

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2015. gada 16. apr?l? (*)

Valsts pien?kumu neizpilde – Nodok?u ties?bu akti – Noteiktu kapit?la akt?vu atsavin?šanas pret atl?dz?bu ce?? g?ta kapit?la pieauguma aplikšanas ar nodokli atlikšana – Nodok?a piedzi?a – Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – LESD 49. pants – EEZ l?guma 31. pants – Atš?ir?ga attieksme pret dal?bvalsts teritorij? esošiem past?v?giem dibin?jumiem un Eiropas Savien?bas vai Eiropas Ekonomikas zonas k?das citas dal?bvalsts teritorij? esošiem past?v?giem dibin?jumiem – Sam?r?gums

Lieta C?591/13

par pras?bu sakar? ar valsts pien?kumu neizpildi atbilstoši LESD 258. pantam, ko 2013. gada 20. novembr? c?la

Eiropas Komisija, ko p?rst?v *W. Mölls* un *W. Roels*, p?rst?vji, kas nor?d?ja adresi Luksemburg?,
pras?t?ja,

pret

V?cijas Federat?vo Republiku, ko p?rst?v *T. Henze* un *K. Petersen*, p?rst?vji,
atbild?t?ja.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js *M. Ileši?s* [*M. Ileši?*], tiesneši *A. O'K?fs* [*A. Ó Caoimh*], *K. Toadere* [*C. Toader*], *E. Jaraš?ns* [*E. Jaraši?nas*] un *K. G. Fernlunds* [*C. G. Fernlund*] (referents),

?ener?ladvok?ts ?. *Bots* [*Y. Bot*],

sekret?rs *K. Malaceks* [*K. Malacek*], administrators,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2014. gada 26. novembra tiesas s?di,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez
?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Pras?bas pieteikum? Eiropas Komisija l?dz Tiesu atz?t, ka, pie?emot un atst?jot sp?k? ties?bu normas, kur?s paredz?ts, ka noteiktu kapit?la akt?vu (turpm?k tekst? – “aizst?tie akt?vi”) atsavin?šanas pret atl?dz?bu ce?? g?ta kapit?la pieauguma aplikšana ar nodokli tiek atlikta, šo kapit?la pieaugumu “p?rnesot” uz jaunieg?d?tiem vai saražotiem kapit?la akt?viem (turpm?k tekst? – “aizst?jošie akt?vi”) l?dz to atsavin?šanai, ta?u ar nosac?jumu, ka tie ietilpst nodok?a maks?t?ja valsts teritorij? esoša past?v?ga dibin?juma pamatl?dzek?os, turpretim š?da p?rnešana nav iesp?jama, ja šie akt?vi ietilpst nodok?a maks?t?ja k?d? cit? Eiropas Savien?bas dal?bvalst? vai cit? 1992. gada 2. maija L?guma par Eiropas Ekonomikas zonu (OV 1994, L 1, 3.

lpp.; turpmāk tekstā – “EEZ līgums”) valsts esošā pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos, Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi LESD 49. pantā un minētā līguma 31. pantā paredzētos pienākumus.

Atbilstošās tiesību normas

2. Likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*, turpmāk tekstā – “EStG”) 6.b panta 1.–4. punktā ir noteikts:

“1. Nodokļa maksātāji, kas atsavinā

zemi,

uz zemes augošus augus kopā ar zemi, uz kuras tie atrodas, ja minētā augi pieder lauku vai meža saimniecībai,

bāves vai iekšzemes kuģošanas līdzekļus

pārskata gadā, kurā notikusi atsavināšana, drīkst atskaitīt summu līdz pat atsavinot gūtā kapitāla pieauguma apmēram atbilstošam apmēram no to otrajā teikumā minētās mantas iegādes vai ražošanas izmaksām, kas ir iegādāta vai saražota atsavināšanas pārskata gadā vai iepriekšējā pārskata gadā. Atskaitīšana ir atļauta attiecībā uz šādu objektu iegādes vai ražošanas izmaksām:

1) zeme,

ja kapitāla pieaugums gūts, atsavinot zemi,

2) uz zemes augoši augi kopā ar zemi, uz kuras tie atrodas, ja minētā augi pieder lauku vai meža saimniecībai,

ja kapitāla pieaugums gūts, atsavinot zemi vai uz zemes augošus augus kopā ar zemi, uz kuras tie atrodas,

3) bāves,

ja kapitāla pieaugums gūts, atsavinot zemi vai uz zemes augošus augus kopā ar zemi, uz kuras tie atrodas, vai bāves, vai

4) iekšzemes kuģošanas līdzekļi,

ja kapitāla pieaugums gūts, atsavinot iekšzemes kuģošanas līdzekļus.

Ar bāvi iegādā vai ražošanu saprot arī to paplašināšanu, izbūvi vai pārbūvi. Šajā gadījumā kapitāla pieaugumu drīkst atskaitīt tikai no izmaksām, kas radušās saistībā ar bāvi paplašināšanu, izbūvi vai pārbūvi.

2. Par kapitāla pieaugumu 1. punkta pirmā teikuma izpratnē uzskata starpību, ko pēc atsavināšanas izmaksu atskaitīšanas iegūst starp pārdošanas cenu un bilances vērtību, kas pārdošanai mantai būtu piedāvājama tās atsavināšanas brīdī. Balances vērtība ir vērtība, kas mantai ir piedāvājama saskaņā ar 6. pantu.

3. Ja nodokļa maksātājs nav veicis 1. punktā minēto atskaitīšanu, tas drīkst pārskata gadā, kurā notikusi atsavināšana, izveidot rezervi, samazinot savu ar nodokli apliekamo peļņu. Nodokļa maksātājs, ņemot vērā 1. punkta otrajā un ceturtajā teikumā paredzētos ierobežojumus, drīkst

atskaitīt summu, kuras apmērs nepārsniedz šīs rezerves apmēru no tās 1. punkta otrajā teikumā aprakstītās mantas iegādes vai ražošanas izmaksas, kas ir iegādāta vai saražota nākamajos četros pārskata gados, tās iegādes vai ražošanas pārskata gadā. Četrus gadus termiņš tiek pagarināts līdz sešiem gadiem jaunbūvju gadījumā, ja to būvniecībā ir sākusies pirms ceturto rezerves izveidošanai sekojošā pārskata gada beigām. Rezerve jāiekļauj peļņā atskaitītās summas apmērā. Ja rezerve joprojām pastāv ceturto tās izveidošanai sekojošā pārskata gada beigās, tā jāiekļauj peļņā šajā dienā, ja vien nav iespējams atskaitīt to būvju būvniecības izmaksas, kuru būvniecība tobrīd uzsākusies; ja rezerve joprojām pastāv sestā tās izveidošanai sekojošā pārskata gada beigās, tā jāiekļauj peļņā šajā dienā.

4. Šo panta 1. un 3. punkta piemērošana ir pakārtota šādiem nosacījumiem:

- 1) nodokļa maksātājam ir jāaprēķina peļņa saskaņā ar 4. panta 1. punktu vai 5. pantu,
- 2) atsavinātajai mantai jāietilpst valsts teritorijā esošā pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos nepārtaukti vismaz pārdzīvos sešus gadus līdz atsavināšanas brīdim,
- 3) iegādātajai vai saražotajai mantai jāietilpst valsts teritorijā esošā pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos,
- 4) no atsavināšanas gūtais kapitāla pieaugums nav jāņem vērā, aprēķinot valsts teritorijā ar nodokli apliekamo peļņu, un
- 5) atskaitīšanai saskaņā ar 1. punktu, kā arī rezerves izveidošanai un tās iekļaušanai peļņā saskaņā ar 3. punktu jābūt izsekojamai grāmatvedības dokumentos.

Atskaitīšana saskaņā ar 1. un 3. punktu nav atļauta attiecībā uz mantu, kas pieder lauku vai meža saimniecībai vai kuru izmanto saistībā ar pastāvīgu darbību, ja kapitāla pieaugums rodas no rēķināšanas vai tirdzniecības uzņēmuma mantas atsavināšanas.”

Pirmstiesas procedūra

3 2009. gada 15. maijā Komisija nosūtīja Vācijas Federatīvajai Republikai brīdinājuma vēstuli. Šajā vēstulē tā vērsa šīs dalībvalsts uzmanību uz EStG 6.b panta iespējamo nesaderīgumu ar kapitāla brīvību apriti.

4 2009. gada 13. jūlijā vēstulē Vācijas Federatīvajai Republikai pauda savu nepieņemšanu Komisijas nostāji, apgalvodama, ka strādīgais tiesiskais regulējums attiecoties nevis uz kapitāla brīvību apriti, bet gan vienīgi uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, ar kuru tā esot saderīga.

5 2010. gada 7. maijā Komisija nosūtīja Vācijas Federatīvajai Republikai papildu brīdinājuma vēstuli, kurā tā piekrita, ka šis tiesiskais regulējums attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, taču, izvērtējusi šīs dalībvalsts argumentus, uzskatīja, ka minētais tiesiskais regulējums esot pretrunā LESD 49. pantam un EEZ līguma 31. pantam.

6 2010. gada 7. jūlijā vēstulē Vācijas Federatīvajai Republikai apstrīdēja Komisijas nostāju, atkārtodama, ka attiecīgais tiesiskais regulējums esot saderīgs ar brīvību veikt uzņēmējdarbību.

7 2011. gada 30. septembrā Komisija nosūtīja Vācijas Federatīvajai Republikai argumentētu atzinumu, kurā tā norādīja, ka nemaina savu papildu brīdinājuma vēstulē izklāstīto nostāju, un aicināja Vācijas Federatīvo Republiku izpildīt šo argumentēto atzinumu divu mēnešu laikā no tā paziņošanas.

8 T? k? sav? 2011. gada 28. novembra atbild? V?cijas Federat?v? Republika atk?rtoja, ka Komisijas nost?ja esot mald?ga, š? p?d?j? nol?ma iesniegt šo pras?bu.

Par pras?bu

Par pie?emam?bu

9 V?cijas Federat?v? Republika apstr?d š?s pras?bas pie?emam?bu div?j?du iemeslu d??, proti, b?t?b?, pirmk?rt, pras?bas iesniegšanas nov?lot?bas d?? un, otrk?rt, t?s priekšmeta mai?as d??.

Par pras?bas iesniegšanas nov?lot?bu

– Lietas dal?bnieku argumenti

10 V?cijas Federat?v? Republika apgalvo, ka Komisijai vairs neesot bijis ties?bu celt pras?bu, jo p?c rakstveida proced?ras nosl?gšan?s š? iest?de esot p?rlietu vilcin?jusies ar pras?bas iesniegšanu. T?d?j?di t? esot ?aunpr?t?gi izmantojusi ties?bas, jo konstat?to nov?lošanas neattaisnojot nek?di objekt?vi iemesli. Šaj? nogaid?šanas laik? Komisija neesot velt?jusi nek?dus p?li?us, lai pan?ktu izl?gumu t?s str?d? ar šo dal?bvalsti.

11 Turkl?t esot j??em v?r? visp?r?gie tiesisk?s droš?bas un loj?las sadarb?bas principi. Gluži t?pat k? dal?bvalst?m esot j?sadarbojas ar Komisiju, lai izbeigtu Tiesas konstat?to no LESD izrietošo valsts pien?kumu neizpildi, Komisijai laik? l?dz pras?bas sakar? ar valsts pien?kumu neizpildi iesniegšanai esot j?sadarbojas ar attiec?go dal?bvalsti, j?mekl? pras?bai alternat?vi risin?jumi un j?inform? t? par savu turpm?ko r?c?bu. Loj?las sadarb?bas princips attiecoties ne tikai uz dal?bvalst?m, bet ar? uz Komisiju.

12 Komisija apgalvo, ka LESD 258. pant? izkl?st?tie noteikumi esot piem?rojami bez pien?kuma iev?rot k?du noteiktu termi?u. Turkl?t š?s iest?des ieskat? pras?bas sakar? ar valsts pien?kumu neizpildi pie?emam?bu nevarot ietekm?t tas, p?c k?diem apsv?rumiem tiek izv?l?ts t?s iesniegšanas br?dis.

13 Pe?ama b?tu tikai situ?cija, kur? attiec?gajai dal?bvalstij b?tu gr?t?bas atsp?kot Komisijas argumentus pirmstiesas proced?ras p?rm?r?g? ilguma d??, t?d?j?di tiekot aizskart?m ties?b?m uz aizst?v?bu. Ta?u V?cijas Federat?v? Republika nevien? br?d? neesot atsaukusies uz š?das situ?cijas esam?bu, un neesot rodams nekas t?ds, kas par to liecin?tu.

– Tiesas v?rt?jums

14 Past?v?gaj? judikat?r? ir teikts, ka izv?l?ties br?di, kad celt pras?bu sakar? ar valsts pien?kumu neizpildi, ir Komisijas zi???. Šo izv?li nosakošie apsv?rumi nevar ietekm?t š?s pras?bas pie?emam?bu. LESD 258. pant? noteiktais ir piem?rojams pat bez Komisijas pien?kuma iev?rot k?du noteiktu termi?u, iz?emot gad?jumus, kad pirmstiesas proced?ras p?rm?r?gais ilgums attiec?gajai valstij iesp?jami apgr?tina Komisijas argumentu atsp?košanu un t?d?j?di aizskar t?s ties?bas uz aizst?v?bu. Pier?d?t š? p?rm?r?g? ilguma ietekmi ir attiec?g?s dal?bvalsts zi?? (šaj? zi?? skat. spriedumu Komisija/Lietuva, C?350/08, EU:C:2010:642, 33. un 34. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

15 V?cijas Federat?v? Republika, k? apgalvo Komisija, nav atsaukusies uz š?das situ?cijas esam?bu. T?p?c š?s dal?bvalsts izkl?st?t? iebilde par nepie?emam?bu ir j?noraida.

Par prasības priekšmeta maiņu

– Lietas dalībnieku argumenti

16 Vācijas Federatīvā Republika apgalvo, ka arguments par kapitāla pieauguma, kas gūts, atsavinot aizstāto aktvu, aplikšanu ar nodokli gadījumā, ja aizstājotais aktvs ir amortizējams, kuru Komisija izklāstījusi savā replikas rakstā, nav izklāstīts ne pirmstiesas procedūrā, ne prasības pieteikumā. Šīs dalībvalsts ieskatā šis apstāklis esot jāuzskata par strīda priekšmeta maiņu, kuras rezultātā prasība kļūstot pilnībā nepieņemama.

17 Tiesas sēdē Komisija iebilda, ka prasība esot pieņemama. No prasības pieteikuma skaidri izrietot, ka *EStG* 6.b pantam ir jābūt piemērojamam arī pārrobežu situācijās. Atšķirībā no tā, kas ir atļauts attiecībā uz neamortizējamo aizstājotā aktvu, amortizējama aizstājotā aktva gadījumā aizstātais aktva atsavināšanas rezultātā gūtā kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokli patiešām varot tikt pilnībā atlikta līdz aizstājotā aktva atsavināšanai pret atļābību tikai šā pārdotā minētā aktva amortizēšanas mazākajai summai atbilstošā apmērā. Tomēr aizstātais aktva atsavināšanas ceļā gūtā kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokli tik un tā esot atlikta abās šajās situācijās. Tās atšķirības tikai atlikšanas apjoma ziņā. Attiecībā uz neamortizējamām aizstājotajiem aktviem šā atlikšana ilgstot līdz šo aktvu atsavināšanai, savukārt amortizējamo aizstājotā aktvu gadījumā tā varot būt šāka. Šā pārdotā minētā veida aktvu gadījumā Vācijas Federatīvā Republika varētu saskaņā ar Vācijas tiesiskajā regulājumā paredzētajiem noteikumiem par amortizāciju prasīt nodokļa samaksu pa daļām.

– Tiesas vērtējums

18 Jākonstatē, ka šajā lietā netiek apstrīdēts ne argumentāts atzinuma, ne līdz tā paziņošanai notikušās procedūras likumgums.

19 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka saskaņā ar LESD 258. pantu prasības sakarā ar valsts pienākumu neizpildi priekšmets tiek noteikts Komisijas argumentātajā atzinumā un tādējādi prasībai ir jābūt pamatotai ar tiem pašiem iemesliem un pamatiem kā šim atzinumam. Tomēr šā prasība nevar būt tik plaša, ka nozīmētu, ka argumentāts atzinuma rezolutīvajā daļā esošajam iebildumu formulājumam ikreiz būtu pilnīgi jāatbilst prasības pieteikumā izklāstītajiem prasījumiem, ja vien strīda priekšmets, kāds tas ir noteikts argumentātajā atzinumā, nav ticis paplašināts vai mainīts. Komisija var prasības pieteikumā tostarp precizēt savus sūtnājos iebildumus, ja vien tā nemaina strīda priekšmetu (skat. spriedumu Komisija/Polija, C-281/11, EU:C:2013:855, 87. un 88. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

20 Šajā lietā gan pirmstiesas procedūrā, gan Tiesā Komisija skaidri norādīja, ka tā pārmet, ka, pieņemot un paturot spēkā *EStG* 6.b pantā paredzēto režīmu, Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi LESD 49. pantā un EEZ līguma 31. pantā paredzētos pienākumus.

21 Šī režīma piemērošanas rezultāts būs ir nodokļa, kas iekasājams par kapitāla pieaugumu, kurš rodas, atsavinot aizstātos aktīvus, kas ietilpst nodokļa maksājuma Vācijas teritorijā esošā pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos, piedziņas atlikšana ar nosacījumu, ka šis kapitāla pieaugums tiek reinvestēts aizstājot šo aktīvu iegādā vai ražošanā. Tomēr tālab, lai nodokļa maksātājs varētu izmantot šo nodokli priekšrocību, ar dzan aizstājot šiem aktīviem ir jāietilpst Vācijas teritorijā esošā pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos, lai gan minētā priekšrocība turpretim tiek liegta, ja šie aktīvi ietilpst kādā citā Savienības dalībvalstī vai citā Eiropas Ekonomikas zonas dalībvalstī esošā dibinājuma pamatlīdzekļos. Tieši ar šo atšķirīgo attieksmi, pēc Komisijas domām, izpaužoties apgalvotais brīvības veikt uzņēmējdarbību pirkpums.

22 Replikas raksturo iztirzājot jautājumu par gūtā kapitāla pieauguma aplikšanas ar nodokli atlikšanu atbilstoši Vācijas tiesiskajai regulējuma noteikumiem par amortizāciju attiecībā uz amortizējamiem aizstājot šiem aktīviem, Komisija – atbildot uz Vācijas Federatīvās Republikas pārrēķinu, ka šī iestāde, norāda, ka aizstāto aktīvu atsavināšanas ceļā gūtā kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokli visos gadījumos tiek atlikta līdz aizstājot šo aktīvu atsavināšanai, esot pieņemusi kādu, – vienīgi saskaņā ar konkrētajiem tās prasījumiem sakarā ar apgalvoto valsts pienākumu neizpildī pamatojoties argumentus, kuri jau vispārīgāk tikuši izklāstīti pirmstiesas procedūrā, kā arī prasības pieteikums.

23 Šajā ziņā ir jāuzsver, ka apstāklis, ka brīdis, kad no aizstāto aktīva atsavināšanas izrietošais kapitāla pieaugums tiek aplikts ar nodokli, saskaņā ar šajā tiesiskajā regulējumā noteikto ir atkarīgs no tā, vai aizstājot šis aktīvs ir vai nav amortizējams, nemaina strādā priekšmetu. Proti, neatkarīgi no tā, vai aizstājot šis aktīvs ir vai nav amortizējams, par aizstāto aktīva atsavināšanas ceļā gūtā kapitāla pieaugumu iekasājams nodokļa piedziņa tiek atlikta abos minētajos gadījumos, jo abas attiecīgās situācijas atšķiras tikai šīs atlikšanas ilguma ziņā. Neamortizējamo aizstājot šo aktīvu gadījumā šī atlikšana varētu ilgt līdz šo aktīvu atsavināšanai, savukārt amortizējamo aktīvu gadījumā minētā atlikšana var nebūt tik ilga. Tomēr abos gadījumos šī priekšrocība tiek piedāvāta tikai attiecībā uz reinvestīcijām, lai iegādātos aizstājot šos aktīvus, kas ietilpst nodokļa maksājuma Vācijas teritorijā esošā pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos.

24 Tāpēc nav uzskatāms, ka tas vien, ka jautājums par brīdi, kad ar nodokli tiek aplikts aizstāto aktīvu atsavināšanas ceļā gūtā kapitāla pieaugums, pirmstiesas posmā, kā arī prasības pieteikums Komisijai norāda vienīgi uz aizstājot šo aktīvu atsavināšanu, liecinātu par to, ka tas ir jauns pamats, no kura izrietētu, ka prasības tvērumā tiek sašaurināts līdz neamortizējamiem aizstājot šiem aktīviem.

25 Tāpēc ir konstatējams, ka Komisijas izklāstītais iebildums ir palicis nemainīgs visā pirmstiesas procedūrā un tiesvedības laikā.

26 Ievērojot iepriekš izklāstītos apsvērumus, Komisijas prasība ir uzskatāma par pieņemamu.

Par lietas būtību

Lietas dalībnieku argumenti

27 Komisija apgalvo, ka EStG 6.b pants ir pretrunā LESD un EEZ līguma noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību.

28 Komisijas ieskatā saskaņā ar šo pantu nodokļa maksātājs ir tiesīgs pārnest uz noteiktiem aizstājot šiem aktīviem, tos neapliekot ar nodokli, kapitāla pieaugumu, kas gūts, atsavinot

noteiktus kapitāla aktīvus, kuri ietilpst nodokļa maksātāja Vācijas teritorijā esošā pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos, ar nosacījumu, ka šis kapitāla pieaugums tiek reinvestēts šo aizstājšo aktīvu iegādē vai ražošanā. Tomēr šāda šā kapitāla pieauguma aplikšanas ar nodokli atlikšana saskaņā ar EStG 6.b panta 4. punkta 3. apakšpunktu esot iespējama tikai tad, ja minētā aizstājšie aktīvi ietilpst nodokļa maksātāja šajā teritorijā esošā pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos. Ja šie paši aizstājšie aktīvi ietilpst ārpus minētās teritorijas esošā pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos, no aizstātā aktīva atsavināšanas izrietošais kapitāla pieaugums Komisijas ieskatā tiek tīlāji aplikts ar nodokli.

29 Līdz ar to saimnieciskās darbības subjekts rīkojoties ar to, ka ārpus Vācijas teritorijas veikta reinvestīcija ir nodokļu ziņā neizdevīga, ka par šajā teritorijā veiktu reinvestīciju. Šā atšķirīgā attieksme varot atturēt Vācijas teritorijā esošu sabiedrību no darbības veikšanas, izmantojot kādā citā Savienības vai EEZ dalībvalstī, nevis Vācijas Federatīvajā Republikā esošu pastāvīgu dibinājumu.

30 Šā atšķirīgā attieksme neesot attaisnojama ar objektīvu situācijas atšķirību. Komisija apgalvo, ka, ja pastāvīgais dibinājums, kurā veikta reinvestīcija, atrodas kādā citā Savienības vai EEZ dalībvalstī, nevis Vācijas Federatīvajā Republikā, no šā apstākļa var vienīgi secināt, ka attiecīgais saimnieciskās darbības subjekts ir izmantojis brīvību veikt uzņēmējdarbību.

31 Attaisnojumi saistībā ar nodokļa teritorialitāti neesot pamatoti. Šā lieta esot par kapitāla pieaugumu, kas gūts Vācijas teritorijā, atsavinot aizstāto aktīvu. Vācijas Federatīvā Republika neapstrīdami esot tiesīga šo kapitāla pieaugumu aplikēt ar nodokli. Šīs tiesības turklāt tiekot faktiski izmantotas, šo kapitāla pieaugumu tīlāji aplikot ar nodokli gadījumā, ja tas tiek reinvestēts ārpus Vācijas teritorijas. Šajā kontekstā neesot nozīmes tam, kāds nodokļu režīms pastāvīgajiem dibinājumiem ir piemērojams saskaņā ar konvencijām par nodokļu dubults uzlikšanas novēršanu.

32 Apstāklis, ka tās rezultātā Vācijas Federatīvajai Republikai vienlīdz jāatliek par šo kapitāla pieaugumu iekasējamā nodokļa iekasējamā daļa, ja reinvestīcijas ir veiktas ārpus Vācijas teritorijas, tātad ka tas tiek darīts attiecībā uz šajā teritorijā veiktajām reinvestīcijām, nekādi nemainot nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu attiecībā uz šo kapitāla pieaugumu.

33 Savukārt attaisnojums ar vajadzību saglabāt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību varētu būt pārliecinošs tikai tad, ja starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar konkrētu nodokļa maksājumu būtu tieša saikne. Tādu no aizstājšo aktīva atsavināšanas izrietošo kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli pati par sevi neatsverot no aizstātā aktīva atsavināšanas izrietošo kapitāla pieauguma aplikšanas ar nodokli atlikšanu. Šā nodokļu priekšrocība, proti, šā pārdējā minētā kapitāla pieauguma aplikšanas ar nodokli atlikšana, tiekot atsvērta, ar nodokli vīlāki aplikot no tā pašā aktīva atsavināšanas izrietošo kapitāla pieaugumu, nevis ar nodokli aplikot kādu citu kapitāla pieaugumu, kas gūts, atsavinot aizstājšo aktīvu.

34 Ar vīlme sekmēt pārstrukturēšanas un reinvestīcijas neesot leģitīms mērķis. Turklāt esot gluži vienalga, vai šāds vispārīgs un saimnieciskais iedabas mērķis konkrētā lietā var tikt uzskatīts par primāru vispārīgo interešu iemeslu. Lai kā arī nebūtu, Vācijas Federatīvā Republika neesot nedz apgalvojusi, nedz pierādījusi, ka šis mērķis nebūtu sasniedzams bez diskriminācijas attieksmes pret attiecīgajām pārrobežu reinvestīcijām.

35 Attaisnojums neesot ar? pati izv?l?t? juridisk? konstrukcija. Tas pats esot sak?ms par valsts tautsaimniecisk?s att?st?bas m?r?iem. Tas vien, ka nodok?u priekšroc?bu p?rrobežu situ?cij? nevar pieš?irt ar t?d?m paš?m metod?m k? t?ri iekšzemes situ?cij?, nek?di nele?itim?jot atš?ir?gu attieksmi pret š?m situ?cij?m.

36 Savuk?rt, t? k? attiec?gajam pas?kumam nav nek?da pien?c?ga attaisnojuma, jaut?jums par t? sam?r?gumu Komisijas ieskat? nerodas.

37 Lai k? ar? neb?tu, jaut?jum? par administrat?vo slogu, kas rodas nodok?a maks?t?jam, spriedum? *National Grid Indus* (C?371/10, EU:C:2011:785) Tiesa esot nospriedusi, ka nodok?a maks?t?jam ir ties?bas izv?l?ties starp t?l?t?ju un atliktu aplikšanu ar nodokli. T?d?j?di attiec?g? kapit?la pieauguma t?l?t?ja aplikšana ar nodokli neesot sam?r?ga.

38 V?cijas Federat?v? Republika visp?r uzskata, ka pras?ba nav pamatota. T?s ieskat? cit? dal?bvalst? esoša past?v?ga dibin?juma situ?cija nav objekt?vi sal?dzin?ma ar V?cijas teritorij? esoša dibin?juma situ?ciju. Pak?rtoti š? dal?bvalsts apgalvo, ka, ja ar? ierobežojuma esam?ba b?tu konstat?jama, tas katr? zi?? esot attaisnots ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem par nodok?a teritorialit?ti un vajadz?bu saglab?t valsts nodok?u sist?mas saska?ot?bu.

39 V?cijas Federat?v? Republika apgalvo, ka attiec?gaj? tiesiskaj? regul?jum? paredz?tajam nodok?u rež?mam nav t?das atturošas iedarb?bas, kas liegtu nodok?a maks?t?jam izveidot past?v?gus dibin?jumus cit?s dal?bvalst?s un savu darb?bu veikt ar š?du dibin?jumu starpniec?bu. Tas, ka V?cijas teritorij? esoša past?v?ga dibin?juma pamatl?dzek?os ietilpstošus kapit?la akt?vus nav iesp?jams atsavin?t, š?di g?to kapit?la pieaugumu neapliekot ar nodokli, pats par sevi tieši neietekm?jot cit? dal?bvalst? esoša past?v?ga dibin?juma darb?bu.

40 EStG 6.b panta m?r?is esot uzlabot uz??mumu likvidit?ti un atvieglot p?rstruktur?šanas, sekm?jot reinvest?cijas paš? uz??mum?. Š?s reinvest?cijas esot vajadz?gas t?lab, lai ?autu atg?t agr?ko ražošanas jaudu, ?emot v?r? ražošanas akt?vu nolietojumu vai tehnolo?isko att?st?bu. Atteikšan?s no aizst?t? akt?va atsavin?šanas ce?? g?t? kapit?la pieauguma t?l?t?jas aplikšanas ar nodokli ?aujot attiec?gajam uz??mumam saimniecisk? zi?? piel?goties ar ražošanas metod?m un izplat?šanu saist?taj?m struktur?laj?m izmai??m vai re?ion?laj?m izmai??m. Š? kapit?la pieauguma reinvest?šana atvieglot v?rien?g?kas uz??mumu p?rstruktur?šanas un vienl?dz nov?ršot, ka ar nodokli tiek aplikts, atsavinot attiec?go akt?vu, g?tais kapit?la pieaugums, kas esot it ?paši liels.

41 EStG 6.b pant? paredz?t? nodok?u rež?ma rezult?t? aizst?tais akt?vs un aizst?jošais akt?vs tiekot uzskat?ti par vienu akt?vu, jo saimniecisk? zi?? šie abi ražošanas akt?vi rada ien?kumus V?cijas teritorij?. Tas tiekot pan?kts ar to, ka nodok?u zi?? aizst?tais akt?vs ir piel?dzin?ts aizst?jošajam akt?vam. Kapit?la pieaugums, kas g?ts, atsavinot aizst?to akt?vu, attiec?g? dibin?juma bilanc? tiekot p?rnests uz aizst?jošo akt?vu. Šaj? bilanc? tiekot uzskat?ts, ka aizst?tais akt?vs nekad nav iz?emts no dibin?juma apgroz?m? kapit?la. Š? fikcija, ka aizst?tais akt?vs nep?rtraukti atrodas šaj? kapit?l?, tehniski esot pie?aujama vien?gi gad?jum?, ja aizst?jošais akt?vs ietilpst t? paša nodok?a maks?t?ja pamatl?dzek?os un pats par sevi ir pak?auts V?cijas iest?žu nodok?u ietur?šanas kompetencei.

42 Ta?u saska?? ar V?cijas Federat?v?s Republikas konvencij?s par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu noteikto past?v?gs dibin?jums esot fisk?li autonoma vien?ba. T?d?j?di aizst?tais akt?vs un aizst?jošais akt?vs atrodoties nevis viena un t? paša nodok?a maks?t?ja, bet gan atš?ir?gu daž?d?s dal?bvalst?s apliekamu nodok?a maks?t?ju rok?s. No t? izrietot, ka attiec?gaj? tiesiskaj? regul?jum? paredz?t? nodok?u priekšroc?ba k? iesp?ja nodok?u zi?? neitr?li aizst?t vienam un tam pašam nodok?a maks?t?jam pieder?šu kapit?la akt?vu p?c savas iedabas

š?dos apst?k?os nevarot tikt pieš?irta. V?cijas Federat?v?s Republikas r?c?b? neesot citas metodes, kas tai ?autu juridiski vai praktiski pieš?irt š? specifisk? veida nodok?u priekšroc?bu p?rrobežu situ?cij?, jo ?rpus t?s teritorijas esoša past?v?ga dibin?juma manta nav pak?auta t?s nodok?u ietur?šanas kompetencei.

43 Konkr?t? izmantot? metode neesot izv?l?ta patva??gi, t?lab, lai uzreiz izsl?gtu p?rrobežu situ?cijas. Dr?z?k t? esot vien?g? metode, kas ?auj gan profesion?l?, gan politisk? zi?? pien?c?gi pieš?irt nodok?u priekšroc?bu attiec?b? uz uz??mumu veiktaj?m reinvest?cij?m.

44 Atbilstoši V?cijas Federat?v?s Republikas teiktajam Komisija v?loties ieviest ?pašu, p?rrobežu situ?cij?m piem?rojamu rež?mu invest?šanas un p?rstruktur?šanas mudin?šanai, kas neattieksoties uz t?ri pašm?ju sabiedr?b?m. T? k? š?ds rež?ms V?cijas ties?b?s nav visp?r?gi paredz?ts t?ri iekšzemes situ?cij?m, Savien?bas ties?b?s to pašreiz?j? att?st?bas posm? nevarot pras?t, lai tiktu ieviests k?ds konkr?ts veids, k? atliekama kapit?la pieauguma aplikšana ar nodokli. Posm?, k?d? pašreiz nodok?u ties?bas ir saska?otas Savien?bas l?men?, dal?bvalst?m taks?cijas jom? esot zin?ma autonomija. T?m nek?di neesot sava nodok?u sist?ma j?piel?go daž?daj?m citu dal?bvalstu taks?cijas sist?m?m t?lab, lai nodrošin?tu, ka sabiedr?ba, kas nol?musi iedibin?ties k?d? konkr?t? dal?bvalst?, šaj? dal?bvalst? tiktu aplikta ar nodok?iem t?pat k? sabiedr?ba, kas nol?musi iedibin?ties k?da cit? dal?bvalst?. Š? autonomija nodok?u jom? vienl?dz noz?m?jot, ka dal?bvalsts var br?vi noteikt, ar k?diem nosac?jumiem un cik liel? m?r? aplikšana ar nodokli ir piem?rojama daž?d?m ?rpus t?s teritorijas darbojošos pašm?ju sabiedr?bu dibin?jumu form?m, ja vien attieksme pret šiem dibin?jumiem nav diskrimin?joša sal?dzin?jum? ar attieksmi pret sal?dzin?miem valsts teritorij? esošiem dibin?jumiem.

45 Lai k? ar? neb?tu, EStG 6.b pant? paredz?tais nodok?u rež?ms esot attaisnots ar prim?ru visp?r?jo interešu iemeslu, kas izriet no vajadz?bas saglab?t nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m. Atbilstoši konvencij?m par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu V?cijas Federat?vajai Republikai neesot nek?du nodok?u kompeten?u attiec?b? uz aizst?jošo akt?vu, un t?p?c t? nevarot ne noteikt attiec?g? akt?va amortiz?cijas apm?ru, ne iekas?t no t? atsavin?šanas izrietošo nodokli. T?p?c EStG 6.b pant? paredz?to rež?mu neesot tehniski iesp?jams piem?rot attiec?b? uz aizst?jošajiem akt?viem, kas pieder ?rpus V?cijas teritorijas esošam past?v?gam dibin?jumam. Neesot ar?dzan nevienas citas metodes, kas ?autu juridiski vai praktiski pieš?irt š? ?paš? veida nodok?u priekšroc?bu p?rrobežu situ?cij?.

46 Šis nodok?u rež?ms esot ar?dzan attaisnots ar prim?ru visp?r?jo interešu iemeslu, kas izriet no vajadz?bas saglab?t valsts nodok?u sist?mas saska?ot?bu. Eksist?jot tieša saikne starp attiec?go nodok?u priekšroc?bu un š?s priekšroc?bas atsv?ršanu ar konkr?tu nodok?a maks?jumu. No aizst?t? akt?va atsavin?šanas izrietoš? kapit?la pieauguma p?rnešana uz aizst?jošo akt?vu praktiski esot fikcija, ka aizst?tais akt?vs joproj?m paliek attiec?g? dibin?juma apgroz?maj? kapit?l?. Saimniecisk? zi?? gan tas kapit?la pieaugums, kas g?ts, atsavinot aizst?to akt?vu, gan tas, kas izriet no aizst?još? akt?va atsavin?šanas, esot viens un tas pats ien?kums, un t?p?c ar šo p?d?jo min?to akt?vu saist?t? kapit?la pieauguma aplikšana ar nodokli esot nesaraucjami saist?ta ar t? kapit?la pieauguma aplikšanu ar nodokli, kas attiecin?ms uz aizst?to akt?vu. T?p?c aizst?još? akt?va aplikšanas ar nodokli k?rt?ba esot attiec?g?s nodok?u priekšroc?bas neat?emama sast?vda?a. Nodok?u zi?? labv?l?g? attieksme pret kapit?la pieaugumu, kas g?ts, atsavinot aizst?to akt?vu, esot ar? cieši saist?ta ar ien?kumu, kas V?cijas teritorij? g?ti ar aizst?još? akt?va pal?dz?bu, aplikšanu ar nodokli.

47 Visbeidzot, min?tais nodok?u rež?ms esot attaisnots ar prim?ru visp?r?jo interešu iemeslu, kas izriet no politisk?s gribas mudin?t reinvest?t uz??mum?, lai uztur?tu vai moderniz?tu ražošanas l?dzek?us un nodrošin?tu t? kontinuit?ti, k? ar? saglab?tu nodarbin?t?bu. Šis m?r?is, proti, mudin?t reinvest?t paš? uz??mum?, lai atsavin?t? kapit?la akt?va viet? ieg?d?tos jaunu

kapitāla aktīvu, esot sasniedzams tikai tad, ja arī šī jaunā aktīva aplikšana ar nodokli ir Vācijas nodokļu iestāžu ziņā.

48 Par attiecīgā pasākuma samērīgumu Vācijas Federatīvā Republika vispār apgalvo, ka gadījumā, ja nav nekādas diskriminācijas saskaņā ar Savienības tiesību vai šāda diskriminācija ir attaisnota ar primāriem vispārīgo interešu iemesliem, jautājums par iespējamajiem mazāk ierobežojošiem pasākumiem neesot jāiztīr.

49 Pakārtoti Vācijas Federatīvā Republika uzskata, ka EStG 6.b pantā paredzētais pasākums, kuru piemēro tikai attiecībā uz tiem aizstājamajiem aktīviem, kuri ietilpst Vācijas teritorijā esošā pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos, esot samērīgs.

50 Šīs dalībvalsts ieskatā esot grūti rast citus tik piemērotus pasākumus, kas būtu piemērojami visām pārobežu situācijās. Šie iespējamie pasākumi nebūtu mazāk ierobežojoši, jo tie radītu nesamērīgu administratīvu slogu gan nodokļu administrācijai, gan nodokļa maksātājam.

51 Attiecīgā kapitāla pieauguma aplikšanas ar nodokli atlikšanas piemērošana pārobežu situācijās radītu nevēlamas sekas. Šīs nodokļu priekšrocības attiecināšana arī uz minētajām situācijām tieši izraisītu kapitāla aktīvu un ražotāju pārcelšanu ārpus Vācijas teritorijas. Tāpēc attiecīgās dalībvalsts ieskatā mudināšana uz ražošanas pārcelšanu, stimulējot reinvestīcijas, nevarot būt obligāta.

Tiesas vārtējums

52 Komisija būtībā pārmet, ka Vācijas Federatīvās Republikas attieksme pret noteiktu kapitāla aktīvu, kas ietilpst nodokļa maksātāja Vācijas teritorijā esošā pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos, atsavināšanas pret atlīdzību ceļā gēta kapitāla pieauguma aplikšanas ar nodokli atlikšana gadījumā, ja šis kapitāla pieaugums tiek reinvestēts noteiktos jauniegūtās vai no jauna saražotos aizstājamajos aktīvos, kas ietilpst nodokļa maksātāja kādas citas Savienības vai EEZ dalībvalsts teritorijā esošā pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos, neesot tik labvēlīga kā attieksme pret līdzīgu reinvestīšanu, kas veikta Vācijas teritorijā.

53 Komisija apgalvo, ka šī atšķirīgā attieksme iespējami radot šķēršļus brīvābai veikt uzņēmējdarbību un ka ar to tiekot pārkāpti LESD 49. pants un EEZ līguma 31. pants.

– Par LESD 49. pantā paredzētās brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpumu

54 LESD 49. pants ir noteikts, ka ir jāizskauž brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumi. Tādu sabiedrību gadījumā, kuras ir izveidotas atbilstoši kādas dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā administrācija vai galvenais dibinājums atrodas Savienībā, šī brīvība ietver tiesības veikt darbību citās dalībvalstīs ar meitasuzņēmuma, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (spriedums Komisija/Dānija, C-261/11, EU:C:2013:480, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

55 Šī brīvība ir attiecināma arī uz nodokļa maksātāja darbības pārcelšanu no vienas dalībvalsts teritorijas uz kādu citu dalībvalsti (šajā ziņā skat. spriedumu Komisija/Dānija, C-261/11, EU:C:2013:480, 28. punkts).

56 Lai arī LESD noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis atbilstoši to formulējumā teiktajam ir nodrošināt iedzīvotāju un sabiedrībā uzņemtajā dalībvalstī tādā pašā attieksmi kā pret šīs valsts pilsoņiem un uzņēmējdarbības, tajos arī ir aizliegts izcelsmes dalībvalstij radīt šķēršļus kādam savam pilsonim vai sabiedrībai, kas dibināta saskaņā ar tās

tiesību aktiem, veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī. Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem ir uzskatāmi visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu (spriedums Komisija/Dānija, C-261/11, EU:C:2013:480, 26. un 27. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

57 Šajā lietā EStG 6.b pantā paredzētais nodokļu režīma rezultātā iespēja atlikt par kapitāla pieaugumu, kas rodas, atsavinot nodokļa maksātāja Vācijas teritorijā esoša pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos ietilpstošu kapitāla aktīvu, iekasētjam nodokļa piedziņu ir pakārtota nosacījumam, ka šis kapitāla pieaugums tiek reinvestēts tādā aizstājošā aktīvu iegādē, kuri ietilpst šajā pašā teritorijā esošā dibinājuma pamatlīdzekļos. Turpretim, ja līdzīga reinvestēšana tiek veikta, lai iegādētos aizstājošos aktīvus, kas ietilpst nodokļa maksātāja kādas citas dalībvalsts teritorijā esoša pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos, šis kapitāla pieaugums tiek tālītīji aplikts ar nodokli.

58 Jākonstatē, ka šā atšķirīgā attieksme jautājumā par nodokļa, kas iekasējams par attiecīgo kapitāla pieaugumu, piedziņas atlikšanu var iespējami radīt likviditātes ziņā neizdevīgu stāvokli nodokļa maksātājam, kurš vēlas reinvestēt šo kapitāla pieaugumu, lai iegādētos aizstājošos aktīvus, kuri paredzēti pastāvīgā dibinājumam, kas atrodas kādas citas dalībvalsts, nevis Vācijas Federatīvās Republikas teritorijā, salīdzinājumā ar Vācijas teritorijā esošā pastāvīgā dibinājuma tamlīdzīgu reinvestējamo nodokļa maksātāju.

59 Šā atšķirīgā attieksme ir vismaz tāda, kas ārpus Vācijas teritorijas veiktu reinvestēšanu padara mazāk pievilcīgu salīdzinājumā ar šajā teritorijā veiktu reinvestēšanu. Tāpēc, kā apgalvo Komisija, tā iespējami attur Vācijas teritorijā iedibinātu nodokļa maksātāju veikt darbību, izmantojot kādas citas dalībvalsts, nevis Vācijas Federatīvās Republikas teritorijā esošu pastāvīgu dibinājumu.

60 Šāda atšķirīgā attieksme nav izskaidrojama ar objektīvu situācijas atšķirību. Proti, dalībvalsts tiesiskā regulējuma, kurā gribēts ar nodokli aplikt tās teritorijā gēto kapitāla pieaugumu, izpratnē nodokļa maksātājs, kas šo kapitāla pieaugumu reinvestē, lai iegādētos aizstājošo aktīvu, kurš paredzēts kādas citas dalībvalsts teritorijā esošam pastāvīgā dibinājumam, attiecībā uz pirmajā dalībvalstī pirms šīs reinvestēšanas gēto kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli ir situācijā, kas ir līdzīga tai, kādā ir nodokļa maksātājs, kas to reinvestē tālāk, lai iegādētos aizstājošo aktīvu, kurš paredzēts šīs dalībvalsts teritorijā esošam pastāvīgā dibinājumam.

61 No tā izriet, ka EStG 6.b pantā paredzētais nodokļu režīms ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, jo iespēja atlikt kapitāla pieauguma, kas rodas, atsavinot pret atlīdzību nodokļa maksātāja Vācijas teritorijā esoša pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos ietilpstošu kapitāla aktīvu, aplikšanu ar nodokli tajā ir pakārtota nosacījumam, ka šis kapitāla pieaugums tiek reinvestēts, lai iegādētos tādus aizstājošos aktīvus, kuri ietilpst nodokļa maksātāja šajā pašā teritorijā esošā pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos.

62 Tomēr jānoskaidro, vai šis ierobežojums var būt objektīvi attaisnots ar Savienības tiesību sistēmas primāriem vispārīgajiem interešu iemesliem.

63 Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai brīvība veikt uzņēmējdarbību valsts tiesiskajā regulājumā drīkst ierobežot tikai tad, ja attiecīgais ierobežojums ir pamatots ar primāriem vispārīgajiem interešu iemesliem. Turklāt šādā gadījumā šim ierobežojumam jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo (skat. spriedumu *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

64 Run?jot vispirms par attaisnojumu, kas izriet no vajadz?bas saglab?t nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m, j?atg?dina, pirmk?rt, ka šis attaisnojums ir Tiesas atz?ts le?it?ms m?r?is un ka, otrk?rt, no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka, ja nav unific?šanas vai saska?ošanas pas?kumu Savien?b?, dal?bvalstu kompetenc? joproj?m ir l?gumos vai vienpus?ji noteikt savu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?juma krit?rijus, lai nov?rstu nodok?u dubulto uzlikšanu (spriedums *DMC*, C?164/12, EU:C:2014:20, 46. un 47. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

65 Spriedum? *National Grid Indus* (C?371/10, EU:C:2011:785) jaut?jum? par valsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru, p?rce?ot saska?? ar valsts ties?b?m dibin?tas sabiedr?bas faktisko vad?bas centru uz citu dal?bvalsti, t?l?t?ji tiek aplikts ar nodok?iem nerealiz?tais kapit?la pieaugums no p?rceļajiem akt?viem, lai gan pašm?ju kontekst? š?ds kapit?la pieaugums ar nodok?iem tiek aplikts tikai tad, ja tie tiek faktiski realiz?ti, Tiesa uzskat?ja, ka š?da p?rceļšana nenoz?m?, ka izcelsmes dal?bvalstij b?tu j?atsak?s no sav?m ties?b?m aplik? ar nodok?iem kapit?la pieaugumu, kas radies t?s nodok?u kompetenc? pirms min?t?s p?rceļšanas. T?d?j?di Tiesa nosprieda, ka saska?? ar nodok?u teritorialit?tes principu dal?bvalsts ir ties?ga min?t?s p?rceļšanas br?d? ar nodokli aplik? t?s teritorij? g?to nerealiz?to kapit?la pieaugumu. Š?da pas?kuma m?r?is paties?b? ir nov?rst t?das situ?cijas, kas var apdraud?t izcelsmes dal?bvalsts ties?bas ?stenot savu kompetenci nodok?u jom? saist?b? ar t?s teritorij? veikto darb?bu, un tas t?gad var tikt attaisnots ar pamatojumu, kas saist?ts ar nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?juma saglab?šanu starp dal?bvalst?m (šaj? zi?? skat. spriedumu *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 46. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

66 Tiesa ir vienl?dz nospriedusi, ka ir sam?r?gi, ka dal?bvalsts, lai nodrošin?tu savas nodok?u ietur?šanas kompetences izmantošanu, nosaka nodokli, kas maks?jams par t?s teritorij? g?to nerealiz?to kapit?la pieaugumu br?d?, kad t?s nodok?u ietur?šanas kompetence attiec?b? uz konkr?to sabiedr?bu beidz past?v?t, proti, konkr?taj? gad?jum? – br?d?, kad t?s faktisk? vad?ba tiek p?rceļta uz citu dal?bvalsti (šaj? zi?? skat. spriedumu *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 52. punkts).

67 Turpretim dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, kur? ir noteikts, ka par t?s nodok?u kompetenc? g?to nerealiz?to kapit?la pieaugumu t?l?t?ji j?piedzen atbilstošais nodoklis, l?dzko sabiedr?bas faktisk?s vad?bas atrašanās vieta tiek p?rceļta ?rpus t?s teritorijas, ir ticis atz?ts par nesam?r?gu t?p?c, ka t?l?t?ja š? nodok?a piedzi?a nav br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu vismaz?k ierobežojošs pas?kums. Šaj? zi?? Tiesa uzskat?ja, ka nodok?a maks?t?jam b?tu j?dod iesp?ja izv?l?ties vai nu t?l?t?ji samaks?t šo nodokli, vai š? nodok?a summu samaks?t v?l?k kop? ar atbilstoši piem?rojamajam valsts tiesiskajam regul?jumam apr??in?tajiem procentiem, ja t?di ir paredz?ti (šaj? zi?? skat. spriedumus *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 73. un 85. punkts, k? ar? *DMC*, C?164/12, EU:C:2014:20, 61. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

68 J?uzsver, ka šaj? liet? str?ds ir par t? aizst?t? akt?va atsavin?šanas ce?? g?t? kapit?la pieauguma aplikšanu ar nodokli, kas g?ts V?cijas Federat?v?s Republikas nodok?u kompetenc?. Šaj? zi?? j?nor?da, ka Komisija neapstr?d š?s dal?bvalsts ties?bas ar nodokli aplik? šo kapit?la pieaugumu.

69 Tādējādi atbilstoši šā sprieduma 65. punktā atgādinātajai judikatūrai Vācijas Federatīvās Republikas nodokļu ieturēšanas kompetencē ietilpstošā kapitāla pieauguma reinvestēšana, lai iegādātos aizstājamos aktīvus, kas paredzēti nodokļa maksājuma kādas citas dalībvalsts teritorijā esošam pastāvīgām dibinājumam, nenozīmē, ka Vācijas Federatīvajai Republikai būtu jāatsakās no savām tiesībām ar nodokli aplikt kapitāla pieaugumu, kas radies tās nodokļu kompetencē pirms šā kapitāla pieauguma pārvešanas ārpus tās teritorijas, jo tas ir reinvestēts, lai iegādātos šādu aizstājamos aktīvus.

70 Pat ja tiktu pieņemts, ka tāpēc, ka aizstājamo aktīvu atsavināšanas ceļā gūtais kapitāla pieaugums tiek reinvestēts, lai iegādātos aizstājamos aktīvus, kas ietilpst nodokļa maksājuma ārpus Vācijas teritorijas esošā pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos, Vācijas Federatīvā Republika nav tiesīga šo aizstājamo aktīvu radītos ienākumus aplikt ar nodokli, šā dalībvalsts tik un tā nezaudē tiesības ar nodokli aplikt no aizstājamo aktīvu atsavināšanas izrietošo kapitāla pieaugumu, kas gūts tās nodokļu kompetences ietvaros tās teritorijā pirms šīs reinvestēšanas. Turklāt šīs tiesības tiek izmantotas, minēto kapitāla pieaugumu tālītāji apliekot ar nodokli šīs reinvestēšanas brīdī.

71 Šoreiz šajā ziņā nav nozīmes apstāklim, vai tas ir nerealizētais vai realizētais kapitāla pieaugums. Proti, svarīgi ir tas, ka līdzīgi darījumi saistīti ar vienu vai otru šo kapitāla pieaugumu, kas veikti dalībvalsts teritorijā iekšzemes kontekstā, atšķirībā no pārrobežu darījuma neizraisītu šā kapitāla pieauguma tālītāju aplikšanu ar nodokli.

72 Lai arī attiecīgā kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokli brīdī, kad tas tiek reinvestēts, lai iegādātos aizstājamos aktīvus ārpus valsts teritorijas, var tikt attaisnota ar iemesliem, kas saistīti ar vajadzību saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenci sadalījumu starp dalībvalstīm, tās valsts tiesiskais regulējums kā šajā lietā aplūkots, kura rezultātā ir paredzēts, ka par šo kapitāla pieaugumu visos gadījumos ir tālītāji piedzenams nodoklis, līdzko tas tiek reinvestēts ārpus valsts teritorijas, katrā ziņā tāpēc, ka tālītāja aplikšana ar nodokli, kā izriet no šā sprieduma 67. punkta, nav brīvību veikt uzņēmējdarbību vismazāk ierobežojošs pasākums, pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu ar vajadzību saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenci sadalījumu starp dalībvalstīm saistīto mērķi.

73 Pietiek vien atgādināt no Tiesas judikatūras izrietošo, ka nodokļa maksātājam ir jāatstāj iespēja izvēlēties vai nu uzņemties administratīvo slogu saistīti ar attiecīgo aplikšanas ar nodokli atlikšanu, vai tālītāju piedziņu. Gadījumā, ja nodokļa maksātājs uzskata, ka šis administratīvais slogs nav pārņemrīgs un izvēlas to uzņemties, par pārņemrīgu nav uzskatāms arī nodokļu administrācijai esošais slogs (šajā ziņā skat. spriedumu *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 77. punkts).

74 Attiecīgais ierobežojums nav pamatojams ar ar vajadzību nodrošināt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību, kuru Tiesa ir atzinusi par primāru vispārīgo interešu iemeslu. Lai uz šādu attaisnojumu balstītu arguments varētu tikt ņemts vērā, ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo fiskāla rakstura priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu (spriedumi Komisija/Portugāle, C-345/05, EU:C:2006:685, 29. punkts, un Komisija/Zviedrija, C-104/06, EU:C:2007:40, 26. punkts).

75 Taču šajā gadījumā šādas tiešas saiknes nav. Kā norāda Komisija, attiecīgā nodokļu priekšrocība, proti, no aizstājamo aktīvu atsavināšanas izrietošā kapitāla pieauguma aplikšanas ar nodokli atlikšana neatkarīgi no šīs nodokļu priekšrocības piešķiršanai izmantotās metodes tiek atsvērtā ar to, ka vēlāk ar nodokli tiek aplikts no šā paša aktīvu atsavināšanas izrietošais kapitāla pieaugums, nevis kāds cits kapitāla pieaugums, kas gūts, atsavinot aizstājamo aktīvu.

76 Visbeidzot, runājot par attiecīgā valsts tiesiskā regulējuma mērķi, proti, vēlmi veicināt investīšanu pašā uzņēmumā un tā pārstrukturizāciju, lai nodrošinātu tā kontinuitāti un nodarbinātības saglabāšanu Vācijas teritorijā, un pieņemot, ka šādi apsvērumi noteiktos apstākļos un ar noteiktiem nosacījumiem var būt pieņemams attaisnojums valsts tiesiskajam regulējumam, ar kuru tiek noteiktas nodokļu priekšrocības par labu fiziskām vai juridiskām personām (šajā ziņā skat. spriedumu *Geurts un Vogten*, C-464/05, EU:C:2007:631, 26. punkts), nav redzams, ka šis mērķis būtu sasniedzams tikai tad, ja Vācijas iestāžu nodokļu ieturēšanas kompetencei ir pakauts arī aizstājotais akts.

77 Minētais mērķis ir sasniedzams bez vajadzības paredzēt pienākumu reinvestēt attiecīgās daļbvalsts teritorijā. Proti, tas būtu vienlīdz sasniedzams gadījumā, ja nodokļa maksātājs izvēlētos no aizstājotā akta atsavināšanas izrietošo kapitāla pieaugumu reinvestēt, lai iegādātos aizstājotā akta daļu, kas ietilpst tā kādas citas daļbvalsts teritorijā, nevis Vācijas teritorijā esošā pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos. Neatkarīgi no tā, kā ārpus valsts teritorijas esošs pastāvīgais dibinājums nodokļu ziņā kvalificējams saskaņā ar nodokļu konvencijām, un tā, kā nodokļu ziņā šis aizstājotais akts tiek uzskatīts saskaņā ar šāmas tiesībām, aizstājotais akts tik un tā būtu saistīts ar nodokļa maksātāja saimniecisko darbību un tāpēc palīdzētu sekmēt investīciju uzņēmumā, kā arī tā pārstrukturizāciju un tādējādi varētu nodrošināt šīs saimnieciskās darbības kontinuitāti (šajā ziņā skat. spriedumu Komisija/Portugāle, C-345/05, EU:C:2006:685, 31.–33. un 35. punkts).

78 Šajā kontekstā tam vien, ka, reinvestējot ārpus valsts teritorijas, tiesības ar nodokli aplikt aizstājotā akta radītos ienākumus varētu būt kādai citai daļbvalstij, nav nozīmes. Šajā ziņā pietiek vien norādīt, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai tās gluži saimnieciskais mērķis kā rīces par valsts nodokļu ieņēmumu vairošanu vai šo ieņēmumu mazināšanu, nevar būt primārs vispārējais interešu iemesls, kas attaisnotu kādas Līgumu garantētās pamatbrīvības ierobežošanu (skat. spriedumus *Verkooijen*, C-35/98, EU:C:2000:294, 48. un 59. punkts, kā arī *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C.*, C-380/11, EU:C:2012:552, 50. punkts).

79 No tā izriet, ka Komisijas iebildums par LESD 49. panta pārkāpumu ir uzskatāms par pamatotu.

– Par EEZ Līguma 31. panta pārkāpumu

80 EEZ Līguma 31. panta noteikumi par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu aizliegšanu ir identiski LESD 49. pantā noteiktajiem. Tāpēc Tiesa ir paskaidrojusi, ka aplūkotajam EEZ Līguma un LESD noteikumi ir interpretējami vienveidīgi (spriedums Komisija/Dānija, C-261/11, EU:C:2013:480, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

81 Tomēr Savienības judikatūra par aprītes brīvību izmantošanas ierobežojumiem Savienībā nevar pilnībā pārnēsot attiecināt uz brīvību, kas garantēta ar EEZ Līgumu, jo šāda aprīte iekāujas atšķirīgā tiesiskā kontekstā (spriedums Komisija/Dānija, C-261/11, EU:C:2013:480, 44. punkts un tajā minētā judikatūra).

82 Šajā lietā Vācijas Federatīvā Republika nav norādījusi iemeslus, kāpēc apsvērumi par LESD 49. pantā aizliegto šārsli brīvības veikt uzņēmējdarbību un tā neattaisnojamība nebūtu *mutatis mutandis* pārnēsot attiecināmi uz EEZ Līguma 31. pantu. Šajos nosacījumos par pamatotu ir jāuzskata arī Komisijas iebildums par EEZ Līguma 31. panta pārkāpumu.

83 No visiem iepriekš izklāstajiem apsvērumiem izriet, ka ir jāatzīst, ka, pieņemot un atstājot spēkā *ESStG* 6.b pantā paredzēto nodokļu režīmu, kurā iespējama atlikt tādā kapitāla pieauguma, kas rodas, pret atlīdzību atsavinot nodokļa maksātāja Vācijas teritorijā esošā pastāvīgā

dibinājuma pamatlīdzekļos ietilpstošu kapitāla aktūvu, aplikšanu ar nodokli ir pakārtota nosacījumam, ka šis kapitāla pieaugums tiek reinvestēts, lai iegādātos tādus aizstājamos aktīvus, kuri ietilpst nodokļa maksājuma šajā teritorijā esošā pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos, Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi LESD 49. pantu un EEZ Līguma 31. panta paredzētos pienākumus.

Par tiesāšanas izdevumiem

84 Atbilstoši Tiesas Reglamenta 138. panta 1. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums nav labvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanas izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriezt Vācijas Federatīvajai Republikai atlīdzināt tiesāšanas izdevumus un tā kā šai pārdzīvai šis spriedums nav labvēlīgs, tai jāpiespriež atlīdzināt tiesāšanas izdevumus.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) **pieņemot un atstājot spēkā Likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*) 6.b panta paredzēto nodokļu režīmu, kurā iespējama atlikt kapitāla pieauguma, kas rodas, pret atlīdzību atsavinot nodokļa maksājuma Vācijas teritorijā esošā pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos ietilpstošu kapitāla aktūvu, aplikšanu ar nodokli ir pakārtota nosacījumam, ka šis kapitāla pieaugums tiek reinvestēts, lai iegādātos tādus aizstājamos aktīvus, kuri ietilpst nodokļa maksājuma šajā teritorijā esošā pastāvīgā dibinājuma pamatlīdzekļos, Vācijas Federatīvā Republika nav izpildījusi LESD 49. pantu un 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 31. panta paredzētos pienākumus;**

2) **Vācijas Federatīvā Republika atlīdzina tiesāšanas izdevumus.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – vācu.