

Lieta C-285/07

A.T.

pret

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften

(Bundesfinanzhof l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Direkt?va 90/434/EEK – Kapit?la da?u p?rrobežu mai?a – Nodok?u neitralit?te – Nosac?jumi – EKL 43. un 56. pants – Dal?bvalsts ties?bu akti, ar kuriem ir noteikts, ka jaunaj?m sa?emtaj?m kapit?la da??m j?saglab? p?rvesto kapit?la da?u gr?matved?bas v?rt?ba un attiec?gi p?rveduma nodok?u neitralit?te, iegr?matojot šo v?rt?bu ?rvalsts ieg?d?t?jas sabiedr?bas nodok?u bilanc? – Sader?gums

Sprieduma kopsavilkums

Ties?bu aktu tuvin?šana – Kop?ja nodok?u sist?ma, ko piem?ro da??du dal?bvalstu uz??m?jsabiedr?bu apvienošanai, sadal?šanai, akt?vu p?rvešanai un akciju mai?ai – Direkt?va 90/434

(Padomes Direkt?vas 90/434 8. panta 1. un 2. punkts)

Direkt?vas 90/434 par kop?ju nodok?u sist?mu, ko piem?ro da??du dal?bvalstu uz??m?jsabiedr?bu apvienošanai, sadal?šanai, to akt?vu p?rvešanai un akciju [kapit?la da?u] mai?ai, 8. panta 1. un 2. punkts nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru kapit?la da?u mai?as dar?jum? nodoklis tiek ietur?ts par ieg?d?t?s sabiedr?bas akcion?ru atbilstošo kapit?la v?rt?bas pieaugumu, kas ir starp?ba starp p?rvesto kapit?la da?u ieg?des s?kotn?j?m izmaks?m un to tirdzniec?bu, cikt?l ieg?d?t?ja sabiedr?ba sav? nodok?u bilanc? p?rvest?s kapit?la da?as nav iegr?matojusi p?c to t?br?ža gr?matved?bas v?rt?bas.

Saistošaj? un skaidraj? Direkt?vas 90/434 8. panta 1. un 2. punkta redakcij? nek?d? veid? nav atspogu?ota likumdev?ja v?lme sniegt dal?bvalst?m transpon?šanas br?v?bu, at?aujot t?m nodok?u neitralit?ti ieg?d?t?s sabiedr?bas akcion?ru lab? pak?rtot papildu nosac?jumiem, iz?emot min?t? panta 2. punkt? paredz?to. Turkl?t paredz?t dal?bvalst?m š?du transpon?šanas br?v?bu ir pretrun? pašam š?s direkt?vas m?r?im ieviest kop?jo nodok?u sist?mu, nevis paaugstin?t Kopienu l?men? dal?bvalstu sp?k? esošo iekš?jo k?rt?bu, jo atš?ir?bas starp š?m sist?m?m var rad?t trauc?jumus.

Turkl?t š?ds tiesiskais regul?jums, kas ir paredz?ts, lai nov?rstu, ka nodok?a ietur?šana pat laik? p?c kapit?la da?u mai?as nenotiek visp?r, un lai atteiktu visp?r?g? veid? pieš?irt Direkt?v? 90/434 paredz?t?s nodok?u priekšroc?bas akciju mai?as dar?jumiem, uz kur?m š? direkt?va attiecas, tikai t?d??, ka ieg?d?t?ja sabiedr?ba sav? nodok?u bilanc? p?rvest?s kapit?la da?as nav nov?rt?jusi p?c to t?br?ža gr?matved?bas v?rt?bas, nevar b?t pamatots ar Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu un t?d?? tikt uzskat?ts par sader?gu ar to. Dal?bvalst?m ir j?pieš?ir Direkt?v? 90/434 paredz?t?s nodok?u priekšroc?bas akciju mai?as dar?jumiem, kas ir min?ti t?s 2. panta d) punkt?, iz?emot, ja šo dar?jumu galvenais vai viens no galvenajiem m?r?iem ir nemaks?t nodok?us vai izvair?ties no nodok?iem min?t?s direkt?vas 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratn?. Tom?r dal?bvalstis tikai iz??muma k?rt? un ?pašos gad?jumos var piln?b?

vai da??ji atteikties piem?rot š?s direkt?vas noteikumus vai ne?aut izmantot to pieš?irt?s priekšroc?bas. Lai p?rbaud?tu, vai paredzamajam dar?jumam ir š?ds m?r?is, valsts kompetent?s iest?des nevar piem?rot tikai iepriekš noteiktus visp?rīgus krit?rijus, bet t?m katr? atseviš?? gad?jum? dar?jums ir j?p?rbauda visp?r?ji.

Šaj? kontekst? ar nosac?jumu, ka š?da tiesisk? regul?juma m?r?is at?aut ietur?t nodokli ar? t?dos gad?jumos, kuros izr?d?s, ka nodok?u sist?m? ir nepiln?bas, at?aut dal?bvalstij vienpus?ji izlabot š?das nepiln?bas, pie?emot, ka t?s past?v, rada risku pie?aut k??du Direkt?vas 90/434 m?r?a ?stenošan?, kas ir kop?j?s nodok?u sist?mas ieviešana. Tas, ka ieg?d?t?s sabiedr?bas akcion?ram saistošo ties?bu normu d?? sa?emt?s kapit?la da?as bija j?p?rved k? atl?dz?ba un ka to sa??m?jas sabiedr?bas kapit?la da?u cena v?l?k iev?rojami krit?s, nepamato uzskatu, ka kapit?la da?u mai?a ir dar?jums, par kuru j?maks? nodoklis, šaj? datum? nerealiz?jot apsl?ptus uzkr?jumus.

(sal. ar 26., 27., 30.–32., 34., 36. un 39. punktu un rezolut?vo da?u)

TIESAS SPRIEDUMS (pirm? pal?ta)

2008. gada 11. decembr? (*)

Direkt?va 90/434/EEK – Kapit?la da?u p?rrobežu mai?a – Nodok?u neitralit?te – Nosac?jumi – EKL 43. un 56. pants – Dal?bvalsts ties?bu akti, ar kuriem ir noteikts, ka jaunaj?m sa?emtaj?m kapit?la da??m j?saglab? p?rvesto kapit?la da?u gr?matved?bas v?rt?ba un attiec?gi p?rveduma nodok?u neitralit?te, iegr?matojot šo v?rt?bu ?rvalsts ieg?d?t?jas sabiedr?bas nodok?u bilanc? – Sader?gums

Lieta C?285/07

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (V?cija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2007. gada 7. mart? un kas Ties? re?istr?ts 2007. gada 14. j?nij?, tiesved?b?

A.T.

pret

Finanzamt Stuttgart/Körperschaften,

piedaloties

Bundesministerium der Finanzen.

TIESA (pirm? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js P. Janns [*P. Jann*] (referents), tiesneši A. Tizzano [*A. Tizzano*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], E. Levits un Ž. Ž. K?zels [*J. J. Kiesel*],

enerģadlvokte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],

sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administratore,

emot vārā rakstveida procesu un 2008. gada 17. aprīlā tiesas sēdī,

emot vārā apsvērumus, ko sniedza:

– A.T. vārdā – M. Šādēns [*M. Schaden*] un H. Vinklers [*H. Winkler*], *Rechtsanwälte*, kā arī V. Šōns [*W. Schön*], profesors,

– Vēcijas valdības vārdā – M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvj,

– Eiropas Kopienu Komisijas vārdā – R. Līls [*R. Lya*] un V. Melss [*W. Mölls*], pārstāvj,

noklausījies enerģadlvoktes secinājumus 2008. gada 6. novembra tiesas sēdī,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/434/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju [kapitāla daļu] maiņai (OV L 225, 1. lpp.), 8. panta 1. un 2. punktu, kā arī EKL 43. un 56. pantu.

2 Šis līgums tika iesniegts tiesvedībā starp A.T. un *Finanzamt Stuttgart/Körperschaften* (Štutgartes iekšmumu dienests, kas ir kompetents darījumu, turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) jautājumā par šā pārdējā minētā izdoto likumu kapitāla daļu pārrobežu maiņas ietvaros ieturēt nodokli pārvestā kapitāla vērtības pieaugumam.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienas tiesiskais regulējums

3 Atbilstoši Direktīvas 90/434 pirmajam apsvērumam tās mērķis ir nodrošināt, ka dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības pārstrukturēšanas darījumus, piemēram, apvienošanu, sadalīšanu, aktīvu pārvešanu un kapitāla daļu maiņu, netraucē paši ierobežojumi, nepilnības vai traucējumi, ko cita starpā rada dalībvalstu nodokļu noteikumi.

4 Šajā sakarā ar šo direktīvu tiek ieviesta kārtība, saskaņā ar kuru minētie darījumi paši par sevi nevar radīt pamatu nodokļa ieturīšanai. Iespējams atbilstošais, ar šiem darījumiem saistītais kapitāla vērtības pieaugums principā var tikt aplikts ar nodokli, bet tikai tad, kad tas ir faktiski īstenots.

5 Direktīvas 90/434 pirmo pantu apsvērumu, kā arī devītā apsvēruma redakcija ir šāda:

“tā kā dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības apvienošana, sadalīšana, aktīvu pārvešana un akciju [kapitāla daļu] maiņa var būt vajadzīga, lai Kopienā radītu nosacījumus, kas ir analogi atsevišķās dalībvalstīs iekšējā tirgus nosacījumiem, un tādējādi nodrošinātu kopējā tirgus izveidi un efektīvu darbību; tā kā ierobežojumiem, nepilnībām vai traucējumiem, ko cita starpā rada dalībvalstu nodokļu noteikumi, nevajadzētu kavēt šādas operācijas [darījumus]; tā kā šā iemesla dēļ attiecībā uz šādu operāciju [darījumiem] jāievieš nodokļu noteikumi, kas no konkurences viedokļa ir neitrāli, lai uzņēmumi varētu piemēroties kopējā tirgus prasībām, kāpināt ražīgumu un

uzlabot konkur?sp?ju starptautisk? m?rog?;

t? k? nodok?u noteikumi, atš?ir?b? no tiem, kas attiecas uz vienas dal?bvalsts sabiedr?b?m, kav? š?s darb?bas; t? k? š?d?m nepiln?b?m ir j?dara gals;

t? k? šo m?r?i nevar sasniegt, Kopienas l?men? piem?rojot sist?mas, kas pašlaik ir sp?k? dal?bvalst?s, jo šo sist?mu atš?ir?bas rada trauc?jumus; t? k? pietiekamu š? jaut?juma risin?jumu var nodrošin?t tikai kop?ja nodok?u sist?ma;

t? k? kop?jai nodok?u sist?mai b?tu j?vair?s uzlikt nodok?us par uz??m?jsabiedr?bu apvienošanu, sadal?šanu, to akt?vu p?rvešanu vai akciju [kapit?la da?u] mai??m, un reiz? b?tu j?sarg? t?s valsts finanšu intereses, kur? atrodas ieg?d?t? sabiedr?ba vai p?rvedam? sabiedr?ba;

[..]

t? k? dal?bvalst?m ir j?dod iesp?ja atteikties no š?s direkt?vas piem?rošanas, ja sabiedr?bu apvienošanas, sadal?šanas, to akt?vu p?rvešanas vai akciju [kapit?la da?u] mai?as m?r?is ir nemaks?t nodok?us vai izvair?ties no nodok?iem [..].”

6 Direkt?vas 90/434 2. panta d) punkt? “akciju [kapit?la da?u] mai?a” ir defin?ta k? “oper?cija [dar?jums], kur? k?da sabiedr?ba ieg?st ?pašum? citas sabiedr?bas kapit?la da?u t?d?j?di, ka t? balsu vair?kumu taj? ieg?st apmai?? pret otras sabiedr?bas akciju tur?t?jiem izdotiem v?rtspap?riem, pret v?rtspap?riem, kas pieder pie pirm?s sabiedr?bas kapit?la, un, ja tas ir lietder?gi, pret maks?jumu skaidr? naud?, nep?rsniedzot 10 % no mai?? izdoto v?rtspap?ru nomin?lv?rt?bas vai, ja t?das nav, no to gr?matved?bas v?rt?bas”.

7 Saska?? ar š?s direkt?vas 2. panta g) un h) punktu “ieg?d?ta sabiedr?ba” ir “sabiedr?ba, kuras kapit?la da?u, mainot v?rtspap?rus, ieg?st cita sabiedr?ba”, un “ieg?d?t?ja sabiedr?ba” ir “sabiedr?ba, kas, mainot v?rtspap?rus, ieg?st kontrolpaketi”.

8 Direkt?vas 90/434 8. panta 1. un 2. punkt?, kas ir ietverts direkt?vas II sada??, attiec?b? uz ties?bu norm?m, ko piem?ro sabiedr?bu apvienošanai, sadal?šanai un to kapit?la da?u p?rvešanai, ir paredz?ts:

“1. Ja apvieno vai sadala sabiedr?bas, vai maina to akcijas, k?dam p?rvedam?s vai ieg?d?t?s sabiedr?bas akcion?ram pret v?rtspap?riem, kas pieder pie ieg?d?t?s sabiedr?bas kapit?la, pieš?irot v?rtspap?rus, kas pieder pie sa??m?jas vai ieg?d?t?jas sabiedr?bas kapit?la, tas nav iemesls uzlikt nodok?us š? akcion?ra ien?kumiem, pe??ai vai kapit?la pe??ai.

2. Dal?bvalstis 1. punktu piem?ro ar nosac?jumu, ka akcion?rs sa?emto v?rtspap?ru v?rt?bu, no k? apr??ina nodok?us, nav noteicis liel?ku nek? t? ir bijusi main?tajiem v?rtspap?riem tieši pirms sabiedr?bu apvienošanas, sadal?šanas vai to v?rtspap?ru mai?as.

Š? panta 1. punkta piem?rošana neliedz dal?bvalst?m uzlikt nodok?us pe??ai, ko rada atk?rtota sa?emto v?rtspap?ru p?rvešana, k? ar? pe??ai, ko rada t?du v?rtspap?ru p?rvešana, kas ir past?v?juši pirms sabiedr?bas ieg?des.

Šaj? punkt? v?rdkopa “v?rt?ba, no kuras apr??ina nodok?us” ir summa, ko izmanto, lai apr??in?tu pe??u vai zaud?jumus, uzliekot nodok?us sabiedr?bas akcion?ra ien?kumiem, pe??ai vai kapit?la pe??ai.”

9 Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkt? ir noteikts, ka dal?bvalsts var atteikties piln?b? vai da??ji piem?rot visus II sada?as noteikumus vai ar? var ne?aut izmantot to pieš?irt?s priekšroc?bas, ja izr?d?s, ka kapit?la da?u mai?a notiek ar galveno m?r?i vai vienu no

galvenajiem mērķiem nemaksāt nodokļus vai izvairīties no nodokļiem.

Vācijas tiesiskais regulējums

10 1994. gada 28. oktobra likums par biznesa reorganizācijas aplikšanu ar nodokli (*Umwandlungssteuergesetz*) (*BGBI.* 1994 I, 3267. lpp.; turpmāk tekstā – “*UmwStG*”) 23. panta 4. punkts ar grozījumiem reglamentē kapitāla daļu Eiropas Savienības kapitāla sabiedrībā, kas definēts Direktīvas 90/434 3. pantā attiecībā uz tās raksturogajām pazīmēm, pārvēšanu citai Savienības sabiedrībai ar kapitāla daļu kapitālā.

11 Tādējādi, ja var pierādīt, ka pēc šādas pārvēšanas kapitāla daļu ieguvēja sabiedrībai uzreiz pieder lielākā daļa balsošanas tiesību sabiedrībā, kuras kapitāla daļas tā saņem, tādēļ, ka tai pieder kontrolpakete, kuru aprēķina, ņemot vērā pārvēstās kapitāla daļas, kapitāla sabiedrības pārvēšanas rezultātā saņemto kapitāla daļu novērtēšana ir jāveic pēc analoģijas atbilstoši *UmwStG* 20. panta 2. punkta no pirmā līdz ceturtajam un sestajam teikumam un jauno kapitāla daļu, ko pārvēdja sabiedrība saņem no kapitāla daļu saņēmēja sabiedrības, novērtēšanu reglamentē pēc analoģijas *UmwStG* 20. panta 4. punkta pirmais teikums.

12 Atbilstoši *UmwStG* 20. panta 2. punkta pirmajam teikumam kapitāla sabiedrība var novērtēt pārvēstos aktīvus pēc to grāmatvedības vērtības vai augstākas vērtības. Atbilstoši šīs tiesību normas otrajam teikumam novērtējums pēc grāmatvedības vērtības ir pieļaujams arī tad, ja pārvēstie aktīvi saskaņā ar komerc tiesību normām ir jāieraksta grāmatvedības bilancē pēc augstākas vērtības.

13 *UmwStG* 20. panta 4. punkta pirmajā teikumā ir noteikts, ka tiek uzskatīts, ka pārvēdjamajam kapitāla sabiedrībai pārvēstos aktīvus ir jānovērtē pēc sabiedrības kapitāla daļu pārvēšanas cenas un ieguldīšanas izmaksām. Šajā pētījumā minētajā normā *UmwStG* ir noteikta divkārtša grāmatvedības vērtības pārvešana, kas ir tiesību norma, saskaņā ar kuru pārvēdjamajai sabiedrībai var saglabāt pārvēsto kapitāla daļu grāmatvedības vērtību tikai tad, ja kapitāla daļu saņēmēja sabiedrība pati šīs kapitāla daļas novērtē pēc to grāmatvedības vērtības. *UmwStG* šajā aspektā netiek nošķirtas Vācijas realizētās pārvēstās kapitāla daļas no tām, kas ir realizētas rēķinā; abi gadījumi tiek vērtēti vienādi.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

14 A.T., kas ir Vācijas akciju sabiedrība, uzņēmumu grupā piederēja 89,5 % kapitāla daļas no C GmbH, kas ir Vācijas sabiedrība ar ierobežotu atbildību.

15 2000. gada 28. aprīlī A.T. pārvēda šo kapitāla daļu Francijas akciju sabiedrībai G SA, par to saņemot šīs sabiedrības jaunās akcijas 1,47 % vērtībā no pamatkapitāla, kā rezultātā kapitāls pieauga. Šie darījumi, kuru cena vēlāk ievērojami samazinājās, bija jānodod tīk piecu gadu laikā atbilstoši tiesību normām par finanšu tirgu uzraudzību.

16 T? k? A.T., m?tes sabiedr?bai, piederoš?s da?as C?GmbH v?l?k p?c to p?rvešanas G?SA gr?matved?bas un nodok?u bilanc? tika nov?rt?tas nevis p?c to gr?matved?bas v?rt?bas, kas tika nor?d?ta l?dz šim A.T. nodok?u bilanc?, bet p?c to tirgus v?rt?bas, kas bija noteikta p?rvešanas l?gum?, *Finanzamt*, pamatojoties uz *UmwStG* 23. panta 4. punkta pirmo teikumu un 20. panta 4. punkta pirmo teikumu, k? ar? uz *Bundesministerium der Finanzen* (BMF – Federāl? Finanšu ministrija) atbilstošo instrukciju, atteic?s par A.T. par 2000. nodok?u gadu ?emt v?r? p?rvesto C?GmbH kapit?la da?u t?br?ža gr?matved?bas v?rt?bu. T?d?j?di *Finanzamt* p?rvešanas dar?jumu uzskat?ja par apliekamu ar nodokli un ietur?ja nodokli atbilstošajam kapit?la v?rt?bas pieaugumam, kas atbilda starp?bai starp s?kotn?j?m, ar C?GmbH kapit?la da?u ieg?di saist?taj?m izmaks?m un to tirgus v?rt?bu.

17 A.T. celt? pras?ba ties? pret nodok?u l?mumiem, kas tika pie?emti saska?? ar šiem noteikumiem, tika apmierin?ta pirmaj? instanc?. *Finanzamt* to p?rs?dz?ja apel?cijas k?rt?b? iesniedz?jties?. P?d?j? min?t? uzskata, ka, piem?rojot *UmwStG*, A.T. pras?ba ir j?noraida. Atbilstoši *UmwStG* kapit?la da?as C?GmbH bija j?nov?rt? p?c to gr?matved?bas v?rt?bas G?SA bilanc?, kas turkl?t bija iesp?jams saska?? ar Francijas ties?b?m.

18 Tom?r, esot šaub?m par divk?ršas gr?matved?bas v?rt?bas p?rnešanas pras?bas sader?bu ar Kopien? ties?b?m p?rrobežu p?rvešanas gad?jumos, *Bundesfinanzhof* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?los jaut?jumus:

“1) Vai ar Direkt?vas [90/434] 8. panta 1. un 2. punktu netiek pie?auts dal?bvalsts nodok?u regul?jums, saska?? ar kuru, p?rvedot k?das ES kapit?lsabiedr?bas kapit?la da?as citai sabiedr?bai, p?rvesto kapit?la da?u gr?matved?bas v?rt?bu p?rved?js turpm?k dr?kst izmantot tikai tad, ja ieg?d?t?ja sabiedr?ba p?rvest?s kapit?la da?as ir ieogr?matojusi p?c to gr?matved?bas v?rt?bas (“divk?rš? gr?matved?bas v?rt?bas p?rnešana” (*doppelte Buchwertverknüpfung*))?

2) Ja atbilde uz šo jaut?jumu ir noliedzoša: vai min?tais regul?jums ir pretrun? EKL 43. un 56. pantam, lai gan “divk?rš? gr?matved?bas v?rt?bas p?rnešana” tiek piepras?ta ar? attiec?b? uz kapit?lsabiedr?bas kapit?la da?u p?rvešanu t?dai sabiedr?bai, kuras ien?kumi ir neierobežoti apliekami ar nodokli?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

19 Ar savu pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai ar Direkt?vas 90/434 8. panta 1. un 2. punktu netiek pie?auts dal?bvalsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru kapit?la da?u mai?a ir pamats ietur?t nodokli ieg?d?t?s sabiedr?bas akcion?riem, kapit?la v?rt?bas pieaugumam atbilstot starp?bai starp s?kotn?j?m, ar p?rvesto kapit?la da?u ieg?di saist?taj?m izmaks?m un to tirgus v?rt?bu, ja vien ieg?d?t?ja sabiedr?ba sav? nodok?u bilanc? p?rvest?s da?as nav ieogr?matojusi p?c to t?br?ža gr?matved?bas v?rt?bas.

20 Uzreiz j?atg?dina, ka atbilstoši Direkt?vas 90/434 8. panta 1. punktam kapit?la da?u mai?as gad?jum? ieg?d?t?jas sabiedr?bas pamatkapit?lu veidojošo v?rtspap?ru pieš?iršana ieg?d?t?s sabiedr?bas akcion?riem, k? atl?dz?bu sa?emot š?s p?d?j?s min?t?s sabiedr?bas pamatkapit?lu veidojošos v?rtspap?rus, pašai par sevi nevajadz?tu rad?t pamatu ietur?t nodokli no š? akcion?ra pe??as, ien?kumiem vai kapit?la v?rt?bas pieauguma.

21 Ar šo oblig?to noteikumu par nodok?u neitralit?ti attiec?b? uz ieg?d?t?s sabiedr?bas akcion?riem Direkt?vas 90/434 m?r?is, k? tas izriet ar? no t?s pirm? un ceturt? apsv?ruma, ir nodrošin?t, ka daž?du dal?bvalstu sabiedr?bu kapit?la da?u mai?ai netiek rad?ti š??rš?i vai trauc?jumi, cita starp? t?di, kas izriet no dal?bvalstu nodok?u noteikumiem.

22 Tomēr šis obligātais noteikums par nodokļu neitralitāti nav beznosacījuma. Atbilstoši Direktīvas 90/434 8. panta 2. punktam dalībvalstīs minētā panta 1. punkta piemērošana ir pakārtota nosacījumam, ka akcionārs saņemto vērtpapāru vērtību, no kuras aprēķina nodokļus, nav noteicis lielāku, nekā tā ir bijusi mainījumiem vērtpapāriem tieši pirms sabiedrību vērtspapāru maiņas.

23 Kā izriet no lēmuma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu un it īpaši no pirmā prejudiciālā jautājuma, atbilstoši tādām kā pamata lietām minētajam Vācijas tiesiskajam regulējumam iegādātās sabiedrības akcionārs nevar apmaiņā saņemto vērtspapāru vērtību noteikt tikpat lielu kā pārvesto kapitāla daļu grāmatvedības vērtību, ja vien arī iegādātāja sabiedrība nenovērtē minētās daļas pēc to tīrības grāmatvedības vērtības.

24 Vācijas valdība šajā sakarā norāda, ka šāda divkāršā grāmatvedības vērtības pārvešanas prasība ir saderīga ar Direktīvu 90/434, jo tā, nereglamentējot pārnesto daļu novērtēšanu iegādātās sabiedrības bilancē, dod dalībvalstīm transponēšanas brīvību.

25 Šāda minētās direktīvas interpretācija nav pieļaujama.

26 Vispirms ir jāatzīst, ka saistošajai un skaidrajai Direktīvas 90/434 8. panta 1. un 2. punkta redakcijai nekādā veidā nav atspoguļota likumdevēja vēlme sniegt dalībvalstīm transponēšanas brīvību, atļaujot tām nodokļu neitralitāti iegādātās sabiedrības akcionāru labā pakārtot papildu nosacījumus.

27 Turklāt paredzētā dalībvalstīm šādu transponēšanas brīvību ir pretrunā pašam šīs direktīvas mērķim – kā tas izriet jau no tās nosaukuma un it īpaši no trešā apsvēruma – ieviest kopājo nodokļu sistēmu, nevis paaugstināt Kopienas līmenī dalībvalstu spēkā esošo iekšējo kārtību, jo atšķirības starp šīm sistēmām var radīt traucējumus.

28 Pārējā daļā, kas ir tikai un tieši Direktīvas 90/434 8. panta 1. un 2. punktā paredzēto dažādu dalībvalstu sabiedrību akciju maiņas nodokļu neitralitāti pakārtot papildu nosacījumam, ka iegādātāja sabiedrība savā nodokļu bilancē pārveestās kapitāla daļas iegrāmato pēc tīrības grāmatvedības vērtības, ir pretrunā šīs direktīvas mērķim novērst nodokļu šķēršļus uzņēmumu pārrobežu pārstrukturēšanai, nodrošinot, ka iespējamā pamatkapitāla daļu vērtības palielināšanās netiek aplikta ar nodokli pirms to faktiskās realizācijas (šajā sakarā skat. Tiesas 2007. gada 5. jūlija spriedumu lietā C-321/05 *Kofoed*, Krājums, I-5795. lpp., 32. punkts).

29 Tomēr Vācijas valdība norāda, ka pamata tiesvedībā aplūkoto Vācijas tiesiskais regulējums labvēlīgi ietekmē Direktīvas 90/434 mērķi atlikt nodokļu ieturēšanu uz laiku, nevis pilnīgi atbrīvot no nodokļa. Tieši divkāršās grāmatvedības vērtības pārvešanas prasība kapitāla daļu pārrobežu maiņas gadījumā var novērst to, ka viengais nodoklis netiek ieturēts, pārveidot kapitāla daļas ārpus robežām un radot situāciju, ka nodoklis par kapitāla daļu pārvešanu ne no rēķina iegādātās sabiedrības, ne valsts pārveidotās sabiedrības netiek ieturēts vispār.

30 Cikt?l min?t? vald?ba uzsver, ka pamata liet? apl?kojamais V?cijas tiesiskais regul?jums ir vajadz?gs, lai nov?rstu, ka nodok?a ietur?šana pat laik? p?c kapit?la da?u mai?as nenotiek visp?r, ir j?atg?dina, ka Tiesai jau ir bijusi iesp?ja konstat?t, ka dal?bvalst?m ir j?pieš?ir Direkt?v? 90/434 paredz?t?s nodok?u priekšroc?bas akciju mai?as dar?jumiem, kas ir min?ti t?s 2. panta d) punkt?, iz?emot, ja šo dar?jumu galvenais vai viens no galvenajiem m?r?iem ir nemaks?t nodok?us vai izvair?ties no nodok?iem min?t?s direkt?vas 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratn? (Tiesas 1997. gada 17. j?lija spriedums liet? C?28/95 *Leur?Bloem, Recueil*, I?4161. lpp., 40. punkts).

31 Tom?r atbilstoši Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktam dal?bvalstis tikai iz??muma k?rt? un ?pašos gad?jumos var piln?b? vai da??ji atteikties piem?rot š?s direkt?vas noteikumus vai ne?aut izmantot to pieš?irt?s priekšroc?bas (iepriekš min?tais spriedums liet? *Kofoed*, 37. punkts). Lai p?rbaud?tu, vai paredzamajam dar?jumam ir š?ds m?r?is, valsts kompetent?s iest?des nevar piem?rot tikai iepriekš noteiktus visp?r?gus krit?rijus, bet t?m katr? atseviš?? gad?jum? dar?jums ir j?p?rbauda visp?r?ji (iepriekš min?tais spriedums liet? *Leur?Bloem*, 41. punkts).

32 T?tad ir j?atz?st, ka dal?bvalsts nodok?u tiesiskais regul?jums, kur? t?pat k? pamata liet? apl?kojamaj? tiek visp?r?j? veid? atteikts pieš?irt Direkt?v? 90/434 paredz?t?s nodok?u priekšroc?bas kapit?la da?u mai?ai, uz kur?m š? direkt?va attiecas, tikai t?d??, ka ieg?d?t?ja sabiedr?ba sav? nodok?u bilanc? p?rvest?s kapit?la da?as nav nov?rt?jusi p?c to t?br?ža gr?matved?bas v?rt?bas, nevar b?t pamatots ar Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu un t?d?? tas ir uzskat?ms par nesader?gu ar to.

33 Turkl?t šaj? kontekst? ir j?iev?ro, ka, t? k? V?cijas vald?ba nav šo punktu apstr?d?jusi, A. T. savos apsv?rumos nor?da, ka kapit?la da?u mai?a pamata liet? notika tikai t?p?c, lai izpild?tu Amerikas biržas ties?bu normas, un ka G?SA l?dz tam saglab?ja C?GmbH kapit?la da?as, ko t? bija ieg?d?jusies.

34 Ar nosac?jumu, ka pamata liet? apl?kojam? tiesisk? regul?juma m?r?is, k? to tiesas s?d? nor?d?ja ar? V?cijas vald?ba, ir ne tikai nov?rst ?aunpr?t?gu izmantošanu, bet ar? at?aut ietur?t nodokli t?dos gad?jumos, kuros izr?d?s, ka nodok?u sist?m? ir nepiln?bas, ir j?konstat?, ka at?aut dal?bvalstij vienpus?ji izlabot š?das nepiln?bas, pie?emot, ka t?s past?v, rada risku pie?aut k??du Direkt?vas 90/434 m?r?u ?stenošan?, kas – k? tika atg?din?ts iepriekš 27. punkt? – ir kop?j?s nodok?u sist?mas ieviešana.

35 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka pašas Direkt?vas 90/434 m?r?is atbilstoši t?s ceturtajam apsv?rumam ir nodrošin?t ieg?d?t?s sabiedr?bas valsts finanšu intereses. T? Direkt?vas 90/434 8. panta 2. punkta otraj? da?? ir noteikts, ka min?t? panta 1. punkta piem?rošana neliedz dal?bvalst?m ietur?t nodokli no pe??as, ko rada atk?rtota sa?emto v?rtspap?ru p?rvešana, k? ar? pe??as, ko rada t?du v?rtspap?ru p?rvešana, kas ir past?v?juši pirms sabiedr?bas ieg?des.

36 K? nor?d?ja Eiropas Kopien? Komisija, tas, ka pamata liet? A. T. saistošo biržas ties?bu normu d?? bija j?p?rved k? atl?dz?ba sa?emt?s kapit?la da?as un ka G?SA dar?jumu cena v?l?k iev?rojami krit?s, nepamato uzskatu, ka kapit?la da?u mai?a ir dar?jums, par kuru j?maks? nodoklis, šaj? datum? nerealiz?jot apsl?ptus uzkr?jumus.

37 Turklīt ir jēpiezēm?, – tam piekrīt ar? Vācijas valdība –, t? neb?tu Vācijas valsts kase, bet visdrīzāk Francijas valsts kase, kas iegādātās sabiedrības min?to kapitāla da?u iegremotšanas d?? no t?brīža grāmatvedības vrtības g?tu labumu, jo ietur?tu nodokli par atk?rtoto saņemto kapitāla da?u p?rvešanu, un tas v?l jo mazāk liecina par Vācijas likumdevāja paša interesi noteikt š?du prasību.

38 Tomēr pašreiz ir v?l jo sarežžītāk atklāt patieso interesi šaj? p?rvesto da?u divk?rš? t?brīža grāmatvedības vrtības p?rnešan?, jo, k? A.T. un Komisija to norādīja savos atbilstošajos rakstveida atsv?rumos un Vācijas valdība apstiprināja tiesas s?d?, *UmwStG* taj? laik? tika grozīts t?dīj?di, ka kopš 2007. gada š? prasība nebija piem?rojama daž?du dalībvalstu sabiedrību kapitāla da?u mai?ai.

39 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos atsv?rumus, uz pirmo jautājumu ir j?atbild, ka ar Direktvas 90/434 8. panta 1. un 2. punktu netiek pieauts dalībvalsts nodok?u regulējums, saska?? ar kuru kapitāla da?u mai?as darījums? nodoklis tiek ieturts par iegādātās sabiedrības akcion?ru atbilstošo kapitāla vrtības pieaugumu, kas ir starpība starp p?rvesto kapitāla da?u iegādes s?kotnīj?m izmaks?m un to tīrgus vrtību, ciktīl iegādātāja sabiedrība sav? nodok?u bilanc? p?rvests kapitāla da?as nav iegremtojusi p?c to t?brīža grāmatvedības vrtības.

40 ?emot v?r? sniegto atbildi uz pirmo prejudiciālo jautājumu, uz otro jautājumu nav j?atbild.

Par tiesāšanas izdevumiem

41 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata liet? š? tiesvedība ir stadija proces?, kuru izskata iesniedzītiesa, un t? lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot atsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? palība) nospriež:

ar Padomes 1990. gada 23. j?lija Direktvas 90/434/EEK par kopēju nodok?u sist?mu, ko piem?ro daž?du dalībvalstu uzņēm?jsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu p?rvešanai un akciju mai?ai, 8. panta 1. un 2. punktu netiek pieauts dalībvalsts nodok?u regulējums, saska?? ar kuru kapitāla da?u mai?as darījums? nodoklis tiek ieturts par iegādātās sabiedrības akcion?ru atbilstošo kapitāla vrtības pieaugumu, kas ir starpība starp p?rvesto kapitāla da?u iegādes s?kotnīj?m izmaks?m un to tīrgus vrtību, ciktīl iegādātāja sabiedrība sav? nodok?u bilanc? p?rvests kapitāla da?as nav iegremtojusi p?c to t?brīža grāmatvedības vrtības.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – v?cu.