķis tādējādi ir ļaut uzņēmējiem veikt savas darbības ar pārstāvniecības vai filiāles starp-

niecību, kas nav atsevišķa juridiska persona un kuras saistības ir saistošas mātes sabiedrībai. Šī izvēles brīvība uzņēmējiem ļauj izvēlēties veikt savas darbības dibināšanas valstī arī ar meitas sabiedrības starpniecību, tas ir, ar sabiedrības, kas ir atsevišķa juridiska persona, starpniecību, kuras izveidošanas formalitātes parasti ir vēl stingrākas, piemēram, ir nepieciešama pamatkapitāla iemaksa, kuras saistības mātes sabiedrībai nav saistošas, un kas, pretēji pārstāvniecībai vai filiālei, uzņēmējvalstī tiks uzskatīta par sabiedrību ar sēdekli šajā valstī.

64. Ciktāl rezidences kritēriju parasti izmanto valstu nodokļu tiesiskajā regulējumā kā piesaistes kritēriju, sabiedrību nerezidenšu pastāvīgie atzari ir pakļauti riskam, ka pret tām var būt atšķirīga attieksme, salīdzinot ar attieksmi, kādu dibināšanas valsts nodokļu tiesiskais regulējums paredz sabiedrībām rezidentēm, tostarp sabiedrību ar sēdekli citā dalībvalstī meitas sabiedrībām.

65. Lai parādītu, ka šāda atšķirīga attieksme nav pretrunā brīvībai veikt uzņēmējdarbību, ciktāl minētā brīvība aizliedz diskrimināciju, un diskriminācijas jēdziens ir definēts kā atšķirīga attieksme pret personām, kas atrodas objektīvi salīdzināmās situācijās vai

vienāda attieksme atšķirīgās situācijās³⁸, attiecīgās dalībvalstis regulāri apgalvo, ka šī atšķirīgā attieksme nepārkāpj Kopienu tiesības, jo sabiedrību rezidenšu un sabiedrību nerezidenšu situācijas nav objektīvi salīdzināmas.

66. Šis arguments ticis apskatīts arī judikatūrā, kas skar fiziskās personas, jo iepriekš minētajā spriedumā *Schumacker* attiecībā uz valsts tiesību aktiem, kas noteiktus nodokļu atvieglojumus nosaka rezidentiem atkarībā no to personiskā vai ģimenes stāvokļa, tika atzīts, ka tiešo nodokļu jomā rezidentu un nerezidentu situācijas parasti nav salīdzināmas³⁹. Citādi tas ir tikai tad, ja nerezidents nesaņem ievērojamus ienākumus savā rezidences valstī un lielāko daļu no saviem ar nodokļiem apliekamajiem ienākumiem gūst ar darbību, ko viņš veic nodarbinātības valstī, kā rezultātā rezidences valsts viņam nevar piešķirt priekšrocības, kas izriet no viņa personiskā vai ģimenes stāvokļa⁴⁰. Saskaņā ar judikatūru tikai tādā gadījumā nodarbinātības valstī nepastāv objektīvas atšķirības starp šo nerezidentu un rezidentiem.

67. Pretēji Vācijas valdībai es neuzskatu, ka pieņēmums, saskaņā ar kuru rezidentu un

nerezidentu situācijas principā nav salīdzināmas, būtu attiecināms uz sabiedrību tiešo nodokļu jomu. Faktiski rezidences kritērijs attiecībā uz fiziskām personām atšķiras no to pilsonības kritērija un var radīt tikai netiešu diskrimināciju, savukārt sabiedrību gadījumā to sēdeklim ir tāda pati nozīme kā fizisko personu pilsonībai. Kaut arī Tiesa iepriekš minētajā spriedumā Komisija/Francija, kas šajā jomā ir pamata spriedums, pieņēma, ka nevar pavisam izslēgt iespēju, ka atšķirīgā attieksme, kas balstīta uz sabiedrības sēdekļa atrašanās vietu, pie noteiktiem nosacījumiem nodokļu tiesību jomā var tikt pamatota⁴¹, tā tūlīt pēc tam apstiprināja, ka tāda priekšlikuma atbalstīšana, saskaņā ar kuru dibināšanas valsts var brīvi piemērot atšķirīgu attieksmi tajā dibinātajai sabiedrībai tikai tāpēc, ka sabiedrības sēdekļi atrodas citā dalībvalstī, atņemtu jēgu Liguma 58. pantam⁴². Šis vērtējums, cik man zināms, ir tāds pats arī attiecībā uz sabiedrībām⁴³.

68. Tomēr judikatūras izpēte par valstu nodokļu sistēmām, kurās atšķirīgā attieksme bija balstīta uz sabiedrību sēdekļa atrašanās vietu, parāda, ka Kopienu tiesību pārkāpums izriet nevis no atsaukšanās uz sēdekli vai rezidenci, bet no tā, ka vienā un tajā pašā nodokļu sistēmā attiecīgā dalībvalsts, nosakot pienākumu maksāt nodokli un piešķirot ar to saistītos atvieglojumus, piesaistes kri-

38 — Iepriekš minētais spriedums *Schumacker* (30. punkts).

39 — 31. punkts.

40 — 36. punkts.

41 — 19. punkts.

42 — 18. punkts.

43 — Iepriekš minētā sprieduma Komisija/Francija 18. punktā minētais apgalvojums tika atkārtots 2001. gada 8. marta spriedumā apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Mellengesellschaft* u.c. (*Recueil*, I-1727. lpp., 42. punkts).

tēriju piemēroja atšķirīgi. Citiem vārdiem, Kopienų tiesību pārkāpums izriet no tā, ka vienas un tās pašas nodokļu sistēmas ietvaros attiecīgā dalībvalsts pret sabiedrību nerezidenti izturas tāpat kā pret vietējo sabiedrību, nosakot nodokļa bāzi un pēc tam tām neparedz iespēju saņemt atvieglojumus par šī nodokļa samaksu.

70. Tiesa no tā secināja, ka attiecīgais viena un tā paša nodokļa tiesiskais regulējums nevarēja šo divu kategoriju sabiedrībām paredzēt atšķirīgu attieksmi attiecībā uz šī nodokļa atvieglojuma piešķiršanu, neradot diskrimināciju. Tiesa uzskatīja, ka, piemērojot vienlīdzīgu attieksmi pret sabiedrībām rezidentēm un sabiedrību nerezidentu pārstāvējamiem atzariem attiecībā uz to peļņas aplikšanu ar nodokļiem, valsts likumdevējs atzina, ka starp to objektīvajām situācijām attiecībā uz šīs nodokļu aplikšanas noteikumiem un nosacījumiem nepastāv tādas atšķirības, kas varētu attaisnot atšķirīgu attieksmi⁴⁵.

69. Tādējādi iepriekš minētajā spriedumā Komisija/Francija, kas, atgādināsim, attiecās uz nodokļa atlaidi, ko varēja saņemt tikai sabiedrības ar sēdekli Francijā vai valstīs, kas ar Franciju bija noslēgušas konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, Tiesa, novērtējot Francijas valdības argumentu, saskaņā ar kuru šo sabiedrību un sabiedrību ar sēdekli citā dalībvalstī situācijas nebija salīdzināmas, atzina, ka attiecībā uz nodokļa bāzes noteikšanu sabiedrību ienākuma nodoklim Francijas tiesību akti nenodalīja sabiedrības rezidentes, no vienas puses, un sabiedrību nerezidentu filiāles un pārstāvniecības, no otras puses. Abu kategoriju sabiedrību peļņa, kuru guva Francijā darbojošies uzņēmumi, tika aplikta ar nodokli, izņemot peļņu, kas tika gūta ārvalstīs vai kuru Francijā varēja aplikēt ar nodokli saskaņā ar konvenciju par nodokļu dubultu uzlikšanu⁴⁴.

71. Tāda pati vērtējuma metode tika piemērota iepriekš minētajos spriedumos *Royal Bank of Scotland* un *Saint-Gobain ZN*. Arī šajos spriedumos tika uzdots jautājums, vai tas, ka attiecīgajā valstī sabiedrību nerezidentu meitas sabiedrības ir pakļautas neierobežotam pienākumam maksāt nodokļus, tas ir, ka šajā valstī tām tiek piemēroti nodokļi, ņemot vērā to kopējos ienākumus, savukārt sabiedrības rezidentes, kas veic savu darbību ar pastāvīgā atzara starpniecību, ir pakļautas ierobežotam pienākumam maksāt nodokļus, tas ir, tās šajā valstī tiek apliktas ar nodokļiem, ņemot vērā tikai to peļņu, ko minētajā valstī ir guvusi šī pār-

44 — Iepriekš minētais spriedums Komisija/Francija (19. punkts).

45 — Turpat, 20. punkts.

stāvniecība, liedz šo sabiedrību situācijas uzskatīt par objektīvi salīdzināmām⁴⁶.

72. Lieta, kurā tika taisīts iepriekš minētais spriedums *Royal Bank of Scotland*, attiecās uz Grieķijas tiesību aktiem, kas paredzēja nodokļa likmi 42 % apmērā no peļņas, ko guvusi banka ar sēdekli citā dalībvalstī un kas veic savas darbības Grieķijā ar pastāvīgā atzara starpniecību, savukārt peļņai, ko bija guvušas sabiedrības ar sēdekli Grieķijā, tika piemērota nodokļa likme 35 % apmērā.

73. Kā Tiesa norādīja iepriekš minētajā spriedumā Komisija/Francija attiecībā uz nodokļa bāzes noteikšanas metodi, Grieķijas nodokļu tiesību akti neparedz tādu atšķirību, kas pamatotu atšķirīgu attieksmi starp divu kategoriju sabiedrībām. Tā atzina, ka nodoklis tiek aprēķināts no tīrās peļņas, pēc tam, kad no tās ir atskaitīta ar nodokli neapliedzamā ieņēmumu daļa, šo peļņu nosakot saskaņā ar vieniem un tiem pašiem noteikumiem gan sabiedrībām rezidentēm, gan sabiedrībām nerezidentēm. Tiesa piebilda, ka tas, ka sabiedrības ar sēdekli Grieķijā ir pakļautas neierobežotam pienākumam mak-

sāt nodokļus, savukārt sabiedrībām nerezidentēm, kurām Grieķijā ir pastāvīgais atzars, nodoklis Grieķijā tiek aprēķināts tikai no tās peļņas, kuru ir guvis šis atzars, "neliedz uzskatīt, ka šo divu kategoriju sabiedrības, visiem pārējiem apstākļiem sakrīt, atrodas salīdzināmās situācijās attiecībā uz nodokļa bāzes noteikšanas metodi"⁴⁷.

74. Tāpat iepriekš minētajā spriedumā *Saint-Gobain ZN*, kas, kā mēs redzējam, attiecas uz nodokļu atvieglojumiem saistībā ar kapitāldaļu un dividenžu apliešanu ar nodokļiem, Tiesa uzskatīja, ka sabiedrību rezidenšu un sabiedrību nerezidenšu situācijas bija objektīvi salīdzināmas, jo dividenžu saņemšana Vācijā un kapitāldaļu turēšana ārvalstu meitas sabiedrībās un apakšuzņēmumos bija apliekama ar nodokļiem neatkarīgi no tā, vai dividenžu saņēmēja vai kapitāldaļu turētāja bija sabiedrība rezidente vai sabiedrība nerezidente, tā kā sabiedrības nerezidentes šādas dividendes saņem un ir kapitāldaļu turētājas ar šajā valstī pastāvoša pastāvīga atzara starpniecību⁴⁸.

75. Tāpēc ir jāizvērtē, vai attiecībā uz Vācijā gūtajai peļņai piemērojamā nodokļa aprēķina bāzes noteikšanu apstrīdētā nodokļu sistēma pret sabiedrībām nerezidentēm, kas veic savu

46 — Kā atzina Tiesa iepriekš minētajā spriedumā *Futura Participations* un *Singer* (22. punkts), nodokļu režīms, saskaņā ar kuru dalībvalsts nosaka nodokļa bāzi tās rezidentiem, ņemot vērā to ieņēmumus kopumā, un nerezidentiem, ņemot vērā tikai tos ieņēmumus, kurus tie ir guvuši ar šajā dalībvalstī veiktām darbībām, atbilst nodokļa teritorialitātes principam un nevar tikt uzskatīts par tādu, kas radītu atklātu vai slēptu diskrimināciju, ko aizliedz Līgums.

47 — Iepriekš minētais spriedums lieta *Royal Bank of Scotland* (29. punkts).

48 — 48. punkts.

darbību ar pastāvīga atzara starpniecību, paredz tādu pašu attieksmi kā pret tām, kas veic savu darbību ar meitas sabiedrības starpniecību.

no ārvalsts avota, ko ir guvusi sabiedrība ar sēdekli Vācijā un kas šajā valstī ir pakļauta neierobežotam pienākumam maksāt nodokļus, bieži tiek atbrīvota no nodokļiem atbilstoši konvencijām par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu⁴⁹. Vācijas valdība neapstrīdēja aprakstu nodokļu bāzēm, kas ir attiecināmas uz pastāvīgajiem atzariem un sabiedrībām ar sēdekli Vācijā.

76. No iesniedzējtiesas sniegtās informācijas skaidri izriet, ka peļņa, ko meitas sabiedrība ir guvusi ar savu uzņēmējdarbību Vācijā, tiek aprēķināta saskaņā ar tiem pašiem noteikumiem kā peļņa, kuru šajā valstī ir guvis sabiedrības nerezidentes pastāvīgs atzars⁴⁹. Tā arī norāda, ka, kaut arī dažos gadījumos noteiktu vienošanās starp mātes sabiedrību un tās meitas sabiedrību ietvaros peļņa, ko guvusi šī pēdējā, var būt lielāka nekā tā, kura būtu bijusi attiecināma uz filiāli, ja pārējie nosacījumi būtu tādi paši, tas tomēr ne vienmēr tā notiek⁵⁰.

77. Turklāt Komisija attiecībā uz nodokļa aprēķina bāzes noteikšanas metodi norāda, ka sabiedrību nerezidenšu, kas ir pakļautas pienākumam maksāt nodokļus principā tikai attiecībā uz to peļņu, ko Vācijā ir guvuši to pastāvīgie atzari, ar nodokli apliekamie ienākumi cita starpā var ietvert arī ārvalstu sabiedrību dividendes, ārvalstu parādniēku procentus vai licenčuņēmēju ārvalstnieku maksājumus. Tā arī norāda, ka turpretī peļņa

78. Ņemot vērā iepriekš minēto, man liekas pamatoti uzskatīt, ka apstrīdētais nodokļu režīms attiecībā uz nodokļu bāzes noteikšanas metodi neparedz atšķirības starp sabiedrībām nerezidentēm atkarībā no, vai tās veic savas darbības ar filiāles vai meitas sabiedrības starpniecību, un tas, ka sabiedrības nerezidentes ir pakļautas tikai ierobežotam pienākumam maksāt nodokļus, savukārt sabiedrībām ar sēdekli Vācijā, tajā skaitā sabiedrību nerezidentu meitas sabiedrībām, nodokļi tiek piemēroti to kopējiem ienākumiem, neliedz uzskatīt — tāpat kā iepriekš minētajos spriedumos lietās *Royal Bank of Scotland* un *Saint-Gobain ZN* —, ka tās abas atrodas objektīvi salīdzināmās situācijās.

49 — Lēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu II B 5. punkta a) apakšpunkts.

50 — Turpat.

51 — Komisijas rakstveida apsvērumi, 23. punkts.

79. Tālāk ir jānoskaidro, vai tas, ka saskaņā ar Vācijas nodokļu režīmu nodokļa likmes samazināšana peļņai, kā apgalvo Vācijas valdība un *Finanzamt*, ir saistīta ar peļņas sadali un ka prasītāja ietilpst citas dalībvalsts nodokļu jurisdikcijā, liecina par to, ka ārvalstu sabiedrības, kas ir Vācijas meitas sabiedrības vai filiāles mātes sabiedrības, neatrodas objektīvi salīdzināmās situācijās.

80. Es tam nepiekrītu šādu iemeslu dēļ. Kā Tiesa ir atgādinājusi savā nesenajā judikatūrā⁵², šīs situācijas ir jāsalīdzina, ņemot vērā nodokļu tiesiskā regulējuma mērķi. Saskaņā ar iesniedzējtiesas, kā arī Vācijas valdības un *Finanzamt* sniegtajiem paskaidrojumiem, nodokļa likmes samazināšana peļņai, ko meitas sabiedrība ir sadalījusi savai mātes sabiedrībai, ir saistīta ar nodokļu ieskaitīšanas procedūru, kuras mērķis ir novērst šīs peļņas dubultu aplikšanu ar nodokļiem. Šādā gadījumā meitas sabiedrības samaksātais peļņas nodoklis tiek samazināts līdz 30 %, un šis nodoklis principā ir jāieskaita nodokļi, kas jāmaksā dividendžu saņēmējiem, kuri Vācijā bez ierobežojumiem ir pakļauti vai nu sabiedrību ienākuma nodokļa, vai ienākuma nodokļa maksāšanas pienākumam.

81. Tomēr, kā tas izriet arī no iesniedzējtiesas sniegtā valsts nodokļu režīma apraksta, šī nodokļu ieskaitīšanas procedūra nav piemērojama mātes sabiedrības nerezidentes gadījumā, kurai tās Vācijas meitas sabiedrība ir sadalījusi Vācijā gūto peļņu, jo šī mātes sabiedrība šajā valstī nav pakļauta neierobežotam pienākumam maksāt nodokļus. Šī mātes sabiedrība nerezidente attiecībā uz tās ienākumu aplikšanu ar nodokļiem ir pakļauta nevis Vācijas, bet citas dalībvalsts fiskālajai suverenitātei, tāpat kā sabiedrība nerezidente, kas veic savas darbības šajā pašā valstī ar pastāvīga atzara starpniecību. Abos gadījumos šim Vācijas meitas sabiedrības vai filiāles mātes sabiedrībām iespēja samazināt Vācijas Federatīvajai Republikai maksājamo nodokli par šajā valstī gūto peļņu ir atkarīga no konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp Vāciju un to dibināšanas valsti, vai šīs dibināšanas valsts tiesību normām.

82. Šajā sakarā mēs jau redzējām, ka, ja mātes sabiedrība un attiecīgā meitas sabiedrība ietilpst Direktīvas 90/435⁵³ piemērošanas jomā, šī direktīva paredz, ka, lai novērstu meitas sabiedrībās gūtās peļņas otrreizēju aplikšanu ar nodokļiem mātes sabiedrības dibināšanas valstī, šī pēdējā valsts var to

52 — 2004. gada 15. jūlija spriedums lietā *Lenz* (Krājums, I-7063. lpp., 30. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā *Manninen* (33. punkts).

53 — Laikā, kad iestājās faktiskie apstākļi, šīs direktīvas piemērošana bija atkarīga no tā, vai izpildīti noteikti nosacījumi, tostarp no tā, ka mātes sabiedrībai bija jāpieder vismaz 25 % kapitāla meitas sabiedrībā (3. panta 1. punkts). Šie nosacījumi tika atviegloti ar 2003. gada 22. decembra Padomes Direktīvu 2003/123/EK, ar ko groza Direktīvu 90/435 (OV 2004, L 7, 41. lpp.).

atbrīvot no aplikšanas ar nodokli vai, ja tā tiek aplikta ar nodokli, ļaut nodokli, kas ir jāmaksā mātes sabiedrībai, ieskaitīt nodokli, ko ir samaksājusi tās meitas sabiedrība par sadalīto peļņu. Nodokļa likmes samazināšana peļņai, ko Vācijā guvusi ārvalsts sabiedrības meitas sabiedrība, tādējādi nav saistīta ar šīs ārvalsts mātes sabiedrības dividenžu aplikšanu ar nodokļiem, tā kā divpusējā konvencija vai valsts tiesību normas var šo peļņu atbrīvot no tās ienākumu daļas aplikšanas ar nodokļiem.

83. Tas, starp citu, ir risinājums, ko paredz vienošanās, kas noslēgta starp Luksemburgas Lielhercogisti un Vācijas Federatīvo Republiku, saskaņā ar kuru peļņa, ko guvusi Luksemburgas sabiedrība ar Vācijas filiāles starpniecību, tāpat kā dividendes, kuras Luksemburgas sabiedrība saņem no tās Vācijas meitas sabiedrības, ir izslēgta no Luksemburgas sabiedrību ienākuma nodokļa aprēķina bāzes⁵⁴. Tas, ka peļņa, ko Vācijā guvuši šo divu veidu sekundārie uzņēmumi, Luksemburgā tiek vērtēta tādā pašā veidā, apstiprina, ka minētās vienošanās dalībvalstīs šo uzņēmuma atzaru mātes sabiedrības patiešām atradās objektīvi salīdzināmās situācijās.

84. Iebilstot pret šādu analīzi, Vācijas valdība un *Finanzamt* arī apgalvo, ka peļņas nodošanu no filiāles tās mātes sabiedrībai nerezidentei nevar pielīdzināt peļņas sadalīšanai, jo šāda nodošana ir iekšējs darījums, savukārt, ja meitas sabiedrība peļņu sadala, sadalītā peļņa vairs nav meitas sabiedrības īpašums.

85. Es uzskatu, ka šo iebildumu var noraidīt šādu iemeslu dēļ. No vienas puses, liekas pilnīgi saprotami uzskatīt, ka nodokļu piemērošanas nolūkos filiālei, pat ja tā nav atsevišķa juridiska persona, var piederēt ekvivalents īpašumam, kura neatņemama sastāvdaļa būtu uzņēmējvalstī gūtā peļņa līdz tās iespējamai nodošanai mātes sabiedrībai. Šādu analīzi apstiprinošs fakts varētu būt atrodams ESAO paraugkonvencijas 7. panta 2. punkta noteikumos, kuru formulējums ir līdzīgs starp Vācijas Federatīvo Republiku un Luksemburgas Lielhercogisti noslēgtās vienošanās 5. pantam, kas tiešo nodokļu aprēķina nolūkā attiecības starp mātes sabiedrību un pastāvīgu atzaru pielīdzina attiecībām starp atsevišķām juridiskām vienībām. Turklāt es atgādinātu, ka Vācijas Federatīvā Republika savās nodokļu tiesībās ir atzinusi, ka tādām pastāvīgam atzaram kā sabiedrības nerezidentes filiālei var būt savs īpašums, jo saskaņā ar attiecīgajām valsts tiesību normām iepriekš minētajā lietā *Saint-Gobain ZN*, Vācijā ar nodokļiem tika apliktas sabiedrību nerezidenšu kapitāldaļas ārvalstu meitas sabiedrībās un apakšuzņēmumos caur to pastāvīgo atzaru Vācijā, un dividendes,

54 — Lēmuma par prejudiciālā jautājuma uzdošanu II B 6. punkta d) apakšpunkts.

kuras tās saņēma no šim ārvalstu meitas sabiedrībām un apakšuzņēmumiem ar šī pastāvīgā atzara starpniecību⁵⁵. Man tāpēc liekas pieņemami uzskatīt, ka peļņas nodošanu no filiāles tās mātes sabiedrībai var pielīdzināt peļņas sadalei tiktāl, ciktāl tas nozīmē šīs peļņas pārēju no viena īpašuma vai tā ekvivalenta uz citu⁵⁶.

tāla vai akcionāra aizdevuma veidā⁵⁷. *Finanzamt* savos rakstiskajos apsvērumos pati atzīst, ka šo procedūru, sauktu "*Schütt-aus-hol-zurück*" (sadališana un atgūšana), regulāri izmantoja sabiedrības nerezidentes to Vācijas meitas sabiedrību labā.

86. No otras puses, man liekas nepārlicieņošs arī arguments, ka meitas sabiedrības peļņas sadalīšanas gadījumā šī peļņa vairs nav tās īpašums, jo, kā norādīja iesniedzējtiesa, praksē, ja meitas sabiedrībai būtu nepieciešama šī peļņa pēc tās sadalīšanas mātes sabiedrībai, mātes sabiedrība to varētu nodot meitas sabiedrības rīcībā pašas kapi-

87. Ņemot vērā visu iepriekš minēto, man liekas, ka peļņas nodošana no Vācijas filiāles tās mātes sabiedrībai nerezidentei ir pietiekami tuvs darījums peļņas sadalīšanai no meitas sabiedrības tās ārvalsts mātes sabiedrībai, lai varētu uzskatīt, ka šīs situācijas ir objektīvi salīdzināmas.

55 — Saskaņā ar piemērojamām valsts tiesībām, "iekšzemes uzņēmējdarbības kapitāls", kas jo īpaši ietver nodokļa maksātāja parstāvniecības kapitālu šīs valsts teritorijā, veido daļu no nodokļu maksātāja, kas ir pakļauts ierobežotam pienākumam maksāt nodokļus, īpašuma šajā valstī (7. punkts).

56 — Šī analīze man liekas atbilstoša arī nesen pieņemtajām direktīvām par sabiedrību aplikšanu ar nodokļiem, kuras pastāvīgos atzarus var pielīdzināt meitas sabiedrībām. Tā Direktīva 2003/123 Kopienų likumdevējs vēlējas, lai ar peļņas sadales maksājumiem mātes uzņēmuma pastāvīgajam uzņēmumam un ar minēto maksājumu saņemšanu mātes uzņēmuma pastāvīgajā uzņēmumā rīkojas tāpat kā rīkojas starp meitasuzņēmumu un mātesuzņēmumu (astotais apsvērum). Tāpat var minēt arī Padomes 2003. gada 3. jūnija Direktīvu 2003/49/EK par kopīgu nodokļu sistēmu, ko piemēro procentu un honorāru maksājumiem, kurus veic asociēti uzņēmumi dažādās dalībvalstīs (OV L 157, 49. lpp.). Šī direktīva ir vēsta uz to, lai asociētajiem uzņēmumiem izmaksātie procentu un honorāru maksājumi ar nodokļiem tiktu aplikti tikai tajā dalībvalstī, kuras rezidents ir uzņēmums-saņēmējs. Šīs direktīvas noteikumi var tikt piemēroti arī tad, ja saņēmējs ir pastāvīgs uzņēmums.

88. Visbeidzot, Vācijas valdība un *Finanzamt* iebilst, ka nodokļu likmes sistemātiska samazināšana peļņai, ko filiāles ir nodevušas to mātes sabiedrībām nerezidentēm, saskaņā ar Vācijas nodokļu režīmu būtu nepamatota, jo šāda samazināšana ļautu domāt, ka meitas sabiedrības vienmēr sadala visu savu peļņu, kas ne vienmēr tā notiek, tādējādi radot atšķirīgu attieksmi pret meitas sabiedrībām. Turklāt Vācijas valdība un *Finanzamt* norāda, ka dažos gadījumos nodokli, kas jāmaksā meitas sabiedrībai, būtu bijis jāpalielina, galīgo nodokļu atvilkumu veicot no neat-skaitāmām uzņēmējdarbības izmaksām.

57 — Lēmuma par prejudiciāla jautājuma uzdošanu II B 5. punkta b) apakšpunkts.

89. Es tomēr uzskatu, ka šis iebildums nepierāda to, ka apskatāmās situācijas objektīvi atšķiras. Gluži pretēji, apgalvojot, ka galīgās nodokļu likmes sistemātiska samazināšana no 42 % līdz 33,5 % vai 30 % peļņai, ko Vācijas filiāle ir nodevusi tās mātes sabiedrībai nerezidentei, Vācijas meitas sabiedrības var nostādīt nelabvēlīgākā situācijā, Vācijas valdība un *Finanzamt* netieši atzīst, ka apskatāmās situācijas var tikt uzskatītas par objektīvi salīdzināmām.

90. Turklāt neliekas, ka kompetentajām valsts iestādēm būtu neiespējami peļņai, ko Vācijas filiāle nodod tās mātes sabiedrībai nerezidentei, piemērot tos pašus noteikumus, kas tiek piemēroti meitas sabiedrības sadalītajai peļņai, un paredzēt nodokļu likmes samazināšanu, ņemot vērā faktiski nodoto peļņas daļu. Pirmajā brīdī neliekas, ka zināt par šādu peļņas nodošanu un ņemt to vērā valsts nodokļu iestādēm ir grūtāk nekā noteikt sabiedrības nerezidentes Vācijā ar pastāvīgu atzara starpniecību gūto peļņu.

91. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, es uzskatu, ka saskaņā ar apstrīdēto nodokļu sistēmu sabiedrības nereziden-

tes, kas tāpat kā prasītāja veic savas darbības Vācijā ar filiāles starpniecību, situāciju var uzskatīt par objektīvi salīdzināmu ar situāciju, kādā ir sabiedrība nerezidete, kas veic savas darbības šajā valstī ar meitas sabiedrības starpniecību.

92. Visbeidzot jāatzīmē, ka Vācijas valdība un *Finanzamt* neizvirzīja nevienu no EK līguma 56. pantā⁵⁸ minētajiem pamatiem, lai pamatotu apskatāmajā nodokļu režīmā paredzēto ierobežojumu. Pretēji ierastajai dalībvalstu praksei, kuru valsts nodokļu sistēmas saderību ar Kopienas tiesībām izskata Eiropas Kopienas tiesa, šīs personas, kas iestājušās lietā, neizvirzīja arī primārus vispārējo interešu iemeslus, lai pamatotu apstrīdēto ierobežojumu.

93. Ja Vācijas valdība un *Finanzamt* būtu apgalvojušas, ka atšķirīgā attieksme bija pamatota ar nepieciešamību nodrošināt apstrīdētās nodokļu sistēmas konsekvenci, šādam argumentam, manuprāt, nevarētu piekrist, neskatoties uz šī jēdziena plašāku definīciju, kas dota iepriekš minētajā spriedumā *Manninen*. Šajā spriedumā tika atzīts, ka Līgumā paredzēto pamatbrīvību izmantošanas ierobežošanu var pamatot ar nepieciešamību nodrošināt attiecīgās nodokļu

58 — Jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 46. pants.

sistēmas konsekvenci tikai pie nosacījuma, ja pastāv tieša saistība starp attiecīgajiem nodokļu atvieglojumiem un šo atvieglojumu kompensāciju ar noteiktu nodokļu atvilkumu⁵⁹, un ja konstatētā atšķirīgā attieksme ir tikai tādā mērā, kāds ir nepieciešams, lai sasniegtu apstrīdētā tiesiskā regulējuma mērķi⁶⁰. Šajā definīcijā Tiesa nepieminēja papildu nosacījumu, kas saskaņā ar judikatūru agrāk tika prasīts, proti, nosacījumu, saskaņā ar kuru atvieglojumi un kompensācija bija jāpiemēro attiecībā uz vienu un to pašu nodokļu maksātāju⁶¹. No tā var secināt, ka Tiesa, ņemot vērā ģenerālvokātes Kokotes [*Kokott*] viedokli⁶², neizslēdza, ka turpmāk pamatojums var balstīties arī uz nodokļu konsekvenci, ja nodokļu maksātājam paredzētie nodokļu atvieglojumi tiek kompensēti ar papildu maksājumu uzlikšanu citam nodokļu maksātājam un ja šie atvieglojumi un papildu maksājumi attiecas uz tiem pašiem ienākumiem.

94. Tomēr, kā norādīja iesniedzējtiesa, tad apstrīdētajā nodokļu režīmā nepastāv tieša saistība starp sabiedrību ienākuma nodokļa likmes samazināšanu peļņai, kas jāmaksā Vācijas meitas sabiedrībai, un šīs pašas peļņas aplikšanu ar nodokļiem, kad tā ir sadalīta ārvalsts mātes sabiedrībai. Saskaņā

ar apstrīdēto nodokļu sistēmu nodokļa likme peļņai, ko ir guvusi Vācijas meitas sabiedrība, tiek samazināta no 45 % līdz 33,5 % vai 30 %, savukārt mātes sabiedrība ir atbrīvota no nodokļa maksāšanas par Luksemburgā saņemtajām dividendēm.

95. Visbeidzot, ja, kā ir paredzēts Direktīvā 90/435 attiecībā uz meitas sabiedrības gūto peļņu, Luksemburgas sabiedrības meitas sabiedrības vai pastāvīgās pārstāvniecības Vācijā gūtā peļņa tiktu aplikta ar nodokļiem, nevis atbrīvota no tiem, un mātes sabiedrības būtu tiesīgas atskaitīt no sabiedrību ienākuma nodokļa, kas tām ir jāmaksā Luksemburgā, Vācijā samaksāto nodokli par šo peļņu, maz ticams, ka es nonāktu pie cita secinājuma. Šajā direktīvā⁶³ ir paredzēts, ka mātes sabiedrības dalībvalsts to nodokļa daļu, ko ir samaksājusi meitas sabiedrība attiecībā uz šo peļņu, var atskaitīt tikai tādā apmērā, kas nepārsniedz attiecīgā nodokļa summu dalībvalstī. Šādos gadījumos arī atšķirība nodokļa likmē starp 42 % un 33,5 % vai 30 % varētu nostādīt mātes sabiedrības, kas ir izvēlējušās veikt savas darbības Vācijā ar pastāvīgās pārstāvniecības starpniecību, nelabvēlīgākā situācijā. Turklāt es nekādā ziņā nesaskatu, ka šajā nodokļu režīma piemērošanas kārtībā varēja būt nepieciešams saglabāt šādu atšķirību nodokļa likmē.

59 — 42. punkts.

60 — 29. punkts.

61 — 2000. gada 13. aprīļa spriedums lietā C-251/98 *Baars* (*Recueil*, I-2787. lpp., 40. punkts); 2000. gada 6. jūnija spriedums lietā C-35/98 *Verkoijen* (*Recueil*, I-4071. lpp., 57. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā *Bosal* (29.–32. punkts).

62 — Skat. iepriekš minēto secinājumu lietā *Manninen* 61. punktu.

63 — 4. panta 1. punkts.

96. Ņemot vērā šos apsvērumus, es ierosinu uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka Līguma 52. un 58. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts nodokļu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru sabiedrības ar sēdekli citā dalībvalstī pastāvīgā atzara gūtajai peļņai šajā valstī piemēro noteiktu sabiedrību ienākuma nodokļa likmi 42 % apmērā, nepastāvot iespējai to samazināt, vienlaikus, ja šo peļņu ir guvusi sabiedrība ar sēdekli, tādu kā meitas sabiedrība, šajā valstī un kuru šī meitas sabiedrība ir pilnībā sadalījusi tās mātes sabiedrībai ar sēdekli citā dalībvalstī, tai tiek piemērota nodokļu likme 33,5 % apmērā, ja peļņa ir sadalīta līdz 1996. gada 30. jūnijam, un nodokļu likme 30 % apmērā, ja peļņa ir sadalīta pēc 1996. gada 30. jūnija.

Tā paskaidro, ka nodokļu likme meitas sabiedrības pilnībā sadalītajai peļņai tās mātes sabiedrībai nerezidentei tajā laikā būtu bijusi 33,5 %⁶⁴.

99. Es *Bundesfinanzhof* otro jautājumu, ņemot vērā tā formulējumu un iepriekš minētos norādījumus, interpretēju tādējādi, ka šī tiesa vēlas noskaidrot, vai Kopienu tiesību pārkāpuma novēršana apstrīdētajā juridiskajā regulējumā parasti prasa samazināt nodokļa likmi mātes sabiedrības nerezidentes pastāvīgās pārstāvniecības gūtajai peļņai līdz 30 %, vai arī šī samazināšana ir jānovērtē, pamatojoties uz attiecīgajiem lietas apstākļiem.

B — Par otro prejudiciālo jautājumu

97. Ar savu otro prejudiciālo jautājumu *Bundesfinanzhof* jautā, vai pastāvīgajiem atzariem piemērojamo nodokļu likmi ir nepieciešams samazināt līdz 30 % attiecībā uz strīdīgo finanšu gadu, lai novērstu Līguma 52. un 58. panta pārkāpumu.

100. Jāatgādina, ka saskaņā ar EK līguma 177. pantā⁶⁵ paredzēto pienākumu sadali valsts tiesai ir jāpiemēro Kopienu tiesību noteikumi tā, kā tos ir interpretējusi Tiesa, jo šādu piemērošanu nevar veikt bez vispusīgas lietas faktu novērtēšanas⁶⁶.

98. Iesniedzējtiesa norāda, ka *CLT-UFA* filiāles gūtā peļņa 1994. finanšu gadā tika nodota *CLT-UFA* minētā finanšu gada beigās.

64 — Lēmuma par prejudiciālo jautājuma uzdošanu II B 7. punkts.

65 — Jaunajā redakcijā — EKL 234. pants.

66 — 1990. gada 8. februāra spriedums lietā C-320/88 *Shipping and Forwarding Enterprise Safe (Receuil, I-285. lpp., 11. punkts)*.

101. Kā mēs redzējam, tad iesniedzējtiesa ar savu pirmo prejudiciālo jautājumu apšaubā tādā nodokļu režīma, kāds ir Vācijā, saderīgumu ar brīvību veikt uzņēmējdarbību, saskaņā ar kuru Luksemburgas kapitāla sabiedrības, tādas kā *CLT-UFA* filiāles Vācijā, gūtajai peļņai tika piemērota galīgā nodokļa likme 42 % apmērā, savukārt, ja šī sabiedrība Vācijā būtu veikusi savas darbības ar meitas sabiedrības starpniecību un šī peļņa tai būtu pilnībā sadalīta, peļņai tiktu piemērota nodokļa likme 33,5 vai 30 % apmērā atkarībā no tā, vai tā būtu bijusi sadalīta līdz 1996. gada 30. jūnijam vai pēc tam.

102. Apskatāmais jautājums tādējādi attiecas uz valsts nodokļu režīma saderīgumu ar Kopienu tiesībām, kas pret sabiedrību nerezidenti, kas savas darbības uzņēmējvalstī veica ar filiāles starpniecību, paredzēja mazāk labvēlīgu attieksmi nekā tā būtu tad, ja šī sabiedrība būtu izvēlējusies veikt savas darbības šajā valstī ar meitas sabiedrības starpniecību. Nelabvēlīgākas situācijas esamība šajā lietā tādējādi tika konstatēta starp divām sabiedrībām nerezidentēm attiecībā uz to sekundārā uzņēmuma juridisko formu uzņēmējvalstī un nevis starp sabiedrības nerezidentes pastāvīgo atzaru un valsts meitas sabiedrību.

103. Ja Tiesa sekos manam ierosinājumam un uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēs,

ka šāds nodokļu režīms ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, iesniedzējtiesai būs jāveic nepieciešamie pasākumi, lai novērstu nelabvēlīgāku attieksmi pret *CLT-UFA* salīdzinājumā ar Luksemburgas kapitāla sabiedrību, kas savas darbības Vācijā veiktu ar meitas sabiedrības starpniecību. Šī nelabvēlīgākās situācijas esamība tādējādi ir jānovērtē, ņemot vērā kopējo nodokļa likmi, kas tiktu piemērota tādai pašai peļņai, ja to būtu ieguvusi meitas sabiedrība un pilnībā to sadalījusi mātes sabiedrībai nerezidentei. Citiem vārdiem, ja tad, kad *CLT-UFA* saņēma tās Vācijas filiāles nodoto peļņu, peļņai, ko Vācijas meitas sabiedrība sadalīja tās mātes sabiedrībai nerezidentei, tiktu piemērots papildu nodoklis 5 % apmērā no sadalītās summas, šis papildu nodoklis, manuprāt, arī būtu jāņem vērā, kaut arī tas būtu jāmaksā nevis meitas sabiedrībai, bet gan mātes sabiedrībai.

104. Tādējādi es ierosinu uz otro prejudiciālo jautājumu atbildēt, ka, lai izbeigtu Kopienas tiesību pārkāpšanu, iesniedzējtiesai ir jānovērtē nodokļa likme, kāda jāpiemēro peļņai, ko guvusi sabiedrība nerezidente ar pastāvīgā atzara starpniecību, ņemot vērā kopējo nodokļa likmi, kāda tiktu piemērota, ja meitas sabiedrības peļņa tiktu sadalīta tās mātes sabiedrībai.

V — Secinājumi

105. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu Tiesai atbildēt uz *Bundesfinanzhof* uzdotajiem jautājumiem šādi:

- 1) EK līguma 52. pants (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 43. pants) un EK līguma 58. pants (jaunajā redakcijā — EKL 48. pants) ir jāinterpretē tā, ka tie nepieļauj tādu dalībvalsts nodokļu tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru sabiedrības ar sēdekli citā dalībvalstī pastāvīgā atzara gūtajai peļņai šajā valstī piemēro noteiktu sabiedrību ienākuma nodokļa likmi 42 % apmērā, nepastāvot iespējai to samazināt, vienlaikus, ja šo peļņu ir guvusi sabiedrība ar sēdekli tādu kā meitas sabiedrību šajā valstī un kuru šī meitas sabiedrība ir pilnībā sadalījusi tās mātes sabiedrībai ar sēdekli citā dalībvalstī, tai tiek piemērota 33,5 % nodokļu likme, ja peļņa ir sadalīta līdz 1996. gada 30. jūnijam, un 30 % nodokļu likme, ja peļņa ir sadalīta pēc 1996. gada 30. jūnija;
- 2) lai izbeigtu Kapienu tiesību pārkāpšanu, iesniedzējtiesai ir jānovērtē nodokļa likme, kāda jāpiemēro peļņai, ko guvusi sabiedrība nerezidente ar pastāvīgā atzara starpniecību, ņemot vērā kopējo nodokļa likmi, kāda tiktu piemērota, ja meitas sabiedrības peļņa tiktu sadalīta tās mātes sabiedrībai.