

Lieta C-347/04

**Rewe Zentralfinanz eG, vienīgā ITS Reisen GmbH tiesību un saistību pārņēmēja
pret**

Finanzamt Köln-Mitte

(Finanzgericht Köln lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Sabiedrību ienākuma nodoklis – Mātes sabiedrību zaudējumu
tālītāja kompensācija – Zaudējumi, kas rodas tādēļ, ka tiek veikta norakstīšana atbilstoši dalīb-
vērtībai citās dalībvalstīs dibinātās meitas sabiedrības

Sprieduma kopsavilkums

Personu brīva pārvietošanās – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Nodokļu tiesību akti

(EKL 52. pants (jaunajā redakcijā) pāc grozījumiem – EKL 43. pants) un 58. pants (jaunajā
redakcijā – EKL 48. pants))

Līguma 52. pants (jaunajā redakcijā) pāc grozījumiem – EKL 43. pants) un 58. pants (jaunajā
redakcijā – EKL 48. pants) nepieļauj tādā dalībvalstī tiesisko regulējumu, kas attiecībā uz šaj-
valstī rezidentu mātes sabiedrību ierobežo tās iespējas nodokļa mērķiem atskaitīt minētās
sabiedrības zaudējumus, kas rodas norakstīšanas atbilstoši tās dalībvalstī tādēļ citās
dalībvalstīs dibinātās meitas sabiedrības rezultātā, dalība kuru kapitālā piešķir tai noteiktu
ietekmi šo valsts meitas sabiedrību likumu pieņemšanā un ļauj tai noteikt to darbības
virzienu, ja šāds ierobežojums nepastāv attiecībā uz dalību rezidentu meitas sabiedrības.

Šādas atšķirības nodokļu aprēķināšanā starp rezidentu mātes sabiedrību atkarībā no tā, vai
tā ir vai nav meitas sabiedrības valsts, nevar pamatot vienrīdī tikai ar to, ka tās ir izlīdzinā-
veikt saimniecisko darbību citā dalībvalstī, kur attiecīgā valsts nevar īstenot savu fiskālo
kompetenci. Tādējādi tikai ar argumentu par kompetenču sabalansu sadalī starp dalībvalstīm
nodokļu aplikšanas jomā nevar pamatot, ka dalībvalsts sistēmātiski atsaka piešķirt nodokļu
priekšrocību rezidentu mātes sabiedrībai sakarā ar to, ka tā ir izvērsusi pārrobežu saimniecisku
darbību, kuras tālītājs rezultāts nav radīt nodokļu ieņēmumus šai valstij.

Tā kā šādam tiesiskajam regulējumam nav jāpaša mērķa attiecībā uz pilnīgi mērķiem
veidojumiem, kuru mērķis ir izvairīties no valsts nodokļa likumiem, izslēgt nodokļa priekšrocības
piemērošanu, bet gan vispārīgi tas attiecas uz visām situācijām, kādās meitas sabiedrības ir
tikušas nodibināt citā dalībvalstī, lai kāds arī būtu tā iemesls, tas nevar, nepārsniedzot to, kas
nepieciešams ar to noteikt mērķa sasniegšanai, tikt uzskatīts kā pamatots ar risku par
izvairīšanās no nodokļu maksāšanas. Sabiedrības nodibināšana arpus šīs dalībvalsts pati par
sevi nenozīmē izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, jo katrā ziņā uz attiecīgo sabiedrību
attiecas sabiedrības dibināšanas valsts nodokļu tiesību akti.

(sal. ar 43., 52., 70. punktu un rezolutīvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (otrā palāta)

2007. gada 29. martā (*)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Sabiedrību ienākuma nodoklis – Mātes sabiedrību zaudējumu tīrītāja kompensācija – Zaudējumi, kas rodas tādēļ, ka tiek veikta norakstīšana atbilstoši dalībās vārtībām citās dalībvalstīs dibinātās meitas sabiedrības

Lieta C-347/04

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Finanzgericht Köln* (Vācija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2004. gada 15. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2004. gada 13. augustā, tiesvedībā

Rewe Zentralfinanz eG, vienīgā *ITS Reisen GmbH* tiesību un saistību pārraņēmēja

pret

Finanzamt Köln-Mitte.

TIESA (otrā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. V. A. Timmermanss [*C. W. A. Timmermans*], tiesneši J. Klučka [*J. Klučka*], R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], J. Makarczyks [*J. Makarczyk*] un L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] (referenti),

ģenerālvokāts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],

sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ģemot vārt rakstveida procesu un tiesas sēdi 2006. gada 16. martā,

ģemot vārt apsvērumus, ko sniedza:

- *Rewe Zentralfinanz eG* vārdā – M. Lausterers [*M. Lausterer*], *Rechtsanwalt*,
- *Finanzamt Köln-Mitte* vārdā – B. Redmans [*B. Redmann*], pārstāvis,
- Vācijas valdības vārdā – M. Lumma [*M. Lumma*] un U. Forsthofs [*U. Forsthoff*], pārstāvji,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – R. Liļls [*R. Lyaľ*] un D. Triandafilu [*D. Triantafyllou*], pārstāvji,

noklausģjusies ģenerālvokāta secinģjumus tiesas sēdē 2006. gada 31. maiģģ,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t EK l?guma 52. pantu (jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem EKL 43. pants), EK l?guma 58. pantu (jaunaj? redakcij? EKL 48. pants), EK l?guma 67.–73. pantu (atcelti ar Amsterdamas l?gumu), EK l?guma 73.b–73.d pantu (jaunaj? redakcij? EKL 56.–58. pants), EK l?guma 73.e pantu (atcelts ar Amsterdamas l?gumu), k? ar? EK l?guma 73.f un 73.g pantu (jaunaj? redakcij? EKL 59. un EKL 60. pants).

2 Šis l?gums tika sniegts str?da starp sabiedr?bu *Rewe Zentralfinanz eG* (turpm?k tekst? – “*Rewe*”), kas dibin?ta V?cij? un r?kojas k? sabiedr?bas *ITS Reisen GmbH* (turpm?k tekst? – “*ITS*”) vien?g? ties?bu un saist?bu p?r??m?ja, pret *Finanzamt K?ln?Mitte* ietvaros par to, ka, nosakot ar nodokli apliekamos ien?kumus par 1993. un 1994. finanšu gadu, k? k?rt?j?s atskait?m?s izmaksas nav ?emti v?r? zaud?jumi, kas saist?ti ar da??ju norakst?šanu atbilstoši dal?bas v?rt?bai cit?s dal?bvalst?s dibin?t?s meitas sabiedr?b?s.

Valsts tiesiskais regul?jums

3 Saska?? ar 1. pantu 1991. gada Likum? par uz??mumu ien?kuma nodokli (*K?rperschaftsteuergesetz 1991*, turpm?k tekst? – “*KStG 1991*”), kas ir piem?rojams pamata liet?, sabiedr?b?m rezident?m V?cij? ir j?maks? uz??mumu ien?kuma nodoklis no to pe??as vis? pasaul?. T? ietver [to] fili??u vai a?ent?ru g?to pe??u, ar kuru starpniec?bu ??s sabiedr?bas rezidentes veica savas darb?bas ?rpus min?t?s valsts. Savuk?rt sabiedr?bas rezidentes meitas sabiedr?bu pe??a netiek aplikta ar nodokli to g?šanas br?d?.

4 Saska?? ar *KStG 1991* 8. panta 1. punktu tieši 1990. gada Likuma par ien?kuma nodokli (*Einkommensteuergesetz 1990*, turpm?k tekst? – “*EStG 1990*”) un *KStG 1991* noteikumos ir defin?ts, kas ir j?saprot ar “ien?kumiem” un veids, k?d? ?ie ien?kumi ir nosak?mi.

5 Saska?? ar *EStG 1990* 6. panta 1. punkta 2. apak?punkta otro teikumu norakst?šana atbilstoši da??jai zem?kai dal?bas v?rt?bai ir k?rt?jie izdevumi, kas ir atskait?mi, nosakot pe??u. Saska?? ar ?o pašu 6. pantu par da??ju v?rt?bu tiek uzskat?ta summa, ko persona, kas ieg?d?jusies uz??mumu kopum?, attiecina uz attiec?go preci kop?jas pirkuma cenas ietvaros. Kam?r pamatkapit?l? ietilpst ??s norakst?m?s preces pe??as noteikšanas ietvaros princip? ir iek?autas bilanc? par to ieg?des vai ra?ošanas v?rt?bu, kas samazin?ta atbilstoši to nolietojumam, nodok?u maks?t?jam t?pat ir iesp?ja uzr?d?t da??jo zem?ko v?rt?bu (da??ja norakst?šana), ja, piem?ram, preces faktisk? v?rt?ba ir krietni zem?ka par ieg?des vai ra?ošanas v?rt?bu, kas savuk?rt ir samazin?ta atbilstoši t?s nolietojumam.

6 Saska?? ar *EStG 1990* 2. panta 3. punktu nodok?a maks?t?ja gada ie??mumus veido pozit?vo un negat?vo ie??mumu atlikums. Ja ??s darb?bas beig?s v?l aizvien ir zaud?jumi, tie ir j?atskaita no citiem gadiem nodok?a ie??mumu noteikšanas laik? zaud?jumu p?rcelšanas vai p?rnešanas ietvaros saska?? ar *EStG 1990* 10d pantu.

7 Saska?? ar *EStG 1990* noteikumiem, kas groz?ti ar 1992. gada 25. febru?ra Likumu par nodok?u ties?bu aktu izmai??m (*Steuer?nderungsgesetz 1992*) (*BGBl.* 1992 I, 297. lpp.), zaud?jumu kompens?cija saist?b? ar aplikšanu ar nodokli da??jas norakst?šanas atbilstoši dal?bas v?rt?bai kapit?la sabiedr?b? gad?jum? pamata faktu laik? at??r?s atkar?b? no t?, vai t? attiec?s uz V?cij? vai ?rpus ??s valsts dibin?tu kapit?la sabiedr?bu.

8 Gad?jum?, kad dal?ba ir V?cij? dibin?t? kapit?la sabiedr?b?, saska?? ar *EStG 1990* 2.

panta 3. punktu negatīvie ieņēmumi, tai skaitā zaudējumi, kas rodas daļas norakstīšanas rezultātā – kas attiecas uz taksācijas periodu, var tikt kompensēti ar visiem nodokļa maksājumiem gētajiem pozitīvajiem ieņēmumiem.

9. Saskaņā ar 1. un 2. punktu *EStG 1990* 2a pantā ar nosaukumu “Ar ārvalstīs saistītie negatīvie ieņēmumi” noteikti ārvalstīs gētie negatīvie ieņēmumi saistībā ar aplikšanu ar nodokli var tikt ņemti vērā tikai ierobežoti:

“1) Negatīvos ieņēmumus

[..]

2. kas rodas no ārvalstīs esoša rēķniecības vai tirdzniecības uzņēmuma,

3. a) kas rodas no daļas zemākas daļas vērtības ēšanas vērtības, kura ir daļa no tādās juridiskās personas pamatdarbības aktīviem, kuras vadība, nedz arī juridiskā adrese nav [Vērtības] (ārvalsts juridiska persona), [..]

[..]

var kompensēt tikai ar tādā pašā veidā tajā pašā valstī gētiem pozitīviem ieņēmumiem [..]; tos arī nevar atskaitīt saskaņā ar 10d pantu. Pēdējās samazināšanu pielīdzina negatīviem ieņēmumiem. Tiklīdz, ciklīdz negatīvos ieņēmumus nevar kompensēt saskaņā ar pirmo teikumu, tos atskaita no tādā pašā veidā pozitīvajiem ieņēmumiem, kādus nodokļu maksātājs gēst turpmāko taksācijas gadu laikā šajā pašā valstī [..].

2) 1. punkta pirmā teikuma 2. punkts nav piemērojams, ja nodokļa maksātājs pierāda, ka negatīvie ieņēmumi rodas no ārvalstīs esoša rēķniecības vai tirdzniecības uzņēmuma, kura darbības vienīgais vai gandrīz vienīgais mērķis ir [..] komerciāla rakstura pakalpojumu sniegšana, ciklīdz tie nesastāv no tīrismam vai preču resmāriem paredzētu iekārtu izveides vai izmantošanas [..]; tieša daļba vismaz vienas ceturtdaļas apmērā kapitāla sabiedrības pamatkapitālā, kuras vienīgais vai gandrīz vienīgais darbības mērķis ir iepriekš minētās darbības, kā arī ar šādu daļbu saistītais finansējums, tiek uzskatīti par komerciāla rakstura pakalpojumu sniegšanu, ja nedz kapitāla sabiedrības vadība, nedz arī tās juridiskā adrese nav [Vērtības]. 1. punkta pirmā teikuma 3. un 4. punkts nav piemērojams, ja nodokļa maksātājs pierāda, ka juridiskā persona ir izpildījusi pirmajā teikumā minētos nosacījumus vai nu kopš tās izveidošanas, vai piecu pēdējo gadu laikā pirms taksācijas perioda, kura laikā tika gēti negatīvie ieņēmumi, un šā perioda laikā.

[..]”

10. No *EStG 1990* 2a panta izriet, ka negatīvo ieņēmumu, kas rodas daļas norakstīšanas rezultātā, kompensācija ir iespējama tikai, ja sabiedrība gēst šos ieņēmumus ārvalstīs šā 2a panta 2. punkta nozīmē (t.s. “aktīvie ieņēmumi”) vai ja tai pašai ir daļba vismaz 25 % apmērā citā ārvalstī kapitāla sabiedrībā, kas attiecīgi gēst aktīvos ieņēmumus minētā 2a panta 2. punkta nozīmē. Ar tīrismu saistītas darbības veikšana automātiski izslēdz zaudējumu kompensāciju.

11. Saskaņā ar *KStG 1991* 8b panta 2. punktu, kas grozīts ar 1993. gada 13. septembra Likumu par uzņēmuma dibināšanas iespējas nodrošināšanu (*Standortsicherungsgesetz, BGBl. 1993 I, 1569. lpp.*), daļbas cesijas laikā gētais kapitāla pieaugums tika pirmo reizi atbrīvots no aplikšanas ar nodokli par 1994. finanšu gadu.

12. Visbeidzot, 2000. gada 23. oktobra Likums par nodokļu samazināšanu (*Steuersenkungsgesetz, BGBl. 2000 I, 1433. lpp.*) grozīja *KStG 1991* 8b panta 3. punktu. Šis

noteikums t? groz?taj? redakcij? paredz, ka ie??mumu samazin?jumi, kas rodas no t?, ka tiek ?emta v?r? da??ja zem?k? dal?bas v?rt?ba, netiek ?emti v?r? neatkar?gi no t?, vai š? dal?ba ir V?cij? vai ?rpus š?s valsts dibin?t? kapit?la sabiedr?b?.

Pamata pr?va un prejudici?lais jaut?jums

13 Ar 1995. gada 6. mart? nosl?gto l?gumu [sabiedr?ba] *ITS*, kas bija viena no grupas *Kaufhof Holding AG* sabiedr?b?m, kuras darb?bas m?r?is bija ar t?rismu saist?tu darb?bu veikšana, š? grupa ced?ja *Rewe*. Ar 1995. gada 3. novembra apvienošan?s l?gumu *Rewe* k?uva par vien?go *ITS* ties?bu un saist?bu p?r??m?ju.

14 1989. gad? *ITS* bija izveidojusi N?derland? meitas sabiedr?bu – *Kaufhof?Tourism Holdings BV* (turpm?k tekst? – “*KTH*”), kur? *ITS* piln?b? pieder?ja kapit?lda?as. Šaj? paš? dal?bvalst? *KTH* izveidoja l?dzdal?bas sabiedr?bu – *International Tourism Investment Holdings BV* (turpm?k tekst? – “*ITIH*”), kur? *KTH* pieder?ja 100 % kapit?lda?u. Turkl?t *ITIH* tostarp ieg?d?j?s 100 % sabiedr?bas *German Tourist Facilities Ltd*, kas dibin?ta Apvienotaj? Karalist?, kapit?lda?u, k? ar? 36 % sabiedr?bas *Travelplan SA*, kas dibin?ta Sp?nij?, kapit?lda?u.

15 *ITS* savos gada p?rskatos par 1993. un par 1994. gadu veica da??ju norakst?šanu atbilstoši dal?bas v?rt?bai t?s N?derlandes meitas sabiedr?b? *KTH* un pras?jumu, kas attiec?s uz t?s meitas uz??mumam pak?aut? meitas uz??muma div?m meitas sabiedr?b?m, kas dibin?tas attiec?gi Apvienotaj? Karalist? un Sp?nij?, p?rv?rt?šanu. Kopum? ?rk?rtas izdevumi par 1993. un 1994. finanšu gadu bija vair?k nek? 46 miljoni DEM.

16 Tom?r *Finanzamt Köln?Mitte* [?elnes Finanšu p?rvalde], uzskatot, ka *EStG 1990 2a* pants iest?jas pret šo izmaksu, kuras saist?tas ar dal?bu *KTH*, ?emšanu v?r?, atteic?s atz?t š?s izmaksas par k?rt?j?m izmaks?m saist?b? ar aplikšanu ar nodokli un uzskat?t t?s par negat?viem ie??mumiem, nosakot *Rewe* ar nodokli apliekamo pe??u par 1993. un 1994. finanšu gadu. T?d?j?di t? izdeva pazi?ojumu par maks?jumiem, kuri tostarp attiec?s uz sabiedr?bu ien?kuma nodokli, kas *Rewe* bija j?samaks? par min?tajiem finanšu gadiem.

17 Uzskatot, ka t? ir ties?ga nodok?u zi?? ?emt v?r? visas izmaksas, kas saist?tas ar N?derland?, Apvienotaj? Karalist? un Sp?nij? nodibin?t?m l?dzdal?bas sabiedr?b?m, *Rewe* šaj? nol?k? c?la pras?bu *Finanzgericht Köln* [?elnes Finanšu ties?] nor?dot, ka *EStG 1990 2a* panta piem?rošana ir diskrimin?cija, kas ir pretrun? Kopien? ties?b?m.

18 Saska?? ar š?s tiesas teikto no pamata lietas faktu laik? piem?rojamaj?m ties?b?m izriet, ka, kam?r norakst?šanu atbilstoši dal?bas v?rt?bai V?cij? dibin?t? meitas sabiedr?b? saist?b? ar aplikšanu ar nodokli princip? var?tu ?emt v?r? bez ierobežojuma k? m?tes sabiedr?bas k?rt?j?s izmaksas, nosakot t?s ar nodokli apliekamo pe??u, norakst?šanu atbilstoši dal?bas v?rt?bai cit? dal?bvalst? dibin?t? meitas sabiedr?b? saist?b? ar aplikšanu ar nodokli var ?emt v?r? tikai ierobežot? skait? gad?jumu, proti, ja no š?m norakst?šan?m radušies negat?vie ie??mumi ir tikuši kompens?ti ar pozit?viem ie??mumiem, kas ieg?ti šaj? otr? dal?bvalst?, vai ja ir tikuši izpild?ti nosac?jumi, kas noteikti ar *EStG 1990 2a* panta 2. punkt? paredz?to iz??muma regul?jumu. T?d?j?di t? uzskata, ka ir iesp?jams, ka t?da no *EStG 1990 2a* panta 1. punkta, 3. apakšpunkta a) punkta un 2. punkta izrietoša atš?ir?ga attieksme ir pretrun? Kopien? ties?b?m, un uzskata, ka t? nevar konstat?t iemeslus, kas pamatotu šo atš?ir?bu.

19 Š?dos apst?k?os *Finanzgericht Köln* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?du prejudici?lu jaut?jumu:

“Vai [L?guma] 52. pants [...] saist?b? ar 58. pantu [...], 67.–73. pants, k? ar? 73.b un turpm?kie panti ir j?interpret? t?d?j?di, ka tie iest?jas pret t?du tiesisko regul?jumu, kurš – k? attiec?gais

tiesiskais regulējums pamata tiesvedībā? EStG 2a panta 1. punkta 3. apakšpunkta a) punkts un 2. punkts – ierobežo tādū zaudējumu tīlītjo atskaitēšanu nodokū mērēm, kas radušies norakstēšanas atbilstoši dalībās vītēbai meitas sabiedrībās citās Kopienas valstīs rezultāt, ja šīs meitas sabiedrības valsts noteikumu izpratnē veic pasvū darbūbu un/vai ja meitas sabiedrības veic aktvū darbūbu tikai ar savu meitas sabiedrūbu starpniecūbu, kamēr norakstēšana atbilstoši dalībās vītēbai valstē esošās meitas sabiedrībās ir iespējama bez šiem ierobežojumiem?”

Par prejudiciālo jautājumu

20 Ar savu jautājumu iesniedzētiesa jautā pāc bītēbas, vai tēdos apstākōs kē pamata lietē EK Līguma noteikumi par brīvūbu veikt uzņēmējdarbūbu un kapitāla brīvū apīiti iestējas pret tēdu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kas attiecībā uz šāj valstē rezidējošu mētes sabiedrūbu ierobežo tās iespējas nodokū mērēm atskaitēt zaudējumus, kas šai sabiedrūbai radušies norakstēšanas atbilstoši tas dalībās vītēbai citās dalībvalstīs dibinētās meitas sabiedrībās rezultāt.

Par Līguma noteikumu par brīvūbu veikt uzņēmējdarbūbu interpretāciju

21 Ievadē ir jāatgēdina, ka atbilstoši iedibinētajai judikatūrai tiešē aplikšana ar nodokēm ir dalībvalstu kompetencē un tēm šē kompetence tomēr ir jāsteno, ievērojot Kopienū tiesības (skat. it īpaši 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotājās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft u.c.*, *Recueil*, I-1727. lpp., 37. punkts; 2005. gada 13. decembra spriedumu lietē C-446/03 *Marks & Spencer*, Krējums, I-10837. lpp., 29. punkts; 2006. gada 12. septembra spriedumu lietē C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Krējums, I-7995. lpp., 40. punkts, un 2007. gada 13. marta spriedumu lietē C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krējums, I-2107. lpp., 25. punkts).

22 Saskaņā ar pastvēgo judikatūru valsts tiesūbu akti, kas ir piemērojami, ja attiecīgās dalībvalsts pilsonim pieder kapitālas sabiedrība, kura reģistrēta citē dalībvalstē, kas tam ļauj ēstenot noteiktu ietekmi uz šās sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbūbu, ietilpst Līguma noteikumu par brīvūbu veikt uzņēmējdarbūbu piemērošanas jomē (šājē sakarē skat. 2000. gada 13. aprīlā spriedumu lietē C-251/98 *Baars*, *Recueil*, I-2787. lpp., 22. punkts; 2002. gada 21. novembra spriedumu lietē C-436/00 *X un Y*, *Recueil*, I-10829. lpp., 37. punkts; spriedumu iepriekš minētajē lietē *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 31. punkts, un spriedumu iepriekš minētajē lietē *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 27. punkts).

23 Tē tas ir tad, ja kē pamata lietē tēdas rezidentes sabiedrības kē ITS dalība ir vienēda ar 100 % citē dalībvalstē dibinētas sabiedrības kapitāla. Faktiski tas, ka nodokēa maksētjā dalība sabiedrībā, kuras juridiskē adrese ir citē dalībvalstē, ir vienēda ar 100 % šās sabiedrības kapitāla, neapšaubēmī liek uz šēdu nodokēa maksētju attiecinēt Līguma noteikumu par tiesībūm veikt uzņēmējdarbūbu piemērošanas jomū (spriedums iepriekš minētajē lietē *Baars*, 21. punkts).

24 Tēdējēdi ir jāpārbauda, vai Līguma 52. un 58. pants iestējas pret tēda tiesiskē regulējuma kē pamata lietē piemērošanu.

25 Brīvūba veikt uzņēmējdarbūbu, ko Līguma 52. pantē atzēst attiecībā uz Kopienū pilsoēm un kas ietver arē tiesības sēkt un izvērst darbūbas kē pašnodarbinētēm personēm, kē arē dibinēt un vadēt uzņēmumus ar tēdiem pašiem nosacējumiem, kēdus saviem pilsoēm paredz dalībvalsts tiesūbu akti, atbilstoši Līguma 58. pantam attiecībā uz sabiedrībēm, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesūbu aktiem un kuru juridiskē adrese, galvenē administrācija [vadēba] vai galvenais uzņēmums atrodas Kopienē, ietver tiesības veikt savu darbūbu attiecīgājē dalībvalstē ar meitas sabiedrības, filiāles vai pērstvēniecības starpniecūbu (skat. it īpaši 1999. gada 21.

septembra spriedumu liet? C?307/97 *Saint Gobain ZN, Recueil*, I?6161. lpp., 35. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? *Marks & Spencer*, 30. punkts, k? ar? 2006. gada 23. febru?ra spriedumu liet? C?471/04 *Keller Holding*, Kr?jums, I?2107. lpp., 29. punkts).

26 Turkl?t, pat ja atbilstoši to redakcijai L?guma noteikumu par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu m?r?is ir nodrošin?t ?rvalstu pilso?iem un sabiedr?b?m uz??m?jdal?bvalst? t?du pašu attieksmi k? š?s valsts pilso?iem, tie ar? aizliedz izcelsmes dal?bvalstij rad?t š??rš?us k?dam savam pilsonim vai sabiedr?bai, kas dibin?ta saska?? ar t?s ties?bu aktiem, veikt uz??m?jdarb?bu cit? dal?bvalst? (1998. gada 16. j?lija spriedums liet? C?264/96 *ICI, Recueil*, I?4695. lpp., 21. punkts, k? ar? iepriekš min?tais spriedums liet? *Marks & Spencer*, 31. punkts).

27 Atbilstoši attiec?gajam tiesiskajam regul?jumam pamata liet? [sabiedr?bas] kapit?la zaud?jumi attiec?b? uz norakst?šanu atbilstoši dal?bas v?rt?bai meitas sabiedr?b? V?cij? t?l?t?ji un bez ierobežojuma ietilpst to m?tes sabiedr?bu, kuras maks? nodok?us vien?gi V?cij?, ar nodokli apliekam?s pe??as noteikšan?.

28 Savuk?rt, k? tas izriet no *EStG 1990* 2a panta 1. un 2. punkta, t?da paša veida zaud?jumi, kas rodas no dal?bas cit? dal?bvalst? nodibin?t? meitas sabiedr?b?, ir atskait?mi m?tes sabiedr?bai, kura maks? nodok?us vien?gi V?cij?, tikai past?vot noteiktiem ar š?s sabiedr?bas ie??mumiem vai ar t?s meitas sabiedr?bas veikto t.s. "akt?vo" darb?bu saist?tajiem nosac?jumiem.

29 Zaud?jumus, kas rodas V?cij? rezid?jošai m?tes sabiedr?bai no t?s dal?bas cit?s dal?bvalst?s nodibin?t?s meitas sabiedr?b?s, V?cij? var?tu ?emt v?r? gad?jum?, ja š?s meitas sabiedr?bas turpm?k uzr?d?tu pozit?vus ie??mumus. Tom?r ir t?, ka, pat gad?jumos, kad ir tikuši konstat?ti pietiekami pozit?vie ie??mumi, uz š?du m?tes sabiedr?bu, pret?ji m?tes sabiedr?bai, kurai ir V?cij? dibin?tas meitas sabiedr?bas, netiek attiecin?ta t?l?t?ja t?s zaud?jumu ?emšana v?r? un t?tad tai tiek liegta skaidras naudas uzkr?šanas priekšroc?ba (šaj? sakar? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Marks & Spencer*, 32. punkts).

30 No t? izriet, ka V?cijas rezidentes m?tes sabiedr?bas, kurai t?pat k? *Rewe* ir meitas sabiedr?ba un meitas sabiedr?bai pak?auta meitas sabiedr?ba cit? dal?bvalst?, nodok?u situ?cija ir maz?k labv?l?ga sal?dzin?jum? ar to, k?da tai b?tu, ja š? min?t? meitas sabiedr?ba un meitas sabiedr?bai pak?aut? meitas sabiedr?ba b?tu dibin?tas V?cij?.

31 Š?da atš?ir?ga attieksme rada V?cij? dibin?tai m?tes sabiedr?bai, kurai ir meitas sabiedr?ba cit? dal?bvalst?, neizdev?gu nodok?u situ?ciju. ?emot v?r? šo atš?ir?bu, m?tes sabiedr?ba var tikt attur?ta no savu darb?bu veikšanas ar meitas sabiedr?bu vai netiešo cit?s dal?bvalst?s nodibin?to meitas sabiedr?bu starpniec?bu (šaj? sakar? skat. 2003. gada 18. septembra spriedumu liet? C?168/01 *Bosal, Recueil*, I?9409. lpp., 27. punkts).

32 Tom?r V?cijas vald?ba nor?da, ka t?da atš?ir?ga attieksme nav ierobežojums br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu, jo V?cij? nodibin?t?s meitas sabiedr?bas situ?cija nav sal?dzin?ma ar cit? dal?bvalst? dibin?tas meitas sabiedr?bas situ?ciju. Saska?? ar š?s vald?bas teikto meitas sabiedr?bas attiec?b? pret m?tes sabiedr?bu ir neatkar?gas juridiskas personas, kuras tiek apliktas ar nodokli taj? valst?, kur? t?s ir nodibin?tas. Ir iesp?jams, ka meitas sabiedr?ba *KTH* nor?d?ja zaud?jumus, deklar?jot savu N?derland? ar nodokli apliekamo pe??u. Min?t? vald?ba uzskata, ka V?cijas Federat?vajai Republikai – k? m?tes sabiedr?bas dibin?šanas valstij – nebija j?pieš?ir neatkar?g?m ?rvalsts meitas sabiedr?b?m t?ds juridisks statuss, kas ir piel?dzin?ms rezidentes m?tes sabiedr?bas statusam.

33 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, k? to ar? izdar?ja ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 21. punkt?, ka attiec?g?s atš?ir?bas nodok?u apr??in?šan? pamata liet? attiecas nevis uz meitas sabiedr?bu

situ?ciju atkar?b? no t?, vai t?s ir vai nav dibin?tas V?cij?, bet gan uz V?cij? rezid?jošu m?tes sabiedr?bu situ?ciju atkar?b? no t?, vai t?m ir vai nav cit?s dal?bvalst?s nodibin?tas meitas sabiedr?bas.

34 Attiec?b? uz zaud?jumiem, kas š?d?m rezident?m m?tes sabiedr?b?m radušies norakst?šanas atbilstoši to dal?bas v?rt?bai meitas sabiedr?b?s rezult?t?, š?s sabiedr?bas atrodas sal?dzin?m? situ?cij?, ja runa ir par dal?bu V?cij? vai cit?s dal?bvalst?s dibin?t?s meitas sabiedr?b?s. Faktiski šajos abos gad?jumos, pirmk?rt, zaud?jumus, kuru atskait?šana tiek pras?ta, nes m?tes sabiedr?bas un, otrk?rt, šo meitas sabiedr?bu pe??a, kas rodas no meitas sabiedr?b?m, kuras aplikamas ar nodokli V?cij?, vai no t?m meitas sabiedr?b?m, kuras aplikamas ar nodokli cit?s dal?bvalst?s, nav aplikama ar nodokli m?tes sabiedr?b?s.

35 T?d?j?di rezidentes m?tes sabiedr?bas iesp?ju veikt š?du zaud?jumu atskait?šanu ierobežošana, kas skar tikai tos zaud?jumus, kas radušies norakst?šanas atbilstoši dal?bas v?rt?bai ?rvalst?s rezult?t? neatspogu?o m?tes sabiedr?bu objekt?v?s situ?cijas atš?ir?bu atkar?b? no t?, vai to meitas sabiedr?bu juridisk? adrese ir V?cij? vai cit?s dal?bvalst?s.

36 No iepriekš min?t? izriet, ka no attiec?g? tiesisk? regul?juma pamata liet? izrietoš?s atš?ir?bas nodok?u apr??in?šan? un neizdev?g? nodok?u situ?cija attiec?b? uz t?m V?cij? rezid?jošaj?m m?tes sabiedr?b?m, kur?m ir cit? dal?bvalst? dibin?ta meitas sabiedr?ba, var š?m sabiedr?b?m likt š??rš?us br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu, atturot t?s no meitas sabiedr?bas dibin?šanas, ieg?šanas vai uztur?šanas cit? dal?bvalst?. T?d?j?di t?s ir br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojumi L?guma 52. un 58. panta noz?m?.

37 Š?du br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojumu var pie?aut tikai tad, ja ar to kalpo le?it?mam, ar L?gumu sader?gam m?r?im un tas ir pamatots ar prim?riem visp?r?jo interešu iemesliem. T?pat, š?di pie?emot, ir nepieciešams, lai tas b?tu piem?rots attiec?g? m?r?a sasniegšanai un ka tas nep?rsniedz to, kas nepieciešams š? m?r?a sasniegšanai (skat. it ?paši iepriekš min?to spriedumu liet? *Marks & Spencer*, 35. punkts un min?t? judikat?ra, k? ar? iepriekš min?to spriedumu liet? *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 47. punkts).

38 Saska?? ar V?cijas vald?bas teikto katr? zi?? ir pamatoti, ka attiec?b? uz V?cij? rezid?jošu m?tes sabiedr?bu tiek ierobežotas min?t?s sabiedr?bas iesp?jas nodok?a m?r?iem atskait?t tos zaud?jumus, kas min?tajai sabiedr?bai radušies norakst?šanas atbilstoši dal?bas v?rt?bai cit?s dal?bvalst?s dibin?t?s meitas sabiedr?b?s rezult?t?, saistot ?rvalst?s g?to zaud?jumu ?emšanu v?r? tikai ar t?da paša veida taj? paš? valst? g?tajiem pozit?vajiem ie??mumiem. Šaj? zi?? V?cijas vald?ba atsaucas uz vair?kiem argumentiem, kuri, k? to atz?m?ja ar? ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 24. punkt?, b?t?b? ir izsak?mi ar š?diem attaisnojošiem faktoriem.

39 Pirmk?rt, it ?paši atsaucoties uz iepriekš min?to spriedumu liet? *Marks & Spencer*, kur? Tiesa ir ??musi v?r? principu par kompeten?u sabalans?to sadali starp dal?bvalst?m nodok?u aplikšanas jom?, V?cijas vald?ba atsaucas uz pirmo attaisnojošo faktoru, kas balst?ts uz simetriju starp ties?b?m aplikēt ar nodokli sabiedr?bas pe??u un pien?kumu ?emt v?r? min?t?s sabiedr?bas zaud?jumus. Ir j?nor?da, ka V?cijas nodok?u iest?d?m, apr??inot nodok?us V?cij? rezid?jošai m?tes sabiedr?bai, neb?tu j??em v?r? zaud?jumi, kas saist?ti ar cit? dal?bvalst? dibin?tas meitas sabiedr?bas darb?bu, t?p?c, ka t?m nav ties?bu aplikēt ar nodokli š?s meitas sabiedr?bas pe??u.

40 Š?dam argumentam nevar piekrist.

41 K? to atz?m?ja ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 32. punkt?, ir j?preciz? le?it?m?s pras?bas par kompeten?u sabalans?to sadali starp dal?bvalst?m nodok?u aplikšanas jom? piem?rošanas joma. Tostarp ir j?uzsver, ka š?du attaisnojošu faktoru Tiesa ir atzinusi iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Marks & Spencer* tikai saist?b? ar diviem citiem attaisnojošiem faktoriem,

kas balstīti uz risku par divkāršu zaudējumu ņemšanu vār? un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (šaj? sakar? skat. iepriekš minēto spriedumu liet? *Marks & Spencer*, 43. un 51. punkts).

42 Šaj? ziņ? ir j?atzēst, ka, protams, pastāv tādās darbības, kas var apdraudēt dalībvalstu tiesības ņstenot to fiskālo kompetenci saistībā ar to teritorij? veiktajām darbībām un tādējādi apdraudēt kompetenču sabalansēto sadali starp dalībvalstīm nodokļu aplikšanas jom? (skat. iepriekš minēto spriedumu liet? *Marks & Spencer*, 46. punkts), kas var pamatot brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu (skat. iepriekš minēto spriedumu liet? *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 55. un 56. punkts). Tiesa ir arī nospriedusi, ka, paredzot sabiedrības alternatīvu izvēlīties, vai savus zaudējumus ņemt vār? taj? valst?, kur tās dibinātas, vai arī cit? dalībvalst?, ievērojami tiktu apdraudēta kompetenču sabalansēta sadale starp dalībvalstīm nodokļu aplikšanas jom?, [tādējādi] radot situāciju, ka pirmaj? dalībvalst? nodokļu apmērs pieaugtu, bet otraj? – samazinātos atbilstoši novirzījumiem zaudējumiem.

43 Tomēr atšķirības nodokļu aprēķināšanā starp rezidentu mētes sabiedrības atkarībā no tās, vai tā ir vai nav meitas sabiedrības ņvalsts, nevar pamatot vienkārši tikai ar to, ka tās ir izlīmušas veikt saimniecisko darbību cit? dalībvalst?, kur? attiecīg? valsts nevar ņstenot savu fiskālo kompetenci. Tādējādi tikai ar argumentu par kompetenču sabalansētu sadali starp dalībvalstīm nodokļu aplikšanas jom? nevar pamatot, ka dalībvalsts sistemātiski atsakās piešķirt nodokļu priekšrocību rezidentei mētes sabiedrībai sakarā ar to, ka tā ir izvērsumi pārobežu saimniecisku darbību, kuras tīlītjs rezultāts nav radīt nodokļu ieņēmumus šai valstij.

44 Cita starp? ir j?atzēmt, ka mētes sabiedrības zaudējumi norakstīšanas atbilstoši tās dalības vār?bai Vācij? dibinātās meitas sabiedrības rezultāt? var tikt kompensēti ar pozitīvajiem ieņēmumiem, lai gan šās meitas sabiedrības attiecīg? finanšu gada laikā nav guvušas peņņu, kas aplikama ar nodokli.

45 Otrkārt, Vācijas valdība norāda, ka attiecīgais tiesiskais regulējums pamata liet? ir vajadzīgs, lai izvairītos, ka uz mētes sabiedrības vairākkārt tiek attiecināta nodokļu priekšrocība, izpaužoties kā ņvalsts gēto zaudējumu divkāša ņemšana vār?.

46 Šāds arguments nav atbilstošs pamata liet?.

47 Faktiski, ja ir j?atzēst, ka dalībvalstīm ir j?var radīt šāsrīkus tam, ka zaudējumi tiek ņemti vār? divreiz (skat. iepriekš minēto spriedumu liet? *Marks & Spencer*, 47. punkts), ir j?uzsver, ka attiecīgē zaudējumi pamata liet?, kā to atzēmtāja arī ņenerladvokāts savu secinājumu 37. un 38. punkt?, nav salīdzināmi ar meitas sabiedrību zaudējumiem ņvalsts, kurus rezidente mētes sabiedrība pieprasa tai novirzīt, lai tādējādi samazinātu savu ar nodokli aplikamo peņņu, kā tas bija iepriekš minētaj? liet? *Marks & Spencer*.

48 Attiecīgē zaudējumi pamata liet? mētes sabiedrībai bija radušies sakarā ar tās dalības vār?bas samazināšanos ņvalsts meitas sabiedrības. Šie zaudējumi, kas saistīti ar norakstīšanu atbilstoši daļējai zemākajai dalības vār?bai, tiek ņemti vār? tikai attiecībā uz mētes sabiedrību, un nodokļu ziņ? tā ir atšķirīgā attieksme salīdzinājumā ar to, kāda tā ir pret pašu meitas sabiedrību zaudējumiem. Šāda atšķirīgā, pirmkārt, pašu meitas sabiedrību un, otrkārt, mētes sabiedrību zaudējumu ņemšana vār? nekādā ziņ? nav kvalificējama par divkāšu to pašu zaudējumu ņemšanu vār?.

49 Turklāt ir j?uzsver, kā to tostarp izdarāja Eiropas Kopienu Komisija tiesas sēdē, ka Vācij? dibinātai mētes sabiedrībai, kurai šaj? paš? valst? ir meitas sabiedrības, ir atļauts atskaitīt no savas ar nodokli aplikamās peņņas norakstīšanu atbilstoši tās daļējai zemākajai dalības vār?bai rezidentās meitas sabiedrības, nekavējot šām meitas sabiedrības ņemt vār? to pašu

zaud?jumus to aplikšanas ar nodokli ietvaros V?cij?.

50 Trešk?rt, V?cijas vald?ba apgalvo, ka attiec?gais tiesiskais regul?jums pamata liet? paredz c?n?ties pret past?vošu ?pašu nodok?u nemaks?šanas veidu attiec?b? uz V?cij? rezid?još?m m?tes sabiedr?b?m – it ?paši t?m, kuras darbojas t?risma nozar?, kuras novirza uz cit?m dal?bvalst?m darb?bas, kas parasti tiek uzskat?tas par zaud?jumus radoš?m, tur izveidojot meitas sabiedr?bas ar vien?go m?r?i – samazin?t to ar nodokli apliekamo pe??u V?cij?. Tiesas s?d? š? vald?ba piebilda, ka, p?c t?s dom?m, ir j?piel?go Tiesas judikat?ra šaj? jaut?jum?, jo pras?ba, kas saist?ta ar c??as pret piln?b? m?ksl?giem veidojumiem ?pašo m?r?i, tai š?iet esam p?rm?r?gi ierobežojoša. T? uzskata par vajadz?gu at?aut dal?bvalst?m veikt visp?r?gus pas?kumus, principi?li c?noties pret nodok?u nemaks?šanu, un pie?emt visp?r?gu uz konkr?t?m sh?m?m balst?tu tiesisko regul?jumu.

51 Šaj? zi?? pietiek atg?din?t, ka vienk?rši apst?klis, ka t?d? attiec?g? ekonomikas nozar? k? t?risms dal?bvalsts nodok?u iest?des konstat? gad?jumus, kad š?s valsts rezidenšu m?tes sabiedr?bu ?rvalsts meitas sabiedr?bu zaud?jumi ir noz?m?gi un ilgstoši, nav pietiekams, lai konstat?tu, ka past?v piln?b? m?ksl?gi veidojumi, kas dom?ti, lai rad?tu zaud?jumus k? norakst?šanu, kas veikta atbilstoši dal?bas v?rt?bai cit?s dal?bvalst?s dibin?t?s meitas sabiedr?b?s rezult?t? (skat. attiec?b? uz pras?bu, kas saist?ta ar ?pašo c??as pret piln?b? m?ksl?giem veidojumiem m?r?i, iepriekš min?tos spriedumus liet? *ICI*, 26. punkts; liet? *Marks & Spencer*, 57. punkts, k? ar? liet? *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 51. punkts).

52 Šaj? gad?jum? t?da norma k? *EStG 1990* 2a panta 1. punkta 3. apakšpunkta a) punkts, kur? visp?r?gi ir paredz?ts ?emt v?r? jebkuru t?du da??ju zem?ko dal?bas v?rt?bu, kad V?cij? dibin?tai m?tes sabiedr?bai piederoš?s meitas sabiedr?bas ir nodibin?tas cit?s dal?bvalst?s, lai k?ds ar? b?tu t? iemesls, nevar, nep?rsniedzot to, kas nepieciešams ar to noteikt? m?r?a sasniegšanai, tikt uzskat?ts k? pamatots ar risku par izvair?šanos no nodok?u maks?šanas. Faktiski š?dai normai nav ?paša m?r?a attiec?b? uz piln?gi m?ksl?giem veidojumiem, kuru m?r?is ir izvair?ties no V?cijas nodok?a likumiem izsl?gt nodok?a priekšroc?bas piem?rošanu, bet gan visp?r?gi tas attiecas uz vis?m situ?cij?m, k?d?s meitas sabiedr?bas ir tikušas nodibin?tas ?rpus V?cijas, lai k?ds ar? b?tu t? iemesls. Sabiedr?bas nodibin?šana ?rpus š?s dal?bvalsts pati par sevi nenoz?m? izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, jo katr? zi?? uz attiec?go sabiedr?bu attiecas sabiedr?bas dibin?šanas valsts nodok?u ties?bu akti.

53 T?pat *EStG 1990* 2a panta 2. punkts, izsl?dzot taj? min?t?s t? saukt?s “akt?v?s” darb?bas, it ?paši t?s, kuras veido ar t?rismu saist?tu iek?rtu izveidošana vai to izmantošana, p?rsniedz to, kas ir nepieciešams, lai c?n?tos pret prettiesiskiem veidojumiem. C??a pret izvair?šanos no nodok?u maks?šanas nevar pamatot to, ka ?rvalst?s dibin?tas r?pniec?bas vai tirdzniec?bas iest?des, kuras m?r?is ir sniegt komerci?la rakstura pakalpojumus, rad?tie negat?vie ie??mumi visp?r?gi var bez ierobežojumiem tikt kompens?ti ar pozit?viem ie??mumiem, kam?r, ja runa ir par uz??mumiem, kas veic darb?bu t?risma nozar?, uz kompens?ciju ar pozit?vajiem ie??mumiem attiecas virkne nosac?jumu.

54 Ceturtk?rt, V?cijas vald?ba, lai pamatotu attiec?go valsts tiesisko regul?jumu pamata liet?, nav ar? atsaukusies uz vajadz?bu atvieglot ?rvalst?s notiekošu dar?jumu nodok?u kontro?u efektivit?ti.

55 Faktiski, kaut ar? nodok?u kontro?u efektivit?tes [pras?ba] ?auj dal?bvalstij veikt pas?kumus, kas ?auj skaidri un prec?zi p?rbaud?t šaj? valst? atskait?mo izdevumu summu par dal?b?m ?rvalstu meitas sabiedr?bu kapit?l? (šaj? sakar? skat. 1997. gada 15. maija spriedumu liet? *C?250/95 Futura Participations* un *Singer, Recueil*, I?2471. lpp., 31. punkts, un 1999. gada 28. oktobra spriedumu liet? *C?55/98 Vestergaard, Recueil*, I?7641. lpp., 23. punkts), tom?r ar to

nevar attaisnot, ka minētā dalībvalsts šo atskaitīšanu varētu pakārt atšķirīgiem nosacījumiem atkarībā no tā, vai dalībvalstis attiecas uz tajā vai citās dalībvalstīs dibinātu meitas sabiedrību.

56 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka uz Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.) dalībvalsts var atsaukties, lai iegūtu no citas dalībvalsts kompetentām iestādēm visu informāciju, kas tai ļauj pareizi aprēķināt sabiedrību ienākuma nodokli.

57 Turklāt attiecībā uz Vācijas valdības argumentu, ka ārvalsts darījumu kontrole, pat neņemot vērā sadarbību ar citas dalībvalsts iestādēm, vēl aizvien ir apgrūtināta, pietiek uzsvērt, ka attiecīgā nodokļu iestādē ir iespēja pieprasīt no pašas mātes sabiedrības pierādījumus, kurus tā uzskata par vajadzīgiem, izvērtējot, vai piešķirt vai nepiešķirt nodokļu atlaidi par zaudējumiem, kas radušies norakstīšanas atbilstoši dalībvalsts vērējamajai citās dalībvalstīs dibinātās meitas sabiedrības rezultāts (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Vestergaard*, 26. punkts).

58 Šādai iespējai vajadzētu būt tāpai lietderīgai tādā situācijā kā pamata prāvā, kas skar mātes sabiedrību, kurai vajadzētu varēt pieprasīt visus vajadzīgos dokumentus tieši no tās ārvalsts meitas sabiedrības. Turklāt iespējamās grūtības saistībā ar zaudējumu, kas rodas norakstīšanas atbilstoši dalībvalsts vērējamajai citās dalībvalstīs dibinātās meitas sabiedrības rezultāts, noteikšanu katrā ziņā nevar pamatot šā rīcībā veikto uzņēmējdarbību (šajā sakarā skat. 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija, *Recueil*, I-2229. lpp., 29. punkts, un 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 54. punkts).

59 Piektkārt, pamatojot šajā gadījumā to Vācijas dibināto mātes sabiedrību neizdevīgo nodokļu situāciju, kurā ir dalība citās dalībvalstīs dibinātās meitas sabiedrības, Vācijas valdība apgalvo, ka attiecīgo tiesisko regulējumu pamata lietā objektīvi pamato nepieciešamība saglabāt nodokļu režīma vienveidību. Būtībā ar šo pamatojumu var saistīt abus argumentus, uz kuriem ir atsaukusies minētā valdība; viens ir par vajadzību saglabāt Vācijas nodokļu sistēmas konsekveni, otrs – par teritorialitātes principa ieviešanu.

60 Attiecībā uz vajadzību saglabāt minētās nodokļu sistēmas konsekveni Vācijas valdība norāda, pirmkārt, ka it tāpai saskaņā ar Konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta ar Nīderlandes Karalisti, kura ir valsts, kurā ir dibināta *KTH – Rewe* meitas sabiedrība, pastāv atbilstošs no nodokļa uzlikšanas Vācijas šajā valstī dibinātu meitas sabiedrību izmaksājamā dividendēm. Šā iemesla dēļ būtu loģiski nepiešķirt priekšrocību Vācijas rezidentu mātes sabiedrības sakarā ar zaudējumiem, kas saistīti ar to ārvalsts meitas sabiedrību.

61 Šajā ziņā argumentam par valsts nodokļu sistēmas konsekvences saglabāšanu, uz ko atsaucas Vācijas valdība, nevar piekrist tiktāl, ciktāl attiecīgā zaudējumi pamata lietā ar tiek ņemti vērā Vācijas, ja ārvalsts meitas sabiedrība veic "aktīvu" darbību *EStG 1990* 2a panta 2. punkta nozīmā, kaut arī šajā gadījumā šādas meitas sabiedrības izmaksas dividendes netiek atbrīvotas no nodokļa uzlikšanas saskaņā ar Konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu.

62 Turklāt attiecībā uz nepieciešamību saglabāt attiecīgās ar valsts tiesisko regulējumu pamata lietā ieviestās nodokļu sistēmas konsekveni, kas saskaņā ar Vācijas valdības teikto tiek nodrošināta ar minētajām konvencijām, ir jāatgādina, ka 1992. gada 28. janvārī spriedumu attiecīgā lietā C-204/90 *Bachmann*, *Recueil*, I-249. lpp., 28. punktā un lietā C-300/90 Komisija/Belģija, *Recueil*, I-305. lpp., 21. punktā Tiesa ir atzinusi, ka nepieciešamība saglabāt nodokļu režīma konsekveni var pamatot Līguma garantēto pamatbrīvību stenošanas

ierobežošanu. Tomēr, lai arguments, kurš balstīts uz šādu pamatojumu, būtu pamatots, ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu (šajā sakarā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Keller Holding*, 40. punkts, un lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 68. punkts).

63 Tomēr no attiecīgā tiesiskā regulējuma pamata lietā pārbaudes izriet, ka uz tām mētes sabiedrībām, kuras maksā nodokļus vienīgi Vācijā, kurām ir daļa šajā pašā daļbvalstī dibinātās meitas sabiedrības, tiek attiecināta tālītāja to zaudējumu, kas rodas daļājas norakstīšanas atbilstoši daļbas vērtībai šajā s meitas sabiedrības rezultātā, atskaitīšana un atbrīvojums no dividenžu aplikšanas ar nodokli. Savukārt, pat ja dividendes, kas saņemtas no tās Nīderlandē dibinātas meitas sabiedrības, kuras mētes sabiedrība maksā nodokļus vienīgi Vācijā, arī ir atbrīvotas no nodokļa uzlikšanas saskaņā ar Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, uz zaudējumu, kas rodas daļājas norakstīšanas atbilstoši daļbas vērtībai šajā meitas sabiedrības rezultātā, atskaitīšanu attiecas ierobežojumi.

64 Tā kā Vācijas valdība nav pierādījusi saistību starp tālītāju zaudējumu, kas rodas daļājas norakstīšanas atbilstoši daļbas vērtībai meitas sabiedrības rezultātā, atskaitīšanu attiecībā uz rezidenti mētes sabiedrību un no minētajām meitas sabiedrībām saņemto dividenžu atbrīvojumu no nodokļa uzlikšanas, argumentam, ka tas kā nepieciešamība saglabāt Vācijas nodokļu sistēmas konsekvenci pamato priekšrocības nepiešķiršanu Vācijā rezidentu mētes sabiedrībām sakarā ar zaudējumiem, kas saistīti ar to ārvalsts meitas sabiedrībām, jo šo meitas sabiedrību izmaksātās dividendes ir atbrīvotas no nodokļa uzlikšanas Vācijā saskaņā ar Konvencijām par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, nevar piekrist.

65 Otrkārt, Vācijas valdība norāda, ka attiecīgā tiesiskā regulējuma pamata lietā konsekvence nodokļu ziņā tiek nodrošināta ar daļbas cesijas izraisītā kapitāla pieauguma atbrīvošanu no nodokļa uzlikšanas, kas piešķirta KStG 1991 8b panta 2. punktā, kas grozīts ar Likumu par uzņēmuma dibināšanas iespējas nodrošināšanu.

66 Pirmkārt, ir jāatzīmē, ka to izdarīja iesniedzējtiesa, ka šā atbrīvošana no nodokļa uzlikšanas bija piemērojama pirmo reizi par 1994. finanšu gadu un tāpēc tā neattiecas uz pirmo pamata prāvā apstrādāto finanšu gadu.

67 Otrkārt, ir jāatzīmē, ka, nosakot to rezidenšu mētes sabiedrību, kurām ir daļa ārvalsts meitas sabiedrības, ar nodokli aplikamo peļņu, aizliegumam atskaitīt tādus zaudējumus kā pamata lietā ir tālītājas sekas. Tādējādi tas, ka vālk ir iespējams iegūt cesijas gadījumu izraisītā kapitāla pieauguma atbrīvojumu no nodokļa uzlikšanas gadījumu, ja ir gūta peļņa pietiekamā līmenī, nav tāda nodokļu sistēmas konsekvences apsvēruma, kas var pamatot atteikumu par tālītāju tādus mētes sabiedrību, kurām pieder [kapitāla] daļas meitas sabiedrības ārvalstīs, zaudējumu atskaitīšanu.

68 Visbeidzot, attiecībā uz teritorialitātes principu, kādu to ir atzinusi Tiesa iepriekš minēto sprieduma lietā *Futura Participations* un *Singer* 22. punktā, ir jāatzīmē, ka šis princips nevar pamatot attiecīgo tiesisko regulējumu pamata lietā.

69 Protams, tas, ka mētes sabiedrības dibināšanas daļbvalsts varētu aplikēt ar nodokli sabiedrību rezidenšu peļņu visā pasaulē, meitas sabiedrībām nerezidentu piemērojot nodokli tikai par tiem ienākumiem, kas gūti no to darbības šīs [valsts] teritorijā, atbilst minētajam principam (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 39. punkts). Tomēr šāds princips pats par sevi nepamato to, ka mētes sabiedrības rezidences valsts atteiktos piešķirt šai mētes sabiedrībai priekšrocību sakarā ar to, ka tā neapliet ar nodokli tās nerezidenšu meitas sabiedrību peļņu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 40. punkts). Kā atzīmēja enerģētiskā advokāts savu secinājumu 49. punktā, šā principa funkcija,

piemērojot Kopienu tiesības, ir – ieviest vajadzību ņemt vērā dalībvalstu fiskālās kompetences robežas. Tomēr pamata lietā *Rewe* prasītās priekšrocības piešķiršanas sekas nav apšaubāmas konkurētspējīgo fiskālās kompetences īstenošanu. Tā attiecas uz Vācijas rezidentu mēģinājumiem, kurām šajā sakarā ir neierobežots pienākums maksāt nodokļus šajā valstī. Tādējādi attiecīgo tiesisko regulējumu pamata lietā nevar uzskatīt par teritorialitātes principa īstenošanu.

70 ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz iesniedzējtiesas [jautājumu] ir jāatbild, ka pastāvot tādām apstākībām kā pamata lietā, kad mēģinājumi sabiedrības dalībniekiem nerezidentiem meitas sabiedrības kapitālā piešķirt tai noteiktu ietekmi šīs īstenošanas meitas sabiedrības lēmumu pieņemšanā un ļauj tai noteikt tās darbības virzienu, Līguma 52. pants un 58. pants nepieļauj tādai dalībvalstī tiesisko regulējumu, kas attiecībā uz šajā valstī rezidentu mēģinājumiem sabiedrību ierobežo tās iespējas nodokļot mērķiem atskaitīt minētās sabiedrības zaudējumus, kas rodas norakstīšanas atbilstoši tās dalībnieku vērēbai citās dalībvalstīs dibinātās meitas sabiedrības rezultātā.

Par Līguma noteikumu par kapitāla brīvību apriti interpretāciju

71 Tā kā Līguma noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību iestājas pret tādai tiesisko regulējumu kā pamata lietā, nav jāpārbauda, vai Kopienas noteikumi par kapitāla brīvību apriti ar iestājas pret šo tiesisko regulējumu (šajā pašā nozīmē skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Keller Holding*, 51. punkts).

Par tiesīšanu izdevumiem

72 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanu izdevumiem. Tiesīšanu izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, kas nav minēti lietas dalībnieku tiesīšanu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (otrā palātā) nospriež:

pastāvot tādām apstākībām kā pamata lietā, kad mēģinājumi sabiedrības dalībniekiem nerezidentiem meitas sabiedrības kapitālā piešķirt tai noteiktu ietekmi šīs īstenošanas meitas sabiedrības lēmumu pieņemšanā un ļauj tai noteikt tās darbības virzienu, EK Līguma 52. pants (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem EKL 43. pants) un EK Līguma 58. pants (jaunajā redakcijā EKL 48. pants) nepieļauj tādai dalībvalstī tiesisko regulējumu, kas attiecībā uz šajā valstī rezidentu mēģinājumiem sabiedrību ierobežo tās iespējas nodokļot mērķiem atskaitīt minētās sabiedrības zaudējumus, kas rodas norakstīšanas atbilstoši tās dalībnieku vērēbai citās dalībvalstīs dibinātās meitas sabiedrības rezultātā.

[Paraksti]

** Tiesvedības valoda – vācu.