

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2017. gada 8. martā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Tiešie nodokļi – Dažādu dalībvalstu sabiedrības – Kopēja nodokļu sistēma – Apvienošana pievienojot – Nodokļu administrācijas iepriekšējā piekrišana – Direktīva 90/434/EEK – 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts – Krāpšana nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas – Brīvība veikt uzņēmējdarbību

Lieta C-14/16

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Conseil d'État* (Francija) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2015. gada 30. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 11. janvārī, tiesvedībā

Euro Park Service, SCICairnbulg Nanteuil tiesību un pienākumu pārrīkošana,

pret

Ministre de Finances et des Comptes publics.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši J. Regans [*E. Regan*], Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referenti) un S. Rodins [*S. Rodin*],

ģenerālvokāts M. Vatelā [*M. Wathelet*],

sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 7. septembra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza

– *Euro Park Service, SCICairnbulg Nanteuil* tiesību un pienākumu pārrīkošanas, vārdā – sēkotnāji *N. Boullez*, advokāts, vālk – *N. Boullez* un *M. Castro*, advokāti,

– Francijas valdības vārdā – sēkotnāji *D. Colas* un *S. Ghiandoni*, pārstāji, vālk – *D. Colas*, kā arī *E. de Moustier* un *S. Ghiandoni*, pārstāji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *L. Pamukcu*, pārstāji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2016. gada 26. oktobra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt LESD 49. pantu un Padomes

1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/434/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvēšanai un akciju maiņai (OV 1990, L 225, 1. lpp.), 11. pantu.

2 Šis līgums tika iesniegts saistībā ar strīdu starp *Euro Park Service* (turpmāk tekstā – “*Euro Park*”), *SCICairnbulg Nanteuil* (turpmāk tekstā – “*Cairnbulg*”) tiesību un pienākumu pārraušanu, un **Ministre des Finances et des Comptes publics** [finanšu un valsts budžeta ministrs] (Francija; turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par pārdēļ minētā atteikumu atzīt *Cairnbulg* tiesības atlikt ar šīs sabiedrības aktīviem saistītā kapitāla pieauguma, kas radies apvienošanas pievienot darījuma rezultātā, šo pārdēļ minēto sabiedrību pievienojot citā dalībvalstī reģistrātai sabiedrībai, aplikšanu ar nodokli, pamatojoties uz to, ka apvienošanā iesaistītās sabiedrības nebija līgumā iepriekšēju nodokļu administrācijas piekrišanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

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

4 Šajā sakarā ar to ir ieviesta kārta, saskaņā ar kuru minētie darījumi pašī par sevi nevar radīt pamatu aplikšanai ar nodokli. Iespējams atbilstošais, ar šiem darījumiem saistītais kapitāla vērtības pieaugums principā var tikt aplikts ar nodokli, bet tikai brīdī, kad tas tiek faktiski īstenots.

5 Šīs direktīvas preambulas pirmo pētīto apsvērumu, kā arī devēto apsvēruma redakcija ir šāda:

“tā kā dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības apvienošana, sadalīšana, aktīvu pārvēšana un akciju maiņa var būt vajadzīga, lai Kopienā radītu nosacījumu, kas ir analogi atsevišķas dalībvalsts iekšējā tirgus nosacījumiem, un tādējādi nodrošinātu kopējā tirgus izveidi un efektīvu darbību; tā kā ierobežojumiem, nepilnībām vai traucējumiem, ko cita starpā rada dalībvalstu nodokļu noteikumi, nevajadzētu kavēt šādas operācijas [darījumus]; tā kā šī iemesla dēļ attiecībā uz šādu operācijām [darījumiem] 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 šā jautājuma risinājumu var nodrošināt tikai kopēja nodokļu sistēma;

tā kā kopējai nodokļu sistēmai būtu jāvairo uzlikt nodokļus par uzņēmējdarbības apvienošanu, sadalīšanu, to aktīvu pārvēšanu vai akciju maiņu, un reizē būtu jāsaņem tās valsts finanšu intereses, kurā atrodas iegādātā sabiedrība vai pārvadamā sabiedrība,

[..]

tā kā dalībvalstīm ir jādod iespēja atteikties no šīs direktīvas piemērošanas, ja sabiedrību apvienošanas, sadalīšanas, to aktīvu pārvēšanas vai akciju maiņas mērķis ir nemaksāt nodokļus

vai izvairīties no nodokļiem [..]”

6 Minutis direktīvas 4. panta 1. punkts ir noteikts:

“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 [..]”.

7 Šīs pašas direktīvas 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir noteikts:

“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[s] vai akciju maiņa[s]:

a) galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem ir nemaksāt nodokļus vai izvairīties no nodokļu maksāšanas; fakts, ka kļūdu no 1. pantā minētajām operācijām neveic pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, piemēram, lai restrukturētu uzņēmumsabiedrības, kas piedalās šajās operācijās, vai racionalizētu to darbību, var radīt pieņēmumu, ka attiecīgās operācijas galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem ir nemaksāt nodokļus vai izvairīties no nodokļu maksāšanas.”

Francijas tiesību akti

8 Atbilstošs *code général des impôts* (Vispārējais nodokļu kodekss; turpmāk tekstā – “VNK”), kas bija spēkā pamatlīetas faktisko apstākļu rašanās laikā, tiesību normas bija šādas:

9 VNK 210.A pants ir noteikts:

“1. Tārais kapitāla pieaugums un peļņa, kas gūta no visiem aktīviem, kuri pārvesti apvienošanās rezultātā, netiek aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli.

[..]

3. Šo tiesību normu piemērošana ir atkarīga no nosacījuma, ka ieguvēja sabiedrība, veicot apvienošanas, apēmas ievērot šādus priekšrakstus:

[..]

b. tai ir jāizstrādā iegūstamā sabiedrība ar nolūku iekāut ienākumus, kuru ieņēmumatošana ir tikusi atlikta, lai pārdējo minēto apliktu ar nodokļiem;

c. tai ir jāaprēķina vērtēkais kapitāla pieaugums saistībā ar tai pārvestajiem neamortizējamajiem aktīviem atbilstoši vērtēbai, kāda tiem no nodokļu viedokļa bija iegūstamās sabiedrības dokumentos;

d. tai ir jāiekāuj ar nodokļiem aplikamajā peļņā amortizējamo apšumu ieguldīšanas laikā gūtais kapitāla pieaugums [..].”

10 Šī kodeksa 210.B panta 3. punkts ir paredzēts:

“[..] Atāuja tiek piešķirta, ja, ņemot vērā elementus, kas ir pārvešanas priekšmets:

a. darījums tiek pamatots ar komerciāliem iemesliem, kas it pašā var būt saņemšanas sabiedrības patstāvīga darbība vai strukturāli uzlabojumi, kā arī apvienība starp pusēm;

- b. darījuma galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem nav veikt krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīties no nodokļu maksāšanas;
- c. darījuma noteikumi ļauj garantēt kapitāla pieauguma, kura aplikšana ar nodokli tiek atlikta, aplikšanu ar nodokli nākotnē.”

11 Saskaņā ar iesniedzējtiesas viedokli ar VNK 210.C pantu ir nodrošināta Direktīvas 90/434 transponēšana valsts tiesībās. Šajā pantā ir noteikts:

“1. 210.A un 210.B panta noteikumi ir piemērojami darījumiem, kuros piedalās vienīgi juridiskas personas vai organizācijas, kas tiek apliktas ar uzņēmumu ienākuma nodokli.

2. Šos noteikumus piemēro pārvēdumiem, ko Francijas juridiskās personas ir veikušas ārvalstu juridiskajām personām, tikai tad, ja attiecībā uz tiem iepriekš ir tikusi piešķirta atļauja saskaņā ar 210.B panta 3. punkta paredzētajiem nosacījumiem.”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

12 2004. gada 26. novembrī saskaņā ar Francijas tiesību mērķu reģistrēta sabiedrība *Cairnbulg* bija “darbības izbeigšanas bez likvidācijas darījuma” priekšmets, no kura labumu guva tās vienīgais īpašnieks – saskaņā ar Luksemburgas tiesību mērķu reģistrēta sabiedrība *Euro Park*. Šajā saistībā savā ienākumu deklarācijā, kas tika apstiprināta 2005. gada 25. janvārī, attiecībā uz finanšu gadu, kas noslēdzās 2004. gada 26. novembrī, *Cairnbulg* izvēlējās piemērot VNK 210.A un nākamajos pantos paredzēto īpašo apvienošanas kārtību. Tādējādi tā nedeklarēja uzņēmumu ienākuma nodokli, tātad kapitāla pieaugumu un peļņu no aktīviem, ko tā bija pārvēdusi *Euro Park*.

13 Ar 2005. gada 19. aprīļa notariālo aktu *Cairnbulg* kapitāla pārvēdums tika novērtēts pēc tās neto uzskaites vērtības, proti, EUR 9 387 700 apmērā. Tajā pašā dienā šo kapitāla pārvēdumu *Euro Park* nodeva sabiedrībai *SCI IBC Ferrier* par cenu EUR 15 776 000 atbilstoši tirgus vērtībai, kāda šim kapitālam bija 2004. gada 26. novembrī.

14 Pēc pārbaudes nodokļu administrācija apšaubīja īpašs apvienošanas kārtības izmantošanu, balstoties, pirmkārt, uz to, ka *Cairnbulg* nebija līgusi VNK 210.C pantā paredzēto ministrijas atļauju, un, otrkārt, uz to, ka šī atļauja katrā ziņā netiktu piešķirta, jo darījums neesot bijis pamatots ar komerciāliem iemesliem, bet gan tā mērķis esot bijusi krāpšana nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas. Tāpēc *Euro Park*, kas bija *Cairnbulg* tiesību un saistību pārņēmēja, tika noteikts veikt nodokļa papildu maksājumus un ar to saistītos papildmaksājumus, kā arī samaksāt VNK paredzētos naudas sodus par apzinātu pārkāpuma pieļaušanu.

15 *Euro Park* lūdza *tribunal administratif de Paris* (Parīzes Administratīvā tiesa, Francija) atbrīvot to no šiem nodokļiem un naudas sodiem. Tā kā šī tiesa *Euro Park* lūgumu noraidīja, tā vērsās *cour administrative d'appel de Paris* (Parīzes Administratīvā apelācijas tiesa, Francija), kas šo nolikumu apstiprināja.

16 Tādējādi *Euro Park* iesniedza apelācijas sūdzību *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija), norādot, ka, piemērojot iepriekšējās atļaujas procedūru tikai kapitāla pārvēdumam, kas tiek veikts juridiskām personām nerezidentēm, bet ne juridiskām personām rezidentēm, ar VNK 210.C pantu tiek radīts nepamatots LESD 49. panta un attiecīgi brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums.

17 Šajos apstākļos *Conseil d'État* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai tad, ja valsts tiesību, piemērot dalībvalsts valsts tiesisko regulējumu, tiek izmantota iespēja, kas ir sniegta ar Direktvas 90/434 11. panta 1. punktu, tiesību akti, kas izdoti, lai īstenotu šo iespēju, ir jāpārbauda, piemērot vēr Eiropas Savienības primārs tiesības?”

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai LESD 49. panta noteikumi ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem ir noteikts šāds rislis tam, ka saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu, kura mērķis ir novērst krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, apvienošanai un līdzgiem darījumiem piemērojamās kopējās nodokļu sistēmas izmantošana ir pakārtota iepriekšējās ataujas piešķiršanas procedūrai tikai attiecībā uz pārvēšanu ārvalstu juridiskajām personām, izslēdzot pārvēšanu, kas veikta saskaņā ar valsts tiesību dibinātām juridiskām personām?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

18 Uzdodot savu pirmo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai Savienības tiesības ļauj izvērtēt pamatlietā aplūkot valsts tiesiskā regulējuma atbilstību primārajām tiesībām, lai arī šīs tiesiskais regulējums ir piemērots, lai valsts tiesību transponētu Direktvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā minēto iespēju.

19 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ikviens valsts pasākums tādā jomā, kurā ir veikta izsmērēšana saskaņošanas Eiropas Savienības lēmē, ir jāizvērtē, piemērot vēr šā saskaņošanas pasākuma normas, nevis primāro tiesību aktu normas (spriedums, 2015. gada 12. novembris, *Visnapuu*, C-198/14, EU:C:2015:751, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

20 Tādējādi ir jānosaka, vai Direktvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir veikta šāda saskaņošana.

21 Šajā gadījumā pietiek konstatēt, ka no šīs tiesību normas redakcijas skaidri izriet, ka tas tādā nav.

22 Vispirms, kā izriet no šīs redakcijas, minētajā tiesību normā dalībvalstīm ir atļautas tikai tiesības atteikties piemērot visu vai daļu no minētās direktvas normām vai neaut izmantot ar to piešķirtās priekšrocības, ja tās piemērošanas jomā ietilpstošā darījuma, kāds ir dažādu dalībvalstu sabiedrības interesējošs apvienošanās darījums (pārrobežu apvienošanās darījums), galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem ir krāpšana nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas (šajā ziņā skat. spriedumu, 1997. gada 17. jūlijs, *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, 38. punkts).

23 Turklāt šīs kompetences saglabāšanas ietvaros ar šo pašu tiesību normu dalībvalstīm ir atļauts paredzēt krāpšanas nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas prezumpciju, ja apvienošanās darījums netiek veikts pamatotu komerciālu iemeslu dēļ (šajā ziņā skat. spriedumu, 1997. gada 17. jūlijs, *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, 39. punkts).

24 Visbeidzot, attiecībā uz šādu tiesību īstenošanu un šādas prezumpcijas piemērošanu no Tiesas judikatūras izriet, ka, ja nav precīzāku Savienības tiesību normu šajā ziņā, dalībvalstīm, ievērojot samērīguma principu, ir jānosaka nepieciešamie noteikumi Direktvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta piemērošanai (šajā ziņā skat. spriedumu, 1997. gada 17. jūlijs, *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, 43. punkts).

25 Šādos apstākļos ir jākonstatē, ka šīs tiesību normas priekšmets attiecībā uz pasākumiem saistībā ar cēņu pret krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas nav

izsmeļošanas saskaņošanas Savienības lēmē veikšana.

26 Tādējādi uz pirmo uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka, tātad, k? ar Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu nav veikta izsmeļoša saskaņošana, Savienības tiesības ?auj izvērtēt pamatliet? apl?kot? valsts tiesisk? regulējuma atbilst?bu prim?raj?m ties?b?m, lai gan šis tiesiskais regulējums ir pie?emts, lai valsts ties?b?s transpon?tu šaj? ties?bu norm? paredz?t?s ties?bas.

Par otro jautājumu

27 Uzdodot otro jautājumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? vaic?, vai LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrun? pamatliet? apl?kotais valsts tiesiskais regulējums, ar kuru p?rrobežu apvienošan?s dar?juma gad?jum? k? nosac?jums nodok?u priekšroc?bu, kas ir piem?rojamas š?dam dar?jumam saska?? ar Direktīvu 90/434, proti, šaj? gad?jum?, ar ?pašumu saist?ta kapit?la pieauguma, ko cit? dal?bvalst? re?istr?tai sabiedr?bai p?rved saska?? ar Francijas ties?b?m re?istr?ta sabiedr?ba, aplikšanas ar nodok?iem atlikšana, pieš?iršanai ir noteikta iepriekš?jas piekrišanas proced?ra, kur?, lai ieg?tu š?du piekrišanu, nodok?u maks?t?jam ir jāpier?da, ka attiec?go dar?jumu pamato komerci?li iemesli, ka t? galvenais m?r?is vai viens no galvenajiem m?r?iem nav kr?pšana nodok?u jom? vai izvair?šanās no nodok?u maks?šanas un ka t? noteikumi ?auj garant?t kapit?la pieauguma, kura aplikšana ar nodokli tiek atlikta, aplikšanu ar nodokli n?kotn?, lai gan gad?jum?, ja tiek veikts apvienošan?s dar?jums valsts ietvaros, š?da atlikšana tiek at?auta, nodok?u maks?t?jam nepiem?rojot min?to proced?ru.

28 Šaj? zi?? ir jāatg?dina, ka Tiesa jau ir preciz?jusi, ka p?rrobežu apvienošan?s dar?jums ir ?pašs br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ?stenošanas veids, kas ir svar?gs labai iekš?j? tirgus funkcion?šanai un t?d?? ietilpst saimnieciskaj?s darb?b?s, attiec?b? uz kur?m dal?bvalst?m ir pien?kums iev?rot šo br?v?bu (šaj? zi?? skat. spriedumu, 2005. gada 13. decembris, *SEVIC Systems*, C?411/03, EU:C:2005:762, 19. punkts).

29 Lai š?du ?pašu br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ?stenošanas veidu nekav?tu ierobežojumi, nepiln?bas vai ?paši trauc?jumi, kas izriet no dal?bvalstu nodok?u noteikumiem, Direktīv? 90/434, k? tas izriet no t?s preambulas pirm? l?dz piekt? apsv?ruma, ir noteikta kop?ja nodok?u sist?ma, paredzot nodok?u priekšroc?bas, piem?ram, atliekot ar ?pašumu, ko rada š?ds dar?jums, saist?t? kapit?la pieauguma aplikšanu ar nodokli.

30 Š?d? kontekst? Tiesai jau ir bijusi iesp?ja preciz?t, ka dal?bvalst?m ir jāpieš?ir š?s nodok?u priekšroc?bas dar?jumiem, kas ietilpst š?s direktīvas piem?rošanas jom?, iz?emot, ja šo dar?jumu galvenais vai viens no galvenajiem m?r?iem ir kr?pšana nodok?u jom? vai izvair?šanās no nodok?u maks?šanas min?t?s direktīvas 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratn? (spriedums, 2008. gada 11. decembris, A. T., C?285/07, EU:C:2008:705, 30. punkts).

31 Cikt?l iesniedz?jtiesa un Francijas vald?ba ir nor?d?jušas, ka apl?koto ties?bu aktu m?r?is ir nodrošin?t Direktīvas 90/434, konkr?t?k, t?s 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta transpon?šanu valsts ties?b?s, vispirms t?d?jādi ir jānosaka, vai pamatliet? apl?kot? valsts tiesisk? regulējuma pie?emšana var b?t pamatota ar š?du ties?bu normu un vai t?d?jādi š?ds tiesiskais regulējums ir vai nav pretrun? šai direktīvai.

Par Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu

32 Saska?? ar pamatliet? apl?koto tiesisko regulējumu k? nosac?jums priekšroc?bu sa?emšanai, atliekot ar ?pašumu, ko cit? dal?bvalst? re?istr?tai sabiedr?bai p?rnes saska?? ar Francijas ties?b?m re?istr?ta sabiedr?ba, saist?t? kapit?la pieauguma aplikšanu ar nodokli, ir paredz?ta iepriekš?ja proced?ra, kur?, lai sa?emtu š?das priekšroc?bas, nodok?u maks?t?jam ir

j?pier?da, ka ir izpild?ti tr?s nosac?jumi, proti, i) paredz?to dar?jumu pamato komerci?li iemesli, ii) t? galvenais m?r?is vai viens no galvenajiem m?r?iem nav kr?pšana nodok?u jom? vai izvair?šanās no nodok?u maks?šanas un iii) dar?juma noteikumi ?auj garant?t kapit?la pieauguma, kura aplikšana ar nodokli tiek atlikta, aplikšanu ar nodokli n?kotn?.

33 T?d?j?di rodas jaut?jums, vai Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktam ir pretrun? š?da tiesisk? regul?juma pie?emšana.

– *Par iepriekš?jas proced?ras esam?bu*

34 Attiec?b? uz iepriekš?jas proced?ras esam?bu ir j?atg?dina, ka Direkt?v? 90/434 nav nek?du procesu?lu pras?bu, kas b?tu j?iev?ro dal?bvalst?m, lai t?s var?tu pieš?irt šaj? direkt?v? paredz?t?s nodok?u priekšroc?bas.

35 Pat ja tiktu uzskat?ts, ka min?taj? direkt?v? dal?bvalst?m ir ?auts paredz?t š?du pras?bu, pamatliet? apl?kotaj? tiesiskaj? regul?jum? paredz?t? pras?ba neatbilst šai direkt?vai.

36 Ja attiec?gaj? jom? nav Savien?bas tiesisk? regul?juma, procesu?lie noteikumi, kas paredz?ti, lai nodrošin?tu ties?bu, kas nodok?u maks?t?jiem izriet no Savien?bas ties?b?m, aizsardz?bu, ir katras dal?bvalsts iekš?j?s tiesisk?s k?rt?bas jaut?jums atbilstoši dal?bvalstu procesu?l?s autonomijas principam, tom?r ar nosac?jumu, ka tie nav nelabv?l?g?ki par noteikumiem, kas reglament? l?dz?gas situ?cijas valsts ties?b?s (l?dzv?rt?bas princips), un ka tie nepadara praktiski neiesp?jamu vai ?rk?rt?gi sarežž?tu ar Savien?bas tiesisko k?rt?bu pieš?irto ties?bu izmantošanu (efektivit?tes princips) (spriedums, 2012. gada 18. oktobris, *Pelati*, C?603/10, EU:C:2012:639, 23. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

37 Attiec?b? uz šo p?d?jo principu ir j?atg?dina, ka katrs gad?jums, kur? rodas jaut?jums, vai valsts procesu?l? ties?bu norma nepadara neiesp?jamu vai p?rm?r?gi nesarežž? person?m Savien?bas ties?bu sist?m? pieš?irtu ties?bu piem?rošanu praks?, vajadz?bas gad?jum? ir j?analiz?, ?emot v?r? principus, kas ir attiec?g?s valsts tiesu sist?mas pamat?, to vid? ar? tiesisk?s noteikt?bas principu (šaj? zi?? skat. spriedumus, 2013. gada 27. j?nijs, *Agrokonsulting*, C?93/12, EU:C:2013:432, 48. punkts, un 2015. gada 6. oktobris, *Târ?ia*, C?69/14, EU:C:2015:662, 36. punkts).

38 Šaj? zi?? Tiesa jau ir preciz?jusi, ka tiesisk?s noteikt?bas pras?ba ir ?paši stingri j?iev?ro gad?jum?, kad runa ir par Savien?bas tiesisko regul?jumu, kam var b?t finansi?las sekas, lai ieinteres?t?s personas var?tu prec?zi zin?t t?m uzlikto pien?kumu apm?ru (šaj? zi?? skat. spriedumus, 2006. gada 21. febru?ris, *Halifax u.c.*, C?255/02, EU:C:2006:121, 72. punkts, k? ar? 2015. gada 9. j?lijs, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei*, C?144/14, EU:C:2015:452, 34. punkts).

39 Šaj? gad?jum? attiec?b? uz l?dzv?rt?bas principu Francijas vald?ba tiesas s?d? nor?d?ja, ka pamatliet? apl?kotaj? tiesiskaj? regul?jum? paredz?t? iepriekš?j? proced?ra princip? ir piem?rojama tikai p?rrobežu apvienošan?s dar?jumiem. To paturot pr?t?, Tiesas r?c?b? tom?r nav nepieciešamo elementu attiec?b? uz veikto apvienošan?s dar?jumu valsts ietvaros procesu?lajiem noteikumiem, lai nov?rt?tu, vai attieksme pret pirmajiem min?tajiem dar?jumiem nav nelabv?l?g?ka nek? pret otrajiem dar?jumiem. Iesniedz?jtiesai, sal?dzinot piem?rojamus procesu?los noteikumus, attiec?gi – p?rrobežu apvienošan?s dar?jumiem un apvienošan?s dar?jumiem valsts ietvaros, ir j?p?rbauda š? tiesisk? regul?juma atbilst?ba šim principam.

40 Attiec?b? uz efektivit?tes principu tiesisk?s noteikt?bas pras?bas iev?rošana paredz, ka procesu?lajiem noteikumiem, ar kuriem tiek ?stenota Direkt?va 90/434, konkr?t?k – t?s 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts, ir j?b?t pietiekami prec?ziem, skaidriem un paredzamiem, lai ?autu

nodok?u maks?t?jiem prec?zi zin?t savas ties?bas, lai nodrošin?tu, ka vi?i var izmantot nodok?u priekšroc?bas saska?? ar min?to direkt?vu un vajadz?bas gad?jum? uz to atsaukties valsts ties?s (šaj? zi?? skat. spriedumus, 1991. gada 28. febru?ris, Komisija/V?cija, C?131/88, EU:C:1991:87, 6. punkts; 2009. gada 10. marts, *Heinrich*, C?345/06, EU:C:2009:140, 44. un 45. punkts; 2010. gada 15. j?lijs, Komisija/Apvienot? Karaliste, C?582/08, EU:C:2010:429, 49. un 50. punkts, k? ar? 2012. gada 18. oktobris, *Pelati*, C?603/10, EU:C:2012:639, 36. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

41 Tom?r šaj? gad?jum? ir j?nor?da, ka pamatliet? apl?kotaj? tiesiskaj? regul?jum? nav preciz?ti attiec?g?s iepriekš?j?s proced?ras piem?rošanas noteikumi. Tiesas s?d? Francijas vald?ba apliecin?ja, ka tas t? ir, tom?r, atsaucoties uz nodok?u administr?cijas piem?roto praksi, sniedza dažus preciz?jumus attiec?b? uz šiem noteikumiem. Šaj? zi?? š? vald?ba nor?d?ja, ka, lai gan šaj? tiesiskaj? regul?jum? ir paredz?ti tr?s nosac?jumi iepriekš?jas at?aujas sa?emšanai, saska?? ar nodok?u administr?cijas piem?roto praksi, lai sa?emtu at?auju, pietiek, ja ir izpild?ts tikai nosac?jums par komerci?la iemesla esam?bu. Turkl?t min?t? vald?ba preciz?, ka saska?? ar šo pašu praksi iepriekš?jas at?aujas sa?emšanas proced?ra ar? neaptur p?rrobežu apvienošan?s dar?jumu. T?d?j?di šis dar?jums, ja vien pirms t? veikšanas ir iesniegts at?aujas piepras?jums, var tikt veikts pirms nodok?u administr?cijas piekrišanas sa?emšanas.

42 Šaj? zi??, k? nor?da ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 30.–34. un 57. punkt?, ir j?konstat?, ka pamatliet? apl?kot? tiesisk? regul?juma noteikumi tom?r neatbilst nodok?u administr?cijas piem?rotajai praksei, bet tas var rad?t neskaidr?bas attiec?b? uz Direkt?vas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta piem?rošanas noteikumiem. T?d?j?di šie noteikumi nav pietiekami prec?zi, skaidri un paredzami, lai ?autu nodok?u maks?t?jiem prec?zi zin?t savas ties?bas, un daži no tiem v?l ar? var tikt groz?ti p?c nodok?u administr?cijas gribas.

43 Turkl?t tiesas s?d? Francijas vald?ba nor?d?ja, ka noraidošs l?mums vienm?r ir pamatots, vienlaic?gi gan preciz?jot, ka gad?jum?, ja min?t? administr?cija uz šo pieteikumu neatbild ?etru m?nešu laik?, tas ir piel?dzin?ms netiešam noraidošam l?mumam, kas š?d? gad?jum? tiek pamatots tikai tad, ja nodok?u maks?t?js to l?dz.

44 J?konstat?, ka ar? š?ds noteikums neatbilst tiesisk?s noteikt?bas pras?bai.

45 Lai nodok?u maks?t?js var?tu prec?zi zin?t to ties?bu un pien?kumu apjomu, kas tam izriet no Direkt?vas 90/434, un ?emt v?r? t?s noteikumus (šaj? zi?? skat. spriedumus, 2009. gada 10. marts, *Heinrich*, C?345/06, EU:C:2009:140, 44. un 45. punkts, k? ar? 2010. gada 15. j?lijs, Komisija/Apvienot? Karaliste, C?582/08, EU:C:2010:429, 49. un 50. punkts), nodok?u administr?cijas l?mumam, ar kuru šim nodok?u maks?t?jam tiek atteikta šaj? direkt?v? paredz?tu nodok?u priekšroc?bu izmantošana, vienm?r ir j?b?t pamatotam, lai p?d?jais min?tais var?tu p?rbaud?t iemeslu, uz kuriem balstoties, š? administr?cija ir nol?musi vi?am nepieš?irt min?taj? direkt?v? paredz?to priekšroc?bu, pamatot?bu un vajadz?bas gad?jum? atsaukties uz sav?m ties?b?m kompetent?s ties?s.

46 Ar š?diem nosac?jumiem š?iet, ka pamatliet? apl?kotie procesu?lie noteikumi neatbilst tiesisk?s noteikt?bas pras?bai un t?d?j?di šaj? tiesiskaj? regul?jum? nav iev?rots efektivit?tes princips.

– *Par nosac?jumiem, kas nepieciešami, lai sa?emtu Direkt?v? 90/434 paredz?t?s nodok?u priekšroc?bas*

47 Attiec?b? uz min?taj? tiesiskaj? regul?jum? piepras?tajiem nosac?jumiem ir j?atg?dina, ka Tiesa ir vair?kk?rt nospriedusi, ka Direkt?v? 90/434 noteikt? kop?j? nodok?u sist?ma, kur? ietilpst daž?das nodok?u priekšroc?bas, ir visp?r?gi piem?rojama visiem dar?jumiem, kas ietilpst p?d?j?s min?t?s piem?rošanas jom?, neatkar?gi no t?, vai to iemesli ir finansi?la, saimnieciska vai

vienkārši nodokļu rakstura (spriedums, 2010. gada 20. maijs, *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, EU:C:2010:282, 41. punkts un tajā minētā judikatūra).

48 Tiesa arī ir precizējusi, ka dalībvalstis tikai izņēmuma kārtē un pašos gadījumos saskaņā ar minētās direktivas 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu var pilnībā vai daļēji atteikties piemērot šīs direktivas noteikumus vai neaut izmantot ar to piešķirtās priekšrocības (spriedums, 2010. gada 20. maijs, *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, EU:C:2010:282, 45. punkts un tajā minētā judikatūra).

49 Tā kā šajā tiesību normā ir paredzēta atkāpe no vispārējā Direktīvā 90/434 paredzētā noteikuma, proti, kopējās nodokļu sistēmas, kas piemērojama darījumiem, kuri ietilpst šīs pašas direktivas piemērošanas jomā, priekšrocību izmantošanas, minētais noteikums ir jāinterpretē šauri (šajā ziņā skat. spriedumu, 2010. gada 20. maijs, *Modehuis A. Zwijnenburg*, C-352/08, EU:C:2010:282, 46. punkts).

50 Tomēr, pirmkārt, jānorāda, ka šajā gadījumā, lai gan Direktīvā 90/434 ir principiāli paredzētas priekšrocības, atliekot ar pārvesto pašumu saistītā kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli, un tajā ir jāatskaita izmantotā šādas priekšrocības tikai ar vienu nosacījumu, proti, tikai tad, ja paredzētā darījuma galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem ir krāpšana nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas (šajā ziņā skat. spriedumu, 1997. gada 17. jūlijs, *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, 45. punkts), pamatlietā aplūkoto tiesiskajā regulājumā vispārēji ir liegts piešķirt šīs priekšrocības, ja vien nodokļu maksātājs vispirms neizpilda šajā tiesiskajā regulājumā paredzētās procesuālās un materiālās prasības.

51 Otrkārt, ciktāl minētajā tiesiskajā regulājumā kā nosacījums minētās priekšrocības piešķiršanai ir minēta šī sprieduma 32. punktā norādīto trīs nosacījumu izpilde, ar to, kā norāda ģenerālvokāts savu secinājumu 34.–36. punktā, ir paplašināta šī sprieduma 22. un 23. punktā minētā dalībvalstu kompetences saglabāšanas piemērošanas joma, pārsniedzot Direktivas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto.

52 Treškārt, kā ģenerālvokāts konstatējis savu secinājumu 36. punktā, pretēji Francijas valdības norādītajam, pamatlietā aplūkoto tiesiskajā regulājumā paredzētais trešais nosacījums, proti, tas, ka darījuma noteikumiem ir jāaugs garantēt kapitāla pieauguma, kura aplikšana ar nodokli tiek atlikta, aplikšanu ar nodokli nekotn, kas turklāt nav paredzēts Direktīvā 90/434, nevar tikt pamatots ar cēloņu pret krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, jo šo mērķi jau pilnībā sedz šajā tiesiskajā regulājumā paredzētais otrais nosacījums.

53 Ceturtkārt, attiecībā uz Direktivas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzēto krāpšanas nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas prezumpciju ir jāatgādina, ka šajā tiesību normā dalībvalstīm ir atļauts paredzēt krāpšanas nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas prezumpciju tikai gadījumā, ja paredzētās darbības vienīgais mērķis ir saņemt nodokļu priekšrocību un tādējādi tāt nenotiek pamatotu komerciālu iemeslu dēļ (šajā ziņā skat. spriedumu, 1997. gada 17. jūlijs, *Leur-Bloem*, C-28/95, EU:C:1997:369, 45. punkts, un 2011. gada 10. novembris, *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais*, C-126/10, EU:C:2011:718, 36. punkts).

54 Piektkārt, no Tiesas judikatūras izriet, ka dalībvalstis, transponējot Direktivas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu, nevar atsaukties uz vispārēju krāpšanas nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas prezumpciju.

55 Tiesa šajā ziņā jau ir precizējusi, ka, lai pārbaudītu, vai attiecīgā darījuma mērķis ir krāpšana nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, kompetentās valsts iestādes

nevar piemērot tikai iepriekš noteiktus vispārīgus kritērijus, bet tām ir jāveic katra konkrētā darījuma visaptveroša pārbaude, ņemot vērā, ka tādās vispārējās 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, pārsniedztu to, kas ir nepieciešams, lai novērstu šādu nodokļu nemaksāšanu vai izvairīšanos no nodokļiem, un kaitētu šīs direktivas mērķim (spriedums, 2011. gada 10. novembris, *Foggia – Sociedade Gestora de Participações Sociais*, C-126/10, EU:C:2011:718, 37. punkts).

56 Ciktāl pamatlietā aplūkotajās tiesiskajās regulās, lai sistematiski un beznosacījuma veidā piešķirtu kapitāla pieauguma aplikšanas ar nodokli atlikšanas priekšrocību saskaņā ar Direktīvu 90/434, ir pieprasīts, lai nodokļu maksātājs pierādītu, ka attiecīgā darījuma pamato komerciāls iemesls un ka tā galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem nav krāpšana nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, nodokļu administrācijai neuzliekot par pienākumu pat iesniegt *prima facie* pierādījumus par pamatotu komerciālu iemeslu neesamību vai norādes par krāpšanu nodokļu jomā vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ar šo tiesisko regulējumu ir ieviesta vispārējā krāpšanas nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas prezumpcija.

57 ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, ir jākonstatē, ka Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā pamatlietā aplūkotajam valsts tiesiskajam regulējuma pieņemšana.

Par LESD 49. pantu

58 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru LESD 49. pantā ir aizliegti ierobežojumi brīvābai veikt uzņēmējdarbību. Lai gan atbilstoši to formulējumam LESD noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis ir nodrošināt, lai attieksme uzņēmējā dalībvalstī būtu tāda pati kā pret šīs valsts pilsoņiem un uzņēmēj sabiedrībām, tajos ir arī aizliegts izcelsmes dalībvalstij radīt šķēršļus kdam savam pilsonim vai sabiedrībai, kas dibināta saskaņā ar tās tiesību aktiem, veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (spriedums, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

59 Tāpat par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem ir uzskatāmi visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu (spriedums, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

60 Jākonstatē, ka pamatlietā aplūkotajās tiesiskajās regulās paredzētās prasības, lai piešķirtu priekšrocības, atliekot ar pašumu, ko citā dalībvalstī reģistrētai sabiedrībai pārnēs saskaņā ar Francijas tiesību reģistrēta sabiedrība, saistītā kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli, ir jāizpilda tikai pārrobežu apvienošanās darījumu gadījumā.

61 Kā to atzīst Francijas valdība, šajā tiesiskajās regulās attieksme pret pārrobežu apvienošanās darījumiem atšķiras no attieksmes pret apvienošanās darījumiem valsts iekšienā.

62 Šāda atšķirīga attieksme var uzņēmējus atturēt no savas brīvības veikt uzņēmējdarbību stenošanas un tādējādi rada šķērslis šādai brīvībai.

63 Šāds šķērslis var tikt pieauts tikai tad, ja tas var tikt objektīvi attaisnots ar Savienības tiesību sistēmā primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Vēl šajā gadījumā tas nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs šī mērķa sasniegšanai (spriedums, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

64 Francijas valdība uzskata, ka pamatlietā aplūkoto šķērslī attaisno primārie vispārējo interešu apsvērumi saistībā ar cēņu pret krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, kā arī saistībā ar mērķi saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu dalībvalstu starpā.

65 Šajā ziņā ir jānorāda, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka par primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kas var pamatot Līgumu garantēto aprites brīvību izmantošanas ierobežojumu, ir uzskatāma gan cēņa pret krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, gan nepieciešamība saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu dalībvalstu starpā (spriedums, 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 36. un 37. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

66 Attiecībā uz šo pētījuma minēto mērķi tomēr ir jānorāda, tātad kā to darījis ģenerālvokāls savu secinājumu 39. punktā, ka to jau nodrošina pati Direktīva 90/434.

67 Kā izriet no Tiesas judikatūras, no šīs direktīvas preambulas ceturto un sesto apsvēruma izriet, ka ar to ir paredzēts vienīgi ar pārvēstu pašumu saistītā kapitāla pieauguma aplikšanas ar nodokli atlikšanas režīms, kurš, nodrošinot, ka darbības pārvēšana pati par sevi nav aplikšanas ar nodokli pamats, aizsargā pārvēdamas sabiedrības valsts finanšu intereses, paredzot šā kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli tādā faktiskās realizācijas brīdī (spriedums, 2012. gada 19. decembris, *3D I*, C-207/11, EU:C:2012:818, 28. punkts).

68 Tādējādi minētais mērķis pamatlietā nevar attaisnot šķērslī brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

69 Attiecībā uz primāro vispārējo interešu apsvērumu saistībā ar cēņu pret krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas pietiek konstatēt, ka ģenerālvokāls to darījis savu secinājumu 72. un 73. punktā, ka šim mērķim ir tās pats tvēruma neatkarīgi no tā, vai uz to atsaucas, piemērojot Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu, vai arī to izmanto kā attaisnojumu primāro tiesību izmantošanas šķērslim. Tādējādi šā sprieduma 54.–56. punktā minētie apsvērumi attiecībā uz pamatlietā minēto tiesiskā regulējuma samērīgumu, kas ir saistīti ar šo tiesību normu, ir piemērojami, arī analizējot šā tiesiskā regulējuma samērīgumu saistībā ar brīvību veikt uzņēmējdarbību. No tā izriet, ka pamatlietā aplūkotais nodokļu tiesiskais regulējums, kurā ir ieviesta vispārējā krāpšanas nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas prezumpcija, pārsniedz to, kas ir nepieciešams minētā mērķa sasniegšanai un tādējādi nevar attaisnot šādi brīvībai radīto šķērslī.

70 Ģemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz otro uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 49. pants un Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums, ar kuru pārobežu apvienošana darījuma gadījumā kā nosacījums nodokļu priekšrocību, kas ir piemērojamas šādam darījumam saskaņā ar šo direktīvu, proti, šajā gadījumā, ar pašumu saistīta kapitāla pieauguma, ko citā dalībvalstī reģistrētai sabiedrībai pārvēd saskaņā ar Francijas tiesību m reģistrētai sabiedrībai, aplikšanas ar nodokliem atlikšana, piešķiršanai ir noteikta iepriekšējās piekrišanas procedūra, kurā, lai iegūtu šādu piekrišanu, nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka attiecīgā darījuma pamato komerciāli iemesli, ka tā galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem nav krāpšana nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un ka tā noteikumi ļauj garantēt kapitāla pieauguma, kura aplikšana ar nodokli tiek atlikta, aplikšanu ar nodokli nākotnē, lai gan gadījumā, ja tiek veikts apvienošana darījums valsts ietvaros, šāda atlikšana tiek atauta, nodokļu maksātājam nepiemērojot minēto procedūru.

Par tiesāšanas izdevumiem

71 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) **tā kā ar Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/434/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā nav veikta izsmeļoša saskaņošana, Savienības tiesībās ļauj izvērtēt pamatlietā aplūkoto valsts tiesību aktu atbilstību primārā tiesību mērķiem, lai gan šie tiesību akti ir pieņemti, lai valsts tiesību sistēmas transponētu šajā tiesību normā paredzētās tiesības;**

2) **LESD 49. pants un Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā pamatlietā aplūkotais valsts tiesiskais regulējums, ar kuru pārrobežu apvienošanās darījuma gadījumā kā nosacījums nodokļu priekšrocību, kas ir piemērojamas šādam darījumam saskaņā ar šo direktīvu, proti, šajā gadījumā, ar pašumu saistīta kapitāla pieauguma, ko citā dalībvalstī reģistrētai sabiedrībai pārvēd saskaņā ar Francijas tiesību mērķi reģistrētai sabiedrība, aplikšanas ar nodokļiem atlikšana, piešķiršanai ir noteikta iepriekšējās piekrišanas procedūra, kurā, lai iegūtu šādu piekrišanu, nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka attiecīgā darījuma pamato komerciāli iemesli, ka tas galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem nav krāpšana nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas un ka tas noteikumi ļauj garantēt kapitāla pieauguma, kura aplikšana ar nodokli tiek atlikta, aplikšanu ar nodokli nekotn, lai gan gadījumā, ja tiek veikts apvienošanās darījums valsts ietvaros, šāda atlikšana tiek atauta, nodokļu maksātājam nepiemērojot minēto procedūru.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.