

TIESAS RĒKOJUMS (astotā palāta)

2010. gada 6. oktobrī (*)

Reglamenta 104. panta 3. punkta pirmā daļa – Direktīva 69/335/EEK – Netiešie nodokļi – Kapitāla piesaistīšana – Vērtspapīru pārvēdums – Pamatkapitāls, kuru aktīvi galvenokārt ir nekustama manta

Lieta C-487/09

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Tribunal Supremo* (Spānija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2009. gada 24. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 30. novembrī, tiesvedībā

Inmogolf SA

pret

Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia.

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja K. Toadere [C. Toader], tiesneši L. Bejs Larsens [L. Bay Larsen] un A. Prehala [A. Prechal] (referente),

ģenerālvokāts J. Bots [Y. Bot],

sekretārs R. Grass [R. Grass],

ģemot vērā Tiesas ieteikumu izdot motivētu rīkojumu saskaņā ar Reglamenta 104. panta 3. punkta pirmo daļu,

noklausījusies ģenerālvokātu,

izdod šo rīkojumu.

Rīkojums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvas 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV L 249, 25. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva”), 11. panta a) punktu un 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

2 Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Inmogolf SA* (turpmāk tekstā – “*Inmogolf*”) un *Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia* (Mursijas Autonomā novada Ekonomikas un finanšu ministrijas Nodokļu galvenā pārvalde) par pāšuma atsavināšanas un dokumentāri apliecinātu tiesisko darījumu nodokļa atmaksāšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

3 Direktīvas 11. pantā ir paredzēts:

“Dalībvalstīs neuzliek nekādas nodokļus:

a) akciju, citu kapitāla daļu vai citu tīpa paša tipa vērtspapīru vai to sertifikātu izveidei, emisijai, kotēšanas sākšanai biržā, laišanai tirgū vai darījumiem ar tiem neatkarīgi no tā, kas tos emitē;

[..].”

4 Atbilstoši Direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktam:

“1. Neatkarīgi no 10. un 11. panta dalībvalstīs var iekasēt:

a) vērtspapīru pārvadumu nodokļus neatkarīgi no tā, vai nodokļi ir uzlikti saskaņā ar nemainīgu likmi vai nē;

[..].”

Valsts tiesiskais regulējums

5 1988. gada 28. jūlija likuma Nr. 24/1988 par vērtspapīru tirgu (1988. gada 29. jūlija BOE Nr. 181, 23405. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar 1991. gada 6. jūnija likumu Nr. 18/91 (1991. gada 7. jūnija BOE Nr. 136, 18665. lpp.; turpmāk tekstā – “Likums Nr. 24/1988”), 108. pantā ir paredzēts:

“1. Oficiālā sekundārā tirgū tirgojamu vai netirgojamu vērtspapīru atsavināšana ir atbrīvota no pašuma atsavināšanas un dokumentāri apliecinātu tiesisko darījumu nodokļa un no pievienotās vērtības nodokļa.

2. 1. punktā noteikto nepiemēro attiecībā uz šādu ar pašuma atsavināšanas un dokumentāri apliecinātu tiesisko darījumu nodokli apliekamu “pašuma atsavināšanu par atlīdzību”:

1° Tādu vērtspapīru, kuri atbilst tādu uzņēmējdarbības, fondu, apvienību vai citu organizāciju, no kuru aktīviem 50 % ir valsts teritorijā esoša nekustama manta, akciju kapitāla vai aktīvu proporcionāli daļai, ja vien minētās atsavināšanas vai iegādes rezultātā pircējs iegūst pilnīgas pašumtiesības uz šiem aktīviem vai vismaz tādu stāvokli, kas tam ļauj īstenot kontroli pār šīm organizācijām, atsavināšanas sekundārā tirgū, kā arī iegādes primārās tirgos, kas veiktas, izmantojot tiesības parakstties ar priekšrocībām un pārvērst obligācijas akcijās.

Komerksabiedrību gadījumā minēto kontroli uzskata par iegāti, kad tieši vai netieši ir iegūta līdzdalība vairāk nekā 50 % kapitāla daļu apmērā.

50 % nekustamas mantas veidotu aktīvu aprēķinā neņem vērā mantu, izņemot zemesgabalus un apbūves gabalus, kas ietilpst to organizāciju, kuru vienīgais mērķis ir uzņēmējdarbības veikšana būvniecības vai nekustamo pašumu attīstības jomā, apgrozāmajos līdzekļos.

2° Tādu akciju vai kapitāla daļu atsavināšana, kuras ir saņemtas apmaiņā pret nekustamas mantas ieguldījumu saistībā ar uzņēmējdarbības dibināšanu vai to kapitāla palielināšanu, ja vien no ieguldījuma dienas līdz atsavināšanas dienai nav pagājis viens gads.

Iepriekš minētajos gadījumos nekustamas mantas atsavināšanai pret atlīdzību atbilstošu likmi piemēro attiecīgās mantas vērtībai, ko aprēķina saskaņā ar noteikumiem, kas ietverti spēkā esošajos noteikumos par pašuma atsavināšanas un dokumentāri apliecinātu tiesisko darījumu nodokli.”

6 Saska?? ar iesniedz?jtiesas teikto Likuma Nr. 24/1988 108. panta 2. punkta m??is ir nov??rst iesp??jamu izvair??šanas no ??pašuma atsavin??šanas nodok??a saist??b? ar nekustamas mantas atsavin??šanu, kas apsl??pta tieš? v??rtspap??ru ieg??des dar??jum?.

Pamata lieta un prejudici??lie jaut??jumi

7 Ar 1993. gada 20. august? noform?tu publisku aktu *Inmogolf*, kas bija *Inmobiliaria La Manga SA* akcion??rs, no cita akcion??ra par ESP 49 000 ieg??d??j?s 49 [*Inmobiliaria La Manga SA*] akcijas, t??d??j?di š?s sabiedr??bas kapit??l? ieg??stot dal??bu vair??k nek? 50 % apjom?.

8 Šis publiskais akts 1997. gada 22. apr??l? *Servicio Territorial de Cartagena (service du district de Carthagène) de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia* [Mursijas Autonom? novada Ekonomikas un finanšu ministrijas Nodok??u galven?s p??rvaldes Kartahenas teritori??laj? dienest? (Kartahenas rajona dienest?)] tika iesniegts kop? ar pašdeklar??šanas attiec??b? uz ??pašuma atsavin??šanas un dokument??ri apliecin?tu tiesisko dar??jumu nodokli. Šis akts, kur? tika deklar??ta ar nodokli apliekam? b??ze ESP 972 999 989 apm??r?, kas atbilda *Inmobiliaria La Manga SA* nekustam?s mantas kopv??rt??bai, un maks??jam? nodok??a summa ESP 58 378 799 apm??r?, lai ar? taj? tika iek??auta tikai š? nor??de, tika noform?ts vien??gi piesardz??bas nol??kos, uzskatot, ka atsavin??šana ir atbr??vota no nodok??a saska?? ar Likuma Nr. 24/1988 108. panta 1. punktu.

9 1997. gada 31. decembr? *Inmogolf* l??dza veikt gal??gu nodok??u apr???inu un atmaks?t samaks??to summu, apgalvojot, ka j??piem??ro Likuma Nr. 24/1988 108. panta 1. punkt? paredz??tais atbr??vojums. Ar 1998. gada 17. apr??a l??mumu *Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia* šo l??gumu noraid??ja. P??c tam š? p??rvalde 1998. gada 30. apr??l? papildus apr???in??ja ESP 28 910 297 k? nokav??juma procentus.

10 T? k? administrat?v?s s??dz??bas par šiem l??mumiem tika noraid??tas, t??pat k? tika noraid??tas ar? p??c tam celt?s pras??bas par šo s??dz??bu noraid??šanu, *Inmogolf* iesniedz?jties? iesniedza kas??cijas s??dz??bu, kur? apgalvoja, ka ir p??rk??pts Direkt??vas 11. panta a) punkts un 12. pants.

11 Uzskatot, ka iesniedz?jties? izskat??m? str??da risin??jumam ir vajadz??ga Direkt??vas interpret??cija, *Tribunal Supremo* nol??ma aptur?t tiesved??bu un uzdot Tiesai š??dus prejudici??lus jaut??jumus:

“1) Vai, iev??rojot, ka [Direkt??vas] 11. panta a) punkt? ir aizliegts ar nodokli aplikt akciju, kapit??la da??u un citu taml??dz??gu v??rtspap??ru tirgošanu un t?s 12. panta 1. punkta a) apakšpunkt? dal??bvalst??m ir at??auts vien??gi iekas?t v??rtspap??ru p??rvedumu nodok??us neatkar??gi no t?, vai nodok??i ir uzlikti saska?? ar nemain??gu likmi vai ne, un iev??rojot, ka [...] Likuma Nr. 24/1988 [...] 108. pant? [...], lai ar? paredzot, ka v??rtspap??ru atsavin??šana ir visp??r??gi atbr??vota gan no pievienot?s v??rt??bas nodok??a, gan no ??pašuma atsavin??šanas nodok??a, šie dar??jumi tom??r tiek aplikti ar ??pašuma atsavin??šanas nodokli k? ??pašuma atsavin??šana pret atl??dz??bu, ja tie attiecas uz t??du uz??m??jsabiedr??bu kapit??la da??m, kuru akt??vi vismaz 50 % apm??r? ir nekustama manta, un pirc??js attiec??g?s atsavin??šanas izn??kum? ieg??st st??vokli, kurš tam ??auj ??stenot kontroli p??r uz??mumu, l??dzek??u p??rvald??bas uz??m??jsabiedr??bas nenoš??irot no uz??m??jsabiedr??b??m, kuras veic saimniecisko darb??bu[, ar Direkt??vu] netiek pie??auts autom??tiski piem??rot t??das dal??bvalstu ties??bu normas k? Likuma Nr. 24/1988 [...] 108. panta 2. punkts, saska?? ar kuru ar nodokli tiek aplikta noteikta v??rtspap??ru atsavin??šana, kur? ir apsl??pta nekustamas mantas atsavin??šana, pat ja nav bijis nol??ka izvair??ties no aplikšanas ar nodokli?

2) Vai gad??jum?, ja izvair??šan?s nol??ka esam??ba nav oblig??ta[, ar Direkt??vu] netiek pie??auts

t?ds ties?bu akts k? [...] Likums Nr. 24/1988, kur? paredz?ts ar nodokli aplikt l?dzdal?bas vair?kuma ieg?di t?du uz??m?jsabiedr?bu kapit?l?, kuru akt?vi galvenok?rt ir nekustama manta, pat ja š?s uz??m?jsabiedr?bas piln?b? darbojas un pat ja nekustamo mantu nevar nodal?t no uz??m?jsabiedr?bas veikt?s saimniecisk?s darb?bas?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

12 Saska?? ar Reglamenta 104. panta 3. punkta pirmo da?u, ja atbilde uz jaut?jumu, kas Tiesai ir nodots prejudici?la nol?muma sniegšanai, skaidri izriet no judikat?ras, Tiesa var izdot motiv?tu r?kojumu.

13 Tiesa uzskata, ka t? tas ir šaj? liet?.

14 Uzdodot savus jaut?jumus, kuri ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Direkt?va un it ?paši t?s 11. panta a) punkts un 12. panta 1. punkta a) apakšpunkts nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu k? Likuma Nr. 24/1988 108. panta 2. punkt? paredz?to, saska?? ar kuru, lai nov?rstu iesp?jamu izvair?šanos no nodok?u maks?šanas saist?b? ar nekustamas mantas atsavin?šanu sabiedr?bu starp?, v?rtspap?ru atsavin?šana tiek aplikta ar ?pašuma atsavin?šanas nodokli, ja š? v?rtspap?ru atsavin?šana attiecas uz t?du uz??m?jsabiedr?bu kapit?la da??m, kuru akt?vi vismaz 50 % apm?r? ir nekustama manta, un ja pirc?js attiec?g?s atsavin?šanas izn?kum? ieg?st st?vokli, kurš tam ?auj ?stenot kontroli p?r attiec?go uz??mumu, pat tad, ja, pirmk?rt, vi?am nav bijis nodoma izvair?ties no nodok?u maks?šanas un, otrk?rt, ja š?s uz??m?jsabiedr?bas piln?b? darbojas, un ja nekustamo mantu nevar nodal?t no uz??m?jsabiedr?bas veikt?s saimniecisk?s darb?bas.

15 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka Direkt?vas 11. panta a) punkts un 12. panta 1. punkta a) apakšpunkts nep?rprotami noš?ir v?rtspap?ru emisiju, kuru var aplikat vien?gi ar kapit?la ieguld?juma nodokli, no š?du v?rtspap?ru p?rveduma, kuram savuk?rt var piem?rot nodokli (šaj? zi?? skat. 2009. gada 1. oktobra spriedumu liet? C?569/07 *HSBC Holdings* un *Vidacos Nominees*, Kr?jums, l?9047. lpp., 34. punkts).

16 Vispirms attiec?b? uz Direkt?vas 11. panta a) punktu no Ties? iesniegtajiem lietas materi?liem neizriet, ka nodoklis, kurš tiek apspriests pamata liet?, attiektos uz šaj? ties?bu norm? paredz?to v?rtspap?ru emisiju. T?d?j?di nevar uzskat?t, ka š? ties?bu norma nepie?auj š?du nodokli.

17 Turpin?jum? run?jot par to, vai ar pamata liet? apspriesto tiesisko regul?jumu tiek ieviests nodoklis Direkt?vas 12. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratn?, neapšaub?mi ir taisn?ba, k? b?t?b? nor?da Sp?nijas un Ung?rijas vald?bas, ka pamata liet? apspriesto nodokli var uzskat?t par t?du, kas faktiski attiecas uz nekustamu ?pašumu, kurš apsl?pts ar v?rtspap?riem. Tom?r, k? izriet no Ties? iesniegtajiem lietas materi?liem un k? ir nor?d?jusi Eiropas Komisija, nodoklis ir iekas?jams par v?rtspap?ru p?rvedumu. T? k? pamata liet? apspriestais nodoklis ir iekas?jams par t?da ?paša dar?juma ?stenošanu, kurš ir paredz?ts Direkt?vas 12. panta 1. punkta a) apakšpunkt?, j?uzskata, ka uz š?du nodokli ir attiecin?ma š? ties?bu norma (šaj? zi?? skat. 2005. gada 10. marta spriedumu liet? C?22/03 *Optiver* u.c., Kr?jums, l?1839. lpp., 32. punkts).

18 Attiec?b? uz Direkt?vas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu Tiesa jau ir l?musi, ka š? ties?bu norma ?auj dal?bvalst?m iekas?t nodokli, ja tiek atsavin?ti v?rtspap?ri, neatkar?gi no t?, vai šo v?rtspap?ru emitantsabiedr?ba ir iek?auta biržu sarakstos un vai šie v?rtspap?ri ir atsavin?ti birž? vai atsavin?ti tieši no personas, kas nodod ?pašuma ties?bas, pirc?jam (2006. gada 7. septembra spriedums liet? C?193/04 *Organon Portuguesa*, Kr?jums, l?7271. lpp., 21. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Turkl?t ar šo ties?bu normu dal?bvalst?m ir dota iesp?ja br?vi noteikt šaj? ties?bu norm? paredz?to nodok?u likmi (iepriekš min?tais spriedums liet? *Organon Portuguesa*,

24. punkts).

19 Tāpat ir jāuzskata, kā pareizi ir norādījušas Spānijas, Ungārijas un Nīderlandes valdības, kā arī Komisija, ka ar Direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu tiek pieauts nodoklis, kuram ir tādās pašas raksturīgas īpašības kā pamata lietā apspriestajam nodoklim. Šo interpretāciju apstiprina gan šīs tiesību normas formulējums, kurā nav precizēti nosacījumi, saskaņā ar kuriem dalībvalstis var iekasēt nodokļus par vērtspapīru atsavināšanu, gan arī tas, ka direktīvā izsmēto ir saskaņoti gadījumi, kādos dalībvalstis var piemērot netiešos nodokļus kapitāla piesaistīšanai (iepriekš minētais spriedums lietā *HSBC Holdings un Vidacos Nominees*, 25. punkts). Kā precīzi ir norādīts Direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā, šajā tiesību normā minētais vērtspapīru pārvērtums nav kapitāla piesaistīšanas darījums, attiecībā uz kuru Savienības likumdevējam, pieņemot Direktīvu, bija nodoms piemērot Savienības tiesisko regulējumu.

20 Visbeidzot, pat ja lūdz ar to ar Direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu tiek pieauts pamata lietā apspriestais nodoklis, tomēr jāpiebilst, kā pareizi ir norādījis Komisija, ka šajā tiesību normā paredzētās pilnvaras dalībvalstīm ir jāsteno, ievērojot ar LESD garantētās pamatbrīvības (šajā ziņā it īpaši skat. 2009. gada 5. marta spriedumu lietā *C-222/07 UTECA, Krājums*, I-1407. lpp., 18. punkts un tajā minētā judikatūra). Tāpēc, tā kā lūgums sniegt prejudiciālu nolikumu neattiecas uz pamatbrīvību interpretāciju un tā kā iesniedzātjtiesas lūgums turklāt nav precīzā iespējamā noteikumu, kuri ir vēlti šim brīvībām, piemērošana pamata lietā apspriestajai situācijai, Tiesai šīs prejudiciālās nolikuma tiesvedības ietvaros nav jālemj par šo brīvību interpretāciju.

21 Tādējādi uz uzdotajiem jautājumiem jāatbild tādējādi, ka ar Direktīvu un it īpaši tās 11. panta a) punktu un 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu tiek pieauts tādās dalībvalsts tiesiskais regulējums kā Likuma Nr. 24/1988 108. panta 2. punktā paredzētais, saskaņā ar kuru, lai novērstu iespējamu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas saistībā ar nekustamas mantas atsavināšanu sabiedrībā starpā, vērtspapīru atsavināšana tiek aplūkta ar pašuma atsavināšanas nodokli, ja šā vērtspapīru atsavināšana attiecas uz tādām uzņēmumsabiedrībām kapitāla daļām, kuru aktīvi vismaz 50 % apmērā ir nekustama manta, un ja pircējs attiecīgās atsavināšanas iznākumā iegūst stāvokli, kurš tam jāaustēnot kontroli pār attiecīgo uzņēmumu, pat tad, ja, pirmkārt, viņam nav bijis nodoma izvairīties no nodokļu maksāšanas un, otrkārt, ja šīs uzņēmumsabiedrības pilnībā darbojas, un ja nekustamo mantu nevar nodalīt no minēto uzņēmumsabiedrības veikts saimnieciskās darbības.

Par tiesāšanas izdevumiem

22 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzātjtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Tiesāšanas izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku tiesāšanas izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Ar Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvu 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, tās 11. panta a) punktu un 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu tiek pieauts tādās dalībvalsts tiesiskais regulējums kā 1988. gada 28. jūlija Likuma Nr. 24/1988 par vērtspapīru tirgu, kurā grozījumi izdarīti ar 1991. gada 6. jūnija Likumu Nr. 18/91, 108. panta 2. punktā paredzētais, saskaņā ar kuru, lai novērstu iespējamu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas saistībā ar nekustamas mantas atsavināšanu sabiedrībā starpā, vērtspapīru atsavināšana tiek aplūkta ar pašuma atsavināšanas nodokli, ja šā vērtspapīru atsavināšana attiecas uz tādām uzņēmumsabiedrībām kapitāla daļām, kuru aktīvi vismaz 50 % apmērā ir nekustama manta, un ja pircējs attiecīgās atsavināšanas iznākumā iegūst stāvokli, kurš tam jāaustēnot

kontroli p?r attiec?go uz??mumu, pat tad, ja, pirmk?rt, vi?am nav bijis nodoma izvair?ties no nodok?u maks?šanas un, otrk?rt, ja š?s uz??m?jsabiedr?bas piln?b? darbojas, un ja nekustamo mantu nevar nodal?t no min?to uz??m?jsabiedr?bu veikt?s saimniecisk?s darb?bas.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – sp??u.