

Lieta C-293/06

Deutsche Shell GmbH

pret

Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg

(Finanzgericht Hamburg l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – Sabiedr?bu ien?kuma nodoklis – Monet?r?s sekas, kas rodas, repatri?jot s?kumkapit?lu, ko vien? dal?bvalst? re?istr?ta sabiedr?ba pieš??rusi savai past?v?gajai p?rst?vniec?bai, kas atrodas cit? dal?bvalst?

Sprieduma kopsavilkums

Personu br?va p?rvietošan?s – Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – Nodok?u ties?bu akti – Sabiedr?bu ien?kuma nodoklis – Zaud?jumu atskait?šana

(EK l?guma 52. pants (p?c groz?jumiem jaunaj? redakcij? – EKL 43. pants) un EK l?guma 58. pants (jaunaj? redakcij? – EKL 48. pants))

EK l?guma 52. pants (p?c groz?jumiem jaunaj? redakcij? – EKL 43. pants) kontekst? ar EK l?guma 58. pantu (jaunaj? redakcij? – EKL 48. pants) nepie?auj to, ka dal?bvalsts, nosakot valsts nodok?u b?zi, izsl?dz zaud?jumus, kas val?tas kursu sv?rst?bu d?? radušies sabiedr?bai, kuras juridisk? adrese ir šaj? valst?, repatri?jot s?kumkapit?lu, ko t? bija pieš??rusi sev piederošajai past?v?gajai p?rst?vniec?bai, kura atrodas cit? dal?bvalst?. Š?s ties?bu normas nepie?auj ar? to, ka val?tas kursu sv?rst?bu d?? radušos zaud?jumus var atskait?t k? uz??muma, kura juridisk? adrese ir vien? dal?bvalst?, darb?bas izdevumus tikai t?d? apjom?, k?d? šim uz??mumam piederoš? past?v?g? p?rst?vniec?ba, kas atrodas cit? dal?bvalst?, nav guvusi nek?du ar nodok?iem neapliekamo pe??u.

Š?ds nodok?u rež?ms palielina ekonomisko risku, kas rodas vien? dal?bvalst? re?istr?tai sabiedr?bai, kas v?las izveidot saimniecisko vien?bu cit? dal?bvalst?, kur? tiek izmantota val?ta, kas atš?iras no š?s izcelsmes dal?bvalsts val?tas, un l?dz ar to rada š??rsli br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu. Tas nav pamatots ar vajadz?bu nodrošin?t nodok?u rež?ma saska?ot?bu, jo neeksist? nek?da tieša saikne starp zaud?jumiem, kas radušies val?tas kursu sv?rst?bu d??, no vienas puses, un ien?kumiem, kas g?ti val?tas mai?as rezult?t?, no otras puses. T?pat šo š??rsli nevar pamatot ar to, ka past?v konvencija par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu. Ir skaidrs, ka br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu nevar saprast t?d?j?di, ka dal?bvalstij ir pien?kums izstr?d?t savus nodok?u ties?bu aktus atkar?b? no citas dal?bvalsts nodok?u ties?bu aktiem, lai ikvien? gad?jum? garant?tu nodok?u uzlikšanu bez jebk?d?m atš?ir?b?m, kas izriet no valsts nodok?u tiesisk? regul?juma, ?emot v?r?, ka l?mumi, ko sabiedr?ba pie??musi attiec?b? uz komercstrukt?ru izveidošanu ?rzem?s, katr? attiec?g? gad?jum? var b?t šai sabiedr?bai vair?k vai maz?k izdev?gi vai neizdev?gi. Tom?r neizdev?gums nodok?u kontekst? ir saist?ms ar ?pašu operat?vu apst?kli, ko var ?emt v?r? vien?gi galveno uz??mumu regul?još?s nodok?u iest?des.

Zaud?jumu, kas val?tas kursu sv?rst?bu d?? radušies past?v?gajai p?rst?vniec?bai, samazin?šanu atkar?b? no t?s darb?bas rezult?tiem ar? nevar pamatot ar argumentu, ka uz??mums, kam pieder š? p?rst?vniec?ba, var?tu g?t dubultu priekšroc?bu saist?b? ar

zaudējumiem, kas radušies valūtas kursu svārstību dēļ. Dalībvalsts, kas ir atteikusies īstenot savu kompetenci nodokļu uzlikšanā, noslēdzot konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, nevar atsaukties uz kompetences neesamību nodokļu uzlikšanas jautājumā attiecībā uz pastāvīgās pārstāvniecības, kas pieder šajā dalībvalstī reģistrētai sabiedrībai, darbības rezultātiem, lai pamatotu atteikumu atskaitīt šīs sabiedrības izdevumus, kurus to rakstura dēļ nevar ņemt vērā dalībvalstī, kurā atrodas šī pārstāvniecība.

(sal. ar 30., 32., 40., 43.–45., 47., 50., 51., 53. punktu un rezolūcijas daļas 1. un 2. punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2008. gada 28. februārī (*)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Sabiedrību ienākuma nodoklis – Monetārās sekas, kas rodas, repatriējot sākumkapitālu, ko vienā dalībvalstī reģistrēta sabiedrība piešķirusi savai pastāvīgajai pārstāvniecībai, kas atrodas citā dalībvalstī

Lieta C-293/06

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Finanzgericht Hamburg* (Vācija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2006. gada 8. jūnijā un kas Tiesā reģistrēts 2006. gada 3. jūlijā, tiesvedībā

Deutsche Shell GmbH

pret

Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs K. Lēnartss [K. Lenaerts], tiesneši Dž. Arestis [G. Arestis], R. Silva de Lapuerta [R. Silva de Lapuerta] (referente), J. Malenovskis [J. Malenovský] un T. fon Danvics [T. von Danwitz],

ģenerālvokāte E. Šārpstone [E. Sharpston],

sekretāre S. Strēmholma [C. Strömholm], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2007. gada 13. septembra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– Deutsche Shell GmbH vērā – A. Raupahs [A. Raupach] un D. Pols [D. Pohl],
Rechtsanwälte,

- Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg v?rd? – M. Fromms [M. Fromm], p?rst?vjs,
 - V?cijas vald?bas v?rd? – M. Lumma [M. Lumma] un K. Blaške [C. Blaschke], p?rst?vji,
 - N?derlandes vald?bas v?rd? – H. H. Sevenstere [H. G. Sevenster] un M. de Mols [M. de Mol], k? ar? M. de Hr?fe [M. de Grave], p?rst?vji,
 - Eiropas Kopien? Komisijas v?rd? – R. Li?ls [R. Lya] un G. Vilmss [G. Wilms], p?rst?vji,
- noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2007. gada 8. novembra tiesas s?d?, pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t EKL 52. pantu (p?c groz?jumiem jaunaj? redakcij? – EKL 43. pants) un EKL 58. pantu (jaunaj? redakcij? – EKL 48. pants).

2 Šis l?gums tika izteikts tiesved?b? starp *Deutsche Shell GmbH* (turpm?k tekst? – *Deutsche Shell*) un *Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg* [Hamburgas Lielo uz??mumu finanšu p?rvalde] (turpm?k tekst? – “*Finanzamt*”) saist?b? ar nodok?u rež?mu, ko V?cijas Federat?v?s Republikas iest?des piem?ro attiec?b? uz s?kumkapit?la (turpm?k tekst? – “s?kumkapit?ls”), kas pieš?irts min?t?s sabiedr?bas past?v?gajai p?rst?vniec?bai, kura atrodas cit? dal?bvalst?, monet?r?s v?rt?bas samazin?šanas, kas radusies, repatri?jot šo kapit?lu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Konvencija par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu

3 Saska?? ar 1925. gada 31. oktobr? starp V?ciju un It?liju nosl?gt?s Konvencijas par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu (*RGBI. 1925 II*, 1146. lpp.; turpm?k tekst? – “Konvencija”) 3. pantu:

“1. Mantiskie nodok?i, ar ko apliek ien?kumus no tirdzniec?bas, r?pniec?bas vai jebkuras citas profesion?l?s darb?bas neatkar?gi no t?s veida, tiek uzlikti tikai taj? valst?, kuras teritorij? uz??mumam ir t? past?v?g? p?rst?vniec?ba; [..].

[..]

3. Ja uz??mumam ir past?v?g?s p?rst?vniec?bas ab?s L?gumsl?dz?j?s valst?s, katra no t?m uzliek mantiskos nodok?us tai ien?kumu da?ai, kas g?ta t?s teritorij? esoš?s past?v?g?s p?rst?vniec?bas darb?bas rezult?t?. [..]”

4 Konvencijas 11. pant? ir paredz?ts:

“Personiskie nodok?i, ar ko apliek nodok?u maks?t?ja kop?jos ien?kumus, katr? L?gumsl?dz?j? valst? tiek uzlikti atbilstoši š?diem noteikumiem:

1) Uz ien?kumiem, kas

[..]

c) g?ti no komercdarb?bas, r?pniecisk?s vai jebkuras citas profesion?l?s darb?bas, tostarp

ien?kumiem no j?ras navig?cijas uz??muma izmantošanas;

[..]

tie attiecin?ti t?di paši noteikumi k? tie, kas paredz?ti attiec?b? uz šiem ien?kumiem.

[..]"

V?cijas nodok?u ties?bu akti, kas piem?rojami tiesved?bas pamata pr?v? faktisko apst?k?u iest?šan?s laik?

5 1991. gada 11. marta Likuma par sabiedr?bu nodok?iem (*Körperschaftsteuergesetz*) (*BGBI. 1991 I*, 637. lpp., turpm?k tekst? – *KStG*) 1. pant? ir paredz?ts:

"1. Sabiedr?bu nodoklis neierobežot? veid? tiek uzlikts š?diem uz??mumiem [..], kuru vad?bas atrašanās vieta vai kuru juridisk? adrese ir valsts teritorij?:

1) kapit?lsabiedr?b?m (akciju sabiedr?bas, sabiedr?bas ar ierobežotu atbild?bu);

[..].

2. Neierobežots pien?kums uzlikt nodokli sabiedr?b?m attiecas uz visiem ien?kumiem."

6 Saska?? ar V?cijas Nodok?u kodeksa (*Abgabenordnung*) 12. pantu:

"1. P?rst?vniec?ba ir ikviens apr?kojums vai ikviena iek?rta, ko izmanto uz??muma darb?bai.

2. Par p?rst?vniec?bu it ?paši ir uzskat?mas:

[..]

– fili?les."

7 1990. gada 7. septembra Likuma par ien?kuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*) (*BGBI. 1990 I*, 1898. lpp., turpm?k tekst? – *EstG*) 2.a panta 3. punkts ir formul?ts š?di:

"Gad?jum?, kad, piem?rojot konvenciju par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, nodok?u maks?t?ja, kuram nodoklis tiek uzlikts neierobežot? veid?, ien?kumi no ?rvalst? re?istr?tas past?v?g?s p?rst?vniec?bas r?pniecisk?s vai komercdarb?bas ir atbr?vojami no [..] ien?kumu nodok?a, zaud?jumi, kas radušies saist?b? ar šo ien?kumu g?šanu saska?? ar V?cijas nodok?u ties?bu norm?m, p?c nodok?u maks?t?ja pieteikuma, nosakot kop?jo ien?kumu apjomu, ir j?atskaita t?d? apm?r?, k?d? nodok?u maks?t?js tos var?tu kompens?t vai samazin?t, ja ien?kumi neb?tu atbr?vojami no nodok?a un t?d? apm?r?, k?d? šie zaud?jumi p?rsniedz pozit?vos ien?kumus, kas, piem?rojot šo konvenciju, atbr?vojami no nodok?a un kas radušies citu taj? paš? ?rvalst? atrodošos past?v?go p?rst?vniec?bu r?pniecisk?s vai komercdarb?bas rezult?t?. [..] Ja v?l?kas taks?cijas gados ien?kumi, kas radušies šaj? ?rvalst? re?istr?to past?v?go p?rst?vniec?bu r?pniecisk?s vai komercdarb?bas rezult?t?, ir kopum? pozit?v? summa, kas atbilstoši šai konvencijai, ir atbr?vojama no nodok?iem, tad summa, kas atskait?ta, pamatojoties uz pirmo un otro teikumu, ir atk?rtoti ?emama v?r? attiec?b? uz konkr?to taks?cijas periodu, veicot kop?jo ien?kumu apr??in?šanu. [..]"

8 *EstG* 3.c panta 1. punkt? ir paredz?ts:

“Ja izdevumi ir tieši ekonomiski saistīti ar ienākumiem, kas atbrīvojami no nodokļiem, šos izdevumus nevar atskaitīt ne kā uzņēmuma izmaksas, ne kā saimnieciskos izdevumus.”

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

9 *Deutsche Shell* – kapitālsabiedrība, kuras juridiskā adrese un vadība atrodas Vācijā, – 1974. gadā Itālijā bija izveidojusi pastāvīgo pārstāvniecību, kas nodarbojās ar dabasgāzes un naftas atradņu izpēti un izmantošanu (turpmāk tekstā – “pastāvīgā pārstāvniecība”). Laikā starp 1974. un 1991. gadu šī sabiedrība bija sniegusi minētajai pārstāvniecībai finansiālu palīdzību sūkumkapitāla formā.

10 Pēc tam, ko pastāvīgā pārstāvniecība repatriēja uz Vāciju, tika atskaitīta no sūkumkapitāla tādā vārtībā, kuru aprēķināja, ņemot vērā Vācijas markas (DEM) un Itālijas liras (ITL) [valūtas] kursu katra pārskaitījuma, ko šī pārstāvniecība veica *Deutsche Shell*, veikšanas dienā.

11 Itālijā, apliekot pastāvīgās pārstāvniecības peļņu ar nodokļiem, minētajai pārstāvniecībai piešķirtā sūkumkapitāla monetārās vārtības samazināšanās netika ņemta vērā, ņemot vērā to, ka nodokļu bāze tika noteikta Itālijas lirās.

12 Vācijā *Deutsche Shell* ir neierobežoti apliekama ar nodokļiem attiecībā uz saviem pasaulē gētajiem ienākumiem saskaņā ar KStG 1. panta 1. punkta 1. apakšpunktu.

13 1992. gada 28. februārī *Deutsche Shell* nodeva savas pastāvīgās pārstāvniecības aktīvus Itālijas filiālei, proti, sabiedrībai *Sierra Gas Srl*, kas bija darījums, attiecībā uz kuru tai bija jānorēķina savas uzkrātās rezerves. Ar minēto aktīvu nodošanu tika izbeigta pastāvīgās pārstāvniecības pastāvīšana. *Deutsche Shell* tajā pašā dienā nodeva savas daļas sabiedrībai *Sierra Gas Srl* sabiedrībai *Edison Gas SpA*.

14 Iepriekš minēto darījumu rezultātā iegūtā naudas summa Itālijas lirās 1992. gada 17. jūlijā tika pārskaitīta *Deutsche Shell* kā “sūkumkapitāla” atmaksa.

15 Atmaksātais “sūkumkapitāls” tika konvertēts Vācijas markās atbilstoši darījuma dienā piemērojamam valūtas maiņas kursam, proti, ITL 1000 par DEM 1,3372, tādējādi summa, kas Itālijas lirās sasniedza ITL 83 658 896 927, Vācijas markās veidoja summu DEM 111 868 677 apmērā.

16 *Deutsche Shell* uzskatīja negatīvo starpību DEM 122 698 502 apmērā, kas rodas starp iepriekš minēto summu DEM 111 868 677 apmērā un “sūkumkapitāla” apmēru, par “zaudējumiem, kas radušies valūtas kursu svārstību dēļ”.

17 *Finanzamt*, veicot aprēķinu par *Deutsche Shell* ar nodokļiem apliekamajiem ienākumiem par 1992. pārskata gadu, atteicās ņemt vērā minētos zaudējumus paziņojumā par aplikšanu ar nodokļiem, ko tā saistīja ar sabiedrību nodokli nosūtīja šai sabiedrībai 1997. gada 19. septembrī.

18 1997. gada 2. oktobrī *Deutsche Shell* iesniedza sūdzību par minēto paziņojumu par aplikšanu ar nodokļiem.

19 *Finanzamt*, pēc tam, kad 2001. gada 16. novembrī un 2003. gada 5. augustā bija veikusi minētajā paziņojumā par aplikšanu ar nodokļiem grozījumus tādā iemesla dēļ, kam nav nozīmes attiecībā uz tiesvedību pamata lietā, ar 2003. gada 7. augusta lēmumu noraidīja minēto sūdzību. Tā uzskatīja tostarp, ka *Deutsche Shell* nebija radušies patiesi finanšu zaudējumi, ka “sūkumkapitāla” monetārās vārtības samazināšanās ietver tikai daļu no

past?v?g?s p?rst?vniec?bas [darb?bas] rezult?tiem un ka, pat ?emot v?r? min?to samazin?šanos, š? sabiedr?ba attiec?gaj? nodok?u p?rskata period? bija sasniegusi pozit?vu rezult?tu.

20 2003. gada 14. august? *Deutsche Shell* iesniedza *Finanzgericht Hamburg* [Hamburgas Finanšu tiesa] pieteikumu par savas s?dz?bas noraid?jumu, ko veica *Finanzamt*.

21 Šaj? ties? *Deutsche Shell* apgalvoja – fakts, ka sabiedr?bu nodok?a kontekst? nevar atskait?t tai radušos val?tas kursu sv?rst?bu zaud?jumus, ir nesader?gs ar br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu. T? it ?paši nor?d?ja, ka izskat?maj? liet? t? atrodas nelabv?l?g?k? situ?cij? nek? tad, ja s?kumkapit?ls b?tu bijis ieguld?ts V?cij? re?istr?t? sabiedr?b?.

22 Š?dos apst?k?os *Finanzgericht*, uzskatot, ka atbilde liet?, ko t? izskata, ir atkar?ga no [EK] L?guma normu par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu interpret?cijas, nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?los jaut?jumus:

“1) Vai [...] l?guma 52. pants kontekst? ar 58. pantu nepie?auj situ?ciju, ka V?cijas Federat?v? Republika k? izcelsmes valsts V?cijas m?tes sabiedr?bai, repatri?jot It?lijas past?v?gajai p?rst?vniec?bai pieš?irtu s?kumkapit?lu, val?tas kursu sv?rst?bu d?? radušos zaud?jumus uzskata par da?u no š?s p?rst?vniec?bas pe??as un, pamatojoties uz [...] Konvencijas 3. panta 1. un 3. punkt? un 11. panta 1. punkta c) apakšpunkt? noteikto atbr?vojumu no nodok?iem, tos izsl?dz no V?cijas nodok?u b?zes apr??ina, lai gan šie val?tas kursu sv?rst?bu d?? radušies zaud?jumi nevar b?t da?a no past?v?g?s p?rst?vniec?bas pe??as, kas tiek apr??in?ta nodok?u uzlikšanai It?lij?, un t?d?j?di tie netiek ?emti v?r? nedz izcelsmes valst?, nedz valst?, kur atrodas past?v?g? p?rst?vniec?ba?

2) Ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstiprinoša, vai [...] l?guma 52. pants kontekst? ar 58. pantu pie?auj situ?ciju, ka šie val?tas kursu sv?rst?bu d?? radušies zaud?jumi tiek iek?auti V?cijas nodok?u b?zes apr??in?, tom?r tos k? uz??muma izdevumus dr?kst atskait?t tikai tikt?l, cikt?l no It?lijas past?v?g?s p?rst?vniec?bas nav sa?emta ar nodok?iem neapliekama pe??a?”

Par pras?bu

Par pirmo jaut?jumu

23 Ar šo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai EK l?guma 52. un 58. pants, apl?koti kopsakar?, nepie?auj to, ka dal?bvalsts, apr??inot valsts nodok?u b?zi, izsl?dz val?tas kursu sv?rst?bu zaud?jumus, kas sabiedr?bai, kuras juridisk? adrese ir šaj? dal?bvalst?, radušies, repatri?jot s?kumkapit?lu, ko t? bija pieš??rusi tai piederošai past?v?gajai p?rst?vniec?bai, kura atrodas cit? dal?bvalst?.

24 Attiec?b? uz faktiskajiem apst?k?iem, kas ir iesniedz?jties? izskat?m?s lietas pamat?, *Finanzamt* un V?cijas vald?ba nor?da, ka izskat?maj? liet? nav re?lu ekonomisko zaud?jumu sakar? ar val?tas mai?as kursu, kas bija piem?rojams past?v?g?s p?rst?vniec?bas nodošanas un tai pieš?irt? s?kumkapit?la repatri?cijas laik?. T?s ar? uzsver, ka *Deutsche Shell* un past?v?g? p?rst?vniec?ba veidoja nedal?mu ekonomisko vien?bu un ka grupas bilanc? past?v?gi bija finanšu sv?rst?bas saist?b? ar val?tas kursu izmai??m.

25 Sakar? ar šo jaut?jumu ir j?nor?da, ka iesniedz?jtiesai ir j?nov?rt?, vai apgalvot?s val?tu sv?rst?bas pamata lietas kontekst? izrais?ja val?tas kursu sv?rst?bu d?? radušos zaud?jumus, kas ir re?ls ekonomiskais zaud?jums, kas ietekm?ja *Deutsche Shell* [darb?bas] rezult?tus attiec?gaj? p?rskata period?.

26 Savuk?rt Tiesai ir j?atbild uz l?gumu sniegt prejudici?lo nol?mumu, pamatojoties uz

iesniedz?jtiesas sniegtajiem nov?rt?jumiem un j?sniedz tai visas lietder?g?s nor?des, lai t? var non?kt pie risin?juma liet?, kuru t? izskata.

27 Š?dos apst?k?os Tiesai ir j?nov?rt?, vai gad?jum?, ja val?tas kursu sv?rst?bu d?? b?tu radušies zaud?jumi, kas ir re?li ekonomiskie zaud?jumi, *Finanzamt* pie?emtais l?mums izsl?gt š?dus zaud?jumus no min?t?s sabiedr?bas nodok?u b?zes ir t?ds, kas var rad?t š??rsli br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu.

28 Ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru par š??rsli ir j?uzskata ikviens pas?kums, kas aizliedz, trauc? vai padara maz?k pievilc?gu min?t?s br?v?bas ?stenošanu (skat. 1995. gada 30. novembra spriedumu liet? C?55/94 *Gebhard, Recueil*, l?4165. lpp., 37. punkts, un 2004. gada 5. oktobra spriedumu liet? C?442/02 *CaixaBank France*, Kr?jums, l?8961. lpp., 11. punkts).

29 Tiesa it ?paši jau ir nospriedusi, ka š?da ierobežojoša iedarb?ba var rasties it ?paši tad, ja nodok?u tiesisk? regul?juma d?? sabiedr?ba var attur?ties dibin?t meitas sabiedr?bas – t?das k? past?v?g? p?rst?vniec?ba – cit? dal?bvalst? un veikt savu darb?bu ar š?du meitas sabiedr?bu starpniec?bu (skat. 2005. gada 13. decembra spriedumu liet? C?446/03 *Marks & Spencer*, Kr?jums, l?10837. lpp., 32. un 33. punkts, k? ar? 2006. gada 23. febru?ra spriedumu liet? C?471/04 *Keller Holding*, Kr?jums, l?2107. lpp., 35. punkts).

30 K? to ar? nor?d?ja ?ener?ladvok?te savu secin?jumu 43. un 44. punkt?, nodok?u rež?ms pamata liet? palielina ekonomisko risku, kas rodas vien? dal?bvalst? re?istr?tai sabiedr?bai, kas v?las izveidot saimniecisko vien?bu cit? dal?bvalst?, kur? tiek izmantota val?ta, kas atš?iras no š?s izcelsmes dal?bvalsts val?tas. Š?d? situ?cij? galvenajam uz??mumam j?saskaras ne vien ar š?das vien?bas izveidošanai rakstur?gajiem parastajiem riskiem, bet tas ir pak?auts ar? papildu nodok?u riskam gad?jum?, kad tas pieš?ir šai vien?bai s?kumkapit?lu.

31 Attiec?b? uz pamata lietu ir svar?gi nor?d?t, ka *Deutsche Shell*, ?stenojot br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, rad?s finanšu zaud?jumi, ko valsts nodok?u iest?des ne??ma v?r?, nosakot sabiedr?bu nodok?a b?zi V?cij?, un kas netika ?emti v?r?, ar? uzliekot nodok?us t?s past?v?gajai p?rst?vniec?bai It?lij?.

32 Ir j?konstat?, ka attiec?gais nodok?u rež?ms pamata liet? rada š??rsli br?v?bai veikt uz??m?jdarb?bu.

33 Attiec?b? uz iesp?jamo pamatojumu š?dam š??rslim *Finanzamt* un V?cijas vald?ba pak?rtoti nor?da, ka tas ir pamatots ar apsv?rumiem saist?b? ar, pirmk?rt, nodok?u normu konsekvenci un, otrk?rt, ar nodok?u uzlikšanas kompeten?u sadali starp ab?m attiec?gaj?m dal?bvalst?m.

34 Attiec?b? uz pirmo pamatojošo argumentu tiek apgalvots – fakts, ka, nosakot *Deutsche Shell* nodok?u b?zi V?cij?, ir j??em v?r? val?tas kursu sv?rst?bu d?? radušies zaud?jumi, rad?tu nodok?u rež?ma nekonsekvenci, iev?rojot to, ka netiktu ?emti v?r? ar? iesp?jamie ien?kumi, ko sal?dzin?m? situ?cij? g?st val?tu mai?as rezult?t?. T?d?j?di neizdev?guma, kas rodas, ne?emot v?r? val?tas kursu sv?rst?bu d?? radušos zaud?jumus, neizb?gamas sekas ir priekšroc?bas, kas rodas t?d??, ka ien?kumi no val?tas mai?as ar? esot izsl?gti no min?t?s nodok?u b?zes.

35 Otrs pamatojošais arguments ietver apgalvojumu, ka nodok?u uzlikšanas kompeten?u sadal?šanai starp V?cijas Federat?vo Republiku un It?lijas Republiku, kas tiek veikta saska?? ar Konvenciju, ir le?it?ms m?r?is. Dal?bvalstis tieš?m esot ties?gas noteikt nodok?u suverenit?tes sadal?šanas krit?rijus – gan vienpus?ji, gan pamatojoties uz divpus?j?m konvencij?m. Ar min?to Konvenciju abas attiec?g?s dal?bvalstis esot nol?mušas atbr?vot no nodok?iem past?v?g?s p?rst?vniec?bas, kas atrodas L?gumsl?dz?jas valsts teritorij?, kas izsl?dzot iesp?ju ?emt v?r?

val?tas kursu sv?rst?bu d?? radušos zaud?jumus.

36 Šos argumentus nevar pie?emt.

37 Pirmk?rt, attiec?b? uz argumentu par nodok?u rež?ma konsekvenci, ir j?atg?dina, ka Tiesa pie??va, ka nepieciešam?ba saglab?t š?du konsekvenci var pamatot L?gum? garant?to pamatbr?v?bu ?stenošanas ierobežošanu (skat. 1992. gada 28. janv?ra spriedumus liet? C?204/90 *Bachmann, Recueil*, I?249. lpp., 28. punkts; liet? C?300/90 Komisija/Be??ija, *Recueil*, I?305. lpp., 21. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? *Keller Holding*, 40. punkts, un 2007. gada 8. novembra spriedumu liet? C?379/05 *Amurta*, Kr?jums, I?9569. lpp., 46. punkts).

38 Tom?r, lai š?du pamatojošo argumentu var?tu pie?emt, Tiesa nosprieda, ka ir j?konstat? tieša saikne starp attiec?go nodok?u priekšroc?bu un š?s priekšroc?bas kompens?ciju, iekas?jot noteiktus nodok?us (skat. 1995. gada 14. novembra spriedumu liet? C?484/93 *Svensson un Gustavson, Recueil*, I?3955. lpp., 58. punkts; 2002. gada 21. novembra spriedumu liet? C?436/00 *X un Y, Recueil*, I?10829. lpp., 52. punkts; iepriekš min?to spriedumu liet? *Keller Holding*, 40. punkts, k? ar? 2006. gada 14. septembra spriedumu liet? C?386/04 *Centro diMusicologia Walter Stauffer*, Kr?jums, I?8203. lpp., 54.–56. punkts).

39 Turkl?t š?das saiknes tiešo raksturu j?konstat? attiec?b? uz m?r?i, ko ?steno ar konkr?to nodok?u tiesisko regul?jumu attiec?go nodok?u maks?t?ju l?men?, prec?zi ?emot v?r? elementa, kas atskait?ms no nodok?iem, savstarp?jo saist?bu ar elementu, kam uzliekami nodok?i (šaj? sakar? skat. 1995. gada 11. augusta spriedumu liet? C?80/94 *Wielockx, Recueil*, I?2493. lpp., 24. punkts).

40 Attiec?b? uz konkr?to nodok?u rež?mu pamata liet? ir j?atz?m?, ka nav noz?mes sal?dzin?jumam starp zaud?jumiem, kas radušies val?tas kursu sv?rst?bu d??, no vienas puses, un ien?kumiem, kas g?ti val?tas mai?as rezult?t?, no otras puses, ?emot v?r?, ka starp šiem elementiem neeksist? nek?da tieša saikne iepriekš?jos divos punktos min?t?s judikat?ras noz?m?. Faktiski to, ka, nosakot *Deutsche Shell* nodok?u b?zi 1992. nodok?u p?rskata gada kontekst?, netiek ?emti v?r? val?tas kursu sv?rst?bu d?? radušies zaud?jumi, nekompens? ne ar k?du nodok?u priekšroc?bu ne dal?bvalst?, kur? ir š?s sabiedr?bas juridisk? adrese, ne dal?bvalst?, kur? atrodas t?s past?v?g? p?rst?vniec?ba.

41 Otrk?rt, attiec?b? uz argumentu par Konvenciju, ar ko ir sadal?tas nodok?u uzlikšanas kompetences starp div?m attiec?gaj?m dal?bvalst?m, ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru, ja nepast?v Kopien? unific?šanas vai saska?ošanas pas?kumi, dal?bvalstu kompetenc? ir noteikt krit?rijas ien?kumu un ?pašuma aplikšanai ar nodok?iem, lai, vajadz?bas gad?jum? nosl?dzot konvenciju, nov?rstu nodok?u dubulto uzlikšanu (skat. 2006. gada 3. oktobra spriedumu liet? C?290/04 *FKP Scorpio Konzertproduktionen*, Kr?jums, I?9461. lpp., 54. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedumu liet? C?374/03 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Kr?jums, I?11673. lpp., 52. punkts, un 2007. gada 18. j?lija spriedumu liet? C?231/05 *Oy AA*, Kr?jums, I?6373. lpp., 52. punkts).

42 Min?t? kompetence noz?m? ar? to, ka dal?bvalstij nevar uzlikt pien?kumu, piem?rojot savus nodok?u ties?bu aktus, ?emt v?r? negat?vos [darb?bas] rezult?tus, kas ir past?v?gajai p?rst?vniec?bai, kura atrodas cit? dal?bvalst? un kas pieder sabiedr?bai, kuras juridisk? adrese ir pirm?s valsts teritorij?, tikai t? iemesla d?? vien, ka š?dus rezult?tus nevar ?emt v?r? nodok?u ties?bu jom? dal?bvalst?, kur? atrodas past?v?g? p?rst?vniec?ba.

43 Patieš?m, br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu nevar saprast t?d?j?di, ka dal?bvalstij ir pien?kums izstr?d?t savus nodok?u ties?bu aktus atkar?b? no citas dal?bvalsts nodok?u ties?bu aktiem, lai ikvien? gad?jum? garant?tu nodok?u uzlikšanu bez jebk?d?m atš?ir?b?m, kas izriet no

valsts nodokļu tiesiskā regulējuma, ņemot vērā, ka lūmumi, ko sabiedrība pieņemusi attiecībā uz komercstruktūru izveidošanu ņemot vērā, ka attiecīgā gadījumā var būt šai sabiedrībai vairāk vai mazāk izdevīgi vai neizdevīgi (pēc analoģijas skat. 2005. gada 12. jūlija spriedumu lietā C-403/03 *Schempp*, Krājums, I-6421. lpp., 45. punkts).

44 Attiecībā uz pamata lietu ir jānorāda, ka konkrētais neizdevīgums nodokļu kontekstā saistīts ar pašu operatīvu apstākli, ko var ņemt vērā vienīgi Vācijas nodokļu iestādes. Ja ir tiesa, ka ikvienai dalībvalstij, kas noslūgusi konvenciju par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu, ir jāsteno šāda konvencija, piemērojot savas nodokļu tiesības un jānosaka arī pastāvīgās pārstāvniecības apliekamie ienākumi, nevar pieņemt to, ka dalībvalsts izslēdz iespēju atskaitīt no galvenā uzņēmuma nodokļu būtiskas valsts kursu svārstību dēļ radušos zaudējumus, kuri to rakstura dēļ nekad nevarētu rasties pastāvīgajai pārstāvniecībai.

45 Tādēļ uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka [EK] lūguma 52. pants kontekstā ar 58. panta noteikumiem nepieļauj to, ka dalībvalsts, nosakot valsts nodokļu būtiski, izslēdz zaudējumus, kas valsts kursu svārstību dēļ radušies sabiedrībai, kuras juridiskā adrese ir šajā valstī, repatriējot sākumkapitālu, ko tā bija piešķirusi sev piederošajai pastāvīgajai pārstāvniecībai, kura atrodas citā dalībvalstī.

Par otro jautājumu

46 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa jautā, vai gadījumā, ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu apstiprinoša, [EK] lūguma 52. pants kontekstā ar 58. panta noteikumiem nepieļauj arī to, ka minētās valsts kursu svārstību dēļ radušos zaudējumus var atskaitīt kā uzņēmuma, kura juridiskā adrese ir vienā dalībvalstī, darbības izdevumus tikai tādā apjomā, kādā šim uzņēmumam piederošā pastāvīgā pārstāvniecība, kas atrodas citā dalībvalstī, nav guvusi nekādu labumu no nodokļu atlaides.

47 Kā tas arī izriet no šī sprieduma 30. un 31. punktā izklāstītajiem apsvērumiem, zaudējumu, kas valsts kursu svārstību dēļ radušies minētajai pastāvīgajai pārstāvniecībai, samazināšana atkarībā no tās [darbības] rezultātiem var arī atturēt sabiedrību veikt savas pārrobežu darbības Eiropas Kopienā ar šādas pārstāvniecības starpniecību un tādējādi ir uzskatāma par šķērslī brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

48 Attiecībā uz šāda ierobežojuma iespējamo pamatojumu *Finanzamt* un Vācijas valdība atkārtoti puda viedokli, saskaņā ar kuru nodokļu režīms ir pamatojams ar iemesliem, kas izriet no nodokļu uzlikšanas tiesību normu konsekvences un nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījuma starp divām attiecīgajām dalībvalstīm, un šajā sakarā sniegtie paskaidrojumi lūdzinās tiem, kas minēti šī sprieduma 34. un 35. punktā.

49 *Finanzamt* un Vācijas valdība uzskata arī, ka attiecīgā nodokļu režīma mērķis ir izvairīties no zaudējumu dubultas ņemšanas vērā, izslēdzot iespēju atskaitīt izdevumus, kas radušies saistībā ar ienākumu izmantošanu ņemot vērā, jo šie minētie izdevumi ir atbrīvoti no nodokļiem saskaņā ar Konvenciju. Faktiski, ja valsts kursu svārstību dēļ radušies izdevumi būtu ņemami vērā kā Vācijas uzņēmuma izdevumi, *Deutsche Shell* gātu dubultu nodokļu priekšrocību, ņemot vērā, ka tās pastāvīgās pārstāvniecības [darbības] pozitīvs rezultāts saskaņā ar Konvenciju ir atbrīvots no nodokļiem Vācijā, bet valsts kursu svārstību dēļ radušos zaudējumus nevar ņemt vērā, uzliekot nodokļus Itālijā. Citiem vārdiem sakot, viens un tas pats ekonomiskais process tiktu mērķslēgti sadalīts par labu sabiedrībai *Deutsche Shell*, jo pastāvīgās pārstāvniecības ienākumi ir atbrīvoti no nodokļiem saskaņā ar Konvenciju un valsts kursu svārstību dēļ radušies zaudējumi tiek uzskatīti par uzņēmuma darbības izdevumiem, kas atšķiras no citiem tā izdevumiem.

50 Ēmot v?r?, ka abi *Finanzamt* un V?cijas vald?bas izvirz?tie argumenti b?t?b? ietver tos pašus apsv?rumus, kurus t?s nor?d?ja saist?b? ar pirmo jaut?jumu, pietiek atsaukties uz š? sprieduma 37.–44. punktu, no kuriem izriet, ka iesp?jas Ēemt v?r? val?tas kursu sv?rst?bu d?? radušos zaud?jumus izsl?gšanu nevar attaisnot ar š? sprieduma 48. punkt? min?tajiem iemesliem.

51 Attiec?b? uz Ēpašo argumentu par to, ka *Deutsche Shell* var?tu g?t dubultu priekšroc?bu saist?b? ar zaud?jumiem, kas radušies val?tas kursu sv?rst?bu d??, ir j?atg?dina, ka dal?bvalsts, kas ir atteikusies Ēstenot savu kompetenci nodok?u uzlikšan?, nosl?dzot t?du divpus?ju konvenciju nodok?u jom? k? Konvencija, kas piem?rojama pamata liet?, nevar atsaukties uz kompetences neesam?bu nodok?u uzlikšanas jaut?jum? attiec?b? uz past?v?g?s p?rst?vniec?bas, kas pieder šaj? dal?bvalst? re?istr?tai sabiedr?bai, [darb?bas] rezult?tiem, lai pamatotu atteikumu atskait?t š?s sabiedr?bas izdevumus, kurus to rakstura d?? nevar Ēemt v?r? dal?bvalst?, kur? atrodas š? p?rst?vniec?ba.

52 Ir j?piebilst, ka faktam, ka past?v?g? p?rst?vniec?ba ir guvusi ien?kumus, nav noz?mes attiec?b? uz *Deutsche Shell* ties?b?m atskait?t piln? apm?r? k? uz??muma darb?bas izdevumus val?tas kursu sv?rst?bu d?? radušos zaud?jumus saist?b? ar šai p?rst?vniec?bai pieš?irt? s?kumkapit?la repatri?ciju. Ja b?tu cit?di, val?tas kursu sv?rst?bu d?? radušos zaud?jumus nevar?tu Ēemt v?r? ne dal?bvalst?, kur? ir sabiedr?bas juridisk? adrese, ne dal?bvalst?, kur? atrodas past?v?g? p?rst?vniec?ba t?d??, ka š?s p?rst?vniec?bas gr?matved?bas uzskait?, ko veic valsts val?t?, nevar atspogu?ot s?kumkapit?la monet?r?s v?rt?bas samazin?šanos.

53 T?d?? uz otro jaut?jumu ir j?atbild t?d?j?di, ka [EK] l?guma 52. un 58. panta noteikumi, apl?koti kopsakar?, nepie?auj ar? to, ka val?tas kursu sv?rst?bu d?? radušos zaud?jumus var atskait?t k? uz??muma, kura juridisk? adrese ir vien? dal?bvalst?, darb?bas izdevumus tikai t?d? apjom?, kur? šim uz??mumam piederuš? past?v?g? p?rst?vniec?ba, kas atrodas cit? dal?bvalst?, nav guvusi nek?du ar nodok?iem neapliekamo pe??u.

Par ties?šan?s izdevumiem

54 Attiec?b? uz pamata lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (ceturt? pal?ta) nospriež:

1) **EK l?guma 52. pants (p?c groz?jumiem jaunaj? redakcij? – EKL 43. pants) kontekst? ar EK l?guma 58. pantu (jaunaj? redakcij? – EKL 48. pants) nepie?auj to, ka dal?bvalsts, nosakot valsts nodok?u b?zi, izsl?dz zaud?jumus, kas val?tas kursu sv?rst?bu d?? radušies sabiedr?bai, kuras juridisk? adrese ir šaj? valst?, repatri?jot s?kumkapit?lu, ko t? bija pieš??rusi sev piederušajai past?v?gajai p?rst?vniec?bai, kura atrodas cit? dal?bvalst?;**

2) **EK l?guma 52. pants (p?c groz?jumiem jaunaj? redakcij? – EKL 43. pants) kontekst? ar EK l?guma 58. pantu (jaunaj? redakcij? – EKL 48. pants) nepie?auj ar? to, ka val?tas kursu sv?rst?bu d?? radušos zaud?jumus var atskait?t k? uz??muma, kura juridisk? adrese ir vien? dal?bvalst?, darb?bas izdevumus tikai t?d? apjom?, k?d? šim uz??mumam piederuš? past?v?g? p?rst?vniec?ba, kas atrodas cit? dal?bvalst?, nav guvusi nek?du ar nodok?iem neapliekamo pe??u.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.