

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2009. gada 17. septembrī*

Lieta C-182/08

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

Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG

pret

Finanzamt München II.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši M. Ilešičs [*M. Ilešič*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], E. Levits (referents) un Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kassel*],

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerālvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*],
sekretāre R. Šereša [*R. Šereš*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2009. gada 2. aprīļa tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

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

— Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*],
pārstāvji,

— Eiropas Kopienų Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un V. Melss [*W. Mölls*],
pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2009. gada 9. jūlija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz EK līguma 52. pantu (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem EKL 43. pants) un EK līguma 73.b pantu (jaunajā redakcijā EKL 56. pants).
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Glaxo Wellcome GmbH & Co. KG*, atbilstoši Vācijas tiesībām dibinātu komandītsabiedrību, kuras komplementāri ir sabiedrības ar ierobežotu atbildību, un *Finanzamt München II* (turpmāk tekstā — “*Finanzamt*”) par minētās sabiedrības ienākumu 1995.–1998. gadā noteikšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Valsts tiesiskais regulējums

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

4. Saskaņā ar *EStG* 36. panta 4. punkta otro daļu kapitāla daļu īpašnieka rezidenta tiesības atskaitīt samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli pārvēršas tiesībās saņemt atmaksājumu, ja tā nodokļu parāds bija mazāks par izmaksātajai peļņai uzlikto un iepriekš samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli. No *EStG* 20. panta 1. punkta 3. apakšpunkta izrietēja, ka šīs tiesības tika uzskatītas par ienākumu daļu.
5. Ja juridiskas personas kapitāla daļas bija iekļautas nodokļu maksātāja rezidenta pamatlīdzekļos, tas dividenžu saņemšanas brīdī varēja savā nodokļu bilancē samazināt kapitāla daļu vērtību atbilstoši *EStG* 6. panta 1. punkta 1. apakšpunktam. Šis vērtības samazinājums, kas tika apzīmēts kā “kapitāla daļu daļējās vērtības samazinājums”, bija balstīts uz uzskatu, ka peļņas izmaksāšana ir uzskatāma tikai par aktīvu aizstāšanu. Tādējādi kapitāla daļas vērtība tika samazināta par peļņu, kas bija izmaksāta par šo kapitāla daļu.
6. No tā izrietēja, ka bruto izmaksātajai peļņai, kas ietvēra šīs *EStG* 36. pantā paredzētās tiesības atskaitīt samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli, un kapitāla daļu daļējās vērtības samazinājumam parasti bija vienāds apmērs un tie savstarpēji nosedzās.
7. Līdz ar to peļņas izmaksāšana faktiski nerada ienākumus. Līdz ar to nerodas nodokļu parāds, kas atbilst nodokļu atlaidei, kura ir daļa no ienākumiem, ko rada peļņas izmaksāšana. Tādējādi, ja attiecīgajā gadā nodokļu maksātājam nav citu ienākumu, šī nodokļu atlaide pārvēršas par atmaksāšanas tiesībām.
8. Kapitāla pieaugums, atsavinot kapitāla daļas, kas izpaužas kā starpība starp pirkuma cenu un kapitāla daļu nominālo vērtību, ir uzskatāms par ienākumiem nodokļu tiesību aktu izpratnē, un nodokļu maksātājiem rezidentiem par to tiek uzlikts iedzīvotāju ienākuma nodoklis saskaņā ar *EStG* 17. pantu vai sabiedrību ienākuma nodoklis saskaņā ar *KStG* 8. panta 2. punktu.

- 9 Attiecībā uz nodokļu maksātājiem nerezidentiem to ienākumiem no sabiedrību rezidentu izmaksātajām dividendēm, kā arī peļņai no šādu sabiedrību kapitāla daļu atsavināšanas netiek uzlikts Vācijas ienākuma nodoklis vai sabiedrību ienākuma nodoklis.
- 10 Nodokļu maksātāji nerezidenti nevar arī pretendēt uz pilnīgas samaksātā nodokļa atskaitīšanas sistēmas piemērošanu peļņai, ko tiem ir izmaksājušas sabiedrības rezidentes, un līdz ar to nevar saņemt nodokļa atlaidi sabiedrības rezidentes, kura ir izmaksājusi dividendes, samaksātā nodokļa apmērā.
- 11 *EStG* 50.c panta 1. un 4. punkta redakcijā, kura izriet no 1993. gada 13. septembra Likuma par nodokļu sistēmas uzlabošanu, lai Eiropas iekšējā tirgū nodrošinātu, ka Vācija turpina būt uzņēmumu dibināšanas vieta (*Gesetz zur Verbesserung der steuerlichen Bedingungen zur Sicherung des Wirtschaftsstandorts Deutschland im Europäischen Binnenmarkt (Standortsicherungsgesetz) BGBl.* 1993 I, 1569. lpp.] paredzēts:

“1) Nodokļu maksātājs, kam ir tiesības atskaitīt sabiedrību ienākuma nodokli, kurš kapitālsabiedrībā [..], kurai ir neierobežots pienākums maksāt nodokļus, iegādājas kapitāla daļas no īpašnieka, kam nav šādas atskaitīšanas tiesības, aprēķinot ienākumus, nevar ņemt vērā ienākumu samazinājumu, kas izriet no

1. daļējās zemākās vērtības ņemšanas vērā vai

2. kapitāla daļu atsavināšanas vai norakstīšanas,

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

[..]

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

¹² 1994. gada 28. oktobra likums par sabiedrību reorganizācijas nodokļu režīma grozījumiem (*Gesetz zur Änderung des Umwandlungssteuerrechts*, *BGBI.* 1994 I, 3267. lpp.; turpmāk tekstā — "*UmwStG*") Vācijas tiesībās ieviesa iespēju pārveidot kapitālsabiedrību par personālsabiedrību, saglabājot pamatlīdzekļu fiskālo vērtību, negūstot latento kapitāla pieaugumu.

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

¹⁴ Tādā veidā noteiktiem ("pirmais posms") ienākumiem vai zaudējumiem no pārņemšanas saskaņā ar *UmwStG* 4. panta 5. punktu ir jāpieskaita vai no tiem ir jāatņem atskaitāmais sabiedrību ienākuma nodoklis atbilstoši *UmwStG* 10. panta 1. punktam un

bloķētā summa *EStG* 50.c panta izpratnē, ciktāl pārņemtās sabiedrības kapitāla daļas pārejas brīdī atbilstoši nodokļu tiesībām bija daļa no pārņēmes personālsabiedrības mantas.

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

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

“Sabiedrību ienākuma nodoklis, kas attiecas uz pārņemtās vienības pašas kapitāla daļām [*KStG*] 30. panta 1. punkta 1. un 2. apakšpunkta izpratnē, par kurām var tikt izmaksātas dividendes, ir atskaitāms no iedzīvotāju ienākuma nodokļa vai sabiedrību ienākuma nodokļa, kas ir jāmaksā pārņēmes personālsabiedrības daļu īpašniekiem, vai no pārņēmes fiziskās personas maksājamā ienākuma nodokļa, ievērojot 2. punkta noteikumus.”

Starp Vācijas Federatīvo Republiku un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti noslēgtā konvencija

17 1964. gada 26. novembrī starp Vācijas Federatīvo Republiku un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti noslēgtās konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu (*BGBI.* 1966 II, 358. lpp.) III panta 1. punktā ir paredzēts, ka kādas teritorijas uzņēmuma rūpnieciskajiem un tirdzniecības ienākumiem ir uzliekams nodoklis tikai šajā teritorijā, ja vien uzņēmums citā teritorijā neveic rūpniecības vai tirdzniecības darbības, izmantojot tajā atrodošos pastāvīgo pārstāvēcību.

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

- 18 Prasītāja pamata prāvā tika izveidota grupas *Glaxo Wellcome* reorganizācijas ietvaros pēc *Glaxo Wellcome GmbH* (turpmāk tekstā — “*GW GmbH*”), atbilstoši Vācijas tiesībām dibinātas sabiedrības ar ierobežotu atbildību, pārveidošanas, 1995. gada 1. jūlijā mainot tās juridisko formu.
- 19 *Glaxo Wellcome* grupas reorganizācijas posmi var tikt aprakstīti šādi.
- 20 Atbilstoši Vācijas tiesībām dibināta sabiedrība *Glaxo Verwaltungs GmbH* (turpmāk tekstā — “*GV GmbH*”), kurai jau piederēja 95 % no *GW GmbH* kapitāla daļām, 1995. gada 26. jūnijā no *Glaxo Group Limited* (turpmāk tekstā — “*GG Ltd*”), Apvienotajā Karalistē reģistrētas mātes sabiedrības, iegādājās 5 % no *GW GmbH* kapitāla daļām un kļuva par tās vienīgo mātes sabiedrību.
- 21 1995. gada 27. jūnijā un 7. jūlijā *GW GmbH* un pēc tam prasītāja pamata lietā ieguva visas *Wellcome GmbH* (turpmāk tekstā — “*W GmbH*”) kapitāla daļas. Sabiedrības, kuras atsavināja attiecīgās kapitāla daļas, bija *GG Ltd*, kurai piederēja 99,98 % no *W GmbH* kapitāla daļām, kā arī *Burroughs Wellcome Ltd*, *GG Ltd* mātes sabiedrība, kurai piederēja 0,02 % no minētajām kapitāla daļām.
- 22 Saskaņā ar 1995. gada 25. augusta apvienošanās līgumu *W GmbH* ar atpakaļejošu datumu 1995. gada 29. jūnijā tika iekļauta savā vienīgajā kapitāla daļu īpašniekā *GW GmbH*.
- 23 1995. gada 30. jūnijā *GV GmbH* pārdeva 1 % no tai piederošajām *GW GmbH* kapitāla daļām *Seftonpharm GmbH*, kas tai piederēja 100 % apmērā.

24 1995. gada 1. jūlijā *GW GmbH* tika pārveidota par komandītsabiedrību atbilstoši Vācijas tiesībām un no tā brīža tās nosaukums ir *Glaxo Wellcome GmbH & Co KG*.

25 Šis pārveidošanas dienā *GW GmbH* kapitāla daļas, kas bija iekļautas *GV GmbH* (tostarp *Seftonpharm GmbH*) bilancē, bija novērtētas 500 miljonu DEM apmērā. Piemērojot *UmwStG* 4. panta 4. un 5. punktu, prasītāja pamata lietā aprēķināja pārņemšanas radītos zaudējumus DEM 328 096 563 apmērā, atbilstoši *EStG* 50.c pantam ņemot vērā bloķēto summu DEM 22 887 706 apmērā, kuru radījusi 5 % *GW GmbH* kapitāla daļu iegūšana no *GG Ltd*.

26 *Finanzamt* uzskatīja, ka *GV GmbH* iegūtās *GW GmbH* kapitāla daļas no *GG Ltd* nav vienīgais apstākļis, kas radīja bloķēto summu par iegūtajām kapitāla daļām. Pēc *Finanzamt* domām, uz *W GmbH* kapitāla daļām, kuras prasītāja pamata lietā ieguva no *GG Ltd* un *Burroughs Wellcome Ltd*, arī attiecās bloķētā summa DEM 322 565 500 apmērā. Pēc *W GmbH* iekļaušanas *GW GmbH* šī otrā bloķētā summa neesot pazudusi, bet gan esot pārnesta uz *GV GmbH* piederošajām *GW GmbH* kapitāla daļām. *Finanzamt* uzskatīja, ka pārņemšanas zaudējumi, kuri radušies sakarā ar *GW GmbH* juridiskās formas maiņu, ievērojot bloķētās summas, ir samazinājušies līdz DEM 5 531 063.

27 Atbildētāja pamata lietā pēc būtības iebilst *Finanzamt* jautājumā par to, vai *GW GmbH* ciestie zaudējumi sakarā ar minēto pārņemšanu ir samazināmi par bloķēto summu *EStG* 50.c panta izpratnē, kas rodas no *GW GmbH* iegūtajām *W GmbH* kapitāla daļām.

28 Kad *Finanzgericht München* nosprieda par labu prasītājai pamata lietā, *Finanzamt* iesniedza apelācijas sūdzību *Bundesfinanzhof*.

- 29 Pretēji *Finanzgericht München* nospriestajam, iesniedzējtiesa uzskata, ka atbilstoši tikai Vācijas tiesībām minēto zaudējumu apmērs ir jāsamazina par bloķēto summu, kura izriet no *GW GmbH* iegūtajām *W GmbH* kapitāla daļām.
- 30 Tomēr *Bundesfinanzhof* pauž šaubas par bloķētās summas ņemšanas vērā saskaņā ar *EStG* 50.c pantu atbilstību Kapienu tiesībām, jo attieksme pret nodokļu maksātāju ir atšķirīga atkarībā no tā, vai tas ir ieguvis kapitāla daļas no īpašnieka, kuram ir tiesības uz nodokļa atlaidi, vai no kapitāla daļu īpašnieka, kuram šādu tiesību nav.
- 31 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru valsts sabiedrību ienākuma nodokļa atskaitīšanas sistēmas ietvaros kapitāla daļu vērtības samazināšanās dividenžu izmaksāšanas rezultātā neietekmē nodokļa bāzi, ja nodokļu maksātājs, kuram ir sabiedrību ienākuma nodokļa atskaitīšanas tiesības, ir ieguvis kapitālsabiedrības, kurai ir neierobežots pienākums maksāt nodokļus, kapitāla daļas no to īpašnieka, kam nav šādu atskaitīšanas tiesību, bet, tās iegūstot no īpašnieka, kam ir atskaitīšanas tiesības, šāda vērtības samazināšanās samazina ieguvēja nodokļu bāzi, ir pretrunā [..] Līguma 52. pantam [..] vai [..] 73.b pantam [..]?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 32 Ievadā ir jānorāda, ka saskaņā ar Vācijas valdības norādīto pamatā kapitāla daļu īpašniekiem nerezidentiem Vācijā esot tikai ierobežots pienākums maksāt nodokļus un tiem neesot tiesību atskaitīt sabiedrību ienākuma nodokli. Līdz ar to *EStG* 50.c pants principā esot piemērojams tikai kapitālsabiedrības rezidentes, kurai ir neierobežots

pienākums maksāt nodokļus, kapitāla daļu atsavināšanai, ko veic kapitāla daļu īpašnieks nerezidents, kuram nav šādu atskaitīšanas tiesību, atsavinot daļas īpašniekam rezidentam, kuram ir šādas atskaitīšanas tiesības.

33 Līdz ar to ir jāsaprot, ka ar uzdoto jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai Līguma 52. vai 73.b pantam ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru kapitāla daļu vērtības samazināšanās dividenžu izmaksāšanas rezultātā neietekmē nodokļu maksātāja rezidenta nodokļa bāzi, ja tas ir ieguvis kapitālsabiedrības rezidentes kapitāla daļas no to īpašnieka nerezidenta, bet, tās iegūstot no īpašnieka rezidenta, šāda vērtības samazināšanās samazina ieguvēja nodokļu bāzi.

34 Ir jāatgādina arī, ka, lai gan atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, tām šī kompetence tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienų tiesības (skat. 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 29. punkts; 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 40. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 36. punkts, kā arī 2007. gada 8. novembra spriedumu lietā C-379/05 *Amurta*, Krājums, I-9569. lpp., 16. punkts).

35 Tā kā iesniedzējtiesa ir uzdevusi savu jautājumu gan attiecībā uz Līguma 52. pantu, gan 73.b pantu, vispirms ir jānosaka, vai un cik lielā mērā tāds valsts tiesiskais regulējums, kāds ir piemērojams pamata lietā, var ietekmēt šajos pantos paredzētās brīvības.

Par pamata lietā aplūkoto brīvību

- 36 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka, lai noteiktu vai uz valsts tiesisko regulējumu attiecas viena vai otra aprites brīvība, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu mērķis (skat. 2007. gada 24. maija spriedumu lietā *C-157/05 Holböck*, Krājums, I-4051. lpp., 22. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 37 No Tiesas judikatūras arī izriet, ka Tiesa attiecīgo pasākumu principā izskata tikai attiecībā pret vienu no šīm pamatbrīvībām, ja izrādās, ka viena no tām ir pilnībā sekundāra salīdzinājumā ar otru un var tai tikt piesaistīta (2006. gada 3. oktobra spriedums lietā *C-452/04 Fidium Finanz*, Krājums, I-9521. lpp., 34. punkts).
- 38 Līdz ar to vispirms ir jāpārbauda, vai tas, ka rezidents iegūst sabiedrības rezidentes kapitāla daļas no to īpašnieka nerezidenta, kā tas ir minēts pamata lietā, ir kapitāla aprite Līguma 73.b panta izpratnē.
- 39 Tā kā Līgumā jēdziens “kapitāla aprite” nav definēts, Tiesa iepriekš ir atzinusi, ka norādes sniedz Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu (pants atcelts ar Amsterdamas līgumu) (OV L 178, 5. lpp.) pielikumā pievienotā nomenklatūra, kaut arī tā ir tikusi pieņemta, pamatojoties uz EEK līguma 69. pantu un 70. panta 1. punktu (EEK līguma 67.–73. pants ir tikuši aizstāti ar EK līguma 73.b–73.g pantu, kuri jaunajā redakcijā ir EKL 56.–60. pants), ņemot vērā, ka atbilstoši tās ievadam tajā ietvertais saraksts nav izsmēlošs (skat. it īpaši 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā *C-513/03 van Hilten-van der Heijden*, Krājums, I-1957. lpp., 39. punkts; 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā *C-386/04 Centro di Musicologia Walter Stauffer*, Krājums, I-8203. lpp., 22. punkts; 2008. gada 11. septembra spriedumu lietā *C-11/07 Eckelkamp u.c.*, Krājums, I-6845. lpp., 38. punkts, kā arī 2009. gada 27. janvāra spriedumu lietā *C-318/07 Persche*, Krājums, I-359. lpp., 24. punkts).

- 40 Tādējādi kapitāla aprīte 73.b panta 1. punkta izpratnē cita starpā ir tieši ieguldījumi ar līdzdalību uzņēmumā, iegādājoties tā akcijas, kas dod iespēju efektīvi piedalīties tā vadībā un kontrolē (t.s. “tiešie ieguldījumi”), kā arī vērtspapīru iegūšana kapitāla tirgū, kas realizēta vienīgi ar nodomu veikt kapitāla ieguldīšanu, bez nodoma ietekmēt uzņēmuma vadību (t.s. “portfeļa ieguldījumi”) (šajā sakarā skat. 1999. gada 16. marta spriedumu lietā *C-222/97 Trummer un Mayer*, *Recueil*, I-1661. lpp., 21. punkts; 2002. gada 4. jūnija spriedumu lietā *C-483/99 Komisija/Franciija*, *Recueil*, I-4781. lpp., 36. un 37. punkts; 2003. gada 13. maija spriedumu lietā *C-98/01 Komisija/Apvienotā Karaliste*, *Recueil*, I-4641. lpp., 39. un 40. punkts, kā arī 2006. gada 28. septembra spriedumu apvienotajās lietās *C-282/04* un *C-283/04 Komisija/Nīderlande*, Krājums, I-9141. lpp., 19. punkts).
- 41 Tāpat Tiesa ir nospriedusi, ka akciju pārdošana atpakaļ emitenta sabiedrībai, ko veicis akcionārs nerezidents, ir uzskatāma par kapitāla aprīti Direktīvas 88/361 1. panta izpratnē un kapitāla aprītes nomenklatūras, kas ir šīs direktīvas I pielikumā, izpratnē (skat. 2006. gada 19. janvāra spriedumu lietā *C-265/04 Bouanich*, Krājums, I-923. lpp., 29. punkts).
- 42 Saskaņā ar Direktīvas 88/361 I pielikuma otrās daļas ceturto ievilkumu darbības, lai likvidētu vai atsavinātu izveidotus aktīvus, ietilpst kapitāla aprītē.
- 43 Līdz ar to nerezidentu investoru iegūto kapitāla daļu sabiedrībās rezidentēs atsavināšana ir kapitāla aprīte minētās direktīvas 1. panta, kā arī tās I pielikumā paredzētās kapitāla aprītes nomenklatūras izpratnē.
- 44 Tādējādi, kaut arī tas, ka rezidenti iegūst sabiedrības rezidentes kapitāla daļas no to īpašniekiem nerezidentiem, nav skaidri minēts Direktīvas 88/361 I pielikumā ietvertajā

kapitāla aprites nomenklatūrā, kā to norāda Vācijas valdība, tomēr šī darbība ir uzskatāma par kapitāla apriti šīs direktīvas 1. panta izpratnē un ietilpst Kopienų normu par kapitāla brīvu apriti piemērošanas jomā.

- 45 Otrkārt, attiecībā uz līguma 52. pantu no Tiesas judikatūras izriet, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas šajā pantā piešķirta Kopienų pilsoņiem un kas tiem ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz uzņēmējdarbības vietas dalībvalsts tiesību akti, attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Eiropas Kopienā, ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (2006. gada 23. februāra spriedums lietā C-471/04 *Keller Holding*, Krājums, I-2107. lpp., 29. punkts; iepriekš minētais spriedums lietā *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, 17. punkts, un 2007. gada 11. oktobra spriedums lietā C-451/05 *ELISA*, Krājums, I-8251. lpp., 62. punkts).
- 46 Uzņēmējdarbības jēdziens Līguma nozīmē ir ļoti plašs, paredzot Kopienų pilsonim iespēju pastāvīgi un ilgstoši piedalīties tās dalībvalsts ekonomiskajā dzīvē, kas nav viņa izcelsmes valsts, un no tā gūt peļņu, tādējādi veicinot ekonomisko un sociālo mijiedarbību Kopienų teritorijā pašnodarbinātības jomā (skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietās *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, 18. punkts, un *ELISA*, 63. punkts).
- 47 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru valsts tiesību akti, kas ir piemērojami, ja attiecīgās dalībvalsts pilsonim pieder kapitāla daļas sabiedrībā, kura reģistrēta citā dalībvalstī, kas tiem ļauj īstenot neapšaubāmu ietekmi uz šīs sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību, ietilpst Līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā (it īpaši skat. 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars, Recueil*, I-2787. lpp., 22. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 31. punkts; 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 27. punkts, kā arī 2008. gada 17. jūlija spriedumu lietā C-207/07 Komisija/Spānija, 60. punkts).

- 48 Kā tas izriet no Vācijas valdības apsvērumiem, viens no gadījumiem, kuriem ir paredzēts piemērot pamata lietā aplūkoto tiesisko regulējumu, ir tāds, kad kapitāla daļu īpašnieks nerezidents kontrolē vairākas Vācijā reģistrētas meitas sabiedrības un atsavina vienas no meitas sabiedrībām kapitāla daļas citai kontrolētajai meitas sabiedrībai.
- 49 Tomēr nav strīda par to, ka minēta tiesiskā regulējuma piemērošana nav atkarīga no kapitāla daļu, kas ir iegūtas no to īpašnieka nerezidenta, skaita un ka tas nav piemērojams tikai gadījumiem, kad kapitāla daļu īpašnieks var neapšaubāmi ietekmēt attiecīgās sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbību.
- 50 Turklāt, tā kā pamata lietā piemērojamā tiesiskā regulējuma priekšmets ir neļaut kapitāla daļu īpašniekiem nerezidentiem saņemt nodokļu priekšrocības, uz kurām tiem nav tiesību un kuras tieši rada kapitāla daļu atsavināšana, kas var tikt veikta, vienīgi lai gūtu minētās priekšrocības, nevis lai izmantotu uzņēmējdarbības veikšanas brīvību vai kā sekas šīs brīvības izmantošanai, ir jāuzskata, ka šī tiesiskā regulējuma aspekts, kas ir saistīts ar kapitāla brīvu apriti, ir nozīmīgāks par brīvības veikt uzņēmējdarbību aspektu.
- 51 Tādējādi, pieņemot, ka šim tiesiskajam regulējumam varētu būt ierobežojoša ietekme uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, šāda ietekme ir kapitāla brīvas aprites iespējamo šķēršļu neizbēgamas sekas un tā nepamato šo tiesību aktu autonomu pārbaudi no Līguma 52. panta viedokļa (šajā sakarā skat. 2004. gada 14. oktobra spriedumu lietā C-36/02 *Omega*, Krājums, I-9609. lpp., 27. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 33. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Fidium Finanz*, 48. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 34. punkts).
- 52 No tā izriet, ka pamata lietā piemērojamais tiesiskais regulējums ir jāaplūko tikai attiecībā uz kapitāla brīvu apriti.

Par ierobežojuma kapitāla brīvai aprītei pastāvēšanu

- 53 Kā to norāda iesniedzējtiesa, pamata lietā piemērojamā tiesiskā regulējuma rezultātā, kad nodokļu maksātājs rezidents ir ieguvis kapitālsabiedrības rezidentes kapitāla daļas no to īpašnieka nerezidenta, kapitāla daļu vērtības samazināšanās sakarā ar dividenžu izmaksāšanu neietekmē ieguvēja nodokļa bāzi, bet gadījumos, kad šīs kapitāla daļas ir iegūtas no to īpašnieka rezidenta, šāda vērtības samazināšanās ietekmē ieguvēja nodokļa bāzi.
- 54 Šis ierobežojums kapitāla daļu vērtības samazināšanās sakarā ar dividenžu izmaksāšanu ņemšanai vērā ir piemērojams no minēto kapitāla daļu iegūšanas gada un turpmāko deviņu gadu laikā un attiecas tikai uz ienākumu samazinājumu, ko rada peļņas sadale vai peļņas nodošana, istenojot kontroles līgumus, un ja peļņas samazinājumi nepārsniedz noteiktu summu, kas saukta par "bloķēto summu".
- 55 Šī bloķētā summa, kas atbilst starpībai starp iegādes cenu, ko samaksājis kapitāla daļu īpašnieks rezidents, un kapitāla daļas nominālvērtību, attiecas uz kapitāla daļām, kuras ir iegūtas no nerezidenta, pēc būtības likvidējot kapitāla daļu daļējo vērtības samazināšanos sakarā ar peļņas sadali.
- 56 Nenoliedzami, iespēja nodokļu maksātājam atskaitīt no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem zaudējumus, ko rada daļēja piederošo sabiedrības kapitāla daļu vērtības samazināšanās, kad tā izriet no peļņas sadales, ir uzskatāma par nodokļu priekšrocību.
- 57 Apstākļi, ka minētā priekšrocība tiek piešķirta nodokļu maksātājam rezidentam tikai tad, ja sabiedrības rezidentes kapitāla daļas ir iegūtas no to īpašnieka rezidenta, padara nerezidentiem piederošas kapitāla daļas nepievilcīgākas, un līdz ar to tas var atturēt nodokļu maksātāju rezidentu iegūt šādas kapitāla daļas.

58 Turklāt šāda atšķirīgā attieksme var arī atturēt investorus nerezidentus iegūt sabiedrības rezidentes kapitāla daļas un tādējādi radīt minētajai sabiedrībai šķērsli kapitāla piesaistīšanai no citām dalībvalstīm.

59 No tā izriet, ka pamata lietā piemērojamais tiesiskais regulējums ir uzskatāms par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, ko principā aizliedz Līguma 73.b pants.

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma pamatojumu

60 Tomēr ir jāpārbauda, vai šāds ierobežojums kapitāla brīvai aprītei ir attaisnojams, ievērojot Līguma normas.

61 Vācijas valdība un Eiropas Kopienu Komisija uzskata, ka pamata lietā piemērojamā tiesiskā regulējuma mērķis esot novērst to, ka kapitāla daļu īpašnieks nerezidents, veicot noteiktas darbības kā, piemēram, tādas, ko norādījis ģenerāladvokāts savu secinājumu 100. punktā, panāk no ekonomiskā viedokļa tādu rezultātu, it kā tam tiktu piešķirta nodokļu atlaide.

62 Tādējādi pamata lietā piemērojamā tiesiskā regulējuma mērķis esot saglabāt Vācijas pilnīgas samaksātā nodokļa atskaitīšanas sistēmas saskaņotību, un tas esot pamatots, jo no iepriekš minētā sprieduma lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* un 2008. gada 26. jūnija sprieduma lietā *C-284/06 Burda*, Krājums, I-4571. lpp., izrietot, ka apstākļi, ka nodokļa atlaide, kurai jānovērš nodokļu dubultā ekonomiskā uzlikšana, netiek piešķirta akcionāriem nerezidentiem, kuri saņem dividendes no sabiedrībām rezidentēm, nav uzskatāms par pretēju Kopienu tiesībām.

- 63 Turklāt gan Vācijas valdība, gan Komisija norāda, ka nodokļa atlaides piešķiršana, nepastāvot atbilstošam nodokļa parādam, kapitāla daļu īpašniekam nerezidentam, kurš nemaksā nodokli sabiedrības, kura izmaksā dividendes, reģistrācijas dalībvalstī, nozīmētu likt šai dalībvalstij atteikties no nodokļu uzlikšanas daļai no ienākumiem, kas gūti tās teritorijā. Komisija šajā sakarā piebilst, ka nodokļu atlaides izmaksāšana kapitāla daļu īpašniekam nerezidentam nevar pildīt minētās nodokļu atlaides mērķi — pielāgot sabiedrības iepriekš samaksāto nodokli individuālajai likmei, kas ir piemērojama minētajam nodokļu maksātājam, bet gan tā tikai pārvietotu vienā valstī ar nodokli apliekamus ienākumus uz citu dalībvalsti.
- 64 Savukārt atbildētāja pamata lietā uzskata, ka ne vajadzība nodrošināt samaksātā nodokļa atskaitīšanas sistēmas darbību, ne saglabāt nodokļu režīma saskaņotību vai nodrošināt vienotu nodokļu uzlikšanu Vācijā nevarot attaisnot pamata lietā piemērojamo tiesisko regulējumu.
- 65 Šis tiesiskais regulējums neparedzot nekādu tehnisku saistību starp atskaitīšanas procedūru un no minētā regulējuma izrietošajiem apgrūtinājumiem, un tas turklāt palielinot kapitāla daļu ieguvēja profesionālo nodokli, jo ienākumu aprēķins ir svarīgs arī šim nodoklim, kuram arī neesot saistības ar sabiedrību ienākuma nodokļa atskaitīšanu.
- 66 Attiecībā uz šādi izklāstītajiem prasītājas pamata lietā, Vācijas valdības un Komisijas argumentiem ir jāatgādina, ka saskaņā ar EK līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunktu (jaunajā redakcijā EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts) Līguma 73.b pants neskar dalībvalstu tiesības piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu likumu normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu pastāvīgās dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ.
- 67 Tomēr Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunktu, kas kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir jāinterpretē šauri, nedrīkst interpretēt tādējādi, ka ikviena

nodokļu tiesību norma, ar kuru tiek sadalīti nodokļu maksātāji atkarībā no to atrašanās vietas vai dalībvalsts, kurā tie ir ieguldījuši savu kapitālu, ir automātiski saderīga ar Līgumu. Līguma 73.d panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto atkāpi pašu faktiski ierobežo šī paša līguma 73.d panta 3. punkts, kurā noteikts, ka šī panta 1. punktā minētās valsts tiesību normas “nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 73.b pants” (skat. 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā *C-319/02 Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 28. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, 31. punkts).

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

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

70 Ja dividenžu izmaksātāja sabiedrība un to saņēmējs akcionārs nav vienas un tās pašas dalībvalsts rezidenti, dividenžu izmaksātājas sabiedrības rezidences dalībvalsts, proti, ienākumu gūšanas vietas dalībvalsts, nav tādā pašā stāvoklī attiecībā uz nodokļu

vairākkārtējas vai nodokļu dubultās ekonomiskās uzlikšanas novēršanu vai mazināšanu kā dividendes saņēmēja akcionāra rezidences dalībvalsts (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 58. punkts).

- 71 Tomēr ir jānorāda, ka pamata lietā aplūkotā atšķirīgā attieksme neattiecas uz kapitāla daļu īpašnieka stāvokli atkarībā no tā, vai tas ir rezidents vai nerezidents, un līdz ar to arī uz iespēju šim kapitāla daļu īpašniekam saņemt nodokļu atlaidi par dividendžu izmaksātājas sabiedrības samaksāto nodokli.
- 72 Minētā atšķirīgā attieksme attiecas tikai uz kapitāla daļu īpašniekiem rezidentiem atkarībā no tā, vai tie ir ieguvuši savas sabiedrības rezidentes kapitāla daļas no to īpašniekiem rezidentiem vai nerezidentiem.
- 73 Kā to savu secinājumu 139. punktā norāda ģenerālvokāts, runājot par zaudējumiem, kurus rada sabiedrības rezidentes kapitāla daļu vērtības daļējs samazinājums, šo kapitāla daļu īpašnieki atrodas salīdzināmā situācijā gan tad, kad šīs daļas ir iegūtas no rezidenta, gan tad, kad tās ir iegūtas no nerezidenta. Peļņas izmaksāšana samazina kapitāla daļas vērtību neatkarīgi no tā, vai kapitāla daļa ir iegūta no rezidenta vai nerezidenta, un abos gadījumos vērtības samazinājums ietekmē kapitāla daļu īpašnieku rezidentu.
- 74 Līdz ar to šāda atšķirīgā attieksme neatspoguļo minēto kapitāla daļu īpašnieku situāciju objektīvu atšķirību.
- 75 Ir jāpārbauda arī, vai tāds ierobežojums kā pamata lietā aplūkotais var tikt pamatots ar primāriem vispārējo interešu iemesliem, uz kuriem norāda Vācijas valdība un Komisija.

- 76 Šī sprieduma [61.–63.] punktā minētie Vācijas valdības un Komisijas argumenti var tikt saistīti ar vajadzību saglabāt Vācijas nodokļu režīma saskaņotību, nodrošināt Vācijas teritorijā gūto ienākumu aplikšanu ar nodokli un novērst fiktīvus mehānismus, kuru mērķis ir apiet Vācijas tiesību aktus.
- 77 Vispirms attiecībā uz argumentu par vajadzību saglabāt Vācijas nodokļu režīma saskaņotību ir jāatgādina, ka Tiesa ir jau atzinusi, ka vajadzība saglabāt nodokļu režīma saskaņotību var pamatot Līgumā garantēto brīvas aprites brīvību īstenošanas ierobežošanu (1992. gada 28. janvāra spriedums lietā *C-204/90 Bachmann, Recueil*, I-249. lpp., 28. punkts; iepriekš minētais spriedums lietā *Manninen*, 42. punkts, un 2008. gada 27. novembra spriedums lietā *C-418/07 Papillon*, Krājums, I-8947. lpp., 43. punkts).
- 78 Lai arguments ar šādu pamatojumu tiktu atbalstīts, Tiesa tomēr prasa, lai pastāvētu tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļu maksājumus, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ievērojot attiecīgo tiesību aktu mērķi (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Papillon*, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 79 Kā to ir norādījusi Vācijas valdība un Komisija, pamata lietā piemērojamā tiesiskā regulējuma mērķis ir novērst to, ka ar tāda darījuma, kas nav dividenžu izmaksa, palīdzību kapitāla daļu īpašnieks nerezidents tomēr varētu panākt tādu ekonomisko rezultātu kā nodokļa atlaide par sabiedrību ienākuma nodokli, kuru ir izmaksājusi dividenžu izmaksātāja sabiedrība, kuras kapitāla daļas tam pieder.
- 80 Nav strīda, ka apgrūtinājumu, kuru rada pamata lietā piemērojamais tiesiskais regulējums, tieši cieš kapitāla daļu īpašnieks rezidents, kurš ir šīs daļas ieguvis no nerezidenta. Neiespējamību šim kapitāla daļu īpašniekam rezidentam atskaitīt no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem zaudējumus, ko rada sabiedrības rezidentes kapitāla daļu vērtības daļēja samazināšanās, ja to izraisa peļņas izmaksāšana, nekompensē neviena nodokļu priekšrocība. Apsvērumam, ka nerezidenta, kurš ir

atsavinājis kapitāla daļas rezidentam, gūtais kapitāla pieaugums netiek aplūkts ar nodokli Vācijā, nav nozīmes attiecībā uz kapitāla daļu īpašnieku rezidentu, uz kuru attiecas šis aprēķinājums.

- 81 Līdz ar to šajā gadījumā nepastāv tāda tieša saikne, kādu pieprasa šī sprieduma [78.] punktā minētā judikatūra, un pamata lietā piemērojamo tiesisko regulējumu nevar pamatot vajadzība nodrošināt pilnīgas samaksātā nodokļa atskaitīšanas sistēmas saskaņotību.
- 82 Attiecībā uz argumentu par vajadzību saglabāt iespēju Vācijas Federatīvajai Republikai īstenot nodokļu uzlikšanas kompetenci attiecībā uz tās teritorijā veiktajām darbībām ir jānorāda, ka, kaut arī no pastāvīgās judikatūras izriet, ka nodokļu ieņēmumu samazināšanās nav uzskatāma par primāru vispārējo interešu iemeslu, uz kuru varētu atsaukties, lai pamatotu pasākumu, kas principā ir pretējs kādai pamatbrīvībai (skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, 49. punkts un tajā minētā judikatūra), tomēr Tiesa ir arī pieļāvusi, ka var pastāvēt darbības, kuras var traucēt dalībvalstu tiesībām īstenot nodokļu uzlikšanas kompetenci attiecībā uz to teritorijā veiktajām darbībām un tādējādi apdraudēt kompetenču sabalansētu sadali starp dalībvalstīm nodokļu uzlikšanas jomā (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 46. punkts) un kuras var pamatot Līgumā paredzēto brīvību ierobežojumu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 55. un 56. punkts, kā arī 2007. gada 29. marta spriedumu lietā *C-347/04 Rewe Zentralfinanz*, Krājums, I-2647. lpp., 42. punkts).
- 83 Tiesa ir arī nospriedusi, ka pieprasīt no dividenžu izmaksātājas sabiedrības rezidences valsts, lai tā nodrošina, ka akcionāram nerezidentam izmaksātājai peļņai netiek vairākkārtīgi uzlikts nodoklis vai nepastāv nodokļu dubultā ekonomiskā uzlikšana, atbrīvojot no nodokļa šo peļņu par labu dividenžu izmaksātājai sabiedrībai vai piešķirot minētajam akcionāram nodokļu priekšrocību, kas atbilst dividenžu izmaksātājas sabiedrības par minēto peļņu samaksātājam nodoklim, nozīmētu, ka šai valstij ir jāatsakās no savām tiesībām uzlikt nodokli ienākumam, kas rodas no tās teritorijā veiktas saimnieciskas darbības (iepriekš minētais spriedums lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 59. punkts).

- 84 Darbības, kas nav dividenžu izmaksāšana un kas ļauj kapitāla daļu īpašniekam nerezidentam panākt no ekonomiskā viedokļa tādu rezultātu, it kā tam tiktu piešķirta nodokļu atlaide par sabiedrību ienākuma nodokli, kuru ir samaksājusi sabiedrība, kuras kapitāla daļas tam pieder, tāpat var liegt minētās sabiedrības rezidences valstij iespēju uzlikt nodokli ienākumam, kas rodas no tās teritorijā veiktas saimnieciskas darbības.
- 85 Summas, kas atbilst nodokļa atlaidei, kuru varētu saņemt kapitāla daļu ieguvējs rezidents, iekļaušana šo kapitāla daļu pārdošanas cenā un minēto kapitāla daļu vērtības samazinājuma pēc dividenžu izmaksāšanas atskaitīšana no dividenžu summas, kuru ir saņēmis šo kapitāla daļu ieguvējs, radītu šim ieguvējam rezidentam vai nu tiesības atskaitīt nodokļa atlaidi no citiem tā maksājamajiem nodokļiem, vai arī, ja tam nav citu ar nodokli apliekamu ienākumu, tiesības saņemt summu, kas atbilst nodokļa atlaidei par sabiedrības samaksāto ienākuma nodokli.
- 86 Ja kapitāla daļu cenā ietilpst summa, kas atbilst nodokļa atlaidei, tad nodokļa atlaides piešķiršana vai summas, kas atbilst nodokļa atlaidei, atmaksāšana jaunajam kapitāla daļu īpašniekam rezidentam ļautu kapitāla daļu īpašniekam nerezidentam netieši saņemt nodokļa atlaidi par nodokli, kuru ir samaksājusi sabiedrība.
- 87 Šādas sekas ne tikai samazinātu Vācijas Federatīvās Republikas nodokļu ieņēmumus, bet arī nozīmētu to, ka, netieši piešķirot nerezidentam nodokļu priekšrocību, kura atbilst nodokļa atlaidei par sabiedrības rezidentes samaksāto ienākuma nodokli, ienākumi, kas parasti tiek aplikti ar nodokli šīs sabiedrības rezidences dalībvalstī, tiktu pārnesti uz dalībvalsti, kura ir kompetenta uzlikt nodokli nerezidenta kapitāla pieaugumam, tādējādi apdraudot kompetenču sabalansētu sadali starp dalībvalstīm nodokļu uzlikšanas jomā.

- 88 No tā izriet, ka tāds tiesiskais regulējums, kas ir piemērojams pamata lietā, ir pamatojams ar vajadzību saglabāt kompetenču sabalansētu sadali starp dalībvalstīm nodokļu uzlikšanas jomā.
- 89 Attiecībā uz argumentiem par vajadzību novērst izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un cīnīties pret fiktīviem mehānismiem, kuru mērķis ir apiet Vācijas nodokļu režīmu, ir jākonstatē, ka valsts pasākumu, kas ierobežo kapitāla brīvu apriti, var pamatot, ja tas īpaši attiecas uz pilnīgi fiktīviem mehāniskiem, kam nav nekāda sakara ar saimniecisko realitāti, kuru vienīgais mērķis ir baudīt nodokļu priekšrocības (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 51. un 55. punkts, iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 72. un 74. punkts, kā arī 2008. gada 4. decembra spriedumu lietā *C-330/07 Jobra*, Krājums, I-9099. lpp., 35. punkts).
- 90 Pamata lietā, kā tas izriet no Vācijas valdības apsvērumiem, kurus apstiprina pamatojums likumam, kas Vācijas tiesību sistēmā ievieš attiecīgo tiesisko regulējumu, tā mērķis ir likt šķēršļus mehānismiem, ar kuriem kapitāla daļu īpašnieki nerezidenti šo daļu atsavināšanas laikā saņem naudas summu, kura atbilst nodokļa atlaidei par sabiedrības rezidentes samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli, veicot tādas darbības, kuras ir aprakstītas ģenerāladvokāta secinājumā 100. punktā, kuras tiek īstenotas tikai, lai saņemtu minēto nodokļu priekšrocību.
- 91 Ierobežojot tiesības jaunajiem kapitāla daļu īpašniekiem atskaitīt no saviem ar nodokli apliekamajiem ienākumiem zaudējumus, ko rada attiecīgo kapitāla daļu vērtības samazināšanās, ciktāl tie nepārsniedz "bloķēto summu", attiecīgais tiesiskais regulējums var novērst tādu praksi, kuras vienīgais mērķis ir ļaut kapitāla daļu īpašniekiem nerezidentiem saņemt nodokļa atlaidi par sabiedrības rezidentes samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli. Turklāt jaunā kapitāla daļu īpašnieka rezidenta nodokļa bāzes palielināšana, kura izriet no minētā ierobežojuma, ļauj novērst to, ka ienākumi, kuri ir parasti apliekami ar nodokli Vācijā, tiek kā iepriekšējā kapitāla daļu īpašnieka nerezidenta gūtais kapitāla pieaugums, kas atbilst nodokļa atlaidei, uz kuru tam nav tiesību, pārnesti, izvairoties no nodokļa uzlikšanas Vācijā.

- 92 Līdz ar to šāds tiesiskais regulējums var ļaut sasniegt mērķi nodrošināt kompetenču sabalansētu sadali starp dalībvalstīm nodokļu uzlikšanas jomā un novērst pilnīgi fiktīvus mehānismus, kam nav nekāda sakara ar saimniecisku realitāti un kuru vienīgais mērķis ir baudīt nodokļu priekšrocības.
- 93 Tomēr ir jāpārbauda, vai šāds tiesiskais regulējums nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu paredzētos mērķus.
- 94 Iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, ka, ciktāl bloķētā summa balstās uz attiecīgo kapitāla daļu iegādes izmaksām, pamata lietā piemērojamā tiesiskā regulējuma radītās sekas nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai nodrošinātu, ka kapitāla daļu īpašnieks nerezidents nepamatoti nesaņem summu, kura atbilst nodokļa atlaidei.
- 95 Kā to savu secinājumu 170. punktā ir norādījis ģenerāladvokāts, minētais tiesiskais regulējums tiek piemērots, kad nodokļu maksātājs rezidents ir ieguvis sabiedrības rezidentes kapitāla daļas no to īpašnieka nerezidenta par cenu, kura kāda iemesla dēļ pārsniedz šo kapitāla daļu nominālvērtību.
- 96 Līdz ar to šāds tiesiskais regulējums ir balstīts uz prezumpciju, ka jebkurš pirkuma cenas palielinājums vienmēr iekļauj nodokļa atlaidi un tiek veikts tikai ar šādu mērķi. Tomēr, kā to savu secinājumu 172. punktā ir norādījis ģenerāladvokāts, nav izslēgts, ka kapitāla daļas tiek atsavinātas par vērtību, kura pārsniedz to nominālvērtību, citu iemeslu dēļ, nevis lai ļautu kapitāla daļu īpašniekam saņemt nodokļa atlaidi par sabiedrības rezidentes samaksāto sabiedrību ienākuma nodokli, vai jebkurā gadījumā, ka nesadalītā peļņa, kā arī iespēja saņemt nodokļa atlaidi par minētajām kapitāla daļām veido tikai daļu no pārdošanas cenas.

- 97 Turklāt prasītāja pamata lietā Tiesā ir norādījusi, ka bloķētās summas ņemšana vērā un kapitāla daļu īpašnieka rezidenta nodokļu bāzes palielināšana ietekmējot arī citus nodokļus, kas var tikt uzlikti minētajam kapitāla daļu īpašniekam, un it īpaši tā maksājamā profesionālās darbības nodokļa aprēķināšanu. Šādas sekas pārsniegtu to, kas ir nepieciešams pamata lietā piemērojamā tiesiskā regulējuma mērķu sasniegšanai.
- 98 Iesniedzējtiesai ir arī jāpārbauda, ka tas, ka ierobežojumi kapitāla daļu vērtības samazināšanās sakarā ar dividendu izmaksāšanu ņemšanai vērā tiek piemēroti iegādes gadā vai vienā no sekojošajiem deviņiem gadiem, nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu pamata lietā piemērojamā tiesiskā regulējuma mērķus.
- 99 Visbeidzot, attiecībā uz mērķi novērst pilnīgi fiktīvus mehānismus, kam nav nekāda sakara ar saimniecisku realitāti un kuru vienīgais mērķis ir baudīt nodokļu priekšrocības, ir jānorāda, kā to savu secinājumu 174. punktā ir darījis ģenerālvokāts, ka, lai atbilstu samērīguma principam, pasākumam, kuram ir šāds mērķis, būtu jāļauj valsts tiesai izvērtēt katru gadījumu atsevišķi, ņemot vērā lietas konkrētos apstākļus, pamatojoties uz objektīviem elementiem, lai ņemtu vērā attiecīgo personu ļaunprātīgu vai krāpniecisku rīcību.
- 100 Ciktāl tāds tiesiskais regulējums, kā pamata lietā piemērojamais, neļauj to piemērot tikai pilnīgi fiktīviem mehānismiem, kuri ir nosakāmi, balstoties uz objektīviem elementiem, bet gan attiecas uz visiem gadījumiem, kad nodokļu maksātājs rezidents ir ieguvis sabiedrības rezidentes kapitāla daļas no to īpašnieka nerezidenta, kuru cena kāda iemesla dēļ pārsniedz šo kapitāla daļu nominālvērtību, šāda tiesiskā regulējuma

sekas pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķi novērst pilnīgi fiktīvus mehānismus, kam nav nekāda sakara ar saimniecisku realitāti un kuru vienīgais mērķis ir baudīt nodokļu priekšrocības.

101 Tādēļ uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Līguma 73.b pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru kapitāla daļu vērtības samazināšanās dividenžu izmaksāšanas rezultātā neietekmē nodokļu maksātāja rezidenta nodokļa bāzi, ja tas ir ieguvis kapitālsabiedrības rezidentes kapitāla daļas no to īpašnieka nerezidenta, bet, tās iegūstot no īpašnieka rezidenta, šāda vērtības samazināšanās samazina ieguvēja nodokļu bāzi.

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

Par tiesāšanās izdevumiem

103 Attiecībā uz pamata 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 (pirmā palāta) nospriež:

EK līguma 73.b pants (jaunajā redakcijā — EKL 56. pants) ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru kapitāla daļu vērtības samazināšanās dividenžu izmaksāšanas rezultātā neietekmē nodokļu maksātāja rezidenta nodokļa bāzi, ja tas ir ieguvis kapitālsabiedrības rezidentes kapitāla daļas no to īpašnieka nerezidenta, bet, tās iegūstot no īpašnieka rezidenta, šāda vērtības samazināšanās samazina ieguvēja nodokļu bāzi.

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

[Paraksti]