

Jurisdiction

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2014. gada 23. janvārī (1)

„Nodokļi — Uzņēmumu ienākuma nodoklis — Personālsabiedrības daļu pārvešana kapitālsabiedrībā — Grāmatvedības vārība — Paredzamā vārība — Konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu — Nerealizētais kapitāla pieauguma tīrītāja aplikšana ar nodokli — Atšķirīga attieksme — Kapitāla brīvas aprites ierobežojums — Nodokļu ieturšanas kompetence sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšana — Samērīgums“

Lieta C-164/12

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko Finanzgericht Hamburg (Vācija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2012. gada 26. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 3. aprīlī, tiesvedībā

DMC Beteiligungsgesellschaft mbH

pret

Finanzamt Hamburg-Mitte.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Tizzano [A. Tizzano], tiesneši E. Borgs Bartets [A. Borg Barthet], E. Levits (referents), M. Bergere [M. Berger] un S. Rodins [S. Rodin],

ģenerālvokāts N. Vāls [N. Wahl],

sekretārs K. Malaceks [K. Malacek], administrators,

ģemot vārī rakstveida procesū un 2013. gada 19. septembra tiesas sēdī,

ģemot vārī apsvērumus, ko sniedza:

—

DMC Beteiligungsgesellschaft mbH vārī — O. F. Graf Kerssenbrock un H. Bley, Rechtsanwälte,

—

Finanzamt Hamburg-Mitte vārī — M. Grote, pārstāve,

—

Vācijas valdības vārī — T. Henze, A. Wiedmann un J. Möller, pārstāvji,

—

Eiropas Komisijas vārī — W. Mölls un W. Roels, pārstāvji,

Ēmot vār? p?c Ēener?ladvok?ta uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez Ēener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz LESD 49. panta interpret?ciju.

2

Šis l?gums tika iesniegts tiesved?b? starp DMC Beteiligungsgesellschaft mbH, saska?? ar Austrijas ties?b?m re?istr?tu sabiedr?bu ar juridisko adresi V?n? (Austrija), un Schillhuber Beteiligungsgesellschaft mbH ties?bu p?r??m?ju (turpm?k tekst? – “S?GmbH”) un Klausnitzer Ges.mbH (turpm?k tekst? – “K?GmbH”) un Finanzamt Hamburg?Mitte [Hamburgas pils?tas Finanšu p?rvaldij] (turpm?k tekst? – “Finanzamt”) jaut?jum? par kapit?la pieauguma noteikšanu, apr??inot maks?jamo nodokli par V?cijas komand?tsabiedr?bas kapit?lu par 2000. taks?cijas gadu.

Atbilstoš?s ties?bu normas

V?cijas ties?bas

3

Likuma par ien?kuma nodokli (Einkommensteuergesetz) 6. panta 1. punkta 1) apakšpunkta trešaj? teikum? ir defin?ta saimniecisk? labuma paredzam? v?rt?ba k? summa, kuru uz??muma pirc?js uz??muma kop?j?s v?rt?bas ietvaros b?tu gatavs maks?t par šo saimniecisko labumu, apl?kojot to atseviš?i. Paredzam? v?rt?ba ir j?noš?ir no gr?matved?bas v?rt?bas, kas ir v?rt?ba atbilstoši akt?viem, k? t? ir iegr?matota uz??muma bilanc?, proti, kura ir samazin?ta atbilstoši amortiz?cijas summai. Gr?matved?bas v?rt?ba nekad nep?rsniedz paredzamo v?rt?bu.

4

1995. gada 11. oktobra Likuma par sabiedr?bu reorganiz?cijas aplikšanu ar nodokli (Umwandlungssteuergesetz, BGBl. 1995 I, 1250. lpp.; turpm?k tekst? – “UmwStG 1995”) 20. panta redakcija, kas bija piem?rojama faktiskajiem apst?k?iem šaj? liet?, bija š?da:

“1. Ja uz??mums, uz??muma da?a vai l?dzdal?bas da?as uz??mum? tiek atsavin?tas, t?s ieguldot kapit?lsabiedr?b?, kurai neierobežoti tiek piem?rots uz??mumu ien?kuma nodoklis [Kapit?la nodok?a likuma 1. panta 1. punkta 1) apakšpunkts (Körperschaftsteuergesetz)], un ja ieguld?t?js apmai?? sa?em jaunas sabiedr?bas da?as (mantisks ieguld?jums), ieguld?to sabiedr?bas kapit?lu un jaun?s kapit?la da?as nov?rt? atbilstoši šiem punktiem [..]

2. Kapit?lsabiedr?ba var noteikt ieguld?t? sabiedr?bas kapit?la v?rt?bu p?c t? gr?matved?bas v?rt?bas vai p?c augst?kas v?rt?bas [..]

3. Kapitālsabiedrībai ir jānosaka ieguldītā s sabiedrības kapitāla vērtība pēc tās paredzamās vērtības, ja mantiskā ieguldījuma brīdī. Vācijas Federatīvajai Republikai nav tiesību piemērot nodokli kapitāla pieaugumam, kas radies ieguldītājam pirms irto kapitāla daļu atsavināšanas rezultātā.

4. Vērtība, kādā kapitālsabiedrība novērtē ieguldītās sabiedrības aktīvus, attiecībā uz ieguldītāju tiek uzskatīta par atsavināšanas cenu un kapitāla daļu iegādes izmaksām.

[..]

6. 3. punkts paredz tajā gadījumā maksājamā ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākuma nodokļa samaksas atlikšanai pēc analoģijas piemēro 21. panta 2. punkta trešo līdz sesto teikumu.”

5

UmwStG 1995 21. panta 2. punkta trešajā līdz sestajā teikumā bija paredzēts:

“Pirmā teikuma 1., 2. un 4. punkts minētajos gadījumos ienākuma nodokļa vai uzņēmumu ienākumu nodokļa samaksu, kas jāmaksā par kapitāla pieaugumu, var sadalīt ikgadējos daļējos maksājumos vismaz vienas piektdaļas apmērā ar nosacījumu, ka tiek nodrošināta daļējs summas samaksa. Maksājumu apturēšanas gadījumā procenta maksājums nepiemēro. Ja apturētā maksājuma laikā veic daļu atsavināšanu, maksājuma apturēšana nekavējoties tiek izbeigta. Piekto teikumu piemēro pēc analoģijas, ja apturēšanas laikā kapitālsabiedrība, kuras daļas atrodas turpījumā, beidz pastāvēt un tiek likvidēta, vai ja šīs sabiedrības kapitāls tiek samazināts un izmaksāts akcionāriem, vai ja tā tiek reorganizēta likuma otrās vai ceturtās daļas izpratnē.”

Konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu

6

Starp Vācijas Federatīvo Republiku un Austrijas Republiku 1954. gada 4. oktobrī noslēgtās Konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu ienākuma nodokļa un pašuma nodokļa jomā, kā arī profesionālās darbības nodokļu un nekustamā pašuma jomā (BGBl. 1955 II, 750. lpp.; turpmāk tekstā – “DBA 1954”) 1. panta 2. un 3. punkts bija izteikti šādi:

“2. Fiziskās personas domicils šīs konvencijas izpratnē ir tajā Līgumslēdzējā valstī, kurā tā dzīvo mājoklī apstākļos, kas ļauj secināt, ka tā saglabās un izmantos šo mājokli. Ja tai nav nevienas dzīvesvietas nevienā no Līgumslēdzēju valstīm, tad tās parastā dzīvesvieta tiek uzskatīta par domicilu.

3. Juridiskās personas gadījumā par domicilu šīs konvencijas izpratnē uzskata vietu, no kuras tiek pārvaldīta tās darbība. Ja šī vieta nav nevienā no parakstītāju valstīm, tad par domicilu uzskata tās vadības juridiskās adreses vietu.”

7

DBA 1954 4. pants bija paredzēts:

“1. Ja persona, kuras pastāvīgā dzīvesvieta vai reģistrācijas vieta atrodas vienā no Līgumslēdzēju valstīm, gēst ienākumus kā rēpniecības vai tirdzniecības sabiedrības, kuras darbība notiek arī otras Līgumslēdzēju valsts teritorijā, pašniece vai līdzpašniece, šai otrajai

valstij ir tiesības uzlikt nodokļus šiem ienākumiem tikai attiecībā uz to ienākumu daļu, kas gūti no tās teritorijā esošajiem pastāvīgajiem uzņēmumiem.

2. Uzliekot nodokļus, šim pastāvīgajam uzņēmumam tiek aprēķināti ienākumi, kādus tas varētu gūt, ja tas būtu neatkarīga sabiedrība, kas veic tūdu pašu vai līdzīgu uzņēmējdarbību tādās pašos vai līdzīgos apstākļos un pilnīgi neatkarīgi veiktu darījumus ar sabiedrību, kuras pastāvīgais uzņēmums tas ir.

3. Šajā konvencijā pastāvīgais uzņēmums nozīmē jebkuru ražošanas vai tirdzniecības sabiedrības darbības vietu, kur šī sabiedrība pilnīgi vai daļēji veic savu uzņēmējdarbību.

4. 1. punkts ir piemērojams iezņēmumiem, kas gūti no tiešas ražošanas vai tirdzniecības sabiedrības pārvaldīšanas un izmantošanas, iezņēmumiem, kas gūti no izīrēšanas, nodošanas citas personas rīcībā vai cita veida to izmantošanas, un iezņēmumiem no visas sabiedrības, tās daļas daļu vai kādā tajā izmantojama priekšmeta pārdošanas.”

8

DBA 1954 7. pants bija noteikts:

“1. Ja persona, kuras pastāvīgā dzīvesvieta vai reģistrācijas vieta atrodas vienā no Līgumslēdzēju valstīm, gūst ienākumus no kapitālsabiedrības, kuras vadības juridiskā adrese ir citā valstī, daļu būtiska daudzuma nodošanas, tad juridiskās adreses valstij ir tiesības uzlikt nodokļus šiem ienākumiem.

2. 1. punkts nav piemērojams, ja persona, kuras dzīvesvieta atrodas vienā no Līgumslēdzēju valstīm, ir citā valstī esoša pastāvīgā uzņēmuma īpašniece un gūst iezņēmumus no tās. Šādā gadījumā tiesības uzlikt nodokļus šiem ienākumiem ir otrajai valstij (4. pants).”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

9

Līdz 2001. gada 28. augustam DMC Design for Media and Communication GmbH & Co. KG (turpmāk tekstā – “DMC KG”) bija komandītsabiedrība ar juridisko adresi Hamburgā (Vācijā). Tā kā tā bija personālsabiedrība, tās komandītes bija K&GmbH un S&GmbH, agrāk – Hubert Schillhuber (turpmāk tekstā – “HS”). Tās komplementārs bija saskaņā ar Vācijas tiesbūmā dibinātā sabiedrība DMC Design for Media and Communication GmbH (turpmāk tekstā – “DMC GmbH”). Puse no šīs pārdotās sabiedrības daļēm līdz 2000. gada 28. novembrim piederēja K&GmbH un otra puse – HS, kas atbilda attiecīgi 50000 Vācijas markām (DEM).

10

2000. gada 28. novembrī HS tam piederošās DMC GmbH, kā arī DMC KG daļas ieguldīja S&GmbH.

11

Ar 2001. gada 28. augusta notariāli apliecinātu aktu DMC GmbH pamatkapitāls tika palielināts par DEM 100 000, tādējādi sasniedzot DEM 200 000.

12

Šis palielinājums tika īstenots, veicot K&GmbH un S&GmbH DMC KG piederošo daļu mantisko

ieguld?jumu. Apmāi?? pret sabiedr?bas da?u nodošanu K?GmbH un S?GmbH sa??ma DMC GmbH – sabiedr?bas p?r??m?jas – kapit?la da?as. Katras ieguld?t?jas sabiedr?bas kapit?la da?u gr?matved?bas v?rt?ba tika noteikta attiec?gi DEM 50 000 apm?r?. Da?u p?rnešana uz DMC GmbH notika ar atpaka?ejošu sp?ku no 2001. gada 1. janv?ra, p?rvešanas taks?cijas datumu nosakot 2000. gada 31. decembri.

13

T? k? visas DMC KG tika p?rnestas uz DMC GmbH, komand?tsabiedr?ba tika likvid?ta. K?GmbH un S?GmbH ieguld?tie akt?vi tika iegr?matoti DMC GmbH p?r?emšanas bilanc? p?c to gr?matved?bas v?rt?bas.

14

Veicot nodok?u p?rbaudi, Finanzamt bija j?nosaka DMC KG nodok?a b?ze par 2000. taks?cijas gadu.

15

Konstat?jusi, ka p?c DMC KG likvid?šanas DMC KG komand?tiem, k? pe??as nodok?a maks?t?jiem – l?dz?pašniekiem vairs nepieder past?v?gais uz??mums V?cijas teritorij?, Finanzamt secin?ja, ka saska?? ar DBA 1954 7. pantu V?cijas Federat?vajai Republikai vairs nebija ties?bu uzlikt nodokli pe??ai, ko K?GmbH un S?GmbH guva no DMC GmbH pamatkapit?la da?u atsavin?šanas, kas tika pieš?irtas apmai?? pret š?m sabiedr?b?m piederošo DMC KG da?u ieguld?jumu.

16

L?dz ar to, piem?rojot UmwStG 1995 20. panta 3. punktu, Finanzamt noteica K?GmbH un S?GmbH ieguld?to da?u v?rt?bu DMC GmbH p?c to paredzam?s v?rt?bas, nevis p?c to gr?matved?bas v?rt?bas, k? rezult?t? nerealiz?tais kapit?la pieaugums saist?b? ar DMC KG da??m tika aplikts ar nodokli.

17

No t? izriet?ja kapit?la pieaugums DEM 194 172,70 apm?r? attiec?b? uz K?GmbH ieguld?jumu un DEM 9051,77 apm?r? attiec?b? uz S?GmbH ieguld?jumu. Par šo kapit?la pieaugumu sabiedr?b?m tika piem?rots pe??as nodoklis par 2000. gadu.

18

Pras?t?ja pamatliet? – K?GmbH un S?GmbH ties?bu p?r??m?ja – v?rs?s iesniedz?jties? ar pras?bu, kas v?rsta pret pazi?ojumu par nodokli, kurš tai tika nos?t?ts par 2000. gadu, nor?dot, ka UmwStG 1995 20. panta 3. punkts nav sader?gs ar Savien?bas ties?b?m.

19

Iesniedz?jtiesa nor?da, ka Finanzamt šaj? liet? ir pareizi piem?rojusi valsts ties?b?s paredz?to nodokli. T?d?j?di DMC GmbH bija pien?kums noteikt K?GmbH un S?GmbH ieguld?mo akt?vu v?rt?bu p?c to paredzam?s v?rt?bas. Austrijas Republikai atbilstoši DBA 1954 k? ieguld?t?ju sabiedr?bu re?istr?cijas valstij bija ties?bas uzlikt nodokli pe??ai, kas g?ta no K?GmbH un S?GmbH pieš?irto pamatkapit?la da?u nodošanas apmai?? pret DMC KG da??m.

Tomēr šī pati tiesa apšaubā to, ka Savienības tiesību mērķu būt atbilstošs UmwStG 1995 20. panta 3. punkta paredzētais mehānisms, kura rezultātā notiek nerealizēta kapitāla pieauguma, kas gēts Vācijas teritorijā, tādējādi aplikšana ar nodokli, ja aktīvu pašnieks vairs nav nodokļa maksātājs Vācijā attiecībā uz peļņu, ko tas ir guvis no vāļkas šo aktīvu atsavināšanas. Pirmkārt, šāda nevienlīdzīga attieksme atturētu Austrijā reģistrētas sabiedrības ģemt lēdzdalēbu Vācijas sabiedrībās. Otrkārt, šāds ierobežojums nav attaisnojams ar mērķi lēdzsvaroti sadalīt nodokļu ieturēšanas kompetenci starp attiecīgajām dalībvalstīm, jo nevienā brīdā Vācijas Federatīvajai Republikai neesot bijis pilnvaras nodokļu jomā attiecībā uz KēGmbH un SēGmbH piederšajām pamatkapitāla daļēm DMC GmbH.

Šādos apstākļos Finanzgericht Hamburg [Hamburgas Finanšu tiesa] nolēma apturēt tiesvedēbu un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1)

Vai ar EKL 43. pantu ([tagad –] LESD 49. pants) ir saderēgs valsts tiesiskais regulējums, kurā attiecībā uz lēdzdalēbas daļu ieguldījumu kapitālsabiedrībā ir paredzēts, ka ieguldītē aktīvi obligāti ir jānovērtē pēc to paredzamās vērtēbas (tēdā veidā, ka slēpto rezervju atklēšanas rezultātā ieguldītējam rodas kapitāla pieaugums), ja mantiska ieguldījuma brīdā Vācijas Federatīvajai Republikai nav tiesēbu uzlikt nodokli ienākumiem no ieguldītējam apmaiņā pret veikto ieguldījumu piešēirto jauno kapitāla daļu atsavinēšanas?

2)

Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noliedzoša, vai valsts tiesiskais regulējums ir saderēgs ar EKL 43. pantu [..], ja ieguldītējam tiek piešēirtas tiesēbas pieteikties uz slēpto rezervju atklēšanas rezultātā maksējamā nodokļa bezprocentu atlikšanu tēdā nozēmā, ka par kapitāla pieaugumu maksējamais nodoklis var tikt samaksēts ikgadējos daļējos maksējumos vismaz vienas piektdaļas apmērā no nodokļa ar nosacējumu, ka daļējās summas samaksa tiek nodrošinēta?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par jautājumu pieēemamēbu

Sēkotnēji Finanzamt savos rakstveida apsvērumos norēdēja, ka uzdotie jautājumi nav pieēemami.

Tēdējādi tē norēda, ka saskaņā ar Vācijas procesuālajām tiesēbām prasēba iesniedzējtiesā nav pieēemama, jo uzdotie jautājumi esot hipotētiski.

Šajā sakarē jāatgēdina, ka saskaņā ar pastvēgo judikatēru uz jautājumiem par Savienības tiesēbu interpretēciju, kurus valsts tiesa uzdevusi pašas noteiktajos tiesiskē regulējuma un faktisko apstākļu ietvaros, kuru precizitē Tiesai nav jāpērbauda, attiecas atbilstēbas pieēēmums. Valsts tiesas iesniegto lēgumu sniegt prejudiciālo nolēmumu Tiesā var noraidēti tikai tad, ja ir

ac?mredzams, ka l?gtajai Savien?bas ties?bu interpret?cijai nav nek?da sakara ar pamata tiesved?bas faktisko situ?ciju vai t?s priekšmetu, vai ar? gad?jumos, kad probl?ma ir hipot?tiska vai kad Tiesai nav zin?mi faktiskie vai juridiskie apst?k?i, kas nepieciešami, lai sniegtu noder?gu atbildi uz tai uzdotajiem jaut?jumiem (2011. gada 8. septembra spriedums apvienotaj?s liet?s no C-78/08 l?dz C-80/08 Paint Graphos u.c., Kr?jums, I-7611. lpp., 31. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

25

Attiec?b? uz šo l?gumu sniegt prejudici?lo nol?mumu, pret?ji Finanzamt nor?d?tajam, neš?iet, ka pamatliet? nor?d?t? probl?ma b?tu hipot?tiska, k? d?? tiek apgalvots, ka pras?ba pamatliet? ir nepie?emama. Finanzgericht Hamburg sav? l?gum? sniegt prejudici?lo nol?mumu konkr?ti ir nor?d?jusi, ka gad?jum?, ja UmwStG 1995 20. panta 3. un 4. punkts izr?d?tos nesader?gi ar Savien?bas ties?b?m, š? pras?ba b?tu autom?tiski pie?emama.

26

No iepriekš min?t? izriet, ka prejudici?lie jaut?jumi ir pie?emami.

Par pirmo jaut?jumu

27

Ar savu pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai LESD 49. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar to netiek pie?auts dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, kur? tiek noteikts, ka person?lsabiedr?bas kapit?lsabiedr?bas, kuras juridisk? adrese ir š?s dal?bvalsts teritorij?, pamatkapit?l? ieguld?to akt?vu v?rt?ba ir j?nosaka p?c paredzam?s v?rt?bas, t?d?j?di padarot par apliekamu ar nodokli pirms t? faktisk?s atsavin?šanas ar šiem akt?viem saist?to, šaj? teritorij? g?to nerealiz?t? kapit?la pieaugumu, ja šai valstij nav iesp?jas izmantot savas nodok?u pilnvaras attiec?b? uz šo kapit?la pieaugumu t? faktisk?s atsavin?šanas br?d?.

Par pamatliet? apl?kojamo br?v?bu

28

Lai gan visi citi ieinteres?tie lietas dal?bnieki, kas iesniedza Tiesai apsv?rumus, piekr?t iesniedz?jtiesai, ka faktiskie apst?k?i pamatliet? ir saist?ti ar br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, Eiropas Komisija uzskata, ka uz UmwStG 1995 20. panta 3. un 4. punktu attiecas kapit?la aprites br?v?ba.

29

Attiec?b? uz jaut?jumu, vai uz valsts ties?bu aktiem attiecas viena vai otra no aprites br?v?b?m, no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka ir j??em v?r? attiec?go ties?bu aktu m?r?is (2007. gada 24. maija spriedums liet? C-157/05 Holböck, Kr?jums, I-4051. lpp., 22. punkts, un 2009. gada 17. septembra spriedums liet? C-182/08 Glaxo Wellcome, Kr?jums, I-8591. lpp., 36. punkts).

30

T?pat no Tiesas judikat?ras ar? izriet, ka Tiesa attiec?go pas?kumu princip? izskata tikai attiec?b? pret vienu no š?m br?v?b?m, ja izr?d?s, ka pamatlietas apst?k?os viena no t?m ir piln?b? sekund?ra sal?dzin?jum? ar otru un var tai tikt piesaist?ta (2006. gada 3. oktobra spriedums liet? C-452/04 Fidium Finanz, Kr?jums, I-9521. lpp., 34. punkts, un iepriekš min?tais spriedums liet? Glaxo Wellcome, 37. punkts).

31

Šaj? zi?? Tiesa ir nospriedusi, ka uz valsts tiesisko regul?jumu, kuru nav iecer?ts piem?rot tikai tai l?dzdal?bai, kas ?auj ?stenot noteiktu ietekmi uz sabiedr?bas l?mumiem un noteikt t?s darb?bu, bet ko piem?ro neatkar?gi no l?dzdal?bas apm?ra, kas akcion?ram ir sabiedr?b?, var attiekties gan LESD 49. pants, gan LESD 63. pants (2010. gada 11. novembra spriedums liet? C-543/08 Komisija/Portug?le, Kr?jums, I-11241. lpp., 43. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

32

Run?jot par UmwStG 1995 normu b?t?bu, kas tiek apspriesta pamatliet?, no l?muma par prejudici?l? jaut?juma uzdošanu izriet, ka to m?r?is ir aizsarg?t V?cijas Federat?v?s Republikas fisk?l?s intereses gad?jumos, kad kapit?la pieaugums ir noticis V?cijas teritorij?, ja š?s intereses tiktu apdraud?tas nodok?a piem?rošanas ties?bu starptautisk?s sadales rezult?t?.

33

T?s it ?paši attiecas uz kapit?la pieaugumu saist?b? ar to ieguld?t?ju ieguld?tajiem akt?viem, kuri vairs nav nodok?u maks?t?ji V?cijas teritorij? attiec?b? uz g?to pe??u no šo akt?vo nodošanas no komand?tsabiedr?bas kapit?lsabiedr?bai.

34

No t?, pirmk?rt, izriet, ka pamatliet? apl?kotaj? tiesisk? regul?juma piem?rošanu konkr?taj? gad?jum? neierobežo ieguld?t?ja l?dzdal?bas apm?rs komand?tsabiedr?b?, kuras da?as tiek ieguld?tas kapit?lsabiedr?b?, par to pretim sa?emot kapit?la da?as. T?d?j?di atbilstoši šim tiesiskajam regul?jumam netiek pras?ts, lai ieguld?t?jam b?tu t?da l?dzdal?ba, kas tam garant? konkr?tas ietekmes ?stenošanu uz komand?tsabiedr?bas vai pat uz kapit?lsabiedr?bas l?mumiem.

35

Patieš?m, pamatliet? ierobežot tiesisk? regul?juma piem?rošanu tikai attiec?b? uz tiem gad?jumiem, kad komand?tsabiedr?bas p?rnest?s da?as bijuša t?da ieguld?t?ja ?pašum?, kuram ir konkr?ta ietekme uz š?s sabiedr?bas l?mumiem, neatbilstu m?r?im aizsarg?t V?cijas Federat?v?s Republikas fisk?l?s intereses.

36

Otrk?rt, j?konstat?, ka pamatliet? kapit?lsabiedr?bai noteiktais pien?kums apr??in?t ieguld?to da?u, apmai?? pret kur?m tiek izsniegtas kapit?la da?as, v?rt?bu p?c paredzam?s v?rt?bas ir attaisnojams ar to, ka ieguld?t?jas sabiedr?bas V?cijas teritorij? vairs nav neierobežota veida nodok?a maks?t?jas attiec?b? uz ien?kumiem, ko t?s g?st no š? dar?juma, t? k? sabiedr?ba, kuras komand?tes t?s bija, ir likvid?ta.

37

T? pamatliet? apl?kojama tiesiskais regul?jums maz?k attiecas uz uz??m?jdarb?bas procesu, bet vair?k uz akt?vu p?rnešanu no komand?tsabiedr?bas uz kapit?lsabiedr?bu.

38

Līdz ar to no visiem šiem apsvērumiem izriet, ka pamatlietā aplūkojamais tiesiskais regulējums ir jāapskata tikai no kapitāla brīvas aprites viedokļa, ko regulē LESD 63. pants.

Par to, vai pastāv kapitāla brīvas aprites ierobežojums

39

Atbilstoši pamatlietā aplūkojamajam tiesiskajam regulējumam, ja komandītsabiedrības daļas, kas pieder sabiedrībai bez nodokļa maksātāja reģistrācijas apliecības Vācijas, tiek apmainītas pret kapitālsabiedrības, kura ir reģistrēta nodokļu maksātāja Vācijas, kapitāla daļām, šīm daļām atbilstošajam nerealizētajam kapitāla pieaugumam, kas ir radies šīs daļas bvalsts teritorijā, šīs daļas bvalsts nevar uzlikt nodokli; par šo kapitāla pieaugumu ir jāpaziņo un nodokļa apmērs, kas jāmaksā par gēto peļņu apmainīto kapitāla daļu atsavināšanas brīdī, ir aprēķināms tad, kad komandītsabiedrības daļas tiek ieguldītas, to iekasējot atbilstoši UmwStG 1995 20. panta 6. punktam un 21. panta 2. punkta no trešā līdz sestajam teikumam. Tomēr, ja ieguldītāja sabiedrība joprojām ir nodokļu maksātāja Vācijas teritorijā, tad nodokļa apmēra aprēķins, kas jāmaksā par nerealizētajam kapitāla pieaugumu saistībā ar komandītsabiedrības aktīviem un kas parādās piešķirtajās kapitāla daļās, kļūst ar šo nodokļa iekasēšana, ir jāveic šā kapitāla pieauguma faktiskās atsavināšanas brīdī, proti, galvenokārt brīdī, kad attiecīgās kapitāla daļas tiek pārvestas.

40

Apstāklis, ka nerealizētajam kapitāla pieaugums ir saistīts ar ieguldītāja pašumā esošajām daļām, kurām vairs nevar uzlikt nodokli Vācijas teritorijā par ienākumiem, ko tas ir guvis no šiem aktīviem, attiecībā uz to rada nelabvēlīgu situāciju valsts kasei salīdzinājumā ar tiem ieguldītājiem, kuri joprojām paliek nodokļa maksātāji, jo komandītsabiedrības daļu pārveidošana par kapitālsabiedrības daļām pirmajā gadījumā rada ar šīm daļām saistīto kapitāla pieauguma tīrītāju aplikšanu ar nodokli, savukārt, otrajā gadījumā šāds kapitāla pieaugums tiek aplikts ar nodokli tikai tādā faktiskās atsavināšanas brīdī. Šai atšķirīgajai attieksmei, kas attiecas uz kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli, ir atturoša iedarbība uz ieguldītājiem, kuri nav reģistrēti nodokļa maksātāji Vācijas, tos atturot ieguldīt kapitālu atbilstoši Vācijas tiesību režīmam reģistrētajā komandītsabiedrībā, jo šīs sabiedrības daļu pārveide kapitālsabiedrības daļās radīs iepriekš minēto nodokļu neizdevīgumu (šajā ziņā skat. 2011. gada 29. novembra spriedumu lietā C-371/10 National Grid Indus, Krājums, I-12273. lpp., 37. punkts).

41

Tādējādi ar pamatlietā aplūkamo tiesisko regulējumu minētie ieguldītāji tiek atturēti iegādāties saskaņā ar Vācijas tiesību režīmu reģistrētas komandītsabiedrības līdzdaļas daļas, jo gadījumā, ja vēlāk to līdzdaļas daļas tiks pārveidotas par kapitālsabiedrības kapitāla daļām, tiem uzreiz būs jāmaksā nodoklis par peļņu saistībā ar nerealizēto kapitāla pieaugumu, kas radies Vācijas teritorijā, lai arī to līdzdaļas daļu pārveidošanas dēļ šie ieguldītāji minētajā teritorijā turpmāk vairs nav šo nodokļa maksātāji.

42

Šādi konstatējot atšķirīgā attieksme nav izskaidrojama ar objektīvu situāciju atšķirību, pretēji tam, ko norāda Finanzamt Hamburg un Vācijas valdība. Faktiski attiecībā uz daļas bvalsts tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēts aplikēt ar nodokliem kapitāla pieaugumu, kas ir gēts tās teritorijā, ieguldītāja, kurš atsavina savas komandītsabiedrības ar juridisko adresi šajā teritorijā daļas, tās

apmainot pret kapitālsabiedrības ar? ar juridisko adresi šaj? teritorij? kapitāla da??m, un kurš, š?di r?kojoties, izbeidz b?t nodokļa maks?t?js attiec?b? uz pe??u, ko tas var g?t no šo da?u p?rdošanas, ir l?dz?g? situ?cij? k? ieguld?t?js, kurš veic l?dz?gu dar?jumu, bet kurš joproj?m paliek nodokļa maks?t?js par t? g?to pe??u, jaut?jum? par ar komand?tsabiedrības da??m saist?t? kapitāla pieaugumu, kas ir radies š?s dal?bvalsts teritorij? pirms min?t?s apmai?as ?stenošanas (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? National Grid Indus, 38. punkts).

43

No t? izriet, ka atš?ir?g? attieksme, kas pamatlietas tiesiskaj? regul?jum? ir ieviesta attiec?b? pret ieguld?t?jiem, kam pieder komand?tsabiedrības da?as, ko p?rveido par kapitālsabiedrības kapitāla da??m, un kas š? fakta d?? izbeidz b?t ien?kuma nodokļa maks?t?ji V?cij? par šaj? dal?bvalst? g?tajiem ien?kumiem, sal?dzin?jum? ar tiem ieguld?t?jiem, kuri t?dos pašos apst?k?os paliek š? nodokļa maks?t?ji, ir ierobežojums, kas princip? ir aizliegts ar LESD noteikumiem par kapitāla br?vu apriti.

Par kapitāla br?vas aprites ierobežojuma attaisnojumu

44

No past?v?g?s judikat?ras izriet, ka kapitāla br?vas aprites ierobežojumu var pie?aut tikai tad, ja to pamato prim?ri visp?r?jo interešu iemesli (2005. gada 13. decembra spriedums liet? C-446/03 Marks & Spencer, Kr?jums, I-10837. lpp., 35. punkts; 2006. gada 12. decembra spriedums liet? C-196/04 Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas, Kr?jums, I-7995. lpp., 47. punkts; 2007. gada 13. marta spriedums liet? C-524/04 Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation, Kr?jums, I-2107. lpp., 64. punkts, k? ar? 2009. gada 18. j?nija spriedums liet? C-303/07 Aberdeen Property Fininvest Alpha, Kr?jums, I-5154. lpp., 57. punkts).

45

Iesniedz?jtiesa uzskata, ka pamatliet? apl?kojam? tiesisk? regul?juma m?r?is ir nodrošin?t l?dzsvarotu nodokļu ietur?šanas kompeten?u sadali starp dal?bvalst?m atbilstoši teritorialit?tes principam. T?d?j?di V?cijas Federat?v? Republika ?stenoja savu nodokļu ietur?šanas kompetenci attiec?b? uz t?s teritorij? ieg?to kapitāla pieaugumu, kuram – attiec?go akt?vu p?rveidošanas d??, un piem?rojot divpus?jo konvenciju nodokļu dubultas uzlikšanas nov?ršanai, – š? dal?bvalsts nevar uzlikt nodokli tai br?d?, kad tas tiek faktiski atsavin?ts.

46

Šaj? sakar? ir j?atg?dina, pirmk?rt, ka nodokļu ietur?šanas kompeten?u sadal?jums starp dal?bvalst?m ir Tiesas atz?ts le?it?ms m?r?is (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? Marks & Spencer, 45. punkts; 2006. gada 7. septembra spriedumu liet? C-470/04 N, Kr?jums, I-7409. lpp., 42. punkts; 2007. gada 18. j?lija spriedumu liet? C-231/05 Oy AA, Kr?jums, I-6373. lpp., 51. punkts, k? ar? 2008. gada 15. maija spriedumu liet? C-414/06 Lidl Belgium, Kr?jums, I-3601. lpp., 31. punkts).

47

Otrkārt, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, ja nav unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu Savienībā, dalībvalstis saglabā kompetenci līgumu vai vienpusējā ceļā definēt savu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma kritērijus, tostarp novērst nodokļu dubulto uzlikšanu (2009. gada 19. novembra spriedums liet. C-540/07 Komisija/Irālija, Krājums, I-10983. lpp., 29. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī iepriekš minētais spriedums liet. National Grid Indus, 45. punkts).

48

Šajā kontekstā komandītsabiedrības daļu pārvēidošana par kapitālsabiedrības daļām nevar nozīmēt to, ka dalībvalstij, kur atrodas šo sabiedrību juridiskā adrese, būtu jāatsakās no savām tiesībām uzlikt nodokli tās teritorijā, gājtajam kapitāla pieaugumam, kas bija to nodokļu kompetencē pirms šīs daļu pārvēidošanas, tādēļ, ka šis kapitāla pieaugums faktiski netika realizēts.

49

Tādējādi Tiesa attiecībā uz sabiedrības faktiskā vadības centra pārcelšanu no vienas dalībvalsts uz citu nosprieda, ka pirmā valsts saskaņā ar nodokļu teritorialitātes principu, kas ir saistīts ar pagaidu elementu, proti, nodokļu maksātāja uzturēšanās valsts teritorijā laikposmā, kad radies kapitāla pieaugums, ir tiesīga uzlikt nodokli šim kapitāla pieaugumam šā nodokļu maksātāja emigrācijas brīdī (skat. iepriekš minēto spriedumu liet. N, 46. punkts). Šāda pasākuma mērķis faktiski ir novērst situācijas, kuras var apdraudēt izcelsmes dalībvalsts tiesības izmantot savu nodokļu kompetenci saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām, un līdz ar to var attaisnot ar iemesliem, kas ir saistīti ar nodokļu ieturēšanas kompetenču sadales starp dalībvalstīm saglabāšanu (skat. iepriekš minētos spriedumus liet. Marks & Spencer, 46. punkts; Oy AA, 54. punkts; 2010. gada 21. janvāra spriedumu liet. C-311/08 SGI, Krājums, I-487. lpp., 60. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu liet. National Grid Indus, 46. punkts).

50

No līguma sniegtā prejudiciālā nolikuma izriet, ka K&GmbH un S&GmbH pēc visu to līdzdalības daļu DMC KG ieguldīšanas DMC GmbH vairs nepiederēja pastāvīgais uzņēmums Vācijas teritorijā DBA 1954 4. panta 3. punkta un 7. panta 2. punkta izpratnē. Tā kā saskaņā ar DBA 1954 7. panta 1. punktu K&GmbH un S&GmbH par to gāto peļņu no DMC GmbH kapitāla daļu, kas tika piešķirtas apmaiņā pret to ieguldījumu, atsavināšanas vērtību vairs nevarēja ieturēt nodokli Vācijā, tad ieguldītās daļas tika novērtētas atbilstoši UmwStG 1995 20. panta 3. un 4. punktam pēc to paredzamās vērtības un ar to saistītajam kapitāla pieaugumam tika uzlikts nodoklis. Tādējādi, lai saglabātu Vācijas Federatīvās Republikas nodokļu kompetenci par šīs dalībvalsts teritorijā gājajiem ienākumiem, pamatlietā aplūkojamajā tiesiskajā regulējumā tika noteikts, ka par kapitāla pieaugumu, kas saistīts ar komandītsabiedrības līdzdalības daļām, ir jāpaziņo, tiklīdz šīs daļas tiek pārvēidotas par kapitālsabiedrības daļām.

51

Šajā kontekstā, pirmkārt, apstāklis, ka pamatlietā aplūkojamais tiesiskais regulējums izraisa nerealizēta kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli, nav pats par sevi tīds, ar ko var apšaubīt, ka mērķis saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm ir tiesisks.

52

No vienas puses, Tiesa jau ir nospriedusi, ka dalībvalstij ir tiesības aplikēt ar nodokļiem aktīvu pieaugumu no nerealizēta kapitāla pieauguma tās teritorijā, pat ja attiecīgais kapitāla pieaugums

faktiski v?l nav realiz?ts (iepriekš min?tais spriedums liet? National Grid Indus, 49. punkts).

53

No otras puses, t? k? dal?bvalst?m ir ties?bas uzlikt nodokli g?tajam kapit?la pieaugumam, pat ja attiec?gie akt?vi atrodas to teritorij?, t?m ir pilnvaras paredz?t šai nodok?a uzlikšanai citu nodok?a b?zi, kas nav š? kapit?la pieauguma faktisk? realiz?šana, lai garant?tu, ka šiem akt?viem tiek uzlikts nodoklis (šaj? zi?? skat. 2013. gada 18. j?lija spriedumu liet? C?261/11 Komisija/D?nija, 37. punkts).

54

Otrk?rt, no nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?juma starp dal?bvalst?m saglab?šanas viedok?a nav svar?gi, ka kapit?la pieaugums, kuram nodoklis tika uzlikts saska?? ar UmwStG 1995 20. panta 3. un 4. punktu, p?c attiec?go da?u p?rveidošanas tiks ieguld?ts atš?ir?ga rakstura akt?vos, proti, vispirms l?dzdal?bas da??s komand?tsabiedr?b?, un v?l?k – kapit?lsabiedr?bas l?dzdal?b?. Faktiski kapit?la pieaugums saist?b? ar komand?tsabiedr?bas da??m noteikti ir atrodams kapit?lsabiedr?bas da??s, kuras tika pieš?irtas apmai?? pret pirmo min?to da?u ieguld?jumu.

55

T?d?j?di vien?gi tas apst?klis, ka komand?tsabiedr?bas da?u p?rveidošana kapit?lsabiedr?bas da??s izrais?tu ien?kuma iz?emšanu no t? kopuma, uz ko attiecas dal?bvalsts, kuras teritorij? šis ien?kums ir g?ts, nodok?a piem?rošanas kompetence, ir pietiekams attaisnojums t?dam noteikumam, k?ds tiek apl?kots pamatliet?, jo taj? tiek paredz?ts nofiks?t nodok?a summu par šo ien?kumu min?t?s p?rveidošanas br?d?.

56

Tom?r m?r?is saglab?t nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m var attaisnot t?du tiesisko regul?jumu, k?ds ir pamatliet?, tikai tikt?l, cikt?l dal?bvalstij, kuras teritorij? ien?kumi ir g?ti, faktiski netiek ?auts ?stenot savu nodok?u piem?rošanas kompetenci attiec?b? uz šiem ien?kumiem.

57

Tom?r šaj? liet? no pamatlietas faktiskajiem apst?k?iem neapšaub?mi neizriet, ka V?cijas Federat?v? Republika faktiski zaud?tu visas ties?bas uzlikt nodokli nerealiz?tajam kapit?la pieaugumam, kas ir saist?ts ar person?lsabiedr?bas l?dzdal?bas da??m, ja š?s p?d?j?s min?t?s tiek apmain?tas pret kapit?lsabiedr?bas da??m. Š?iet, ka netiek izsl?gts tas, ka min?tais nerealiz?tais kapit?la pieaugums saist?b? ar kapit?lsabiedr?bas akt?vos ieguld?taj?m da??m var?tu tikt ?emts v?r?, nosakot uz??mumu ien?kuma nodok?a lielumu, kura maks?t?ja V?cij? b?s p?r?emoš? kapit?lsabiedr?ba, šaj? gad?jum? – DMC GmbH, kas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

58

?emot v?r? šos elementus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 63. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar m?r?i saglab?t nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m var attaisnot t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, kur? ir noteikts pien?kums noteikt komand?tsabiedr?bas kapit?lsabiedr?b?, kuras juridisk? adrese ir š?s dal?bvalsts teritorij?, ieguld?to akt?vu v?rt?bu p?c to paredzam?s v?rt?bas, t?d?j?di pirms nerealiz?t? kapit?la pieauguma, kas saist?ts ar šaj? teritorij? g?to ien?kumu, faktisk?s realiz?šanas to padarot par apliekamu ar nodokli, ja šai dal?bvalstij faktiski nav iesp?jams izmantot savu nodok?u

piemērošanas kompetenci šim kapitāla pieaugumam tātad faktiskās realizācijas laikā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par otro jautājumu

59

Ar otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai pamatlietā aplūkojamais tiesiskais regulējums un tajā noteiktais ierobežojums nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķi saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, ņemot vērā it īpaši nodokļa iekasēšanas kārtību par tādām ienākumiem, kādi ir paredzēti UmwStG 1995 20. panta 6. punktā un 21. panta 2. punkta no trešā līdz sestajam teikumam.

60

Vispirms jāatgādina, ka samērīguma principam atbilst tas, ka dalībvalsts ar mērķi saglabāt savas pilnvaras nodokļu jomā nosaka maksājamo nodokli par nerealizēto kapitāla pieaugumu, kas iegūts tās teritorijā tajā brīdī, kad beidzas tās pilnvaras piemērot nodokļu minētajam ieguldījumam, šajā gadījumā – brīdī, kad ieguldītājs pārvēido tam piederošās komandītsabiedrības daļas kapitālsabiedrības daļās (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā National Grid Indus, 52. punkts).

61

Runājot par maksājamo nodokļa par nerealizētu kapitāla pieaugumu piedzīšanu, Tiesa nosprieda, ka nodokļa maksājāmā būtībā jāsniedz izvēle starp, no vienas puses, tūlītēju nodokļa par nerealizēto kapitāla pieaugumu saistību ar tiem piederošajiem aktīviem samaksas veikšanu un, no otras puses, minēto nodokļa vērtību samaksas veikšanu, kam attiecīgā gadījumā pieskaita procentus saskaņā ar piemērojamo valsts tiesisko regulējumu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā National Grid Indus, 73. punkts, un 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā C-38/10 Komisija/Portugāle, 31. un 32. punkts).

62

Šajā kontekstā, ņemot vērā, ka nodokļa nepiedzīšanas risks laika gaitā palielinās, maksājamo nodokļa samaksas sadalīšana pa daļām uz pieciem ikgadējiem maksājumiem pirms nerealizēto kapitāla pieauguma ir atbilstošs un samērīgs pasākums, lai sasniegtu mērķi saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm.

63

Šajā lietā kombinātie UmwStG 1995 20. panta 6. punkta un 21. panta 2. punkta no trešā līdz sestajam teikumam noteikumi atļauj nodokļa maksājāmā maksājamo nodokli par tam piederošo kapitāla daļu kapitāla pieaugumu maksāt piecos ikgadējos maksājumos, un tas nerada procentu uzrēķinu.

64

Tādējādi, sniedzot izvēli nodokļa maksājāmā starp tūlītēju nodokļa piedzīšanu vai tās piedzīšanu pa daļām piecu gadu laikā, pamatlietā aplūkojamais tiesiskais regulējums nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķi saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm.

65

Visbeidzot, attiecībā uz bankas garantiju iesniegšanu Tiesa ir nospriedusi, ka dalībvalsts var ņemt vērā nodokļa nepiedzīšanas risku tiesiskajā regulājumā, ko piemēro nodokļa parāda vāļkam maksājumam (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā National Grid Indus, 74. punkts).

66

Tomēr tādām garantijām pašām par sevi ir ierobežojoša iedarbība, jo tās liedz nodokļu maksātājam izmantot pašumu, kas ir sniegts kā garantija (2004. gada 11. marta spriedums lietā C-9/02 de Lasteyrie du Saillant, Recueil, I-2409. lpp., 47. punkts, un iepriekš minētais spriedums lietā N, 36. punkts).

67

Tādējādi šādu prasību principā nevar izvirzīt, neveicot iepriekšēju nodokļa nepiedzīšanas riska novērtējumu.

68

Pamatlietā šis risks ir jānovērtē it paši attiecībā uz apstākli, ka, pirmkārt, nerealizētā kapitāla pieaugums, par ko nodoklis tiek ieturēts, ir saistīts tikai ar vienu aktīvu veidu, proti, ar kapitāla daļām, kas pieder tikai divām sabiedrībām ar juridisko adresi Austrijā, un, otrkārt, ka šīs kapitāla daļas ir kapitālsabiedrības, kuras juridiskā adrese ir Vācijas teritorijā, līdzdalības daļas.

69

Līdz ar to uz otro jautājumu ir jāatbild, ka dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēta tādējādi tās teritorijā gūtā nerealizētā kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokli, nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķi saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, ja vien tad, kad nodokļa maksātājs izvēlas atlikt nodokļa samaksu, tam piemēro pienākumu iesniegt bankas garantiju atkarībā no reālā nodokļa nepiedzīšanas riska.

Par tiesāšanas izdevumiem

70

Attiecībā uz lietas dalībniekiem šā tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tādēļ lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1)

LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar mērķi saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm var attaisnot šādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā ir noteikts pienākums noteikt komandātsabiedrības kapitālsabiedrību, kuras juridiskā adrese ir šīs dalībvalsts teritorijā, ieguldīto aktīvu vērtību pēc to paredzamās vērtības, tādējādi pirms nerealizētā kapitāla pieauguma, kas saistīts ar šajā teritorijā gūto ienākumu, faktiskās realizēšanas to padarot par apliekamu ar nodokli, ja šai dalībvalstij faktiski nav iespējams izmantot savu nodokļu piemērošanas kompetenci attiecībā uz šo kapitāla pieaugumu tādēļ faktiskās

realizācijas laikā, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai;

2)

dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēta tālītāja tās teritorijā gūtā nerealizētā kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokli, nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķi saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, ja vien tad, kad nodokļa maksātājs izvēlas atlikt nodokļa samaksu, tam piemēro pienākumu iesniegt bankas garantiju atkarībā no reālā nodokļa nepiedzēšanas riska.

[Paraksti]

(1) Tiesvedības valoda – vācu.