

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2009. gada 22. janvārī*

Lieta C-377/07

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2007. gada 4. aprīlī un kas Tiesā registrēts 2007. gada 8. augustā, tiesvedībā

Finanzamt Speyer-Germersheim

pret

STEKO Industriemontage GmbH.

TIESA (pirmā palāta)

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

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerāldavokāts D. Ruiss-Harabo Kolomers [*D. Ruiz-Jarabo Colomer*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- 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,

ņemot vērā pēc ģenerāldavokāta uzklusīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez
ģenerāldavokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

¹ Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt EKL 56. pantu.

- 2 Šis lūgums tika sniegts tiesvedībā starp *Finanzamt Speyer-Germersheim* (turpmāk tekstā — “*Finanzamt*”) un *STEKO Industriemontage GmbH* (turpmāk tekstā — “*STEKO*”) par *STEKO* profesionālā nodokļa un sabiedrību ienākuma nodokļa bāzes aprēķināšanu 2001. un 2002. gadam.

Atbilstošās valsts tiesību normas

- 3 Saskaņā ar 1999. gada likuma par sabiedrību ienākuma nodokli (*Körperschaftsteuergesetz* 1999), kas grozīts 2000. gada 14. septembrī (turpmāk tekstā — “*KStG* agrākā redakcija”), 8.b panta 2. punkta pirmo teikumu, nosakot ar nodokli apliekamo ienākumu apmēru sabiedrībām, kurām bez ierobežojumiem piemēro šajā normā minēto nodokli un kurām pieder kapitāla daļas sabiedrībā nerezidentē, peļņa no šo kapitāla daļu atsavināšanas netiek ņemta vērā. No minētās normas, to lasot kopā ar šī likuma 8.b panta 5. punktu vai 26. panta 2. un 3. punktu, izriet, ka šajā sakarā bija noteikts nosacījums, ka minimālā līdzdalība ir 10 % no citas sabiedrības kapitāla daļām.
- 4 Ar tādiem pašiem nosacījumiem *KStG* agrākās redakcijas 8.b panta 2. punkta otrais teikums noteica aizliegumu atskaitīt zaudējumus no kapitāla daļu atsavināšanas. Šajā sakarā iesniedzējtiesa norāda, ka šis aizliegums neattiecas uz ienākumu samazinājumu, iegrāmatojot šīs kapitāla daļas ar to daļējo zemāko vērtību (daļēja amortizācija).
- 5 Ja sabiedrībai rezidentei pieder kapitāla daļas sabiedrībās rezidentēs neatkarīgi no šīs līdzdalības apjoma vai mazāk nekā 10 % kapitāla daļu sabiedrībās nerezidentēs, ienākumus nosaka saskaņā ar *KStG* agrākās redakcijas 8. panta 2. punkta un likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*) 4. panta 1. punktu.

- 6 No šīm normām izriet, ka kapitālsabiedrības rezidentes ienākumi no kapitāla daļu atsavināšanas ir apliekami ar nodokli un zaudējumi no minēto kapitāla daļu atsavināšanas, kā arī zaudējumi no šo kapitāla daļu vērtības daļējas amortizācijas var tikt ņemti vērā, aprēķinot nodokli.
- 7 Pārejot no iepriekš piemērotā atskaitīšanas režīma uz režīmu, kurā par 50 % tiek samazināts sabiedrību apliekamais ienākums, likums par sabiedrību ienākuma nodokli tika grozīts ar 2000. gada 23. oktobra likumu par nodokļa samazināšanu un uzņēmumu aplikšanas ar nodokli reformu 2001.–2002. gadam (*Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung 2001/2002; BGBl. 2000 I, 1433. lpp.*).
- 8 Likuma par sabiedrību ienākuma nodokli 2000. gada 23. oktobrī grozītajā redakcijā (turpmāk tekstā — “*KStG* jaunā redakcija”) 8.b panta 2. punkta pirmais teikums paredz, ka ienākumi no sabiedrību un apvienību kapitāla daļu atsavināšanas netiek ņemti vērā neatkarīgi no tā, vai līdzdalība ir sabiedrībās rezidentēs vai nerezidentēs un neatkarīgi no tās apmēra.
- 9 Ar *KStG* jaunās redakcijas 8.b panta 3. punktu paredzēts, ka ienākumu samazinājums, kas izriet no šo kapitāla daļu daļējās zemākās vērtības (daļēja amortizācija) ņemšanas vērā vai no to atsavināšanas, netiek ņemts vērā, aprēķinot ar nodokli apliekamo ienākumu.

- 10 *KStG* jaunās redakcijas 34. panta 4. punkta pirmā teikuma 2. punkts ir pārejas noteikums šī likuma 8.b panta 2. un 3. punkta piemērošanai.
- 11 Saskaņā ar šo noteikumu, ja līdzdalība ir sabiedrībā rezidentē, tad *KStG* jaunās redakcijas 8.b panta 2. un 3. punkts parastā kārtībā pirmo reizi ir jāpiemēro 2002. taksācijas gadā, un tie ir piemērojami 2001. taksācijas gadā tikai tad, ja 2001. gadā kapitālsabiedrība savu saimniecisko gadu ir noteikusi no kalendārā gada atšķirīgā laika periodā.
- 12 Iesniedzējtiesa apgalvo, ka savukārt attiecībā uz līdzdalību sabiedrībā nerezidentē *KStG* jaunās redakcijas 8.b panta 2. un 3. punkts ir piemērojami 2001. taksācijas gadam, ja kapitālsabiedrības saimnieciskais gads atbilst kalendārajam gadam.

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

- 13 Vācijā reģistrētai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību *STEKO* 2001. gadā piederēja sabiedrību nerezidentu akcijas, kas bija iekļautas tās pamatlīdzekļos. Attiecīgā līdzdalība bija mazāka par 10 %. Iesniedzējtiesa norāda, ka tā nezina, vai minētās akcijas bija sabiedrībās, kas ir reģistrētas citās dalībvalstīs vai trešās valstīs.
- 14 *STEKO* minētās akcijas iekļāva gada, kas beidzās 2001. gada 31. decembrī, bilanci, nevis norādot to agrāko vērtību DEM 220 021,09 apmērā, bet sakarā ar akciju kursa kritumu norādot daļējo zemāko vērtību DEM 139 775,35 apmērā. Līdz ar to apliekamie ienākumi tika samazināti par DEM 80 245,74.

- 15 *Finanzamt* atļāva šādu minētās daļējās zemākās vērtības norādīšanu, jo akciju kursa kritums radīja ilgstošus zaudējumus. Tomēr tā uzskatīja, ka ienākumu samazinājums nevar tikt ņemts vērā, aprēķinot nodokļus, jo *KStG* jaunās redakcijas 8.b panta 3. punkts un šajā normā paredzētā šādu zaudējumu neatskaitāmība attiecībā uz kapitāla daļām sabiedrībās nerezidentēs ir piemērojama no 2001. taksācijas gada.
- 16 *Finanzgericht Rheinland-Pfalz* [Reinzemes-Pfalcas finanšu tiesa] ar 2005. gada 29. septembra spriedumu apmierināja *STEKO* sūdzību par to *Finanzamt* izdoto paziņojumu par maksājamā nodokļa apmēru, kas balstīts uz iepriekš minēto pamatojumu, bet *Finanzamt* iesniedza *Bundesfinanzhof* [Federālajā Finanšu tiesā] kasācijas sūdzību par minēto spriedumu.
- 17 Iesniedzējtiesa norāda, ka attiecībā uz 2001. gadu *STEKO* atbilstoši *KStG* jaunās redakcijas 8.b panta 3. punktam nevarēja atskaitīt summu, kas atbilst ienākumu samazinājumam sakarā ar tās līdzdalību sabiedrībās nerezidentēs. Turpretim minētā norma principā ir piemērojama līdzdalībai sabiedrībās rezidentēs ne ātrāk kā no 2002. gada. *STEKO* veiktā daļējā amortizācija varētu tikt ņemta vērā, samazinot maksājamo nodokļu apmēru, ja tā attiektos uz kapitāla daļām sabiedrībās rezidentēs, jo šādu amortizāciju atskaitīšana netika aizliegta.
- 18 *Bundesfinanzhof* uzskata, ka 2001. gadā nodokļa uzlikšana kapitāla daļām sabiedrībās nerezidentēs, par kurām ir paredzams, ka to vērtības samazinājums būs ilgstošs, bija

tām nelabvēlīgāka nekā attiecībā pret līdzīgām kapitāla daļām sabiedrībās rezidentēs. Tomēr, ņemot vērā īpašos lietas apstākļus, minētā tiesa jautā, vai šī atšķirība ir uzskatāma par kapitāla brīvas aprites pārkāpumu.

19 Pirmkārt, *Bundesfinanzhof* šaubās, ka relatīvi neilgu laiku pastāvoša atšķirīga attieksme var traucēt vai apturēt nodokļu maksātājus veikt ieguldījumus sabiedrībās nerezidentēs.

20 Otrkārt, iesniedzējtiesa uzskata, ka iespējams kapitāla brīvas aprites ierobežojums varētu būt pieļaujams pārejas posmā, jo pāreja no atskaitīšanas režīma uz režīmu, kurā par 50 % tiek samazināts apliekamais ienākums, ir labvēlīga attiecībā uz kapitāla daļām sabiedrībās nerezidentēs.

21 Treškārt, minētā tiesa jautā, vai attiecībā uz kapitāla daļām sabiedrībās, kas ir reģistrētas trešās valstīs, šādu ierobežojumu nepamato vajadzība nodrošināt fiskālo pārbaudi, norādot, ka šis aspekts varētu būt noteicošs gadījumos, kad attiecīgo ienākumu samazinājums izriet no vienkārša kapitāla daļu kādā konkrētā sabiedrībā vērtības samazinājuma, jo parasti šāds samazinājums ir atkarīgs tikai no stāvokļa sabiedrībā, kuras kapitāla daļas atrodas turējumā, bet šim aspektam visticamāk nav nekādas nozīmes, kad šāds vērtības samazinājums izriet no šo akciju kursa krituma.

22 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

“Vai EKL 56. pantam ir pretrunā dalībvalsts norma, saskaņā ar kuru aizliegums atskaitīt ienākumu samazinājumu saistībā ar kapitālsabiedrības līdzdalību citā kapitālsabiedrībā stājas spēkā ātrāk attiecībā uz līdzdalību ārvalstu sabiedrībās nekā attiecībā uz līdzdalību sabiedrībās rezidentēs?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 23 Ir jāatgādina, ka tādi ar EKL 56. panta 1. punktu aizliegtie pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas var atturēt nerezidentus veikt ieguldījumus kādā dalībvalstī vai atturēt minētās dalībvalsts rezidentus veikt ieguldījumus citās valstīs (skat. 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā *C-513/03 van Hilten-van der Heijden*, Krājums, I-1957. lpp., 44. punkts; 2007. gada 25. janvāra spriedumu lietā *C-370/05 Festersen*, Krājums, I-1129. lpp., 24. punkts, un 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā *C-101/05 A*, Krājums, I-11531. lpp., 40. punkts).
- 24 Valsts pasākumi, kas var tikt uzskatīti par “ierobežojumiem” EKL 56. panta 1. punkta izpratnē, ietver ne tikai pasākumus, kas var traucēt vai ierobežot citās valstīs reģistrētu sabiedrību akciju iegādi (2007. gada 23. oktobra spriedums lietā *C-112/05 Komisija/Vācija*, Krājums, I-8995. lpp., 19. punkts un tajā minētā judikatūra), bet arī pasākumus, kas var atturēt saglabāt šādu līdzdalību sabiedrībās, kas ir reģistrētas citās valstīs (skat. pēc analogijas, 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā *C-324/00 Lankhorst-Hohorst*, *Recueil*, I-11779. lpp., 32. punkts, un 2007. gada 13. marta spriedumu lietā *C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 61. punkts).
- 25 Attiecībā uz pamata lietu no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka sabiedrība rezidente nevarēja atskaitīt no sava apliekamā ienākuma ienākumu samazinājumu, ko rada kapitāla daļu sabiedrībās nerezidentēs daļēja amortizācija. Turpretim tajā pašā gadā un

tādos pašos apstākļos sabiedrība rezidente varēja atskaitīt no sava apliekamā ienākuma šādu ienākumu samazinājumu, ja tas izrietēja no kapitāla daļām sabiedrībās rezidentēs.

²⁶ Kā to konstatēja iesniedzējtiesa, sabiedrības rezidentes, kurām sabiedrībās nerezidentēs piederēja kapitāla daļas, kuru vērtība bija samazinājusies, 2001. gadā atradās nelabvēlīgākā stāvoklī nekā sabiedrības rezidentes, kurām šādas kapitāla daļas piederēja sabiedrībās rezidentēs.

²⁷ Šāda atšķirīga attieksme, kas balstīta uz kapitāla ieguldīšanas vietu, ko paredzēja *KStG* jaunā redakcija pirms taksācijas gada, kurā šis likums bija piemērojams, varēja atturēt akcionāru ieguldīt savu kapitālu sabiedrībā, kas reģistrēta ārpus Vācijas Federatīvās Republikas, un arī radīt ierobežojošas sekas attiecībā uz citās valstīs reģistrētām sabiedrībām, tām radot šķērsli kapitāla piesaistei Vācijā.

²⁸ Turklāt, kā to norādīja Eiropas Kopienų Komisija, apstāklis, ka iespēja samazināt apliekamo ienākumu, atskaitot daļējo amortizāciju, izbeigsies ātrāk attiecībā uz kapitāla daļām sabiedrībā nerezidentē nekā sabiedrībā rezidentē, varēja atturēt attiecīgo sabiedrību paturēt kapitāla daļas sabiedrībā nerezidentē un to pamudināt tās atsavināt ātrāk, nekā tā būtu atsavinājusi kapitāla daļas sabiedrībās rezidentēs.

²⁹ Šajā sakarā ir maza nozīme tam, ka atšķirīgā attieksme ir pastāvējusi tikai ierobežotu laika posmu (2007. gada 18. decembra spriedums lietā *C-436/06 Grønfeldt*, Krājums,

I-12357. lpp., 15. punkts). Šis vienīgais apstāklis nenovērš to, ka atšķirīga attieksme rada nopietnas sekas, kā to pierāda pamata lietas apstākļi un ka tādējādi ierobežojumi kapitāla brīvai aprītei reāli pastāv.

- 30 No judikatūras izriet, ka, lai valsts nodokļu tiesiskais regulējums, kas paredz atšķirību starp nodokļu maksātājiem atkarībā no kapitāla ieguldījuma vietas, varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar EK līguma tiesību normām par kapitāla brīvu apriti, šai atšķirīgajai attieksmei ir jāattiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai jābūt pamatotai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (skat. 2008. gada 20. maija spriedumu lietā C-194/06 *Orange European Smallcap Fund*, Krājums, I-3747. lpp., 59. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 31 Vācijas valdība norāda, ka 2001. taksācijas gadā ir bijis spēkā nevis viens nodokļu režīms, no kura bija izslēgtas sabiedrības, kurām piederēja kapitāla daļas sabiedrībās nerezidentēs, bet gan divi atšķirīgi nodokļu atbrīvojumu režīmi. Sabiedrībām, kurām piederēja kapitāla daļas sabiedrībās rezidentēs, vēl tika piemērota vecā nodokļu atvieglojumu sistēma, bet sabiedrībām, kurām piederēja kapitāla daļas sabiedrībās nerezidentēs, tika piemērots jaunais režīms, proti, apliekamā ienākuma samazinājuma par 50 % režīms.
- 32 Līdz ar to minētā valdība uzskata, ka sabiedrības, kurai pieder kapitāla daļas sabiedrībā rezidentē, un sabiedrības, kurai pieder kapitāla daļas sabiedrībā nerezidentē, stāvoklis neesot objektīvi salīdzināms.
- 33 Šāda argumentācija nav atbalstāma. Dažādu nodokļu režīmu piemērošana sabiedrībai rezidentei atkarībā no tā, vai tai pieder kapitāla daļas sabiedrībās rezidentēs vai sabiedrībās nerezidentēs, nav uzskatāms par atbilstošu kritēriju, lai novērtētu situāciju

objektīvu salīdzināmību un līdz ar to konstatētu objektīvu atšķirību starp tām. Tieši dažādu nodokļu režīmu piemērošana ir pamatā atšķirīgai attieksmei, kuras pamatotība ir jānovērtē.

34 Ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir konstatējusi, ka attiecībā uz zaudējumiem, kas mātes sabiedrībām Vācijas rezidentēm ir radušies to kapitāla daļu meitas sabiedrībās vērtības amortizācijas rezultātā, šīs sabiedrības atrodas salīdzināmā situācijā, ja runa ir par līdzdalību Vācijā vai citās dalībvalstīs dibinātās meitas sabiedrībās. Tiesa norādīja, ka šajos abos gadījumos, pirmkārt, zaudējumus, kuru atskaitīšana tiek prasīta, cieš mātes sabiedrības un, otrkārt, šo meitas sabiedrību peļņa, kas rodas no meitas sabiedrībām, kuras apliekamas ar nodokli Vācijā, vai no tādām meitas sabiedrībām, kuras apliekamas ar nodokli citās dalībvalstīs, nav apliekama ar nodokli mātes sabiedrībās (2007. gada 29. marta spriedums lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Krājums, I-2647. lpp., 34. punkts).

35 Pāreja uz samazinājuma par 50 % režīmu sabiedrībām rezidentēm, kurām pieder kapitāla daļas sabiedrībās nerezidentēs, negrozīja šīs pazīmes. Līdz ar to ir jāuzskata, ka attiecībā uz sabiedrības rezidentes iespēju atskaitīt no apliekamā ienākuma ienākumu samazinājumu sakarā ar kapitāla daļu daļēju amortizāciju, kas ir atkarīga no līdzdalības sabiedrībā rezidentē vai sabiedrībā nerezidentē, atšķirīgā attieksme nav pamatota ar objektīvu stāvokļa atšķirību.

36 Līdz ar to ir jāpārbauda, vai tādu atšķirīgo attieksmi kā pamata lietā esošā pamato primārs vispārējo interešu iemesls.

37 Pirmkārt, tāpat kā iesniedzējtiesa, Vācijas valdība uzskata, ka minētā atšķirīgā attieksme esot pieļaujama, jo tā esot pārejas režīma elements, kas ir piemērojams ierobežotu laiku, jo jaunā režīma stāšanās spēkā pārcelšana laikā ir saistīta ar pakāpenisku pilnīgas

atskaitīšanas režīma aizstāšanu ar samazinājuma par 50 % režīmu, kas tika veikta, lai nodrošinātu sabiedrību ienākuma nodokļa atbilstību Kopienu tiesībām.

38 Vācijas valdība paskaidro, ka saskaņā ar pilnīgas atskaitīšanas mehānismu kapitālsabiedrībai principā tika piemērota nodokļa likme 40 % apmērā. Peļņai, ko tā sadalīja saviem akcionāriem, bija piemērota tikai 30 % likme. Akcionāram pēc tam vajadzēja maksāt ienākuma nodokli no saņemtās peļņas atbilstoši tam piemērojamai nodokļa likmei. Tomēr tas varēja no sava maksājamā nodokļu parāda atskaitīt sabiedrību ienākuma nodokli, ko Vācijā bija samaksājusi kapitālsabiedrība. Tādējādi tika novērsta dubulta nodokļa uzlikšana peļņai.

39 Savukārt, atbilstoši šīs valdības teiktajam, piemērojot apliekamā ienākuma samazināšanas par 50 % režīmu, kapitālsabiedrības peļņai tiek piemērota vienota likme 25 % apmērā neatkarīgi no tā, vai tā akcionāriem sadala gūto peļņu. Nodokļu dubulta uzlikšana izmaksātajām dividendēm esot novērsta, iekļaujot tikai pusi no dividendēm akcionāra ienākuma nodokļa bāzē, bet vienas sabiedrības izmaksātajai peļņai citai sabiedrībai principā tiek piemērota dividenžu pilnīga atbrīvošana no nodokļa. Tādējādi tiek novērsts, ka vienas sabiedrības peļņai, kurai jau ir bijis piemērots sabiedrību ienākuma nodoklis ar vienotu 25 % likmi, tiek vēlreiz piemērots sabiedrību ienākuma nodoklis, kad šī peļņa tiek izmaksāta citai sabiedrībai.

40 Tā kā, pēc Vācijas valdības domām, kapitāla daļu atsavināšana no ekonomiskā skatupunkta atbilst pilnīgai sadalīšanai, šāda atsavināšana esot uzskatāma par peļņas sadalīšanu. Līdz ar to līdzīgi *KStG* jaunās redakcijas 8.b panta 1. punktā paredzētajai dividenžu atbrīvošanai no nodokļa peļņas no kapitāla daļu atsavināšanas atbrīvošanas no nodokļa atbilstoši šī panta 2. punktam mērķis arī esot novērst dubultu ekonomisku nodokļu uzlikšanu attiecībā uz līdzdalības virkni. Savukārt zaudējumi, kas ir saistīti ar

kapitāla daļu atsavināšanu un to vērtības samazinājumu, nevarot tikt ņemti vērā, aprēķinot nodokli, atbilstoši minētā panta 3. punktam.

41 Vācijas valdība precizē, ka samazinājuma par 50 % režīms principā esot stājies spēkā no 2001. gada attiecībā uz sabiedrību, kas sadala peļņu.

42 Tomēr, lai nodrošinātu, ka peļņai, kurai ir uzlikts nodoklis kapitālsabiedrības līmenī saskaņā ar atskaitīšanas režīmu, atbilstoši šim pašam režīmam tiktu uzlikts nodoklis kapitāla daļu īpašnieka līmenī un lai tam visbeidzot ļautu no sava nodokļu parāda atskaitīt šīs sabiedrības samaksāto nodokli, tika nolemts attiecībā uz kapitāla daļu īpašnieku 2001. gadā atstāt spēkā tādu režīmu, ja dividendes ir izmaksātas no sabiedrības rezidentes parastās sadalītās peļņas par 2000. gadu.

43 Tā kā atskaitīšanas režīms nebija piemērojams dividendēm, kuras izmaksāja kapitālsabiedrības nerezidentes, jaunais apliekamā ienākuma samazinājuma par 50 % režīms varēja tikt piemērots kapitāla daļu īpašniekam no 2001. gada.

44 Vācijas valdība piebilst, ka dalībvalstij esot jābūt noteiktai rīcības brīvībai, kad tā vēlas ieviest nodokļu režīmu, kas atbilst Kopienas tiesībām, no kā izrietot pienākuma neesamība pārejas režīmu noteikt citādāku, nekā tās noteiktais un, proti, tā pēdējā piemērošanas gadā piemērot kapitāla daļām sabiedrībās nerezidentēs tādu režīmu, kāds ir piemērots kapitāla daļām sabiedrībās rezidentēs.

45 Otrkārt, Vācijas valdība uzskata, ka tiesību normas, kas bija spēkā 2001. taksācijas gadam, pamatojot iemesli, kas izriet no visa nodokļu režīma saskaņotības. Tā uzskata, ka valsts nodokļu tiesību akti esot grozīti tādā veidā, ka tie kapitālsabiedrībām radot pilnībā simetriskas priekšrocības un pienākumus neatkarīgi no tā, vai tām pieder kapitāla daļas sabiedrībās rezidentēs vai sabiedrībās nerezidentēs.

46 Minētā valdība uzskata, ka, ja kapitālsabiedrība 2001. taksācijas gadā ir atsavinājusi kapitāla daļas kapitālsabiedrībā nerezidentē, gūstot peļņu, tā varēja saņemt šo peļņu, atbilstoši *KStG* jaunās redakcijas 8.b panta 2. punktam nemaksājot sabiedrību ienākuma nodokli, bet tai šajā sakarā vajadzēja atzīt, ka atbilstošs zaudējums, kas tieši radās šo kapitāla daļu atsavināšanas laikā vai iegrāmatojot to daļējo zemāko vērtību, netiek ņemts vērā, aprēķinot nodokli. Pēc šīs pašas loģikas, ja kapitālsabiedrība gūtu peļņu sakarā ar kapitāla daļu sabiedrībās rezidentēs atsavināšanu, tad tai tiktu uzlikts nodoklis, bet šo nodokli kompensētu apstāklis, ka zaudējums, kas saistīts ar šīm kapitāla daļām, varētu tikt atskaitīts, samazinot nodokļa bāzi. Tādējādi minētais nodokļu režīms darbojas saskaņotā veidā.

47 Treškārt, Vācijas valdība uzskata, ka, ja kapitāla daļas ir sabiedrībās, kas ir reģistrētas trešās valstīs, tad atšķirīgo attieksmi varot pamatot nepieciešamība nodrošināt efektīvu fiskālo kontroli.

48 Šie Vācijas valdības minētie pamatojumi nav atbalstāmi.

- 49 Attiecībā uz argumentu, ka dalībvalstij, kurai ir mērķis panākt valsts uzņēmumu ienākuma nodokļa sistēmas saderīgumu ar Kopienu tiesībām un novērst iespējamo diskrimināciju, ir jābūt zināmai rīcības brīvībai, ieviešot pārejas režīmu, ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir atzinusi, ka šai rīcības brīvībai vienmēr ir jāievēro pamattiesības un it īpaši — kapitāla brīva aprīte (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Grønfeldt*, 32. punkts).
- 50 Kaut arī tādu pārejas režīmu kā pamata lietā aplūkots var saprast ar pamatotām rūpēm nodrošināt nepārtrauktu pāreju no iepriekšējā režīma uz jauno režīmu, un kaut arī Vācijas valdības argumenti ļauj izskaidrot iemeslu, kādēļ apliekamā ienākuma samazinājuma par 50 % režīms attiecībā uz sabiedrībām rezidentēm, kurām pieder kapitāla daļas sabiedrībās rezidentēs, tika piemērots tikai no 2002. gada, šie argumenti nevar pamatot atšķirīgu attieksmi, kas nostāda nelabvēlīgākā stāvoklī sabiedrības, kurām pieder kapitāla daļas sabiedrībās nerezidentēs, kāda ir pamata lietā minētā sabiedrība.
- 51 Kaut arī sabiedrībām, kurām piederēja kapitāla daļas sabiedrībās nerezidentēs, netika piemērots pilnīgas atskaitīšanas režīms, kā to apliecina Vācijas valdība, tomēr no šīs valdības apsvērumiem izriet, ka līdz 2001. taksācijas gadam sabiedrībai rezidentei, kuras līdzdalība sabiedrībā nerezidentē bija mazāka par 10 %, tika piemērots tāds pats regulējums kā sabiedrībai rezidentei, kurai piederēja kapitāla daļas sabiedrībā rezidentē, attiecībā uz to daļējas zemākās vērtības atskaitīšanu, kas varēja tikt ņemta vērā, aprēķinot nodokli.
- 52 Attiecībā uz argumentu par nepieciešamību saglabāt nodokļu režīma saskaņotību ir jāatgādina, ka Tiesa ir nospriedusi, ka, lai šādu argumentu varētu atzīt, ir jākonstatē

tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju ar konkrētu nodokļu maksājumu (skat. 2008. gada 28. februāra spriedumu lietā C-293/06 *Deutsche Shell*, Krājums, I-1129. lpp., 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 53 Turklāt šādas saiknes tiešais raksturs ir jākonstatē attiecībā uz mērķi, ko īsteno ar konkrēto nodokļu tiesisko regulējumu attiecīgo nodokļu maksātāju līmenī, precīzi ņemot vērā atskaitāmā elementa un ar nodokļiem apliekamā elementa savstarpējo saistību (iepriekš minētais spriedums lietā *Deutsche Shell*, 39. punkts).
- 54 Attiecībā uz sabiedrību rezidentu, kurām pieder kapitāla daļas sabiedrībās nerezidentēs, apliekamā ienākuma noteikšanu Tiesa jau ir nospriedusi, ka apstākļi, ka vēlāk ir iespējams iegūt atsavināšanas gadījumā izraisītās peļņas atbrīvojumu no nodokļa, ja ir gūta noteikta līmeņa peļņa, nav nodokļu sistēmas saskaņotības apsvērums, kas var pamatot atteikumu nekavējoties atskaitīt zaudējumus, kas radušies sabiedrībām, kurām pieder kapitāla daļas sabiedrībās nerezidentēs (skat. pēc analogijas iepriekš minēto spriedumu lietā *Rewe Zentralfinanz*, 67. punkts).
- 55 Visbeidzot, attiecībā uz argumentu par nepieciešamību nodrošināt efektīvu fiskālo kontroli, pat pieļaujot, ka pastāv primārs vispārējo interešu iemesls, lai pamatotu ierobežojumus kapitāla brīvai aprītei no un uz trešām valstīm, ir jākonstatē, ka šādam primāram vispārējo interešu iemeslam jebkurā gadījumā nav nozīmes, kad kapitāla daļu sabiedrībās nerezidentēs vērtība izriet no kursa krituma biržā, kā tas ir pamata lietā.
- 56 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka tādos apstākļos kā pamata lietā esošie, kad kapitālsabiedrībai rezidentei citā kapitālsabiedrībā pieder līdzdalība, kas ir mazāka par 10 %, EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā aizliegums atskaitīt ienākumu samazinājumu, kas ir saistīts

ar šādu līdzdalību, kurš attiecībā uz līdzdalību sabiedrībā nerezidentē stājas spēkā ātrāk nekā attiecībā uz līdzdalību sabiedrībā rezidentē.

Par tiesāšanās izdevumiem

⁵⁷ 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:

tādos apstākļos kā pamata lietā esošie, kad kapitālsabiedrībai rezidentei citā kapitālsabiedrībā pieder līdzdalība, kas ir mazāka par 10 %, EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā aizliegums atskaitīt ienākumu samazinājumu, kas ir saistīts ar šādu līdzdalību, kurš attiecībā uz līdzdalību sabiedrībā nerezidentē stājas spēkā ātrāk nekā attiecībā uz līdzdalību sabiedrībā rezidentē.

[Paraksti]