

TIESAS SPRIEDUMS (ceturtā palāta)

2015. gada 6. oktobrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – LESD 49., 54. un 107. pants un 108. panta 3. punkts –
Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Valsts atbalsts – Sabiedrību grupu aplikšana ar nodokli –
Līdzdalības meitasuzņēmuma kapitāla iegāšana – Uzņēmuma nemateriāls vērtības
norakstīšana – Attiecināšana tikai uz daļu sabiedrības rezidentus

Lieta C-66/14

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Verwaltungsgerichtshof*
(Austrija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2014. gada 30. janvārī un kas Tiesā reģistrēts 2014.
gada 10. februārī, tiesvedībā

Finanzamt Linz

pret

Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz,

piedaloties

IFN-Holding AG,

IFN Beteiligungs GmbH.

TIESA (ceturtā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], tiesneši K. Jirimāe [*K. Jürimäe*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*], M. Safjans [*M. Safjan*] un A. Prehala [*A. Prechal*]
(referente),

ģenerālvokāle J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ģemot vērā rakstveida procesū,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *IFN-Holding AG* un *IFN Beteiligungs GmbH* vērā – *A. Damböck* un *B. Stürzlinger*,
Steuerberater,

– Austrijas valdības vērā – *J. Bauer*, pārstāvis,

– Eiropas Komisijas vērā – *W. Roels* un *R. Sauer*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāles secinājumus 2015. gada 16. aprīlī tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Sprīdums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par LESD 49., 54. un 107. panta un 108. panta 3. punkta interpretāciju.

2 Šis līgums ir ticis iesniegts tiesvedībā starp *Finanzamt Linz* (Lincas Finanšu pārvalde, turpmāk tekstā – “Finanšu pārvalde”) un *Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz* (agrāks *Unabhängiger Finanzsenat, Außenstelle Linz*) attiecībā uz pirmās minētās iestādes lēmumu, kas pieņemts saistībā ar sabiedrību grupas aplikšanu ar nodokli, atteikt sabiedrībai, kas ieguvusi līdzdalību sabiedrībā nerezidentā, norakstīt uzņēmuma nemateriālo vērtību.

Atbilstošās Austrijas tiesību normas

3 Austrijas tiesību 1988. gada 7. jūlija Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli (*Körperschaftsteuergesetz*) (*BGBI.* 401/1988), kurā grozījumi izdarīti ar 2005. gada Nodokļu reformas likumu (*Steuerreformgesetz 2005, BGBI.* I, 57/2004, turpmāk tekstā – “1988. gada Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli”) 9. pantā ir paredzēts sabiedrību grupu aplikšanas ar nodokli režīms. Atbilstoši šim režīmam sabiedrība var veidot sabiedrību grupu ar saviem meitasuzņēmumiem un citiem kontrolētiem uzņēmumiem, ja tai pieder vismaz 50 % no to kapitāla. Šajā gadījumā šajā grupā ietilpstošo sabiedrību ar nodokli apliekamie rezultāti (peļņa un zaudējumi) tiek uzskatīti tikai par mētesuzņēmuma rezultātiem un ar nodokli tiek aplikts mētesuzņēmums.

4 1988. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 9. panta 7. punktā ir paredzēts:

“[...] Ja sabiedrību grupas dalībnieks vai mētesuzņēmums, vai sabiedrību grupas veidošanai piemērota sabiedrība iegūst līdzdalību [...] uzņēmējdarbību veicošā, neierobežoti ar nodokli apliekamā sabiedrībā [...], ja vien šā dalība tieši vai netieši nav iegūta par labu sabiedrībai, kas ietilpst sabiedrību grupā, vai arī tieši vai netieši akcionāram, kam ir dominjoša ietekme, sabiedrību grupas dalībniekam ar tiešu līdzdalību vai mētesuzņēmumam, sākot no brīža, kad iegūta sabiedrība kā stāšanās par sabiedrību grupas daļu, nemateriālo vērtība ir jānoraksta šādi:

– sabiedrības nemateriālo vērtību ir iegādātā meitasuzņēmuma finanšu grāmatvedībā uzskaitītā pašu kapitāla, pieskaitot slēptās rezerves saistībā ar pamatlīdzekļu neamortizēto vērtību, un nodokļu grāmatvedībā uzskaitīto iegādes izmaksu starpību atbilstoši līdzdalības apjomam, turklāt tie nedrīkst pārsniegt 50 % no šīm iegādes izmaksām. Atskaitīmo uzņēmuma nemateriālo vērtību vienmērīgi noraksta 15 gadu laikposmā.

[..]

– ja kapitāldaļu iegādes dēļ nemateriālo vērtību ir negatīva, tie ir jānoraksta peļņas un zaudējumu aprēķinā [...].

– nodokļu aprēķinā vērīgā summas vienas piecpadsmitās daļas apmērā samazina vai palielina grāmatvedības vērtību, no kuras aprēķina nodokļus.”

5 1988. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10. panta 2. un 3. punktā ir noteikts:

“(2) No uzņēmumu ienākuma nodokļa ir atbrīvota jebkura veida peļņa daļa saistībā ar starptautisku līdzdalību pamatkapitālā. Būtiska starptautiska līdzdalība pamatkapitālā pastāv, ja ir pierādīts, ka nodokļa maksātājiem, kam piemērojams 7. panta 3. punkts, vai citām neierobežotām apmērā nodokļu maksājošām sabiedrībām nerezidentām, kas pielīdzināmas nodokļa maksātājiem rezidentiem, kuriem piemērojams 7. panta 3. punkts, nepārtraukt vismaz viena gada

laikposm? pieder vismaz viena desmit? da?a kapit?lda?u:

a) sabiedr?b?s nerezident?s, kas ir piel?dzin?mas kapit?lsabiedr?bai rezidentei;

b) cit?s sabiedr?b?s nerezident?s, kas [...] atbilst groz?t?s 1990. gada 23. j?lija Padomes Direkt?vas 90/435/EEK [par kop?ju nodok?u sist?mu, ko piem?ro m?tesuz??mumiem un meitasuz??mumiem, kas atrodas da??d?s dal?bvalst?s] (OV L 225, 6. lpp.), 2. panta nosac?jumiem. Iepriekšmin?tais viena gada termi??s neattiecas uz da??m, kas ieg?d?tas saist?b? ar kapit?la palielin?šanu, ja vien t?d?j?di nav palielin?jusies l?dzdal?bas da?a kapit?l?.

(3) Apr??inot ien?kumus, netiek ?emta v?r? pe??a, zaud?jumi un cit?das v?rt?bas izmai?as saist?b? ar starptautisku l?dzdal?bu pamatkapit?l? 2. punkta izpratn?. Tas neattiecas uz faktiskajiem un gal?gajiem zaud?jumiem, kurus rad?ja sabiedr?bas nerezidentes sl?gšana (darb?bas izbeigšana vai maks?tnesp?ja). Zaud?jumus samazina par jebkura veida neapliekamu l?dzdal?bu pe???, kas g?ta p?d?jos piecos gados pirms darb?bas izbeigšanas vai maks?tnesp?jas iest?šanās s?kuma. [...] Nodok?u neitralit?tes principu l?dzdal?bai nepiem?ro ??dos gad?jumos:

1. iesniedzot uz??mumu ien?kuma nodok?a deklar?ciju par gadu, kur? ieg?ta starptautiska l?dzdal?ba pamatkapit?l? vai izveidota starptautiska l?dzdal?ba, ieg?d?joties papildu kapit?lda?as, nodok?u maks?t?js apliecina, ka ar to saist?t? pe??a, zaud?jumi un cit?das v?rt?bas izmai?as j??em v?r? nodok?u apr??in? (izv?les iesp?ja nodok?u apr??in?šanas m?r?iem ?emt v?r? l?dzdal?bu).

[..]”

Pamatlietas fakti un prejudici?lie jaut?jumi

6 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu izriet, ka *IFN Beteiligungs GmbH* (turpm?k tekst? ? “*IFN*”) pieder 99,71 % no *IFN Holding AG* (turpm?k tekst? ? “*IFN Holding*”) pamatkapit?la, kurai savuk?rt pieder kapit?lda?u vair?kums noteikta skaita akciju sabiedr?b?s, kur?m nodoklis j?maks? da??ji vai neierobe??ot? apm?r?. 2006. un 2007. gad? *IFN Holding* pieder?ja 100 % no *CEE Holding GmbH* (turpm?k tekst? ? “*CEE*”), kas 2005. gad? bija ieg?d?jusies 100 % no *HSF s.r.o. Slowakei* (turpm?k tekst? ? “*HSF*”), Slov?kij? dibin?tas sabiedr?bas, kapit?la. *CEE* un *HSF* s?kot attiec?gi no 2005. un 2006. gada k?uva par sabiedr?bu grupas dal?bniec?m 1988. gada Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 9. panta izpratn?. P?c *IFN Holding* un *CEE* apvienošanās, kas st?j?s sp?k? 2007. gada 31. decembr?, *IFN Holding* p?r??ma visas *CEE* ties?bas un pien?kumus, tostarp dal?bu *HSF*.

7 2006.–2010. gada uz??mumu ien?kuma nodok?a deklar?cij?s *CEE*, v?l?k ? *IFN Holding* katru gadu saist?b? ar min?to dal?bu norakst?ja uz??muma nemateri?lo v?rt?bu atbilstoši 1988. gada Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 9. panta 7. punktam, kas atbilda vienai piecpadsmitajai da?ai no pirkuma cenas (proti, EUR 5,5 miljoni) puses. Uz??mumu ien?kuma nodok?a deklar?cijas pielikum? t?s nor?d?ja, ka šaj? norm? paredz?tais ierobe??ojums norakst?t uz??muma nemateri?lo v?rt?bu tikai saist?b? ar l?dzdal?bu sabiedr?b?s rezident?s p?rk?pj br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu un l?dz ar to ir pret?js Savien?bas ties?b?m.

8 Finanšu p?rvalde k? pirm?s instances iest?de savos pazi?ojumos par nodokli neatzina šo uz??muma nemateri?l?s v?rt?bas norakst?šanu, pamatojum? nor?dot, ka atbilstoši 1988. gada Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 9. panta 7. punktam tikai l?dzdal?ba sabiedr?b?s, kas maks? nodokli neierobe??ot? apm?r?, dodot ties?bas uz t?du norakst?šanu.

9 P?c *IFN Holding* un *IFN* pras?bas celšanas par šiem pazi?ojumiem *Unabhängiger Finanzsenat*

, *Außenstelle Linz* ar 2013. gada 16. aprīļa nolikumu Finanšu pavaldes lēmumu atcēla. Tas uzskatāms, ka 1988. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 9. panta 7. punkta paredzētais ierobežojums, ka uzņēmuma nemateriālās vērtības var norakstīt tikai saistībā ar līdzdalību sabiedrībā, kas nodokli maksā neierobežotā apmērā, pārķēpa brīvību veikt uzņēmējdarbību un to nevarēja pamatot ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Tā skatījumā, lai panāktu atbilstību Savienības tiesībām, uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšanas iespēju ir jāattiecina uz līdzdalību citās dalībvalsts sabiedrības rezidentēs.

10 Iesniedzējtiesa, kurā ir iesniegta Finanšu pavaldes apelācijas sūdzība par šo nolikumu, šaubas, pirmkārt, par to, vai 1988. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 9. panta 7. punkta paredzētā uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšana ir saderīga ar LESD 107. pantu un 108. panta 3. punktu. Tā uzskata, ka minētā norakstīšana rada priekšrocību tās saņēmējam, taču vai, vai šā priekšrocība ir jāuzskata par tādā, kas dod priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētai preču ražošanai.

11 Otrkārt, iesniedzējtiesa šaubas par 1988. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 9. panta 7. punkta paredzētā uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšanas saderīgumu ar LESD 49. un 54. pantu. Tā vēlas zināt, vai šo normu, ko tā uzskata par brīvības veikt uzņēmējdarbību šķērslī, tomēr nevar attaisnot ar to, ka tā attiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai ar primāru vispārējo interešu apsvērumu.

12 Attiecībā uz Finanšu pavaldes argumentu, ka sabiedrību grupā ietilpstošās sabiedrības rezidentes un sabiedrības nerezidentes situācija nav salīdzināma, jo sabiedrību rezidenšu rezultāti (peļņa un zaudējumi) tiek pilnībā attiecināti uz mētesuzņēmumu, kaut gan sabiedrību grupā ietilpstošo sabiedrību nerezidenšu gadījumā tiek attiecināti tikai zaudējumi un turklāt tikai proporcionāli līdzdalībai, iesniedzējtiesa jautā, vai uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšanas atzīšana vai atzīšanas atteikums ir saistīts ar šo atšķirību starp šīm divām sabiedrību grupā ietilpstošu sabiedrību kategorijām. Sabiedrību grupā uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšana ir atbilstoši neatkarīgi no tā, vai mētesuzņēmums gūst peļņu vai cieš zaudējumus un vai dalības vērtība ir vai nav mainījusies.

13 Tāpat iesniedzējtiesa atzīmē, ka uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšana samazina līdzdalības grāmatvedības vērtību, no kuras aprēķina nodokli, un, pārbaudot vai šī līdzdalība, ar nodokli apliekamais kapitāls pieaugums ir lielāks. Tā uztur parasti stratēģiski svarīga ir ilgtermiņa līdzdalība, un pat līdzdalības atkārtotās pārdošanas gadījumā uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšana dod naudas plūsmas priekšrocību mētesuzņēmumam, tādēļ tā situācija, iegūstot līdzdalību sabiedrībā rezidentā, ir labvēlīgāka nekā tad, ja tiek iegūta līdzdalība citā dalībvalstī reģistrētā mētesuzņēmumā.

14 Attiecībā uz Finanšu pavaldes argumentu, ka nebija brīvības uzņēmējdarbības šķēršļu saistībā ar starptautisku līdzdalību, attiecībā uz kuru 1988. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 10. panta 3. punkta paredzētā iespēja ieviest šo līdzdalību nodokli aprēķinā nav tikusi izmantota, iesniedzējtiesa norāda, ka ar šo iespēju, kuru nodokli maksātājs var izmantot tikai vienreiz, tas var izvēlēties starp līdzdalības atsavināšanu iegūtās peļņas un radušos zaudējumu neitralitāti nodokli ziņā, no vienas puses, un to ieviešanu vērtībā nodokli aprēķinā, no otras puses. Tomēr tā atzīmē, ka, pat ja ir izmantota iespēja tos ieviest vērtībā nodokli aprēķinā, uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšana nebūtu atbilstoši attiecībā uz līdzdalību sabiedrībā nerezidentē.

15 Šādos apstākļos *Verwaltungsgerichtshof* (Administratīvā tiesa) nolikuma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai LESD 107. pantam [...] saistībā ar LESD 108. panta 3. punktu [...] ir pretrunā valsts

ties?bu akts, saska?? ar kuru, ieg?stot l?dzdal?bu sabiedr?b? rezident?, ja nodok?us piem?ro sabiedr?bu grupai, ir j?noraksta uz??muma nemateri?l? v?rt?ba (kas samazina nodok?a b?zi un l?dz ar to nodok?u summu), bet, ieg?stot l?dzdal?bu citos ien?kuma nodok?a un uz??mumu ien?kuma nodok?a piem?rošanas gad?jumos, uz??muma nemateri?lo v?rt?bu ??di norakst?t nedr?kst?

2) Vai LESD 49. pantam [...] saist?b? ar LESD 54. pantu [...] ir pretrun? dal?bvalsts ties?bu normas, saska?? ar kur?m, ieg?stot l?dzdal?bu sabiedr?b? rezident?, ja nodok?us piem?ro sabiedr?bu grupai, ir j?noraksta uz??muma nemateri?l? v?rt?ba, bet, ieg?stot l?dzdal?bu sabiedr?b? nerezident? (it ?paši citas dal?bvalsts sabiedr?b? rezident?) uz??muma nemateri?lo v?rt?bu ??di norakst?t nav iesp?jams?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirm? jaut?juma pie?emam?bu

16 *IFN-Holding* un Eiropas Komisija uzskata, ka pirmais jaut?jums nav pie?emams, jo nav skaidri iemesli, k?p?c iesniedz?jtiesai, lai t? var?tu izskat?t lietu, ir nepieciešama atbilde uz šo jaut?jumu.

17 Atsaucoties uz spriedumu *P* (C?6/12, EU:C:2013:525, 39. punkts), *IFN-Holding* it ?paši apgalvo, ka valsts atbalsta liet?s valsts tiesu vien?gais uzdevums ir garant?t attiec?go personu ties?bas, l?dz Komisija ir pie??musi gal?go l?mumu atbilstoši LESD 108. panta 3. punktam. T? k? neviens pamatlietas dal?bnieks neesot izvirz?jis pras?jumu, balstoties uz LESD 107. un n?kamajiem pantiem, šaj? liet? t?da situ?cija nepast?v.

18 Savuk?rt Komisija uzskata, ka *IFN-Holding* un *IFN* nek?d? gad?jum? neesot var?jušas valsts ties? atsaukties uz 1988. gada Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 9. panta 7. punkt? paredz?t? noteikuma prettiesiskumu valsts atbalsta tiesisk? regul?juma kontekst?.

19 J?atg?dina, ka valsts tiesas iesniegto l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu var atz?t par nepie?emamu tikai tad, ja ir ac?mredzams, ka l?gtajai Savien?bas ties?bu interpret?cijai nav nek?da sakara ar pamatlietas faktisko situ?ciju vai t?s priekšmetu, vai ar? gad?jumos, kad izvirz?t? 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 (skat. it ?paši spriedumu *Belvedere Costruzioni*, C?500/10, EU:C:2012:186, 16. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

20 Pirmais jaut?jums ir par t?da pamatliet? apl?kota nodok?u pas?kuma sader?bu ar LESD 107. pantu un 108. panta 3. punktu, ar kuru sabiedr?bai, iev?rojot zin?mus nosac?jumus, l?dzdal?bas sabiedr?b? rezident? ieg?des gad?jum? ir ?auts veikt uz??muma nemateri?l?s v?rt?bas atskait?šanu.

21 Tom?r ir j?nor?da, ka nodok?a maks?t?js nevar aizbildin?ties ar to, ka nodok?u pas?kums, no kura g?st labumu citi uz??mumi, ir valsts atbalsts, lai izvair?tos no š? nodok?a samaksas (šaj? zi?? skat. spriedumu *Air Liquide Industries Belgium*, C?393/04 un C?41/05, EU:C:2006:403, 43. punkts).

22 Turkl?t l?gum? sniegt prejudici?lu nol?mumu nav nevienas nor?des, no kuras var?tu secin?t, ka, neraugoties uz neiesp?jam?bu *IFN* un *IFN-Holding* g?t labumu no LESD 107. panta un 108. panta 3. punkta varb?t?j? p?rk?puma, iesniedz?jtiesai atbilde uz pirmo jaut?jumu tom?r b?tu nepieciešama, lai t? var?tu izskat?t lietu.

23 Š?dos apst?k?os ir j?uzskata, ka ir skaidri redzams, ka pirmajam jaut?jumam nav nek?das

saistības ar pamatlīetas priekšmetu.

24 Tādēļ pirmais jautājums ir nepieņemams.

Par otro jautājumu

25 Uzdodot otro jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 49. pants nepieļauj tādā dalībvalsts tiesisko regulējumu kā pamatlīet, ar kuru, apliekot ar nodokli sabiedrību grupu, mētesuzņēmumam, ja tiek iegūta līdzdalība sabiedrībā rezident, kas kāst par tādā grupas dalībnieci, ir atļauts atskaitīt uzņēmuma nemateriālo vērtību 50 % apmērā no līdzdalības pirkuma cenas, bet tas ir aizliegts, ja tiek iegūta līdzdalība sabiedrībā nerezident.

26 Pat ja LESD noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis ir uzņemšajā dalībvalstī nodrošināt tādā pašu attieksmi kā šīs valsts pilsoņiem vai sabiedrībā, tie arī nepieļauj, ka izcelsmes dalībvalsts kādā sabiedrībā, kas dibināta atbilstoši tās tiesiskajam regulējumam, citā dalībvalstī rada šķēršļus uzņēmējdarbībai, it īpaši saistībā ar meitasuzņēmuma darbību. It īpaši šķēršļi brīvībai veikt uzņēmējdarbību tiek likti tad, ja, atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem, sabiedrībā rezidentei, kurai pieder meitasuzņēmums citā dalībvalstī vai citā 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3. lpp.) līgumslēdzējā valstī, tiek piemērots atšķirīgs, neizdevīgāks nodokļu režīms salīdzinājumā ar sabiedrību rezidenti, kurai pieder meitasuzņēmums pirmajā minētajā dalībvalstī (šajā ziņā skat. spriedumu *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 18. un 19. punkts).

27 Jānorāda, ka tās tiesiskais regulējums kā pamatlīet var radīt nodokļu priekšrocību mētesuzņēmumam, kas iegūst līdzdalību sabiedrībā rezident, ja šīs pārdotās minētās sabiedrības nemateriālā vērtība ir pozitīva. Kā ir atzīmējusi iesniedzējtiesa, uzņēmuma nemateriālās vērtības norakstīšanas iespēja 1988. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 9. panta 7. punkta izpratnē samazina mētesuzņēmuma nodokļa bāzi un tādējādi ar nodokli apliekamo summu.

28 Tā kā ar šo tiesisko regulējumu tādā pašā apstākļos šā nodokļu priekšrocība netiek piešķirta mētesuzņēmumam, kas iegūst līdzdalību sabiedrībā nerezident, tas rada atšķirīgu attieksmi nodokļu jomā starp mētesuzņēmumiem, kaitējot tiem mētesuzņēmumiem, kuri iegūst līdzdalību sabiedrībā nerezident.

29 Šā atšķirīgā attieksme var traucēt mētesuzņēmumam, kas iegūst līdzdalību sabiedrībā nerezident, īstenot savu brīvību veikt uzņēmējdarbību LESD 49. panta izpratnē, atturot to no meitasuzņēmumu iegūšanas vai dibināšanas citās dalībvalstīs (šajā ziņā skat. spriedumu Komisija/Apvienotā Karaliste, C-172/13, EU:C:2015:50, 23. punkts un tajā norādītā judikatūra).

30 Tāda atšķirīgā attieksme ir pieļaujama tikai tad, ja tā attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai arī ja tā ir attaisnota ar kādu primāru vispārīgo interešu apsvērumu (skat. it īpaši spriedumu *Nordea Bank Danmark*, C-48/13, EU:C:2014:2087, 23. punkts).

31 Attiecībā uz jautājumu, vai attiecīgās situācijas ir objektīvi salīdzināmas, ir jāatgādina, ka pārrobežu situācijas salīdzināmā ar valsts iekšējo situāciju ir jāaplūko, ņemot vērā ar konkrētajām valsts tiesību normām sasniedzamo mērķi (spriedums Komisija/Somija, C-342/10, EU:C:2012:688, 36. punkts un tajā norādītā judikatūra).

32 Kā līgumā sniegt prejudiciālu nolikumu norādīja *Verwaltungsgerichtshof*, Austrijas likumdevējs, pieņemot 2005. gada Nodokļu reformas likumu, ir vēlējies radīt nodokļu stimulu sabiedrību grupu veidošanai, nodrošinot vienlīdzīgu attieksmi attiecībā uz uzņēmuma aktīvu pirkšanu ("asset deal") un līdzdalības iegūšanu sabiedrībā, kurai pieder uzņēmums ("share

deal”).

33 T? k? atbilstoši t?dam tiesiskajam regul?jumam k? pamatliet? sabiedr?bu grupu var veidot gan sabiedr?bas rezidentes, gan sabiedr?bas nerezidentes, m?tesuz??muma, kas v?las veidot t?du grupu ar meitasuz??mumu rezidenti, situ?cija un m?tesuz??muma rezidenta, kas v?las veidot sabiedr?bu grupu ar meitasuz??mumu nerezidenti, situ?cija, ?emot v?r? t?da nodok?u rež?ma m?r?i, k?ds tiek apl?kots pamatliet?, ir objekt?vi sal?dzin?mas, jo gan viena, gan otra sabiedr?ba v?las izmantot š? rež?ma priekšroc?bas (šaj? zi?? skat. spriedumu *X Holding*, C?337/08, EU:C:2010:89, 24. punkts).

34 Šo konstat?jumu neietekm? past?voš? atš?ir?ba, uz ko atsaucas Austrijas Republika, kad saist?b? ar sabiedr?bu grupas aplikšanu ar nodokli uz m?tesuz??muma ien?kumiem tiek attiecin?ti, no vienas puses, meitasuz??mumu rezidentu un, no otras puses, meitasuz??mumu nerezidentu pe??a un zaud?jumi.

35 K? ir nor?d?jusi iesniedz?jtiesa, t?ds tiesiskais regul?jums k? pamatliet? ?auj m?tesuz??mumam veikt uz??muma nemateri?l?s v?rt?bas norakst?šanu neatkar?gi no t?, vai sabiedr?ba, kur? ir ieg?ta l?dzdal?ba, g?st pe??u vai cieš zaud?jumus.

36 Š?dos apst?k?os, k? savu secin?jumu 40. punkt? nor?da ?ener?ladvok?te, sabiedr?bas, kur? ieg?ta l?dzdal?ba, pe??as un zaud?jumu attiecin?šana vai neattiecin?šana uz m?tesuz??muma ien?kumiem, nav uzskat?ma par atbilstošu krit?riju, lai sal?dzin?tu situ?cijas, k?d?s atrodas divas attiec?go m?tesuz??mumu kategorijas, ?emot v?r? t?da tiesisk? regul?juma m?r?i, k?ds ir apl?kots pamatliet?.

37 Š? sprieduma 33. punkt? veikto konstat?jumu t?pat neietekm? ar? Austrijas Republikas arguments, ka t?da tiesisk? regul?juma k? pamatliet? m?r?is ir nodrošin?t “share deal” t?du pašu attieksmi, k?da tiek nodrošin?ta “asset deal”. Š?s dal?bvalsts skat?jum?, at?aujot m?tesuz??mumam norakst?t uz??muma nemateri?lo v?rt?bu, kad tiek ieg?ta l?dzdal?ba sabiedr?b? nerezident?, kas k??st par sabiedr?bu grupas dal?bnieci, p?rrobežu situ?cij? “share deal” tiekot nost?d?ta izdev?g?k? st?vokl? nek? “asset deal”.

38 Pat pie?emot, ka tas t? b?tu, tik un t? t?ds tiesiskais regul?jums k? pamatliet? rada atš?ir?gu attieksmi starp m?tesuz??mumu, kas ieg?st l?dzdal?bu sabiedr?b? rezident?, no vienas puses, un m?tesuz??mumu, kas ieg?st l?dzdal?bu sabiedr?b? nerezident?, no otras puses, kaut gan š?s divas sabiedr?bu kategorijas saist?b? ar š? tiesisk? regul?juma m?r?i, proti, k? izriet no š? sprieduma 32. punkta, rad?t nodok?u stimulu sabiedr?bu grupu veidošanai, atrodas sal?dzin?m? situ?cij?.

39 T?tad t?du atš?ir?gu attieksmi k? pamatliet? var attaisnot tikai prim?ri visp?r?jo interešu apsv?rumi. T?pat š?d? gad?jum? ir nepieciešams, lai š? atš?ir?g? attieksme b?tu piem?rota attiec?g? m?r?a sasniegšanai un lai t? nep?rsniegtu š? m?r?a sasniegšanai nepieciešamo (skat. spriedumu *Nordea Bank Danmark*, C?48/13, EU:C:2014:2087, 25. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

40 Austrijas Republika uzskata, ka atš?ir?gu attieksmi, kas noteikta ar t?du regul?jumu k? pamatliet?, attaisno nodok?u ietur?šanas kompeten?u l?dzsvarota sadal?juma starp dal?bvalst?m princips, jo tai nav pilnvaru aplikt ar nodok?iem sabiedr?bu grup? ietilpstošu sabiedr?bu nerezidenšu pe??u.

41 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka, ja Eiropas Savien?ba nav veikusi unific?šanas vai saska?ošanas pas?kumus, dal?bvalstis saglab? kompetenci l?gumiski vai vienpus?ji defin?t savu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?juma krit?rijus, lai nov?rstu tostarp nodok?u dubultu uzlikšanu, un

ka š? sadal?juma saglab?šana ir Tiesas atz?ts likum?gs m?r?is (skat. spriedumu *Nordea Bank Danmark*, C?48/13, EU:C:2014:2087, 27. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

42 Ta?u, k? jau ir nor?d?ts š? sprieduma 35. punkt?, t?ds tiesiskais regul?jums k? pamatliet? ?auj m?tesuz??mumam veikt uz??muma nemateri?l?s v?rt?bas norakst?šanu neatkar?gi no t?, vai sabiedr?ba, kur? ieg?ta l?dzdal?ba, g?st pe??u vai cieš zaud?jumus. Kas attiecas uz min?t?s nodok?u priekšroc?bas pieš?iršanu, šis tiesiskais regul?jums neattiecas ne uz nodok?u ietur?šanas kompeten?u ?stenošanu saist?b? ar sabiedr?bas, kur? ieg?ta l?dzdal?ba, pe??u un zaud?jumiem, ne ar? uz nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m.

43 T?pat Austrijas Republika apgalvo, ka no t?da tiesisk? regul?juma k? pamatliet? izrietoša atš?ir?ga attieksme ir attaisnota ar nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u rež?ma saska?ot?bu.

44 Ir taisn?ba, ka Tiesa jau ir atzinusi, ka nepieciešam?ba saglab?t nodok?u rež?ma saska?ot?bu var attaisnot L?gum? garant?to pamatbr?v?bu ?stenošanas ierobežošanu. Lai arguments par š?du attaisnojumu tiktu atbalst?ts, Tiesa tom?r prasa, lai past?v?tu tieša saikne starp attiec?go nodok?u priekšroc?bu un š?s priekšroc?bas kompens?šanu ar noteiktu nodok?u maks?jumu, un š?s saiknes tiešais raksturs ir j?nov?rt?, iev?rojot attiec?g? tiesisk? regul?juma m?r?i (spriedums *Grünwald*, C?559/13, EU:C:2015:109, 48. punkts un taj? nor?d?ta judikat?ra).

45 Austrijas Republika apgalvo, ka, pirmk?rt, pamatliet? apl?kotaj? tiesiskaj? regul?jum? t?da tieša saikne past?v starp nodok?u priekšroc?bu, kas ietver uz??muma nemateri?l?s v?rt?bas norakst?šanu, no vienas puses, un sabiedr?bas rezidentes rezult?tu attiecin?šanu nodok?u vajadz?b?m uz m?tesuz??mumu, no otras puses.

46 Ta?u t?du argumentu nevar pie?emt. T? paša iemesla d??, kas jau min?ts š? sprieduma 35. un 42. punkt?, nevar uzskat?t, ka past?v tieša saikne starp min?to nodok?a priekšroc?bu un nodok?u nastu, ko veido sabiedr?bas, kur? ieg?ta l?dzdal?ba, g?t?s pe??as attiecin?šana nodok?u vajadz?b?m uz m?tesuz??mumu, pat pie?emot, ka min?t? sabiedr?ba jebkur? situ?cij? g?st pe??u, nevis cieš zaud?jumus.

47 Otrk?rt, Austrijas Republika apgalvo, ka š? sprieduma 44. punkt? nor?d?t?s judikat?ras izpratn? past?v tieša saikne starp attiec?go nodok?a priekšroc?bu, no vienas puses, un m?tesuz??muma kapit?la pieauguma aplikšanu ar nodokli l?dzdal?bas sabiedr?b? rezident? atsavin?šanas gad?jum?, no otras puses. Kad m?tesuz??mumam piederoš? l?dzdal?ba sabiedr?b? nerezident? nodok?u zi?? ir neitr?la, š? aplikšana ar nodokli nenotiek, un t?p?c ar šo aplikšanu ar nodokli tieši saist?t?s nodok?u priekšroc?bas nepieš?iršana ir attaisnota.

48 Tom?r, lai gan ir j?nor?da, pirmk?rt, ka, nodok?u priekšroc?ba, kas ietver uz??muma nemateri?l?s v?rt?bas norakst?šanu, rada m?tesuz??mumam t?l?t?jas sekas, turpretim kapit?la pieauguma aplikšana ar nodokli l?dzdal?bas sabiedr?b? rezident? atsavin?šanas gad?jum? ir savrupa un neparedzama, iesniedz?jtiesa šaj? zi?? turkl?t nor?da, ka parasti strat??iski svar?ga ir ilgtermi?a l?dzdal?ba. Š?dos apst?k?os fakts, ka ir iesp?jams veikt kapit?la pieauguma aplikšanu ar nodokli l?dzdal?bas atsavin?šanas gad?jum?, nevar b?t ar nodok?u sist?mas saska?ot?bu pamatots apsv?rums, kas var attaisnot min?t?s nodok?u priekšroc?bas atteikumu, kad m?tesuz??mums ieg?st l?dzdal?bu sabiedr?b? nerezident?, kas k??st par sabiedr?bu grupas dal?bnieci (šaj? zi?? skat. spriedumus *Rewe Zentralfinanz*, C?347/04, EU:C:2007:194, 67. punkts, k? ar? *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C?380/11, EU:C:2012:552, 49. punkts).

49 Otrk?rt, k? savu secin?jumu 61. punkt? ir nor?d?jusi ?ener?ladvok?te, atbilstoši valsts ties?b?m m?tesuz??mumam nav at?auts izmantot uz??muma nemateri?l?s v?rt?bas norakst?šanas iesp?ju, pat ja m?tesuz??mums izmanto savas izv?les ties?bas atbilstoši 1988. gada Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 10. panta 3. punktam 1. apakšpunktam nodok?a

apr??in? ?emt v?r? l?dzdal?bu sabiedr?b? nerezident?, un t?das l?dzdal?bas atsavin?šana t?d?j?di tiek aplikta ar nodokli.

50 No t?da tiesisk? regul?juma k? pamatliet? izriet, ka taj? k? t?d? nepast?v tieša saikne, pirmk?rt, starp nodok?u priekšroc?bu, kas ietver uz??muma nemateri?l?s v?rt?bas norakst?šanu, un, otrk?rt, maks?jumu, ko veido m?tesuz??muma kapit?la pieauguma aplikšana ar nodokli l?dzdal?bas t?s meitasuz??mum? atsavin?šanas gad?jum?, t?p?c nevar uzskat?t, ka t?du atš?ir?gu attieksmi k? pamatliet? var attaisnot ar nepieciešam?bu nodrošin?t attiec?g?s dal?bvalsts nodok?u sist?mas saska?ot?bu (šaj? zi?? skat. spriedumu Komisija/Sp?nija, C?269/09, EU:C:2012:439, 87. punkts).

51 Trešk?rt, Austrijas Republika uzskata, ka, lai nodrošin?tu t?das Austrijas nodok?u sist?mas saska?ot?bu, kas aizliedz atskait?t izdevumus, kas saist?ti ar nodokli neapliekamiem ien?kumiem, ir pamatoti atteikt min?t?s norakst?šanas izmantošanu, kad l?dzdal?ba sabiedr?b?s nerezident?s nodok?u zi?? ir neitr?la. Pret?j? gad?jum? š? l?dzdal?ba sniegtu divk?ršu priekšroc?bu, kas neb?tu sader?ga ar min?to sist?mu.

52 Ta?u šis arguments, kas balst?ts uz nodok?u uzlikšanas kompeten?u neesam?bu attiec?b? uz sabiedr?bu nerezidenšu pe??u, neattiecas uz tiešas saiknes esam?bu starp priekšroc?bu un maks?jumu, bet ?sten?b? sakr?t ar š? sprieduma 40. punkt? min?to argumentu, kas balst?ts uz nodok?u ietur?šanas kompeten?u l?dzsvarota sadal?juma starp dal?bvalst?m principu. T?d?j?di tas ir j?noraida t? paša iemesla d??, kas min?ts š? sprieduma 42. punkt?.

53 T? k? no Tiesai iesniegtajiem lietās materi?liem neizriet, ka t?da atš?ir?ga attieksme k? pamatliet? b?tu attaisnota ar prim?ru visp?r?jo interešu apsv?rumu, j?uzskata, ka t? ir nesader?ga ar br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu.

54 L?dz ar to uz otro jaut?jumu ir j?atbild t?d?j?di, ka LESD 49. pants nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu k? pamatliet?, ar kuru, apliekot ar nodokli sabiedr?bu grupu, m?tesuz??mumam, ieg?stot l?dzdal?bu sabiedr?b? rezident?, kas k??st par š?das grupas dal?bnieci, ir at?auts atskait?t uz??muma nemateri?lo v?rt?bu 50 % apm?r? no l?dzdal?bas pirkuma cenas, bet tas ir aizliegts, ieg?stot l?dzdal?bu sabiedr?b? nerezident?.

Par ties?šan?s izdevumiem

55 Attiec?b? uz pamatlīetas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to pušu izdevumi, nav atl?dzin?mi.

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

LESD 49. pants nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu k? pamatliet?, ar kuru, apliekot ar nodokli sabiedr?bu grupu, m?tesuz??mumam, ieg?stot l?dzdal?bu sabiedr?b? rezident?, kas k??st par š?das grupas dal?bnieci, ir at?auts atskait?t uz??muma nemateri?lo v?rt?bu 50 % apm?r? no l?dzdal?bas pirkuma cenas, bet tas ir aizliegts, ieg?stot l?dzdal?bu sabiedr?b? nerezident?.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – v?cu.