

TIESAS RĪKOJUMS (ceturtā palāta)  
2007. gada 10. maijā \*

Lietā C-492/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 14. oktobrī un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 1. decembrī, tiesvedībā

***Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH***

pret

***Finanzamt Emmendingen.***

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents), tiesneši E. Juhāss [*E. Juhász*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*],

\* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerālvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*],  
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

saskaņā ar Tiesas Reglamenta 104. panta 3. punkta pirmo daļu piedāvājot par lūgumu lemt, izdodot motivētu rīkojumu,

uzklausījusi ģenerālvokātu,

izdod šo rīkojumu.

### **Rīkojums**

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt EKL 56.–58. pantu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā, kas radusies saistībā ar *Finanzamt Emmendingen* [Emendingenas Finanšu pārvalde] (turpmāk tekstā — “*Finanzamt*”) lēmumu, kurā nodokļa noteikšanas nolūkos saskaņā ar Vācijas tiesībām dibinātajai sabiedrībai *Lasertec Gesellschaft für Stanzformen mbH* (turpmāk tekstā — “prasītāja”), procentu maksājums, ko tā samaksājusi tās Šveices akcionārei sabiedrībai *Lasertec AG* (turpmāk tekstā — “*Lasertec*”), tika pārkvalificēts kā slēpta peļņas sadale.

## Valsts tiesību akti

- 3 *Körperschaftsteuergesetz* (Likums par sabiedrību nodokli, turpmāk tekstā — “*KStG*”) 8.a pants, kura nosaukums ir “No akcionāriem aizņemtais kapitāls”, tika ieviests ar 1993. gada 13. septembra Likumu par pasākumiem uzņēmumu atrašanās vietas maiņas novēršanai (*Standortsicherungsgesetz*, *BGBI.* 1993 I, 1569. lpp.). Šis likums, kā norādīts lēmumā par prejudiciālo jautājumu uzdošanu, stājās spēkā tā paša gada 14. septembrī.
  
- 4 Lietas faktiem piemērojamajā redakcijā *KStG* 8.a pants bija šāds:

“1. Atlīdzība par ārējo kapitālu, ko neierobežoti ar nodokli apliekama kapitālsabiedrība ir saņēmusi no sabiedrības akcionāra, kuram nav tiesību uz nodokļa kredītu un kuram attiecīgajā saimnieciskās darbības gadā pieder nozīmīga daļa sabiedrības kapitālā, ir uzskatāma par slēptu sadalīto peļņu,

[..]

- 2) gadījumā, kad noligtā atlīdzība tiek aprēķināta kapitāla procentos un ja ārējais kapitāls saimnieciskā gada laikā trīs reizes pārsniedz akcionāra daļu vērtību — izņemot gadījumu, ja kapitālsabiedrībai ir bijusi iespēja iegūt ārējo kapitālu no trešām personām tādos pašos apstākļos vai arī ja ārējais kapitāls ir aizņēmums parasto bankas operāciju finansēšanai. [..]

2. Akcionāra daļa pašu kapitālā ir iepriekšējā saimnieciskā gada beigās uzrādītā kapitālsabiedrības pašu kapitāla daļa, kura atbilst akcionāra daļai parakstītajā kapitālā. Pašu kapitāls ir parakstītais kapitāls, no kā atskaitīti vēl neveiktie ieguldījumi [...]

3. Nozīmīga daļa kapitāla akcionāram pieder tad, ja — tieši vai netieši, ar personālsabiedrības starpniecību — tam pieder vairāk nekā ceturtdaļa kapitālsabiedrības sākumkapitāla vai pamatkapitāla. Tāpat ir, ja vairāk nekā ceturtdaļa kapitāla kapitāldaļu turētājam pieder kopā ar citiem akcionāriem, ar kuriem tas veido apvienību vai kuri to kontrolē, vai arī kurus kontrolē šis kapitāldaļu turētājs, vai kuri tiek kontrolēti kopā ar viņu. Akcionārs, kuram nepieder nozīmīga daļa kapitāla, ir pielīdzināms akcionāram, kuram pieder nozīmīga daļa kapitāla, ja tam neatkarīgi vai sadarbībā ar citiem akcionāriem ir izšķiroša ietekme uz kapitālsabiedrību.”

- 5 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka principā uz nodokļa kredītu tiesību nav akcionāriemnerezidentiem.
- 6 Saskaņā ar *KStG* 54. panta 6.a punktu šī likuma 8.a pants bija piemērojams saimnieciskajiem gadiem pēc 1993. gada 31. decembra.

### **Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi**

- 7 Prasītāja ir 1994. gada 12. septembrī pēc Vācijas tiesībām dibināta sabiedrība. Tā ir pilnībā apliekama ar nodokļiem Vācijā.

- 8 Laikā, kad radās prāvā apskatāmie fakti, prasītājas pamatkapitāls, kurš bija DEM 300 000, piederēja Papkem [*Papke*] — DEM 100 000 apmērā — un *Lasertec* — DEM 200 000 apmērā.
- 9 Saskaņā ar prasītājas dibināšanas līguma noteikumiem sākotnējie ieguldījumi bija jāiemaksā nekavējoties ceturtnās daļas no parakstītā kapitāla apjomā, bet pārējās iemaksas jāveic pēc vadības pieprasījuma.
- 10 Saskaņā ar 1995. gada 5. janvāra līgumu *Lasertec* prasītājai piešķīra aizdevumu DEM 700 000 apmērā. Līguma sākotnējais termiņš tika noteikts uz diviem gadiem. Aizdevums un ar to saistītie procenti bija jāatmaksā DEM 34 000 lielās daļās katru trimestri. Ar šo aizdevumu saistīto procentu apjoms 1995. gadā sasniedza DEM 48 132,64.
- 11 Pārbaudē, kura 1997. gada augustā tika veikta attiecībā uz 1995. gadu, nodokļu inspektors konstatēja, ka parakstītā kapitāla atlikums bija iemaksāts tikai 1995. gada 10. janvārī. Viņš uzskatīja, ka no parakstītā kapitāla (proti, DEM 300 000) ir jāatskaita līdz 1994. gada 31. decembrim neiemaksātais ieguldījums (proti, DEM 225 000). Tādēļ nodokļu inspektors uzskatīja, ka kapitāla daļa, kura prasītājas pašas kapitālā piederēja *Lasertec*, tobrīd bija DEM 50 000. Tā kā aizdevums, ko *Lasertec* piešķīrusi prasītājai, ir jākvalificē kā “ārējais kapitāls”, saskaņā ar *KStG* 8.a pantu viņš no šī aizdevuma summas (DEM 700 000) trīskāršā apjomā atskaitīja *Lasertec* kapitāla daļas prasītājas pašas kapitālā (DEM 150 000). DEM 550 000 atbilstošā procentu maksājumu daļa par 1995. gadu, proti, DEM 37 818, prasītājas nodokļu maksājuma aprēķina par attiecīgo saimniecisko gadu mērķiem tika kvalificēta kā “slēptā peļņas sadale”.
- 12 *Finanzamt* ar 1998. gada 15. jūnija paziņojumu par aplikšanu ar nodokļiem uzskatīja, ka saskaņā ar *KStG* 8.a pantu attiecīgie procentu maksājumi ir

jāpārqualificē kā slēpta peļņas sadale un jāapliek ar nodokli atsevišķi. Tādēļ tā pārrēķināja prasītājam nodokli par 1995. saimniecisko gadu DEM 16 207 apmērā.

13 1998. gada 2. jūlijā prasītāja par šo paziņojumu par aplikšanu ar nodokļiem iesniedza sūdzību, kura ar *Finanzamt* 1999. gada 22. februāra lēmumu tika noraidīta. Tā šo lēmumu apstrīdēja ar prasību, kuru tā *Finanzgericht Baden-Württemberg* [Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesa] iesniedza 1999. gada 22. martā.

14 Šādos apstākļos *Finanzgericht Baden-Württemberg* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus divus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai EKL 57. panta 1. punkts ir jāinterpretē tā, ka par kapitāla aprites starp dalībvalstīm un trešām valstīm ierobežojumiem, kas “pastāvēja” 1993. gada 31. decembrī, ir uzskatāmi tie ierobežojumi, attiecībā uz kuriem valsts likumdevējs šajā termiņā jau bija pabeidzis likumdošanas procesu, vai tie, kas jau šajā termiņā saskaņā ar valsts tiesību normām bija piemērojami attiecīgajos gadījumos?”

2) Vai EKL 56. panta 1. punkts, skatīts kopā ar 58. pantu, ir jāinterpretē tā, ka tas aizliedz daļēji aplikēt ar nodokļiem kā ienākumu izmaksas procentu maksājumus, ko kapitālsabiedrības ar juridisko adresi dalībvalstī veic aizdevuma devējam trešā valstī, kas vienlaikus ir arī kapitālsabiedrības dalībnieks, jo tas ir brīvas kapitāla aprites starp dalībvalsti un trešo valsti patvaļīga diskriminācija vai slēpta ierobežošana?”

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 15 Saskaņā ar Reglamenta 104. panta 3. punkta pirmo daļu gadījumā, ja atbilde uz Tiesai uzdotu prejudiciālu jautājumu skaidri izriet no judikatūras, Tiesa var izdot motivētu rīkojumu.
- 16 Ar saviem jautājumiem iesniedzējtiesa pēc būtības jautā, vai ar EK līguma noteikumiem par kapitāla brīvu apriti ir saderīgs tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru aizdevuma procenti, ko kapitālsabiedrība–rezidente maksā trešā valstī dibinātam akcionāram, kuram pieder nozīmīga daļa šīs sabiedrības kapitālā, noteiktos apstākļos ir uzskatāma par slēptu peļņas sadali, kas ir aplikama ar nodokļiem attiecībā uz sabiedrību-aizņēmēju, kas ir rezidente.
- 17 Francijas valdība un Eiropas Kopienu Komisija uzskata, ka attiecīgais valsts tiesību noteikums ir jāpārbauda, tikai pamatojoties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību un nevis pamatojoties uz kapitāla brīvu apriti. Tās būtībā apgalvo, ka minētais noteikums attiecas tikai uz būtiska apjoma kapitāldaļu turētājiem, ar kuriem iespējams iegūt izšķirošu ietekmi sabiedrībā, kuras kapitāla daļas tiek turētas, un ka tādējādi tas attiecas tikai uz brīvības veikt uzņēmējdarbību materiāltiesisko piemērošanas jomu.
- 18 Šādos apstākļos Tiesai ir jāpārbauda, pamatojoties uz kuru no brīvībām šis noteikums būtu jāanalizē.
- 19 Šajā sakarā no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai noteiktu, uz kuru brīvību valsts tiesiskais regulējums attiecas, ir jāņem vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis (skat. šajā sakarā 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury*

*Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 31.–33. punkts; 2006. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-452/04 *Fidium Finanz*, Krājums, I-9521. lpp., 34. un 44.–49. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 37. un 38. punkts, kā arī spriedumu lietā C-446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 36. punkts, un 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 26.–34. punkts).

- 20 Tādējādi valsts tiesiskais noteikums par kapitāldaļu turējumu, ar kuru iespējams īstenot zināmu ietekmi pār attiecīgās sabiedrības lēmumiem un tādējādi noteikt tās darbības, ietilpst Līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību materiāltiesiskajā piemērošanas jomā (skat. šajā sakarā 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars, Recueil*, I-2787. lpp., 22. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 31. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 27. punkts).
- 21 Pamata prāvā attiecīgais valsts noteikums ir piemērojams situācijās, kurās sabiedrība-aizdevēja, kas nav rezidente, ir sabiedrības–aizņēmējas, kas ir rezidente, nozīmīgas kapitāla daļas turētāja, proti, tai pieder vairāk nekā 25 % minētā kapitāla.
- 22 Šāda kapitāla daļu turējuma pielīdzināšana mazāka apmēra kapitāla daļu turējumam, bet ar kuru tomēr iespējams iegūt izšķirošu ietekmi attiecīgajā sabiedrībā, kā rakstveida apsvērumos uzsvērusi Komisija, pierāda, ka Vācijas likumdevējs ir vēlējis attiecīgo valsts tiesisko regulējumu — neatkarīgi no konkrēta slietkšņa — piemērot tādai daļībai kapitālsabiedrībās, kas ļauj ietekmēt sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbības šī rīkojuma 20. punktā minētās judikatūras nozīmē (skat. pēc analogijas iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 28. punkts).



- 23 Turklāt no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka *Lasertec*, kas ir aizdevēja, turējumā ir divas trešdaļas no prasītājas, kas ir aizņēmēja, pamatkapitāla. Šāda dalība *Lasertec* neapstrīdami ļauj būtiski ietekmēt prasītājas lēmumus un darbības (skat. pēc analogijas iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 32. punkts).
- 24 No tā izriet, ka izskatāmā lieta ietilpst tikai Līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību materiāltiesiskajā piemērošanas jomā.
- 25 Pieņemot, ka šim tiesiskajam regulējumam, kā to apgalvo prasītāja, varētu būt ierobežojoša ietekme uz kapitāla brīvu apriti, šāda ietekme ir iespējamo brīvības veikt uzņēmējdarbību šķēršļu neizbēgamas sekas, ko Tiesa konstatējusi 2002. gada 12. decembra spriedumā lietā *C-324/00 Hohorst (Recueil, I-11779. lpp.)*, un tā nepamato šo tiesību aktu pārbaudi no EKL 56.–58. panta viedokļa (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 33. punkts, lietā *Fidium Finanz*, 48. un 49. punkts, kā arī lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 34. punkts).
- 26 Tādēļ uz uzdotajiem jautājumiem saistībā ar Līguma normām par kapitāla brīvu apriti nav jāatbild.
- 27 Attiecībā uz Līguma nodaļu par brīvību veikt uzņēmējdarbību — tajā nav nevienas normas, kurā norādīts, ka šīs nodaļas noteikumi būtu piemērojami situācijās, kad iesaistīts trešās valsts pilsonis, kas dibināts ārpus Eiropas Savienības. Kā savā 1994. gada 15. novembra atzinumā 1/94 (*Recueil, I-5267. lpp., 81. punkts*) ir konstatējusi Tiesa, iepriekš minētās nodaļas mērķis ir nodrošināt brīvību veikt uzņēmējdarbību par labu dalībvalstu pilsoņiem. Tādēļ uz EKL 43. un turpmākajiem pantiem nevar atsaukties, ja trešā valstī dibinātai sabiedrībai pieder tāda dalībvalstī dibinātas sabiedrības kapitāla daļa, kas ļauj būtiski ietekmēt tās lēmumus un darbību (skat. pēc analogijas par pakalpojumu sniegšanas brīvību iepriekš minēto spriedumu lietā *Fidium Finanz*, 25. punkts).

- 28 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru aizdevuma procenti, ko kapitālsabiedrība-rezidente maksā trešā valstī dibinātam akcionāram, kuram pieder nozīmīga daļa šīs sabiedrības kapitālā, noteiktos apstākļos ir uzskatāmi par slēptu peļņas sadali, kas ir apliekama ar nodokļiem attiecībā uz sabiedrību-aizņēmēju, ievērojami ietekmē brīvību veikt uzņēmējdarbību EKL 43. un turpmāko pantu nozīmē. Uz šiem pantiem nevar atsaukties situācijās, kad iesaistīta trešā valstī dibināta sabiedrība.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

- 29 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

**Valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru aizdevuma procenti, ko sabiedrība-rezidente maksā trešā valstī dibinātam akcionāram, kuram pieder nozīmīga daļa šīs sabiedrības kapitālā, noteiktos apstākļos ir uzskatāmi par slēptu peļņas sadali, kas ir apliekama ar nodokļiem attiecībā uz sabiedrību-aizņēmēju, ievērojami ietekmē brīvību veikt uzņēmējdarbību EKL 43. un turpmāko pantu nozīmē. Uz šiem pantiem nevar atsaukties situācijās, kad iesaistīta trešā valstī dibināta sabiedrība.**

[Paraksti]