ĢENERĀLADVOKĀTES VERICAS TRSTENJAKAS [*VERICA TRSTENJAK*] SECINĀJUMI,

sniegti 2008. gada 10. janvārī [1]

I — Ievads

1. Sakarā ar strīdu starp *Heinrich Bauer Verlag Beteiligungs GmbH* (turpmāk tekstā — "*HBV*") un *Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg* (turpmāk tekstā — "*Finanzamt*"), 1988. finanšu gadā nosakot tās kapitāla daļu vērtību divās sabiedrībās, no kurām viena ir dibināta Spānijā, bet otra — Austrijā, *Finanzgericht Hamburg* (Vācija) lūdz Tiesai sniegt skaidrojumu par valsts tiesību aktu, kas augstāku vērtību piešķir citās dalībvalstīs dibinātu sabiedrību kapitāla daļām nekā valstī dibinātas sabiedrības kapitāla daļām, atbilstību brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

II — Atbilstošās tiesību normas

A — *Kopienu tiesības*

2. Saskaņā ar EEK līguma 52. pantu (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 43. pants):

"Ievērojot še turpmāk izklāstītos noteikumus, pārejas laikā pakāpeniski atceļ ierobežojumus kādas dalībvalsts pilsoņu brīvībai veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī. Tāpat pakāpeniski atceļ ierobežojumus attiecībā uz to, kā dalībvalstu pilsoņi, kas izveidojuši uzņēmumu kādā dalībvalstī, atver šā uzņēmuma pārstāvniecības, filiāles vai meitasuzņēmumus citās dalībvalstīs.

Brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus, jo īpaši sabiedrības, kas definētas 58. panta otrajā daļā, ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās valsts tiesību akti, kurā notiek šī uzņēmējdarbība, ņemot vērā šā Līguma nodaļu par kapitālu."

3. Saskaņā ar EEK līguma 58. pantu (jaunajā redakcijā — EKL 48. pants):

"Tiesiskais statuss tām sabiedrībām, kuras izveidotas saskaņā ar kādas dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir

1 — Oriģinālvaloda — franču.

Kopienā, šajā nodaļā ir pielīdzināts to fizisko personu tiesiskajam statusam, kuras ir dalībvalstu pilsoņi.

"Sabiedrības" ir tādas sabiedrības, kas izveidotas saskaņā ar civiltiesībām vai komerctiesībām, kā arī kooperatīvi un citas juridiskas personas, kas ir publisko tiesību vai privāttiesību subjekti, izņemot bezpeļņas sabiedrības."

B — *Valsts tiesības*

4. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka, vērtējot biržā nekotēto kapitālsabiedrību daļas, lai noteiktu kapitāla nodokli, šo sabiedrību kapitāla daļu vērtību iekšzemes personālsabiedrībās nosaka, ņemot vērā tikai kapitāla vērtību, bet attiecībā uz ārvalstu personālsabiedrībām — ņemot vērā to tirgus vērtību. Ja tirgus vērtība nav nosakāma, pamatojoties uz tirdzniecību vismaz pēdējā gada laikā, to aprēķina pēc kapitāla vērtības un attiecīgās sabiedrības prognozējamās peļņas.

5. Precīzāk, iesniedzējtiesa paskaidro, ka atbilstoši Īpašuma vērtēšanas likuma (*Bewertungsgesetz*, turpmāk tekstā — "*BewG*") 11. panta 2. punktam [2] biržā nekotēto kapitālsabiedrību akcijas ir jāvērtē pēc to tirgus vērtības (*gemeiner Wert*). Ja šo vērtību nevar izsecināt no atvasināšanas pēdējo divpadsmit mēnešu laikā pirms novērtēšanas, kopējā vērtība ir jānosaka, ņemot vērā kapitālsabiedrības kapitālu un prognozējamo peļņu (*BewG* 11. panta 2. punkta otrais teikums).

6. Lai novērtētu akcijas iekšzemes sabiedrībās, iestāde nosaka biržā nekotēto kapitālsabiedrības akciju tirgus vērtību, piemērojot tā saukto Štutgartes metodi [3]. Izejas punkts kapitāla vērtības noteikšanai ir uzņēmuma kapitāla vienotā vērtība (*BewG* 109. panta 2. punkts). Saskaņā ar šo normu kapitāla daļas personālsabiedrībās, kuras ietilpst uzņēmuma kapitālā, tiek novērtētas pēc to vienotās vērtības saskaņā ar *BewG* 19. panta 3. punkta 2. apakšpunktu.

7. Attiecībā tieši uz kapitāla daļu ārvalstu uzņēmumos vērtēšanu *BewG* 31. pantā paredzēts, ka ārvalstu ķermenisku lietu vērtēšanai

2 — 1985. gada 30. maija *Bewertungsgesetz* (*Bundesgesetzblatt*, Teil I, 845. lpp.).

3 — Saskaņā ar 1986. gada *VStR* (*Vermögenssteuerrichtlinie*) 76. un turpmākajiem pantiem.

piemērojami *BewG* pirmās daļas noteikumi, it īpaši *BewG* 9. pants (tirgus vērtība). Saskaņā ar *BewG* 9. panta 2. punktu tirgus vērtība atbilst cenai, kuru varētu iegūt atsavināšanas ceļā, proti, tirgus cenai.

10. Precīzāk, pušu strīds pamata prāvā ir par *HBV* kapitāla daļu *HBE* un *WBC* vērtības noteikšanu 1988. finanšu gada ietvaros. *Finanzamt* ir novērtējusi *HBV* kapitāla daļu vērtību *HBE* DEM 17 101 512 apmērā, bet *HBV* kapitāla daļu vērtību *WBC* — DEM 5 565 955 apmērā. Prasītāja savas kapitāla daļas *HBE* vērtē DEM 920 275,45 apmērā, bet savas kapitāla daļas *WBC* — DEM 5 251 345,42 apmērā.

III — Pamata prāva un lūgums sniegt prejudiciālo nolēmumu

8. *HBV* ir biržā nekotēta sabiedrība ar ierobežotu atbildību (*Gesellschaft mit beschränkter Haftung*, turpmāk tekstā — "*GmbH*"), kuras juridiskā adrese ir Vācijā. Visas tās kapitāla daļas pieder tās mātes sabiedrībai, komandītsabiedrībai *Heinrich Bauer Verlag KG*, kas iesaistījusies pamata prāvā kā trešā persona (turpmāk tekstā — "trešā persona").

11. Šī atšķirība rodas tādēļ, ka puses, nosakot ārvalstu personālsabiedrībās esošo kapitāla daļu vērtību, ievēro atšķirīgus principus. *Finanzamt* vērtējot ņem vērā ne tikai kapitāla vērtību, proti, šo sabiedrību substanciālo vērtību, bet arī to paredzamo peļņu, turpretim prasītāja uzskata, ka vērā ir jāņem tikai substanciālā vērtība.

9. *HBV* kapitāla daļu novērtēšanas ietvaros, lai noteiktu kapitāla nodokli, kas trešajai personai ir jāmaksā kā minēto kapitāla daļu īpašniecei, strīds starp *HBV* un Hamburgas *Finanzamt* ir par *HBV* daļu vērtējumu divās komandītsabiedrībās: Spānijā dibinātā sabiedrībā *Bauer Ediciones Sociedad en Comandita* (turpmāk tekstā — "*HBE*"), kuras komandīte ir *HBV* un kura saskaņā ar Vācijas nodokļu tiesībām tiek uzskatīta par personālsabiedrību, un Austrijā dibinātā sabiedrībā *Basar Zeitungs- und Verlagsgesellschaft GmbH und Co. KG* (turpmāk tekstā — "*WBC*"), kuras vienīgais akcionārs ir *HBV*.

12. Prasītājas sūdzība tika noraidīta, tādēļ tā pārsūdzēja *Finanzamt* lēmumu *Finanzgericht*

Hamburg [Hamburgas Finanšu tiesa], kas uzdeva Tiesai prejudiciālu jautājumu.

13. Kas attiecas uz *HBV* daļām *HBE*, iesniedzējtiesa ir norādījusi, ka dažādu vērtēšanas sistēmu pielietošana attiecībā uz kapitāla daļām iekšzemes sabiedrībā un ārvalsts sabiedrībā noved pie atšķirīgas vērtības. Kapitāla daļu vērtības summa tieši ietekmē *HBV* maksājamo kapitāla nodokļa apmēru. Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums var izrietēt no tā, ka daļas ārvalstīs tiek vērtētas augstāk nekā daļas valstī dibinātā sabiedrībā. Šāds ierobežojums ir pieņemams tikai tad, ja to pamato ar EK līgumu saderīgs leģitīms mērķis. Tomēr valsts tiesa nesaskata nekādu pamatojumu šīs brīvības iespējamai ierobežošanai ne sakarā ar "grūtībām pārbaudīt faktus", ne no saskaņotības viedokļa.

14. Kas attiecas uz *HBV* kapitāla daļām *WBC*, iesniedzējtiesa uzskata, ka uz 1988. gadu nav attiecināma ne brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas paredzēta Līguma 52. pantā, ne 1992. gada 2. maija Eiropas Ekonomikas zonas līguma normas (turpmāk tekstā — "EEZ līgums") [4], jo Austrijas Republika iestājās Eiropas Savienībā 1995. gada 1. janvārī un EEZ līgums stājās spēkā 1994. gada 1. janvārī.

15. Visbeidzot, iesniedzējtiesa *a priori* izslēdz kapitāla brīvas aprites pārkāpumu, jo strīda laikā spēkā esošās uz strīdu attiecināmās normas pieļauj atšķirīgu kapitāla daļu iekšzemes personālsabiedrībā un kapitāla daļu personālsabiedrībā, kas reģistrēta citā dalībvalstī vai trešās valstīs, vērtēšanu.

16. *Finanzgericht Hamburg* nolēma apturēt tiesvedību, līdz Tiesa pieņems spriedumu, atbildot uz šādu jautājumu:

"Vai EEK līguma/EK līguma 52. pantam savienojumā ar 58. pantu (jaunajā redakcijā — EKL 43. un 48. pants), ir pretrunā tas, ka biržā nekotēto kapitālsabiedrību daļu vērtēšanas ietvaros kapitāla daļas iekšzemes personālsabiedrībā tiek vērtētas zemāk nekā kapitāla daļas personālsabiedrībā, kas reģistrēta citā dalībvalstī?"

4 — Eiropas Ekonomikas zonas līgums — Nobeiguma akts — Kopīgās deklarācijas — Kopienas dalībvalstu un EBTA valstu valdību paziņojumi — Vienošanās — Saskaņots protokols — Vienas vai vairāku līgumslēdzēju pušu deklarācijas par Eiropas Ekonomikas zonas līgumu (OV 1994, L 1, 3. lpp.).

IV — Tiesai iesniegtie apsvērumi

17. *HBV* norāda, ka tā ir vienīgā kapitāla daļu īpašniece vairākās sabiedrībās, kas dibinātas citās dalībvalstīs. Šīs daļas *HBV* sniedz iespēju kontrolēt un pārvaldīt sabiedrību, kā arī tādējādi izmantot savas tiesības veikt uzņēmējdarbību.

18. Vācijas tiesiskais regulējums, kapitāla nodokļa noteikšanai novērtējot ārvalstu kapitālu ar augstāku vērtību nekā salīdzinošu iekšzemes kapitālu, ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību. Šāds ierobežojums ir attaisnojams tikai tad, ja tam ir leģitīms un ar Līgumu saderīgs mērķis un to pamato primāri vispārējo interešu iemesli, kas šajā gadījumā nepastāv.

19. Kas attiecas uz nodokļu kontroles efektivitāti, kompetentās iestādes, pamatojoties uz Padomes direktīvu 77/799/EEK [5], varēja vērsties pie citas dalībvalsts kompetentajām iestādēm, lai saņemtu jebkuru informāciju, kas var tām palīdzēt pareizi aprēķināt nodokļu maksātāja nodokli. Turklāt nodokļu konvencijās, kas piemērojamas, lai izvairītos no dubultas nodokļu uzlikšanas, ietvertas normas par informācijas, kas attiecas uz kapitāla nodokli, apmaiņu.

5 — 1988. gadā spēkā bija 1977. gada 19. decembra direktīva par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.).

20. Turklāt attiecīgajā tiesiskajā regulējumā, kapitāla nodokļa noteikšanai novērtējot ārvalstu kapitālu ar augstāku vērtību nekā salīdzinošu iekšzemes kapitālu, ietverts nepamatots ierobežojums kapitāla brīvai apritei.

21. *HBV* piedāvā Tiesai uz prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

"EEK līguma 52. pantam kopā ar 58. pantu (jaunajā redakcijā — EKL 43. pants savienojumā ar 48. pantu) ir pretrunā nodokļu tiesiskais regulējums, ar kuru biržā nekotēto kapitālsabiedrību daļu vērtēšanas ietvaros kapitāla daļas iekšzemes personālsabiedrībā tiek vērtētas zemāk nekā kapitāla daļas ārvalsts personālsabiedrībā.

Turklāt EEK līguma 73.b un 73.d pantam (jaunajā redakcijā — EKL 56. un 58. pants) tāpat ir pretējs augstāks vērtējums un līdz ar to

arī augstāki nodokļi ārvalstu personālsabiedrību kapitāla daļām nekā iekšzemes personālsabiedrību kapitāla daļām."

22. Pēc *Finanzamt* domām, prasītājai piemērotais nodokļu režīms salīdzinājumā ar līdzīgiem uzņēmumiem, kuriem ir kapitāla daļas iekšzemes personālsabiedrībās, to nenostāda nelabvēlīgākā situācijā. Gluži pretēji, šajās divās grupās vērtēšanas beigās iegūtais rezultāts ir vienāds.

23. Spānijas sabiedrības vērtējumā, pamatojoties uz Štutgartes metodi saskaņā ar *BewG* 11. panta 2. punktu, protams, nosakot kapitāla vērtību, tiek iekļauta tās sagaidāmā peļņa, bet no tehniskā viedokļa iekšzemes personālsabiedrību kapitāla daļu vērtēšanas rezultāts nav atšķirīgs. Tā kā kapitālsabiedrībai pieder iekšzemes personālsabiedrības daļas, pēdējās ienākumi tiek uzskatīti par tās pašas ienākumiem un tātad tieši ietekmē arī ienesīguma vērtību.

24. Starpība starp atbildētājas noteikto vērtību 17,1 miljona DEM apmērā un prasītājas noteikto vērtību 0,9 miljonu DEM apmērā nepastāv dažādo vērtības novērtēšanas metožu dēļ. To gluži pretēji izskaidro zaudējumu, kas prasītājai radušies, iegādājoties personālsabiedrību, amortizācija pirmo trīs gadu laikā pēc tās dibināšanas. Šādi zaudējumi (netipiski, saistīti ar sabiedrības darbības uzsākšanu) neietekmē tirgus vērtību tieši, ja vien tā netiek nepamatoti sagrozīta. Kapitālsabiedrības dibinātājs savām kapitāla daļām noteiktu laiku piešķir tādu pašu vērtību kā šīs sabiedrības dibināšanas brīdī.

25. Ja Tiesa izlemtu, ka pastāv ierobežojums brīvībai veikt uzņēmējdarbību vai kapitāla brīvai apritei, šāds ierobežojums būtu pamatots. *HBE* kapitāla vērtības noteikšana, ņemot vērā tās sagaidāmo peļņu, ir nepieciešama nodokļu sistēmas dēļ, lai nodrošinātu nodokļa uzlikšanas vienveidību faktiski salīdzināmās situācijās. Prasītājas kapitāla daļu vērtēšanas ietvaros, neņemot vērā sagaidāmo peļņu, labvēlīgākā stāvoklī atradīsies ārvalstu sabiedrībās esošās kapitāla daļas. Vērtēšanas ietvaros vienmēr tiks ņemti vērā iekšzemes personālsabiedrību ieņēmumi, tos tieši iekļaujot kapitālsabiedrības, kurai tajā pieder kapitāla daļas, ienākumos.

26. *Finanzamt* lūdz, lai iesniegtais jautājums būtu formulēts citādāk, ciktāl *Finanzgericht Hamburg* jautājums balstās uz nosacījumu, ka kapitāla daļām iekšzemes sabiedrībā ir noteikta zemāka vērtība salīdzinājumā ar

kapitāla daļām ārvalsts personālsabiedrībā, kas reģistrēta citā dalībvalstī. Jautājums būtu jāformulē šādi:

"Vai EEK līguma/EK līguma 52. pantam savienojumā ar 58. pantu (jaunajā redakcijā — EKL 43. un 48. pants) ir pretrunā tas, ka biržā nekotēto kapitālsabiedrību kapitāla daļu vērtēšanas ietvaros kapitāla daļām ārvalsts personālsabiedrībā, kas reģistrēta citā dalībvalstī, tiek ņemta vērā tās sagaidāmā peļņa?"

27. *Finanzamt* piedāvā atbildēt šādi:

"Atbilde uz uzdoto jautājumu ir tāda, ka EEK līguma/EK līguma 52. pantam savienojumā ar 58. pantu (jaunajā redakcijā — EKL 43. un 48. pants) nav pretrunā tas, ka biržā nekotēto kapitālsabiedrību kapitāla daļu vērtēšanas ietvaros kapitāla daļām ārvalsts personālsabiedrībā, kas reģistrēta citā dalībvalstī, tiek ņemta vērā tās sagaidāmā peļņa."

28. Vācijas valdība tāpat apgalvo, ka, kaut arī daļu vērtēšanu iekšzemes personālsabiedrībās un ārvalsts personālsabiedrībās regulē atšķirīgas normas, daļējā vērtība, kas ir jānosaka vienotas vērtēšanas ietvaros, kopumā atbilst attiecīgajai kapitāla daļu ārvalsts personālsabiedrībās tirgus vērtībai. Iekšzemes kapitāla daļu vērtēšanas procedūra, piemērojot specifiskus labojumus dažādām vērtējuma pozīcijām, kopumā tuvojas vērtībai, kas ir pielīdzināma tirgus vērtībai.

29. Runājot par kapitāla daļām *WBC*, iespēja atsaukties uz pamata brīvībām esot izslēgta, jo Austrijas Republika ir Eiropas Kopienu dalībvalsts tikai no 1995. gada. Kas attiecas uz EEZ līgumu, tas stājās spēkā tikai 1994. gadā.

30. Runājot par kapitāla daļām *HBE*, brīvība veikt uzņēmējdarbību šajā gadījumā nav ņemama vērā, jo prasītājas saistības Spānijā neizriet no šīs brīvības īstenošanas, bet drīzāk vienkārši no kapitāla investēšanas brīvas kapitāla aprites ietvaros. Ņemot dalību *HBE* kā komandītam, prasītājai nebija neapšaubāmas ietekmes uz Spānijas sabiedrības darbību, bet pat pretēji — tā bija izslēgta no lēmumu pieņemšanas procesa un sabiedrības pārstāvības attiecībās ar trešajām personām. Vācijas valdība uzsver, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru brīvība veikt uzņēmējdarbību ir

ņemama vērā tikai tad, ja attiecīgās dalībvalsts pilsonim pieder kapitāla daļas citā dalībvalstī dibinātā sabiedrībā, kas tam nenoliedzami ļauj ietekmēt šīs sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbību.

31. Pakārtoti, atgādinot, ka, pēc Vācijas valdības domām, nepastāv reāla diskriminācija, jo kapitāla daļu novērtēšanas principi iekšzemes un ārvalsts personālsabiedrībās būtiski neatšķiras, Vācijas valdība piebilst, ka šāda diskriminācija katrā ziņā būtu pamatota. Lai vērtētu kapitāla daļas ārvalsts personālsabiedrībās, nav piemērojamas specifiskās normas, kas piemērojamas iekšzemē izmantojamam kapitālam, jo attiecīgais vērtēšanas pamats, tāds kā daļējā vērtība vai vienotā vērtība, nav pieejams. Tā vietā izmantojama kapitāla daļu tirgus vērtība.

32. Vācijas valdība uzskata, ka uz iesniegto jautājumu ir jāatbild šādi:

"Ne EEK līguma 52. pantam savienojumā ar 58. pantu, ne arī EEK līguma 67. pantam nav pretrunā tas, ka biržā nekotēto kapitālsabiedrību daļu vērtēšanas ietvaros kapitāla daļām iekšzemes personālsabiedrībā tiek piešķirta zemāka vērtība nekā kapitāla daļām personālsabiedrībā citā dalībvalstī."

33. Eiropas Kopienu Komisija attiecībā uz *HBV* kapitāla daļām *HBE* uzsver, ka atbilstoši judikatūrai brīvība veikt uzņēmējdarbību ir piemērojama, ja attiecīgais uzņēmējs īsteno dalību, kas tam rada ietekmi uz citas sabiedrības lēmumiem un tādējādi ļauj tam noteikt tās darbību. Tomēr iesniedzējtiesas lēmumā tikai precizēts, ka pirmais ir otrā "komandīts", un nav ļauts pārliecināties, vai prasītāja var noteikt *HBE* darbību. Tomēr, pēc Komisijas domām, pastāv norādes uz šādu iespējamību; uz to tā balstās pretēju pierādījumu trūkuma dēļ.

34. Kas attiecas uz Līguma 52. pantam atbilstošām valsts tiesību normām, Komisija norāda uz judikatūru, saskaņā ar kuru šī norma ne tikai nodrošina valsts režīma piemērošanu uzņemošajā dalībvalstī, bet ir tāpat pret to, ka izcelsmes valsts ierobežo tās pilsoņu vai tajā dibinātas sabiedrības uzņēmējdarbību citā dalībvalstī. Šīs brīvības īstenošana ir uzskatāma par ierobežotu, ja citā dalībvalstī esošs uzņēmums tiek pakļauts nelabvēlīgākiem nodokļu nosacījumiem nekā

līdzīgs uzņēmums iekšzemē, jo tas var atturēt attiecīgo uzņēmēju no uzņēmuma dibināšanas citā dalībvalstī. Šāda situācija ir šajā gadījumā. Prasītājai piederošās kapitāla daļas, aprēķinot kapitāla nodokli, tiek pakļautas atšķirīgam režīmam atkarībā no tā, vai prasītājai pieder kapitāla daļas Vācijas personālsabiedrībā vai citas dalībvalsts personālsabiedrībā, jo nodokļa nasta pēdējā gadījumā būs smagāka nekā pirmajā.

35. Turklāt brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu nepamato leģitīms un Līgumam atbilstošs mērķis. Ir jānorāda iesniedzējtiesai, ka abi tās izskatītie pamatojumi, proti, nodokļu sistēmas saskaņotība un administratīvās praktiskās grūtības, nav izmantojami.

36. Kas attiecas uz jautājumu par apstrīdētā tiesiskā regulējuma atbilstību kapitāla brīvai apritei, Komisija uzskata, ka faktu rašanās brīdī tas bija saderīgs ar Kopienu tiesību normām šajā jomā.

37. Attiecībā uz *HBV* kapitāla daļām *WBC* Komisija norāda, ka 1988. finanšu gada laikā Austrijas Republika vēl nebija Kopienas dalībvalsts, EEZ līgums vēl nebija parakstīts un kā brīvība veikt uzņēmējdarbību saskaņā ar EEK līguma 52. pantu, tā EEZ 31. pantam atbilstošās normas nebija piemērojamas *WBC* kapitāla daļu vērtēšanai.

38. Komisija ierosina Tiesai nospriest, ka:

Līguma 52. pantam savienojumā ar 58. pantu ir pretrunā tas, ka biržā nekotēto kapitālsabiedrību kapitāla daļu vērtēšanas ietvaros, lai noteiktu kapitāla nodokli, pēdējās kapitāla daļām citas dalībvalsts personālsabiedrībā tiek piešķirta augstāka vērtība nekā kapitāla daļām iekšzemes personālsabiedrībā.

V — Vērtējums

39. Vācijas tiesību aktu, kas attiecas uz izskatāmo lietu, izklāsts ir iemesls strīdam starp pusēm. Cita starpā *Finanzamt* savu apsvērumu 3.2. punktā ir norādījusi, ka iesniedzējtiesas tiesnesis kļūdās attiecībā uz

prasītājas Vācijas kapitāla daļu vērtēšanas sistēmu un ka nepastāv ne tieša, ne netieša diskriminācija, jo nodokļu aspektā attiecībā uz kapitāla daļām peļņas elements tiek ņemts vērā gan iekšzemes, gan ārvalsts uzņēmumos.

40. Jāatceras, ka Tiesas kompetencē nav izteikt savu viedokli par valsts tiesību normu interpretāciju un piemērošanu vai konstatēt atbilstošus faktus pamata prāvas atrisināšanai. Ievērojot kompetences sadalījumu starp Kopienu Tiesu un valsts tiesām, Tiesai ir jāņem vērā iesniedzējtiesas noteiktais faktisko un juridisko apstākļu konteksts, kādā tiek uzdoti prejudiciālie jautājumi un kāds noteikts iesniedzējtiesas nolēmumā. Tā tas ir pat tad, ja iesniedzējtiesa ir sniegusi kļūdainu valsts tiesību atspoguļojumu [6]. Tādēļ prejudiciālais jautājums ir jāpārbauda *Finanzgericht Hamburg* lēmumā par prejudiciāla jautājuma uzdošanu noteiktajā faktisko un juridisko apstākļu kontekstā.

41. Saskaņā ar šo izklāstu biržā nekotēto kapitālsabiedrību kapitāla daļu vērtēšanas ietvaros, lai noteiktu kapitāla nodokli, kapitāla daļu iekšzemes personālsabiedrībā vērtēšana notiek, pamatojoties uz to kapitāla vērtību, lai gan kapitāla daļu ārvalstu personālsabiedrībās vērtēšana notiek, pamatojoties uz to tirgus vērtību, tātad otrajā gadījumā kapitāla vērtībai tiek pievienota attiecīgās sabiedrības sagaidāmā peļņa.

42. EKL 43. pantā noteiktā Kopienas pilsoņu brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādi saviem pilsoņiem paredzēti uzņēmējdarbības dalībvalsts tiesību aktos, atbilstoši EKL 48. pantam attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Kopienā, ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību [7].

43. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru šī norma nodrošina ne tikai valsts režīma piemērošanu uzņemošajā dalībvalstī, bet ir tāpat pret to, ka izcelsmes valsts ierobežo tās pilsoņu vai

6 — 2001. gada 25. oktobra spriedums lietā C-475/99 *Ambulanz Glöckner* (*Recueil*, I-8089. lpp., 10. punkts) un 2003. gada 13. novembra spriedums lietā C-153/02 *Neri* (*Recueil*, I-13555. lpp., 34.–36. punkts).

7 — Skat. it īpaši 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN* (*Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts), 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer* (Krājums, I-10837. lpp., 30. punkts), 2006. gada 23. februāra spriedumu lietā C-471/04 *Keller Holding* (Krājums, I-2107. lpp., 29. punkts) un 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (Krājums, I-7995. lpp., 41. punkts).

saskaņā ar tās tiesību aktiem dibinātas sabiedrības uzņēmējdarbību citā dalībvalstī [8].

44. Šī brīvība būs ierobežota, ja citā dalībvalstī esošs uzņēmums tiks pakļauts nelabvēlīgākiem nodokļu nosacījumiem nekā līdzīgs uzņēmums iekšzemē, jo tas var atturēt attiecīgo uzņēmēju no uzņēmuma dibināšanas citā dalībvalstī [9].

45. EKL 43. pantā ir ietverta prasība novērst uzņēmējdarbības brīvības ierobežojumus un par šādiem ierobežojumiem uzskatīt visus pasākumus, kas aizliedz, kavē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu [10].

46. Turklāt, kaut arī pašlaik spēkā esošajās Kopienu tiesībās tiešie nodokļi neietilpst Kopienu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības [11].

47. Šajā gadījumā *HBV* piederošās kapitāla daļas, aprēķinot kapitāla nodokli, tiek pakļautas atšķirīgam režīmam atkarībā no tā, vai prasītājai pieder kapitāla daļas Vācijas personālsabiedrībā vai citas dalībvalsts personālsabiedrībā, jo nodokļa maksa pēdējā gadījumā būs augstāka nekā pirmajā.

48. Tā kā saskaņā ar pastāvīgo judikatūru [12] brīvība veikt uzņēmējdarbību ir piemērojama, ja attiecīgās dalībvalsts pilsonim pieder kapitāla daļas citā dalībvalstī dibinātā sabiedrībā,

8 — Skat. it īpaši 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-264/96 *ICI* (*Recueil*, I-4695. lpp., 21. punkts), 2000. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-251/98 *Baars* (*Recueil*, I-2787. lpp., 28. punkts), 2000. gada 14. septembra spriedumu lietā C-141/99 *AMID* (*Recueil*, I-11619. lpp., 21. punkts), 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 *X* un *Y* (*Recueil*, I-10829. lpp., 26. punkts), iepriekš minētos spriedumus lietā *Marks* & *Spencer*, 31. punkts; lietā *Keller Holding*, 30. punkts, un lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 42. punkts.

9 — Skat. atsauces, kas minētas iepriekšējā zemsvītras piezīmē.

10 — Skat. it īpaši 2002. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-439/99 Komisija/Itālija (*Recueil*, I-305. lpp., 22. punkts) un 2002. gada 17. oktobra spriedumu lietā C-79/01 *Payroll* u.c. (*Recueil*, I-8923. lpp., 26. punkts).

11 — 1995. gada 14. februāra spriedums lietā C-279/93 *Schumacker* (*Recueil*, I-225. lpp., 21. punkts), 1999. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland* (*Recueil*, I-2651. lpp., 19. punkts), 1999. gada 26. oktobra spriedums lietā C-294/97 *Eurowings Luftverkehr* (*Recueil*, I-7447. lpp., 32. punkts), 2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp., 19. punkts), iepriekš minētie spriedumi lietā *Marks* & *Spencer*, 29. punkts, un lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 40. punkts.

12 — Skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Baars*, 22. punkts; 2002. gada 5. novembra spriedumu lietā C-208/00 *Überseering* (*Recueil*, I-9919. lpp., 77. punkts), iepriekš minēto spriedumu lietā *X* un *Y*, 37. punkts; 2004. gada 8. jūnija spriedumu lietā C-268/03 *De Baeck* (Krājums, I-5961. lpp., 25. un 26. punkts), iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 31. punkts; 2007. gada 13. marta spriedumu lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (Krājums, I-2107. lpp., 27. punkts) un 2007. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-112/05 Komisija/Vācija (Krājums, I-8995. lpp., 13. punkts).

kas tam ļauj neapšaubāmi ietekmēt šīs sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbību [13], ir jānoskaidro, vai brīvība veikt uzņēmējdarbību ir piemērojama abām attiecīgajām sabiedrībām.

49. Attiecībā uz *WBC*, kā to norāda iesniedzējtiesa, Vācijas valdība un Komisija, 1988. gadā nevarēja būt runa par brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpumu, jo Austrijas Republika iestājās Eiropas Savienībā 1995. gada 1. janvārī, arī noslēgtais asociācijas līgums ar Austrijas Republiku attiecībā uz Eiropas Ekonomikas zonu stājās spēkā tikai 1994. gada 1. janvārī [14]. Tātad ne brīvība veikt uzņēmējdarbību saskaņā ar EK līguma 43. pantu, ne EEZ līguma 31. pantam atbilstošie noteikumi nav piemērojami attiecībā uz *WBC* kapitāla daļu vērtēšanu.

50. Kaut gan iesniedzējtiesas tiesnesis precizē, ka *HBV* pieder visas *WBC* akcijas, viņš neprecizē neko par *HBE* akcijām. Tajā pat laikā prasītāja apgalvo, ka tai tāpat pieder arī visas šīs sabiedrības akcijas. Tiesa 2000. gada 13. aprīļa spriedumā ir norādījusi, ka dalība, kas vienāda ar 100 % šīs sabiedrības kapitāla, sabiedrībā, kuras juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, neapšaubāmi liek uz šādu nodokļa maksātāju attiecināt līguma noteikumus par tiesībām veikt uzņēmējdarbību [15].

51. Lai piemērotu brīvību veikt uzņēmējdarbību, saskaņā ar iepriekš minēto nosacījumu sabiedrībai, kurai pieder visas kādas sabiedrības daļas, nenoliedzami jābūt iespējai ietekmēt šīs sabiedrības lēmumus un noteikt tās darbību, tādēļ ir jānoskaidro, vai šajā gadījumā komandīts var zināmā mērā noteikt komplementāra darbību. Šajā nolūkā ir jāskata valsts tiesību akti par komandītsabiedrībām [16]. Šīs lietas specifika ir tāda, ka komandīts ir reģistrēts Vācijā, bet komplementārs ir reģistrēts Spānijā.

52. Saskaņā ar Vācijas Komerckodeksa (*Handelsgesetzbuch*, turpmāk tekstā — "*HGB*") 164. pantu komandīti ir izslēgti no

13 — No Līguma 52. panta otrās daļas izriet, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver vienas dalībvalsts pilsoņa tiesības dibināt un vadīt uzņēmumus, tostarp sabiedrības, citā dalībvalstī (iepriekš minētais spriedums lietā *Baars*, 22. punkts).

14 — Skat. atsauces uz līgumu 4. zemsvītras piezīmē.

15 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Baars*, 21. punkts. Šis prejudiciālais spriedums bija par Nīderlandes tiesisko regulējumu attiecībā uz kapitāla nodokli; saskaņā ar šiem tiesību aktiem būtiska dalība uzņēmumā zināmā mērā atbrīvo no kapitāla nodokļa, ja uzņēmums ir reģistrēts Nīderlandē. Tomēr pamata prāvā prasītājam, kas bija Nīderlandes pilsonis, pastāvīgā dzīvesvieta bija Nīderlandē un viņš bija vienīgais īrijā reģistrētās sabiedrības akcionārs.

16 — Šajā ziņā skat. ģenerāladvokāta Albēra [*Alber*] secinājumu lietā C-251/98, par kuru 1999. gada 14. oktobrī tika pieņemts iepriekš minētais spriedums lietā *Baars*, 33. punktu.

sabiedrības vadības [17], tie nevar iebilst pret komplementāra rīcību, izņemot gadījumu, kad šī rīcība pārsniedz sabiedrības parasti veiktās komercdarbības ietvarus [18]. *HGB* 170. pantā norādīts, ka komandītam nav tiesību pārstāvēt sabiedrību [19].

53. Tā kā komplementārs ir reģistrēts Spānijā, ir jāinteresējas par Spānijas tiesībām. Spānijas tiesības par komandītsabiedrībām [20] pamatā ir ietvertas Komerckodeksa 145.–150. pantā [21]. Saskaņā ar Komerckodeksa 127. pantu komplementāri ir personiski un solidāri atbildīgi par sabiedrības darbības sekām. Kamēr komplementāru atbildība ir neierobežota, komandītu atbildība ir ierobežota līdz līgumā noteiktajam apmēram, nosakot vienu no tā pamata pienākumiem [22]. Komerckodeksa 148. pantā norādīts, ka asociēti komandīti nevar sabiedrības interesēs veikt sabiedrības interešu pārvaldi pat kā sabiedrības vadības pilnvarnieki [23]. Tātad komandīti ir izslēgti no sabiedrības vadības; ja komandīts veic pārvaldi, viņš var tikt izslēgts no sabiedrības [24]. Tāpat saskaņā ar Komerckodeksa 147. pantu firma norāda sabiedrības veidu un tajā nevar tikt iekļauti asociētie komandīti [25]. Ja asociētais komandīts iekļauj savu vārdu sabiedrības nosaukumā, tas ir atbildīgs pret trešajām personām, neiegūstot vairāk tiesību par tām, kas atbilst asociēta komandīta statusam [26].

54. Neskatoties uz šo aizliegumu, varam secināt, ka vārds "Bauer" ir ietverts gan komandīta nosaukumā "Heinrich Bauer Verlag Beteiligungs GmbH", gan komplementāra nosaukumā "Bauer Ediciones Sociedad en

17 — Tas tāpat izriet, piemēram, no Francijas tiesībām, Likuma par sabiedrībām 28. panta pirmās daļas, ka "komandītam nav tiesību pārstāvēt sabiedrību attiecībās ar trešajām personām pat uz pilnvaras pamata". Nākamajā daļā norādīts, ka "pirmās daļas noteikumu pārkāpšanas gadījumā komandīts par zaudējumiem un sabiedrības saistībām, kas izriet no aizliegtas rīcības, atbild solidāri ar komplementāriem [..]".

18 — *HGB* 164. pants: "Komandīti ir izslēgti no sabiedrības vadības; tie nevar iebilst pret komplementāra rīcību, izņemot gadījumu, kad šī rīcība pārsniedz sabiedrības parasti veiktās komercdarbības ietvarus [..]".

19 — *HGB* 170. pants: "Komandīts nav tiesīgs pārstāvēt sabiedrību".

20 — Skat., piemēram, Paz-Ares, C., La sociedad en comandita, *Curso de derecho mercantil* (R. Uría un A. Menéndez), 1999, 703.–734. lpp. (īpaši skat. 712. lpp. par komandīta izslēgšanas no vadības iemesliem, kas paredzēti Komerckodeksa 148. pantā) un autora minēto bibliogrāfiju; Sociedad comanditaria simple, *Memento Práctico Lefebvre*, *Sociedades Mercantiles*, 2000.–2001. gads, 359.–362. lpp.

21 — Tāpat kā Komercreģistra noteikumu, kas apstiprināti ar Karaļa 1996. gada 19. jūlija Dekrētu Nr. 1784/1996 (*Boletín Oficial del Estado*, 1996. gada 31. jūlijs), 209.–221. pants.

22 — Komerckodeksa 170. un 218. pants. Ja asociētais komandīts neizpilda šo pienākumu, sabiedrība var izvēlēties tiesas ceļā pieprasīt līgumā noteikto naudas summu vai daļēji lauzt sabiedrības līgumu tiktāl, ciktāl tas attiecas uz minēto asociēto.

23 — Komerckodeksa *in fine* 148. pants: "Los socios comanditarios no podrán hacer acto alguno de administración de los intereses de la compañía, ni aun en calidad de apoderados de los socios gestores."

24 — Komerckodeksa 218. pants: "Habrá lugar a la rescisión parcial del contrato de compañía mercantil colectiva o en comandita por cualquiera de los motivos siguientes: [..] Por injerirse en funciones administrativas de la compañía el socio a quien no compete desempeñarlas, según las condiciones del contrato de sociedad."

25 — Komerckodeksa 147. pants: "Este nombre colectivo constituirá la razón social, en la que nunca podrán incluirse los nombres de los socios comanditarios." Skat. C. Paz-Ares, R. Uría un A. Menéndez, *Curso de Derecho Mercantil*, Madride, 1999, 718. lpp.

26 — Skat. C. Paz-Ares, R. Uría un A. Menéndez, *Curso de Derecho Mercantil*, Madride, 1999, 718. lpp.

Comandita". Bez šaubām, lai atbilstu Spānijas Komerclikuma 147. pantam, te nav jārunā par vienu un to pašu fizisko personu *Bauer*. Vienlaikus varam iedomāties radniecisku saiti starp šīm divām fiziskām personām ar vienādu uzvārdu [27] un uzskatīt, ka *HBV* faktiski pārvalda *HBE*. Tātad *HBV* nenoliedzami var ietekmēt *HBE* lēmumus un noteikt tās darbību. Starp citu, Tiesas sēdē prasītāja atgādināja, ka *HBV* pieder 100 % *HBE* daļu, kā arī skaidri norādīja, ka Bauers [*Bauer*] faktiski nodrošina *HBE* vadību.

55. Lai arī kādas domstarpības nepastāvētu pušu starpā par Vācijas tiesību normu par kapitāla nodokli interpretāciju, ir jāsecina, ka attiecībā uz kapitāla nodokli prasītājai piederošās kapitāla daļas tiek pakļautas atšķirīgam režīmam atkarībā no tā, vai prasītājai pieder kapitāla daļas Vācijas personālsabiedrībā vai citas dalībvalsts personālsabiedrībā. Nodokļa nasta pēdējā gadījumā būs smagāka nekā pirmajā. Starp citu, Tiesas sēdē *Finanzamt* atzina, ka uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu [28] var atbildēt tikai pozitīvi.

56. *Finanzamt* apgalvo, ka prasītājai piemērotais nodokļu režīms salīdzinājumā ar līdzīgiem uzņēmumiem, kuriem ir kapitāla daļas iekšzemes personālsabiedrībās, to nenostāda nelabvēlīgākā situācijā un šajās divās grupās vērtēšanas beigās iegūtais rezultāts ir vienāds.

57. Tomēr starp šīm divām aprēķina metodēm ir nozīmīga atšķirība: runājot par *HBV* kapitāla daļām *HBE*, ar *Finanzamt* pieprasīto aprēķina metodi rezultāts gandrīz tiek dubultots. Atzīstot šo atšķirību par būtisku vai nebūtisku, ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru pat niecīga apmēra vai mazas nozīmes ierobežojums brīvībai veikt uzņēmējdarbību ir aizliegts ar EKL 43. pantu [29].

58. Šāds ierobežojums ir attaisnojams tikai tad, ja tam ir leģitīms un ar EK līgumu saderīgs mērķis un to pamato primāri vispārējo

27 — Valsts tiesnesim šis fakts ir jāpārbauda, piemēram, prasot iesniegt *HBV* un *HBE* statūtus tiesā. EK līguma 234. pantā noteiktās procedūras, kas balstīta uz skaidru valsts tiesu un Tiesas funkciju sadali, ietvaros katrs lietas faktu vērtējums ietilpst valsts tiesneša kompetencē (skat. it īpaši 2003. gada 25. februāra spriedumu lietā C-326/00 *IKA* (*Recueil*, I-1703. lpp., 27. punkts) un 2004. gada 11. marta spriedumu lietā C-9/02 *de Lasteyrie du Saillant* (*Recueil*, I-2409. lpp., 41. punkts). Iepriekš minētā sprieduma lietā *X* un *Y* 37. punktā arī ir norādīts, ka "iesniedzējtiesai ir jāpārbauda, vai šis (ietekmes) nosacījums pamata prāvā ir izpildīts". Tāpat šajā ziņā skat. ģenerāladvokāta Ležē [*Léger*] secinājumu lietā, par kuru ir pieņemts 2006. gada 2. maija spriedums lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 50. punktu.

28 — Skat. iepriekš 12. punktu.

29 — 1986. gada 28. janvāra spriedums lietā 270/83 Komisija/Francija (*Recueil*, 273. lpp., 21. punkts), 2000. gada 15. februāra spriedums lietā C-34/98 Komisija/Francija (*Recueil*, I-995. lpp., 49. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā *Lasteyrie du Saillant*, 43. punkts.

interešu iemesli. Ierobežojumam turklāt ir jānodrošina, lai pasākums būtu piemērots attiecīgā mērķa īstenošanai un nepārsniegtu to, kas vajadzīgs tā sasniegšanai [30].

59. Kā to uzskatījusi iesniedzējtiesa un apgalvo Komisija, iespējamie attaisnojumi saistībā ar nodokļu sistēmas saskaņotību vai administratīvām praktiskām grūtībām nav pieņemami.

60. Tiesa ir atzinusi, ka nepieciešamība nodrošināt nodokļu režīma saskaņotību var pamatot Līgumā garantēto pamatbrīvību īstenošanas ierobežošanu [31], tomēr ar noteikumu, ka pastāv tieša saikne starp nodokļu priekšrocības piešķiršanu un šīs priekšrocības atsvēršanu ar nodokļu maksājumu šim pašam nodokļu maksātājam [32]. Tomēr šajā gadījumā nepastāv fiskāla priekšrocība, kas būtu tieši saistīta ar šīs priekšrocības atsvēršanu ar nodokļu maksājumu [33].

61. Kas attiecas uz iespējamām administratīvām praktiskām grūtībām, aprēķinot kapitāla daļas vērtību citās dalībvalstīs reģistrētās sabiedrībās, ir jāatgādina, kā to darīja *HBV* un Komisija, Direktīvas 77/799 pastāvēšana, kas saskaņā ar tās 1. panta 1. punktu tāpat ir piemērojama kapitāla nodoklim [34]. Tajā paredzēts, ka vienas dalībvalsts kompetentas iestādes var vērsties pie citas dalībvalsts kompetentajām iestādēm, lai tās sniegtu jebkuru informāciju, kas var tām palīdzēt pareizi noteikt nodokļa summu [35].

62. Visbeidzot, kas attiecas uz attiecīgo valsts tiesību aktu atbilstību kapitāla brīvai apritei, par ko iesniedzējtiesas tiesnesis Tiesai nav uzdevis jautājumu, bet par ko vairākums lietas dalībnieku uzskata, ka jāpieņem nostāja, ir jāatzīst, ka šī brīvība *ratione temporis* nav attiecināma uz šo gadījumu.

30 — 1997. gada 15. maija spriedums lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer* (*Recueil*, I-2471. lpp., 26. punkts), iepriekš minētie spriedumi lietā *Lasteyrie du Saillant*, 49. punkts; un lietā *Marks & Spencer*, 35. punkts; 2006. gada 14. septembra spriedums lietā C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (Krājums, I-8203. lpp., 32. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 47. punkts.

31 — 1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp., 28. punkts), 1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-300/90 Komisija/Beļģija (*Recueil*, I-305. lpp., 21. punkts) un iepriekš minētais spriedums lietā *Baars*, 37. punkts.

32 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, 53. un 54. punkts.

33 — Iepriekš minētajās lietās *Bachmann* un Komisija/Beļģija pastāvēja tieša saikne starp iespējamību atskaitīt iemaksas, kas veiktas vecuma un dzīvības apdrošināšanas līgumu ietvaros un summu, kas saņemtas minēto līgumu izpildei, aplikšanu ar nodokļiem, saikne, kas bija jāsaglabā, lai nodrošinātu attiecīgā nodokļu režīma saskaņotību, bet nekāda līdzīga rakstura tieša saikne nepastāvēja lietā *Baars*, kur runa bija par diviem atšķirīgiem nodokļiem, ko piemēroja dažādiem nodokļu maksātājiem.

34 — "Saskaņā ar šīs direktīvas noteikumiem dalībvalstu kompetentas iestādes apmainās ar jebkuru informāciju, kas var tām palīdzēt pareizi aprēķināt ienākumu nodokļus un kapitāla nodokļus."

35 — Iepriekš minētie spriedumi lietā C-279/93 *Schumacker*, 45. punkts, un lietā *Futura Participations* un *Singer*, 41. punkts.

63. Pamata lieta attiecas uz 1988. finanšu gadu, proti, uz faktisko un tiesisko situāciju pirms 73.b panta iekļaušanas EK līgumā ar ES līgumu un arī pirms Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu [36], ar kuru tika īstenota pilnīga kapitāla aprites liberalizācija, stāšanās spēkā.

64. Jāatgādina, ka EEK līguma 67. panta 1. punktā (vēlāk — EK līguma 67. panta 1. punkts, kas atcelts ar Amsterdamas līgumu) nebija paredzēta kapitāla aprites ierobežojumu atcelšana, beidzoties pārejas periodam [37]. Šī atcelšana tika veikta ar Padomes direktīvām, kas tika pieņemtas, pamatojoties uz EEK 69. pantu (vēlāk — EK līguma 69. pants, kas atcelts ar Amsterdamas līgumu) [38].

65. Direktīva, kas attiecās uz 1988. finanšu gadu, bija Padomes 1960. gada 11. maija Pirmā direktīva par Līguma 67. panta īstenošanu [39], ar grozījumiem un papildinājumiem, pēdējie no kuriem izdarīti ar Padomes 1986. gada 17. novembra Direktīvu 86/566/EEK [40]. Šī pirmā direktīva par Līguma 67. panta īstenošanu aprobežojās ar to, ka 1. panta 1. punktā bija noteikts, ka dalībvalstis piešķir jebkādu valūtas maiņas atļauju, kas vajadzīga darījumu noslēgšanai vai izpildei un pārvedumiem starp dalībvalstu rezidentiem attiecībā uz kapitāla aprites veidiem, kas uzskaitīti šīs pašas direktīvas pielikumos.

66. Tādējādi šķiet, ka noteikumiem par kapitāla brīvu apriti, kas piemērojami pamata prāvas faktu laikam, proti, 1988. gadam, nebija pretrunā tādi valsts tiesību akti, kas kā šajā gadījumā citās dalībvalstīs esošu personālsabiedrību aktīviem salīdzinājumā ar tāda paša rakstura iekšzemes sabiedrībām piešķīra augstāku vērtību. Tātad attiecīgie valsts tiesību akti pamata prāvā tajā laikā bija saderīgi ar Kopienu tiesību normām par brīvu kapitāla apriti [41].

36 — OV L 178, 5. lpp.

37 — EEK 67. pantā bija paredzēts, ka:
"1. Pārejas laikā un, ciktāl tas vajadzīgs, lai nodrošinātu kopējā tirgus pienācīgu darbību, dalībvalstis pakāpeniski atceļ savstarpējos ierobežojumus tā kapitāla apritei, kurš pieder dalībvalstu rezidentiem, kā arī jebkādu diskrimināciju pilsonības, pušu pastāvīgās dzīvesvietas vai šā kapitāla ieguldījuma vietas dēļ.
2. Kārtējos maksājumus, kas saistīti ar kapitāla apriti dalībvalstu starpā, atbrīvo no visiem ierobežojumiem vēlākais līdz pirmā posma beigām."
EEK līguma 69. pantā bija norādīts, ka:
"Padome, pamatojoties uz Komisijas, kura saskaņā ar 105. pantu šajā nolūkā konsultējas ar Monetāro komiteju, pirmo divu etapu ietvaros vienbalsīgi un pēc tam ar kvalificētu vairākumu pieņem nepieciešamās direktīvas 67. panta noteikumu īstenošanai."

38 — Skat. 1981. gada 11. novembra spriedumu lietā 203/80 *Casati* (*Recueil*, 2595. lpp., 8.–13. punkts) un 1995. gada 14. novembra spriedumu lietā C-484/93 *Svensson* un *Gustavsson* (*Recueil*, I-3955. lpp., 5. punkts).

39 — OV 1960, 43, 921. lpp.

40 — OV L 332, 22. lpp.

41 — Skat. 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā C-152/03 *Ritter-Coulais* (Krājums, I-1711. lpp., 22.–27. punkts).

VI — Secinājumi

67. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Finanzgericht Hamburg* uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

EEK līguma 52. pantam (jaunajā redakcijā pēc grozījumiem — EKL 43. pants) un 58. pantam (jaunajā redakcijā — EKL 48. pants) ir pretrunā tādi dalībvalsts nodokļu tiesību akti kā pamata prāvā aplūkotie, kas biržā nekotēto kapitālsabiedrību daļu vērtēšanas ietvaros augstāku vērtību piešķir pēdējās kapitāla daļām citā dalībvalstī dibinātā personālsabiedrībā nekā kapitāla daļām attiecīgajā dalībvalstī dibinātā personālsabiedrībā.