

Lieta C-126/10

Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA

pret

Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais

(Supremo Tribunal Administrativo l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu)

Ties?bu aktu tuvin?šana – Direkt?va 90/434/EEK – 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 – 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts – Pamatoti komerci?li iemesli – Sabiedr?bu, kas piedal?s oper?cij?, restruktur?šana vai to darb?bu racionaliz?šana – J?dzieni

Sprieduma kopsavilkums

1. *Prejudici?li jaut?jumi – Tiesas kompetence – Robežas – Interpret?cija, kas l?gta saist?b? ar valsts ties?b?s transpon?tu direkt?vas noteikumu piem?rojam?bu piln?b? iekš?j?m situ?cij?m, attiec?b? uz ??m situ?cij?m paredzot t?dus pašus risin?jumus k? Savien?bas ties?b?s*

(LESD 267. punkts)

2. *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 – Dar?jumi, kuru m?r?is ir kr?pšana nodok?u jom? vai izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas*

(Padomes Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts)

1. Ja valsts ties?bu aktos saist?b? ar ??s valsts piln?b? iekš?jo situ?ciju ir paredz?ti t?di paši risin?jumi k? Savien?bas ties?b?s, lai tostarp nepie?autu valsts pilso?u diskrimin?ciju vai iesp?jamus konkurences izkrop?ojumus, no Savien?bas ties?b?m p?r?emto noteikumu vai j?dzienu vienveid?ga interpret?cija neatkar?gi no apst?k?iem, k?dos tos paredz?ts piem?rot, noteikti ir Savien?bas interes?s – lai nov?rstu interpret?cijas atš?ir?bas n?kotn?.

T?d?j?di, ja valsts ties?bu aktos ir paredz?ts, ka gan iekšzemes, gan p?rrobežu restruktur?šana ir pak?autas vienam un tam pašam nodok?u re??mam saist?b? ar [sabiedr?bu] apvienošanu un ka 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 mai?ai, 11. panta 1. punkta a) apakšpunkt? ietvertu normu, kas ?auj atteikt ?? nodok?u re??ma piem?rošanu pamatoti komerci?lu iemeslu neesam?bas gad?jum?, ir paredz?ts piem?rot ar? situ?cij?m, kur?m ir piln?b? iekš?js raksturs, Tiesas kompetenc? ir atbild?t uz valsts tiesas uzdotajiem jaut?jumiem saist?b? ar Direkt?vas 90/434 normu interpret?ciju, pat ja ar t?m tieši netiek reglament?ta pamatlietas situ?cija.

(sal. ar 20., 21. un 23. punktu)

2. 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 mai?ai, 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka divu vienas un t?s pašas grupas sabiedr?bu

apvienošanas gadījumā prezumpciju, ka šā apvienošana netiek veikta "pamatotu komerciālu iemeslu" dēļ šīs tiesību normas izpratnē, var radīt apstākļus, ka apvienošanas datumā pārvēdamā sabiedrība neveic nekādu darbību, tai nav nekādas kapitāla līdzdalības un tā nodod saņēmējai sabiedrībai tikai liela apmēra nodokļu zaudējumus, kuru izcelsme nav skaidra, lai gan šai operācijai ir pozitīvas sekas šīs grupas strukturālo izmaksu ietaupījuma ziņā. Valsts tiesai, ņemot vērā visus izskatāmās lietas apstākļus, ir jāpārbauda, vai šajā lietā ir konstatējami visi nodokļu nemaksāšanas vai izvairīšanās no nodokļiem prezumpcijas elementi minētās tiesību normas izpratnē.

Šajā ziņā Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā minētā restrukturizācijas vai racionalizācijas jēdzieni ir jāsaprot kā tādi, kuri ietver ne tikai vālmī iegūtā nodokļu rakstura priekšrocību, un jebkāda restrukturizācijas vai racionalizācijas operācija, kura ir vērsta tikai uz to, lai sasniegtu šādu mērķi, nevar tikt uzskatīta par pamatotu komerciālu iemeslu minētās tiesību normas izpratnē. Tādējādi principā nekas neliedz, ka apvienošanas darbība, ar kuru veic kādas grupas restrukturizāciju vai racionalizāciju, kas ļauj samazināt tās administratīvos un vadības izdevumus, var tikt veikta pamatotu komerciālu iemeslu dēļ. Tomēr tā nav attiecībā uz tādā pārveidošanas operāciju, no kuras, šķiet, izriet, ka, ņemot vērā cerēto nodokļu priekšrocību, attiecīgās grupas gūtā ietaupījuma strukturālo izmaksu ziņā ir pavisam maznozīmīgi.

Turklāt sistēmiskā veidā pieņemot, ka strukturālo izmaksu ietaupīšana administratīvo un vadības izdevumu samazināšanas rezultātā ir atzīstama par pamatotu komerciālu iemeslu, neņemot vērā citus iecerētās operācijas mērķus un paši nodokļu priekšrocības, Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā ietvertajai tiesību normai tiktu atēmts viss tās mērķis, kurš ir vērsts uz dabavaltu finansiālo interešu aizsardzību, paredzot – atbilstoši šīs direktīvas preambulas devtajam apsvērumam – tām iespēju neaut gūt labumu no direktīvas normām nodokļu nemaksāšanas vai izvairīšanās no nodokļiem gadījumā.

(sal. ar 46., 47., 49. un 52. punktu un rezolūvo daļu)

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2011. gada 10. novembrī (*)

Tiesību aktu tuvināšana – Direktīva 90/434/EEK – Kopēja nodokļu sistēma, ko piemēro dažādu dabavaltu uzņēmējdarbības apvienošanai, sadalīšanai, aktīvu pārvešanai un akciju maiņai – 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts – Pamatoti komerciāli iemesli – Sabiedrība, kas piedalās operācijā, restrukturizācija vai to darbību racionalizācija – Jēdzieni

Lieta C-126/10

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Supremo Tribunal Administrativo* (Portugāle) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2010. gada 3. februārī un kas Tiesā iesniegts 2010. gada 10. martā, tiesvedībā

Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA

pret

Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais,

piedaloties

Ministério Público.

TIESA (piekt? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js M. Safjans [*M. Safjan*], tiesneši Ž. Ž. K?zels [*J. J. Kase*] (referents) un M. Bergere [*M. Berger*],

?ener?ladvok?ts J. Mazaks [*J. Mazák*],

sekret?re M. Ferreira [*M. Ferreira*], galven? administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2011. gada 14. j?lija tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

– *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA* v?rd? – F. Kastro Silva [*F. Castro Silva*], *advogado*,

– Portug?les vald?bas v?rd? – L. Inešs Fernandišs [*L. Inez Fernandes*] un Ž. Menezešs Leitau [*J. Menezes Leitão*], p?rst?vji,

– Sp?nijas vald?bas v?rd? – M. Munjoss Peress [*M. Muñoz Pérez*], p?rst?vis,

– N?derlandes vald?bas v?rd? – K. Viselsa [*C. Wissels*] un M. de R? [*M. de Ree*], p?rst?ves,

– Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – F. Penlintonne [*F. Penlington*], p?rst?ve,

– Eiropas Komisija v?rd? – R. Li?ls [*R. Lya*] un M. Afonso [*M. Afonso*], p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauš?šanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Šis l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t 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 (OV L 225, 1. lpp.), 11. panta 1. punkta a) apakšpunkt?.

2 Šis l?gums tika izteikts tiesved?b? starp *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais SA* (turpm?k tekst? – “*Foggia – SGPS*”) un *Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais* (Valsts sekret?rs nodok?u liet?s, turpm?k tekst? – “*Secretário de Estado*”) par *Secretário de Estado* atteikumu dot at?auju nodok?u zaud?jumu p?rvešanai saist?b? ar vienai un tai pašai grupai piederošu sabiedr?bu apvienošanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Atbilstoši Direktvas 90/434 preambulas devtajam apsvērumam “dalībvalstīm ir jādod iespēja atteikties no šīs direktvas piemērošanas, ja sabiedrību apvienošanas, sadalīšanas, to aktīvu pārvešanas vai akciju maiņas mērķis ir nemaksāt nodokļus vai izvairīties no nodokļiem [...]”.

4 Direktvas 90/434 6. pantā, kurš ir iekavots tās II sadaļā, kura attiecas uz noteikumiem, ko piemēro sabiedrību apvienošanai, sadalīšanai un to akciju maiņai, ir paredzēts:

“Ja 1. pantā minētās operācijas veic sabiedrības no pārvadam s sabiedrības dalībvalsts, tad, ciktāl dalībvalsts piemēro noteikumus, kas saistīti ar sabiedrības iauj pārņemtu pārvadam s sabiedrības zaudējumu, kuriem vēl nav uzlikti pilnīgi visi nodokļi [kas nav pilnībā segti nodokļu uzlikšanas mērķiem], tiktāl dalībvalsts šos noteikumus attiecina arī uz šādu zaudējumu pārņemšanu, ko veic saistītas sabiedrības pastāvīgi uzņēmumi, kas atrodas tās teritorijā.”

5 Direktvas 90/434 11. panta, kurš ir iekavots tās V sadaļā “Nobeiguma noteikumi”, 1. punktā ir paredzēts:

“Dalībvalsts var atteikties pilnībā vai daļēji piemērot [...] II, III un IV sadaļas noteikumus vai arī var neaut izmantot to piešķirtās priekšrocības, ja izrādās, ka sabiedrību apvienošana, sadalīšana, to aktīvu pārvešana vai akciju maiņa:

a) notiek ar galveno mērķi vai vienu no galvenajiem mērķiem nemaksāt nodokļus vai izvairīties no nodokļiem; ja kļuvis no 1. pantā minētajām operācijām neveic nopietnu [pamatotu] komerciālu mērķu [iemeslu] dēļ, piemēram, lai restrukturizētu sabiedrības, kas piedalās šādās operācijās, vai racionalizētu to darbības, tad tas var pamatot pieņēmumu, ka operācijas galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem ir nemaksāt nodokļus vai izvairīties no nodokļiem;

[...].”

Valsts tiesiskais regulējums

6 Sabiedrību ienākuma nodokļa kodeksa (*Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas*), redakcijā, kas ir piemērojama pamatlīetai (turpmāk tekstā – “CIRC”), 67. panta, kas attiecas uz nodokļu zaudējumu pārceamību, 6., 7. un 10. punkts ir formulēti šādi:

“6. [CIRC] 68. un 70. panta piemērošanas mērķiem attiecībā uz dažādu Eiropas Savienības dalībvalstu sabiedrību apvienošanu un sadalīšanu vārds “sabiedrība” tiek lietots Direktvas 90/434 pielikumā norādītajā nozīmē.

7. Šajā apakšiedaļā noteiktā pašā krtība piemērojama sabiedrību apvienošanai un sadalīšanai, kā arī aktīvu pārvešanai, kā tās ir definētas 1.–3. punktā, kurās ir iesaistītas:

a) sabiedrības, kuru juridiskā adrese vai faktiskais vadības centrs atrodas Portugāles teritorijā, kuras ir pakautas IRC un nav atbrīvotas no nodokļa un kurām ar nodokli apliekamā peļņa netiek noteikta saskaņā ar vienkāršoto krtību;

b) viena vai vairākas citu Eiropas Savienības dalībvalstu sabiedrības, ja visas sabiedrības atbilst Direktvas 90/434 3. pantā paredzētajiem nosacījumiem;

[..]

10. Ieviest? ?paš? k?rt?ba netiek piem?rota ne piln?b?, ne da??ji, ja oper?ciju, uz kur?m attiecas š? k?rt?ba, galvenais m?r?is vai viens no galvenajiem m?r?iem ir izvair?šanos no nodok?u maks?šanas, ko it ?paši var uzskat?t par pier?d?tu tad, ja iesaist?to sabiedr?bu ien?kumi nav piln?b? pak?auti vienai un tai pašai sabiedr?bu ien?kuma nodok?u sist?mai vai ja darb?bas nav tikušas ?stenotas t?du pamatotu komerci?lu iemeslu d?? k? iesaist?to sabiedr?bu restruktur?šana vai to darb?bu racionaliz?šana; š?d? gad?jum?, ja nepieciešams, tiek veikti attiec?gie papildus maks?jam? nodok?a apr??ini.”

7 CIRC 69. panta 1. un 2. punkt? noteikts:

“1. Apvienoto sabiedr?bu nodok?u zaud?jumi var tikt atskait?ti no jaunizveidot?s sabiedr?bas vai sa??m?jas sabiedr?bas ar nodokli apliekam?s pe??as l?dz 47. panta 1. punkt? paredz?t? termi?a, ko skaita, s?kot ar finanšu gadu, uz kuru šie zaud?jumi attiecas, beig?m ar nosac?jumu, ka p?c l?guma, ko ieinteres?t?s personas iesniegušas *Direction générale des impôts* [Nodok?u ?ener?ldirektor?t?] pirms m?neša beig?m, kurš seko apvienošanas iere?istr?šanai komerce?istr?, ir sa?emta finanšu ministra at?auja.

2. At?auju pieš?ir tikai tad, ja ir pier?d?ts, ka apvienošana notikusi t?du pamatotu komerci?lu iemeslu d?? k? iesaist?to sabiedr?bu restruktur?šana vai to darb?bu racionaliz?šana un ka t? notiek uz??muma p?rstruktur?šanas un vid?j? termi?a un ilgtermi?a att?st?bas strat??ijas ietvaros ar labv?l?gu ietekmi uz ražošanas strukt?ru; šim nol?kam ir j?sniedz visi nepieciešamie vai pien?c?gie pier?d?jumi, lai tiktu rad?ts piln?gs priekšstats par iecer?to oper?ciju gan no juridisk?, gan no ekonomisk? aspekta.”

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

8 Ar 2003. gada 29. septembra apvienošanu saska?? ar Portug?les ties?b?m dibin?ta sabiedr?ba *Foggia – SGPS*, kas darbojas kapit?la da?u p?rvald?šanas jom?, ir p?r??musi tr?s citas tai pašai grupai piederošas sabiedr?bas, kas p?rvalda kapit?la da?as.

9 Ar l?gumu, kas *Secretário de Estado* iesniegts 2003. gada 28. novembr?, *Foggia – SGPS* atbilstoši CIRC 69. panta 1. punktam l?dza at?aut no t?s iesp?jam?s ar nodokli apliekam?s pe??as atskait?t ieg?to sabiedr?bu konstat?tos, bet v?l nesegtos nodok?u zaud?jumus par no laika periodu no 1997. l?dz 2002. finanšu gadam ieskaitot.

10 *Secretário de Estado* šo l?gumu apmierin?ja attiec?b? uz div?m no trim sabiedr?b?m, bet ar 2004. gada 6. oktobra l?mumu tas atteica at?auju *Riguadiana – SGPS SA* (turpm?k tekst? – “*Riguadiana*”) nodok?u zaud?jumu p?rcelšanai, pamatojot, ka *Foggia – SGPS* nebija nek?das komerci?l?s intereses š?s sabiedr?bas un *Riguadiana* apvienošan?.

11 Šaj? zi?? *Secretário de Estado* dienesti uzsv?ra, ka attiec?gajos gados *Riguadiana* vairs nebija l?dzdal?bas portfe?a, ka t? praktiski nav guvusi ien?kumus no savas darb?bas un ka t? ir invest?jusi tikai v?rtspap?ros. Turkl?t š?s sabiedr?bas 2002. gada nodok?u deklar?cij? ierakst?to nodok?u zaud?jumu aptuveni EUR 2 miljonu apm?r? izcelsme nav skaidra. Lai gan *Riguadiana* izsl?gšana no grupas strukt?ras, protams, var rad?t t?s administrat?vo un vad?bas izdevumu samazin?šanu, min?t?s pozit?v?s sekas š?s grupas struktur?lo izmaksu zi?? p?c *Secretário de Estado* dom?m nevar tikt uzskat?tas par t?d?m, par kur?m *Foggia – SGPS* b?tu komerci?l? interese.

12 2005. gada 24. janv?r? *Foggia – SGPS* c?la speci?lo administrat?vo pras?bu *Tribunal Central Administrativo Sul*

[Dienvīdū Centrālaj? administratīvaj? ties?], l?dzot atcēl? min?to l?mumu par atteikumu un izdot administratīv? aktu, ar kuru tiktu at?auts p?rceļ? attiec?gos nodok?u zaud?jumus; min?t? tiesa šo pras?bu noraid?ja.

13 2008. gada 3. decembr? *Foggia – SGPS* šo nol?mumu p?rs?dz?ja *Supremo Tribunal Administrativo* [Augst?kaj? administratīvaj? ties?], kas ir p?dēj?s instances tiesa.

14 Sav? l?mum? par prejudici?lu jaut?jumu uzdošanu min?t? tiesa atg?dina, ka “pamatotu komerci?lu iemeslu” esam?ba ir viens no diviem *CIRC* 69. panta 2. punkt? paredz?tajiem kumulat?vajiem nosac?jumiem un ka *Secretário de Estado* diskrecion?raj? var? ir izv?rt?t, vai šis nosac?jums ir izpild?ts. Iesniedz?jtiesa tom?r pauž šaubas par *Secretário de Estado* v?rt?juma savietojam?bu attiec?b? uz v?rdiem “pamatoti komerci?li iemesli” ar š? paša j?dziena, kas ietverts Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkt?, izpratni.

15 Šajos apst?k?os *Supremo Tribunal Administrativo* nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) K?da ir Direkt?vas [90/434] 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta noz?me un piem?rošanas joma, un it ?paši k?ds ir j?dzien? “pamatoti komerci?li iemesli” un sabiedr?bu, kas piedal?s oper?cij?s, kur?m piem?rojama Direkt?va [90/434], “restruktur?šana vai darb?bas racionaliz?šana” saturs?

2) Vai ir j?uzskata, ka ar šo Kopienas ties?bu normu ir sader?gs nodok?u administr?cijas apgalvojums par t?du nopietnu komerci?lu iemeslu neesam?bu, kas pamatotu sa??m?jas sabiedr?bas l?gumu atz?t nodok?u zaud?jumu p?rce?am?bu, attiec?b? uz kuru min?t? administr?cija uzskat?ja, ka, lai gan apvienošana patieš?m var?ja rad?t pozit?vas sekas attiec?b? uz grupas izmaksu strukt?ru, nepast?v?ja ac?mredzama komerci?l? interese no sa??m?jas sabiedr?bas viedok?a, ?emot v?r?, ka p?rvedam? sabiedr?ba nebija veikusi nek?du darb?bu k? sabiedr?ba, kas p?rvalda kapit?la da?as, tai nebija nek?das finansi?las l?dzdal?bas un t? p?rc?la tikai liela apm?ra zaud?jumus?”

Par Tiesas kompetenci un l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pie?emam?bu

16 Savos rakstveida apsv?rumos Portug?les vald?ba, pirmk?rt, secina, ka Tiesas kompetenc? nav lemt par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu, un, otrk?rt, izvirza iebildi par š? l?guma nepie?emam?bu, apstr?dot iesniedz?jtiesas uzdoto jaut?jumu atbilst?bu.

17 Pirmk?rt, min?t? vald?ba apgalvo, ka pamatlieta attiecas piln?b? uz valsts iekš?jo situ?ciju. Past?vot šaubas, ka š? lieta ietilpst Direkt?vas 90/434 piem?rošanas jom? un l?dz ar to ar? Tiesas kompetenc?, jo Savien?bas ties?bas ne tieši, ne netieši nereglament?jot iesniedz?jties? izskat?mo situ?ciju.

18 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka saska?? ar LESD 267. panta pirmo da?u Tiesas kompetenc? citstarp ir sniegt prejudici?lus nol?mumus “par L?gumu interpret?ciju” un pak?rtoti par “Savien?bas iest?žu [...] ties?bu aktu [...] interpret?ciju”.

19 Patieš?m ir skaidrs, ka pamatliet? runa ir par valsts ties?bu normu, kas piem?rojama piln?b? iekš?j? situ?cij?.

20 Tom?r no Tiesas r?c?b? esošajiem liet? materi?liem izriet, ka saska?? ar *CIRC* 67. pantu gan iekšzemes, gan p?rrobežu restruktur?šana ir pak?autas vienam un tam pašam nodok?u rež?mam saist?b? ar [sabiedr?bu] apvienošanu un ka Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkt? ietverto normu, kas ?auj atteikt š? nodok?u rež?ma piem?rošanu pamatotu

komerciālu iemeslu neesamības gadījumā, ir paredzēts piemērot arī situācijām, kurām ir pilnībā iekšējs raksturs.

21 Atbilstoši Tiesas pastāvīgajai judikatūrai gadījumā, ja valsts tiesību aktos saistībā ar šīs valsts pilnībā iekšējo situāciju ir paredzēti tādī paši risinājumi kā Savienības tiesībās, lai citstarp nepieautu valsts pilsoņu diskrimināciju vai iespējamus konkurences izkropojumus, no Savienības tiesībām pāreemto noteikumu vai jēdzienu vienveidīga interpretācija neatkarīgi no apstākļiem, kādos tos paredzēts piemērot, noteikti ir Savienības interesēs – lai novērstu interpretācijas atšķirības nākotnē (1997. gada 17. jūlija spriedums lietā C-28/95 *Leur-Bloem*, *Recueil*, I-4161. lpp., 32. punkts; 2002. gada 15. janvāra spriedums lietā C-43/00 *Andersen og Jensen*, *Recueil*, I-379. lpp., 18. punkts, kā arī 2010. gada 20. maija spriedums lietā C-352/08 *Modehuis A. Zwijnenburg*, Krājums, I-4303. lpp., 33. punkts).

22 Ir jāpiebilst, ka vienīgi valsts tiesa var novērtēt precīzu šīs atsaucēs uz Savienības tiesībām apjomu, jo Tiesas kompetencē ir tikai Savienības tiesību normu pārbaude un interpretācija (iepriekš minētie spriedumi lietā *Leur-Bloem*, 33. punkts, un lietā *Modehuis A. Zwijnenburg*, 34. punkts).

23 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka Tiesas kompetencē ir atbildēt uz *Supremo Tribunal Administrativo* jautājumiem saistībā ar Direktīvas 90/434 normu interpretāciju, pat ja ar tām tieši netiek reglamentēta pamatlīetas situācija.

24 Otrkārt, Portugāles valdība uzskata, ka līgums sniegt prejudiciālu nolikumu nav pieņemams tādēļ, ka nepastāv saikne starp līgto Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta, kura formulējums ir pārņemts CIRC 67. panta 10. punktā, interpretāciju un pamatlīetas priekšmetu, kurš attiecas uz šo paša kodeksa 69. panta 2. punktu par nodokļu zaudējumu pārceamību, kas paredzēta minētās direktīvas 6. pantā.

25 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ar LESD 267. pantu noteiktajā sadarbībā starp Tiesu un valsts tiesām tikai valsts tiesa, kura izskata strīdu un kurai ir jāuzņem atbildība par pieņemamo tiesas nolikumu, ir tā, kas, ņemot vērā lietas īpatnības, var noteikt, cik lielā mērā prejudiciālais nolikums ir vajadzīgs, lai šo tiesa varētu taisīt spriedumu, un cik atbilstīgi ir Tiesai uzdotie jautājumi. Tādā gadījumā, ja uzdotie jautājumi attiecas uz Savienības tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir pienākums pieņemt nolikumu (it īpaši skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Leur-Bloem*; 24. punkts; 2008. gada 22. decembra spriedumu lietā C-48/07 *Les Vergers du Vieux Tauves*, Krājums, I-10627. lpp., 16. punkts, kā arī 2011. gada 8. septembra spriedumu apvienotās lietās no C-78/08 līdz C-80/08 *Paint Graphos* u.c., Krājums, I-0000. lpp., 30. punkts).

26 Uz jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju, ko valsts tiesa uzdevusi pašas noteiktajos tiesiskā regulējuma un faktiskā apstākļu, kuru precizitē Tiesai nav jāpārbauda, ietvaros, attiecas atbilstības pieņēmums. Tiesa var atteikties lemt par valsts tiesas iesniegto līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu tikai tad, ja ir acīmredzams, ka līgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar pamatlīetas faktiskajiem apstākļiem vai priekšmetu, vai arī gadījumos, kad izvirzītā problēma ir hipotētiska vai kad Tiesai nav zināmi faktiskie vai juridiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (skat. 2007. gada 7. jūnija spriedumu apvienotās lietās no C-222/05 līdz C-225/05 *van der Weerd* u.c., Krājums, I-4233. lpp., 22. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Les Vergers du Vieux Tauves*, 17. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotās lietās *Paint Graphos* u.c., 31. punkts).

27 Šajā gadījumā nav pamata apgalvot, ka Direktīvas 90/434 interpretācijai nav nekādas saistības ar pamatlīetas faktiskajiem apstākļiem vai priekšmetu vai ka problēma ir tikai

hipotētiska, jo iesniedz?jtiesas iesniegt? l?guma m?r?is ir ?aut tai atbild?t uz jaut?jumu, kas saist?ts ar *Secretário de Estado* aizst?v?t? apgalvojuma attiec?b? uz j?dzienu “pamatoti komerci?li iemesli” sader?bu ar šo pašu j?dzienu š?s direkt?vas 11. panta 1. punkta a) apakšpunkt?.

28 No min?t? izriet, ka pret?ji Portug?les vald?bas apgalvotajam l?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir atz?stams par pie?emamu.

29 Tom?r attiec?b? uz otr? jaut?juma formul?jumu ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru, lai gan tiesved?b?, kas ierosin?ta, piem?rojot LESD 267. pantu, Tiesai nav j?izv?rt? valsts ties?bu normu sader?ba ar Savien?bas ties?b?m, ne ar? j?interpret? valsts normat?vie akti, Tiesa tom?r var iesniedz?jtiesai sniegt visus Savien?bas ties?bu interpret?cijas elementus, kas tai ?autu izlemt jaut?jumu par š?du sader?bu, taisot spriedumu izskat?maj? liet? (it ?paši skat. 1993. gada 15. decembra spriedumu liet? C?292/92 *Hünermund* u.c., *Recueil*, I?6787. lpp., 8. punkts, k? ar? 2007. gada 6. marta spriedumu apvienotaj?s liet?s C?338/04, C?359/04 un C?360/04 *Placanica* u.c., Kr?jums, I?1891. lpp., 36. punkts).

30 Iev?rojot iepriekš min?to, ir j?secina, ka ar saviem diviem jaut?jumiem, kuri ir j?v?rt? kopsakar?b?, iesniedz?jiest?de b?t?b? jaut?, vai Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka divu vienas un t?s pašas grupas sabiedr?bu apvienošana var tikt uzskat?ta par notikušu “pamatotu komerci?lu iemeslu” d?? š?s ties?bu normas izpratn?, ja tai ir pozit?vas sekas š?s grupas struktur?lo izmaksu zi??, lai gan p?rvedam? sabiedr?ba neveic nek?du darb?bu, tai nav nek?das finansi?las l?dzdal?bas un t? p?rce? sa??m?jai sabiedr?bai tikai liela apm?ra zaud?jumus.

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

31 Jau no paša s?kuma ir j?uzsver, ka kop?j? nodok?u sist?ma, kura paredz?ta Direkt?v? 90/434, ietver daž?das nodok?u priekšroc?bas un 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 tikai nodok?u rakstura (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Leur?Bloem*, 36. punkts, un 2007. gada 5. j?lija spriedumu liet? C?321/05 *Kofoed*, Kr?jums, I?5795. lpp., 30. punkts).

32 Iecer?t?s oper?cijas iemesli tom?r izr?d?s svar?gi tad, ja dal?bvalstis ?steno min?t?s direkt?vas 11. panta 1. punkt? t?m noteikto iesp?ju ne?aut g?t š?s direkt?vas noteikumos paredz?to labumu (iepriekš min?tais spriedums liet? *Modehuis A. Zwijnenburg*, 42. punkts).

33 It ?paši saska?? ar Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu dal?bvalstis iz??muma k?rt? un atseviš?os gad?jumos var atteikties piem?rot visus š?s direkt?vas noteikumus vai to da?u vai ar? var ne?aut g?t tajos paredz?tos labumus, ja citstarp akciju mai?as oper?cijas galvenais m?r?is vai viens no t?s galvenajiem m?r?iem ir nemaks?t nodok?us vai izvair?ties no nodok?iem. Turkl?t šaj? paš? norm? ir preciz?ts, ka fakts, ka oper?ciju neveic pamatotu komerci?lu iemeslu d??, piem?ram, lai restruktur?tu sabiedr?bas, kas piedal?s oper?cij?, vai racionaliz?tu to darb?bas, var pamatot prezumpciju, ka š?ds ir oper?cijas m?r?is (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Leur?Bloem*, 38. un 39. punkts, k? ar? liet? *Kofoed*, 37. punkts).

34 Attiecībā uz "pamatotu komerciālu iemeslu" jēdzienu minētā 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē Tiesai ir jau bijusi iespēja precizēt, ka no minētā 11. panta un vispārīgi Direktīvas 90/434 formulējuma un mērķiem izriet, ka šis jēdziens neaprobežojas ar vālmī iegūt tikai nodokļu rakstura priekšrocību. Tādējādi apvienošana, mainot akcijas, kura ir vērsta tikai uz to, lai sasniegtu šādu mērķi, nevar tikt uzskatīta par pamatotu komerciālu iemeslu minētās tiesību normas izpratnē (iepriekš minētais spriedums lietā *Leur-Bloem*, 47. punkts).

35 Līdz ar to apvienošana, kura pamatojas uz vairākiem mērķiem, tostarp, iespējams, arī apsvērumiem saistībā ar nodokļiem, var tikt atzīta par pamatotu komerciālu iemeslu, ja vien ar nodokļiem saistītajiem apsvērumiem nav galvenā nozīme iecerētajā operācijā.

36 Atbilstoši Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktam konstatējums, ka apvienošana notiek tikai tādā, lai saņemtu nodokļu priekšrocību, un tādējādi nenotiek pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, var radīt prezumpciju, ka šīs operācijas galvenais mērķis vai viens no tās galvenajiem mērķiem ir nemaksāt nodokļus vai izvairīties no nodokļiem.

37 No Tiesas judikatūras izriet, ka, lai pārbaudītu, vai iecerētajai operācijai ir tās mērķis, nepietiek, ka kompetentās valsts iestādes piemēro tikai iepriekš noteiktus vispārīgus kritērijus, bet gan tām jāveic katras konkrētās operācijas visaptveroša pārbaude. Tādās vispārpiemērojamas tiesību normas ieviešana, ar ko automātiski tiek liegta nodokļu priekšrocība attiecībā uz noteiktām operāciju kategorijām, nenoskaidrojot, vai nodokļu nemaksāšana vai izvairīšanās no nodokļiem ir vai nav faktiski notikusi, pāršņegtu to, kas ir nepieciešams, lai novērstu šādu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļiem, un kaitētu Direktīvas 90/434 mērķim (iepriekš minētais spriedums lietā *Leur-Bloem*, 41. un 44. punkts).

38 Šajā visaptverošajā pārbaudē ir jāņem vērā iesniedzējtiesas minētie apsvērumi, proti, tas, ka apvienošanas operācijas laikā pārvedamā sabiedrība neveica nekādu pārvaldīšanas darbību, tai nebija nekādas finansiālas līdzdalības un saņēmēja sabiedrība plānoja pārņemt pārvedamās sabiedrības zaudējumus, kas vālmī nav pilnībā segti nodokļu uzlikšanas mērķiem.

39 Tomēr neviens no šiem elementiem atsevišķi nevar tikt uzskatīts par izšķirošu.

40 Apvienošana vai restrukturizācija, kura izpaužas kā vienas sabiedrības, kura vairs neveic darbību un kura nenodod saņēmējai sabiedrībai savus aktīvus, pārņemšana no saņēmējas sabiedrības viedokļa tomēr var tikt uzskatīta kā tāda, kas notikusi pamatotu komerciālu iemeslu dēļ.

41 Tāpat arī nav izslēgts, ka apvienošanai, ko veic, pārņemot sabiedrību, kurai ir šādi zaudējumi, varētu būt pamatoti komerciāli iemesli, jo Direktīvas 90/434 6. pantā ir tieša norāde uz tiesību normām, kuras pieļauj pārņemt pārvedamās sabiedrības zaudējumus, kas vālmī nav pilnībā segti nodokļu uzlikšanas mērķiem.

42 Savukārt apstāklis, ka šie nodokļu zaudējumi ir ļoti lieli un ka to izcelsme nav skaidri noteikta, var liecināt par nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļiem, ja apvienošana, ko veic, pārņemot sabiedrību bez aktīvu pārvešanas, būtu vērsta tikai uz tās nodokļa rakstura priekšrocības iegāšanu.

43 Tādējādi iesniedztiesa, balstoties uz Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā lietotiem jēdzieniem “restrukturšana” un “racionalizācija”, jautā, vai pozitīvā ietekmē struktūro izmaksu ziņā, kuru rada grupas administrāvo un vadības izdevumu samazināšana apvienošanas, ko veic ar [sabiedrības] pārveidšanu, rezultātā, varētu tikt uzskatīta par pamatotu komerciālu iemeslu šā panta izpratnē.

44 Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jāprecizē, ka, tā kā Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir izņēmums no nodokļu regulājošā Direktīvas 90/434 normām, tas ir jāinterpretē šauri, ņemot vērā tā formulējumu, mērķi, kā arī kontekstu, kurā tas iekļauts (iepriekš minētais spriedums lietā *Modehuis A. Zwijnenburg*, 46. punkts).

45 No minētā 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta formulējuma un paši no vārdiem “piemēram, lai restrukturētu [...] vai racionalizētu” izriet, ka tajā minētās darbības ir pamatotu komerciālu iemeslu piemēri un ka tie ir jāinterpretē atbilstoši šim pētījumam jēdzienam.

46 Tātad, kā Tiesa to jau nospriedusi iepriekš minētā sprieduma lietā *Leur-Bloem* 47. punktā, restrukturšanas vai racionalizācijas jēdzieni ir jāsaprot kā tādi, kuri ietver ne tikai vālmī iegūtā tīri nodokļu rakstura priekšrocību, un jebkāda restrukturšanas vai racionalizācijas operācija, kura ir vērsta tikai uz to, lai sasniegtu šādu mērķi, nevar tikt uzskatīta par pamatotu komerciālu iemeslu minētās tiesību normas izpratnē.

47 Tādējādi principā nekas neliedz, ka apvienošanas darbība, ar kuru veic kādas grupas restrukturšanu vai racionalizāciju, kas ļauj samazināt tās administrāvos un vadības izdevumus, varētu tikt veikta pamatotu komerciālu iemeslu dēļ. Tomēr tā tas nav attiecībā uz tādā pārveidšanas operāciju, par kuru ir runa pamatlīdē, no kuras, šķiet, izriet, ka, ņemot vērā cerēto nodokļu priekšrocību, proti, vairāk nekā EUR 2 miljonus, attiecīgās grupas gūtā ietaupījumi struktūro izmaksu ziņā ir pavisam maznozīmīgi.

48 Šajā ziņā ir jāpiebilst, ka no administrāvo un vadības izdevumu samazināšanas radušies ietaupījumi pārvēdamās sabiedrības likvidācijas laikā ir raksturīgi jebkurai apvienošanas darbībai, ko veic, pārveidot sabiedrību, jo šā pārveidšana pēc definīcijas nozīmē grupas struktūras vienkāršošanu.

49 Sistemātiskā veidā pieņemot, ka struktūro izmaksu ietaupīšana administrāvo un vadības izdevumu samazināšanas rezultātā ir atzīstama par pamatotu komerciālu iemeslu, neņemot vērā citus iecerētās operācijas mērķus un paši nodokļu priekšrocības, Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā ietvertajai tiesību normai tiktu atēmts viss tās mērķis, kurš ir vērsts uz daļēvalstu finansiālo interešu aizsardzību, paredzot – atbilstoši šīs direktīvas preambulas devtajam apsvērumam – tām iespēju neaut gūt labumu no direktīvas normām, nodokļu nemaksāšanas vai izvairīšanās no nodokļiem gadījumā.

50 Turklāt ir jāatgādina, ka Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts atspoguļo Savienības tiesību vispārējo principu, saskaņā ar kuru tiesību ļaunprātīga izmantošana ir aizliegta. Savienības tiesību normu piemērošana nav paplašināma tiktāl, lai iekļautu [uzņēmumu] ļaunprātīgu rīcību, t.i., darbības, kas netiek veiktas parastu komercdarbību ietvaros, bet gan tikai tādēļ, lai ļaunprātīgi gūtu labumu no Savienības tiesību s paredzētajām priekšrocībām (šajā ziņā skat. 1999. gada 9. marta spriedumu lietā *C-212/97 Centros, Recueil*, I-1459. lpp., 24. punkts; 2006. gada 21. februāra spriedumu lietā *C-255/02 Halifax u.c., Krājums*, I-1609. lpp., 68. un 69. punkts; kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Kofoed*, 38. punkts).

51 Šajā ziņā iesniedztiesai, ņemot vērā visus apstākļus, kas raksturo strīdu, kurā tai ir jāpieņem nolēmums, ir jāpārbauda, vai saskaņā ar kritērijiem, kas izklāstīti šā sprieduma 39.–51.

punkt?, šaj? liet? ir konstatējami visi nodokļu nemaksāšanas vai izvairīšanās no nodokļiem prezumpcijas elementi Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē.

52 Līdz ar to uz uzdotajiem jautājumiem, kādi tie ir pārformulēti š? sprieduma 30. punkt?, ir jāatbild, ka Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka divu vienas un tās pašas grupas sabiedrību apvienošanas gadījumā prezumpciju, ka š? apvienošana netiek veikta “pamatotu komerciālu iemeslu” dēļ šīs tiesību normas izpratnē, var radīt apstāklis, ka apvienošanas datumā pārvēdamā sabiedrība neveic nekādu darbību, tai nav nekādas kapitāla līdzdalības un t? nodod saņēmējai sabiedrībai tikai liela apmēra nodokļu zaudējumus, kuru izcelsme nav skaidra, lai gan šai operācijai ir pozitīvas sekas šīs grupas struktūro izmaksu ietaupījuma ziņā. Iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus izskatāmās lietas apstākļus, ir jāpārbauda, vai šaj? liet? ir konstatējami visi nodokļu nemaksāšanas vai izvairīšanās no nodokļiem prezumpcijas elementi minētās tiesību normas izpratnē.

Par tiesīšanas izdevumiem

53 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem š? tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un t? lemj par tiesīšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/434/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmēj sabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maijai, 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka divu vienas un tās pašas grupas sabiedrību apvienošanas gadījumā prezumpciju, ka š? apvienošana netiek veikta “pamatotu komerciālu iemeslu” dēļ šīs tiesību normas izpratnē, var radīt apstāklis, ka apvienošanas datumā pārvēdamā sabiedrība neveic nekādu darbību, tai nav nekādas kapitāla līdzdalības un t? nodod saņēmējai sabiedrībai tikai liela apmēra nodokļu zaudējumus, kuru izcelsme nav skaidra, lai gan šai operācijai ir pozitīvas sekas šīs grupas struktūro izmaksu ietaupījuma ziņā. Iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus izskatāmās lietas apstākļus, ir jāpārbauda, vai šaj? liet? ir konstatējami visi nodokļu nemaksāšanas vai izvairīšanās no nodokļiem prezumpcijas elementi minētās tiesību normas izpratnē.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – portugāļu.