

Lieta C-352/08

Modehuis A. Zwijnenburg BV

pret

Staatssecretaris van Financiën

(Hoge Raad der Nederlanden lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

Tiesību aktu tuvināšana – Direktīva 90/434/EEK – Kopēja nodokļu sistēma, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības apvienošanai, sadalīšanai, aktīvu pārvešanai un akciju maiņai – 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts – Piemērojamā nodoklim par pārsuma tiesību maiņu

Sprieduma kopsavilkums

1. *Prejudiciāli jautājumi – Tiesas kompetence – Interpretācija, kas tiek lūgta gadījumā, kad valsts iekšējā situācijā atbilstoši valsts tiesību noteiktajam ir jāpiemēro Savienības tiesību norma – Kompetence sniegt šo interpretāciju*

(LESD 267. pants)

2. *Tiesību aktu tuvināšana – Kopēja nodokļu sistēma, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības apvienošanai, sadalīšanai, aktīvu pārvešanai un akciju maiņai – Direktīva 90/434 – Darījumi, kuru mērķis ir krāpšana nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas*

(Padomes Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts)

1. Ja valsts tiesību aktos saistībā ar šīs valsts pilnībā iekšējo situāciju ir paredzēti tādā pašā risinājumi kā Savienības tiesību, lai it sevišķi nepieautu pilsoņu diskrimināciju vai iespējamus konkurences izkropojumus, no Savienības tiesību mērķem noteikumu vai jēdzienu vienveidīga interpretācija neatkarīgi no apstākļiem, kādos tos paredzēts piemērot, noteikti ir Savienības intereses – lai novērstu interpretācijas atšķirības nākotnē.

(sal. ar 33. punktu)

2. Direktīvas 90/434 par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir interpretējams tādējādi, ka tajā paredzēto priekšrocību režīmu izmantošanu nevar atteikt nodokļu maksātājam, kurš ir iecerējis noslēgt tiesisko darījumu kopumu, kurā ietilpst uzņēmumu apvienošana, lai izvairītos no nodokļa par pārsuma tiesību maiņu maksāšanas, jo šis nodoklis neietilpst šīs direktīvas piemērošanas jomā.

Dalībvalstis tikai izņēmuma kārtā un pašos gadījumos var atteikties pilnībā vai daļēji piemērot šīs direktīvas noteikumus vai neaut izmantot to piešķirtās priekšrocības. Tādējādi Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts kā izņēmuma noteikums ir jāinterpretē šauri, ņemot vērā tā tekstu, mērķi, kā arī kontekstu, kurā tas iekaujas. Ekonomiski pamatotiem mērķiem atsaucoties uz darījuma līdzdarbojošos uzņēmumu restrukturizāciju vai darbības racionalizāciju, kuru gadījumā nav aizdomu par krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļiem, minētā norma aprobežojas vienīgi ar uzņēmumu apvienošanas un citiem ar reorganizāciju saistītiem

darījumiem un tād?? ir piemērojama tikai attiecībā uz nodokšiem, kurus ir jāmaksā sakarā ar minētajiem darījumiem.

Turklāt ar Direktīvu 90/434 pilnībā nesaskaņo nodokšus, ko drīkst iekasēt sakarā ar dažādu dalībvalstu sabiedrību apvienošanu vai līgumu darījumu. Paredzot konkurencei neitrālus noteikumus nodokšu jomā, ar šo direktīvu tiek labotas tikai zināmas neērtības nodokšu jomā, kas saistītas ar uzņēmumu pārrobežu restrukturizāciju. No tā izriet, ka tikai saistībā ar Direktīvas 90/434 konkrēti minētiem nodokšiem var tikt izmantotas ar šo direktīvu izveidotās priekšrocības un tādējādi tie var ietilpt šīs direktīvas 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētā izņēmuma piemērošanas jomā. Tā kā direktīva nav nekādu norāžu par to, kas būtu secināt, ka ar to būtu iecerēts priekšrocību režīmu attiecināt arī uz citiem nodokšiem, kā, piemēram, nodoklis, kuru iekasē, iegstot attiecīgajai dalībvalstī esošu nekustamo īpašumu, ir jāuzskata, ka tie tomēr ietilpst dalībvalstu nodokšu kompetencē un ar Direktīvu 90/434 izveidotos priekšrocību režīmus atbilstoši tās 11. panta 1. punkta a) apakšpunktam nevajadzētu liegt izmantot, lai kompensētu tādā nodokļa nesamaksu, kura aprēķinā būze un likme noteikti atšķiras no sabiedrību apvienošanai un citiem ar to saistītajiem darījumiem piemērojamajiem.

(sal. ar 45.–47., 49., 50., 52.–54. un 56. punktu un rezolūvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2010. gada 20. maijā (*)

Tiesību aktu tuvināšana – Direktīva 90/434/EEK – Kopēja nodokšu sistēma, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmumsabiedrību apvienošanai, sadalšanai, aktīvu pārvešanai un akciju maijai – 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts – Piemērojamība nodoklim par īpašuma tiesību maiņu

Lieta C-352/08

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Hoge Raad der Nederlanden* (Nīderlande) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2008. gada 11. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2008. gada 31. jūlijā, tiesvedībā

Modehuis A. Zwijnenburg BV

pret

Staatssecretaris van Financiën.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs, kas pilda pirmās palātas priekšsēdētāja pienākumus, A. Ticano [A. Tizzano], tiesneši E. Levits, E. Borgs Bartets [A. Borg Barthet], M. Ilešis [M. Ilešis] un Ž. Ž. Kāzels [J. J. Kiesel] (referents),

ģenerālvokāle J. Kokote [J. Kokott],

sekretārs R. Grass [R. Grass],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Modehuis A. Zwijnenburg BV* vērā – A. Bremmers [A. Bremmer], advokaats,
- Nīderlandes valdības vērā – K. Viselsa [C. Wissels] un M. Norta [M. Noort], pārstāves,
- Francijas valdības vērā – Ž. de Bergess [G. de Bergues] un Ž. K. Grasijs [J.-C. Gracia], pārstāvji,
- Itālijas valdības vērā – I. Bruni [I. Bruni], pārstāve, kurai palīdz P. Džentili [P. Gentili], *avvocato dello Stato*,
- Portugāles valdības vērā – L. Inešs Fernandišs [L. Inez Fernandes], pārstāvis,
- Eiropas Kopienų Komisijas vērā – R. Liāls [R. Lya] un V. Rols [W. Roels], pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2009. gada 16. jūlija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvēšanai un akciju maiņai (OV L 225, 1. lpp.), 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

2 Šis līgums tika izteikts tiesvedībā starp *Modehuis A. Zwijnenburg BV* (turpmāk tekstā – “*Zwijnenburg*”) un *Staatssecretaris van Financiën* [valsts sekretāru finanšu lietās] par līgumu atmaksāt samaksāto nodokli par pašuma tiesību maiņu, pamatojoties uz likuma paredzētu atbrīvojumu no nodokļa uzņēmumu apvienošanas gadījumā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

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

4 No šīs direktīvas ceturtā apsvēruma izriet, ka kopējai nodokļu sistēmai būtu jāvairās uzlikt nodokļus par uzņēmējdarbību apvienošanu, sadalīšanu, to aktīvu pārvēšanu vai akciju maiņu, un reizē būtu jāsargā tās valsts finanšu intereses, kurās atrodas ieguldītā sabiedrība vai pārvadamā sabiedrība.

5 Atbilstoši minētās direktīvas 4. panta 1. punktam “sabiedrību apvienošana vai sadalīšana nav iemesls uzlikt nodokļus kapitāla peļņai, ko aprēķina, izmantojot starpību starp pārvesto aktīvu un pasīvu patieso vērtību un to vērtību, kurai uzliek nodokļus”.

6 Saskaņā ar Direktīvas 90/434 8. panta 1. punktu, "ja apvieno vai sadala sabiedrības, vai maina to akcijas, kādām pārvēdamās vai iegādātās sabiedrības akcionāram pret vērtpapāriem, kas pieder pie iegādātās sabiedrības kapitāla, piešķirot vērtpapārus, kas pieder pie sākotnējās vai iegādātās sabiedrības kapitāla, tas nav iemesls uzlikt nodokļus šā akcionāra ienākumiem, peļņai vai kapitāla peļņai".

7 Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir šāds:

"1. Dalībvalsts var atteikties pilnībā vai daļēji piemērot visus II, III un IV sadaļas noteikumus vai arī var neaut izmantot to piešķirtās priekšrocības, ja izrādās, ka sabiedrību apvienošanas, sadalīšanas, to aktīvu pārvešana vai akciju maiņa:

a) notiek ar galveno mērķi vai vienu no galveniem mērķiem maksāt nodokļus vai izvairīties no nodokļiem; ja kādu no 1. pantā minētajām operācijām neveic nopietnu komerciālu mērķu dēļ, piemēram, lai restrukturizētu sabiedrības, kas piedalās šajās operācijās, vai racionalizētu to darbības, tad tas var pamatot pieņēmumu, ka operācijās galvenais mērķis vai viens no galveniem mērķiem ir maksāt nodokļus vai izvairīties no nodokļiem."

Valsts tiesiskais regulējums

8 1969. gada Likuma par sabiedrību ienākuma nodokli (*Wet op de vennootschapsbelasting* 1969) 14. pantā, redakcijā, kas piemērojama pamata lietas faktiem, ir noteikts šādi:

"1. Nodokļu maksātājs, kurš nodod visu uzņēmumu vai tā daļu (cedents) citam uzņēmumam, kurš jau ir nodokļu maksātājs vai kurš par tādu kāst minētās nodošanas rezultātā (cesionārs) apmaiņā pret cesionāra akciju (uzņēmumu apvienošana), nevar ņemt vērā cesijas rezultātā jeb saistībā ar to radušos peļņu. [..]. Ja peļņa netiek ņemta vērā, cesionārs stājas cedenta vietā attiecībā uz visu uzņēmumu apvienošanas rezultātā iegūto pašumu.

[..]

4. Atkāpjoties no 1. un 2. punkta noteikumiem, peļņu ņem vērā, ja uzņēmumu apvienošanas galvenais mērķis ir bijis izvairīšanās no nodokļiem vai to maksāšanas atlikšana. Līdz neapstiprinās pretējais, ir uzskatāms, ka uzņēmumu apvienošanas galvenais mērķis ir bijis izvairīšanās no nodokļiem vai to maksāšanas atlikšana, ja tas netiek veikts ekonomiski pamatotu iemeslu dēļ, kā, piemēram, cedenta un cesionāra darbības pārstrukturizāšana vai racionalizācija. Ja triju gadu laikā pēc nodošanas cedenta vai cesionāra akcijas pilnībā vai daļēji, tieši vai netieši tiek nodotas uzņēmumam, kuram nav saistības ar cedentu vai cesionāru, ekonomiski pamatotie iemesli ir uzskatāmi par neesošiem, līdz netiek pierādīts pretējais.

[..]

8. Cedents, kurš vēlas būt pārliecināts, ka netiks uzskatīts, ka uzņēmumu apvienošanas galvenais mērķis ir bijis izvairīšanās no nodokļiem vai to maksāšanas atlikšana, pirms nodošanas var vērsties ar iesniegumu pie inspektora, kurš šajā sakarā pieņem lēmumu, ko var apstrīdēt."

9 Atbilstoši 1970. gada Likuma par tiesisko darījumu nodokli (*Wet op belastingen van rechtsverkeer* 1970) 2. pantam, redakcijā, kas piemērojama pamata lietas faktiem, par nodokli par pašuma tiesību maiņu uzskata "nodokli, ko iekas, iegūstot nekustamo pašumu Nīderlandē, vai nodokļus, ar ko tiek aplūkts šis pašums".

10 Šķ? likuma 4. pantā ir precizēts, ka:

“Ar “?pašumu” 2. panta izpratnē šajā gadījumā saprot (fiktīvs nekustamais ?pašums):

a) tādū uzņēmumu akcijas, kuru kapitāls ir iedalīts akcijās un kura aktīvus iegūšanas brīdī vai gada laikā pirms šķ? notikuma galvenokārt veido vai veidoja Nīderlandē esoši nekustamie ?pašumi, ar nosacījumu, ka šie nekustamie ?pašumi, kopā ?emot, pakārtoti vai galvenokārt ir vai bija līdzeklis šķ? nekustamo ?pašumu iegūšanai, nodošanai vai izmantošanai;

[..].”

11 Atbilstoši minētā likuma 14. pantam “nodokļa likme ir 6 %”.

12 Šķ? paša likuma 15. panta 1. punkta h) apakšpunkts ir šķ?ds:

“1. No nodokļa atbilstoši valsts pārvaldes noteikumos paredzētiem nosacījumiem atbrīvo ?pašuma iegūšanu: [..]

h) uzņēmumu apvienošanas, sadalīšanas vai iekšējās reorganizācijas ietvaros; [..].”

13 Likuma par tiesisko darījumu nodokli ieviešanas dekrēta (*Uitvoeringsbesluit wet op belastingen van rechtsverkeer*) 5.a pantā, redakcijā, kas piemērojama pamata lietas faktiem, ir noteikts šķ?di:

“1. Likuma 15. panta 1. punkta h) apakšpunktā minētais apvienošanas atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams, ja sabiedrība apmaiņā pret akciju m iegūst citas sabiedrības neatkarīgu daļu vai to pilnībā.

2. Par akciju iegūšanu ir uzskatāmi gadījumi, kad papildus akciju tiek samaksāta naudas summa, lielāka, 10 % apmērā no iegūto akciju vērtības.

[..]

7. Šķ? panta piemērošanas sakarā par sabiedrību ir uzskatāma akciju sabiedrība, privāttiesību sabiedrība ar ierobežotu atbildību, atklāta komandītsabiedrība vai jebkāda cita sabiedrība, kuras kapitāls pilnībā vai daļēji ir izteikts akcijās [..].”

Pamata lietas fakti un prejudiciālais jautājums

14 *Zwijnenburg* nodarbojās ar apģērbu tirdzniecību divos veikalos, kas atradās *Tolstraat 17* un *19 Meerbeek* (Nīderlande). *Zwijnenburg* piederēja telpas *Tolstraat 19* un tās nomāja telpas *Tolstraat 17* no *A. Zwijnenburg Beheer BV* (turpmāk tekstā – “*Beheer*”), kura bija to ?pašniece un kuras vienīgā nodarbošanās bija nekustamo ?pašumu apsaimniekošana.

15 *Beheer* akcijas piederēja *A. J. Zveinenburgam* [*A. J. Zwijnenburg*] un viņa dzīvesbiedrei (turpmāk tekstā – “vecāki”).

16 *Zwijnenburg* akcijas ar holdinga sabiedrības starpniecību piederēja *L. E. Zveinenburgam* [*L. E. Zwijnenburg*] (turpmāk tekstā – “dēls”) un viņa dzīvesbiedrei.

17 Lai pabeigtu uz??muma nodošanu d?lam, kas bija uzs?kta jau 1990. gada decembr?, tika paredz?ts, ka *Zwijnenburg* ap??rbu tirdzniec?bu p?rcels uz telp?m *Tolstraat* 19, par to sa?emot *Beheer* akcijas. Atbilstoši 1969. gada Likuma par sabiedr?bu ien?kuma nodokli 14. panta 1. punktam š? uz??mumu apvienošana bija j?atbr?vo no nodok?iem.

18 N?kamaj? posm? *Zwijnenburg* bija j?ieg?st atlikuš?s vec?kiem piederoš?s *Beheer* akcijas, uz kur?m bija ieg?ta pirkuma opcija. Šis dar?jums bija j?atbr?vo no nodok?a par ?pašuma ties?bu mai?u atbilstoši 1970. gada Likuma par tiesisko dar?jumu nodokli 15. panta 1. punkta h) apakšpunkta un min?t? likuma piem?rošanas noteikumu 5.a panta apvienotajiem noteikumiem.

19 Ar 2004. gada 13. janv?ra v?stuli *Zwijnenburg* v?rs?s finanšu p?rvald?, lai ieg?tu apliecin?jumu tam, ka iecer?t? *Zwijnenburg* un *Beheer* apvienošana, k? ar? v?l?k paredz?t? *Beheer* akciju p?reja *Zwijnenburg* ?pašum? var?tu tikt atbr?vota no nodok?iem, ?paši no nodok?a par ?pašuma ties?bu mai?u.

20 Ar 2004. gada 19. janv?ra l?mumu nodok?u dienesta inspektors l?gumu tom?r noraid?ja, uzskat?dams, ka iecer?ta uz??mumu apvienošana ietilpst 1969. gada Likuma par sabiedr?bu ien?kuma nodokli 14. panta 4. punkta piem?rošanas jom?, jo apvienošanas galvenais m?r?is esot izvair?šan?s no nodok?iem vai to maks?šanas atlikšana.

21 Sa??mis s?dz?bu, inspektors tom?r savu l?mumu patur?ja sp?k?. Izskat?jusi apel?cijas s?dz?bu, *Gerechtshof te 's-Gravenhage* [H?gas apgabala Augst?k? tiesa] *Zwijnenburg* par šo l?mumu celto pras?bu atzina par nepamatotu.

22 Min?t? tiesa nor?da, ka v?lme apvienot *Tolstraat* 17 un 19 esoš?s telpas vien? uz??mum?, no kura labuma guv?js galu gal? bija tikai d?ls, protams, atbilst pamatotiem ekonomiskiem apsv?rumiem. T? tom?r uzskata, ka veids, k?d? ar šo apvienošanu tika apvienotas min?tas telpas, nav ekonomisku m?r?u vad?ts, ?emot v?r?, ka *Zwijnenburg* savs uz??mums bija j?nodod *Beheer* un v?l?k j?ieg?st t? izlaist?s akcijas.

23 *Gerechtshof te 's-Gravenhage* uzskata, ka *Zwijnenburg* nav pietiekami juridiski pamatoti pier?d?jusi, ka iecer?t?s uz??mumu apvienošanas pamatm?r?is vai pamatm?r?i nav kr?pšana nodok?u jom? vai izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas. Vien?gais min?t? apvienošanas dar?juma iemesls esot bijis izvair?šan?s no nodok?a par ?pašuma ties?bu mai?u, kas b?tu j?maks?, tieš? veid? nododot telpas *Tolstraat* 17 *Zwijnenburg*, k? ar? atlikt sabiedr?bu ien?kuma nodok?a maks?šanu, kas j?maks? par starp?bu starp min?to telpu ieg?matoto v?rt?bu un dar?juma v?rt?bu nodošanas br?d?.

24 *Gerechtshof te 's-Gravenhage* atzina, ka, pat ja dar?juma gal?go m?r?i b?tu noteikusi komercdarb?ba, šaj? sakar? konstru?t? dar?jumu ??de esot kalpojusi vien?gi k? fikcija, lai izmantotu uz??mumu apvienošanai paredz?tos atbr?vojumus no nodok?iem.

25 *Zwijnenburg* t?d?? iesniedza kas?cijas s?dz?bu *Hoge Raad der Nederlanden* [N?derlandes Augst?kaj? ties?].

26 Š? tiesa konstat?ja, ka ar attiec?go dar?jumu vec?ki saglab? interesi uz??mum?, kaut ar? vi?u nodoms bija no t? izst?ties par labu vi?u d?lam un vi?a dz?vesbiedrei. No min?t? t? secin?ja, ka viens no iecer?t?s apvienošanas galvenajiem m?r?iem bija izvair?ties no zin?m?m fisk?l?m sek?m, proti, it ?paši nodok?a par ?pašuma ties?bu mai?u, kas b?tu j?maks? *Zwijnenburg*, ja t? b?tu ieguvusi telpas *Tolstraat* 17 vai ja tai tiktu nodotas *Beheer* akcijas.

27 *Hoge Raad der Nederlanden* atg?dina, ka 1969. gada Likuma par sabiedr?bu ien?kuma

nodokli 14. pantā ir paredzēti Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta noteikumi, lai tos piemērotu ar vienu valsts mēroga situācijās. Katrā ziņā tādā gadījumā, kad nodoklis par pašuma tiesību pārveidi nav to nodokļu starps, no kuru maksāšanas var izvairīties, pamatojoties uz šo direktīvu.

28 Šādos apstākļos *Hoge Raad der Nederlanden* nolēma tiesvedību apturēt un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai [...] Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tad, ja tiesisko darījumu kopuma mērķis ir izvairīties no nodokļa uzlikšanas, uz kuru neattiecas šajā direktīvā noteiktās priekšrocības, nodokļu maksātājam var atteikt piemērot šajā direktīvā noteiktās priekšrocības?”

Par prejudiciālo jautājumu

Ievada apsvērumi

29 Visi lietas dalībnieki, kas iesniedza rakstveida apsvērumus, izņemot *Zwijnenburg*, ir nolēmuši, ka Tiesai ir jāatzīst sava kompetence atbildēt uz prejudiciālo jautājumu.

30 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka saskaņā ar EKL 234. pantu Tiesas kompetencē ir sniegt prejudiciālus nolēmumus par EK līguma interpretāciju, kā arī par [Eiropas] Savienības iestāžu pieņemto tiesību aktu interpretāciju.

31 Protams, ir skaidrs, ka pamata lietā runa ir par valsts tiesību normu, kas piemērojama vienīgi valsts mēroga situācijā.

32 Katrā ziņā iesniedzējtiesa ir norādījusi, ka Nīderlandes likumdevējs, transponējot Direktīvas 90/434 normas, bija nolēmis minētājam direktīvā paredzēto nodokļu režīmu piemērot arī valsts mēroga situācijās, kā rezultātā valsts mēroga un pārrobežu pārstrukturēšanas darījumiem ir jāpiemēro viens nodokļu režīms attiecībā uz apvienošanu.

33 Atbilstoši Tiesas judikatūrai gadījumā, kad valsts tiesības saistībā ar šīs valsts pašo iekšējo situāciju paredz tādus pašus risinājumus kā Savienības tiesības, lai it sevišķi nepieļautu dalībvalsts pilsoņu diskrimināciju vai konkurences izkropojumus, no Savienības tiesībām pārņemto noteikumu vai jēdzienu vienvērtīga interpretācija neatkarīgi no apstākļiem, kādos tos paredzēts piemērot, ir Savienības interesēs – lai novērstu interpretācijas atšķirības nākotnē (skat. 1997. gada 17. jūlija spriedumu lietā C-28/95 *Leur-Bloem*, *Recueil*, I-4161. lpp., 32. punkts, un 2002. gada 15. janvāra spriedumu lietā C-43/00 *Andersen og Jensen*, *Recueil*, I-379. lpp., 18. punkts).

34 Ir jāpiebilst, ka vienīgi valsts tiesa var novērtēt precīzu šīs atsaucē uz Savienības tiesībām apjomu, jo Tiesas kompetence ir ierobežota ar vienīgi šo tiesību normu pārbaudi (iepriekš minētais spriedums lietā *Leur-Bloem*, 33. punkts).

35 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Tiesa ir kompetenta interpretēt Direktīvas 90/434 normas, pat ja ar tām tieši netiek reglamentēta pamata lietas situācija. Tādēļ ir jāsniedz atbilde uz *Hoge Raad der Nederlanden* uzdoto jautājumu.

Par prejudiciālo jautājumu

36 Uz dodot šo jautājumu, iesniedzējtiesa baidās, ka vāļusies noskaidrot, vai Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā paredzēto priekšrocību izmantošanu var atteikt nodokļu maksātājam, kurš, noslēdzot tiesisko darījumu kopumu, kurā

ietilpst uz??mumu apvienošana, ir iecer?jis izvair?ties no t?da nodok?a k? pamata liet? min?tais, proti, nodok?a par ?pašuma ties?bu mai?u, maks?šanas, kaut ar? šis nodoklis min?taj? direkt?v? nav paredz?ts.

37 No lietas materi?liem izriet, ka, t? k? nav konkr?tas valsts ties?bu normas, pamatojoties uz ko N?derlandes nodok?u iest?des var?tu aizliegt izmantot atbr?vojumu no nodok?a par ?pašuma ties?bu mai?u uz??mumu apvienošanas gad?jum?, ja ir konstat?ts, ka š? nodok?a nemaks?šana ir galvenais iemesls, k?d?? nodok?u maks?t?js veic uz??mumu apvienošanu, min?t?s iest?des v?las piem?rot Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu, lai iekas?tu sabiedr?bu ien?kuma nodokli k? kompens?ciju par neuzlikto nodokli par ?pašuma ties?bu mai?u.

38 Attiec?b? uz min?t?s direkt?vas m?r?i Tiesa jau tika atzinusi, ka tas atbilstoši direkt?vas pirmajam apsv?rumam ir no konkurences viedok?a neitr?lu nodok?u ties?bu normu ieviešana, lai uz??mumi var?tu piel?goties kop?j? tirgus pras?b?m, k?pin?t raž?gumu un uzlabot konkur?tsp?ju starptautisk? m?rog?. Šaj? paš? apsv?rum? ir ar? paredz?ts, ka daž?du dal?bvalstu uz??m?jsabiedr?bu apvienošanu, sadal?šanu, akt?vu p?rvešanu un akciju mai?u nedr?kst kav?t ierobežojumi, nepiln?bas vai trauc?jumi, ko citu starp? rada dal?bvalstu nodok?u noteikumi (iepriekš min?tais spriedums liet? *Leur?Bloem*, 45. punkts).

39 V?l konkr?t?k: Direkt?vas 90/434 m?r?is ir nov?rst nodok?u š??rš?us p?rrobežu restrukturiz?cijai, nodrošinot, ka iesp?jam? kapit?la da?u v?rt?bas paaugstin?šana netiktu aplikta ar nodokli pirms t?s faktiskas ?stenošanas (2007. gada 5. j?lija spriedums liet? C?321/05 *Kofoed*, Kr?jums, l?5795. lpp., 32. punkts, un 2008. gada 11. decembra spriedums liet? C?285/07 *A. T.*, Kr?jums, l?9329. lpp., 28. punkts).

40 Šaj? sakar? Direkt?v? 90/434, ?paši t?s 4. pant?, ir noteikts, ka sabiedr?bu apvienošana vai sadal?šana nav iemesls uzlikt nodok?us kapit?la pe??ai, ko apr??ina, izmantojot starp?bu starp p?rvesto akt?vu un pas?vu patieso v?rt?bu un to v?rt?bu, kurai uzliek nodok?us, un t?s 8. pant? – ka, 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.

41 T?pat Tiesa jau ir preciz?jusi, ka kop?j? nodok?u sist?ma, kura paredz?ta Direkt?v? 90/434 un kas ietver daž?das nodok?u priekšroc?bas, ir vien?di piem?rojama ikvienai apvienošanas, sadal?šanas, akt?vu p?rvešanas un akciju mai?as oper?cijai neatkar?gi no t?, vai akciju mai?as iemesli ir finansi?la, saimnieciska vai vienk?rši nodok?u rakstura (skat. iepriekš min?tos spriedumus liet?s *Leur?Bloem*, 36. punkts, un *Kofoed*, 30. punkts).

42 No t? izriet, ka dar?jumu, kuriem var piem?rot Direkt?v? 90/434 paredz?tos priekšroc?bu rež?mus, noteikšana nav atkar?ga no finansi?la, saimnieciska vai nodok?u rakstura apsv?rumiem. Savuk?rt iecer?t? dar?juma mot?vi ir svar?gi, ?stenojot min?t?s direkt?vas 11. panta 1. punkt? paredz?to iesp?ju.

43 T?d?? saska?? ar Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu dal?bvalstis var atteikties piln?b? vai da??ji piem?rot visus vai da?u š?s direkt?vas noteikumus vai ar? var ne?aut izmantot to pieš?irt?s priekšroc?bas, ja izr?d?s, ka akciju mai?as oper?cijas notiek ar galveno m?r?i vai vienu no galvenajiem m?r?iem nemaks?t nodok?us vai izvair?ties no nodok?iem. Turkl?t šis pats noteikums preciz?, ka fakts, ja k?du no oper?cij?m neveic nopietnu komerci?lu m?r?u d??, piem?ram, lai restruktur?tu sabiedr?bas, kas piedal?s šajos dar?jumos, vai racionaliz?tu to darb?bas, var pamatot pie??mumu, ka š?ds ir dar?juma galvenais m?r?is (iepriekš min?tie spriedumi liet?s *Leur?Bloem*, 38. un 39. punkts, k? ar? *Kofoed*, 37. punkts).

44 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).

45 Tikai iz??muma gad?jumos un ?pašos apst?k?os dal?bvalstis saska?? ar Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu dr?kst atteikties piln?b? vai da??ji piem?rot visus vai da?u š?s direkt?vas noteikumu vai ar? var ne?aut izmantot to pieš?irt?s priekšroc?bas (iepriekš min?tie spriedumi liet?s *Kofoed*, 37. punkts, un *A.T.*, 31. punkts).

46 T?d?j?di Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts k? iz??muma noteikums ir j?interpret? šauri, ?emot v?r? t? tekstu, m?r?i, k? ar? kontekstu, kur? tas iek?aujas.

47 Atsaucoties uz ekonomiski pamatotiem m?r?iem dar?jum? l?dzdarbojošos uz??mumu restrukturiz?cijai vai darb?bas racionaliz?cijai, kurus konstat?jot, zustu pamats aizdom?m par kr?pšanu nodok?u jom? vai izvair?šanos no nodok?iem, min?t? norma aprobežojas vien?gi ar uz??mumu apvienošanas un citiem ar reorganiz?ciju saist?tiem dar?jumiem un t?d?? ir piem?rojama tikai attiec?b? uz nodok?iem, kurus ir j?maks? sakar? ar min?tajiem dar?jumiem.

48 Iepriekš min?to turkl?t apstiprina tas, ka pašreiz?j? [Eiropas] Savien?bas tiesiskaj? situ?cij? tiešo nodok?u iekas?šana neietilpst t?s kompetenc?.

49 K? savu secin?jumu 52. punkt? nor?d?jusi ?ener?ladvok?te, ar Direkt?vu 90/434 piln?b? nesaska?o nodok?us un nodevas, ko dr?kst iekas?t sakar? ar daž?du dal?bvalstu sabiedr?bu apvienošanu vai l?dz?giem dar?jumiem. Paredzot konkurencei neitr?lus noteikumus nodok?u jom?, ar šo direkt?vu tiek labotas tikai zin?mas ne?rt?bas nodok?u jom?, kas saist?tas ar uz??mumu p?robežu restrukturiz?ciju.

50 No t? izriet, ka tikai Direkt?v? 90/434 konkr?ti min?tie nodok?i var b?t pamats ar šo direkt?vu izveidoto priekšroc?bu izmantošanas pamats un t?d?j?di var uzskat?t, ka tie ietilpst min?t?s direkt?vas 11. panta 1. punkta a) apakšpunkt? paredz?t? iz??muma piem?rošanas jom?.

51 Min?to priekšroc?bu rež?mu ietvaros Direkt?va 90/434 b?t?b? attiecas uz nodok?iem sabiedr?b?m un to biedriem, ?pašu noz?mi pieš?irot pe??as no kapit?la aplikšanai ar nodokli.

52 Turpretim min?taj? direkt?v? nav nek?du nor?žu par to, kas ?autu secin?t, ka ar to b?tu iecer?ts priekšroc?bu rež?mu attiecin?t ar? uz citiem nodok?iem, k?, piem?ram, pamata liet? min?t?, kas ir nodoklis, kuru iekas?, ieg?stot attiec?gaj? dal?bvalst? esošu nekustamo ?pašumu.

53 Š?da situ?cija t?d?? ir uzskat?ma par ietilpstošu dal?bvalstu tiesiskaj? kompetenc?.

54 Š?dos apst?k?os nevar liegt izmantot Direkt?v? 90/434 paredz?tos priekšroc?bu rež?mus, piem?rojot t?s 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu, lai kompens?tu t?da nodok?a k? pamata liet? apskat?mais nemaks?šanu, kura apr??ina b?ze un likme pavisam noteikti atš?iras no apr??ina b?z?m un likm?m nodok?iem, kas piem?rojami sabiedr?bu apvienošan?s gad?jumos un citiem ar t?m saist?tiem reorganiz?cijas dar?jumiem.

55 Atš?ir?gas pieejas izmantošana b?tu pretrun? ne vien Direkt?vas 90/434 vienotai un saska?otai interpret?cijai, bet ar? p?rsniegtu to, kas vajadz?gs attiec?g?s dal?bvalsts finansi?lo interešu aizsardz?bai, k? tas ir paredz?ts min?t?s direkt?vas ceturtaj? apsv?rum?. K? savu secin?jumu 66. punkt? ir nor?d?jusi ?ener?ladvok?te, ja sabiedr?bas apvienošanas galvenais m?r?is ir izvair?ties no nodok?a par ?pašuma ties?bu mai?u, attiec?g?s dal?bvalsts finanšu interešu aizsardz?ba aprobežojas tikai ar š? nodok?a par ?pašuma ties?bu mai?u iekas?šanu un t?d?j?di neietilpst min?t?s direkt?vas piem?rošanas jom?.

56 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka taj? paredz?to priekšroc?bu rež?mu izmantošanu nevar atteikt nodok?u maks?t?jam, kurš ir iecer?jis nosl?gt tiesisko dar?jumu kopumu, kur? ietilpst uz??mumu apvienošana, lai izvair?tos no t?da nodok?a maks?šanas, k? pamata liet? apskat?mais, proti, nodok?a par ?pašuma ties?bu mai?u, jo šis nodoklis neietilpst š?s direkt?vas piem?rošanas jom?.

Par ties?šan?s izdevumiem

57 Attiec?b? uz pamata lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Ties?šan?s izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku ties?šan?s izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

Padomes 1990. gada 23. j?lija Direkt?vas 90/434/EEK par kop?ju nodok?u sist?mu, ko piem?ro daž?du dal?bvalstu uz??m?jsabiedr?bu apvienošanai, sadal?šanai, to akt?vu p?rvešanai un akciju mai?ai, 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir interpret?jams t?d?j?di, ka taj? paredz?to priekšroc?bu rež?mu izmantošanu nevar atteikt nodok?u maks?t?jam, kurš ir iecer?jis nosl?gt tiesisko dar?jumu kopumu, kur? ietilpst uz??mumu apvienošana, lai izvair?tos no t?da nodok?a maks?šanas, k? pamata liet? apskat?mais, proti, nodok?a par ?pašuma ties?bu mai?u, jo šis nodoklis neietilpst š?s direkt?vas piem?rošanas jom?.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – holandiešu.