TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2006. gada 23. februārī *

Lieta C-471/04

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2004. gada 14. jūlijā un Tiesā reģistrēts 2004. gada 5. novembrī, tiesvedībā

Finanzamt Offenbach am Main-Land

pret

Keller Holding GmbH.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*], tiesneši N. Kolnerika [*N. Colneric*], K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] (referents), E. Juhāss [*E. Juhász*] un E. Levits,

* Tiesvedības valoda — vācu.

ģenerāladvokāts M. Pojarešs Maduru [*M. Poiares Maduro*],
sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un tiesas sēdi 2005. gada 1. decembrī,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Finanzamt Offenbach am Main-Land* vārdā — V. Hagebeks [*V. Hageböck*], pārstāvis,

— *Keller Holding GmbH* vārdā — K. Frīdriha [*K. Friedrich*] un H. Rēms [*H. Rehm*], finanšu konsultanti, kā arī J. Naglers [*J. Nagler*], *Rechtsanwalt*,

— Vācijas valdības vārdā — N. Vunderliha [*N. Wunderlich*] un U. Forsthofs [*U. Forsthoff*], pārstāvji,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — K. Džeksone [*C. Jackson*], pārstāve, kam palīdz S. Mūra [*S. Moore*] un J. Stratforda [*J. Stratford*], *barristers*,

— Eiropas Kopienu Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un K. Gross [*K. Gross*], pārstāvji,

ņemot vērā lēmumu, kas pieņemts pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas, izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par EK līguma 52., 58. un 73.b panta (pēc grozījumiem — attiecīgi 43., 48. un 56. panta) interpretāciju.

2 Šis lūgums iesniegts prāvā starp *Finanzamt Offenbach am Main-Land* un *Keller Holding GmbH* (turpmāk tekstā — "*Keller Holding*"), kas ir sabiedrība, kura maksā nodokļus vienīgi Vācijā, sakarā ar tādu finansēšanas izdevumu neaplikšanu ar nodokļiem, kas ekonomiski saistīti ar dividendēm, ko tai izmaksājusi netieša meitas sabiedrība, kura reģistrēta Austrijā.

Atbilstošās tiesību normas

Līgums par Eiropas ekonomikas zonu

3 1992. gada 2. maija Līguma par Eiropas ekonomikas zonu 6. pantā (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā "EEZ līgums") ir noteikts šādi:

"Neskarot tiesu prakses attīstību nākotnē, šā līguma noteikumus, ciktāl tie ir pēc būtības līdzvērtīgi attiecīgajiem Eiropas Ekonomikas kopienas dibināšanas līguma un

Eiropas Ogļu un tērauda kopienas dibināšanas līguma noteikumiem, kā arī tiesību aktiem, kas pieņemti, piemērojot šos abus Līgumus, tos ieviešot un piemērojot, interpretē saskaņā ar Eiropas Kopienu Tiesas judikatūru līdz šā līguma parakstīšanas dienai."

4 EEZ līguma 31. panta 1. punktā ir teikts šādi:

"Šā līguma ietvaros nav ierobežojumu attiecībā uz kādas EK dalībvalsts vai EBTA valsts pilsoņu tiesībām veikt uzņēmējdarbību kādas citas EK dalībvalsts vai EBTA [Eiropas Brīvās tirdzniecības asociācijas] valsts teritorijā. Tas attiecas arī uz jebkuras EK dalībvalsts vai EBTA valsts pilsoņu tiesībām dibināt pārstāvniecības, nodaļas vai filiāles, ja viņi ir reģistrēti jebkuras šīs valsts teritorijā.

Brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus, jo īpaši uzņēmumus, kas definēti 34. panta otrajā daļā, ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās valsts tiesību akti, kurā šī uzņēmējdarbība notiek, ņemot vērā 4. nodaļas noteikumus."

5 EEZ līguma 34. pantā ir noteikts:

"Tiesiskais statuss tiem uzņēmumiem, kas izveidoti saskaņā ar kādas EK dalībvalsts vai EBTA valsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadības mītne vai galvenā darījumu vieta ir Līgumslēdzēju Pušu teritorijā, šajā nodaļā ir pielīdzināts to fizisko personu tiesiskajam statusam, kuras ir EK dalībvalstu vai EBTA valstu pilsoņi.

"Uzņēmumi" ir uzņēmumi, kas izveidoti saskaņā ar civiltiesībām vai komerctiesībām, kā arī kooperatīvi un citas juridiskas personas, uz ko attiecas publiskās vai privāttiesības, izņemot bezpeļņas uzņēmumus."

Kopienu tiesību akti

6 Saskaņā ar 4. panta 1. un 2. punktu Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvā 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mātes uzņēmumiem un meitas uzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.):

"1. Ja mātesuzņēmums saņem sadalītu peļņu tāpēc, ka tam ir asociēts meitasuzņēmums, tad, ja vien šo uzņēmumu nelikvidē, mātesuzņēmuma valsts vai nu:

— atturas šādai peļņai uzlikt nodokļus, vai

— uzliek šādai peļņai nodokļus, ļaujot mātesuzņēmumam no maksājamās nodokļu summas atskaitīt to uzņēmuma ienākumu nodokļa daļu, kas attiecas uz šo peļņu [..].

2. Katra dalībvalsts tomēr saglabā izvēles tiesības paredzēt, ka no mātesuzņēmuma peļņas, kam uzliek nodokli, nevar atskaitīt maksājumus, kas attiecas uz kapitāla daļu un zaudējumiem, ko rada meitasuzņēmuma peļņas sadalīšana. [..]"

Konvencija starp Vācijas Federatīvo Republiku un Austrijas Republiku par izvairīšanos no dubultas aplikšanas ar nodokļiem

7 Konvencijas starp Vācijas Federatīvo Republiku un Austrijas Republiku, kas noslēgta 1954. gada 4. oktobrī, lai izvairītos no dubultas ienākumu un citu līdzekļu nodokļa iekasēšanas, kā arī dubultas tirdzniecības un zemes nodokļa iekasēšanas (turpmāk tekstā — "nodokļu konvencija"), 15. pants paredz, ka "[..] mītnes dalībvalsts atbrīvo no nodokļa ienākumus, kas rodas no dividenžu izmaksas, kuras šai dalībvalstī reģistrēta sabiedrība saņem no citā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības, ja tai šajā citā dalībvalstī reģistrētajā sabiedrībā pieder kapitāls vismaz 10 % apmērā".

Dalībvalsts tiesību akti

8 1991. gada Uzņēmumu nodokļa likuma (*Körperschaftsteuergesetz 1991*, turpmāk tekstā — "*KStG*") 8.b panta 1. punkts ar virsrakstu "Dalība ārvalstu sabiedrību kapitālā" paredz, ka dividendes, kuras kāda pilnībā ar nodokļiem apliekama sabiedrība saņem no pilnībā ar nodokļiem apliekamas kapitālsabiedrības, neņem vērā, aprēķinot nodokļu bāzi, ja pašu kapitāla daļa, kas iegūta no ārvalstu izcelsmes ienākumiem, kuri atbrīvoti no nodokļa, "ir uzskatāma par izmantotu šiem mērķiem".

9 Šis noteikums ļauj sabiedrībai, kas nodokļus maksā vienīgi Vācijā, atkārtoti izmaksāt grupā, kurā tas ietilpst, tās dividendes, kas ir saņemtas no Austrijā reģistrētām sabiedrībām, kā to paredz nodokļu konvencijas 15. pants, neiekļaujot šādi izmaksātās dividendes tās sabiedrības nodokļu bāzē, kura šīs dividendes ir saņēmusi.

10 Ja šo situāciju aplūko tikai vienas valsts kontekstā, dividendes, ko sabiedrība, kas maksā nodokļus vienīgi Vācijā, izmaksā citai sabiedrībai, kas maksā nodokļus vienīgi Vācijā, attiecībā uz šo pēdējo sabiedrību iekļauj sabiedrības nodokļa bāzē. Tomēr, lai izvairītos no izmaksātās peļņas dubultas aplikšanas ar nodokļiem, 1990. gada Ienākuma nodokļa likuma (*Einkommensteuergesetz 1990*, turpmāk tekstā — "*EStG*") 36. panta 2. punkta 3. apakšpunkts paredz, ka nodokli, ko maksā sabiedrība, kas maksā nodokļus pilnībā un kas izmaksā dividendes, atskaita no nodokļa, ko maksā akcionārs, kurš saņem dividendes. Līdz ar to pat tad, ja dividendes ietilpst tādu sabiedrību nodokļu bāzē, kuras nodokļus maksā tikai Vācijā, šīs sabiedrības ir atbrīvotas no nodokļa par saņemtajām dividendēm sakarā ar jau samaksātā nodokļa atskaitīšanas metodi.

11 *EStG* 3.c pants paredz, ka, aprēķinot nodokļu bāzi, izdevumus, kas ekonomiski ir tieši saistīti ar peļņu, kura nav apliekama ar nodokļiem, nevar atskaitīt kā maksājumus.

12 Saskaņā ar šiem noteikumiem un saistībā ar *KStG* 8.b panta 1. punktu aizliegumu atskaitīt finansēšanas izdevumus, kas ir saistīti ar sabiedrības dalību kapitālā, nepiemēro, ja nav dividenžu, kuras izmaksātas nodokļu atbrīvojuma režīmā. Taču, ja tās ir izmaksātas šādā režīmā, kapitāla daļu finansēšanas izdevumi nav atvelkami tiktāl, ciktāl tie attiecas uz šīm dividendēm.

Pamata prāva un prejudiciālais jautājums

13 No 1993. līdz 1995. gadam sabiedrība *Keller Holding*, kuras reģistrācijas vieta un vadība atradās Vācijas teritorijā, kā vienīgais partneris turēja savā īpašumā kapitāla

daļas citā Vācijā reģistrētā sabiedrībā *Keller Grundbau GmbH* (turpmāk tekstā — "*Keller Grundbau*"). Šai sabiedrībai piederēja kapitāla daļas Austrijā reģistrētā sabiedrībā *Keller Grundbau GmbH Wien* (turpmāk tekstā — "*Keller Wien*").

14 Par 1994. un 1995. gadu *Keller Wien* izmaksāja dividendes, ko saskaņā ar nodokļu konvencijas noteikumiem nodokļu atbrīvojuma režīmā saņēma *Keller Grundbau*, kura savukārt pārskaitīja tās *Keller Holding*. Saskaņā ar *KStG* 8.b panta 1. punktu šādi saņemtās dividendes netika ņemtas vērā, aprēķinot bāzi uzņēmumu nodoklim, kas bija jāmaksā *Keller Holding*.

15 Šī sabiedrība kā izmaksas atskaitīja visus procentus no kapitāla, ko tā bija aizņēmusies, lai varētu iegādāties kapitāla daļas *Keller Grundbau*, kā arī citus ar šo iegādi saistītos vadības izdevumus. *Finanzamt Offenbach-Stadt*, kuras kompetencē tolaik bija *Keller Holding* uzņēmumu nodoklis, neatļāva atskaitīt šos izdevumus, ņemot vērā *KStG* 8.b panta 1. punktu saistībā ar *EStG* 3.c panta noteikumiem, tiktāl, ciktāl šie izdevumi attiecās uz dividendēm, kas atbrīvotas no nodokļiem, respektīvi, dividendēm no *Keller Wien*.

16 *Keller Holding* iesniedza prasību *Hessische Finanzgericht*, kura to apmierināja saistībā ar nodokļu paziņojumiem par 1994. un 1995. gadu. Šī tiesa faktiski nosprieda, ka valsts tiesību akti ir pretrunā EK līguma 52., 58. un 73.b pantam.

17 Pēc tam *Finanzamt Offenbach am Main-Land* pārņēma *Keller Holding* nodokļu jomas kompetenci. Tad tā iesniedza *Bundesfinanzhof* prasību pārskatīt *Hessische Finanzgericht* spriedumu, kas bija labvēlīgs šai sabiedrībai.

18 *Bundesfinanzhof* konstatēja, ka, tā kā dividendes, ko mātes sabiedrība, kura nodokļus maksā vienīgi Vācijā, izmaksā šīs sabiedrības netieša meitas sabiedrība, kura reģistrēta Austrijā, saskaņā ar *KStG* 8.b panta 1. punktu un *EStG* 3.c pantu izslēdz no nodokļa bāzes, kas attiecas uz mātes sabiedrību, tās dalības izdevumi nav atvelkami tiktāl, ciktāl tie attiecas uz dividendēm, kas atbrīvotas no nodokļiem. Toties, tā kā dividendes, ko sabiedrība, kas maksā nodokļus vienīgi Vācijā, saņem no netiešas meitas sabiedrības, kura reģistrēta Vācijas teritorijā, ietilpst saņēmēja uzņēmumu nodokļu bāzē, un šīs sabiedrības izdevumi ir atvelkami izdevumi, pat ja dividenžu izmaksātāja sabiedrība samaksāto nodokli atskaita no tā nodokļa, kas jāmaksā akcionāram, kurš saņem dividendes, sabiedrības, kas nodokļus maksā vienīgi Vācijā, faktiski ir atbrīvotas no nodokļa par dividendēm, ko izmaksā citas Vācijā reģistrētas sabiedrības.

19 Šajos apstākļos *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai ar [..] līguma 52. un 58. panta, kā arī minētā līguma 73.b panta normām ir saderīgi, ka sabiedrības finansējuma izdevumi, kuriem ir tieša ekonomiska saikne ar ienākumiem, ko neapliek ar nodokļiem Vācijā un kas radušies no sabiedrības dalības kapitālsabiedrībā, kas veic uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, var tikt atskaitīti kā darbības izdevumi tikai tiktāl, ciktāl par šo līdzdalību netiek izmaksāta nekāda peļņa, neieturot nodokļus?"

Par prejudiciālo jautājumu

20 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai attiecīgie EK līguma noteikumi par uzņēmējdarbības brīvību un brīvu kapitāla apriti liedz dalībvalstij piemērot

noteikumus, kuri izslēdz nodokļu atskaitīšanas iespēju par labu mātes sabiedrībai, kas nodokļus maksā tikai dalībvalstī, kurā tai radušies finansēšanas izdevumi, kuri attiecas uz dividendēm, kas atbrīvotas no nodokļiem tāpēc, ka tās nāk no citā dalībvalstī reģistrētām netiešām meitas sabiedrībām.

Ievada apsvērumi

21 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka iespēja par 1994. un 1995. finanšu gadu atskaitīt finansēšanas izdevumus, kuri attiecas uz *Keller Holding* dalību *Keller Grundbau* kapitālā, tika liegta tiktāl, ciktāl šīs izmaksas attiecās uz dividendēm, ko Austrijā reģistrēta netieša meitas sabiedrība izmaksāja Vācijas meitas sabiedrībai, kura tās savukārt izmaksāja mātes sabiedrībai.

22 Vispirms jānoraida *Finanzamt Offenbach am Main-Land*, kā arī Vācijas un Apvienotās Karalistes valdību arguments, ka pamata prāva attiecoties tikai uz situāciju konkrētā dalībvalstī, līdz ar to neesot vajadzības interpretēt attiecīgos EK līguma noteikumus par uzņēmējdarbības brīvību un brīvu kapitāla apriti.

23 Faktiski, lai gan pamata prāva, protams, attiecas uz tādu mātes sabiedrību ar juridisko adresi Vācijā, kura iebilst pret Vācijas nodokļu pārvaldes lēmumu, ar kuru tai tiek liegta iespēja atskaitīt no nodokļu bāzes izdevumus, kas tai radušies, iegādājoties kādas meitas sabiedrības, kura arī ir reģistrēta Vācijā, kapitāla daļas, tik un tā šā lēmuma pamatā ir dalībvalsts tiesību akti, kuri izslēdz šādas atskaitīšanas iespēju, uzskatot, ka pastāv ekonomiska saikne starp sabiedrību, meitas sabiedrību un Austrijā reģistrēto netiešo meitas sabiedrību, kura izmaksā dividendes, kas pašas par sevi Vācijā ir atbrīvotas no uzņēmumu nodokļa saskaņā ar nodokļu konvencijas 15. pantu.

24 Tā kā attiecīgie noteikumi pamata prāvā attiecas uz situāciju, kas ir saistīta ar darījumiem Kopienas iekšienē, uz prāvā aplūkoto problēmu var attiekties Līguma noteikumi par pamatbrīvībām (šai sakarā skat. 1982. gada 15. decembra spriedumu lietā 286/81 *Oosthoek's Uitgeversmaatschappij, Recueil*, 4575. lpp., 9. punkts, un 2003. gada 15. maija spriedumu lietā C-300/01 *Salzmann, Recueil*, I-4899. lpp., 32. punkts).

25 Turklāt jāatgādina, ka Austrijas Republika iestājās Eiropas Savienībā tikai 1995. gada 1. janvārī. No tā izriet, ka saistībā ar pamatprāvas faktiem, kuri radās 1994. gadā, EK līgums uz šo valsti neattiecās.

26 Šajā sakarā jāatgādina, ka Tiesas pienākums ir sniegt valsts tiesai visus Kopienas tiesību interpretācijas elementus, kas tai var būt noderīgi, izspriežot iztiesājamo lietu, neatkarīgi no tā, vai šī tiesa savu jautājumu formulējumā uz tiem atsaukusies (skat. it īpaši 1999. gada 4. marta spriedumu lietā C-87/97 *Consorzio per la tutela del formaggio Gorgonzola, Recueil*, I-1301. lpp., 16. punkts, un 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-456/02, Krājums, I-7573. lpp., 38. punkts).

27 Līdz ar to, kā norāda *Keller Holding* un Eiropas Kopienu Komisija, saistībā ar prejudiciālā nolēmuma lūguma faktiem, kas radušies 1994. gadā, ir jāņem vērā EEZ līguma noteikumi saistībā ar uzņēmējdarbības brīvību un brīvu kapitāla apriti, kurus piemēroja attiecībām starp Vācijas Federatīvo Republiku un Austrijas Republiku no 1994. gada 1. janvāra līdz dienai, kad Austrijas Republika pievienojās Eiropas Savienībai.

Par to, kā interpretēt noteikumus saistībā ar brīvību veikt uzņēmējdarbību

28 Iesākumā ir jāatgādina pastāvīgā judikatūra, saskaņā ar kuru, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības (1999. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-311/97 *Royal Bank of Scotland, Recueil*, I-2651. lpp., 19. punkts, un 2004. gada 7. septembra spriedums lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 19. punkts).

29 Brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas EKL 52. pantā piešķirta attiecībā uz Kopienu pilsoņiem un kas ietver arī tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz dalībvalsts tiesību akti, atbilstoši EKL 58. pantam attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā administrācija [vadība] vai galvenais uzņēmums atrodas Eiropas Kopienā, ietver tiesības veikt savu darbību attiecīgajā dalībvalstī ar meitas sabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (skat. it īpaši 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN, Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts).

30 Pat ja atbilstoši to redakcijai noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis būtu uzņēmējā dalībvalstī nodrošināt tādu pašu attieksmi kā savā valstī, tie arī nepieļauj, ka izcelsmes valsts kādam no saviem pilsoņiem vai sabiedrībai, kas dibināta atbilstoši tās tiesību aktiem, citā dalībvalstī rada šķēršļus (skat. 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-264/96 *ICI, Recueil*, I-4695. lpp., 21. punkts).

31 Saskaņā ar pamata prāvā minētajiem noteikumiem netiešas meitas sabiedrības izmaksātas dividendes, ko mātes sabiedrībai tālāk izmaksā tās meitas sabiedrība,

ietilpst mātes sabiedrības nodokļu bāzē tad, ja visas attiecīgās sabiedrības nodokļus maksā vienīgi Vācijā. Tomēr, izmantojot jau samaksāta nodokļa atskaitīšanas metodi, šīs dividendes faktiski ir atbrīvotas no nodokļa.

32 Turpretim dividendes, kuras tādos pašos apstākļos izmaksā Austrijā reģistrēta netieša meitas sabiedrība, saskaņā ar nodokļu konvencijas 15. pantu ir tieši atbrīvotas no nodokļa un tātad neietilpst tādas mātes sabiedrības nodokļu bāzē, kura nodokļus maksā vienīgi Vācijā.

33 Līdz ar to saskaņā ar *EStG* 3.c pantu no izdevumiem, kas ekonomiski tieši saistīti ar peļņu, kura nav apliekama ar nodokļiem, nav atvelkamas kā izmaksu finansēšanas izdevumi, kas radušies mātes sabiedrībai, kas maksā nodokļus vienīgi Vācijā un netieši piedalās Austrijā reģistrētā meitas sabiedrībā, ja tie attiecas uz meitas sabiedrības izmaksātajām dividendēm, kas pie mātes sabiedrības nonākušas nodokļu atbrīvojuma režīmā. Tomēr gadījumā, kad visas attiecīgās sabiedrības maksā nodokļus Vācijā, šīs izmaksas ir pilnībā atvelkamas. Patiesībā šādā gadījumā izmaksātās dividendes ietilpst nodokļu bāzē, ar kuriem tiek aplikta sabiedrība, kurai pieder akcijas, pat ja faktiski arī tās ir atbrīvotas no nodokļa.

34 No tā izriet, ka sabiedrība, kurai ir netieša meitas sabiedrība Austrijā, kāda ir atbildētāja pamata prāvā, nodokļu ziņā ir nelabvēlīgākā situācijā nekā sabiedrība, kuras netieša meitas sabiedrība ir reģistrēta Vācijā. Protams, abos gadījumos dividendes var pārskaitīt grupas ietvaros, šīs operācijas veikšanas laikā nepiemērojot nodokļus sakarā ar to, ka dividendes izmaksā sabiedrības, kas reģistrētas Austrijā, respektīvi, piemērojot nodokļu konvenciju, vai gadījumā, kad netieša meitas sabiedrība ir reģistrēta Vācijā, atskaitot nodokli, ko samaksājusi sabiedrība, kas izmaksā dividendes, no uzņēmumu nodokļa, kas būtu jāmaksā sabiedrībai, kura

saņēmusi dividendes. Tomēr finansēšanas izdevumi, kas ekonomiski ir saistīti ar sabiedrības izmaksātajām dividendēm, ir pilnībā atvelkami tikai gadījumos, kad netieša meitas sabiedrība ir reģistrēta vienas un tās pašas dalībvalsts teritorijā.

35 Ņemot vērā šo atšķirīgo attieksmi, mātes sabiedrībai varētu zust motivācija veikt uzņēmējdarbību ar meitas sabiedrību starpniecību vai netiešām meitas sabiedrībām, kas reģistrētas citās dalībvalstīs (skat. it īpaši 2003. gada 18. septembra spriedumu lietā C-168/01 *Bosal*, *Recueil*, I-9409. lpp., 27. punkts).

36 Tomēr Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības apgalvo, no vienas puses, ka šāda atšķirīga attieksme neesot uzņēmējdarbības brīvības ierobežojums, jo mātes sabiedrība, kurai ir netieša meitas sabiedrība ar juridisko adresi tai pašā dalībvalstī, neesot salīdzināma ar mātes sabiedrību, kuras netieša meitas sabiedrība ir reģistrēta citā dalībvalstī. Tās uzsver, ka netiešas meitas sabiedrības izmaksātās dividendes vienas dalībvalsts ietvaros ietilpst mātes sabiedrības nodokļu bāzē, bet Austrijas netiešas meitas sabiedrības izmaksātās dividendes ir atbrīvotas no nodokļa. Finansēšanas izdevumu atskaitīšanas ierobežojumi izrietot no apstākļa, ka ārvalstu izcelsmes dividendes ar nodokli neapliek. Fakts, ka *Keller Holding* nevar izmantot nodokļu atskaitīšanas metodes priekšrocības, izrietot no tā, ka *Keller Wien* ir reģistrēta Austrijā, līdz ar to uz to attiecas Austrijas uzņēmumu nodoklis. Tādējādi tā atšķirībā no Vācijā reģistrētas netiešas meitas sabiedrības maksā uzņēmumu nodokli Austrijas iestādēm, nevis Vācijas iestādēm.

37 Šai sakarā jāatzīmē, ka attiecībā uz saņemto dividenžu aplikšanu ar nodokļiem mātes sabiedrības, kas nodokļus maksā vienīgi Vācijā, atrodas līdzīgā situācijā neatkarīgi no tā, vai tās saņem dividendes no netiešas meitas sabiedrības, kas reģistrēta šai dalībvalstī, vai arī no netiešas meitas sabiedrības ar juridisko adresi Austrijā. Abos

gadījumos mātes sabiedrības saņemtās dividendes faktiski tiek atbrīvotas no nodokļa. Līdz ar to apstāklis, ka mātes sabiedrības iespēja atskaitīt finansēšanas izdevumus sakarā ar dividenžu neaplikšanu ar nodokļiem tiek ierobežota, attiecinot šos ierobežojumus vienīgi uz dividendēm no ārvalstīm, neliecina par mātes sabiedrību atšķirībām saistībā ar to meitas sabiedrību reģistrācijas vietu Vācijā vai citā dalībvalstī.

38 Šai ziņā nav svarīgi, ka Austrijā reģistrētas netiešas meitas sabiedrības netiek apliktas ar uzņēmumu nodokli Vācijā. Atšķirīgie nodokļu režīmi būtībā skar tikai mātes sabiedrības atkarībā no tā, vai tām ir netiešas meitas sabiedrības Vācijā, jo pašas sabiedrības ir reģistrētas šai dalībvalstī. Tātad ir jākonstatē, ka saistībā ar dividendēm, ko tām izmaksājušas netiešas meitas sabiedrības, mātes sabiedrībām nodokļi nav piemērojami, jo nav svarīgi, vai dividendes ir no netiešām meitas sabiedrībām, kas maksā nodokļus Vācijā, vai arī tādām, kas maksā nodokļus Austrijā.

39 No otras puses, atsaucoties uz 1992. gada 28. janvāra spriedumiem lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp.) un lietā C-300/90 Komisija/Beļģija (*Recueil*, I-305. lpp.), Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības apgalvo, ka šādiem nodokļu noteikumiem esot objektīvs mērķis saglabāt konsekvenci dalībvalsts nodokļu sistēmā. Vienas nodokļu piemērošanas epizodes sakarā pastāvot tieša saikne starp nodokļu atvieglojumu piešķirumu, respektīvi, iespēju atskaitīt finansēšanas izdevumus, kas saistīti ar vienas sabiedrības dalību citā sabiedrībā, un šī atvieglojuma līdzsvarošanu, iekasējot nodokļus, šai konkrētajā gadījumā piemērojot tos izmaksātajām dividendēm. Turpretim nodokļu apgrūtinājumu, ko izjūt pamata prāvas mātes sabiedrība, proti, šo izdevumu neatskaitīšanu, kompensē attiecīgas priekšrocības, konkrēti, iespēja saņemt dividendes bez nodokļiem.

40 Šajā sakarā der atgādināt, ka iepriekš minēto spriedumu *Bachmann* un Komisija/Beļģija attiecīgi 28. un 21. punktā Tiesa ir atzinusi, ka nepieciešamība saglabāt nodokļu režīma konsekvenci var pamatot EK līgumā garantēto pamatbrīvību īstenošanas ierobežošanu. Lai arguments, kurš balstīts uz šādu pamatojumu, tomēr būtu pamatots, ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu (šajā sakarā skat. 1995. gada 14. novembra spriedumu lietā C-484/93 *Svensson* un *Gustavsson*, *Recueil*, I-3955. lpp., 18. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *ICI*, 29. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, 42. punkts).

41 Izskatot attiecīgos dalībvalsts tiesību aktus, var secināt, ka sabiedrības, kas maksā nodokli vienīgi Vācijā un kontrolē šai pašā dalībvalstī reģistrētu meitas sabiedrību vai netiešu meitas sabiedrību, vienlaikus izmanto gan iespēju atskaitīt finansēšanas izdevumus, kas saistīti ar dalību, gan arī ir atbrīvotas no dividenžu nodokļiem, piemērojot nodokļa atskaitīšanas metodi. Toties, pat ja sabiedrība, kas maksā nodokļus vienīgi Vācijā un saņem dividendes no Austrijā reģistrētām meitas sabiedrībām vai netiešām meitas sabiedrībām, tāpat ir atbrīvota no nodokļiem, tai tik un tā nav iespējams no nodokļiem atskaitīt ar dalību saistītās izmaksas.

42 Tādējādi, pat aizbildinoties ar nepieciešamību saglabāt nodokļu sistēmas konsekvenci, nav iespējams pieņemt argumentu, ka Vācijas mātes sabiedrībai, kas saņēmusi dividendes no Austrijā reģistrētas netiešas meitas sabiedrības, finansēšanas izmaksu neatskaitīšana izlīdzina priekšrocības, kas tai radušās, saņemot ar nodokļiem neapliktas dividendes, ja tai pat laikā mātes sabiedrībai, kas saņem dividendes no Vācijā reģistrētas netiešas meitas sabiedrības, par tai izmaksātajām dividendēm faktiski nekādā veidā netiek iekasēti nodokļi, lai līdzsvarotu nodokļu priekšrocības, kuras tā saņem, atvelkot no nodokļiem finansēšanas izmaksas, kas saistītas ar tās dalību meitas sabiedrības kapitālā. Būtībā, pašas Vācijas valdības vārdiem izsakoties, šai pēdējā gadījumā, lai izvairītos no dubultas nodokļu piemērošanas izmaksātajai peļņai, uzņēmumu nodokļa uzlikšanu izmaksātajai peļņai kompensē, atrēķinot no tās nodokli, ko ir samaksājusi sabiedrība, kura izmaksā peļņu.

43 Lai pierādītu, ka pastāv nepieciešamība garantēt konsekvenci nodokļu sistēmā, Vācijas valdība vairs nevar izmantot argumentu par to, ka ārvalstī reģistrētas netiešas meitas sabiedrības gūtā peļņa — atšķirībā no peļņas, ko guvusi Vācijā reģistrēta netieša meitas sabiedrība — nav apliekama ar nodokļiem šai dalībvalstī. Faktiski pamata prāvai piemērojamie tiesību akti neparedz nekādu saikni starp iespēju atskaitīt finansēšanas izmaksas, kas ir saistītas ar mātes sabiedrības dalību, un peļņu, par kuru nodokļus uzliek netiešajai meitas sabiedrībai. Netiešas meitas sabiedrības gūtajai peļņai, kas tai ļāvusi izmaksāt dividendes, turklāt piemēro Austrijas uzņēmumu nodokli, gluži tāpat kā Vācijā to piemēro peļņai, ko guvusi šai dalībvalstī reģistrēta netieša meitas sabiedrība, jo šai ziņā nav svarīgi, kur ir reģistrēta mātes sabiedrība.

44 Šo pašu apsvērumu dēļ attiecīgos dalībvalsts tiesību aktus nevar pamatot ar teritoriālo principu, kā to Tiesa ir pieļāvusi 1997. gada 15. maija sprieduma lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer* (*Recueil*, I-2471. lpp.) 22. punktā. Šos tiesību aktus nevar uzskatīt par minētā principa īstenojumu tiktāl, ciktāl tie neļauj atskaitīt finansēšanas izmaksas, kas radušās sabiedrībai, kura maksā nodokļus vienīgi Vācijā un kura saņem dividendes no Austrijā reģistrētas netiešas meitas sabiedrības, jo tā ir atbrīvota no nodokļa Vācijā, ja dividendes, ko tādai pašai mātes sabiedrībai izmaksā meitas sabiedrība, kura maksā nodokļus vienīgi Vācijā un kuras juridiskā adrese ir šai dalībvalstī, faktiski gūst priekšrocības arī no atbrīvojuma pēc izmaksātājas sabiedrības samaksātā nodokļa atskaitīšanas metodes.

45 Vācijas valdība, attaisnojot pamata prāvā minētos dalībvalsts tiesību aktus, nepamatoti min apstākli, ka tā īsteno tikai savas nodokļu pilnvaras, kuras ir paredzētas Direktīvas 90/435 4. panta 2. punktā, kur ir atzīts, ka ikviena dalībvalsts gadījumos, kad mātes sabiedrība saņem peļņu, ko izmaksā citā dalībvalstī reģistrēta meitas sabiedrība — attiecībā uz kuru šī cita dalībvalsts vai nu atturas minētajai peļņai uzlikt nodokļus, vai arī uzliek šādai peļņai nodokļus, ļaujot mātes sabiedrībai no maksājamās nodokļu summas atskaitīt meitas sabiedrības samaksāto nodokļa

daļu, kas attiecas uz šo peļņu — var paredzēt, ka izmaksas, kas saistītas ar dalību, nav atvelkamas no peļņas, par kuru mātes sabiedrībai liek maksāt nodokļus. Neskarot jautājumu, vai šī direktīva attiecas uz šo lietu, šāda iespēja tomēr ir izmantojama vienīgi tad, ja tiek ievēroti EK līguma pamatnoteikumi, šai lietā — tā 52. pants.

46 Tā kā nav pierādīts, ka valsts tiesību aktus attaisno obligāti ievērojamas sabiedrības intereses, ir jāsecina, ka šādi tiesību akti neatbilst EK līguma 52. pantam.

47 Ja šie noteikumi attiecas uz faktiem, kas radušies 1994. gadā, ir jāatsaucas uz attiecīgajiem EEZ līguma noteikumiem par uzņēmējdarbības brīvību.

48 Kā noteikts šī līguma 6. pantā, tiktāl, ciktāl tā noteikumi pēc būtības ir līdzvērtīgi attiecīgajiem līguma noteikumiem, kā arī tiesību aktiem, kas pieņemti, to piemērojot, tie ir jāinterpretē, ieviešot un piemērojot EEZ līguma noteikumus saskaņā ar Eiropas Kopienu Tiesas judikatūru līdz EEZ līguma parakstīšanas dienai. Turklāt gan Tiesa, gan arī EBTA Tiesa ir atzinusi, ka ir jāraugās, lai EEZ līguma noteikumi, kas pēc būtības ir identiski EK līguma noteikumiem, tiktu interpretēti vienādi (Tiesas 2003. gada 23. septembra spriedums lietā C-452/01 *Ospelt* un *Schlössle Weissenberg*, *Recueil*, I-9743. lpp., 29. punkts; 2004. gada 1. aprīļa spriedums lietā C-286/02 *Bellio F.lli*, *Recueil*, I-3465. lpp., 34. punkts; skat. arī EBTA Tiesas 2003. gada 12. decembra spriedumu lietā E-1/03 *EFTA Surveillance Authority*/Islande, *EFTA Court Report*, 143. lpp., 27. punkts).

49 Tātad ir jākonstatē, ka EEZ līguma 31. pantā izklāstītie noteikumi, kas aizliedz ierobežot uzņēmējdarbības brīvību, ir identiski EK līguma 52. pantā izklāstītajiem noteikumiem.

50 Šādos apstākļos uz uzdoto jautājumu ir sniedzama atbilde, ka EK līguma 52. pants un EEZ līguma 31. pants ir interpretējami tādā nozīmē, ka tie nepieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus, ar kuriem mātes sabiedrībai, kas maksā nodokļus vienīgi šai valstī, neļauj atskaitīt finansēšanas izmaksas, kas tai radušās, iegādājoties kādas meitas sabiedrības kapitāla daļas, ja šie izdevumi attiecas uz dividendēm, kas ir atbrīvotas no nodokļa tāpēc, ka tās ir no netiešas meitas sabiedrības, kas reģistrēta citā Kopienas dalībvalstī vai EEZ līguma dalībvalstī, lai gan šīs izmaksas ļauj atskaitīt tad, ja tās attiecas uz dividendēm, kuras mātes sabiedrībai ar juridisko adresi vienā dalībvalstī izmaksā tai pašā dalībvalstī reģistrēta netieša meitas sabiedrība un kuras faktiski tiek atbrīvotas arī no nodokļa.

Par to, kā interpretēt noteikumus par brīvu kapitāla apriti

51 Tā kā pamata prāvā minētie dalībvalsts tiesību akti ir pretrunā ar EK līguma un EEZ līguma noteikumiem par uzņēmējdarbības brīvību, nav vajadzības izskatīt, vai tie ir pretrunā arī EK līguma noteikumiem par brīvu kapitāla apriti.

Par tiesāšanās izdevumiem

52 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, izņemot minēto lietas dalībnieku izdevumus, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

EK līguma 52. pants (pēc grozījumiem — EKL 43. pants) un 1992. gada 2. maija Eiropas Ekonomikas zonas līguma 31. pants ir interpretējami tā, ka tie nepieļauj tādus dalībvalsts tiesību aktus, ar kuriem mātes sabiedrībai, kas maksā nodokļus vienīgi šai valstī, neļauj atskaitīt finansēšanas izmaksas, kas tai radušās, iegādājoties kādas meitas sabiedrības kapitāla daļas, ja šie izdevumi attiecas uz dividendēm, kas ir atbrīvotas no nodokļa tāpēc, ka tās ir no netiešas meitas sabiedrības, kas reģistrēta citā Kopienas dalībvalstī vai EEZ līguma dalībvalstī, lai gan šīs izmaksas ļauj atskaitīt tad, ja tās attiecas uz dividendēm, kuras mātes sabiedrībai ar juridisko adresi vienā dalībvalstī izmaksā tai pašā dalībvalstī reģistrēta netieša meitas sabiedrība un kuras faktiski tiek atbrīvotas arī no nodokļa.

[Paraksti]