

TIESAS SPRIEDUMS (piektā palāta)

2011. gada 10. novembrī\*

Lieta C-126/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Supremo Tribunal Administrativo* (Portugāle) iesniedza ar lēmumu, 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,***

pedaloties

***Ministério Público.***

\* Tiesvedības valoda — portugāļu.

TIESA (piektā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Safjans [*M. Safjan*], tiesneši Ž. Ž. Kāzels [*J.-J. Kasel*] (referents) un M. Bergere [*M. Berger*],

ģenerālvokāts J. Mazaks [*J. Mazák*],  
sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 14. jūlija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Foggia — Sociedade Gestora de Participações Sociais SA* vārdā — F. Kastro Silva [*F. Castro Silva*], *advogado*,
- Portugāles valdības vārdā — L. Inešs Fernandišs [*L. Inez Fernandes*] un Ž. Menezešs Leitau [*J. Menezes Leitão*], pārstāvji,
- Spānijas valdības vārdā — M. Munjoss Peress [*M. Muñoz Pérez*], pārstāvis,
- Nīderlandes valdības vārdā — K. Viselsa [*C. Wissels*] un M. de Rē [*M. de Ree*], pārstāves,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā — F. Penlingtone [*F. Penlington*], pārstāve,

— Eiropas Komisija vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un M. Afonso [*M. Afonso*], pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerālvokāta uzklaušīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

- 1 Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 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 maiņai (OV L 225, 1. lpp.), 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu.
- 2 Šis lūgums tika izteikts tiesvedībā starp *Foggia — Sociedade Gestora de Participações Sociais SA* (turpmāk tekstā — “*Foggia — SGPS*”) un *Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais* (Valsts sekretārs nodokļu lietās, turpmāk tekstā — “*Secretário de Estado*”) par

*Secretário de Estado* atteikumu dot atļauju nodokļu zaudējumu pārvešanai saistībā ar vienai un tai pašai grupai piederošu sabiedrību apvienošanu.

## **Atbilstošās tiesību normas**

### *Savienības tiesības*

- 3 Atbilstoši Direktīvas 90/434 preambulas devītajam apsvērumam “dalībvalstīm ir jānodod iespēja atteikties no šīs direktīvas piemērošanas, ja sabiedrību apvienošanas, sadalīšanas, to aktīvu pārvešanas vai akciju maiņas mērķis ir nemaksāt nodokļus vai izvairīties no nodokļiem [..]”.
- 4 Direktīvas 90/434 6. pantā, kurš ir iekļauts 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 pārvedamās sabiedrības dalībvalsts, tad, ciktāl dalībvalsts piemēro noteikumus, kas saņēmējai sabiedrībai ļauj pārņemt pārvedamās sabiedrības zaudējumus, 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 saņēmējas sabiedrības pastāvīgi uzņēmumi, kas atrodas tās teritorijā.”

- 5 Direktīvas 90/434 11. panta, kurš ir iekļauts 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 neļaut 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 kādu no 1. pantā minētajām operācijām neveic nopietnu [pamatotu] komerciālu mērķu [iemeslu] dēļ, piemēram, lai restrukturētu sabiedrības, kas piedalās šajās 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 pamatlietai (turpmāk tekstā — “CIRC”), 67. panta, kas attiecas uz nodokļu zaudējumu pārceļamību, 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 Direktīvas 90/434 pielikumā norādītajā nozīmē.

7. Šajā apakšiedaļā noteiktā īpašā kārtība 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 pakļautas IRC un nav atbrīvotas no nodokļa un kurām ar nodokli apliekamā peļņa netiek noteikta saskaņā ar vienkāršoto kārtību;
  
- b) viena vai vairākas citu Eiropas Savienības dalībvalstu sabiedrības, ja visas sabiedrības atbilst Direktīvas 90/434 3. pantā paredzētajiem nosacījumiem;

[..]

10. Ieviestā īpašā kārtība netiek piemērota ne pilnībā, ne daļēji, ja operāciju, uz kurām attiecas šī kārtība, galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem ir izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, ko it īpaši var uzskatīt par pierādītu tad, ja iesaistīto sabiedrību ienākumi nav pilnībā pakļauti vienai un tai pašai sabiedrību ienākuma nodokļu sistēmai vai ja darbības nav tikušas īstenotas tādu pamatotu komerciālu iemeslu dēļ kā iesaistīto sabiedrību restrukturēšana vai to darbību racionalizēšana; šādā gadījumā, ja nepieciešams, tiek veikti attiecīgie papildus maksājamā nodokļa aprēķini.”

7 CIRC 69. panta 1. un 2. punktā noteikts:

“1. Apvienoto sabiedrību nodokļu zaudējumi var tikt atskaitīti no jaunizveidotās sabiedrības vai saņēmējas sabiedrības ar nodokli apliekamās peļņas līdz 47. panta

1. punktā paredzētā termiņa, ko skaita, sākot ar finanšu gadu, uz kuru šie zaudējumi attiecas, beigām ar nosacījumu, ka pēc lūguma, ko ieinteresētās personas iesniegušas *Direction générale des impôts* [Nodokļu ģenerāldirektorātā] pirms mēneša beigām, kurš seko apvienošanas iereģistrēšanai komercregistrā, ir saņemta finanšu ministra atļauja.

2. Atļauju piešķir tikai tad, ja ir pierādīts, ka apvienošana notikusi tādu pamatotu komerciālu iemeslu dēļ kā iesaistīto sabiedrību restrukturēšana vai to darbību racionālizēšana un ka tā notiek uzņēmuma pārstrukturēšanas un vidējā termiņa un ilgtermiņa attīstības stratēģijas ietvaros ar labvēlīgu ietekmi uz ražošanas struktūru; šim nolūkam ir jāsniedz visi nepieciešamie vai pienācīgie pierādījumi, lai tiktu radīts pilnīgs priekšstats par iecerēto operāciju gan no juridiskā, gan no ekonomiskā aspekta.”

## **Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi**

- 8 Ar 2003. gada 29. septembra apvienošanu saskaņā ar Portugāles tiesībām dibināta sabiedrība *Foggia* — *SGPS*, kas darbojas kapitāla daļu pārvaldīšanas jomā, ir pārņēmusi trīs citas tai pašai grupai piederošas sabiedrības, kas pārvalda kapitāla daļas.
  
- 9 Ar lūgumu, kas *Secretário de Estado* iesniegts 2003. gada 28. novembrī, *Foggia* — *SGPS* atbilstoši *CIRC* 69. panta 1. punktam lūdza atļaut no tās iespējamās ar nodokli apliekamās peļņas atskaitīt iegūto sabiedrību konstatētos, bet vēl nesegtos nodokļu zaudējumus par no laika periodu no 1997. līdz 2002. finanšu gadam ieskaitot.

- 10 *Secretário de Estado* šo lūgumu apmierināja attiecībā uz divām no trim sabiedrībām, bet ar 2004. gada 6. oktobra lēmumu tas atteica atļauju *Riguadiana* — *SGPS SA* (turpmāk tekstā — “*Riguadiana*”) nodokļu zaudējumu pārceļšanai, pamatojot, ka *Foggia* — *SGPS* nebija nekādas komerciālās intereses šīs sabiedrības un *Riguadiana* apvienošanā.
- 11 Šajā ziņā *Secretário de Estado* dienesti uzsvēra, ka attiecīgajos gados *Riguadiana* vairs nebija līdzdalības portfeļa, ka tā praktiski nav guvusi ienākumus no savas darbības un ka tā ir investējusi tikai vērtspapīros. Turklāt šīs sabiedrības 2002. gada nodokļu deklarācijā ierakstīto nodokļu zaudējumu aptuveni EUR 2 miljonu apmērā izcelsme nav skaidra. Lai gan *Riguadiana* izslēgšana no grupas struktūras, protams, var radīt tās administratīvo un vadības izdevumu samazināšanu, minētās pozitīvās sekas šīs grupas strukturālo izmaksu ziņā pēc *Secretário de Estado* domām nevar tikt uzskatītas par tādām, par kurām *Foggia* — *SGPS* būtu komerciālā interese.
- 12 2005. gada 24. janvārī *Foggia* — *SGPS* cēla speciālo administratīvo prasību *Tribunal Central Administrativo Sul* [Dienviņu Centrālajā administratīvajā tiesā], lūdzot atcelt minēto lēmumu par atteikumu un izdot administratīvu aktu, ar kuru tiktu atļauts pārceļt attiecīgos nodokļu zaudējumus; minētā tiesa šo prasību noraidīja.
- 13 2008. gada 3. decembrī *Foggia* — *SGPS* šo nolēmumu pārsūdzēja *Supremo Tribunal Administrativo* [Augstākajā administratīvajā tiesā], kas ir pēdējās instances tiesa.
- 14 Savā lēmumā par prejudiciālu jautājumu uzdošanu minētā tiesa atgādina, ka “pamatotu komerciālu iemeslu” esamība ir viens no diviem *CIRC* 69. panta 2. punktā paredzētajiem kumulatīvajiem nosacījumiem un ka *Secretário de Estado* diskrecionārajā



varā ir izvērtēt, vai šis nosacījums ir izpildīts. Iesniedzējtiesa tomēr pauž šaubas par *Secretario de Estado* vērtējuma savietojamību attiecībā uz vārdiem “pamatoti komerciāli iemesli” ar šī paša jēdziena, kas ietverts Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā, izpratni.

15 Šajos apstākļos *Supremo Tribunal Administrativo* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Kāda ir Direktīvas [90/434] 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta nozīme un piemērošanas joma, un it īpaši kāds ir jēdzienu “pamatoti komerciāli iemesli” un sabiedrību, kas piedalās operācijās, kurām piemērojama Direktīva [90/434], “restrukturēšana vai darbības racionalizēšana” saturs?”

2) Vai ir jāuzskata, ka ar šo Kopienas tiesību normu ir saderīgs nodokļu administrācijas apgalvojums par tādu nopietnu komerciālu iemeslu neesamību, kas pamatotu saņēmējas sabiedrības lūgumu atzīt nodokļu zaudējumu pārceļamību, attiecībā uz kuru minētā administrācija uzskatīja, ka, lai gan apvienošana patiešām varēja radīt pozitīvas sekas attiecībā uz grupas izmaksu struktūru, nepastāvēja acīmredzama komerciālā interese no saņēmējas sabiedrības viedokļa, ņemot vērā, ka pārvedamā sabiedrība nebija veikusi nekādu darbību kā sabiedrība, kas pārvalda kapitāla daļas, tai nebija nekādas finansiālas līdzdalības un tā pārcēla tikai liela apmēra zaudējumus?”

**Par Tiesas kompetenci un lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pieņemamību**

- 16 Savos rakstveida apsvērumos Portugāles valdība, pirmkārt, secina, ka Tiesas kompetencē nav lemt par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, un, otrkārt, izvirza iebildi par šī lūguma nepieņemamību, apstrīdot iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu atbilstību.
- 17 Pirmkārt, minētā valdība apgalvo, ka pamatlieta attiecas pilnībā uz valsts iekšējo situāciju. Pastāvot šaubas, ka šī lieta ietilpst Direktīvas 90/434 piemērošanas jomā un līdz ar to arī Tiesas kompetencē, jo Savienības tiesības ne tieši, ne netieši neregulamentējot iesniedzējtiesā izskatāmo situāciju.
- 18 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar LESD 267. panta pirmo daļu Tiesas kompetencē citstarp ir sniegt prejudiciālus nolēmumus “par Līgumu interpretāciju” un pakārtoti par “Savienības iestāžu [...] tiesību aktu [...] interpretāciju”.
- 19 Patiesām ir skaidrs, ka pamatlietā runa ir par valsts tiesību normu, kas piemērojama pilnībā iekšējā situācijā.
- 20 Tomēr no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka saskaņā ar *CIRC* 67. pantu gan iekšzemes, gan pārrobežu restrukturēšana ir pakļautas vienam un tam pašam nodokļu režīmam saistībā ar [sabiedrību] apvienošanu un ka Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā ietverta norma, kas ļauj atteikt šā

nodokļu režīma piemērošanu 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 tādi paši risinājumi kā Savienības tiesībās, lai citstarp nepieļautu valsts pilsoņu diskrimināciju vai iespējamus konkurences izkropļojumus, no Savienības tiesībām pārņemto 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 atsauces 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 pamatlietas situācija.
- 24 Otrkārt, Portugāles valdība uzskata, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu nav pieņemams tādēļ, ka nepastāv saikne starp lūgto Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta, kura formulējums ir pārņemts *CIRC* 67. panta 10. punktā, interpretāciju

un pamatlietas priekšmetu, kurš attiecas uz šī paša kodeksa 69. panta 2. punktu par nodokļu zaudējumu pārceļamību, 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 jāuzņemas atbildība par pieņemamo tiesas nolēmumu, ir tā, kas, ņemot vērā lietas īpatnības, var noteikt, cik lielā mērā prejudiciālais nolēmums ir vajadzīgs, lai šī tiesa varētu taisīt spriedumu, un cik atbilstīgi ir Tiesai uzdotie jautājumi. Tātad gadījumā, ja uzdotie jautājumi attiecas uz Savienības tiesību interpretāciju, Tiesai principā ir pienākums pieņemt nolēmumu (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 apvienotajās lietās no *C-78/08 līdz C-80/08 Paint Graphos u.c.*, Krājums, I-7611. lpp., 30. punkts).
- 26 Uz jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju, ko valsts tiesa uzdevusi pašas noteiktajos tiesiskā regulējuma un faktisko apstākļu, kuru precizitāte Tiesai nav jāpārbauda, ietvaros, attiecas atbilstības pieņēmums. Tiesa var atteikties lemt par valsts tiesas iesniegto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar pamatlietas 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 apvienotajās 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 apvienotajās lietās *Paint Graphos u.c.*, 31. punkts).
- 27 Šajā gadījumā nav pamata apgalvot, ka Direktīvas 90/434 interpretācijai nav nekādas saistības ar pamatlietas faktiskajiem apstākļiem vai priekšmetu vai ka problēma ir tikai hipotētiska, jo iesniedzējtiesas iesniegtā lūguma mērķis ir ļaut tai atbildēt uz

jautājumu, kas saistīts ar *Secretário de Estado* aizstāvētā apgalvojuma attiecībā uz jēdzienu “pamatoti komerciāli iemesli” saderību ar šo pašu jēdzienu šīs direktīvas 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā.

- 28 No minētā izriet, ka pretēji Portugāles valdības apgalvotajam lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir atzīstams par pieņemamu.
- 29 Tomēr attiecībā uz otrā jautājuma formulējumu ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiesvedībā, kas ierosināta, piemērojot LESD 267. pantu, Tiesai nav jāizvērtē valsts tiesību normu saderība ar Savienības tiesībām, ne arī jāinterpretē valsts normatīvie akti, Tiesa tomēr var iesniedzējtiesai sniegt visus Savienības tiesību interpretācijas elementus, kas tai ļautu izlemt jautājumu par šādu saderību, taisot spriedumu izskatāmajā lietā (it īpaši skat. 1993. gada 15. decembra spriedumu lietā C-292/92 *Hünernund* u.c., *Recueil*, I-6787. lpp., 8. punkts, kā arī 2007. gada 6. marta spriedumu apvienotajās lietās C-338/04, C-359/04 un C-360/04 *Placanica* u.c., Krājums, I-1891. lpp., 36. punkts).
- 30 Ievērojot iepriekš minēto, ir jāsecina, ka ar saviem diviem jautājumiem, kuri ir jāvērtē kopsakarībā, iesniedzējinstāde būtībā jautā, vai Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka divu vienas un tās pašas grupas sabiedrību apvienošana var tikt uzskatīta par notikušu “pamatotu komerciālu iemeslu” dēļ šīs tiesību normas izpratnē, ja tai ir pozitīvas sekas šīs grupas strukturālo izmaksu ziņā, lai gan pārvedamā sabiedrība neveic nekādu darbību, tai nav nekādas finansiālas līdzdalības un tā pārceļ saņēmējai sabiedrībai tikai liela apmēra zaudējumus.

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 31 Jau no paša sākuma ir jāuzsver, ka kopējā nodokļu sistēma, kura paredzēta Direktīvā 90/434, ietver dažādas nodokļu priekšrocības un ir vienādi piemērojama ikvienai apvienošanas, sadalīšanas, aktīvu pārvešanas un akciju maiņas operācijai neatkarīgi no tā, vai akciju maiņas iemesli ir finansiāla, saimnieciska vai tikai nodokļu rakstura (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Leur-Bloem*, 36. punkts, un 2007. gada 5. jūlija spriedumu lietā *C-321/05 Kofoed*, Krājums, I-5795. lpp., 30. punkts).
- 32 Iecerētās operācijas iemesli tomēr izrādās svarīgi tad, ja dalībvalstis īsteno minētās direktīvas 11. panta 1. punktā tām noteikto iespēju neļaut gūt šīs direktīvas noteikumos paredzēto labumu (iepriekš minētais spriedums lietā *Modehuis A. Zwijnenburg*, 42. punkts).
- 33 It īpaši saskaņā ar Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu dalībvalstis izņēmuma kārtā un atsevišķos gadījumos var atteikties piemērot visus šīs direktīvas noteikumus vai to daļu vai arī var neļaut gūt tajos paredzētos labumus, ja citstarp akciju maiņas operācijas galvenais mērķis vai viens no tās galvenajiem mērķiem ir nemaksāt nodokļus vai izvairīties no nodokļiem. Turklāt šajā pašā normā ir precizēts, ka fakts, ka operāciju neveic pamatotu komerciālu iemeslu dēļ, piemēram, lai restrukturētu sabiedrības, kas piedalās operācijā, vai racionalizētu to darbības, var pamatot prezumpciju, ka šāds ir operācijas mērķis (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Leur-Bloem*, 38. un 39. punkts, kā arī lietā *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 vēlmi iegūt tikai nodokļu rakstura priekšrocību. Tādējādi apvienošana, mainot akcijas, kura ir vēsta 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 tādēļ, 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 tāds mērķis, nepietiek, ka kompetentās valsts iestādes piemēro tikai iepriekš noteiktus vispārīgus kritērijus, bet gan tām jāveic katras konkrētās operācijas visaptveroša pārbaude. Tādas 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, pārsniegtu 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

sabiedrībaplānoja pārņemt pārvedamās sabiedrības zaudējumus, kas vēl nav pilnībā segti nodokļu uzlikšanas mērķiem.

- 39 Tomēr neviens no šiem elementiem atsevišķi nevar tikt uzskatīts par izšķirošu.
- 40 Apvienošana vai restrukturēšana, 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 pamatu 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 vēl nav pilnībā segti nodokļu uzlikšanas mērķiem.
- 42 Savukārt apstākļi, 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 tīri nodokļa rakstura priekšrocības iegūšanu.
- 43 Tādējādi iesniedzējtiesa, balstoties uz Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā lietotiem jēdzieniem “restrukturēšana” un “racionalizēšana”, jautā, vai pozitīvā ietekme strukturālo izmaksu ziņā, kuru rada grupas administratīvo un vadības izdevumu samazināšana apvienošanas, ko veic ar [sabiedrības] pārņemšanu, rezultātā, varētu tikt uzskatīta par pamatotu komerciālu iemeslu šī 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 regulējošām Direktīvas 90/434 normām, tas ir jāinterpretē šauri, ņemot vērā tā formulējumu, mērķi, kā arī kontekstu, kurā tas iekļaujas (iepriekš minētais spriedums lietā *Modehuis A. Zwijsenburg*, 46. punkts).
- 45 No minētā 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta formulējuma un īpaši no vārdiem “pieņemam, lai restrukturētu [...] vai racionalizētu” izriet, ka tajā minētās darbības ir pamatotu komerciālu iemeslu piemēri un ka tie ir jāinterpretē atbilstoši šim pēdējam jēdzienam.
- 46 Tātad, kā Tiesa to jau nospriedusi iepriekš minētā sprieduma lietā *Leur-Bloem* 47. punktā, restrukturēšanas vai racionalizēšanas jēdzieni ir jāsaprot kā tādi, kuri ietver ne tikai vēlmi iegūt tīri nodokļu rakstura priekšrocību, un jebkāda restrukturēšanas vai racionalizēšanas 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 restrukturēšanu vai racionalizēšanu, kas ļauj samazināt tās administratīvos un vadības izdevumus, varētu tikt veikta pamatotu komerciālu iemeslu dēļ. Tomēr tā tas nav attiecībā uz tādu pārņemšanas operāciju, par kādu ir runa pamatlietā, no kuras, šķiet, izriet, ka, ņemot vērā cerēto nodokļu priekšrocību, proti, vairāk nekā EUR 2 miljonus, attiecīgās grupas gūtie ietaupījumi strukturālo izmaksu ziņā ir pavisam maznozīmīgi.
- 48 Šajā ziņā ir jāpiebilst, ka no administratīvo un vadības izdevumu samazināšanas radušies ietaupījumi pārvedamās sabiedrības likvidēšanas laikā ir raksturīgi jebkurai apvienošanas darbībai, ko veic, pārņemot sabiedrību, jo šī pārņemšana pēc definīcijas nozīmē grupas struktūras vienkāršošanu.

- 49 Sistemātiskā 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 īpaši nodokļu priekšrocības, Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā ietvertajai tiesību normai tiktu atņemts viss tās mērķis, kurš ir vērstš uz dalībvalstu finansiālo interešu aizsardzību, paredzot — atbilstoši šīs direktīvas preambulas devītajam apsvērumam — tām iespēju neļaut 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 [uzņēmēju] ļaunprātīgu rīcību, t.i., darbības, kas netiek veiktas parastu komercdarījumu ietvaros, bet gan tikai tādēļ, lai ļaunprātīgi gūtu labumu no Savienības tiesībās 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 iesniedzējtiesai, ņemot vērā visus apstākļus, kas raksturo strīdu, kurā tai ir jāpieņem nolēmums, ir jāpārbauda, vai saskaņā ar kritērijiem, kas izklāstīti šī sprieduma 39.–51. punktā, šajā lietā 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 šī sprieduma 30. punktā, 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 šī apvienošana netiek veikta “pamatotu komerciālu iemeslu” dēļ šīs tiesību normas izpratnē, var radīt apstākļus, ka apvienošanas datumā pārvedamā

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. Iesniedzējtiesai, 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.

### Par tiesāšanās izdevumiem

- 53 Attiecībā uz pamatlietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto 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 uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir jāinterpretē tādējādi, ka divu vienas un tās pašas grupas sabiedrību apvienošanas gadījumā prezumpciju, ka šī apvienošana netiek veikta “pamatotu komerciālu iemeslu” dēļ šīs tiesību normas izpratnē, var radīt apstākļus, ka apvienošanas datumā pārvedamā 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. Iesniedzējtiesai, 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.**

[Paraksti]