

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2008. gada 11. decembrī*

Lieta C-285/07

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2007. gada 7. martā un kas Tiesā reģistrēts 2007. gada 14. jūnijā, tiesvedībā

A.T.

pret

Finanzamt Stuttgart-Körperschaften,

piedaloties

Bundesministerium der Finanzen.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Janns [*P. Jann*] (referents), tiesneši A. Tizzano [*A. Tizzano*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], E. Levits un Ž. Ž. Kāzels [*J. J. Kasel*],

* Tiesvedības valoda — vācu.

A.T.

ģenerālvokāte E. Šarpstone [*E. Sharpston*],
sekretārs B. Fileps [*B. Fülöp*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2008. gada 17. aprīļa tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— A.T. vārdā — M. Šādens [*M. Schaden*] un H. Vinklers [*H. Winkler*], *Rechtsanwälte*,
kā arī V. Šēns [*W. Schön*], profesors,

— Vācijas valdības vārdā — M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*],
pārstāvji,

— Eiropas Kopienų Komisijas vārdā — R. Liāls [*R. Lyal*] un V. Melss [*W. Mölls*],
pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2008. gada 6. novembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 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 uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju [kapitāla daļu] maiņai (OV L 225, 1. lpp.), 8. panta 1. un 2. punktu, kā arī EKL 43. un 56. pantu.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *A. T.* un *Finanzamt Stuttgart-Körperschaften* (Štutgartes ieņēmumu dienests, kas ir kompetents sabiedrību jautājumos, turpmāk tekstā — "*Finanzamt*") jautājumā par šī pedējā minētā izdoto lēmumu kapitāla daļu pārrobežu maiņas ietvaros ieturēt nodokli pārvestā kapitāla vērtības pieaugumam.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienu tiesiskais regulējums

- 3 Atbilstoši Direktīvas 90/434 pirmajam apsvērumam tās mērķis ir nodrošināt, ka dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību pārstrukturēšanas darījumus, piemēram, apvienošanu,

sadalīšanu, aktīvu pārvešanu un kapitāla daļu maiņu, netraucē īpaši ierobežojumi, nepilnības vai traucējumi, ko cita starpā rada dalībvalstu nodokļu noteikumi.

4 Šajā sakarā ar šo direktīvu tiek ieviesta kārtība, saskaņā ar kuru minētie darījumi paši par sevi nevar radīt pamatu nodokļa ieturēšanai. Iespējamais atbilstošais, ar šiem darījumiem saistītais kapitāla vērtības pieaugums principā var tikt aplikts ar nodokli, bet tikai tad, kad tas ir faktiski īstenots.

5 Direktīvas 90/434 pirmo četru apsvērumu, kā arī devītā apsvēruma redakcija ir šāda:

“tā kā dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību apvienošana, sadalīšana, aktīvu pārvešana un akciju [kapitāla daļu] maiņa var būt vajadzīga, lai Kopienā radītu nosacījumus, 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 šā iemesla dēļ attiecībā uz šādām 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 šādām nepilnībām ir jādara gals;

tā kā šo mērķi nevar sasniegt, Kopienas līmenī piemērojot 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 jāvairās uzlikt nodokļus par uzņēmēj sabiedrību apvienošanu, sadalīšanu, to aktīvu pārvešanu vai akciju [kapitāla daļu] maiņām, un reizē būtu jāsaņem tās valsts finanšu intereses, kurā atrodas iegādātā sabiedrība vai pārvedamā sabiedrība;

[..]

tā kā dalībvalstīm ir jādod iespēja atteikties no šīs direktīvas piemērošanas, ja sabiedrību apvienošanas, sadalīšanas, to aktīvu pārvešanas vai akciju [kapitāla daļu] maiņas mērķis ir nemaksāt nodokļus vai izvairīties no nodokļiem [..].”

- 6 Direktīvas 90/434 2. panta d) punktā “akciju [kapitāla daļu] maiņa” ir definēta kā “operācija [darījums], kurā kāda sabiedrība iegūst īpašumā citas sabiedrības kapitāla daļu tādējādi, ka tā balsu vairākumu tajā iegūst apmaiņā pret otras sabiedrības akciju turētājiem izdotiem vērtspapīriem, pret vērtspapīriem, kas pieder pie pirmās sabiedrības kapitāla, un, ja tas ir lietderīgi, pret maksājumu skaidrā naudā, nepārsniedzot 10 % no maiņā izdoto vērtspapīru nominālvērtības vai, ja tādas nav, no to grāmatvedības vērtības”.

- 7 Saskaņā ar šīs direktīvas 2. panta g) un h) punktu “iegādāta sabiedrība” ir “sabiedrība, kuras kapitāla daļu, mainot vērtspapirus, iegūst cita sabiedrība”, un “iegādātāja sabiedrība” ir “sabiedrība, kas, mainot vērtspapirus, iegūst kontrolpaketi”.
- 8 Direktīvas 90/434 8. panta 1. un 2. punktā, kas ir ietverts direktīvas II sadaļā, attiecībā uz tiesību normām, ko piemēro sabiedrību apvienošanai, sadalīšanai un to kapitāla daļu pārvešanai, ir paredzēts:

“1. Ja apvieno vai sadala sabiedrības, vai maina to akcijas, kādam pārvedamās vai iegādātās sabiedrības akcionāram pret vērtspapīriem, kas pieder pie iegādātās sabiedrības kapitāla, piešķirot vērtspapirus, kas pieder pie saņēmējas vai iegādātās sabiedrības kapitāla, tas nav iemesls uzlikt nodokļus šī akcionāra ienākumiem, peļņai vai kapitāla peļņai.

2. Dalībvalstis 1. punktu piemēro ar nosacījumu, ka akcionārs saņemto vērtspapīru vērtību, no kā aprēķina nodokļus, nav noteicis lielāku nekā tā ir bijusi mainītajiem vērtspapīriem tieši pirms sabiedrību apvienošanas, sadalīšanas vai to vērtspapīru maiņas.

Šā panta 1. punkta piemērošana neliedz dalībvalstīm uzlikt nodokļus peļņai, ko rada atkārtota saņemto vērtspapīru pārvešana, kā arī peļņai, ko rada tādu vērtspapīru pārvešana, kas ir pastāvējuši pirms sabiedrības iegādes.

Šajā punktā vārdkopa “vērtība, no kuras aprēķina nodokļus” ir summa, ko izmanto, lai aprēķinātu peļņu vai zaudējumus, uzliekot nodokļus sabiedrības akcionāra ienākumiem, peļņai vai kapitāla peļņai.”

- 9 Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir noteikts, ka dalībvalsts var atteikties pilnībā vai daļēji piemērot visus II sadaļas noteikumus vai arī var neļaut izmantot to piešķirtās priekšrocības, ja izrādās, ka kapitāla daļu maiņa notiek ar galveno mērķi vai vienu no galvenajiem mērķiem nemaksāt nodokļus vai izvairīties no nodokļiem.

Vācijas tiesiskais regulējums

- 10 1994. gada 28. oktobra likumā par biznesa reorganizācijas aplikšanu ar nodokli (*Umwandlungssteuergesetz*) (*BGBL.* 1994 I, 3267. lpp.; turpmāk tekstā — “*UmwStG*”) 23. panta 4. punkts ar grozījumiem reglamentē kapitāla daļu Eiropas Savienības kapitāla sabiedrībā, kas definēts Direktīvas 90/434 3. pantā attiecībā uz tās raksturīgajām pazīmēm, pārvešanu citai Savienības sabiedrību ar kapitāla daļu kapitālu.

- 11 Tādējādi, ja var pierādīt, ka pēc šādas pārvešanas kapitāla daļu ieguvēja sabiedrībai uzreiz pieder lielākā daļa balsošanas tiesību sabiedrībā, kuras kapitāla daļas tā saņēma, tādēļ, ka tai pieder kontrolpakete, kuru aprēķina, ņemot vērā pārvestās kapitāla daļas, kapitāla sabiedrības pārvešanas rezultātā saņemto kapitāla daļu novērtēšana ir jāveic pēc analogijas atbilstoši *UmwStG* 20. panta 2. punkta no pirmā līdz ceturtajam un

sestajam teikumam un jauno kapitāla daļu, ko pārvedēja sabiedrība saņem no kapitāla daļu saņēmējas sabiedrības, novērtēšanu reglamentē pēc analogijas *UmwStG* 20. panta 4. punkta pirmais teikums.

12 Atbilstoši *UmwStG* 20. panta 2. punkta pirmajam teikumam kapitāla sabiedrība var novērtēt pārvestos aktīvus pēc to grāmatvedības vērtības vai augstākas vērtības. Atbilstoši šīs tiesību normas otrajam teikumam novērtējums pēc grāmatvedības vērtības ir pieļaujams arī tad, ja pārvestie aktīvi saskaņā ar komerciesību normām ir jāieraksta grāmatvedības bilancē pēc augstākas vērtības.

13 *UmwStG* 20. panta 4. punkta pirmajā teikumā ir noteikts, ka tiek uzskatīts, ka pārvedējai kapitāla sabiedrībai pārvestos aktīvus ir jānovērtē pēc sabiedrības kapitāla daļu pārvešanas cenas un iegādāšanās izmaksām. Šajā pēdējā minētajā normā *UmwStG* ir noteikta divkārša grāmatvedības vērtības pārņemšana, kas ir tiesību norma, saskaņā ar kuru pārvedēja sabiedrība var saglabāt pārvesto kapitāla daļu grāmatvedības vērtību tikai tad, ja kapitāla daļu saņēmēja sabiedrība pati šīs kapitāla daļas novērtē pēc to grāmatvedības vērtības. *UmwStG* šajā aspektā netiek nošķirtas Vācijā realizētās pārvestās kapitāla daļas no tām, kas ir realizētas ārvalstīs; abi gadījumi tiek vērtēti vienādi.

Pamata prāva un prejudiciālie jautājumi

14 *A.T.*, kas ir Vācijas akciju sabiedrība, uzņēmumu grupā piederēja 89,5 % kapitāla daļas no *C-GmbH*, kas ir Vācijas sabiedrība ar ierobežotu atbildību.

- 15 2000. gada 28. aprīlī *A. T.* pārveda šo kapitāla daļu Francijas akciju sabiedrībai *G-SA*, par to saņemot šīs sabiedrības jaunās akcijas 1,47 % vērtībā no pamatkapitāla, kā rezultātā kapitāls pieauga. Šie darījumi, kuru cena vēlāk ievērojami samazinājās, bija jānodod tālāk piecu gadu laikā atbilstoši tiesību normām par finanšu tirgu uzraudzību.
- 16 Tā kā *A. T.*, mātes sabiedrībai, piederošās daļas *C-GmbH* vēlāk pēc to pārvešanas *G-SA* grāmatvedības un nodokļu bilancē tika novērtētas nevis pēc to grāmatvedības vērtības, kas tika norādīta līdz šim *A. T.* nodokļu bilancē, bet pēc to tirgus vērtības, kas bija noteikta pārvešanas līgumā, *Finanzamt*, pamatojoties uz *UmwStG* 23. panta 4. punkta pirmo teikumu un 20. panta 4. punkta pirmo teikumu, kā arī uz *Bundesministerium der Finanzen* (*BMF* — Federālā Finanšu ministrija) atbilstošo instrukciju, atteicās par *A. T.* par 2000. nodokļu gadu ņemt vērā pārvesto *C-GmbH* kapitāla daļu tābrīža grāmatvedības vērtību. Tādējādi *Finanzamt* pārvešanas darījumu uzskatīja par apliekamu ar nodokli un ieturēja nodokli atbilstošajam kapitāla vērtības pieaugumam, kas atbilda starpībai starp sākotnējām, ar *C-GmbH* kapitāla daļu iegādi saistītajām izmaksām un to tirgus vērtību.
- 17 *A. T.* celtā prasība tiesā pret nodokļu lēmumiem, kas tika pieņemti saskaņā ar šiem noteikumiem, tika apmierināta pirmajā instancē. *Finanzamt* to pārsūdzēja apelācijas kārtībā iesniedzējtiesā. Pēdējā minētā uzskata, ka, piemērojot *UmwStG*, *A. T.* prasība ir jānoraida. Atbilstoši *UmwStG* kapitāla daļas *C-GmbH* bija jānovērtē pēc to grāmatvedības vērtības *G-SA* bilancē, kas turklāt bija iespējams saskaņā ar Francijas tiesībām.
- 18 Tomēr, esot šaubām par divkārsas grāmatvedības vērtības pārvešanas prasības saderību ar Kopienas tiesībām pārrobežu pārvešanas gadījumos, *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

- “1) Vai ar direktīvas [90/434] 8. panta 1. un 2. punktu netiek pieļauts dalībvalsts nodokļu regulējums, saskaņā ar kuru, pārvedot kādas ES kapitālsabiedrības kapitāla daļas citai sabiedrībai, pārvesto kapitāla daļu grāmatvedības vērtību pārvedējs turpmāk drīkst izmantot tikai tad, ja iegādātāja sabiedrība pārvestās kapitāla daļas ir iegrāmatojusi pēc to grāmatvedības vērtības (“divkāršā grāmatvedības vērtības pārvešana” (*doppelte Buchwertverknüpfung*))?”
- 2) Ja atbilde uz šo jautājumu ir noliedzīga: vai minētais regulējums ir pretrunā EKL 43. un 56. pantam, lai gan “divkāršā grāmatvedības vērtības pārvešana” tiek pieprasīta arī attiecībā uz kapitālsabiedrības kapitāla daļu pārvešanu tādai sabiedrībai, kuras ienākumi ir neierobežoti apliekami ar nodokli?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- ¹⁹ Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai ar Direktīvas 90/434 8. panta 1. un 2. punktu netiek pieļauts dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru kapitāla daļu maiņa ir pamats ieturēt nodokli iegādātās sabiedrības akcionāriem, kapitāla vērtības pieaugumam atbilstot starpībai starp sākotnējām, ar pārvesto kapitāla daļu iegādi saistītajām izmaksām un to tirgus vērtību, ja vien iegādātāja sabiedrība savā nodokļu bilancē pārvestās daļas nav iegrāmatojusi pēc to tābrīža grāmatvedības vērtības.

- 20 Uzreiz jāatgādina, ka atbilstoši Direktīvas 90/434 8. panta 1. punktam kapitāla daļu maiņas gadījumā iegādātājas sabiedrības pamatkapitālu veidojošo vērtspapīru piešķiršana iegādātās sabiedrības akcionāriem, kā atlīdzību saņemot šīs pēdējās minētās sabiedrības pamatkapitālu veidojošos vērtspapīrus, pašai par sevi nevajadzētu radīt pamatu ieturēt nodokli no šī akcionāra peļņas, ienākumiem vai kapitāla vērtības pieauguma.
- 21 Ar šo obligāto noteikumu par nodokļu neitralitāti attiecībā uz iegādātās sabiedrības akcionāriem Direktīvas 90/434 mērķis, kā tas izriet arī no tās pirmā un ceturrtā apsvēruma, ir nodrošināt, ka dažādu dalībvalstu sabiedrību kapitāla daļu maiņai netiek radīti šķēršļi vai traucējumi, cita starpā tādi, kas izriet no dalībvalstu nodokļu noteikumiem.
- 22 Tomēr šis obligātais noteikums par nodokļu neitralitāti nav beznosacījuma. Atbilstoši Direktīvas 90/434 8. panta 2. punktam dalībvalstīs minētā panta 1. punkta piemērošana ir pakārtota nosacījumam, ka akcionārs saņemto vērtspapīru vērtību, no kā aprēķina nodokļus, nav noteicis lielāku, nekā tā ir bijusi mainītajiem vērtspapīriem tieši pirms sabiedrību vērtspapīru maiņas.
- 23 Kā izriet no lēmuma par prejudiciālo jautājumu uzdošanu un it īpaši no pirmā prejudiciālā jautājuma, atbilstoši tādām kā pamata lietā minētajam Vācijas tiesiskajam regulējumam iegādātās sabiedrības akcionārs nevar apmaiņā saņemto vērtspapīru vērtību noteikt tikpat lielu kā pārvesto kapitāla daļu grāmatvedības vērtību, ja vien arī iegādātāja sabiedrība nenovērtē minētās daļas pēc to tābrīža grāmatvedības vērtības.

24 Vācijas valdība šajā sakarā norāda, ka šāda divkāršā grāmatvedības vērtības pārvešanas prasība ir saderīga ar Direktīvu 90/434, jo tā, nereglamentējot pārnesto daļu novērtēšanu iegādātājas sabiedrības bilanci, dod dalībvalstīm transponēšanas brīvību.

25 Šāda minētās direktīvas interpretācija nav pieļaujama.

26 Vispirms ir jāatzīst, ka saistošajā un skaidrajā Direktīvas 90/434 8. panta 1. un 2. punkta redakcijā nekādā veidā nav atspoguļota likumdevēja vēlme sniegt dalībvalstīm transponēšanas brīvību, atļaujot tām nodokļu neitralitāti iegādātās sabiedrības akcionāru labā pakārtot papildu nosacījumiem.

27 Turklāt paredzēt dalībvalstīm šādu transponēšanas brīvību ir pretrunā pašam šīs direktīvas mērķim — kā tas izriet jau no tās nosaukuma un it īpaši no trešā apsvēruma — ieviest kopējo nodokļu sistēmu, nevis paaugstināt Kopienas līmeni dalībvalstu spēkā esošo iekšējo kārtību, jo atšķirības starp šīm sistēmām var radīt traucējumus.

28 Pārējā daļā — tik un tā Direktīvas 90/434 8. panta 1. un 2. punktā paredzēto dažādu dalībvalstu sabiedrību akciju maiņas nodokļu neitralitāti pakārtot papildu nosacījumam, ka iegādātāja sabiedrība savā nodokļu bilanci pārvestās kapitāla daļas iegrāmato pēc tābrīža grāmatvedības vērtības, ir pretrunā šīs direktīvas mērķim novērst nodokļu šķēršļus uzņēmumu pārrobežu pārstrukturēšanai, nodrošinot, ka

iespējamā pamatkapitāla daļu vērtības palielināšanās netiek aplikta ar nodokli pirms to faktiskās realizēšanas (šajā sakarā skat. Tiesas 2007. gada 5. jūlija spriedumu lietā C-321/05 *Kofoed*, Krājums, I-5795. lpp., 32. punkts).

29 Tomēr Vācijas valdība norāda, ka pamata tiesvedībā aplūkotais Vācijas tiesiskais regulējums labvēlīgi ietekmē Direktīvas 90/434 mērķi atlikt nodokļu ieturēšanu uz laiku, nevis pilnīgi atbrīvot no nodokļa. Tieši divkārtšās grāmatvedības vērtības pārvešanas prasība kapitāla daļu pārrobežu maiņas gadījumā var novērst to, ka vienīgais nodoklis netiek ieturēts, pārvedot kapitāla daļas ārpus robežām un radot situāciju, ka nodoklis par kapitāla daļu pārvešanu ne no ārvalsts iegādātājas sabiedrības, ne valsts pārvešanas sabiedrības netiek ieturēts vispār.

30 Ciktāl minētā valdība uzsver, ka pamata lietā aplūkojamais Vācijas tiesiskais regulējums ir vajadzīgs, lai novērstu, ka nodokļa ieturēšana pat laikā pēc kapitāla daļu maiņas nenotiek vispār, ir jāatgādina, ka Tiesai jau ir bijusi iespēja konstatēt, ka dalībvalstīm ir jāpiešķir Direktīvā 90/434 paredzētās nodokļu priekšrocības akciju maiņas darījumiem, kas ir minēti tās 2. panta d) punktā, izņemot, ja šo darījumu galvenais vai viens no galvenajiem mērķiem ir nemaksāt nodokļus vai izvairīties no nodokļiem minētās direktīvas 11. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē (Tiesas 1997. gada 17. jūlija spriedums lietā C-28/95 *Leur-Bloem, Recueil*, I-4161. lpp., 40. punkts).

31 Tomēr atbilstoši Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktam dalībvalstis tikai izņēmuma kārtā un īpašos gadījumos var pilnībā vai daļēji atteikties piemērot šīs direktīvas noteikumus vai neļaut izmantot to piešķirtās priekšrocības (iepriekš minētais spriedums lietā *Kofoed*, 37. punkts). Lai pārbaudītu, vai paredzamajam darījumam ir šāds mērķis, valsts kompetentās iestādes nevar piemērot tikai iepriekš noteiktus

vispārīgus kritērijus, bet tām katrā atsevišķā gadījumā darījums ir jāpārbauda vispārēji (iepriekš minētais spriedums lietā *Leur-Bloem*, 41. punkts).

- 32 Tātad ir jāatzīst, ka dalībvalsts nodokļu tiesiskais regulējums, kurā tāpat kā pamata lietā aplūkojamajā tiek vispārējā veidā atteikts piešķirt Direktīvā 90/434 paredzētās nodokļu priekšrocības kapitāla daļu maiņai, uz kurām šī direktīva attiecas, tikai tādēļ, ka iegādātāja sabiedrība savā nodokļu bilancē pārvestās kapitāla daļas nav novērtējusi pēc to tābrīža grāmatvedības vērtības, nevar būt pamatots ar Direktīvas 90/434 11. panta 1. punkta a) apakšpunktu un tādēļ tas ir uzskatāms par nesaderīgu ar to.
- 33 Turklāt šajā kontekstā ir jāievēro, ka, tā kā Vācijas valdība nav šo punktu apstrīdējusi, A.T. savos apsvērumos norāda, ka kapitāla daļu maiņa pamata lietā notika tikai tāpēc, lai izpildītu Amerikas biržas tiesību normas, un ka G-SA līdz tam saglabāja C-GmbH kapitāla daļas, ko tā bija iegādājusies.
- 34 Ar nosacījumu, ka pamata lietā aplūkojamā tiesiskā regulējuma mērķis, kā to tiesas sēdē norādīja arī Vācijas valdība, ir ne tikai novērst ļaunprātīgu izmantošanu, bet arī atļaut ieturēt nodokli tādos gadījumos, kuros izrādās, ka nodokļu sistēmā ir nepilnības, ir jākonstatē, ka atļaut dalībvalstij vienpusēji izlabot šādas nepilnības, pieņemot, ka tās pastāv, rada risku pieļaut kļūdu Direktīvas 90/434 mērķu īstenošanā, kas — kā tika atgādināts iepriekš 27. punktā — ir kopējās nodokļu sistēmas ieviešana.

- 35 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka pašas Direktīvas 90/434 mērķis atbilstoši tās ceturtajam apsvērumam ir nodrošināt iegādātās sabiedrības valsts finanšu intereses. Tā Direktīvas 90/434 8. panta 2. punkta otrajā daļā ir noteikts, ka minētā panta 1. punkta piemērošana neliedz dalībvalstīm ieturēt nodokli no peļņas, ko rada atkārtota saņemto vērtspapīru pārvešana, kā arī peļņas, ko rada tādu vērtspapīru pārvešana, kas ir pastāvējuši pirms sabiedrības iegādes.
- 36 Kā norādīja Eiropas Kopienu Komisija, tas, ka pamata lietā *A. T.* saistošo biržas tiesību normu dēļ bija jāpārved kā atlīdzība saņemtās kapitāla daļas un ka *G-SA* darījumu cena vēlāk ievērojami kritās, nepamato uzskatu, ka kapitāla daļu maiņa ir darījums, par kuru jāmaksā nodoklis, šajā datumā nerealizējot apslēptus uzkrājumus.
- 37 Turklāt ir jāpiezīmē, — tam piekrīt arī Vācijas valdība —, tā nebūtu Vācijas valsts kase, bet visdrīzāk Francijas valsts kase, kas iegādātājas sabiedrības minēto kapitāla daļu iegrāmatošanas dēļ no tābrīža grāmatvedības vērtības gūtu labumu, jo ieturētu nodokli par atkārtoto saņemto kapitāla daļu pārvešanu, un tas vēl jo mazāk liecina par Vācijas likumdevēja paša interesi noteikt šādu prasību.
- 38 Tomēr pašreiz ir vēl jo sarežģītāk atklāt patieso interesi šajā pārvesto daļu divkāršā tābrīža grāmatvedības vērtības pārvešanā, jo, kā *A. T.* un Komisija to norādīja savos

atbilstošajos rakstveida apsvērumos un Vācijas valdība apstiprināja tiesas sēdē, *UmwStG* tajā laikā tika grozīts tādējādi, ka kopš 2007. gada šī prasība nebija piemērojama dažādu dalībvalstu sabiedrību kapitāla daļu maiņai.

39 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka ar Direktīvas 90/434 8. panta 1. un 2. punktu netiek pieļauts dalībvalsts nodokļu regulējums, saskaņā ar kuru kapitāla daļu maiņas darījumā nodoklis tiek ieturēts par iegādātās sabiedrības akcionāru atbilstošo kapitāla vērtības pieaugumu, kas ir starpība starp pārvesto kapitāla daļu iegādes sākotnējām izmaksām un to tirgus vērtību, ciktāl iegādātāja sabiedrība savā nodokļu bilancē pārvestās kapitāla daļas nav ieģrāmatojusi pēc to tābrīža grāmatvedības vērtības.

40 Ņemot vērā sniegto atbildi uz pirmo prejudiciālo jautājumu, uz otro jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

41 Attiecībā uz lietas dalībniekiem pamata lietā šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Tiesāšanās izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku tiesāšanās izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

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, 8. panta 1. un 2. punktu netiek pieļauts dalībvalsts nodokļu regulējums, saskaņā ar kuru kapitāla daļu maiņas darījumā nodoklis tiek ieturēts par iegādātās sabiedrības akcionāru atbilstošo kapitāla vērtības pieaugumu, kas ir starpība starp pārvesto kapitāla daļu iegādes sākotnējām izmaksām un to tirgus vērtību, ciktāl iegādātāja sabiedrība savā nodokļu bilancē pārvestās kapitāla daļas nav iegrāmatojusi pēc to tābrīža grāmatvedības vērtības.

[Paraksti]