



## Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtnā palāta)

2015. gada 6. oktobrī\*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — LESD 49., 54. un 107. pants un 108. panta 3. punkts — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Valsts atbalsts — Sabiedrību grupu aplikšana ar nodokli — Lidzdalības meitasuzņēmuma kapitālā iegūšana — Uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšana — Attiecināšana tikai uz dalību sabiedrībās rezidentēs

Lietā C-66/14

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Verwaltungsgerichtshof* (Austrija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2014. gada 30. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2014. gada 10. februārī, tiesvedībā

***Finanzamt Linz***

pret

***Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz***,

piedaloties

***IFN-Holding AG***,

***IFN Beteiligungs GmbH***.

TIESA (ceturtnā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], tiesneši K. Jirimēe [*K. Jürimäe*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*], M. Safjans [*M. Safjan*] un A. Prehala [*A. Prechal*] (referente),

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *IFN-Holding AG* un *IFN Beteiligungs GmbH* vārdā – *A. Damböck* un *B. Stürzlinger*, *Steuerberater*,

— Austrijas valdības vārdā – *J. Bauer*, pārstāvis,

— Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *R. Sauer*, pārstāvji,

\* Tiesvedības valoda – vācu.

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2015. gada 16. aprīļa tiesas sēdē,  
pasludina šo spriedumu.

### Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 49., 54. un 107. panta un 108. panta 3. punkta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir ticis iesniegts tiesvedībā starp *Finanzamt Linz* (Lincas Finanšu pārvalde, turpmāk tekstā – “Finanšu pārvalde”) un *Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz* (agrāk – *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz*) attiecībā uz pirmās minētās iestādes lēmumu, kas pieņemts saistībā ar sabiedrību grupas aplikšanu ar nodokli, atteikt sabiedrībai, kas ieguvusi līdzdalību sabiedrībā nerezidentē, norakstīt uzņēmuma nemateriālo vērtību.

### Atbilstošās Austrijas tiesību normas

- 3 Austrijas tiesībās 1988. gada 7. jūlija Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli (*Körperschaftsteuergesetz, BGBl. 401/1988*), kurā grozījumi izdarīti ar 2005. gada Nodokļu reformas likumu (*Steuerreformgesetz 2005, BGBl. I, 57/2004*; turpmāk tekstā – “1988. gada Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli”), 9. pantā ir paredzēts sabiedrību grupu aplikšanas ar nodokli režīms. Atbilstoši šim režīmam sabiedrība var veidot sabiedrību grupu ar saviem meitasuzņēmumiem un citiem kontrolētiem uzņēmumiem, ja tai pieder vismaz 50 % no to kapitāla. Šajā gadījumā šajā grupā ietilpstošo sabiedrību ar nodokli aplikamie rezultāti (peļņa un zaudējumi) tiek uzskatīti tikai par mātesuzņēmuma rezultātiem un ar nodokli tiek aplikts mātesuzņēmums.
- 4 1988. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 9. panta 7. punktā ir paredzēts:

“[...] Ja sabiedrību grupas dalībnieks vai mātesuzņēmums, vai sabiedrību grupas veidošanai piemērota sabiedrība iegūst līdzdalību [...] uzņēmējdarbību veicošā, neierobežoti ar nodokli aplikamā sabiedrībā [...], ja vien šī dalība tieši vai netieši nav iegūta par labu sabiedrībai, kas ietilpst sabiedrību grupā, vai arī tieši vai netieši akcionāram, kam ir dominējoša ietekme, sabiedrību grupas dalībniekam ar tiešu līdzdalību vai mātesuzņēmumam, sākot no brīža, kad iegūtā sabiedrība kļūst par sabiedrību grupas daļu, nemateriālā vērtība ir jānoraksta šādi:

— Sabiedrības nemateriālā vērtība ir iegādātā meitasuzņēmuma finanšu grāmatvedībā uzskaitītā pašu kapitāla, pieskaitot slēptās rezerves saistībā ar pamatlīdzekļu neamortizēto vērtību, un nodokļu grāmatvedībā uzskaitīto iegādes izmaksu starpība atbilstoši līdzdalības apjomam, turklāt tā nedrīkst pārsniegt 50 % no šīm iegādes izmaksām. Atskaitāmo uzņēmuma nemateriālo vērtību vienmērīgi noraksta 15 gadu laikposmā.

[..]

- Ja kapitāldaļu iegādes dēļ nemateriālā vērtība ir negatīva, tā ir jānorāda peļņas un zaudējumu aprēķinā [...].
- Nodokļu aprēķinā vērā ņemtās summas vienas piecpadsmītās daļas apmērā samazina vai palielina grāmatvedības vērtību, no kuras aprēķina nodokļus.”

- 5 1988. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10. panta 2. un 3. punktā ir noteikts:

“(2) No uzņēmumu ienākuma nodokļa ir atbrīvota jebkāda veida peļņas daļa saistībā ar starptautisku līdzdalību pamatkapitālā. Būtiska starptautiska līdzdalība pamatkapitālā pastāv, ja ir pierādīts, ka nodokļa maksātājiem, kam piemērojams 7. panta 3. punkts, vai citām neierobežotā apmērā nodokļus maksājošām sabiedrībām nerezidentēm, kas pielīdzināmas nodokļa maksātājiem rezidentiem, kuriem piemērojams 7. panta 3. punkts, nepārtrauktā vismaz viena gada laikposmā pieder vismaz viena desmitā daļa kapitāldaļu:

- a) sabiedrībās nerezidentēs, kas ir pielīdzināmas kapitālsabiedrībai rezidentei,
- b) citās sabiedrībās nerezidentēs, kas [...] atbilst grozītās 1990. gada 23. jūlija Padomes Direktīvas 90/435/EEK [par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs] (OV L 225, 6. lpp.), 2. panta nosacījumiem. Iepriekš minētais viena gada termiņš neattiecas uz daļām, kas iegādātas saistībā ar kapitāla palielināšanu, ja vien tādējādi nav palielinājusies līdzdalības daļa kapitālā.

(3) Aprēķinot ienākumus, netiek ņemta vērā peļņa, zaudējumi un citādas vērtības izmaiņas saistībā ar starptautisku līdzdalību pamatkapitālā 2. punkta izpratnē. Tas neattiecas uz faktiskajiem un galīgajiem zaudējumiem, kurus radīja sabiedrības nerezidentes slēgšana (darbības izbeigšana vai maksātnespēja). Zaudējumus samazina par jebkura veida neapliekamam līdzdalību peļņā, kas gūta pēdējos piecos gados pirms darbības izbeigšanas vai maksātnespējas iestāšanās sākuma. [...] Nodokļu neitralitātes principu līdzdalībai nepiemēro šādos gadījumos:

1. Iesniedzot uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju par gadu, kurā iegūta starptautiska līdzdalība pamatkapitālā vai izveidota starptautiska līdzdalība, iegādājoties papildu kapitāldaļas, nodokļu maksātājs apliecina, ka ar to saistītā peļņa, zaudējumi un citādas vērtības izmaiņas jāņem vērā nodokļu aprēķinā (izvēles iespēja nodokļu aprēķināšanas mērķiem ņemt vērā līdzdalību).

[..]”

### **Pamatlietas fakti un prejudiciālie jautājumi**

- 6 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka *IFN Beteiligungs GmbH* (turpmāk tekstā – “*IFN*”) pieder 99,71 % no *IFN-Holding AG* (turpmāk tekstā – “*IFN-Holding*”) pamatkapitāla, kurai savukārt pieder kapitāldaļu vairākums noteikta skaita akciju sabiedrībās, kurām nodoklis jāmaksā daļēji vai neierobežotā apmērā. 2006. un 2007. gadā *IFN-Holding* piederēja 100 % no *CEE Holding GmbH* (turpmāk tekstā – “*CEE*”), kas 2005. gadā bija iegādājusies 100 % no *HSF s.r.o. Slowakei* (turpmāk tekstā – “*HSF*”), Slovērijā dibinātas sabiedrības, kapitāla. *CEE* un *HSF*, sākot attiecīgi no 2005. un 2006. gada, kļuva par sabiedrību grupas dalībniecēm 1988. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 9. panta izpratnē. Pēc *IFN-Holding* un *CEE* apvienošanās, kas stājās spēkā 2007. gada 31. decembrī, *IFN-Holding* pārņēma visas *CEE* tiesības un pienākumus, tostarp daļību *HSF*.
- 7 2006.–2010. gada uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijās *CEE*, vēlāk – *IFN-Holding* katru gadu saistībā ar minēto daļību norakstīja uzņēmuma nemateriālo vērtību atbilstoši 1988. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 9. panta 7. punktam, kas atbilda vienai piecpadsmitajai daļai no pirkuma cenas (proti, EUR 5,5 miljoni) puses. Uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarācijas pielikumā tās norādīja, ka šajā normā paredzētais ierobežojums norakstīt uzņēmuma nemateriālo vērtību tikai saistībā ar līdzdalību sabiedrībās rezidentēs pārkāpj brīvību veikt uzņēmējdarbību un līdz ar to ir pretējs Savienības tiesībām.

- 8 Finanšu pārvalde kā pirmās instances iestāde savos paziņojumos par nodokli neatzina šo uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšanu, pamatojumā norādot, ka atbilstoši 1988. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 9. panta 7. punktam tikai līdzdalība sabiedrībās, kas maksā nodokli neierobežotā apmērā, dodot tiesības uz tādu norakstīšanu.
- 9 Pēc *IFN-Holding* un *IFN* prasības celšanas par šiem paziņojumiem *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz* ar 2013. gada 16. aprīļa nolēmumu Finanšu pārvaldes lēmumu atcēla. Tas uzskatīja, ka 1988. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 9. panta 7. punktā paredzētais ierobežojums, ka uzņēmuma nemateriālo vērtību var norakstīt tikai saistībā ar līdzdalību sabiedrībās, kas nodokli maksā neierobežotā apmērā, pārkāpa brīvību veikt uzņēmējdarbību un to nevarēja pamatot ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Tā skatījumā, lai panāktu atbilstību Savienības tiesībām, uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšanas iespēju ir jāattiecina uz līdzdalību citas dalībvalsts sabiedrībās rezidentēs.
- 10 Iesniedzējtiesa, kurā ir iesniegta Finanšu pārvaldes apelācijas sūdzība par šo nolēmumu, šaubās, pirmkārt, par to, vai 1988. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 9. panta 7. punktā paredzētā uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšana ir saderīga ar LESD 107. pantu un 108. panta 3. punktu. Tā uzskata, ka minētā norakstīšana rada priekšrocību tās saņēmējam, taču vaicā, vai šī priekšrocība ir jāuzskata par tādu, kas dod priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai.
- 11 Otrkārt, iesniedzējtiesa šaubās par 1988. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 9. panta 7. punktā paredzētā uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšanas saderīgumu ar LESD 49. un 54. pantu. Tā vēlas zināt, vai šo normu, ko tā uzskata par brīvības veikt uzņēmējdarbību šķērslī, tomēr nevar attaisnot ar to, ka tā attiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai ar primāru vispārējo interešu apsvērumu.
- 12 Attiecībā uz Finanšu pārvaldes argumentu, ka sabiedrību grupā ietilpstošas sabiedrības rezidentes un sabiedrības nerezidentes situācija nav salīdzināmas, jo sabiedrību rezidenšu rezultāts (peļņa un zaudējumi) tiek pilnībā attiecināts uz mātesuzņēmumu, kaut gan sabiedrību grupā ietilpstošo sabiedrību nerezidenšu gadījumā tiek attiecināti tikai zaudējumi un turklāt tikai proporcionāli līdzdalībai, iesniedzējtiesa jautā, vai uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšanas atzīšana vai atzīšanas atteikums ir saistīts ar šo atšķirību starp šīm divām sabiedrību grupā ietilpstošu sabiedrību kategorijām. Sabiedrību grupā uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšana ir atļauta neatkarīgi no tā, vai meitasuzņēmums gūst peļņu vai cieš zaudējumus un vai dalības vērtība ir vai nav mainījusies.
- 13 Tāpat iesniedzējtiesa atzīmē, ka uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšana samazina līdzdalības grāmatvedības vērtību, no kuras aprēķina nodokļus, un, pārdodot vēlāk šo līdzdalību, ar nodokli aplikamais kapitāla pieaugums ir lielāks. Taču parasti stratēģiski svarīga ir ilgtermiņa līdzdalība, un pat līdzdalības atkārtotas pārdošanas gadījumā uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšana dod naudas plūsmas priekšrocību mātesuzņēmumam, tādēļ tā situācija, iegūstot līdzdalību sabiedrībā rezidentē, ir labvēlīgāka nekā tad, ja tiek iegūta līdzdalība citā dalībvalstī reģistrētā meitasuzņēmumā.
- 14 Attiecībā uz Finanšu pārvaldes argumentu, ka nebija brīvības uzņēmējdarbības šķēršļu saistībā ar starptautisku līdzdalību, attiecībā uz kuru 1988. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10. panta 3. punktā paredzētā iespēja ņemt vērā šo līdzdalību nodokļu aprēķinā nav tikusi izmantota, iesniedzējtiesa norāda, ka ar šo iespēju, kuru nodokļu maksātājs var izmantot tikai vienreiz, tas var izvēlēties starp līdzdalības atsavināšanā iegūtās peļņas un radušos zaudējumu neitralitāti nodokļu ziņā, no vienas puses, un to ņemšanu vērā nodokļu aprēķinā, no otras puses. Tomēr tā atzīmē, ka, pat ja ir izmantota iespēja tos ņemt vērā nodokļu aprēķinā, uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšana nebūtu atļauta attiecībā uz līdzdalību sabiedrībā nerezidentē.

15 Šādos apstākļos *Verwaltungsgerichtshof* (Administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai LESD 107. pantam [...] saistībā ar LESD 108. panta 3. punktu [...] ir pretrunā valsts tiesību akts, saskaņā ar kuru, iegūstot līdzdalību sabiedrībā rezidentē, ja nodokļus piemēro sabiedrību grupai, ir jānoraksta uzņēmuma nemateriālā vērtība (kas samazina nodokļa bāzi un līdz ar to nodokļu summu), bet, iegūstot līdzdalību citos ienākuma nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa piemērošanas gadījumos, uzņēmuma nemateriālo vērtību šādi norakstīt nedrīkst?
- 2) Vai LESD 49. pantam [...] saistībā ar LESD 54. pantu [...] ir pretrunā dalībvalsts tiesību normas, saskaņā ar kurām, iegūstot līdzdalību sabiedrībā rezidentē, ja nodokļus piemēro sabiedrību grupai, ir jānoraksta uzņēmuma nemateriālā vērtība, bet, iegūstot līdzdalību sabiedrībā nerezidentē (it īpaši citas dalībvalsts sabiedrībā rezidentē), uzņēmuma nemateriālo vērtību šādi norakstīt nav iespējams?”

### Par prejudiciālajiem jautājumiem

#### *Par pirmā jautājuma pieņemamību*

- 16 *IFN-Holding* un Eiropas Komisija uzskata, ka pirmais jautājums nav pieņemams, jo nav skaidri iemesli, kāpēc iesniedzējtiesai, lai tā varētu izskatīt lietu, ir nepieciešama atbilde uz šo jautājumu.
- 17 Atsaucoties uz spriedumu *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 39. punkts), *IFN-Holding* it īpaši apgalvo, ka valsts atbalsta lietās valsts tiesu vienīgais uzdevums ir garantēt attiecīgo personu tiesības, līdz Komisija ir pieņēmusi galīgo lēmumu atbilstoši LESD 108. panta 3. punktam. Tā kā neviens pamatlietas dalībnieks neesot izvirzījis prasījumu, balstoties uz LESD 107. un nākamajiem pantiem, šajā lietā tāda situācija nepastāv.
- 18 Savukārt Komisija uzskata, ka *IFN-Holding* un *IFN* nekādā gadījumā neesot varējušas valsts tiesā atsaukties uz 1988. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 9. panta 7. punktā paredzētā noteikuma prettiesiskumu valsts atbalsta tiesiskā regulējuma kontekstā.
- 19 Jāatgādina, ka valsts tiesas iesniegto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu var atzīt par nepieņemamu tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas faktisko situāciju vai tās priekšmetu, vai arī gadījumos, kad izvirzītā problēma ir hipotētiska vai kad Tiesai nav zināmi faktiskie vai juridiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (skat. it īpaši spriedumu *Belvedere Costruzioni*, C-500/10, EU:C:2012:186, 16. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 20 Pirmais jautājums ir par tāda pamatlietā aplūkota nodokļu pasākuma saderību ar LESD 107. pantu un 108. panta 3. punktu, ar kuru sabiedrībai, ievērojot zināmus nosacījumus, līdzdalības sabiedrībā rezidentē iegādes gadījumā ir ļauts veikt uzņēmuma nemateriālās vērtības atskaitīšanu.
- 21 Tomēr ir jānorāda, ka nodokļa maksātājs nevar aizbildināties ar to, ka nodokļu pasākums, no kura gūst labumu citi uzņēmumi, ir valsts atbalsts, lai izvairītos no šī nodokļa samaksas (šajā ziņā skat. spriedumu *Air Liquide Industries Belgium*, C-393/04 un C-41/05, EU:C:2006:403, 43. punkts).
- 22 Turklāt lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav nevienas norādes, no kuras varētu secināt, ka, lai gan nav neiespējams *IFN* un *IFN-Holding* gūt labumu no LESD 107. panta un 108. panta 3. punkta varbūtējā pārkāpuma, iesniedzējtiesai atbilde uz pirmo jautājumu tomēr būtu nepieciešama, lai tā varētu izskatīt lietu.



- 23 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka ir skaidri redzams, ka pirmajam jautājumam nav nekādas saistības ar pamatlietas priekšmetu.
- 24 Tādēļ pirmais jautājums ir nepieņemams.

*Par otro jautājumu*

- 25 Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 49. pants nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā, ar kuru, apliekot ar nodokli sabiedrību grupu, mātesuzņēmumam, ja tiek iegūta līdzdalība sabiedrībā rezidentē, kas kļūst par tādas grupas dalībnieci, ir atļauts atskaitīt uzņēmuma nemateriālo vērtību 50 % apmērā no līdzdalības pirkuma cenas, bet tas ir aizliegts, ja tiek iegūta līdzdalība sabiedrībā nerezidentē.
- 26 Pat ja LESD noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis ir uzņemošajā dalībvalstī nodrošināt tādu pašu attieksmi kā šīs valsts pilsoņiem vai sabiedrībām, tie arī nepieļauj, ka izcelsmes dalībvalsts kādai sabiedrībai, kas dibināta atbilstoši tās tiesiskajam regulējumam, citā dalībvalstī rada šķēršļus uzņēmējdarbībai, it īpaši saistībā ar meitasuzņēmuma darbību. It īpaši šķēršļi brīvībai veikt uzņēmējdarbību tiek likti tad, ja atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem sabiedrībai rezidentei, kurai pieder meitasuzņēmums citā dalībvalstī vai citā 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp.) līgumslēdzējā valstī, tiek piemērots atšķirīgs, neizdevīgāks nodokļu režīms salīdzinājumā ar sabiedrību rezidenti, kurai pieder meitasuzņēmums pirmajā minētajā dalībvalstī (šajā ziņā skat. spriedumu *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 18. un 19. punkts).
- 27 Jānorāda, ka tāds tiesiskais regulējums kā pamatlietā var radīt nodokļu priekšrocību mātesuzņēmumam, kas iegūst līdzdalību sabiedrībā rezidentē, ja šīs pēdējās minētas sabiedrības nemateriālā vērtība ir pozitīva. Kā ir atzīmējusi iesniedzējtiesa, uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšanas iespēja 1988. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 9. panta 7. punkta izpratnē samazina mātesuzņēmuma nodokļa bāzi un tādējādi ar nodokli apliekamo summu.
- 28 Tā kā ar šo tiesisko regulējumu tādos pašos apstākļos šī nodokļu priekšrocība netiek piešķirta mātesuzņēmumam, kas iegūst līdzdalību sabiedrībā nerezidentē, tas rada atšķirīgu attieksmi nodokļu jomā starp mātesuzņēmumiem, kaitējot tiem mātesuzņēmumiem, kuri iegūst līdzdalību sabiedrībā nerezidentē.
- 29 Šī atšķirīgā attieksme var traucēt mātesuzņēmumam, kas iegūst līdzdalību sabiedrībā nerezidentē, īstenot savu brīvību veikt uzņēmējdarbību LESD 49. panta izpratnē, atturot to no meitasuzņēmumu iegūšanas vai dibināšanas citās dalībvalstīs (šajā ziņā skat. spriedumu Komisija/Apvienotā Karaliste, C-172/13, EU:C:2015:50, 23. punkts un tajā norādītā judikatūra).
- 30 Tāda atšķirīga attieksme ir pieļaujama tikai tad, ja tā attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai arī ja tā ir attaisnota ar kādu primāru vispārējo interešu apsvērumu (skat. it īpaši spriedumu *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 23. punkts).
- 31 Attiecībā uz jautājumu, vai attiecīgās situācijas ir objektīvi salīdzināmas, ir jāatgādina, ka pārrobežu situācijas salīdzināmība ar valsts iekšējo situāciju ir jāaplūko, ņemot vērā ar konkrētajām valsts tiesību normām sasniedzamo mērķi (spriedums Komisija/Somija, C-342/10, EU:C:2012:688, 36. punkts un tajā norādītā judikatūra).
- 32 Kā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu norādīja *Verwaltungsgerichtshof*, Austrijas likumdevējs, pieņemot 2005. gada Nodokļu reformas likumu, ir vēlēties radīt nodokļu stimulu sabiedrību grupu veidošanai, nodrošinot vienlīdzīgu attieksmi attiecībā uz uzņēmuma aktīvu pirkšanu ("asset deal") un līdzdalības iegūšanu sabiedrībā, kurai pieder uzņēmums ("share deal").

- 33 Tā kā atbilstoši tādām tiesiskajām regulējumiem kā pamatlietā sabiedrību grupu var veidot gan sabiedrības rezidentes, gan sabiedrības nerezidentes, mātesuzņēmuma, kas vēlas veidot tādu grupu ar meitasuzņēmumu rezidenti, situācija un mātesuzņēmuma rezidenta, kas vēlas veidot sabiedrību grupu ar meitasuzņēmumu nerezidenti, situācija, ņemot vērā tāda nodokļu režīma mērķi, kāds tiek aplūkots pamatlietā, ir objektīvi salīdzināmas, jo gan viena, gan otra sabiedrība vēlas izmantot šī režīma priekšrocības (šajā ziņā skat. spriedumu *X Holding*, C-337/08, EU:C:2010:89, 24. punkts).
- 34 Šo konstatējumu neietekmē pastāvošā atšķirība, uz ko atsaucas Austrijas Republika, kad saistībā ar sabiedrību grupas aplikšanu ar nodokli uz mātesuzņēmuma ienākumiem tiek attiecināti, no vienas puses, meitasuzņēmumu rezidentu un, no otras puses, meitasuzņēmumu nerezidentu peļņa un zaudējumi.
- 35 Kā ir norādījusi iesniedzējtiesa, tāds tiesiskais regulējums kā pamatlietā ļauj mātesuzņēmumam veikt uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšanu neatkarīgi no tā, vai sabiedrība, kurā ir iegūta līdzdalība, gūst peļņu vai cieš zaudējumus.
- 36 Šādos apstākļos, kā savu secinājumu 40. punktā norāda ģenerālvokāte, sabiedrības, kurā iegūta līdzdalība, peļņas un zaudējumu attiecināšana vai neattiecināšana uz mātesuzņēmuma ienākumiem, nav uzskatāma par atbilstošu kritēriju, lai salīdzinātu situācijas, kādās atrodas divas attiecīgo mātesuzņēmumu kategorijas, ņemot vērā tāda tiesiskā regulējuma mērķi, kāds ir aplūkots pamatlietā.
- 37 Šī sprieduma 33. punktā veikto konstatējumu tāpat neietekmē arī Austrijas Republikas arguments, ka tāda tiesiskā regulējuma kā pamatlietā mērķis ir nodrošināt “share deal” tādu pašu attieksmi, kāda tiek nodrošināta “asset deal”. Šis dalībvalsts skatījumā, atļaujot mātesuzņēmumam norakstīt uzņēmuma nemateriālo vērtību, kad tiek iegūta līdzdalība sabiedrībā nerezidentē, kas kļūst par sabiedrību grupas dalībnieci, pārrobežu situācijā “share deal” tiekot radīts izdevīgāks stāvoklis nekā “asset deal”.
- 38 Pat pieņemot, ka tas tā būtu, tik un tā tāds tiesiskais regulējums kā pamatlietā rada atšķirīgu attieksmi starp mātesuzņēmumu, kas iegūst līdzdalību sabiedrībā rezidentē, no vienas puses, un mātesuzņēmumu, kas iegūst līdzdalību sabiedrībā nerezidentē, no otras puses, kaut gan šīs divas sabiedrību kategorijas saistībā ar šī tiesiskā regulējuma mērķi, proti, kā izriet no šī sprieduma 32. punkta, radīt nodokļu stimulu sabiedrību grupu veidošanai, atrodas salīdzināmā situācijā.
- 39 Tātad tādu atšķirīgu attieksmi kā pamatlietā var attaisnot tikai primāri vispārējo interešu apsvērumi. Tāpat šādā gadījumā ir nepieciešams, lai šī atšķirīgā attieksme būtu piemērota attiecīgā mērķa sasniegšanai un lai tā nepārsniegtu šī mērķa sasniegšanai nepieciešamo (skat. spriedumu *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 40 Austrijas Republika uzskata, ka atšķirīgu attieksmi, kas noteikta ar tādu regulējumu kā pamatlietā, attaisno nodokļu ieturēšanas kompetenču līdzsvarota sadalījuma starp dalībvalstīm princips, jo tai nav pilnvaru aplikēt ar nodokļiem sabiedrību grupā ietilpstošu sabiedrību nerezidenšu peļņu.
- 41 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, ja Eiropas Savienība nav veikusi unificēšanas vai saskaņošanas pasākumus, dalībvalstis saglabā kompetenci līgumiski vai vienpusēji definēt savu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma kritērijus, lai novērstu tostarp nodokļu dubultu uzlikšanu, un ka šī sadalījuma saglabāšana ir Tiesas atzīts likumīgs mērķis (skat. spriedumu *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 27. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 42 Taču, kā jau ir norādīts šī sprieduma 35. punktā, tāds tiesiskais regulējums kā pamatlietā ļauj mātesuzņēmumam veikt uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšanu neatkarīgi no tā, vai sabiedrība, kurā iegūta līdzdalība, gūst peļņu vai cieš zaudējumus. Kas attiecas uz minētās nodokļu priekšrocības piešķiršanu, šis tiesiskais regulējums neattiecas ne uz nodokļu ieturēšanas kompetenču īstenošanu saistībā ar sabiedrības, kurā iegūta līdzdalība, peļņu un zaudējumiem, ne arī uz nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm.

- 43 Tāpat Austrijas Republika apgalvo, ka no tāda tiesiskā regulējuma kā pamatlietā izrietoša atšķirīga attieksme ir attaisnota ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu režīma saskaņotību.
- 44 Ir taisnība, ka Tiesa jau ir atzinusi, ka nepieciešamība saglabāt nodokļu režīma saskaņotību var attaisnot Līgumā garantēto pamatbrīvību īstenošanas ierobežošanu. Lai arguments par šādu attaisnojumu tiktu atbalstīts, Tiesa tomēr prasa, lai pastāvētu tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensēšanu ar noteiktu nodokļu maksājumu, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ievērojot attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (spriedums *Grünwald*, C-559/13, EU:C:2015:109, 48. punkts un tajā norādīta judikatūra).
- 45 Austrijas Republika apgalvo, ka, pirmkārt, pamatlietā aplūkotajā tiesiskajā regulējumā tāda tieša saikne pastāv starp nodokļu priekšrocību, kas ietver uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšanu, no vienas puses, un sabiedrības rezidentes rezultātu attiecināšanu nodokļu vajadzībām uz mātesuzņēmumu, no otras puses.
- 46 Taču tādu argumentu nevar pieņemt. Tā paša iemesla dēļ, kas jau minēts šī sprieduma 35. un 42. punktā, nevar uzskatīt, ka pastāv tieša saikne starp minēto nodokļa priekšrocību un nodokļu nastu, ko veido sabiedrības, kurā iegūta līdzdalība, gūtās peļņas attiecināšana nodokļu vajadzībām uz mātesuzņēmumu, pat pieņemot, ka minētā sabiedrība jebkurā situācijā gūst peļņu, nevis cieš zaudējumus.
- 47 Otrkārt, Austrijas Republika apgalvo, ka šī sprieduma 44. punktā norādītās judikatūras izpratnē pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļa priekšrocību, no vienas puses, un mātesuzņēmuma kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli līdzdalības sabiedrībā rezidentē atsavināšanas gadījumā, no otras puses. Kad mātesuzņēmumam piederošā līdzdalība sabiedrībā nerezidentē nodokļu ziņā ir neitrāla, šī aplikšana ar nodokli nenotiek, un tāpēc ar šo aplikšanu ar nodokli tieši saistītās nodokļu priekšrocības nepiešķiršana ir attaisnota.
- 48 Tomēr, lai gan ir jānorāda, pirmkārt, ka, nodokļu priekšrocība, kas ietver uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšanu, rada mātesuzņēmumam tūlītējas sekas, turpretim kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokli līdzdalības sabiedrībā rezidentē atsavināšanas gadījumā ir savrupa un neparedzama, iesniedzējtiesa šajā ziņā turklāt norāda, ka parasti stratēģiski svarīga ir ilgtermiņa līdzdalība. Šādos apstākļos fakts, ka ir iespējams veikt kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli līdzdalības atsavināšanas gadījumā, nevar būt ar nodokļu sistēmas saskaņotību pamatots apsvērums, kas var attaisnot minētās nodokļu priekšrocības atteikumu, kad mātesuzņēmums iegūst līdzdalību sabiedrībā nerezidentē, kas kļūst par sabiedrību grupas dalībnieci (šajā ziņā skat. spriedumus *Rewe Zentralfinanz*, C-347/04, EU:C:2007:194, 67. punkts, kā arī *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, 49. punkts).
- 49 Otrkārt, kā savu secinājumu 61. punktā ir norādījusi ģenerālvokāte, atbilstoši valsts tiesībām mātesuzņēmumam nav atļauts izmantot uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšanas iespēju, pat ja mātesuzņēmums izmanto savas izvēles tiesības atbilstoši 1988. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10. panta 3. punktam 1. apakšpunktam nodokļa aprēķinā ņemt vērā līdzdalību sabiedrībā nerezidentē, un tādas līdzdalības atsavināšana tādējādi tiek aplikta ar nodokli.
- 50 No tāda tiesiskā regulējuma kā pamatlietā izriet, ka tajā nav tiešas saiknes, pirmkārt, starp nodokļu priekšrocību, kas ietver uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšanu, un, otrkārt, maksājumu, ko veido mātesuzņēmuma kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokli līdzdalības tās meitasuzņēmumā atsavināšanas gadījumā, tāpēc nevar uzskatīt, ka tādu atšķirīgu attieksmi kā pamatlietā var attaisnot ar nepieciešamību nodrošināt attiecīgās dalībvalsts nodokļu sistēmas saskaņotību (šajā ziņā skat. spriedumu *Komisija/Spānija*, C-269/09, EU:C:2012:439, 87. punkts).



- 51 Treškārt, Austrijas Republika uzskata, ka, lai nodrošinātu tādas Austrijas nodokļu sistēmas saskaņotību, kas aizliedz atskaitīt izdevumus, kuri saistīti ar nodokli neapliekamām ienākumiem, ir pamatoti atteikt minētās norakstīšanas izmantošanu, kad līdzdalība sabiedrībās nerezidentēs nodokļu ziņā ir neitrāla. Pretējā gadījumā šī līdzdalība sniegtu divkāršu priekšrocību, kas nebūtu saderīga ar minēto sistēmu.
- 52 Taču šis arguments, kas balstīts uz nodokļu uzlikšanas kompetenču neesamību attiecībā uz sabiedrību nerezidentu peļņu, neattiecas uz tiešas saiknes esamību starp priekšrocību un maksājumu, bet īstenībā sakrīt ar šī sprieduma 40. punktā minēto argumentu, kas balstīts uz nodokļu ieturēšanas kompetenču līdzsvarota sadalījuma starp dalībvalstīm principu. Tādējādi tas ir jānoraida tā paša iemesla dēļ, kas minēts šī sprieduma 42. punktā.
- 53 Tā kā no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem neizriet, ka tāda atšķirīga attieksme kā pamatlietā būtu attaisnota ar primāru vispārējo interešu apsvērumu, jāuzskata, ka tā ir nesaderīga ar brīvību veikt uzņēmējdarbību.
- 54 Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka LESD 49. pants nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā, ar kuru, apliekot ar nodokli sabiedrību grupu, mātesuzņēmumam, iegūstot līdzdalību sabiedrībā rezidentē, kas kļūst par šādas grupas dalībnieci, ir atļauts atskaitīt uzņēmuma nemateriālo vērtību 50 % apmērā no līdzdalības pirkuma cenas, bet tas ir aizliegts, iegūstot līdzdalību sabiedrībā nerezidentē.

#### **Par tiesāšanās izdevumiem**

- 55 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (ceturtā palāta) nospriež:

**LESD 49. pants nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu kā pamatlietā, ar kuru, apliekot ar nodokli sabiedrību grupu, mātesuzņēmumam, iegūstot līdzdalību sabiedrībā rezidentē, kas kļūst par šādas grupas dalībnieci, ir atļauts atskaitīt uzņēmuma nemateriālo vērtību 50 % apmērā no līdzdalības pirkuma cenas, bet tas ir aizliegts, iegūstot līdzdalību sabiedrībā nerezidentē.**

[Paraksti]