



Judikatūras krājums

Lieta C-14/16

Euro Park Service
pret
Ministre de Finances et des Comptes publics

(*Conseil d'État (France)* lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

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

Kopsavilkums – Tiesas (pirmā palāta) 2017. gada 8. marta spriedums

- Tiesību aktu tuvināšana – Kopēja nodokļu sistēma, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbību apvienošanai, sadalīšanai, aktīvu pārvešanai un akciju maiņai – Direktīva 90/434 – Pilnīga saskaņošana – Neesamība – Iespēja novērtēt valsts tiesiskā regulējuma saderību tajā pašā jomā, pamatojoties uz primārajām tiesībām*
(Padomes Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts)
- Eiropas Savienības tiesības – Privātpersonām piešķirtās tiesības – Valsts procesuālie noteikumi – Kopēja nodokļu sistēma, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbību apvienošanai, sadalīšanai, aktīvu pārvešanai un akciju maiņai – Direktīva 90/434 – Valsts tiesiskais regulējums, ar kuru transponē minēto direktīvu – Tiesiskās noteiktības principa ievērošana, kas prasa procesuālo noteikumu skaidrību, konkrētumu un seku paredzamību*
(Padomes Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts)
- Tiesību aktu tuvināšana – Kopēja nodokļu sistēma, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbību apvienošanai, sadalīšanai, aktīvu pārvešanai un akciju maiņai – Direktīva 90/434 – Darījumi, kuru mērķis ir krāpšana nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas – Valsts tiesiskais regulējums, ar kuru transponē Direktīvu 90/434, paredzot vispārēju krāpšanas nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas prezumpciju – Nepieļaujamība*
(Padomes Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts)
- Tiesību aktu tuvināšana – Kopēja nodokļu sistēma, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbību apvienošanai, sadalīšanai, aktīvu pārvešanai un akciju maiņai – Direktīva 90/434 – Pārrobežu apvienošanās darījumi – Ar īpašumu saistīta kapitāla pieauguma, ko pārved citā dalībvalstī reģistrētai sabiedrībai, aplikšanas ar nodokļiem atlikšana –*

Valsts tiesiskais regulējums, kurā nodokļu priekšrocību piešķiršana ir atkarīga no atļaujas saņemšanas – Nepieļaujamība, tostarp, ņemot vērā primārās tiesības saistībā ar brīvību veikt uzņēmējdarbību – Pamatojums – Neesamība

(LESD 49. pants; Padomes Regulas Nr. 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts)

1. Tā kā ar Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/434/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu netiek veikta pilnīga saskaņošana, Savienības tiesības ļauj izvērtēt pamatlietā aplūkoto valsts tiesību aktu atbilstību primārajām tiesībām, lai gan šie tiesību akti tika pieņemti, lai valsts tiesībās transponētu šajā tiesību normā paredzētās tiesības.

(skat. 26. punktu un rezolutīvās daļas 1) punktu)

2. Ja attiecīgajā jomā nav Savienības tiesiskā regulējuma, procesuālie noteikumi, kas paredzēti, lai nodrošinātu tiesību, kas nodokļu maksātājiem izriet no Savienības tiesībām, aizsardzību, ir katras dalībvalsts iekšējās tiesiskās kārtības jautājums atbilstoši dalībvalstu procesuālās autonomijas principam, tomēr ar nosacījumu, ka tie nav nelabvēlīgāki par noteikumiem, kas reglamentē līdzīgas situācijas valsts tiesībās (līdzvērtības princips), un ka tie nepadara praktiski neiespējamu vai ārkārtīgi sarežģītu Savienības tiesiskās kārtības piešķirto tiesību izmantošanu (efektivitātes princips) (spriedums, 2012. gada 18. oktobris, *Pelati*, C-603/10, EU:C:2012:639, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

Attiecībā uz šo pēdējo principu ir jāatgādina, ka katrs gadījums, kurā rodas jautājums, vai valsts procesuālā tiesību norma padara neiespējamu vai pārmērīgi sarežģī personām Savienības tiesību sistēmā piešķirtu tiesību piemērošanu praksē, vajadzības gadījumā ir jāanalizē, ņemot vērā principus, kas ir attiecīgās valsts tiesu sistēmas pamatā, to vidū arī tiesiskās noteiktības principu (šajā ziņā skat. spriedumus, 2013. gada 27. jūnijs, *Agrokonsulting*, C-93/12, EU:C:2013:432, 48. punkts, un 2015. gada 6. oktobris, *Târșia*, C-69/14, EU:C:2015:662, 36. punkts).

Šajā ziņā Tiesa jau ir precizējusi, ka tiesiskās noteiktības prasība ir īpaši stingri jāievēro gadījumā, kad runa ir par Savienības tiesisko regulējumu, kam var būt finansiālas sekas, lai ieinteresētās personas varētu precīzi zināt tām uzlikto pienākumu apmēru (šajā ziņā skat. spriedumus, 2006. gada 21. februāris, *Halifax u.c.*, C-255/02, EU:C:2006:121, 72. punkts, kā arī 2015. gada 9. jūlijs, *Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei*, C-144/14, EU:C:2015:452, 34. punkts).

Attiecībā uz efektivitātes principu tiesiskās noteiktības prasības ievērošana paredz, ka procesuālajiem noteikumiem, ar kuriem tiek īstenota Direktīva 90/434 un konkrētāk tās 11. panta 1. punkta a) apakšpunkts, ir jābūt pietiekami precīziem, skaidriem un paredzamiem, lai ļautu nodokļa maksātājiem precīzi zināt savas tiesības, lai nodrošinātu, ka viņi var izmantot nodokļu priekšrocības saskaņā ar minēto direktīvu un vajadzības gadījumā uz to atsaukties valsts tiesās (šajā ziņā skat. spriedumus, 1991. gada 28. februāris, Komisija/Vācija, 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. jūlijs, Komisija/Apvienotā Karaliste, C-582/08, EU:C:2010:429, 49. un 50. punkts, kā arī 2012. gada 18. oktobris, *Pelati*, C-603/10, EU:C:2012:639, 36. punkts un tajā minētā judikatūra).

Lai nodokļu maksātājs varētu precīzi zināt tiesību un pienākumu apjomu, kas tam izriet no Direktīvas 90/434, un ņemt vērā tās noteikumus (šajā ziņā skat. spriedumus, 2009. gada 10. marts, *Heinrich*, C-345/06, EU:C:2009:140, 44. un 45. punkts, kā arī 2010. gada 15. jūlijs, Komisija/Apvienotā Karaliste, C-582/08, EU:C:2010:429, 49. un 50. punkts), nodokļu administrācijas lēmumam, ar kuru šim nodokļu maksātājam tiek atteikta šajā direktīvā paredzētu nodokļu priekšrocību izmantošana, vienmēr

ir jābūt pamatotam, lai pēdējais minētais varētu pārbaudīt pamatojuma, uz kuru balstoties, šī administrācija nolēma viņam nepiešķirt minētajā direktīvā paredzēto priekšrocību, pamatotību un vajadzības gadījumā atsaukties uz savām tiesībām kompetentās tiesās.

(skat. 36.–38., 40. un 45. punktu)

3. Skat. nolēmuma tekstu.

(skat. 47.–49., 54. un 55. punktu)

4. 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 piemērojama šādam darījumam saskaņā ar šo direktīvu, proti, šajā gadījumā, ar īpašumu saistīta kapitāla pieauguma, ko citā dalībvalstī reģistrētai sabiedrībai pārved saskaņā ar Francijas tiesībām reģistrēta sabiedrība, aplikšanas ar nodokļiem atlikšana, piešķiršanai tiek noteikta iepriekšējas piekrišanas procedūra, kurā, lai iegūtu šādu piekrišanu, nodokļu maksātājam ir jāpierāda, ka attiecīgo darījumu 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 apvienošanās darījums valsts ietvaros, šāda atlikšana tiek atļauta, nodokļu maksātājam nepiemērojot minēto procedūru.

Attiecībā uz primāro vispārējo interešu apsvērumu saistībā ar cīņu pret krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas pietiek konstatēt, kā ģenerālvokāts to dara savu secinājumu 72. un 73. punktā, ka šim mērķim ir tāds pats tvērums, neatkarīgi no tā, vai uz to atsaucas, piemērojot Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu vai to izmantojot kā attaisnojumu primāro tiesību izmantošanas šķērslim. Tādējādi šī sprieduma 54.–56. punktā minētie apsvērumi attiecībā uz pamatlietā minētā tiesiskā regulējuma samērīgumu, kas ir saistīti ar šo tiesību normu, ir piemērojami arī, analizējot šī tiesiskā regulējuma samērīgumu saistībā ar brīvību veikt uzņēmējdarbību. No tā izriet, ka pamatlietā aplūkotais nodokļu tiesiskais regulējums, kurā ir ieviesta vispārēja 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.

(skat. 69. un 70. punktu un rezolutīvās daļas 2) punktu)