ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2015. gada 16. aprīlī [1]

Lieta C-66/14

Finanzamt Linz
pret
Bundesfinanzgericht, Außenstelle Linz

(Verwaltungsgerichtshof (Austrija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļu tiesību akti — Valsts uzņēmumu ienākuma nodoklis — Brīvība veikt uzņēmējdarbību saskaņā ar LESD 49. pantu un EKL 43. pantu — Aizliegums īstenot valsts atbalstu saskaņā ar LESD 108. panta 3. punkta trešo teikumu un EKL 87. panta 3. punkta trešo teikumu — Uzņēmumu grupu aplikšana ar nodokli (Austrijā "nodokļu piemērošana grupai") — Nemateriālo vērtību norakstīšanas ierobežojums saistībā ar kapitāldaļu iegādi sabiedrībās rezidentēs

1. Variatio delectat. Pēc tam, kad Tiesa daudzos aspektos jau ir izvērtējusi Francijas [2], Nīderlandes [3] un Apvienotās Karalistes [4] tiesisko regulējumu par uzņēmumu grupu aplikšanu ar nodokli, šī lieta neapšaubāmi papildinās mūsu judikatūru, pievienojot tai jaunus aspektus.

2. Arī Austrijas nodokļu tiesību aktos ir paredzēta iespēja piemērot nodokļus uzņēmumu grupai. Grupas sabiedrības, kaut arī tās ir juridiski nošķirtas, var tikt uzskatītas par vienu nodokļu maksātāju. Ja šādai grupai pievienojas jauni uzņēmumi, tiek norakstīta iegādāto kapitāldaļu tā dēvētā nemateriālā vērtība. Parasti tas nozīmē grupas ienākumu pastāvīgu samazinājumu 15 gadu laikposmā, turklāt šis samazinājums nedrīkst pārsniegt pusi no kapitāldaļu pirkuma cenas. Tomēr šo tiesisko regulējumu nepiemēro ārvalstu uzņēmumu kapitāldaļu iegādei un gadījumos, kad kapitāldaļas iegādājas nodokļu maksātāji, uz kuriem kā fiziskām personām obligāti vai kā juridiskām personām pēc pašu iniciatīvas neattiecas noteikumi par grupu aplikšanu ar nodokli.

3. Tagad Austrijas Republikas augstākā administratīvā tiesa apšauba, vai šis atšķirīgais regulējums ir saderīgs ar Savienības tiesībām. Turklāt tā saskata divas dažādas Savienības tiesību problēmas. Pirmkārt, sabiedrībām, kurām tiek piemērota grupas aplikšana ar nodokļiem, paredzētais ierobežojums norakstīt nemateriālo vērtību saistībā ar kapitāldaļu iegādi sabiedrībās rezidentēs varētu būt valsts atbalsts, kura īstenošana principā ir aizliegta, ja nav saņemts Eiropas Komisijas apstiprinājums. Otrkārt, iesniedzējtiesa uzskata, ka šis tiesiskais regulējums var būt brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpums.

4. Šajā lietā Tiesai ir īpaša iespēja noskaidrot attiecību starp pamatbrīvībām un valsts atbalsta kontroli, izvērtējot nevienlīdzīgus režīmus dalībvalstu nodokļu tiesību aktos.

1 — Oriģinālvaloda – vācu.

2 — Spriedums *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659); skat. arī pašlaik vēl izskatāmo lietu *Groupe Steria* (C-386/14).

3 — Spriedumi *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89) un *SCA Group Holding* u.c. (no C-39/13 līdz C-41/13, EU:C:2014:1758).

4 — Spriedumi *ICI* (C-264/96, EU:C:1998:370), *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763), *Philips Electronics* (C-18/11, EU:C:2012:532), *Felixstowe Dock and Railway Company* u.c. (C-80/12, EU:C:2014:200) un Komisija/Apvienotā Karaliste (C-172/13, EU:C:2015:50).

I – **Atbilstošās tiesību normas**

A – *Savienības tiesības*

5. LESD 49. pantā brīvība veikt uzņēmējdarbību ir reglamentēta šādi:

“Ievērojot še turpmāk izklāstītos noteikumus, aizliedz ierobežojumus kādas dalībvalsts pilsoņu brīvībai veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī. Tāpat aizliedz 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 54. 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.”

6. LESD 54. pantā ir ietverti noteikumi par brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomu:

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

7. LESD 49. un 54. pants atbilst EKL 43. un 48. pantam, kuri bija spēkā līdz 2009. gada 30. novembrim.

8. Par valsts atbalstu LESD 107. pantā ir noteikts:

“1. Ja vien Līgumi neparedz ko citu, ar iekšējo tirgu nav saderīgs nekāds atbalsts, ko piešķir dalībvalstis vai ko jebkādā citā veidā piešķir no valsts līdzekļiem un kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai, ciktāl tāds atbalsts iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm.

2. Ar iekšējo tirgu ir saderīgs:

[..]

3. Turpmāk norādīto var uzskatīt par saderīgu ar iekšējo tirgu:

[..]”

9. To papildina LESD 108. pants 3. punkts:

“3. Visi plāni piešķirt vai mainīt atbalstu ir jādara zināmi Komisijai laikus, lai Komisija varētu iesniegt savas piezīmes. Ja Komisija atzīst, ka, ievērojot 107. pantu, šādi plāni nav saderīgi ar iekšējo tirgu, tā nevilcinoties sāk 2. punktā paredzēto procedūru. Attiecīgā dalībvalsts nesāk īstenot pašas ierosinātos pasākumus, kamēr šī procedūra nav beigusies ar galīgo lēmumu.”

10. LESD 107. un 108. pants atbilst EKL 87. un 88. pantam, kuri bija spēkā līdz 2009. gada 30. novembrim.

B – *Valsts tiesības*

11. Austrijas Republika iekasē uzņēmumu ienākuma nodokli no juridisku personu ienākumiem. Šajā gadījumā "nodokļu piemērošana grupai" ir iespēja juridiskām personām, kas ietilpst uzņēmumu grupā, tikt vienoti apliktām ar nodokli. Piemērojot nodokļus grupai, visu grupas uzņēmumu ar nodokli apliekamie rezultāti tiek aprēķināti grupas mātesuzņēmumā, kur pēc tam vienoti tiek piemērots nodoklis.

12. Šādā ar nodokļiem vienoti apliekamā grupā var ietilpt gan sabiedrības rezidentes, gan sabiedrības nerezidentes. Tomēr, ja runa ir par sabiedrībām nerezidentēm, tad aprēķinā tiek ņemta vērā nevis peļņa, bet – noteiktos apstākļos – vienīgi zaudējumi.

13. Lai novērtētu līdzdalību ar nodokļiem vienoti apliekamā grupā, Austrijas 1988. gada *Körperschaftsteuergesetz* [Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli] 2005. gada *Steuerreformgesetz* [Nodokļu reformas likuma] redakcijā (turpmāk tekstā – "1988. gada *KStG*") 9. panta 7. punktā ir noteikts:

"7. Aprēķinot peļņu, attiecībā uz līdzdalību grupas uzņēmumos neatskaita norakstīšanu atbilstoši zemākai daļējai līdzdalības vērtībai [..] un pārdošanas zaudējumus. Ja grupas dalībnieks vai galvenais grupas uzņēmums, vai grupas veidošanai piemērota sabiedrība iegādājas kapitāldaļas [..] uzņēmējdarbību veicošā, neierobežoti ar nodokli apliekamā meitasuzņēmumā [..], sākot no šā meitasuzņēmuma piederības uzņēmumu grupai brīža tieši iesaistītajam grupas dalībniekam vai attiecīgi galvenajam grupas uzņēmumam nemateriālā vērtība jānoraksta šādi:

— Nemateriālā vērtība ir iegādātā meitasuzņēmuma finanšu grāmatvedībā uzskaitītā pašu kapitāla, pieskaitot slēptās rezerves saistībā ar pamatlīdzekļu neamortizēto vērtību, un nodokļu grāmatvedībā uzskaitīto iegādes izmaksu starpība atbilstoši līdzdalības apjomam, turklāt tā nedrīkst būt lielāka par 50 % no šīm iegādes izmaksām. Atskaitāmo nemateriālo vērtību vienmērīgi noraksta 15 gadu laikposmā.

[..]

— [..] Nemateriālo vērtību drīkst norakstīt tikai laikā, kad iesaistītais uzņēmums [..] ietilpst uzņēmumu grupā.

[..]

— Nodokļu aprēķinā vērā ņemtās summas vienas piecpadsmitās daļas apmērā samazina [..] uzskaites vērtību nodokļu grāmatvedībā."

14. 1988. gada *KStG* 10. pantā ir ietverti vispārīgi noteikumi par nodokļu neitralitātes principu, kurš attiecas uz līdzdalību sabiedrībās nerezidentēs un ir piemērojams ne tikai ar nodokļiem vienoti apliekamām grupām:

"2. No uzņēmumu ienākuma nodokļa ir atbrīvota jebkāda veida peļņas daļa no starptautiskas līdzdalības pamatkapitālā. Starptautiska līdzdalība pamatkapitālā pastāv tad, ja nodokļa maksātājiem, kuriem piemēro 7. panta 3. punktu [..], nepārtraukti vismaz vienu gadu, ko iespējams apliecināt, pieder vismaz viena desmitā daļa kapitāldaļu:

a) sabiedrībās nerezidentēs, kas ir pielīdzināmas kapitālsabiedrībai rezidentei,

[..]

3. Aprēķinot ienākumus, netiek ņemta vērā peļņa, zaudējumi un citādas vērtības izmaiņas no starptautiskas līdzdalības pamatkapitālā 2. punkta izpratnē. [..] Nodokļu neitralitātes principu līdzdalībai nepiemēro saskaņā ar šādiem noteikumiem:

1) iesniedzot uzņēmumu ienākuma nodokļa deklarāciju par gadu, kurā iegūta starptautiska līdzdalība pamatkapitālā [..], nodokļu maksātājs apliecina, ka ar to saistītā peļņa, zaudējumi un citādas vērtības izmaiņas jāņem vērā nodokļu aprēķinā (izvēles iespēja par labu līdzdalības uzskaitei nodokļu grāmatvedībā).

[..]"

II – **Pamatlieta**

15. Pamatlieta ir par sabiedrības *CEE Holding GmbH* un tās tiesību pārņēmējas *IFN-Holding AG* uzņēmumu ienākuma nodokli 2006.–2010. gadā.

16. Attiecīgajos gados abas sabiedrības ietilpa ar nodokļiem vienoti apliekamā uzņēmumu grupā 1988. gada *KStG* 9. panta izpratnē. 2005. gadā *CEE Holding* iegādājās visas Slovākijā reģistrētas sabiedrības *HSF s.r.o*. kapitāldaļas. Pamatojoties uz apvienošanos, no 2008. gada *IFN-Holding* bija *CEE Holding* tiesību pārņēmēja.

17. Attiecībā uz *HSF* kapitāldaļām saskaņā ar 1988. gada *KStG* 9. panta 7. punkta otro teikumu *CEE Holding* un *IFN-Holding* katru gadu norakstīja nemateriālo vērtību aptuveni EUR 183 000 apmērā. Tomēr *Finanzamt Linz* [Lincas Finanšu pārvalde] neatzina šo norakstīšanu, jo tā esot iespējama tikai saistībā ar līdzdalību neierobežoti ar nodokli apliekamās sabiedrībās. HSF esot reģistrēta Slovākijā, tāpēc Austrijā tā neesot neierobežoti apliekama ar nodokli.

18. Gan *IFN-Holding*, gan tās mātesuzņēmums *IFN Beteiligungs GmbH* pārsūdzēja attiecīgos *Finanzamt Linz* lēmumus. Pirmajā instancē sūdzības tika apmierinātas, jo tika konstatēts, ka 1988. gada *KStG* 9. panta 7. panta otrais teikums esot pretrunā brīvībai veikt uzņēmējdarbību. Pret to iebilst *Finanzamt Linz*, kas tagad vēršas *Verwaltungsgerichtshof* [Augstākajā administratīvajā tiesā].

III – **Tiesvedība Tiesā**

19. 2014. gada 11. februārī saskaņā ar LESD 267. pantu *Verwaltungsgerichtshof* uzdeva Tiesai šādus jautājumus:

"1) Vai LESD 107. pantam (agrāk – EKL 87. pants) saistībā ar LESD 108. panta 3. punktu (agrāk – EKL 88. panta 3. punkts) ir pretrunā valsts pasākums, saskaņā ar kuru, iegādājoties kapitāldaļas sabiedrībā rezidentē, ja nodokļus piemēro uzņēmumu grupai, ir jānoraksta nodokļa bāzi un līdz ar to nodokļu slogu samazinoša nemateriālā vērtība, bet, iegādājoties kapitāldaļas citos iedzīvotāju ienākuma nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa piemērošanas gadījumos, nemateriālo vērtību šādi norakstīt nedrīkst?

2) Vai LESD 49. pantam (agrāk – EKL 43. pants) saistībā ar LESD 54. pantu (agrāk – EKL 48. pants) ir pretrunā dalībvalsts tiesību normas, saskaņā ar kurām, iegādājoties kapitāldaļas sabiedrībā rezidentē, ja nodokļus piemēro uzņēmumu grupai, ir jānoraksta nemateriālā vērtība, bet, iegādājoties sabiedrības nerezidentes (it īpaši ar juridisko adresi citā ES dalībvalstī) kapitāldaļas, nemateriālo vērtību šādi norakstīt nedrīkst?"

20. Tiesvedībā Tiesā 2014. gada maijā rakstveida apsvērumus iesniedza pamatlietas dalībniece *IFN-Holding*, Austrijas Republika un Komisija.

IV – **Juridiskais vērtējums**

21. Iesniedzējtiesa tāda tiesiskā regulējuma par nemateriālo vērtību norakstīšanu saderību, kāds ir Austrijas tiesiskais regulējums, apšauba divējādā ziņā: pirmkārt, attiecībā uz aizliegumu īstenot valsts atbalstu un, otrkārt, attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību. Lai atbildētu uz šiem jautājumiem, ir jāinterpretē gan LESD, gan EKL, jo pamatlieta attiecas uz abu līgumu piemērošanas laikposmu. Tomēr labākai teksta uztverei turpmāk galvenokārt tiks minētas tikai LESD normas.

22. Pirms atbilžu sniegšanas uz prejudiciālajiem jautājumiem ir jāpārbauda, vai tie ir pieņemami.

A – *Pieņemamība*

23. IFN-Holding un Komisija uzskata, ka pirmais prejudiciālais jautājums par valsts atbalsta normu ietekmi nav pieņemams, jo atbilde uz šo jautājumu neesot vajadzīga pamatlietas izspriešanai.

24. Saskaņā ar LESD 267. panta otro daļu principā valsts tiesas ziņā ir noteikt, vai atbilde uz jautājumu par Savienības tiesību interpretāciju ir vajadzīga, lai tā varētu pieņemt nolēmumu pamatlietā. Tomēr atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai Tiesa var atteikties atbildēt uz prejudiciālo jautājumu tostarp tad, ja ir acīmredzams, ka valsts tiesas lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar pamatlietas faktisko situāciju vai priekšmetu [5].

25. Komisija uzskata, ka *IFN-Holding* un tās mātesuzņēmums pamatlietā nevar atsaukties uz to, ka Austrijas tiesiskais regulējums, iespējams, ir LESD 108. panta 3. punkta trešajā teikumā paredzētā aizlieguma īstenot valsts atbalstu pārkāpums, lai minētie uzņēmumi varētu izmantot tiesisko regulējumu par nemateriālās vērtības norakstīšanu. Šādas tiesības varot rasties tikai tad, ja tiesiskais regulējums ir pretrunā brīvībai veikt uzņēmējdarbību. Tādēļ pamatlietā neesot būtiski, vai šajā lietā ir sniegts valsts atbalsts atbilstoši LESD 107. panta 1. punktam.

26. Principā nodokļu maksātājs nevar atsaukties uz LESD 108. panta 3. punkta trešajā teikumā paredzēto aizliegumu īstenot atbalstu, lai izmantotu nodokļu priekšrocību, kas par labu citiem nodokļu maksātājiem uzskatāma par valsts atbalstu [6]. Tomēr tas nenozīmē, ka jautājums, vai Austrijas tiesiskais regulējums šajā lietā ir uzskatāms par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, neietekmē pamatlietas izspriešanu. Tas tādēļ, ka jautājuma par Savienības tiesību interpretāciju atbilstība principā ir atkarīga nevis no tā, vai tas apmierina kāda pamatlietas dalībnieka prasījumu, bet gan no tā, vai tas ietekmē lietas iznākumu.

27. Lai gan iesniedzējtiesa pati nav sīkāk raksturojusi pirmā prejudiciālā jautājuma atbilstību, kā tas principā tiek prasīts Tiesas Reglamenta 94. panta c) punktā, tomēr tā nozīmīgums pamatlietā ir acīmredzams. Neraugoties uz Austrijas tiesiskā regulējuma iespējamo neatbilstību brīvībai veikt uzņēmējdarbību – par ko ir otrais prejudiciālais jautājums –, iesniedzējtiesa varēja būt spiesta nodokļu maksātājam liegt izmantot prasīto nodokļu priekšrocību, lai tiktu ievērots LESD 108. panta 3. punkta trešajā teikumā paredzētais aizliegums īstenot atbalstu. Ja valsts atbalsta pasākums ir veikts, neievērojot šo aizliegumu īstenot atbalstu, tas nozīmē šā pasākuma nelikumību [7], kā rezultātā tas principā nav spēkā [8].

5 — Skat. tikai spriedumus *Kachelmann* (C-322/98, EU:C:2000:495, 17. punkts), *Lucchini* (C-119/05, EU:C:2007:434, 44. punkts) un *FOA* (C-354/13, EU:C:2014:2463, 45. punkts).

6 — Šajā ziņā skat. tostarp spriedumus *Banks* (C-390/98, EU:C:2001:456, 80. punkts), *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 un C-41/05, EU:C:2006:403, 43. punkts) un *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, 51. punkts).

7 — Spriedumi *Distribution Casino France* u.c. (no C-266/04 līdz C-270/04, C-276/04 un no C-321/04 līdz C-325/04, EU:C:2005:657, 30. punkts) un *Residex Capital IV* (C-275/10, EU:C:2011:814, 28. punkts).

8 — Skat. tostarp spriedumus *Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* un *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, 16. un 17. punkts), *van Calster* u.c. (C-261/01 un C-262/01, EU:C:2003:571, 63. punkts), *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, 41. punkts) un *Centre d'exportation du livre français* (C-199/06, EU:C:2008:79, 40. punkts).

28. Tomēr *IFN-Holding* uzskata, ka arī tad, ja Austrijas tiesiskais regulējums ir valsts atbalsts, nevar tikt liegts norakstīt nemateriālo vērtību, ja atbilstoši brīvībai veikt uzņēmējdarbību šāda norakstīšana ir atļauta. Valsts atbalsta tiesību jomā valsts tiesu vienīgais uzdevums esot aizstāvēt indivīda tiesības līdz brīdim, kad Komisija pieņem lēmumu. Ja, uzdodot prejudiciālo jautājumu, iesniedzējtiesas mērķis ir atteikt nodokļu maksātājam tiesisko aizsardzību, pamatojoties uz aizliegumu īstenot atbalstu atbilstoši brīvībai veikt uzņēmējdarbību, tā pārsniedz savu kompetenci.

29. Tomēr šāds skatījums nozīmē, ka ir nepareizi saprasts LESD 108. panta 3. punkta trešajā teikumā paredzētā aizlieguma īstenot atbalstu normatīvais saturs. Valsts tiesām nav tiesību izvērtēt valsts atbalsta saderību ar iekšējo tirgu atbilstoši LESD 107. panta 2. un 3. punktam, jo tas ir vienīgi Komisijas uzdevums [9]. Tomēr citādi tas ir attiecībā uz LESD 108. panta 3. punkta trešajā teikumā paredzēto aizliegumu īstenot atbalstu. Šai tiesību normai ir tieša iedarbība [10]. Tāpēc valsts tiesa, piemēram, var piespriest saņēmējiem atmaksāt nelikumīgu atbalstu [11]. Līdz ar to aizliegums īstenot atbalstu indivīdiem var izraisīt negatīvas sekas, pat ja savā judikatūrā Tiesa daļēji ir uzsvērusi, ka "par labu" indivīdiem valsts tiesām jānovērš aizlieguma īstenot atbalstu neievērošanas sekas [12].

30. Kā it īpaši var secināt no jaunākās judikatūras, aizliegums īstenot atbalstu valsts tiesām ir jāņem vērā vispārīgi un plaši [13], pilnībā ņemot vērā arī Savienības intereses [14]. Tādēļ valsts tiesai – kā es jau minēju savos secinājumos lietā *Presidente del Consiglio dei Ministri* – ne tikai jāgarantē indivīda tiesību aizsardzība, bet jādara viss, lai valsts tiesību sistēmā īstenotu LESD 108. panta 3. punkta trešajā teikumā paredzēto aizliegumu īstenot atbalstu [15]. Tāpēc, lai nepieļautu nelikumīga atbalsta saņēmēju loka paplašināšanos [16], aizliegumu īstenot atbalstu varētu pretnostatīt arī šīs lietas prasībai, kuras mērķis varētu būt nepaziņota atbalsta plašāka izmantošana.

31. Tādējādi pirmais prejudiciālais jautājums ir pieņemams.

32. Tomēr izrādās, ka pirmajam prejudiciālajam jautājumam pamatlietā ir nozīme tikai tad, ja Tiesa konstatēs, ka Austrijas tiesiskais regulējums ir pretrunā brīvībai veikt uzņēmējdarbību, par ko ir otrais prejudiciālais jautājums. Tas tādēļ, ka tikai šādā gadījumā pamatlietā vispār rodas jautājums, vai nodokļu maksātājam jāļauj norakstīt nemateriālo vērtību, pamatojoties uz LESD 49. pantu, vai arī tas ir jāliedz, pamatojoties uz LESD 108. panta 3. punkta trešo teikumu. Tāpēc otrais prejudiciālais jautājums ir jāizvērtē tāpat kā pirmais jautājums.

B – *Brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpums*

33. Vispirms ir jāpārbauda, vai ar šajā lietā aplūkoto tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru, piemērojot nodokļus grupai, nemateriālo vērtību drīkst norakstīt tikai saistībā ar kapitāldaļu iegādi sabiedrības rezidentēs, netiek pārkāptas LESD 49. panta prasības saistībā ar LESD 54. pantu.

9 — Skat. tostarp spriedumus *Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* un *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, 14. punkts), *Lornoy* u.c. (C-17/91, EU:C:1992:514, 30. punkts), *van Calster* u.c. (C-261/01 un C-262/01, EU:C:2003:571, 75. punkts) un *Residex Capital IV* (C-275/10, EU:C:2011:814, 27. punkts).

10 — Skat. tostarp spriedumus *Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* un *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, 11. un 13. punkts), *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 26. punkts) un *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, 41. punkts).

11 — Skat. tostarp spriedumu *Residex Capital IV* (C-275/10, EU:C:2011:814, 33.–36. punkts un tajos minētā judikatūra).

12 — Skat. tostarp spriedumus *Féderation nationale du commerce extérieur des produits alimentaires* un *Syndicat national des négociants et transformateurs de saumon* (C-354/90, EU:C:1991:440, 12. punkts), kā arī *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 27. punkts).

13 — Skat. spriedumus *Centre d'exportation du livre français* (C-199/06, EU:C:2008:79, 41. punkts) un *Residex Capital IV* (C-275/10, EU:C:2011:814, 29. punkts).

14 — Spriedums *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, 48. punkts).

15 — Skat. manus secinājumus lietā *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:420, 119.–122. punkts).

16 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Transalpine Ölleitung in Österreich* (C-368/04, EU:C:2006:644, 49. punkts).

1) Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums

34. Saskaņā ar LESD 49. panta pirmās daļas otro teikumu un LESD 54. pantu principā ir aizliegti ierobežojumi attiecībā uz to, kā dalībvalsts uzņēmumi izveido meitasuzņēmumus citā dalībvalstī.

35. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai šīs normas nepieļauj, ka uzņemošā dalībvalsts un arī izcelsmes dalībvalsts rada šķēršļus sabiedrības uzņēmējdarbībai citā dalībvalstī [17]. Šādi šķēršļi tiek likti tad, ja mātesuzņēmumam rezidentam, kuram pieder meitasuzņēmums nerezidents, tiek piemērots neizdevīgs nevienlīdzīgs režīms salīdzinājumā ar mātesuzņēmumu rezidentu, kuram pieder meitasuzņēmums rezidents [18].

36. Šajā lietā no 1988. gada *KStG* 9. panta 7. punkta otrā teikuma izriet, ka saistībā ar nodokļu piemērošanu grupai Austrijas sabiedrība, iegādājoties citas sabiedrības kapitāldaļas, nodokļu priekšrocību – tiesības norakstīt nemateriālo vērtību – iegūst tikai tad, ja iegādātā sabiedrība ir Austrijā neierobežoti apliekama ar nodokli, proti, rezidente. Turpretim šāda norakstīšana nav iespējama, ja iegādātā sabiedrība ir citas dalībvalsts rezidente. Šis nevienlīdzīgais režīms apgrūtina tādu meitasuzņēmumu kapitāldaļu iegādi, kuri ir citas dalībvalsts rezidenti. Tā kā atbilstoši brīvībai veikt uzņēmējdarbību šādu kapitāldaļu iegāde ir pielīdzināma meitasuzņēmuma dibināšanai [19], tas nozīmē, ka Austrijas tiesiskais regulējums rada šķēršļus Austrijā reģistrēto sabiedrību uzņēmējdarbībai citā dalībvalstī.

37. Nodokļu priekšrocību nemateriālās vērtības norakstīšanas veidā Austrijas Republika nevar apšaubīt, apgalvojot, ka ir iespējama arī negatīva nemateriālā vērtība, kas jānoraksta, palielinot peļņu, un līdz ar to rodas nelabvēlīgs nodokļu režīms. No vienas puses, šāda iespēja nemaina faktu, ka pozitīvas nemateriālās vērtības gadījumos tomēr rodas nodokļu priekšrocība. No otras puses, no nemateriālās vērtības definīcijas – pašu kapitāla, pieskaitot noteiktas slēptās rezerves, un iegādes izmaksu starpības saskaņā ar 1988. gada *KStG* 9. panta 7. punkta otrā teikuma pirmo ievilkumu – izriet, ka negatīva nemateriālā vērtība rodas tikai tad, ja – vienkārši sakot – pirkuma cena ir zemāka nekā paredzamie ieņēmumi sabiedrības tūlītējas likvidācijas gadījumā. Tāpēc negatīva nemateriālā vērtība liecina, ka iegādātās sabiedrības gaidāmā peļņa ir negatīva. Tādas sabiedrības iegāde varētu būt rets izņēmums.

38. Tādējādi šajā lietā aplūkotais tiesiskais regulējums ierobežo pamatlietā minēto Austrijā reģistrēto sabiedrību brīvību veikt uzņēmējdarbību.

2) Situāciju objektīvā salīdzināmība

39. Savā judikatūrā Tiesa daļēji uzskata, ka nelabvēlīgs režīms mātesuzņēmumam, kuram pieder meitasuzņēmums nerezidents, salīdzinājumā ar mātesuzņēmumu, kuram pieder meitasuzņēmums rezidents, ir saderīgs ar brīvību veikt uzņēmējdarbību, ja tas attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas [20].

17 — Skat. tostarp spriedumus *Daily Mail* un *General Trust* (81/87, EU:C:1988:456, 16. punkts), *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 35. punkts) un *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 18. punkts).

18 — Skat. tikai spriedumus *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 19. punkts) un Komisija/Apvienotā Karaliste (C-172/13, EU:C:2015:50, 23. punkts).

19 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, EU:C:2007:194, 25.–31. punkts).

20 — Skat. tostarp spriedumus *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, EU:C:2007:194, 32.–36. punkts), *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 20. punkts) un *SCA Group Holding* u.c. (no C-39/13 līdz C-41/13, EU:C:2014:1758, 28. punkts); turpretim, no otras puses, skat. tostarp spriedumus *ICI* (C-264/96, EU:C:1998:370, 23.–30. punkts), *Argenta Spaarbank* (C-350/11, EU:C:2013:447, 34. un 35. punkts) un Komisija/Apvienotā Karaliste (C-172/13, EU:C:2015:50, 23. un 24. punkts), kuros šāda iespēja nav minēta.

40. Jau spriedumā lietā *Rewe Zentralfinanz* Tiesa ir atzinusi, ka mātesuzņēmumi attiecībā uz zaudējumiem no tiem piederošu meitasuzņēmumu kapitāldaļu vērtības norakstīšanas, neatkarīgi no tā, vai tie ir uzņēmumi rezidenti vai nerezidenti, ir salīdzināmā situācijā [21]. Minētajā spriedumā Tiesas mērķis – cita starpā – bija panākt, lai abos gadījumos meitasuzņēmuma peļņa netiktu aplikta ar nodokli mātesuzņēmumā, par ko saistībā ar nodokļu piemērošanu grupai nav runa šajā lietā, jo te tieši ir paredzēta meitasuzņēmumu rezidentu peļņas aplikšana ar nodokli mātesuzņēmumā. Tomēr Komisija ir pareizi norādījusi, ka šajā lietā nemateriālā vērtība ir jānoraksta, nemaz neņemot vērā, vai meitasuzņēmumam rezidentam vispār ir peļņa. Tāpēc saistībā ar šajā lietā apstrīdēto tiesisko regulējumu attiecībā uz līdzdalības sabiedrībā rezidentē vai nerezidentē situāciju salīdzināmību nav nozīmes tam, ka meitasuzņēmuma peļņa tiek attiecināta uz mātesuzņēmuma ienākumiem.

41. Turklāt spriedumā lietā *X Holding* tāpat saistībā ar tiesisko regulējumu grupu aplikšanai ar nodokli Tiesa ir atzinusi, ka pieņēmumam par objektīvi salīdzināmām situācijām pietiek ar to, ka mātesuzņēmums vēlas izmantot nodokļu režīma priekšrocības saistībā ar līdzdalību gan meitasuzņēmumos nerezidentos, gan rezidentos [22]. Ja pēc nesenā sprieduma *Nordea Bank Danmark* šķita, ka Tiesa ir noteikusi stingrākus kritērijus situāciju objektīvai salīdzināmībai, atzīstot, ka pastāvīgo uzņēmumu rezidentu un nerezidentu situācijas principā nav objektīvi salīdzināmas [23], tad saskaņā ar jaunāko spriedumu lietā Komisija/Apvienotā Karaliste šķiet, ka tā nevēlas attiecināt šos kritērijus uz meitasuzņēmumiem [24].

42. Turpretī Austrijas Republika noliedz situāciju objektīvu salīdzināmību, jo saskaņā ar 1988. gada *KStG* 10. pantu līdzdalībai sabiedrībās nerezidentēs, atšķirībā no līdzdalības sabiedrībās rezidentēs, principā tiek piemērots neitrāls nodokļu režīms. Taču šī ideja var tikt apspriesta, tikai turpmāk pārbaudot šajā lietā aplūkotā brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma pamatojumu. Tas tādēļ, ka atšķirīgs režīms meitasuzņēmumiem rezidentiem un nerezidentiem, pamatojoties uz dalībvalsts nodokļu sistēmas sakarībām, var būt pieļaujams tikai ar nosacījumiem, kas judikatūrā ir noteikti, lai pamatotu nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšanu.

43. Tādējādi šajā lietā aplūkotais nelabvēlīgais režīms meitasuzņēmumu nerezidentu iegādei nav saderīgs ar brīvību veikt uzņēmējdarbību tāpēc, ka tas attiecas uz situāciju, kas nav objektīvi salīdzināma ar rezidentu situāciju.

3) Pamatojums

44. Tomēr brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu var pamatot primārs vispārējo interešu apsvērums [25].

45. Pastāvīgajā judikatūrā Tiesa ir atzinusi, ka, lai saglabātu savas nodokļu sistēmas saskaņotību, dalībvalstis drīkst ierobežot pamatbrīvības [26].

21 — Spriedums *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, EU:C:2007:194, 34. punkts).

22 — Skat. spriedumu *X Holding* (C-337/08, EU:C:2010:89, 24. punkts).

23 — Skat. spriedumu *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 24. punkts).

24 — Skat. spriedumu Komisija/Apvienotā Karaliste (C-172/13, EU:C:2015:50), ņemot vērā manus secinājumus šajā lietā (EU:C:2014:2321, 25. un 26. punkts).

25 — Skat. tostarp spriedumus *Lankhorst-Hohorst* (C-324/00, EU:C:2002:749, 33. punkts), *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 33. punkts) un *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 23. punkts).

26 — Skat. tostarp spriedumus *Bachmann* (C-204/90, EU:C:1992:35, 28. punkts), *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 42. punkts), *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 68. punkts), *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 43. punkts), *SCA Group Holding* u.c. (no C-39/13 līdz C-41/13, EU:C:2014:1758, 33. punkts) un *Grünewald* (C-559/13, EU:C:2015:109, 48. punkts).

46. Šim nolūkam ir jākonstatē tieša saikne starp nodokļu priekšrocību un tās kompensēšanu ar noteiktu nodokļu maksājumu [27], turklāt principā attiecībā uz vienu un to pašu nodokļu maksātāju un vienu un to pašu nodokli [28]. Šādā situācijā personai, kas ir tiesīga izmantot brīvību veikt uzņēmējdarbību, var tikt liegts piemērot nodokļu priekšrocību, ja tai arī nav jāmaksā maksājums, kurš dalībvalsts nodokļu sistēmā ir nedalāmi saistīts ar prasīto nodokļu priekšrocību. Tādējādi var tikt novērsta "nepamatotas" nodokļu priekšrocības piešķiršana [29].

47. Priekšrocības un maksājuma tiešā saikne ir jāizvērtē, ievērojot nodokļu režīma mērķi [30]. Katrā ziņā tieša saikne paredz, ka nodokļu priekšrocība ir atkarīga no nodokļu maksājuma. Tātad saskaņā ar dalībvalsts nodokļu sistēmu nodokļu priekšrocība nedrīkst tikt iegūta, nekompensējot to ar nodokļu maksājumu [31].

48. Tāpat Tiesa pieprasa tiešu saikni arī PVN tiesību jomā, lai secinātu, ka preces ir piegādātas vai pakalpojumi ir sniegti "par atlīdzību" [32], proti, pret kompensāciju, un attiecīgi jāpiemēro nodoklis [33]. Tāpēc ģenerāladvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*] ir pareizi norādījis par "precīzu kompensācijas iedarbību", kas, lai pamatotu nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšanu, jākonstatē starp nodokļu priekšrocību un nodokļu maksājumu [34]. Tātad nodokļu priekšrocībai dalībvalsts nodokļu sistēmā jābūt valsts piešķirtai "kompensācijai" par noteiktu nodokļu maksājumu.

49. Šajā lietā tiek minēti vairāki Austrijas nodokļu sistēmā paredzēti nodokļu maksājumi, kuri varētu būt "kompensācija" nodokļu priekšrocībai nemateriālās vērtības norakstīšanas veidā.

a) Meitasuzņēmuma peļņas attiecināšana

50. Vispirms tiešu saikni Austrijas Republika saskata starp nemateriālās vērtības norakstīšanu un meitasuzņēmuma darbības rezultātu attiecināšanu uz mātesuzņēmumu nodokļu vajadzībām. Šī darbības rezultātu attiecināšana esot atšķirīga atkarībā no tā, vai tas ir meitasuzņēmums rezidents vai nerezidents. Pirmkārt, piemērojot nodokļus grupai, uz mātesuzņēmumu nodokļu vajadzībām tiekot attiecināta tikai meitasuzņēmumu rezidentu peļņa, nevis meitasuzņēmumu nerezidentu peļņa. No otras puses, meitasuzņēmumu rezidentu zaudējumi vienmēr tiekot attiecināti uz mātesuzņēmumu, turpretim meitasuzņēmumu nerezidentu zaudējumi – tikai īslaicīgi.

27 — Skat. tikai spriedumus *Svensson* un *Gustavsson* (C-484/93, EU:C:1995:379, 18. punkts), *ICI* (C-264/96, EU:C:1998:370, 29. punkts), *Rewe Zentralfinanz* (C-347/04, EU:C:2007:194, 62. punkts), *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 58. punkts) un Komisija/Vācija (C-211/13, EU:C:2014:2148, 36. punkts).

28 — Skat. tostarp spriedumus *Verkooijen* (C-35/98, EU:C:2000:294, 57. punkts), *Bosal* (C-168/01, EU:C:2003:479, 30. punkts), *DI VI Finanziaria SAPA di Diego della Valle* (C-380/11, EU:C:2012:552, 47. punkts) un *Grünewald* (C-559/13, EU:C:2015:109, 49. punkts); par izņēmumiem no šā principa skat. tostarp spriedumus *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 45. un 46. punkts) un *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709, 47.–49. punkts); skat. arī manus secinājumus lietā *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:164, 50.–65. punkts).

29 — Skat. spriedumu Komisija/Ungārija (C-253/09, EU:C:2011:795, 75. punkts).

30 — Skat. tikai spriedumus *Deutsche Shell* (C-293/06, EU:C:2008:129, 39. punkts), *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709, 47. punkts) un *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 92. punkts); līdzīgi skat. jau spriedumā *Manninen* (C-319/02, EU:C:2004:484, 43. punkts).

31 — Šajā ziņā skat. spriedumus *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377, 73. punkts), Komisija/Portugāle (C-493/09, EU:C:2011:635, 39. punkts), Komisija/Vācija (C-284/09, EU:C:2011:670, 87. punkts), *Santander Asset Management SGIIC* u.c. (no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 52. punkts), *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 93. punkts) un *Grünewald* (C-559/13, EU:C:2015:109, 51. punkts).

32 — Skat. Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu (OV L 347, 1. lpp.) 2. panta 1. punkta a) un c) apakšpunktu un pirms tam piemērojamās Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem – Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.), 2. panta 1. punktu.

33 — Skat. tostarp spriedumus *Tolsma* (C-16/93, EU:C:1994:80, 13.–20. punkts) un *Fillibeck* (C-258/95, EU:C:1997:491, 12.–17. punkts); skat. arī ģenerāladvokātes K. Štiksas-Haklas [*C. Stix-Hackl*] secinājumus lietā *Bertelsmann* (C-380/99, EU:C:2001:129, 32. punkts).

34 — Ģenerāladvokāta P. Mengoci secinājumi lietā *Beker* un *Beker* (C-168/11, EU:C:2012:452, 56. punkts).

51. Lai novērtētu nodokļu saskaņotību, nozīme ir tikai konkrētam nodokļu maksājumam. Tāpēc darbības rezultātu attiecināšanā par kompensējošu maksājumu varētu uzskatīt tikai meitasuzņēmuma peļņas aplikšanu ar nodokli mātesuzņēmumā, jo zaudējumu attiecināšana mātesuzņēmumā pati par sevi ir nodokļu priekšrocība.

52. Peļņas attiecināšanas pienākums rodas vienam un tam pašam nodokļu maksātājam, proti, mātesuzņēmumam, un saistībā ar vienu un to pašu nodokli, proti, Austrijas uzņēmumu ienākuma nodokli. Tomēr saskaņā ar Austrijas uzņēmumu ienākuma nodokļa normām meitasuzņēmuma kapitāldaļu nemateriālās vērtības norakstīšana nav atkarīga no tā, vai meitasuzņēmums gūst peļņu, kas var tikt attiecināta uz mātesuzņēmumu.

53. Es domāju, ka atbilstoši nodokļu sistēmas saskaņotībai arī vienkārši iespēja aplikt peļņu ar nodokli var būt nodokļu slogs [35]. Tomēr arī šajā ziņā nevar tikt konstatēta tieša saikne ar nemateriālās vērtības norakstīšanu. Tas tādēļ, ka meitasuzņēmuma peļņa tiek attiecināta uz mātesuzņēmumu arī tad, ja mātesuzņēmums ir dibinājis šo meitasuzņēmumu attiecīgajā valstī, nevis to iegādājies. Tomēr, tā kā nav notikusi iegāde, šajā gadījumā nav iespējams norakstīt līdzdalības nemateriālo vērtību. Līdz ar to meitasuzņēmuma peļņas attiecināšana uz mātesuzņēmumu tiek veikta neatkarīgi no līdzdalības nemateriālās vērtības norakstīšanas. No šāda viedokļa starp abām šīm darbībām nav tiešas saiknes judikatūras izpratnē.

54. Tas kļūst vēl skaidrāks, ņemot vērā, ka meitasuzņēmuma peļņas attiecināšanai ir tieša saikne ar citu nodokļu priekšrocību, nevis nemateriālās vērtības norakstīšanu. Proti, atbilstoši judikatūrai peļņu un zaudējumus ņem vērā atbilstoši "simetrijas loģikai" [36]. Tādēļ pastāv tieša saikne starp meitasuzņēmuma peļņas attiecināšanu uz tā mātesuzņēmumu un arī šā meitasuzņēmuma zaudējumu ņemšanu vērā. Tātad no tā, ka uz mātesuzņēmumu tiek attiecināta tikai meitasuzņēmumu rezidentu peļņa, var izrietēt tikai pamatojums tam, ka, Austrijā piemērojot nodokļus grupai, meitasuzņēmumu nerezidentu zaudējumi var tikt attiecināti uz mātesuzņēmumu tikai noteiktos apstākļos [37].

55. Tādējādi meitasuzņēmuma peļņas attiecināšanai uz mātesuzņēmumu nav tiešas saiknes ar tā kapitāldaļu nemateriālās vērtības norakstīšanu. Līdz ar to šajā lietā aplūkoto ierobežojumu nevar pamatot fakts, ka, piemērojot nodokļus grupai, uz to netiek attiecināta meitasuzņēmumu nerezidentu peļņa.

b) Līdzdalības meitasuzņēmumā nerezidentā nodokļu neitralitāte

56. Kā citu iemeslu, kuram nodokļu saskaņotības saglabāšanas nolūkā varētu būt nepieciešams šajā lietā aplūkotais ierobežojums, Austrijas Republika norāda, ka, piemērojot nodokļus grupai, līdzdalībai uzņēmumos nerezidentos vispārēji tiek piemērots nodokļu neitralitātes princips. Pamatojoties uz 1988. gada *KStG* 10. panta 2. un 3. punkta noteikumiem par starptautisku līdzdalību pamatkapitālā, nodokļu aprēķinā netiek ņemti vērā ne ieņēmumi, ne pārdošanas rezultāti, ne meitasuzņēmuma nerezidenta kapitāldaļu vērtības izmaiņas.

57. Sekas šai nodokļu neitralitātei ir it īpaši tādas, ka peļņa par meitasuzņēmuma nerezidenta kapitāldaļu pārdošanu netiek aplikta ar nodokļiem. Tomēr pārdošanas peļņai, kas gūta par meitasuzņēmumu rezidentu kapitāldaļu pārdošanu, nodoklis ir jāpiemēro, lai kompensētu pirms tam veikto nemateriālās vērtības norakstīšanu.

35 — Šajā ziņā skat. manus secinājumus lietā *X* (C-686/13, EU:C:2015:31, 49.–55. punkts un tajos minētā judikatūra).

36 — Skat. spriedumu *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 65.–69. punkts).

37 — Šajā ziņā skat. tostarp spriedumus *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763) un Komisija/Apvienotā Karaliste (C-172/13, EU:C:2015:50).

58. Austrijas Republikas arguments balstās uz ideju par simetrijas starp peļņas aplikšanu ar nodokļiem un zaudējumu ņemšanu vērā saglabāšanu, kas vairākkārt jau ir ņemts vērā Tiesas judikatūrā [38]. It īpaši spriedumā lietā *K* Tiesa ir atzinusi, ka nodokļu sistēmas saskaņotības izpratnē var pastāvēt tieša saikne starp to, ka tiek ņemti vērā no kapitālieguldījuma radušies zaudējumi, no vienas puses, un nodokļu uzlikšanu no minētā ieguldījuma gūtai peļņai, no otras puses [39].

59. Tādējādi, lai saglabātu nodokļu sistēmas saskaņotību, principā var būt pamatoti atteikt nodokļu priekšrocību, kas izpaužas kā zaudējumu ņemšana vērā, – kā šajā lietā nemateriālās vērtības norakstīšanu saistībā ar kapitāldaļu iegādi –, ja attiecīgajam nodokļu maksātājam nav arī jāmaksā nodoklis par attiecīgo peļņu – kā šajā lietā peļņa no pārdošanas. Arī nodokļu maksātāja *IFN-Holding* atzīst, ka tad, ja tiktu atļauts norakstīt nemateriālo vērtību par tās līdzdalību sabiedrībās nerezidentēs, nodoklis būtu jāpiemēro arī iespējamai pārdošanas peļņai.

60. Tomēr šajā lietā šāds pamatojums nav iespējams.

61. Tas tādēļ, ka Austrijas uzņēmumu ienākuma nodokļa normās nemaz nav paredzēts nosacījums par nodokļu priekšrocību nemateriālās vērtības norakstīšanas veidā un nodokļu maksājumu pārdošanas peļņas aplikšanas ar nodokli veidā. Iespēja norakstīt nemateriālo vērtību nevar tikt izmantota arī tad, ja saskaņā ar 1988. gada *KStG* 10. panta 3. punkta 1) apakšpunktu nodokļu maksātājs izmanto iespēju līdzdalību sabiedrībā nerezidentē ņemt vērā nodokļa aprēķinā un līdz ar to šādas līdzdalības pārdošana tiek aplikta ar nodokli. Ja tādējādi saskaņā ar Austrijas tiesisko regulējumu iespēja norakstīt nemateriālo vērtību par līdzdalību sabiedrībā nerezidentē tiek atteikta neatkarīgi no tā, vai šai līdzdalībai tiek piemērots nodokļu neitralitātes princips, aplūkotajam tiesiskajam regulējumam acīmredzami nav mērķa izveidot saikni starp atteikumu norakstīt nemateriālo vērtību un līdzdalības nodokļu neitralitāti.

62. Pat ja atbilstoši Austrijas Republikas apgalvojumiem šāds mērķis pastāv, būtu jāņem vērā pastāvīgā judikatūra, saskaņā ar kuru valsts regulējums var nodrošināt izvirzītā mērķa sasniegšanu tikai tad, ja šis mērķis tiek sasniegts saskaņoti un sistēmiski [40], proti, ja šis regulējums ir likumsakarīgs. Katrā ziņā, pamatojoties uz 1988. gada *KStG* 10. panta 3. punkta 1) apakšpunktā paredzētajām izvēles tiesībām, šī prasība nav izpildīta. Tas tādēļ, ka, ņemot vērā tiesiskā regulējuma mērķi, nebūtu saskaņoti joprojām neļaut norakstīt nemateriālo vērtību, ja ir izmantota aplikšanas ar nodokli iespēja.

63. Līdz ar to arī Austrijas tiesībās principā piemērotā nodokļu neitralitāte līdzdalībai meitasuzņēmumā nerezidentā nepamato atteikumu norakstīt nemateriālo vērtību par šādu līdzdalību.

c) Pastāvīgo uzņēmumu iegādes un meitasuzņēmumu iegādes līdzvērtīgums

64. Visbeidzot, pamatojums nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšanai ir jāizvērtē, ņemot vērā arī mērķi, ko Austrijas valdība saista ar likumprojektu par nemateriālās vērtības norakstīšanas ieviešanu meitasuzņēmumos nerezidentos.

65. Kā ir norādījusi iesniedzējtiesa, tā mērķis ir nodrošināt, lai juridiski patstāvīga meitasuzņēmuma kapitāldaļu iegāde būtu līdzvērtīga juridiski nepatstāvīga pastāvīgā uzņēmuma iegādei. Ja, iegādājoties pastāvīgo uzņēmumu, saskaņā ar Austrijas tiesībām kopumā ir iespējams norakstīt nemateriālo vērtību, tad aplūkotajā strīdīgajā regulējumā attiecībā uz meitasuzņēmuma iegādi šī iespēja tiek radīta arī saistībā ar nodokļu piemērošanu grupai.

38 — Skat. tostarp spriedumus *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 45. punkts), *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 58. punkts) un *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 32. un 33. punkts).

39 — Spriedums *K* (C-322/11, EU:C:2013:716, 69. punkts).

40 — Skat. tostarp spriedumus *Hartlauer* (C-169/07, EU:C:2009:141, 55. punkts), Komisija/Itālija (C-531/06, EU:C:2009:315, 66. punkts), *Blanco Pérez* un *Chao Gómez* (C-570/07 un C-571/07, EU:C:2010:300, 94. punkts), *Petersen* (C-341/08, EU:C:2010:4, 53. punkts) un *Blanco* (C-344/13 un C-367/13, EU:C:2014:2311, 39. punkts).

66. Ņemot vērā šo mērķi, Austrijas Republika argumentē, ka iespēja norakstīt nemateriālo vērtību par līdzdalību meitasuzņēmumā nerezidentā tiek pamatoti atteikta tāpēc, ka norakstīt nemateriālo vērtību nav iespējams, arī iegādājoties pastāvīgo uzņēmumu nerezidentu. Tas tā vienmēr ir tad, ja attiecīgajā konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu ir saskaņota pastāvīgā uzņēmuma nerezidenta ienākumu atbrīvojuma no nodokļa metode un tādējādi nav tiesību piemērot attiecīgu nodokli Austrijā.

67. Neatkarīgi no tā, vai mērķis nodrošināt meitasuzņēmumu rezidentu un nerezidentu iegādes līdzvērtīgumu pastāvīgā uzņēmuma iegādei vispār spēj izpildīt nosacījumus, kādi ir noteikti, lai pamatotu nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšanu, tomēr katrā ziņā šis mērķis netiek sasniegts saskaņoti un sistemātiski, kā tas tiek prasīts judikatūrā [41]. *IFN-Holding* ir pareizi uzsvērusi, ka līdzvērtīguma it īpaši nav tad, ja pastāvīgo uzņēmumu nerezidentu ienākumiem saskaņā ar attiecīgo konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu Austrijā nodokļi tiek piemēroti atbilstoši ieskaita metodei. Šajā gadījumā arī pastāvīgajos uzņēmumos nerezidentos tiek ņemta vērā nemateriālās vērtības norakstīšana, jo šo pastāvīgo uzņēmumu ienākumi – kuros ieskaitīts ārvalstu nodoklis – ar nodokli tiek aplikti Austrijā. Saskaņā ar šajā lietā aplūkoto tiesisko regulējumu aizliegums norakstīt nemateriālo vērtību saistībā ar līdzdalību meitasuzņēmumos nerezidentos nav atkarīgs no tā, vai ar attiecīgo meitasuzņēmuma reģistrācijas valsti ir noslēgta vienošanās par atbrīvojuma no nodokļa vai ieskaita metodi attiecībā uz pastāvīgo uzņēmumu ienākumiem.

68. Tādējādi pamatojums dalībvalsts nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšanai nav piemērojams, ņemot vērā arī mērķi nodrošināt juridiski patstāvīga meitasuzņēmuma kapitāldaļu iegādes līdzvērtīgumu juridiski nepatstāvīga pastāvīgā uzņēmuma iegādei.

d) Secinājumi

69. Rezultātā, tā kā cits pamatojums nav saskatāms, šajā lietā aplūkoto brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu nepamato primārs vispārējo interešu apsvērums.

4) Atbilde uz otro prejudiciālo jautājumu

70. Tādējādi uz otro prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka ar šajā lietā aplūkoto tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru, piemērojot nodokļus grupai, nemateriālo vērtību drīkst norakstīt tikai saistībā ar līdzdalību sabiedrībās rezidentēs, ir pārkāptas LESD 49. panta prasības saistībā ar LESD 54. pantu vai attiecīgi EKL 43. panta prasības saistībā ar EKL 48. pantu.

C – *Aizlieguma īstenot valsts atbalstu pārkāpums*

71. Uzdodot pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa papildus vēlas zināt, vai ar 1988. gada *KStG* 9. panta 7. punkta otrā teikuma noteikumiem par nemateriālās vērtības norakstīšanu, piemērojot nodokļus grupai, tiek pārkāpts aizliegums īstenot valsts atbalstu saskaņā ar LESD 108. panta 3. punkta trešo teikumu saistībā ar LESD 107. panta 1. punktu. Tā kā saistībā ar otro prejudiciālo jautājumu ir konstatēts, ka Austrijas tiesiskais regulējums ir pretrunā brīvībai veikt uzņēmējdarbību, ir jāsniedz atbilde arī uz pirmo prejudiciālo jautājumu, lai noskaidrotu, vai rezultātā Savienības tiesībās tādam nodokļu maksātājam kā *IFN-Holding* ir piešķirtas tiesības norakstīt nemateriālo vērtību [42].

41 — Skat. iepriekš 62. punktu.

42 — Skat. iepriekš 32. punktu.

72. LESD 108. panta 3. punkta trešajā teikumā ir paredzēts, ka dalībvalsts nesāk īstenot ierosinātu atbalsta pasākumu, kamēr Komisija nav pieņēmusi galīgu lēmumu. Tas ietver aizliegumu īstenot arī tādu atbalstu, ko dalībvalsts ir ieviesusi pēc pievienošanās Savienībai, bet par kuru nav paziņojusi. Abiem pēdējiem nosacījumiem 1988. gada *KStG* 9. panta 7. punkta otrā teikuma noteikumi atbilst, jo, kā norāda iesniedzējtiesa, 2004. gadā tie tika publicēti *Austrijas Vēstnesī* un līdz lūgumam sniegt prejudiciālu nolēmumu par tiem arī netika paziņots Komisijai.

73. Tādējādi LESD 108. panta 3. punkta trešajā teikumā noteiktais aizliegums īstenot atbalstu ir pretrunā šajā lietā aplūkotajam tiesiskajam regulējumam, ja tas ir valsts atbalsts atbilstoši LESD 107. panta 1. punktā sniegtajai definīcijai. Atbilstoši tai valsts atbalstam jābūt priekšrocībai, ko piešķir valsts vai ko piešķir no valsts līdzekļiem [43] un kas rada vai draud radīt konkurences izkropļojumus, dodot priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai, un iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm.

1) Nodokļu priekšrocība

74. LESD 107. panta 1. punkts attiecas arī uz nodokļu priekšrocību, kas, kaut arī tā nav valsts līdzekļu piešķiršana, tomēr saņēmējiem rada finansiāli izdevīgāku stāvokli nekā pārējiem nodokļu maksātājiem [44].

75. Tādēļ uz šajā lietā aplūkoto tiesisko regulējumu par nemateriālās vērtības norakstīšanu principā LESD 107. panta 1. punkts attiecas, jo ar minēto regulējumu dažiem nodokļu maksātājiem 15 gadu laikposmā ir samazināta Austrijas uzņēmumu ienākuma nodokļa aprēķinu bāze, nodrošinot zemāku nodokli vairākos taksācijas laikposmos.

76. Tomēr *IFN-Holding* un Austrijas Republika apšauba, vai rezultātā vispār rodas jebkāda priekšrocība. Saskaņā ar 1988. gada *KStG* 9. panta 7. punkta otro teikumu saistībā ar nodokļu piemērošanu grupai ir iespējams norakstīt nemateriālo vērtību. Taču vienlaikus saskaņā ar šīs normas pirmo teikumu līdzdalību norakstīt nedrīkst, pamatojoties uz citiem turpmākajiem vērtības samazinājumiem.

77. Šo argumentu nevar atspēkot tas, ka nemateriālās vērtības norakstīšana pati par sevi ir nodokļu priekšrocība. Šī priekšrocība, izslēdzot jebkuru citu norakstīšanu saistībā ar līdzdalību, netiek atcelta, piemērojot nodokļus grupai. Proti, kamēr nemateriālo vērtību norakstīšana notiek saistībā ar jebkuru kapitāldaļu iegādi, citi turpmāki kapitāldaļu vērtības samazinājumi ir tikai atsevišķos gadījumos. Turklāt saistībā ar nodokļu piemērošanu grupai jebkuras citas norakstīšanas izslēgšana ir piemērojama visām līdzdalībām, nevis tikai tām, kas dod tiesības norakstīt nemateriālo vērtību. Līdz ar to nemateriālo vērtību norakstīšana īpašos gadījumos nozīmē izdevīgu atkāpi no šī vispārējā noteikuma.

78. Tādējādi ar Austrijas tiesisko regulējumu tiek sniegta priekšrocība LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

43 — Skat. tostarp spriedumus Spānija/Komisija (C-342/96, EU:C:1999:210, 41. punkts), *Altmark Trans* un *Regierungspräsidium Magdeburg* (C-280/00, EU:C:2003:415, 84. punkts) un *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 21. punkts).

44 — Skat. tostarp spriedumus *Banco Exterior de España* (C-387/92, EU:C:1994:100, 14. punkts), Komisija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 72. punkts) un *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23. punkts).

2) Priekšrocības selektivitāte

79. Iesniedzējtiesa pamatoti šaubās galvenokārt par to, vai tiesiskais regulējums par nemateriālās vērtības norakstīšanu ir saistīts ar "priekšroku konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai" saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu, proti, vai judikatūras izpratnē ar to tiek piešķirta "selektīva" priekšrocība.

a) Selektivitāte nodokļu tiesībās

80. Šādas selektivitātes izvērtēšana, ņemot vērā dalībvalstu nodokļu tiesību aktus, rada dažas grūtības.

81. Judikatūrā kā atskaites punkts pastāvīgi tiek atkārtots, ka nodokļu režīms nav selektīvs, ja tas bez izņēmuma ir piemērojams visiem saimnieciskās darbības subjektiem [45]. Tomēr apstāklis vien, ka ar nodokļu režīmu tiek piešķirtas priekšrocības tikai tiem uzņēmumiem, kuri atbilst tā nosacījumiem, vēl neļauj secināt, ka šis režīms ir selektīvs [46]. Turklāt selektivitāte acīmredzami nevar vienmēr tikt noraidīta ar pamatojumu, ka visi saimnieciskās darbības subjekti bez izņēmuma var izmantot nodokļu režīma sniegtās priekšrocības, ja tie atbilst tā nosacījumiem. Tikai šādā gadījumā nodokļu režīms nekad nebūtu selektīvs.

82. Tāpēc nodokļu priekšrocību selektivitātes noteikšanai judikatūrā ir noteikti īpaši nosacījumi. Saskaņā ar tiem galvenā nozīme galu galā ir tam, vai nodokļu priekšrocības nosacījumi atbilstoši valsts nodokļu sistēmas kritērijiem ir izvēlēti nediskriminējot [47]. Tādēļ vispirms ir jānoskaidro, kāds attiecīgajā dalībvalstī ir vispārējais jeb "parastais" nodokļu režīms. Saistībā ar šo vispārējo jeb "parasto" nodokļu režīmu pēc tam ir jānovērtē ar attiecīgo nodokļu pasākumu piešķirtās priekšrocības iespējamais selektīvais raksturs, pierādot, ka šis pasākums ir atkāpe no vispārējās sistēmas, ciktāl ar to tiek ieviestas atšķirības starp saimnieciskās darbības subjektiem, kuri, ņemot vērā attiecīgās dalībvalsts nodokļu režīmam paredzēto mērķi, ir faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā [48]. Pat ja šie nosacījumi ir izpildīti, priekšrocība var tikt pamatota ar nodokļu sistēmas, kuras daļa tā ir, raksturu vai vispārējiem mērķiem, it īpaši tad, ja nodokļu režīms tieši izriet no valsts nodokļu sistēmai pamatā esošajiem vai vadošajiem principiem [49].

83. Šāda nodokļu režīmu vienlīdzības izvērtēšana, lai noteiktu to selektivitāti, ir nepieciešama, jo nodokļu priekšrocības – atšķirībā no subsīdijām *sensu stricto* naudas pabalstu veidā – izriet no nodokļu sistēmas, kas uzņēmumiem ir piemērojama pastāvīgi un obligāti. Tomēr ar nodokļu sistēmām tiek piešķirtas priekšrocības dažādos veidos, un tās bieži vien ir paredzētas tikai precīzai nodokļa mērķa īstenošanai. Atbilstoši judikatūrai priekšrocības, kas nav subsīdijas *sensu stricto*, var tikt uzskatītas par

45 — Skat. tikai spriedumus *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 35. punkts), Komisija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 73. punkts), *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 39. punkts) un *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 23. punkts).

46 — Šajā ziņā it īpaši skat. spriedumu *3M Italia* (C-417/10, EU:C:2012:184, 42. punkts).

47 — Šajā ziņā skat. arī spriedumu *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 53. punkts).

48 — Skat. spriedumus *Paint Graphos* u.c. (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 49. punkts), *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 19. punkts), kā arī *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 35. punkts).

49 — Skat. spriedumus *Paint Graphos* u.c. (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 65. un 69. punkts), kā arī *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 22. punkts); šajā ziņā skat. tostarp arī spriedumus Itālija/Komisija (173/73, EU:C:1974:71, 33. punkts), *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598, 42. punkts), Komisija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 145. punkts) un *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 42. un 43. punkts).

valsts atbalstu tikai tad, ja tām ir tāds pats raksturs un tādas pašas sekas kā šīm subsīdijām [50]. Tātad tikai tad, ja dalībvalsts savu nodokļu sistēmu izmanto kā līdzekli, lai piešķirtu naudas pabalstus mērķiem, kas ir sveši šai nodokļu sistēmai, tas ir pietiekams iemesls pielīdzināt šīs nodokļu priekšrocības subsīdijām *sensu stricto* [51].

84. Tomēr šī atziņa arī nozīmē, ka ar dalībvalsts nodokļu sistēmu nepamatots nevienlīdzīgs režīms nav pietiekams, lai konstatētu selektivitāti LESD 107. panta 1. punkta izpratnē. No šā secinājuma izriet tikai tas, ka nodokļu režīms ir pielīdzināms tiešajām subsīdijām, jo tam ir tāds pats raksturs un tādas pašas sekas.

85. Turklāt saskaņā ar LESD 107. panta 1. punktu subsīdijas saņēmējiem jābūt "konkrētiem uzņēmumiem" vai tai jābūt piešķirtai "konkrētu preču ražošanai". Tāpēc it īpaši spriedumā lietā *Gibraltar* Tiesa ir atzinusi, ka nodokļu režīmam priekšrocību saņēmēji uzņēmumi saistībā ar to raksturīgajām īpašībām ir jāidentificē kā privileģēta kategorija [52]. Tādējādi papildus vienlīdzības izvērtēšanai ir jānoskaidro, vai nodokļu maksātāju kategorija, kurai nodokļu režīms sniedz priekšrocības, ir pietiekami konkretizēti uzņēmumi vai preču ražošana LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

b) Par katras nevienlīdzīgās attieksmes selektīvo raksturu

86. Līdz ar to šajā lietā vispirms ir jāpārbauda, vai tiesiskais regulējums par nemateriālās vērtības norakstīšanu rada nevienlīdzīgu attieksmi, kas nav pamatota ar Austrijas nodokļu sistēmu, bet kurai ir ar nodokļu jomu nesaistīti mērķi. Pēc tam, ja nepieciešams, vēl jānoskaidro, vai no šīs norakstīšanas labumu guvušajiem nodokļu maksātājiem priekšrocības ir piešķirtas kā "konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai" LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

87. Iesniedzējtiesa uzskata, ka šajā lietā aplūkotais tiesiskais regulējums var sniegt selektīvas priekšrocības daudzējādi, proti, ar atšķirīgu attieksmi pret juridiskām personām salīdzinājumā ar fiziskām personām (par to i) daļā), pret uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem, uz kuriem attiecas nodokļu piemērošana grupai, salīdzinājumā ar uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājiem, uz kuriem neattiecas nodokļu piemērošana grupai (par to ii) daļā), kā arī – saistībā ar nodokļu piemērošanu grupai – pret nodokļu maksātājiem ar līdzdalību sabiedrībās rezidentēs salīdzinājumā ar nodokļu maksātājiem ar līdzdalību sabiedrībās nerezidentēs (par to iii) daļā).

88. Tādējādi par pamatu iesniedzējtiesa ir izvēlējusies uzreiz trīs dažādus "parastos" nodokļu režīmus. Proti, ja ir aizdomas par nemateriālās vērtības norakstīšanas selektivitāti tāpēc, ka to var izmantot tikai juridiskas personas, nevis fiziskas personas, par atsauces sistēmu iesniedzējtiesa izvēlas visus Austrijas peļņas nodokļu tiesību aktus. Turpretim, ja saistībā ar uzņēmumu ienākuma nodokli tiek apspriestas to uzņēmumu priekšrocības, uz kuriem attiecas nodokļu piemērošana grupai, iesniedzējtiesa kā atsauces sistēmu izmanto uzņēmumu ienākuma nodokļa tiesību aktus. Visbeidzot, ja saistībā ar nodokļu piemērošanu grupai tiek konstatētas priekšrocības uzņēmumiem ar līdzdalību sabiedrībās rezidentēs salīdzinājumā ar uzņēmumiem ar līdzdalību sabiedrībās nerezidentēs, kā atsauces sistēma ir jāizmanto tiesību akti par nodokļu piemērošanu grupai. Līdz ar to atkarībā no aplūkotās nevienlīdzīgās attieksmes katrreiz ir jāizmanto cita atsauces sistēma. Kļūst skaidrs, ka "parastā" nodokļu režīma noteikšanai – kā Tiesa jau ir atzinusi spriedumā lietā *Gibraltar* [53] – nevar būt galvenā nozīme. Galvenā nozīme ir tikai attiecīgās nevienlīdzīgās attieksmes izvērtējumam.

50 — Skat. tostarp spriedumus *De Gezamenlijke Steenkolenmijnen in Limburg*/Augstā iestāde (30/59, EU:C:1961:2, 43. lpp.), *Air Liquide Industries Belgium* (C-393/04 un C-41/05, EU:C:2006:403, 29. punkts), *Bouygues* un *Bouygues Télécom*/Komisija (C-399/10 P un C-401/10 P, EU:C:2013:175, 101. punkts), kā arī *Ministerio de Defensa* un *Navantia* (C-522/13, EU:C:2014:2262, 22. punkts).

51 — Šajā ziņā skat. arī spriedumu *P* (C-6/12, EU:C:2013:525, 22.–27. punkts).

52 — Skat. spriedumu Komisija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104. punkts).

53 — Skat. spriedumu Komisija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 90., 91. un 131. punkts).

i) Priekšrocības juridiskām personām

89. Pirmais nevienlīdzīgais režīms, ko kritiski vērtē iesniedzējtiesa, ir iespējas norakstīt nemateriālo vērtību piešķiršana tikai juridiskām personām, uz kurām attiecas 1988. gada *KStG*, nevis fiziskām personām, kurām nodoklis tiek piemērots saskaņā ar Austrijas likumu par iedzīvotāju ienākuma nodokli.

90. Šim nolūkam juridiskām un fiziskām personām jābūt faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā.

91. Vispirms jāpaskaidro, ka kritēriji, ko piemēro faktiski un juridiski salīdzināmas situācijas pārbaudei atbilstoši LESD 107. panta 1. punktam, no vienas puses, un atbilstoši pamatbrīvībai, no otras puses, ir atšķirīgi. Ja saistībā ar pamatbrīvībām atbilstoši judikatūrai situāciju salīdzināmība parasti ir jāapstiprina [54], šī pieeja nevar tikt izmantota attiecībā uz nodokļu priekšrocību selektivitāti. Tas tādēļ, ka atšķirībā no pamatbrīvības ierobežojuma selektivitāte parasti attiecas uz nevienlīdzīgu attieksmi pret vienas un tās pašas valsts uzņēmumiem, nevis uzņēmumu rezidentu un nerezidentu vidū [55]. Tomēr tikai tad, ja nelabvēlīga attieksme ir starptautiskās situācijās salīdzinājumā ar situācijām attiecīgajā valstī, līgumos saskaņā ar to mērķi tiek prasīta īpaši stingra pieeja.

92. Ņemot vērā šos kritērijus, saskaņā ar Austrijas nodokļu sistēmu juridiskas un fiziskas personas nav salīdzināmā situācijā. Proti, Austrijas tiesībās juridiskām un fiziskām personām ir pieņemti atsevišķi nodokļu likumi, kuros acīmredzami ir iekļautas dažādas normas par aprēķinu bāzes noteikšanu. Turklāt būtiska faktiska atšķirība starp abām kategorijām ir tāda, ka tikai juridiskas personas, kurām tiek piemērots uzņēmumu ienākuma nodoklis, ir kapitāldaļu īpašnieki, kuri piedalās sabiedrības ienākumu sadalē un kuriem savukārt tiek piemērots iedzīvotāju ienākuma nodoklis.

93. Tādējādi apstāklis, ka iespēju norakstīt nemateriālo vērtību var izmantot tikai juridiskas, nevis fiziskas personas, nerada selektīvas priekšrocības juridiskām personām LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

ii) Priekšrocības nodokļu maksātāju grupām

94. Nākamais jautājums ir par to, vai nemateriālās vērtības norakstīšana sabiedrībām, uz kurām attiecas nodokļu piemērošana grupai, saņem selektīvas priekšrocības salīdzinājumā ar sabiedrībām, kuru aplikšana ar nodokli nav saistīta ar nodokļu piemērošanu grupai.

95. Austrijas Republika uzskata, ka abas uzņēmumu kategorijas nav salīdzināmas, jo, tikai piemērojot nodokļus grupai, notiek meitasuzņēmuma darbības rezultātu attiecināšana.

96. Atbilstoši nodokļu piemērošanas grupai jēgai un mērķim grupas mātesuzņēmumu kopā ar tā līdzdalībām uzskata par vienu nodokļu maksātāju. Tādēļ darbības rezultātus, ko gūst juridiski patstāvīgi meitasuzņēmumi, saskaita kopā ar mātesuzņēmuma darbības rezultātiem. Šajos apstākļos jau spriedumā lietā *Papillon* – saistībā ar brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu – Tiesa principā ir atzinusi, ka, apliekot grupas ar nodokli, var būt nepieciešams reglamentēt līdzdalību vērtēšanu citādāk nekā gadījumos, kas nav saistīti ar grupu aplikšanu ar nodokli, lai izvairītos no zaudējumu divkāršas vērā ņemšanas [56]. Tas vēl jo vairāk ir jāievēro, novērtējot selektivitāti [57].

54 — Skat. manus secinājumus lietā *Nordea Bank Danmark* (C-48/13, EU:C:2014:153, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

55 — Skat. spriedumu Spānija/Komisija (C-73/03, EU:C:2004:711, 28. punkts).

56 — Skat. spriedumu *Papillon* (C-418/07, EU:C:2008:659, 45.–47. punkts).

57 — Skat. iepriekš 91. punktu.

97. Turklāt iesniedzējtiesa ir norādījusi, ka viens no Austrijas tiesiskā regulējuma par nemateriālās vērtības norakstīšanu mērķiem ir nodrošināt pastāvīgā uzņēmuma iegādes līdzvērtīgumu ar meitasuzņēmuma iegādi [58]. Ja pirmajā gadījumā, iegādājoties pastāvīgā uzņēmuma aktīvus, principā var tikt norakstīta nemateriālā vērtība, tad, iegādājoties juridiski patstāvīgas sabiedrības kapitāldaļas, tas principā nav iespējams. Ja, Austrijā piemērojot nodokļus grupai, attiecībā uz nodokļu tiesībām iegādātas sabiedrības juridiskā patstāvība daļēji tiek atcelta tāpēc, ka tās darbības rezultāti tiek attiecināti uz mātesuzņēmumu, tad tomēr kapitāldaļu iegāde tiek tuvināta pastāvīgā uzņēmuma iegādei. No šāda viedokļa, ņemot vērā tiesiskā regulējuma mērķi, līdzdalība saistībā ar nodokļu piemērošanu grupai ir citādā juridiskajā situācijā nekā līdzdalība, kas nav saistīta ar nodokļu piemērošanu grupai.

98. Jāpiebilst, ka atbilstoši *IFN-Holding* apgalvojumam – kurš, ja nepieciešams, jāpārbauda iesniedzējtiesai – ikviena sabiedrība, kas iegādājas kapitāldaļas, var izvēlēties, vai kopā ar iegādāto sabiedrību tā veidos ar nodokļiem vienoti apliekamu grupu un tādējādi izmantos priekšrocību norakstīt nemateriālo vērtību. Tomēr, ja, ņemot to vērā, sabiedrība izlemj neveidot ar nodokļiem vienoti apliekamu grupu, tikai šis lēmums pats par sevi nenozīmē, ka tā ir salīdzināmā situācijā.

99. Tādējādi šajā lietā aplūkotais tiesiskais regulējums par nemateriālās vērtības norakstīšanu nav uzskatāms par selektīvu arī tāpēc, ka šī nodokļu priekšrocība ir pieejama tikai sabiedrībām, uz kurām attiecas nodokļu piemērošana grupai.

iii) Priekšrocības uzņēmumiem ar līdzdalību sabiedrībās rezidentēs

100. Visbeidzot, ierobežojums norakstīt nemateriālo vērtību par kapitāldaļu iegādi sabiedrībās rezidentēs, kas – kā redzējām – jau pamato brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpumu [59], varētu tikt uzskatīts par selektīvām priekšrocībām salīdzinājumā ar uzņēmumiem, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs.

101. Šim nolūkam uzņēmumiem, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās rezidentēs un nerezidentēs, vispirms jābūt salīdzināmā situācijā, un priekšrocības nevar būt pamatotas ar sistēmas raksturu vai vispārējiem mērķiem.

102. Atbilde uz šo jautājumu, šķiet, jau ir sniegta, ciktāl tas attiecas uz līdzdalību meitasuzņēmumos citās dalībvalstīs. Piemēram, izvērtējot brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpumu, pirmkārt, tika secināts, ka mātesuzņēmumi, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībā rezidentē, ir salīdzināmā situācijā ar mātesuzņēmumiem, kuri iegādājas kapitāldaļas citā dalībvalstī [60]. Otrkārt, nevienlīdzīgu režīmu mātesuzņēmumiem nebija iespējams pamatot arī saistībā ar mērķi saglabāt Austrijas nodokļu sistēmas saskaņotību [61].

103. Jau lietā *Presidente del Consiglio dei Ministri* es norādīju, ka, pamatojoties uz kritērijiem, kas judikatūrā ir noteikti selektivitātes izvērtēšanai, valsts atbalsta tiesību jomā galu galā rodas tie paši jautājumi, kā izvērtējot pamatbrīvību pārkāpumu. Minētajā lietā, lai izvairītos no pretrunīgiem vērtējumiem, es ieteicu abos gadījumos izmantot vienādus kritērijus [62]. Tomēr šajā ziņā tie ir tikai gadījumi, kuros var būt pamatota valsts atbalsta, kas tiek piešķirti situācijās attiecīgajā valstī, selektivitāte salīdzinājumā ar situācijām ārvalstīs. Šādā situācijā nebūtu saprotami, no vienas puses,

58 — Skat. iepriekš 65. punktu.

59 — Skat. iepriekš 33.–70. punktu.

60 — Skat. iepriekš 39.–43. punktu.

61 — Skat. iepriekš 44.–69. punktu.

62 — Skat. manus secinājumus lietā *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:420, 134. punkts).

konstatēt pamatbrīvības pārkāpumu, bet, no otras puses, attiecībā uz aizliegumu īstenot atbalstu konstatēt, ka nevienlīdzīgais režīms acīmredzami tiek piemērots saskaņā ar valsts nodokļu sistēmu. No šāda viedokļa runa ir par izņēmumu no principa, ka, izvērtējot selektivitāti, situāciju salīdzināmības konstatācijai ir jāparedz stingrākas prasības [63].

104. Tādējādi šajā lietā aplūkotā nemateriālās vērtības norakstīšana rada priekšrocības uzņēmumiem, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās rezidentēs, salīdzinājumā ar uzņēmumiem, kuri iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās nerezidentēs un turklāt ir faktiski un juridiski salīdzināmā situācijā. Šo nevienlīdzīgo režīmu nepamato Austrijas nodokļu sistēmas pamatā esošie vai vadošie principi. Tāpēc Austrijas tiesiskais regulējums par nemateriālās vērtības norakstīšanu no šāda viedokļa ir pielīdzināms subsīdijai *sensu stricto*.

105. Šīs priekšrocības ir selektīvas tikai tad, ja saņēmējiem uzņēmumiem, proti, tādiem, kuri saistībā ar nodokļu piemērošanu grupai iegādājas kapitāldaļas sabiedrībās rezidentēs, tās ir piešķirtas kā "konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai" LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

106. Spriedumā lietā *Presidente del Consiglio dei Ministri* Tiesa atzina tāda nodokļu režīma selektivitāti, kas vienlaikus bija pamatbrīvības pārkāpums uzņemošajā valstī, jo nodoklis tika piemērots tikai gaisa kuģu un izpriecu kuģu īpašniekiem nerezidentiem [64]. Tādējādi Tiesa ir atzinusi, ka uzņēmumi rezidenti LESD 107. panta 1. punkta izpratnē īpašajā nozarē ir "konkrēti uzņēmumi vai konkrētu preču ražošana".

107. Tomēr šajā lietā runa ir par pamatbrīvības ierobežojumu izcelsmes valstī. Saskaņā ar Austrijas tiesisko regulējumu par nemateriālās vērtības norakstīšanu konkrētas nozares uzņēmumi rezidenti negūst priekšrocības salīdzinājumā ar uzņēmumiem nerezidentiem. Drīzāk priekšrocības izpaužas tā, ka neatkarīgi no piederības kādai nozarei kapitāldaļu iegāde sabiedrībās rezidentēs tiek subsidēta visiem uzņēmumiem rezidentiem.

108. Visbeidzot, novērtējot divus Komisijas lēmumus par valsts atbalstu, kas pieņemti par pretēju situāciju ierobežojumam norakstīt nemateriālo vērtību par kapitāldaļu iegādi sabiedrībās *nerezidentēs* Spānijas nodokļu tiesībās, Vispārējā tiesa ir noraidījusi šā tiesiskā regulējuma selektivitāti. Pamatojumā Vispārējā tiesa norādīja, ka šis tiesiskais regulējums principā ir pieejams katram uzņēmumam, neizslēdzot nevienu uzņēmumu kategoriju [65]. Izskatot apelācijas sūdzību, ko Komisija iesniedza par Vispārējās tiesas spriedumiem [66], Tiesai, iespējams, būs jālemj par šā lēmuma likumīgumu.

109. Tomēr neatkarīgi no tā, vai Vispārējās tiesas sniegtais pamatojums spēj pārliecināt visos aspektos, tā atskaites punkts ar atbilstīgu nodokļu režīmu – kā Tiesa izteicās spriedumā lietā *Gibraltar* [67] – ļauj piešķirt priekšrocības privileģētai uzņēmumu kategorijai, balstoties uz tiem raksturīgajām īpašībām.

110. Tomēr tas tā šajā gadījumā nav.

63 — Skat. iepriekš 91. punktu.

64 — Spriedums *Presidente del Consiglio dei Ministri* (C-169/08, EU:C:2009:709).

65 — Skat. spriedumus *Banco Santander* un *Santusa*/Komisija (T-399/11, EU:T:2014:938, 56.–66. punkts) un *Autogrill España*/Komisija (T-219/10, EU:T:2014:939, 52.–62. punkts).

66 — Lietas C-20/15 P (Komisija/*Autogrill España*) un C-21/15 P (Komisija/*Banco Santander* un *Santusa*).

67 — Skat. spriedumu Komisija/*Government of Gibraltar* un Apvienotā Karaliste (C-106/09 P un C-107/09 P, EU:C:2011:732, 104. punkts).

111. Pirmkārt, nav acīmredzams, ka Austrijas tiesiskais regulējums par nemateriālās vērtības norakstīšanu sniedz priekšrocības konkrētu preču ražošanai. Tas tādēļ, ka kapitāldaļu sabiedrībās rezidentēs iegāde attiecas ne tikai uz konkrētām nozarēm, bet principā ir iespējama jebkurā nozarē. Otrkārt, nav arī saskatāms, ka šis tiesiskais regulējums var dot labumu tikai konkrētiem uzņēmumiem. Šādā gadījumā tiem būtu jābūt skaidri identificējamiem atsevišķiem uzņēmumiem. Tomēr man šķiet, ka iespēja iegādāties kapitāldaļas sabiedrībā rezidentē ir jebkurai sabiedrībai, līdz ar to jau sākotnēji ir izslēgta tādu atsevišķu uzņēmumu identifikācija, kuri gūst labumu no Austrijas tiesiskā regulējuma.

112. Man ir zināms, ka dažos gadījumos Tiesa ir paudusi ļoti plašu izpratni par privileģētu kategoriju, balstoties uz tās uzņēmumiem raksturīgajām īpašībām. Piemēram, rezultātā par šādu kategoriju tā ir atzinusi tādu uzņēmumu kategoriju, kuru galvenā darbība ir preču ražošana [68], un tādu uzņēmumu kategoriju, kuri eksportē un veic noteiktus ieguldījumus, uz kuriem attiecas apstrīdētie pasākumi [69].

113. Taču pārāk plaša izpratne par valsts tiesiskā regulējuma selektivitāti ir saistīta ar risku, ka tiks iespaidots LESD 2.–6. pantā noteiktais kompetenču sadalījums starp dalībvalstīm un Savienību, kā arī iekšējās kompetences sadalījums starp Eiropas Parlamentu un Padomi saskaņā ar LESD 14. pantu, no vienas puses, un Komisiju saskaņā ar LESD 17. pantu, no otras puses. Ja runa ir par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē, saskaņā ar LESD 107. panta 3. punktu Komisijai parasti ir plaša rīcības brīvība attiecībā uz to, vai un kādos apstākļos tā atbalsta vai neatbalsta dalībvalstīs pieņemtos politiskos lēmumus, kaut arī saskaņā ar līgumiem attiecīgajās politikas jomās tai nav patstāvīgu pilnvaru pieņemt tiesību aktus.

114. Tomēr it īpaši nodokļu tiesībās tiesiskā regulējuma selektivitāte ir galvenais kritērijs, jo pārējie LESD 107. panta 1. punkta nosacījumi gandrīz vienmēr ir izpildīti. Atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai nav jāpierāda, ka attiecīgais valsts atbalsts tiešām kropļo konkurenci un arī iespaido tirdzniecību starp dalībvalstīm, bet tikai jāpārbauda, vai atbalsts var kropļot konkurenci un iespaidot tirdzniecību starp dalībvalstīm [70]. Turklāt nav vajadzīgs, lai labumu gūstošie uzņēmumi paši piedalītos tirdzniecībā starp dalībvalstīm, jo pietiek ar to, ka tie to varētu darīt turpmāk vai to ārvalstu konkurenti varētu mēģināt ienākt attiecīgās valsts tirgū [71].

115. Līdz ar to valsts tiesiskā regulējuma selektivitātes kritērijs ir jāizmanto piesardzīgi. Ja tiesiskais regulējums neattiecas ne uz vienu vai vairākām identificējamām nozarēm, kas var tikt norobežotas pēc to saimnieciskās darbības, ne uz atsevišķi identificējamiem uzņēmumiem, kā tas noteikts LESD 107. panta 1. punkta tekstā, tad principā nevar tikt uzskatīts, ka tiesiskais regulējums ir selektīvs.

116. Tāpēc šajā lietā arī ierobežojums norakstīt nemateriālo vērtību saistībā ar kapitāldaļu iegādi sabiedrībās rezidentēs nav priekšrocība "konkrētiem uzņēmumiem vai konkrētu preču ražošanai" LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

iv) Secinājumi

117. Tāds tiesiskais regulējums kā 1988. gada *KStG* 9. panta 7. punkta otrais teikums par nemateriālās vērtības norakstīšanu, piemērojot nodokļus grupai, – tā kā tam nepiemīt selektīvs raksturs – nav uzskatāms par valsts atbalstu LESD 107. panta 1. punkta izpratnē.

68 — Spriedums *Adria-Wien Pipeline* un *Wietersdorfer & Peggauer Zementwerke* (C-143/99, EU:C:2001:598).

69 — Skat. spriedumu Spānija/Komisija (C-501/00, EU:C:2004:438, 120.–128. punkts).

70 — Skat. tostarp spriedumus Itālija/Komisija (C-372/97, EU:C:2004:234, 44. punkts), *Paint Graphos* u.c. (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 78. punkts) un *Eventech* (C-518/13, EU:C:2015:9, 65. punkts).

71 — Skat. spriedumus *Cassa di Risparmio di Firenze* u.c. (C-222/04, EU:C:2006:8, 143. punkts) un *Paint Graphos* u.c. (no C-78/08 līdz C-80/08, EU:C:2011:550, 80. punkts).

3) Atbilde uz pirmo prejudiciālo jautājumu

118. Tādējādi uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka ar šajā lietā aplūkoto tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru, piemērojot nodokļus grupai, tiek ierobežota nemateriālās vērtības norakstīšana saistībā ar tādu kapitāldaļu iegādi sabiedrībās rezidentēs, ko veikušas juridiskās personas, nav pārkāptas LESD 108. panta 3. punkta trešā teikuma prasības saistībā ar LESD 107. panta 1. punktu vai attiecīgi EKL 88. panta 3. punkta trešā teikuma prasības saistībā ar EKL 87. panta 1. punktu.

V – **Secinājumi**

119. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, es iesaku Tiesai sniegt šādas atbildes uz *Verwaltungsgerichtshof* uzdotajiem jautājumiem:

1) LESD 108. panta 3. punkta trešajam teikumam saistībā ar LESD 107. panta 1. punktu un EKL 88. panta 3. punkta trešajam teikumam saistībā ar EKL 87. panta 1. punktu nav pretrunā pamatlietā aplūkotais valsts pasākums, saskaņā ar kuru, iegādājoties kapitāldaļas sabiedrībā rezidentē, ja nodokļi tiek piemēroti uzņēmumu grupai, ir jānoraksta nodokļa bāze un līdz ar to nodokļu slogu samazinoša nemateriālā vērtība, bet, iegādājoties kapitāldaļas citos iedzīvotāju ienākuma nodokļa un uzņēmumu ienākuma nodokļa piemērošanas gadījumos, nemateriālo vērtību šādi norakstīt nedrīkst;

2) LESD 49. pantam saistībā ar LESD 54. pantu un EKL 43. pantam saistībā ar EKL 48. pantu ir pretrunā pamatlietā aplūkotās dalībvalsts tiesību normas, saskaņā ar kurām, iegādājoties kapitāldaļas sabiedrībā rezidentē, ja nodokļi tiek piemēroti uzņēmumu grupai, ir jānoraksta nemateriālā vērtība, bet, iegādājoties sabiedrības nerezidentes kapitāldaļas, šādu nemateriālo vērtību norakstīšanu nedrīkst veikt.