

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2012. gada 19. decembrī (*)

Nodokļi – Direktīva 90/434/EK – Kopēja nodokļu sistēma, ko piemēro dažādu dalībvalstu sabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, aktīvu pārvēšanai un akciju maiņai – 2., 4. un 9. pants – Aktīvu pārvēšana – Kapitāla pieauguma, ko pārvēdama sabiedrība ir guvusi saistībā ar aktīvu pārvēšanu, aplikšana ar nodokli – Aplikšanas ar nodokli atlikšana – Nosacījums, ar kuru tiek prasīts, lai pārvēdamas sabiedrības bilancē tiktu paredzēta rezerve aplikšanas ar nodokli atlikšanai, kas atbilst pārvēšanas rezultātā gūtajam kapitāla pieaugumam

Lieta C-207/11

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Commissione tributaria regionale di Milano* (Itālija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2011. gada 7. aprīlī un kas Tiesā reģistrēts 2011. gada 2. maijā, tiesvedībā

3D I Srl

pret

Agenzia delle Entrate – Ufficio di Cremona.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Tizzano [A. Tizzano], tiesneši M. Ilešičs [M. Ilešič] (referents), E. Levits, Ž. Ž. Kāzels [J.-J. Kasser] un M. Safjans [M. Safjan],

ģenerālvokāts N. Jāskinens [N. Jääskinen],

sekretāre A. Impellicēri [A. Impellizzeri], amministratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2012. gada 10. maija tiesas sēdi,

ģemot vērā atbildējumus, ko sniedza:

- 3D I Srl vērā – A. Fantozzi, R. Esposito un G. Mameli, avvocati,
- Itālijas valdības vērā – G. Palmieri, pārstāve, kurai palīdz P. Gentili, avvocato dello Stato,
- Eiropas Komisijas vērā – P. Rossi un W. Roels, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2012. gada 10. jūlija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Šis līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/434/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai (OV L 225, 1. lpp.), 2., 4. pantā un 8. panta 1. un 2. punkta interpretāciju.

2 Šis līgums tika sniegts saistībā ar tiesvedību, kurā *3D I Srl* (turpmāk tekstā – “*3D I*”), iepriekšējais nosaukums – *3D FIN Srl*, vēršas pret *Agenzia delle Entrate* [leņģummu dienests] – *Ufficio di Cremona* (turpmāk tekstā – “*Agenzia delle Entrate*”) par šo pārdēvētā minētā atteikumu atmaksāt aizstājējnodokli (“imposta sostitutiva”), kuru šo sabiedrība bija samaksājusi saistībā ar vienas no tās darbības nozārā veikto Kopienas iekšējā pārvešanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

3 Direktīvas 90/434 no pirmā līdz sestajam apsvērumam ir noteikts:

“tā kā dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbību apvienošana, sadalīšana, aktīvu pārvešana un akciju maiņa [...] [nebūtu jākavē ar] ierobežojumiem, nepilnībām vai traucējumiem, ko cita starpā rada dalībvalstu nodokļu noteikumi [...]; tā kā šo iemesla dēļ attiecībā uz šādu operācijām jāievieš nodokļu noteikumi, kas no konkurences viedokļa ir neitrāli, lai uzņēmumi varētu piemēroties kopējā tirgus prasībām, kāpināt ražīgumu un uzlabot konkurētspēju starptautiskā mērogā;

tā kā nodokļu noteikumi, atšķirībā no tiem, kas attiecas uz vienas dalībvalsts sabiedrībām, kavē šīs darbības; tā kā šādu nepilnību ir jādara gals;

tā kā šo mērķi nevar sasniegt, Kopienas līmenī piemērojot [iekšējās] sistēmas, kas pašlaik ir spēkā dalībvalstīs, jo šo sistēmu atšķirības rada traucējumus; tā kā pietiekamu šo jautājuma risinājumu var nodrošināt tikai kopēja nodokļu sistēma;

tā kā kopējai nodokļu sistēmai būtu jāvairāks uzlikta nodokļu par uzņēmējdarbību apvienošanu, sadalīšanu, to aktīvu pārvešanu vai akciju maiņu, un reizē būtu jāsaņem tās valsts finanšu intereses, kurā atrodas iegādātā sabiedrība vai pārveidamā sabiedrība;

tā kā uzņēmējdarbību apvienošana, sadalīšana vai to aktīvu pārvešana parasti pārveido pārveidamo sabiedrību par aktīvu saņēmēju sabiedrības pastāvīgu uzņēmumu vai saista šos aktīvus ar aktīvu saņēmēju sabiedrības pastāvīgu uzņēmumu;

tā kā sistēma, kas atliek nodokļu uzlikšanu tādai kapitāla peļņai [pieaugumam], kura pieder pie pārvestiem aktīviem pirms tam, kamēr tie ir faktiski nodoti [realizācijai], to piemērojot tādā aktīviem, ko pārveid šim pastāvīgajam uzņēmumam, ļauj attiecīgo kapitāla peļņu [pieaugumu] atbrīvot no nodokļiem, reizē nodrošinot to, ka pārdēvētā posmā nodokli šai kapitāla peļņai [pieaugumam] uzliek pārveidamās sabiedrības mēģensvalsts to nodošanas dienā”.

4 Šīs direktīvas 2. pantā, kas ietilpst tās I sadaļā, kura ir vēlēta “Vispārīgie noteikumi”, ir paredzēts:

“Šajā direktīvā:

[..]

c) “aktīvu pārvešana” ir operācija, ar ko sabiedrība, kas nebeidz darbību, pārveid citai

sabiedr?bai visas, vienu vai vair?kas savas darb?bas nozares apmai?? pret v?rtspap?ru p?rvedumu, kas pieder pie p?rveduma sa??m?jas sabiedr?bas kapit?la;

d) "akciju mai?a" ir oper?cija, 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;

e) "p?rvedama sabiedr?ba" ir sabiedr?ba, kas p?rved [...] visas vai vienu darb?bas nozari;

f) "sa??m?ja sabiedr?ba" ir sabiedr?ba, kas sa?em p?rvedam?s sabiedr?bas [...] visas vai vienu darb?bas nozari;

[..]."

5 Direkt?vas 90/434 II sada?as 4.–8. pant? ir ietverti "Noteikumi, ko piem?ro uz??m?jsabiedr?bu apvienošanai, sadal?šanai un to akciju mai?ai". Š?s direkt?vas 4. pant? ir noteikts:

"1. Sabiedr?bu apvienošana vai sadal?šana nav iemesls uzlikt nodok?us kapit?la pe??ai [pieaugumam], 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.

Š?d?m v?rdkop?m ir š?da noz?me:

– v?rt?ba, no kuras apr??ina nodok?us: v?rt?ba, ko izmanto, lai apr??in?tu pe??u vai zaud?jumus, uzliekot nodok?us p?rvedam?s sabiedr?bas ien?kumiem, pe??ai vai kapit?la pe??ai, ja š?di akt?vi vai pas?vi b?tu p?rdoti sabiedr?bas apvienošanas vai sadal?šanas laik?, bet neatkar?gi no t?s;

– p?rvestie akt?vi un pas?vi: tie p?rvedam?s sabiedr?bas akt?vi un pas?vi, kas p?c sabiedr?bu apvienošanas vai sadal?šanas faktiski ir saist?ti ar past?v?gu sa??m?jas sabiedr?bas uz??mumu p?rvedam?s sabiedr?bas dal?bvalst? un kuri pieder pie pe??as un zaud?jumiem, ko ?em v?r?, uzliekot nodok?us.

2. Dal?bvalstis 1. punktu piem?ro ar nosac?jumu, ka sa??m?ja sabiedr?ba p?rvestajiem akt?viem un saist?b?m atk?rtoti apr??ina amortiz?ciju un pe??u vai zaud?jumus saska?? ar noteikumiem, ko p?rvedamai sabiedr?bai vai sabiedr?b?m piem?rotu, ja apvienošana vai sadal?šana neb?tu notikusi.

3. Ja saska?? ar p?rvedam?s sabiedr?bas dal?bvalsts likumiem sa??m?jai sabiedr?bai attiec?b? uz p?rvestajiem akt?viem un pas?viem ir ties?bas uz atk?rtotu amortiz?ciju vai pe??u, vai tai j?cieš zaud?jumi, ko apr??ina cit?di nek? paredz?ts 2. punkt?, tad 1. punktu nepiem?ro tiem akt?viem un pas?viem, kuru sakar? ir izmantotas š?s izv?les ties?bas."

6 Min?t?s direkt?vas 8. panta 1. un 2. punkt? ir noteikts:

"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 [pieaugumam].

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 [pieaugumam].”

7 Direkt?vas 90/434 III sada?a ir velt?ta “Akt?vu p?rvešanas noteikumiem”. Saska?? ar š?s direkt?vas 9. pantu, kas ir vien?gais š?s III sada?as pants, š?dai p?rvešanai piem?ro min?t?s direkt?vas 4.–6. pantu.

It?lijas tiesiskais regul?jums

8 It?lij? Direkt?va 90/434 ir tikusi transpon?ta ar 1992. gada 30. decembra Likumdošanas dekr?tu Nr. 544, kur? ir ietverti noteikumi, lai pan?ktu atbilst?bu Kopienas direkt?v?m attiec?b? uz apvienošanai, sadal?šanai, akt?vu p?rvešanai un akciju mai?ai piem?rojamo nodok?u rež?mu (*GURI* Nr. 9, 1993. gada 13. janv?ris, 8. lpp.; turpm?k tekst? – “Dekr?ts Nr. 544/1992”).

9 Likumdošanas dekr?ta Nr. 544/1992 1. pant? ir paredz?ts:

“Š? dekr?ta noteikumi ir piem?rojami: [..]

c) vienai nozarei piederošu darb?bu vai darb?bu kopuma p?rvešanai, ko viena otrai veic a) punkt? nor?d?t?s vien?bas [tas ir, akciju sabiedr?bas, akciju komand?tsabiedr?bas, sabiedr?bas ar ierobežotu sabiedr?bu vai kooperat?vas sabiedr?bas, publiski un priv?ti uz??mumi, kuru vien?gais vai galvenais m?r?is ir komercdarb?bas veikšana, kas atrodas valsts teritorij?, un ikviena sal?dzin?ma vien?ba, kas ir citas Eiropas Savien?bas dal?bvalsts rezidente], kuras atrodas daž?d?s Savien?bas valst?s, ar nosac?jumu, ka viena no t?m atrodas valsts teritorij?.”

10 Likumdošanas dekr?ta Nr. 544/1992 2. panta 2. punkt? ir noteikts:

“Nek?da veida p?rvešana, kas noteikta c) punkt?, netiek uzskat?ta par kapit?la pieauguma vai zaud?jumu realiz?ciju, tom?r p?rvestajai darb?bai vai darb?bas nozarei piem?rot? p?d?j? v?rt?ba, no kuras apr??ina nodok?us, veido v?rt?bu, no kuras apr??ina nodok?us par sa?emtaj?m akcij?m. Starp?ba starp sa?emto akciju v?rt?bu un p?rvesto akt?vu p?d?jo noteikto v?rt?bu, no kuras apr??ina nodok?us, neveido p?rvedama uz??muma vai sabiedr?bas ar nodokli apliekamo ien?kumu, ja vien tas nav realiz?ts vai sadal?ts akcion?riem. Ja sa?emt?s akcijas bilanc? tiek ierakst?tas ar augst?ku v?rt?bu nek? p?rvest?s darb?bas nozares uzskaites v?rt?ba, starp?ba ir j?ieraksta atbilstoš? bilances posten?, un t? veido da?u no ien?kuma, kas apliekams ar nodokli, sadal?šanas gad?jum?. [..]”

11 Turkl?t pamatliet? apl?kojam?s p?rvešanas br?d? sp?k? bija 1997. gada 8. oktobra Likumdošanas dekr?ts Nr. 358, kur? ir ietverti noteikumi ien?kuma nodok?a, kas ir piem?rojams sabiedr?bu nodošanas un p?rvešanas, apvienošanas, sadal?šanas un akciju mai?as dar?jumiem, reorganiz?cijas jom? (*GURI* Nr. 249, 1997. gada 24. oktobris, 4. lpp.; turpm?k tekst? – “Likumdošanas dekr?ts Nr. 358/1997”).

12 Likumdošanas dekr?ta Nr. 358/1997 1. panta 1. un 2. punkt? ir noteikts:

“1. Ja kapit?la pieaugums ir radies no uz??mumu p?rvešanas, kas bijuši ?pašum? ne maz?k

k? tr?s gadus, un ir noteikts saska?? ar Likuma par ien?kuma nodokli konsolid?t?s redakcijas [..] 54. panta krit?rijiem, var tikt piem?rota nodok?a likme 19 % apm?r?, kas aizst?j ien?kuma nodokli [..].

2. Lai piem?rotu aizst?j?jnokli, par nodomu izmantot šo iesp?ju ir j?nor?da ien?kumu deklar?cij? par taks?cijas periodu, kur? noticis kapit?la pieaugums.”

13 Likumdošanas dekr?ta Nr. 358/1997 4. panta 1. un 2. punkt? ir noteikts:

“1. Uz??mumu, kas bijuši ?pašum? ne maz?k k? tr?s gadus, p?rvešana, ko veic Likuma par ien?kuma nodokli konsolid?t?s redakcijas [..] 87. panta 1. punkta a) un b) apakšpunkt? min?t?s vien?bas, nav uzskat?ma par kapit?la pieauguma vai zaud?jumu realiz?ciju. Tom?r p?rvedamajai sabiedr?bai k? sa?emt?s dal?bas v?rt?ba ir j?atz?st p?rvest?s darb?bas p?d?j? atz?t? v?rt?ba, no kuras apr??ina nodok?us, un sa??m?ja sabiedr?ba attiec?b? uz min?t? uz??muma akt?vu un pas?vu elementiem iest?jas p?rvedam?s sabiedr?bas viet?; šim nol?kam t? atbilstoš? sal?dzin?juma tabul?, kas ir pievienojama ien?kumu deklar?cijai, nor?da balances datus un saist?b? ar aplikšanu ar nodokli atz?t?s v?rt?bas.

2. T? viet?, lai piem?rotu 1. punkt? paredz?tos noteikumus, taj? noteikt?s vien?bas var p?rveduma dokument? izv?l?ties Likuma par ien?kuma nodokli konsolid?t?s redakcijas [..] un š? dekr?ta 1. panta piem?rošanu. Š?da iesp?ja var tikt izmantota ar? p?rvešanai, kas ir min?ta [Likumdošanas dekr?ta Nr. 544/1992] 1. pant?.”

14 Saist?b? ar valsts nodok?u sist?mas reformu Likumdošanas dekr?ti Nr. 544/1992 un Nr. 358/1997 tika aizst?ti no 2004. gada 1. janv?ra. Š?s reformas kontekst? p?robežu akt?vu p?rvešanas nodok?u neitralit?tes rež?ms ir k?uvis identisks valsts ietvaros veiktajiem p?rvešanas dar?jumiem paredz?tajam rež?mam un Likumdošanas dekr?ta Nr. 358/1997 4. panta 1. punkt? noteiktais nosac?jums attiec?b? uz uz??muma pieder?bu vair?k nek? tr?s gadus tika atcelts. L?dz ar to iesp?ja izv?l?ties aizst?j?jnokla ar likmi 19 % apm?r? piem?rošanu tika atcelta.

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

15 3D / ir kapit?lsabiedr?ba, kuras juridisk? adrese ir Krem? [Crema], It?lij?. 2000. gada 12. oktobr? t? p?rveda savas darb?bas nozari, kura t?pat atrodas It?lij?, sabiedr?bai – Luksemburgas Lielhercogistes rezidentei. Š? dar?juma rezult?t? p?rvest? darb?ba tika p?rveidota par š?s Luksemburgas sabiedr?bas past?v?go uz??mumu, kurš atrodas It?lij?. Apmai?? 3D / ieguva dal?bu min?taj? Luksemburgas sabiedr?b? akciju form?. Š? dal?ba 3D / bilanc? ir tikusi nor?d?ta ar augst?ku v?rt?bu nek? p?rvest?s darb?bas v?rt?ba, no kuras apr??ina nodok?us.

16 2001. gada 9. maij? 3D / saska?? ar Likumdošanas dekr?ta Nr. 358/1997 1. panta 1. punktu un 4. panta 2. punktu izv?l?j?s iesp?ju samaks?t par šo dar?jumu aizst?j?jnokli p?c 19 % likmes, t?d?j?di atsakoties no Likumdošanas dekr?ta Nr. 544/1992 2. panta 2. punkt? paredz?t? nodok?u neitralit?tes rež?ma. T?tad 3D / samaks?ja naudas summu ITL 5 732 298 000, tas ir, EUR 2 960 484, 85 apm?r?, kas atbilst piem?rojam? aizst?j?jnokla summai. P?c š? nodok?a samaksas gr?matved?b? ietvertais kapit?la pieaugums tika atbr?vots, ?emot v?r?, ka starp?ba starp p?rvest?s darb?bas nozares v?rt?bu, no kuras apr??ina nodok?us, un k? atl?dz?bu sa?emtaj?m kapit?la da??m pieš?irto v?rt?bu nodok?u zi?? t?pat tika atz?ta (šo kapit?la da?u gr?matved?bas v?rt?bas piel?gošana v?rt?bai, no kuras apr??ina nodok?us).

17 3D /, iepazinusies it ?paši ar 2002. gada 21. novembra spriedumu liet? C-436/00 X un Y (*Recueil*, I-10829. lpp.), 2004. gada 8. janv?r? iesniedza nodok?u iest?d?m pieteikumu atmaks?t samaks?to aizst?j?jnokli. T? uzskata, ka Likumdošanas dekr?ta Nr. 544/1992 2. panta 2. punkts esot nesader?gs ar Direkt?vu 90/434, jo p?rvešanas dar?jumu neitralit?tei ar to esot paredz?ti

nosacījumi, kas minētajā direktīvā neesot iekārtoti. Itāli paši nosacījuma, saskaņā ar kuru vārsta starpība ir jāiesaldē rezervē, ko nevar sadalīt, esamība esot izraisījusi ieinteresēto uzņēmumu praksi izvēlēties aizstājējnodokli, jo valsts regulējums paredzētā trešā iespēja, tas ir, parastā nodokļa pārcēlums 33 % likmes samaksa par vārsta starpību, esot vēl neizdevīgāka nekā divas pārējās iespējas. 3D I norāda, ka tā esot kādā daini uzskatījusi, ka Likumdošanas dekrēta Nr. 544/1992 2. panta 2. punkta paredzētie nosacījumi ir tiesiski, un ka šīs kādas dāvē esot izvēlējusies maksāt aizstājējnodokli, nevis nodokļu neitralitātes režīmu.

18 Tā kā *Agenzia delle Entrate* šo [samaksātā aizstājējnodokļa] atmaksas pieteikumu bija netieši noraidījis, 3D I 2004. gada 13. aprīlī cēla prasību *Commissione tributaria provinciale di Cremona* [Kremonas provinces Nodokļu tiesā]. Ar 2006. gada 11. oktobra nolēmumu šā prasība tika noraidīta, pamatojoties itāli uz to, ka 3D I esot brīvi izvēlējusies aizstājējnodokļa režīmu un tā esot guvusi labumu no vārsta starpības nodokļu ziņā veiktās atzīšanas, piemērojot aplikšanas ar nodokli likmi, kura salīdzinājums ar to, kas tai būtu bijis jāpiemēro kapitāla pieauguma realizācijas gadījumā, esot ļoti izdevīga.

19 2007. gada 5. martā 3D I par šo nolēmumu iesniedza apelācijas sūdzību *Commissione tributaria regionale di Milano* [Milānas reģiona Nodokļu tiesā]. Šā tiesa uzskatīja, ka Likumdošanas dekrēta Nr. 544/1992 2. panta 2. punkts, kurā ir paredzēts pienākums pārcēl Kopienas ietvaros veiktas pārvešanas pārvedamas sabiedrības bilancē paredzētā rezervi aplikšanas ar nodokli atlikšanai, pretējā gadījumā apliekot ar nodokli iespējamo no šīs pārvešanas izrietošo kapitāla pieaugumu, esot pretrunā Direktīvai 90/434 un pastāvīgajai Tiesas judikatūrai, ar kuru pasākumi, kas kavē kapitāla brīvu apriti un brīvību veikt uzņēmējdarbību, esot atzīti par prettiesiskiem. Lai novērstu šādu nesaderīgumu ar Savienības tiesību m, dalībvalstīm kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokli esot jāatliek līdz brīdim, kad kapitāla pieaugums tiek faktiski realizēts, nepakāujot šo atlikšanu nosacījumiem, ar kuriem pārņēmēgi ierobežo minētās pamatbrīvības.

20 Šajos apstākļos iesniedzējtiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai tās dalībvalsts tiesiskais regulējums, kāds ir Itālijas tiesiskais regulējums, kas ietverts Likumdošanas dekrēta [Nr. 544/1992] 2. panta 2. punktā, saskaņā ar kuru pārvešanas vai akciju maiņas rezultātā pārvedamajai sabiedrībai tiek piemērots nodoklis par kapitāla pieaugumu no pārvešanas, kas atbilst starpībai starp pārvesto akciju vai kapitāla daļu sēkotnājam iegādes izmaksām un to pašreizējo tirgus vērtību, ja vien pārvedamā sabiedrība savā bilancē neieraksta pašus rezerves līdzekļus tādā apmērā, kas atbilst pārvešanas rezultātā gūtajam kapitāla pieaugumam, gadījumā, par kādu ir šā tiesvedība, ir pretrunā Direktīvas [90/434] 2. un 4. pantam un 8. panta 1. un 2. punktam?”

Par prejudiciālo jautājumu

21 Ar savu prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 90/434 2., 4. pants un 8. panta 1. un 2. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tādā situācijā, kādā ir pamatlietā, ar tiem netiek pieņemti, ka aktīvu pārvešanas vai akciju maiņas gadījumā pārvedamajai sabiedrībai tiek piemērots nodoklis attiecībā uz kapitāla pieaugumu, kas izriet no šīs pārvešanas, ja vien pārvedamā sabiedrība savā bilancē neieraksta pašus rezerves līdzekļus tādā apmērā, kas atbilst pārvešanas rezultātā gūtajam kapitāla pieaugumam.

22 Tomēr ir noteikts, ka pamatlīdētā attiecas tikai uz akciju pārvešanu šīs direktīvas 2. panta c) punkta izpratnē, nevis akciju maiņu minētā 2. panta d) punkta izpratnē. Šajos apstākļos šis jautājums ir jāierobežo ar aktīvu pārvešanas gadījumu.

23 Turklīt šaj? liet? ir j?konstat?, ka no Direkt?vas 90/434 9. panta izriet, ka t?s 8. pants nav ietverts to ties?bu normu skait?, kas ir atz?tas par piem?rojam?m akt?vu p?rvešanai. Šaj? p?d?j? min?taj? ties?bu norm? ir noteikts, ka, ja apvieno vai sadala sabiedr?bas, vai maina to akcijas, k?dam p?rvedamas vai ieg?d?tas sabiedr?bas akcion?ram pret v?rtspap?riem, kas pieder pie š?s p?d?j?s min?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 aplik? ar nodok?iem š? akcion?ra ien?kumus, pe??u vai kapit?la pieaugumu. Š? panta nepiem?rojam?bu akt?vu p?rvešanai izskaidro tas, ka š?das p?rvešanas gad?jum? sa??m?jas sabiedr?bas kapit?la da?as tiek pieš?irtas nevis p?rvedam?s sabiedr?bas akcion?ram, bet pašai šai sabiedr?bai.

24 T?tad uzdotais jaut?jums ir j?analiz?, ?emot v?r? Direkt?vas 90/434 2., 4. un 9. pantu.

25 Run?jot par š?s direkt?vas 4. panta 1. punktu, taj?, skatot ko kopsakar? ar š?s direkt?vas 9. pantu, ir noteikts, ka akt?vu p?rvešana neizraisa nek?du kapit?la pieauguma, ko apr??ina, izmantojot starp?bu starp p?rvesto akt?vu un pas?vu faktisko v?rt?bu un to v?rt?bu, no kuras apr??ina nodok?us, aplikšanu ar nodokli. Šaj? ties?bu norm? ir preciz?ts, ka v?rt?ba, no kuras apr??ina nodok?us, ir t?, ko izmantotu, lai apr??in?tu pe??u vai zaud?jumus, aplikot ar nodokli p?rvedam?s sabiedr?bas ien?kumus, pe??u vai kapit?la pieaugumu, ja š?di akt?vi vai pas?vi b?tu p?rdoti akt?vu p?rvešanas gait?, bet neatkar?gi no t?s. Ar p?rvestiem akt?viem un pas?viem saist?b? ar akt?vu p?rvešanu ir saprotamas p?rvedam?s sabiedr?bas darb?bas nozares, kuras p?c p?rvešanas faktiski ir saist?tas ar sa??m?jas sabiedr?bas past?v?gu uz??mumu p?rvedam?s sabiedr?bas dal?bvalst? vai k??st par š?du uz??mumu un kuras ir saist?tas ar t?s pe??as vai zaud?jumu rašanos, ko ?em v?r?, apr??inot nodok?us.

26 Saist?b? ar šo nodok?u neitralit?ti attiec?b? uz p?rvedamu sabiedr?bu un sa??m?ju sabiedr?bu Direkt?vas 90/434 m?r?is, k? tas izriet no t?s pirm? un ceturt? apsv?ruma, ir nodrošin?t, lai akt?vu p?rvešanu, kura skar dažd?du dal?bvalstu sabiedr?bas, nekav?tu ?paši ierobežojumi, neizdev?gi apst?k?i vai trauc?jumi, kas izriet no dal?bvalstu nodok?u ties?bu norm?m, 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? zi?? skat. 1997. gada 17. j?lija spriedumu liet? C-28/95 *Leur-Bloem, Recueil*, I-4161. lpp., 45. punkts; 2008. gada 11. decembra spriedumu liet? C-285/07 *A. T., Kr?jums*, I-9329. lpp., 21. punkts, un 2010. gada 20. maija spriedumu liet? C-352/08 *Modehuis A. Zwijnenburg, Kr?jums*, I-4303. lpp., 38. punkts).

27 Tom?r šis nodok?u neitralit?tes imperat?vs nav bez nosac?jumiem. Atbilstoši Direkt?vas 90/434 4. panta 2. punktam, skatot ko kopsakar? ar š?s direkt?vas 9. pantu, dal?bvalstis š? 4. panta 1. punkta piem?rošanu pak?auj nosac?jumam, ka sa??m?ja sabiedr?ba p?rvestajiem akt?viem un pas?viem apr??ina jaunu amortiz?ciju un pe??u vai zaud?jumus saska?? ar noteikumiem, ko p?rvedama sabiedr?ba var?tu b?t piem?rojusi, ja akt?vu p?rvešana neb?tu notikusi. Min?t?s direkt?vas 4. panta 3. punkts ir preciz?ts, ka, ja saska?? ar p?rvedamas sabiedr?bas dal?bvalsts ties?bu aktiem sa??m?jai sabiedr?bai ir ties?bas apr??in?t šo amortiz?ciju un šo pe??u vai zaud?jumus ar citiem nosac?jumiem nek? tie, kas ir paredz?ti š? 4. panta 32 punkt?, š? panta 1. punktu nepiem?ro tiem akt?viem un pas?viem, attiec?b? uz kuriem sa??m?ja sabiedr?ba ir izmantojusi š?s izv?les ties?bas.

28 K? ir nor?d?jusi Eiropas Komisija, šis sa??m?jas sabiedr?bas pien?kums, ja t? v?las izmantot nodok?u neitralit?ti, saglab?t p?rvesto akt?vu un pas?vu v?rt?juma turpin?t?bu, apr??inot ar šiem akt?viem un pas?viem saist?to jauno amortiz?ciju un pe??u vai zaud?jumus, ir v?rstis uz to, lai nepie?autu, ka š? neitralit?te izraisa gal?gu atbr?vojumu, kurš Direkt?v? 90/434 tom?r nav paredz?ts. No š?s direkt?vas ceturt? un sest? apsv?ruma izriet, ka ar to tiek paredz?ts vien?gi ar p?rvestu mantu saist?t kapit?la pieauguma aplikšanas ar nodokli atlikšanas rež?ms, kurš, nodrošinot, ka darb?bas p?rvešana pati par sevi nav aplikšanas ar nodokli pamats, aizsarg?

pārvedamas sabiedrības valsts finanšu intereses, paredzot šo kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli tādā faktiskās realizācijas brīdī (šajā ziņā skat. 2007. gada 5. jūlija spriedumu lietā C-321/05 *Kofoed*, Krājums, I-5795. lpp., 32. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā A. T., 28. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Modehuis A. Zwiijnenburg*, 39. punkts).

29 Lai gan Direktīvā 90/434 tātad ir paredzēti nosacījumi, kuriem ir pakāauta saņēmēja sabiedrības ar pārvestu darbību saistītā kapitāla pieauguma aplikšanas ar nodokli atlikšana, tajā turpretim nav paredzēti nosacījumi, ar kuriem pārvedama sabiedrība var izmantot kapitāla pieauguma saistību ar saņēmēja sabiedrības kapitāla daļiņu, kuras ir nodotas apmaiņā pret pārvešanu, aplikšanas ar nodokli atlikšanu, un tostarp nav noregulēts jautājums, kāda ir vērība, kas pārvedamajai sabiedrībai ir jāpiešķir minētajai daļiņai.

30 Pretī tam, ko, šķiet, uzskata 3D I, no minētā neizriet, ka ar Direktīvu 90/434 dalībvalstīm būtu aizliegts noteikt šādu nosacījumu, bet, kā ģenerālvokāts norāda savu secinājumu 42. un 49. punktā, ar šo direktīvu tā ir atstāta rīcības brīvība pakāaut vai nepakāaut pārvedamai sabiedrībai paredzēto nodokļu neitralitāti novērtēšanas nosacījumiem, kas ir piemērojami apmaiņā saņemtajai kapitāla daļiņai, tādēļ kā vērības, no kuras aprēķina nodokļus, turpinātība, ja vien šie nosacījumi neizraisa to, ka šo daļu nodošana saistību ar aktīvu pārvešanu pati par sevi izraisa ar tā saistītā kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli.

31 Kā ģenerālvokāts norāda savu secinājumu 43. punktā, šo konstatējumu apstiprina Direktīvas 90/434 izstrādēšanas vēsture un apstākļi, ka pādjā 2003. gada 17. oktobra Komisijas lerosinājumā Padomes Direktīvai, ar ko groza Direktīvu 90/434 (COM(2003) 613, galīgā redakcija), tātāt kā tās lerosinājumā Padomes Direktīvai par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējāsabiedrību apvienošanai, sadalēšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maijai (OV 1969, C 39, 1. lpp.), Komisija ir piedāvājusi iekāaut tiesību normu attiecībā uz apmaiņā pret darbības pārvešanu saņemtajai kapitāla daļiņai piešķiramo vērtību. Ar šo tiesību normu, saskaā ar kuru minētajai daļiņai būtu piešķirama faktiskā vērtība, kura pārvestajai darbībai ir bijusi tieši pirms pārvešanas, Komisija ir vēlējusies novērst dubultu aplikšanu ar nodokli, kura kapitāla pieauguma realizācijas brīdī var rasties gadījums, ja pārvesto darbību saņēmēja sabiedrība novērtētu atbilstoši Direktīvas 90/434 4. panta 2. punktā paredzētajam nosacījumam un pārvesta sabiedrība saņemtajai daļiņai piešķirtu vērtību, kura pārvestajai darbībai ir bijusi tieši pirms darbījuma. Tomēr likumdevājs šo priekšlikumu nav atbalstājis.

32 Saistībā ar pamatlietā esošo situāciju no iesniedzātāiesas lēmuma izriet, kā to ir norādājusi gan Itālijas valdība, gan arī Komisija, ka ar valsts tiesību aktiem 3D I būtu bijis āauts apmaiņā pret darbības pārvešanu saņemtajai kapitāla daļiņai piešķirt vērtību, kura pārvestajai darbībai ir bijusi pirms darbījuma, un tādējādi izmantot ar šā daļiņai saistītā kapitāla pieauguma aplikšanas ar nodokli atlikšanu, ievērojot vienu nosacījumu, kurš, kā ir konstatēts šā sprieduma iepriekšējās punktās, pašreizējā Savienības tiesību stāvoklā ar šā tiesību aktiem ir saderāgs.

33 Šajos apstākāos to, ka ar valsts tiesību aktiem pārvedamajai sabiedrībai tiek piešķirta papildu iespēja piešķirt minētajai kapitāla daļiņai vērtību, kas ir augstāka par to, kura pārvestajai darbībai ir bijusi pirms darbījuma, proti, to, kura atbilst pārvešanas gaitā iegētajam kapitāla pieaugumam, tāu pakāaujot šo iespēju nosacījumam, ka šā sabiedrība savā bilancē paredz rezervi, kas atbilst šādi noteiktajam kapitāla pieaugumam, nevar uzskatāt par nesaderāgu ar Direktīvu 90/434.

34 Itālijas valdība un Komisija turklāt ir norādājušas, ka pamatlietā aplākojamais nosacījums vienkārši atbilstot grāmatvedības prasībām, kuras katrā ziņā izrietot no dalības novērtēšanas, un ka minētās rezerves aplikšana ar nodokli tās sadales pārvedamas sabiedrības dalībniekiem gadījumā esot bijusi vajadzīga atbilstoši valsts nodokļu sistēmai, kura ir bijusi spēkā pamatlietā aplākojamo faktu rašanās laikā, jo šā sistēma, kuras ietvaros šiem dalībniekiem ar šo sadali tiktu

pieš?irts nodok?u kred?ts, It?lijas valsts kasei b?tu rad?jusi tiešus zaud?jumus un min?tajiem dal?bniekiem un – netieši – p?rvedamajai sabiedr?bai – nepamatotas priekšroc?bas.

35 ?emot v?r? iepriekš min?tos apsv?rumus, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka Direkt?vas 90/434 2., 4. un 9. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?d? situ?cij?, k?da ir pamatliet?, ar tiem tiek pie?auts, ka akt?vu p?rvešanas gad?jum? p?rvedama sabiedr?ba tiek aplikta ar nodokli attiec?b? uz kapit?la pieaugumu, kas izriet no š?s p?rvešanas, ja vien p?rvedam? sabiedr?ba sav? bilanc? neieraksta ?pašus rezerves l?dzek?us t?d? apm?r?, kas atbilst p?rvešanas rezult?t? g?tajam kapit?la pieaugumam.

Par ties?šan?s izdevumiem

36 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku 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, 2., 4. 9. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?d? situ?cij?, k?da ir pamatliet?, ar tiem tiek pie?auts, ka akt?vu p?rvešanas gad?jum? p?rvedama sabiedr?ba tiek aplikta ar nodokli attiec?b? uz kapit?la pieaugumu, kas izriet no š?s p?rvešanas, ja vien p?rvedam? sabiedr?ba sav? bilanc? neieraksta ?pašus rezerves l?dzek?us t?d? apm?r?, kas atbilst p?rvešanas rezult?t? g?tajam kapit?la pieaugumam.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – it??u.