

Lieta C-471/04

Finanzamt Offenbach am Main-Land

pret

Keller Holding GmbH

(*Bundesfinanzhof* l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – Sabiedr?bu ien?kuma nodoklis – M?tes sabiedr?bas ties?bas atskait?t izdevumus, kas saist?ti ar t?s dal?bu citos uz??mumos – Neiesp?jam?ba atskait?t finans?juma izdevumus, kas ekonomiski saist?ti ar dividend?m, kas atbr?votas no nodok?a – Dividendes, ko izmaks?jusi netieša meitas sabiedr?ba, kas nodibin?ta cit? dal?bvalst? nek? taj?, kur? ir m?tes uz??muma juridisk? adrese

Tiesas spriedums (pirm? pal?ta) 2006. gada 23. febru?r?

Sprieduma kopsavilkums

Personu br?va p?rvietošan?s – Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – Nodok?u ties?bu akti

(*EK l?guma 52. pants (jaunaj? redakcij? p?c groz?jumiem – EKL 43. pants); EEZ l?guma 31. pants*)

EK l?guma 52. pants (p?c groz?jumiem ? EKL 43. pants) un Eiropas Ekonomikas zonas l?guma 31. pants ir interpret?jami t?, ka tie nepie?auj t?dus dal?bvalsts ties?bu aktus, ar kuriem m?tes sabiedr?bai, kas maks? nodok?us vien?gi šai valst?, ne?auj atskait?t finans?šanas izmaksas, kas tai raduš?s, ieg?d?joties k?das meitas sabiedr?bas kapit?la da?as, ja šie izdevumi attiecas uz dividend?m, kas ir atbr?votas no nodok?a t?p?c, ka t?s ir no netiešas meitas sabiedr?bas, kas re?istr?ta cit? Kopienas dal?bvalst? vai EEZ l?guma dal?bvalst?, lai gan š?s izmaksas ?auj atskait?t tad, ja t?s attiecas uz dividend?m, kuras m?tes sabiedr?bai ar juridisko adresi vien? dal?bvalst? izmaks? tai paš? dal?bvalst? re?istr?ta netieša meitas sabiedr?ba un kuras faktiski tiek atbr?votas ar? no nodok?a.

(sal. ar 50. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (pirm? pal?ta)

2006. gada 23. febru?r? (*)

Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – Sabiedr?bu ien?kuma nodoklis – M?tes sabiedr?bas ties?bas atskait?t izdevumus, kas saist?ti ar t?s dal?bu citos uz??mumos – Neiesp?jam?ba atskait?t finans?juma izdevumus, kas ekonomiski saist?ti ar dividend?m, kas atbr?votas no nodok?a – Dividendes, ko izmaks?jusi netieša meitas sabiedr?ba, kas nodibin?ta cit? dal?bvalst? nek? taj?, kur? ir m?tes uz??muma juridisk? adrese

Lieta C-471/04

par līgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 14. jūlijā un Tiesreģistrāts 2004. gada 5. novembrī, tiesvedībā

Finanzamt Offenbach am Main-Land

pret

Keller Holding GmbH.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Jānss [*P. Jann*], tiesneši N. Kolnerika [*N. Colneric*], K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents), E. Juhāss [*E. Juhász*] un E. Levits,

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

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

ģemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 1. decembrī,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Finanzamt Offenbach am Main-Land* vērā – V. Hagebeks [*V. Hageböck*], pārstāvis,
- *Keller Holding GmbH* vērā – K. Frīdriha [*K. Friedrich*] un H. Rēms [*H. Rehm*], finanšu konsultanti, kā arī J. Naglers [*J. Nagler*], *Rechtsanwalt*,
- Vācijas valdības vērā – N. Vunderliha [*N. Wunderlich*] un U. Forsthofs [*U. Forsthoff*], pārstāvji,
- Apvienotās Karalistes valdības vērā – K. Džeksone [*C. Jackson*], pārstāve, kam palīdz S. Mūra [*S. Moore*] un J. Stratforda [*J. Stratford*], *barristers*,
- Eiropas Kopienų Komisijas vērā – R. Liāls [*R. Lya*] un K. Gross [*K. Gross*], pārstāvji,

ģemot vērā lēmumu, kas pieņemts pēc ģenerālvokāta uzklaušanas, izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par EK līguma 52., 58. un 73.b panta (pēc grozījumiem – attiecīgi 43., 48. un 56. panta) interpretāciju.

2 Šis līgums iesniegts prāvā starp *Finanzamt Offenbach am Main-Land* un *Keller Holding GmbH* (turpmāk tekstā – “*Keller Holding*”), kas ir sabiedrība, kura maksā nodokļus vienīgi Vācijā, sakarā ar tās finanšu izdevumu neaplikšanu ar nodokļiem, kas ekonomiski saistīti ar dividendām, ko tai izmaksā jūsi netieša meitas sabiedrība, kura reģistrēta Austrijā.

Atbilstošās tiesību normas

Līgums par Eiropas ekonomikas zonu

3 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas ekonomikas zonu 6. pantā (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā "EEZ līgums") ir noteikts šādi:

"Neskarot tiesu prakses attīstību nākotnē, šis līguma noteikums, ciktāl tie ir pārcēlušies līguma noteikumu ietvaros Eiropas Ekonomikas kopienas dibināšanas līguma un Eiropas Ogļu un tērauda kopienas dibināšanas līguma noteikumiem, kā arī tiesību aktiem, kas pieņemti, piemērojot šos abus līgumus, tos ieviešot un piemērojot, interpretē saskaņā ar Eiropas Kopienu Tiesas judikatūru līdz šim līguma parakstīšanas dienai."

4 EEZ līguma 31. panta 1. punkts ir teikts šādi:

"Šis līguma ietvaros nav ierobežojumu attiecībā uz kādas EK dalībvalsts vai EBTA valsts pilsoņu tiesībām veikt uzņēmējdarbību kādas citas EK dalībvalsts vai EBTA [Eiropas Brīvās tirdzniecības asociācijas] valsts teritorijā. Tas attiecas arī uz jebkuras EK dalībvalsts vai EBTA valsts pilsoņu tiesībām dibināt pārstāvniecības, nodaļas vai filiāles, ja viņi ir reālistiski jebkuras šīs valsts teritorijā."

Brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus, jo pašiem uzņēmumiem, kas definēti 34. panta otrajā daļā, ar tiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās valsts tiesību akti, kur šis uzņēmējdarbība notiek, piemērojot 4. nodaļas noteikumus."

5 EEZ līguma 34. pants ir noteikts:

"Tiesiskais statuss tiem uzņēmumiem, kas izveidoti saskaņā ar kādas EK dalībvalsts vai EBTA valsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā darbību vieta ir Līgumslēdzēju Pušu teritorijā, šajās nodaļās ir pielīdzināts to fizisko personu tiesiskajam statusam, kuras ir EK dalībvalstu vai EBTA valstu pilsoņi."

"Uzņēmumi" ir uzņēmumi, kas izveidoti saskaņā ar civiltiesībām vai komerciesībām, kā arī kooperatīvi un citas juridiskas personas, uz ko attiecas publiskās vai privattiesības, izņemot bezpeļņas uzņēmumus."

Kopienu tiesību akti

6 Saskaņā ar 4. panta 1. un 2. punktu Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvā 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mētes uzņēmumiem un meitas uzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.):

"1. Ja mētesuzņēmums saņem sadalītu peļņu tādā valstī, kurā tam ir asociēts meitasuzņēmums, tad, ja vien šo uzņēmumu nelikvidē, mētesuzņēmuma valsts vai nu:

- atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus, vai
- uzliek šādai peļņai nodokļus, ņaujot mētesuzņēmumam no maksājamo nodokļu summas atskaitīt to uzņēmuma ienākumu nodokļa daļu, kas attiecas uz šo peļņu [...].

2. Katra dalībvalsts tomēr saglabā izvēles tiesības paredzēt, ka no mētesuzņēmuma peļņas, kam uzliek nodokli, nevar atskaitīt maksājumus, kas attiecas uz kapitāla daļu un zaudējumiem,

ko rada meitasuz??muma pe??as sadal?šana. [..]"

Konvencija starp V?cijas Federat?vo Republiku un Austrijas Republiku par izvair?šanos no dubultas aplikšanas ar nodok?iem

7 Konvencijas starp V?cijas Federat?vo Republiku un Austrijas Republiku, kas nosl?gta 1954. gada 4. oktobr?, lai izvair?tos no dubultas ien?kumu un citu l?dzek?u nodok?a iekas?šanas, k? ar? dubultas tirdzniec?bas un zemes nodok?a iekas?šanas (turpm?k tekst? – “nodok?u konvencija”), 15. pants paredz, ka “[..] m?tnes dal?bvalsts atbr?vo no nodok?a ien?kumus, kas rodas no dividenžu izmaksas, kuras šai dal?bvalst? re?istr?ta sabiedr?ba sa?em no cit? dal?bvalst? re?istr?tas sabiedr?bas, ja tai šaj? cit? dal?bvalst? re?istr?taj? sabiedr?b? pieder kapit?ls vismaz 10 % apm?r?”.

Dal?bvalsts ties?bu akti

8 1991. gada Uz??mumu nodok?a likuma (*Körperschaftsteuergesetz1991*, turpm?k tekst? – “KStG”) 8.b panta 1. punkts ar virsrakstu “Dal?ba ?rvalstu sabiedr?bu kapit?l?” paredz, ka dividendes, kuras k?da piln?b? ar nodok?iem aplikama sabiedr?ba sa?em no piln?b? ar nodok?iem aplikamas kapit?lsabiedr?bas, ne?em v?r?, apr??inot nodok?u b?zi, ja pašu kapit?la da?a, kas ieg?ta no ?rvalstu izcelsmes ien?kumiem, kuri atbr?voti no nodok?a, “ir uzskat?ma par izmantotu šiem m?r?iem”.

9 Šis noteikums ?auj sabiedr?bai, kas nodok?us maks? vien?gi V?cij?, atk?rtoti izmaks?t grup?, kur? tas ietilpst, t?s dividendes, kas ir sa?emtas no Austrij? re?istr?t?m sabiedr?b?m, k? to paredz nodok?u konvencijas 15. pants, neiek?aujot š?di izmaks?t?s dividendes t?s sabiedr?bas nodok?u b?z?, kura š?s dividendes ir sa??musi.

10 Ja šo situ?ciju apl?ko tikai vienas valsts kontekst?, dividendes, ko sabiedr?ba, kas maks? nodok?us vien?gi V?cij?, izmaks? citai sabiedr?bai, kas maks? nodok?us vien?gi V?cij?, attiec?b? uz šo p?d?jo sabiedr?bu iek?auj sabiedr?bas nodok?a b?z?. Tom?r, lai izvair?tos no izmaks?t?s pe??as dubultas aplikšanas ar nodok?iem, 1990. gada Ien?kuma nodok?a likuma (*Einkommensteuergesetz1990*, turpm?k tekst? – “EStG”) 36. panta 2. punkta 3. apakšpunkts paredz, ka nodokli, ko maks? sabiedr?ba, kas maks? nodok?us piln?b? un kas izmaks? dividendes, atskaita no nodok?a, ko maks? akcion?rs, kurš sa?em dividendes. L?dz ar to pat tad, ja dividendes ietilpst t?du sabiedr?bu nodok?u b?z?, kuras nodok?us maks? tikai V?cij?, š?s sabiedr?bas ir atbr?votas no nodok?a par sa?emtaj?m dividend?m sakar? ar jau samaks?t? nodok?a atskait?šanas metodi.

11 EStG 3.c pants paredz, ka, apr??inot nodok?u b?zi, izdevumus, kas ekonomiski ir tieši saist?ti ar pe??u, kura nav aplikama ar nodok?iem, nevar atskait?t k? maks?jumus.

12 Saska?? ar šiem noteikumiem un saist?b? ar KStG 8.b panta 1. punktu aizliegumu atskait?t finans?šanas izdevumus, kas ir saist?ti ar sabiedr?bas dal?bu kapit?l?, nepiem?ro, ja nav dividenžu, kuras izmaks?tas nodok?u atbr?vojuma rež?m?. Ta?u, ja t?s ir izmaks?tas š?d? rež?m?, kapit?la da?u finans?šanas izdevumi nav atvelkami tikt?l, cikt?l tie attiecas uz š?m dividend?m.

Pamata pr?va un prejudici?lais jaut?jums

13 No 1993. l?dz 1995. gadam sabiedr?ba *Keller Holding*, kuras re?istr?cijas vieta un vad?ba atrad?s V?cijas teritorij?, k? vien?gais partneris tur?ja sav? ?pašum? kapit?la da?as cit? V?cij? re?istr?t? sabiedr?b? *Keller Grundbau GmbH* (turpm?k tekst? – “*Keller Grundbau*”). Šai sabiedr?bai pieder?ja kapit?la da?as Austrij? re?istr?t? sabiedr?b? *Keller Grundbau GmbH Wien*

(turpmāk tekstā – “*Keller Wien*”).

14 Par 1994. un 1995. gadu *Keller Wien* izmaksēja dividendes, ko saskaņā ar nodokļu konvencijas noteikumiem nodokļu atbrīvojuma režīmā saņēma *Keller Grundbau*, kura savukārt pārskaitēja tās *Keller Holding*. Saskaņā ar KStG 8.b panta 1. punktu šādi saņemtas dividendes netika vērtas vērā, aprēķinot bēzi uzņēmumu nodoklim, kas bija jāmaksā *Keller Holding*.

15 Šā sabiedrība kļūda izmaksas atskaitēja visus procentus no kapitāla, ko tā bija aizņēmusies, lai varētu iegādāties kapitāla daļas *Keller Grundbau*, kā arī citus ar šo iegādātos vadības izdevumus. *Finanzamt Offenbach-Stadt*, kuras kompetencē tolaik bija *Keller Holding* uzņēmumu nodoklis, neatņēma atskaitēt šos izdevumus, ņemot vērā KStG 8.b panta 1. punktu saistībā ar EStG 3.c panta noteikumiem, tiktāl, ciktāl šie izdevumi attiecas uz dividendēm, kas atbrīvotas no nodokļiem, respektīvi, dividendēm no *Keller Wien*.

16 *Keller Holding* iesniedza prasību *Hessische Finanzgericht*, kura to apmierināja saistībā ar nodokļu paziņojumiem par 1994. un 1995. gadu. Šā tiesa faktiski nosprieda, ka valsts tiesību akti ir pretrunā EK līguma 52., 58. un 73.b pantam.

17 Pēc tam *Finanzamt Offenbach am Main-Land* pārņēma *Keller Holding* nodokļu jomas kompetenci. Tad tā iesniedza *Bundesfinanzhof* prasību pārskatīt *Hessische Finanzgericht* spriedumu, kas bija labvēlīgs šai sabiedrībai.

18 *Bundesfinanzhof* konstatēja, ka, tā kā dividendes, ko mētes sabiedrība, kura nodokļu maksā vienīgi Vācijā, izmaksā šīs sabiedrības netiešā meitas sabiedrība, kura reģistrēta Austrijā, saskaņā ar KStG 8.b panta 1. punktu un EStG 3.c pantu izslēdz no nodokļa bāzes, kas attiecas uz mētes sabiedrību, tās daļas izdevumi nav atvelkami tiktāl, ciktāl tie attiecas uz dividendēm, kas atbrīvotas no nodokļiem. Toties, tā kā dividendes, ko sabiedrība, kas maksā nodokļu vienīgi Vācijā, saņem no netiešas meitas sabiedrības, kura reģistrēta Vācijas teritorijā, ietilpst saņēmēja uzņēmumu nodokļu bāzē, un šīs sabiedrības izdevumi ir atvelkami izdevumi, pat ja dividendžu izmaksas tās sabiedrība samaksāto nodokli atskaita no tās nodokļa, kas jāmaksā akcionāram, kurš saņem dividendes, sabiedrības, kas nodokļu maksā vienīgi Vācijā, faktiski ir atbrīvotas no nodokļa par dividendēm, ko izmaksā citas Vācijas reģistrētas sabiedrības.

19 Šajos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai ar [...] līguma 52. un 58. panta, kā arī minētā līguma 73.b panta normām ir saderīgi, ka sabiedrības finansējuma izdevumi, kuriem ir tieša ekonomiska saikne ar ienākumiem, ko neapliek ar nodokļiem Vācijā un kas radušies no sabiedrības daļas kapitālsabiedrībā, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, var tikt atskaitīti kā darbības izdevumi tikai tiktāl, ciktāl par šo izslēgtā netiek izmaksāta nekāda peļņa, neieturot nodokļu?”

Par prejudiciālo jautājumu

20 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai attiecīgā EK līguma noteikumi par uzņēmējdarbības brīvību un brīvu kapitāla apriti liedz dalībvalstij piemērot noteikumus, kuri izslēdz nodokļu atskaitēšanas iespēju par labu mētes sabiedrībai, kas nodokļu maksā tikai dalībvalstī, kurā tai radušies finansēšanas izdevumi, kuri attiecas uz dividendēm, kas atbrīvotas no nodokļiem tāpēc, ka tās nāk no citā dalībvalstī reģistrētām netiešām meitas sabiedrībām.

Ievada apsvērumi

21 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka iespēja par 1994. un 1995. finanšu gadu atskaitīt

finansēšanas izdevumus, kuri attiecas uz *Keller Holding* dalību *Keller Grundbau* kapitālā, tika liegta tiktāl, ciktāl šīs izmaksas attiecas uz dividendēm, ko Austrija reģistrēta netieša meitas sabiedrība izmaksāja Vācijas meitas sabiedrībai, kura tās savukārt izmaksāja mātes sabiedrībai.

22 Vispirms jānoraida *Finanzamt Offenbach am Main-Land*, kār Vācijas un Apvienotās Karalistes valdību arguments, ka pamata prāva attiecoties tikai uz situāciju konkrētā dalībvalstī, līdz ar to neesot vajadzības interpretēt attiecīgos EK Līguma noteikumus par uzņēmējdarbības brīvību un brīvību kapitāla apriti.

23 Faktiski, lai gan pamata prāva, protams, attiecas uz tādā mātes sabiedrībā ar juridisko adresi Vācijā, kura iebilst pret Vācijas nodokļu pārvades lēmumu, ar kuru tai tiek liegta iespēja atskaitīt no nodokļu bāzes izdevumus, kas tai radušies, iegūdoties kādas meitas sabiedrības, kura arī ir reģistrēta Vācijā, kapitāla daļas, tik un tādā šā lēmuma pamatā ir dalībvalsts tiesību akti, kuri izslēdz šādas atskaitēšanas iespēju, uzskatot, ka pastāv ekonomiska saikne starp sabiedrību, meitas sabiedrību un Austrija reģistrēto netiešo meitas sabiedrību, kura izmaksā dividendes, kas pašas par sevi Vācijā ir atbrīvotas no uzņēmumu nodokļa saskaņā ar nodokļu konvencijas 15. pantu.

24 Tā kā attiecīgie noteikumi pamata prāvā attiecas uz situāciju, kas ir saistīta ar darījumiem Kopienas iekšienā, uz prāvu aplūkoto problēmu var attiekties Līguma noteikumi par pamatbrīvībām (šai sakarā skat. 1982. gada 15. decembra spriedumu lietā 286/81 *Oosthoek's Uitgeversmaatschappij, Recueil*, 4575. lpp., 9. punkts, un 2003. gada 15. maija spriedumu lietā C-300/01 *Salzmann, Recueil*, l.4899. lpp., 32. punkts).

25 Turklāt jāatgādina, ka Austrijas Republika iestājs Eiropas Savienībā tikai 1995. gada 1. janvārī. No tā izriet, ka saistībā ar pamatprāvas faktiem, kuri radās 1994. gadā, EK Līgums uz šo valsti neattiecas.

26 Šajā sakarā jāatgādina, ka Tiesas pienākums ir sniegt valsts tiesai visus Kopienas tiesību interpretācijas elementus, kas tai var būt noderīgi, izspriežot iztiesājamo lietu, neatkarīgi no tā, vai šī tiesa savu jautājumu formulējumā uz tiem atsaukusies (skat. it īpaši 1999. gada 4. marta spriedumu lietā C-87/97 *Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Recueil*, l.1301. lpp., 16. punkts, un 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-456/02, *Krājums*, l.7573. lpp., 38. punkts).

27 Līdz ar to, kā norāda *Keller Holding* un Eiropas Kopienu Komisija, saistībā ar prejudiciālo nolikuma līguma faktiem, kas radušies 1994. gadā, ir jāņem vērā EEZ Līguma noteikumi saistībā ar uzņēmējdarbības brīvību un brīvību kapitāla apriti, kurus piemēroja attiecībām starp Vācijas Federatīvo Republiku un Austrijas Republiku no 1994. gada 1. janvāra līdz dienai, kad Austrijas Republika pievienojās Eiropas Savienībai.

Par to, kā interpretēt noteikumus saistībā ar brīvību veikt uzņēmējdarbību

28 Iespējams, ir jāatgādina pastāvīgā judikatūra, saskaņā ar kuru, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencā, dalībvalstīm tā tomēr ir jāsteno, ievērojot Kopienu tiesības (1999. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland, Recueil*, l.2651. lpp., 19. punkts, un 2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen, Krājums*, l.7477. lpp., 19. punkts).

29 Brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas EKL 52. pantā piešķirta attiecībā uz Kopienu pilsoņiem un kas ietver arī tiesības sēkt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz dalībvalsts tiesību akti, atbilstoši EKL 58. pantam attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas

atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā administrācija [vadība] vai galvenais uzņēmums atrodas Eiropas Kopienā, ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (skat. it īpaši 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN, Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts).

30 Pat ja atbilstoši to redakcijai noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis būtu uzņēmējā dalībvalstī nodrošināt tādū pašu attieksmi kā savā valstī, tie arī nepieļauj, ka izcelsmes valsts kļūdam no saviem pilsoņiem vai sabiedrībām, kas dibināta atbilstoši tās tiesību aktiem, citā dalībvalstī rada šķēršļus (skat. 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-264/96 *ICI, Recueil*, I-4695. lpp., 21. punkts).

31 Saskaņā ar pamata prāvā minētajiem noteikumiem netiešas meitas sabiedrības izmaksātas dividendes, ko mātes sabiedrība tīlā izmaksā tās meitas sabiedrība, ietilpst mātes sabiedrības nodokļu bāzē tad, ja visas attiecīgās sabiedrības nodokļus maksā vienīgi Vācijā. Tomēr, izmantojot jau samaksāto nodokļa atskaitēšanas metodi, šīs dividendes faktiski ir atbrīvotas no nodokļa.

32 Turpretim dividendes, kuras tādās pašos apstākļos izmaksā Austrijā reģistrēta netieša meitas sabiedrība, saskaņā ar nodokļu konvencijas 15. pantu ir tieši atbrīvotas no nodokļa un tādā neietilpst tādās mātes sabiedrības nodokļu bāzē, kura nodokļus maksā vienīgi Vācijā.

33 Līdz ar to saskaņā ar *ESdG* 3.c pantu no izdevumiem, kas ekonomiski tieši saistīti ar peļņu, kura nav apliekama ar nodokļiem, nav atvelkamas kā izmaksu finansēšanas izdevumi, kas radušies mātes sabiedrībai, kas maksā nodokļus vienīgi Vācijā un netieši piedalās Austrijā reģistrētā meitas sabiedrībā, ja tie attiecas uz meitas sabiedrības izmaksātajām dividendēm, kas pie mātes sabiedrības nonākušas nodokļu atbrīvojuma režīmā. Tomēr gadījumā, kad visas attiecīgās sabiedrības maksā nodokļus Vācijā, šīs izmaksas ir pilnībā atvelkamas. Patiesībā šādā gadījumā izmaksātās dividendes ietilpst nodokļu bāzē, ar kuriem tiek aplikta sabiedrība, kurai pieder akcijas, pat ja faktiski arī tās ir atbrīvotas no nodokļa.

34 No tā izriet, ka sabiedrība, kurai ir netieša meitas sabiedrība Austrijā, kāda ir atbildējuma pamata prāvā, nodokļu ziņā ir nelabvēlīgākā situācijā nekā sabiedrība, kuras netieša meitas sabiedrība ir reģistrēta Vācijā. Protams, abos gadījumos dividendes var pārskaitīt grupas ietvaros, šīs operācijas veikšanas laikā nepiemērojot nodokļus sakarā ar to, ka dividendes izmaksā sabiedrības, kas reģistrētas Austrijā, respektīvi, piemērojot nodokļu konvenciju, vai gadījumā, kad netieša meitas sabiedrība ir reģistrēta Vācijā, atskaitot nodokli, ko samaksājusi sabiedrība, kas izmaksā dividendes, no uzņēmumu nodokļa, kas būtu jāmaksā sabiedrībai, kura saņemusi dividendes. Tomēr finansēšanas izdevumi, kas ekonomiski ir saistīti ar sabiedrības izmaksātajām dividendēm, ir pilnībā atvelkami tikai gadījumos, kad netieša meitas sabiedrība ir reģistrēta vienas un tās pašas dalībvalsts teritorijā.

35 Ēmot vērā šo atšķirīgo attieksmi, mātes sabiedrībām varētu zust motivācija veikt uzņēmējdarbību ar meitas sabiedrību starpniecību vai netiešām meitas sabiedrībām, kas reģistrētas citās dalībvalstīs (skat. it īpaši 2003. gada 18. septembra spriedumu lietā C-168/01 *Bosal, Recueil*, I-9409. lpp., 27. punkts).

36 Tomēr Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības apgalvo, no vienas puses, ka šāda atšķirīga attieksme neesot uzņēmējdarbības brīvības ierobežojums, jo mātes sabiedrība, kurai ir netieša meitas sabiedrība ar juridisko adresi tai pašā dalībvalstī, neesot salīdzināma ar mātes sabiedrību, kuras netieša meitas sabiedrība ir reģistrēta citā dalībvalstī. Tās uzsver, ka netiešas meitas sabiedrības izmaksātās dividendes vienas dalībvalsts ietvaros ietilpst mātes sabiedrības nodokļu bāzē, bet Austrijas netiešas meitas sabiedrības izmaksātās dividendes ir atbrīvotas no

nodokļa. Finansēšanas izdevumu atskaitēšanas ierobežojumi izrietot no apstākļa, ka valsts izcelsmes dividendes ar nodokli neapliek. Fakts, ka *Keller Holding* nevar izmantot nodokļu atskaitēšanas metodes priekšrocības, izrietot no tā, ka *Keller Wien* ir reģistrēta Austrijā, līdz ar to uz to attiecas Austrijas uzņēmumu nodoklis. Tādējādi tā atšķirībā no Vācijas reģistrētas netiešas meitas sabiedrības maksā uzņēmumu nodokli Austrijas iestādēm, nevis Vācijas iestādēm.

37 Šai sakarā jāatzīmē, ka attiecībā uz saņemto dividendžu aplikšanu ar nodokļiem mētes sabiedrības, kas nodokļus maksā vienīgi Vācijā, atrodas līdzīgā situācijā neatkarīgi no tā, vai tās saņem dividendes no netiešas meitas sabiedrības, kas reģistrēta šai dalībvalstī, vai arī no netiešas meitas sabiedrības ar juridisko adresi Austrijā. Abos gadījumos mētes sabiedrības saņemtais dividendes faktiski tiek atbrīvotas no nodokļa. Līdz ar to apstāklis, ka mētes sabiedrības iespēja atskaitīt finansēšanas izdevumus sakarā ar dividendžu neaplikšanu ar nodokļiem tiek ierobežota, attiecinot šos ierobežojumus vienīgi uz dividendēm no valstīm, neliecina par mētes sabiedrību atšķirībā no saistītā ar to meitas sabiedrību reģistrācijas vietu Vācijā vai citā dalībvalstī.

38 Šai ziņā nav svarīgi, ka Austrijā reģistrētas netiešas meitas sabiedrības netiek apliktas ar uzņēmumu nodokli Vācijā. Atšķirīgā nodokļu režīmā būtībā skar tikai mētes sabiedrības atkarībā no tā, vai tām ir netiešas meitas sabiedrības Vācijā, jo pašas sabiedrības ir reģistrētas šai dalībvalstī. Tātad ir jākonstatē, ka saistītā ar dividendēm, ko tām izmaksājušas netiešas meitas sabiedrības, mētes sabiedrībām nodokļi nav piemērojami, jo nav svarīgi, vai dividendes ir no netiešām meitas sabiedrībām, kas maksā nodokļus Vācijā, vai arī tādām, kas maksā nodokļus Austrijā.

39 No otras puses, atsaucoties uz 1992. gada 28. janvāra spriedumiem lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp.) un lietā C-300/90 Komisija/Belģija (*Recueil*, I-305. lpp.), Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības apgalvo, ka šādiem nodokļu noteikumiem esot objektīvs mērķis saglabāt konsekvenci dalībvalsts nodokļu sistēmā. Vienas nodokļu piemērošanas epizodes sakarā pastāvot tieša saikne starp nodokļu atvieglojumu piešķirumu, respektīvi, iespēju atskaitīt finansēšanas izdevumus, kas saistīti ar vienas sabiedrības dalību citā sabiedrībā, un šā atvieglojuma līdzsvarošanu, iekasējot nodokļus, šai konkrētajā gadījumā piemērojot tos izmaksātajām dividendēm. Turpretim nodokļu apgrūtinājumu, ko izjūt pamata pravas mētes sabiedrība, proti, šo izdevumu neatskaitēšanu, kompensē attiecīgās priekšrocības, konkrēti, iespēja saņemt dividendes bez nodokļiem.

40 Šajā sakarā der atgādināt, ka iepriekš minēto spriedumu *Bachmann* un Komisija/Belģija attiecīgi 28. un 21. punktā Tiesa ir atzinusi, ka nepieciešamība saglabāt nodokļu režīma konsekvenci var pamatot EK līguma garantēto pamatbrīvību stenošanas ierobežošanu. Lai arguments, kurš balstīts uz šādu pamatojumu, tomēr būtu pamatots, ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu (šajā sakarā skat. 1995. gada 14. novembra spriedumu lietā C-484/93 *Svensson un Gustavsson*, *Recueil*, I-3955. lpp., 18. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *ICI*, 29. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, 42. punkts).

41 Izskatot attiecīgos dalībvalsts tiesību aktus, var secināt, ka sabiedrības, kas maksā nodokli vienīgi Vācijā un kontrolē šai pašā dalībvalstī reģistrētu meitas sabiedrību vai netiešu meitas sabiedrību, vienlaikus izmanto gan iespēju atskaitīt finansēšanas izdevumus, kas saistīti ar dalību, gan arī ir atbrīvotas no dividendžu nodokļiem, piemērojot nodokļa atskaitēšanas metodi. Toties, pat ja sabiedrība, kas maksā nodokļus vienīgi Vācijā un saņem dividendes no Austrijā reģistrētām meitas sabiedrībām vai netiešām meitas sabiedrībām, tātad ir atbrīvota no nodokļiem, tai tik un tā nav iespējams no nodokļiem atskaitīt ar dalību saistītās izmaksas.

42 Tādējādi, pat aizbildinoties ar nepieciešamību saglabāt nodokļu sistēmas konsekvenci, nav

iespējams pieņemt argumentu, ka Vācijas mētes sabiedrībai, kas saņemusi dividendes no Austrijas reģistrētas netiešas meitas sabiedrības, finansēšanas izmaksu neatskaitīšana izlīdzina priekšrocības, kas tai radušās, saņemot ar nodokļiem neapliktas dividendes, ja tai pat laikā mētes sabiedrībai, kas saņem dividendes no Vācijas reģistrētas netiešas meitas sabiedrības, par tai izmaksājamo dividendu faktiski nekādā veidā netiek iekasēti nodokļi, lai līdzsvarotu nodokļu priekšrocības, kuras tās saņem, atvelkot no nodokļiem finansēšanas izmaksas, kas saistītas ar tās daļību meitas sabiedrības kapitālā. Būtībā, pašas Vācijas valdības vārdiem izsakoties, šai pārdotajai gadījumā, lai izvairītos no dubultas nodokļu piemērošanas izmaksātajai peļņai, uzņēmumu nodokļa uzlikšanu izmaksātajai peļņai kompensē, atņemot no tās nodokli, ko ir samaksājusi sabiedrība, kura izmaksā peļņu.

43 Lai pierādītu, ka pastāv nepieciešamība garantēt konsekvenci nodokļu sistēmā, Vācijas valdība vairs nevar izmantot argumentu par to, ka ārvalstīs reģistrētas netiešas meitas sabiedrības gūtā peļņa – atšķirībā no peļņas, ko guvusi Vācijas reģistrēta netieša meitas sabiedrība – nav apliekama ar nodokļiem šai daļībā. Faktiski pamata prāvai piemērojamie tiesību akti neparedz nekādu saikni starp iespēju atskaitīt finansēšanas izmaksas, kas ir saistītas ar mētes sabiedrības daļību, un peļņu, par kuru nodokļus uzliek netiešajai meitas sabiedrībai. Netiešas meitas sabiedrības gūtā peļņai, kas tai nevusi izmaksāt dividendes, turklāt piemēro Austrijas uzņēmumu nodokli, gluži tāpat kā Vācijas to piemēro peļņai, ko guvusi šai daļībā. reģistrēta netieša meitas sabiedrība, jo šai ziņā nav svarīgi, kur ir reģistrēta mētes sabiedrība.

44 Šo pašu apsvērumu dēļ attiecīgos daļībvalsts tiesību aktus nevar pamatot ar teritoriālo principu, kā to Tiesa ir pieņēmusi 1997. gada 15. maija sprieduma lietā *C-250/95 Futura Participations un Singer (Recueil, I-2471. lpp.)* 22. punktā. Šos tiesību aktus nevar uzskatīt par minētā principa īstenojumu tiktāl, ciktāl tie neļauj atskaitīt finansēšanas izmaksas, kas radušās sabiedrībai, kura maksā nodokļus vienīgi Vācijas un kura saņem dividendes no Austrijas reģistrētas netiešas meitas sabiedrības, jo tā ir atbrīvota no nodokļa Vācijas, ja dividendes, ko tādai pašai mētes sabiedrībai izmaksā meitas sabiedrība, kura maksā nodokļus vienīgi Vācijas un kuras juridiskā adrese ir šai daļībā, faktiski gūst priekšrocības arī no atbrīvojuma pēc izmaksātās sabiedrības samaksātā nodokļa atskaitīšanas metodes.

45 Vācijas valdība, attaisnojot pamata prāvā minētos daļībvalsts tiesību aktus, nepamatoti min apstākli, ka tā īsteno tikai savas nodokļu pilnvaras, kuras ir paredzētas Direktīvas 90/435 4. panta 2. punktā, kur ir atzīts, ka ikviena daļībvalsts gadījumos, kad mētes sabiedrība saņem peļņu, ko izmaksā citā daļībā reģistrēta meitas sabiedrība – attiecībā uz kuru šī cita daļībvalsts vai nu atturas minētajai peļņai uzlikt nodokļus, vai arī uzliek šādai peļņai nodokļus, ļaujot mētes sabiedrībai no maksājamo nodokļu summas atskaitīt meitas sabiedrības samaksāto nodokļa daļu, kas attiecas uz šo peļņu – var paredzēt, ka izmaksas, kas saistītas ar daļību, nav atvelkamas no peļņas, par kuru mētes sabiedrībai liek maksāt nodokļus. Neskarot jautājumu, vai šī direktīva attiecas uz šo lietu, šāda iespēja tomēr ir izmantojama vienīgi tad, ja tiek ievēroti EK Līguma pamatnoteikumi, šai lietā – tā 52. pants.

46 Tā kā nav pierādīts, ka valsts tiesību aktus attaisno obligāti ievērojamas sabiedrības intereses, ir jāsecina, ka šādi tiesību akti neatbilst EK Līguma 52. pantam.

47 Ja šie noteikumi attiecas uz faktiem, kas radušies 1994. gadā, ir jāatsaucas uz attiecīgajiem EEZ Līguma noteikumiem par uzņēmējdarbības brīvību.

48 Kā noteikts šī Līguma 6. pantā, tiktāl, ciktāl tā noteikumi pēc būtības ir līdzvērtīgi attiecīgajiem Līguma noteikumiem, kā arī tiesību aktiem, kas pieņemti, to piemērojot, tie ir jāinterpretē, ieviešot un piemērojot EEZ Līguma noteikumus saskaņā ar Eiropas Kopienas Tiesas judikatūru līdz EEZ Līguma parakstīšanas dienai. Turklāt gan Tiesa, gan arī EBTA Tiesa ir atzinusi, ka ir jāraugās, lai EEZ Līguma noteikumi, kas pēc būtības ir identiski EK Līguma

noteikumiem, tiktu interpretēti vienādi (Tiesas 2003. gada 23. septembra spriedums lietā C-452/01 *Ospelt un SchlössleWeissenberg, Recueil*, I-9743. lpp., 29. punkts; 2004. gada 1. aprīļa spriedums lietā C-286/02 *Bellio F.lli, Recueil*, I-3465. lpp., 34. punkts; skat. arī EBTA Tiesas 2003. gada 12. decembra spriedumu lietā E-1/03 *EFTA Surveillance Authority/ Islande, EFTA Court Report*, 143. lpp., 27. punkts).

49 Tātad ir jākonstatē, ka EEZ Līguma 31. pantā izklāstītie noteikumi, kas aizliedz ierobežot uzņēmējdarbības brīvību, ir identiski EK Līguma 52. pantā izklāstītajiem noteikumiem.

50 Šādos apstākļos uz uzdoto jautājumu ir sniedzama atbilde, ka EK Līguma 52. pants un EEZ Līguma 31. pants ir interpretējami tādā nozīmē, ka tie nepieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus, ar kuriem mēģināts sabiedrībai, kas maksā nodokļus vienīgi šai valstī, neļauj atskaitīt finansēšanas izmaksas, kas tai radušās, iegādājoties kādas meitas sabiedrības kapitāla daļas, ja šie izdevumi attiecas uz dividendām, kas ir atbrīvotas no nodokļa tādā mērķā, ka tās ir no netiešas meitas sabiedrības, kas reģistrēta citā Kopienas dalībvalstī vai EEZ Līguma dalībvalstī, lai gan šīs izmaksas ļauj atskaitīt tad, ja tās attiecas uz dividendām, kuras mēģināts sabiedrībai ar juridisko adresi vienā dalībvalstī izmaksāt tai pašā dalībvalstī reģistrēta netieša meitas sabiedrība un kuras faktiski tiek atbrīvotas arī no nodokļa.

Par to, kā interpretēt noteikumus par brīvību kapitāla apriti

51 Tā kā pamata prāvā minētie dalībvalsts tiesību akti ir pretrunā ar EK Līguma un EEZ Līguma noteikumiem par uzņēmējdarbības brīvību, nav vajadzības izskatīt, vai tie ir pretrunā arī EK Līguma noteikumiem par brīvību kapitāla apriti.

Par tiesāšanas izdevumiem

52 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, izņemot minēto lietas dalībnieku izdevumus, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

EK Līguma 52. pants (pēc grozījumiem ? EKL 43. pants) un 1992. gada 2. maija Eiropas Ekonomikas zonas Līguma 31. pants ir interpretējami tā, ka tie nepieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus, ar kuriem mēģināts sabiedrībai, kas maksā nodokļus vienīgi šai valstī, neļauj atskaitīt finansēšanas izmaksas, kas tai radušās, iegādājoties kādas meitas sabiedrības kapitāla daļas, ja šie izdevumi attiecas uz dividendām, kas ir atbrīvotas no nodokļa tādā mērķā, ka tās ir no netiešas meitas sabiedrības, kas reģistrēta citā Kopienas dalībvalstī vai EEZ Līguma dalībvalstī, lai gan šīs izmaksas ļauj atskaitīt tad, ja tās attiecas uz dividendām, kuras mēģināts sabiedrībai ar juridisko adresi vienā dalībvalstī izmaksāt tai pašā dalībvalstī reģistrēta netieša meitas sabiedrība un kuras faktiski tiek atbrīvotas arī no nodokļa.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.