TIESAS RĪKOJUMS (astotā palāta)

2010. gada 6. oktobrī *

Lieta C-487/09

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši EKL 234. pantam, ko *Tribunal Supremo* (Spānija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2009. gada 24. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2009. gada 30. novembrī, tiesvedībā

Inmogolf SA

pret

Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia.

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja K. Toadere [*C. Toader*], tiesneši L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*] un A. Prehala [*A. Prechal*] (referente),

ģenerāladvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*],
sekretārs R. Grass [*R. Grass*],

* Tiesvedības valoda — spāņu.

ņemot vērā Tiesas ieteikumu izdot motivētu rīkojumu saskaņā ar Reglamenta 104. panta 3. punkta pirmo daļu,

noklausījusies ģenerāladvokātu,

izdod šo rīkojumu.

Rīkojums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvas 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV L 249, 25. lpp.; turpmāk tekstā — "Direktīva"), 11. panta a) punktu un 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Inmogolf SA* (turpmāk tekstā — "*Inmogolf*") un *Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia* (Mursijas Autonomā novada Ekonomikas un finanšu ministrijas Nodokļu galvenā pārvalde) par īpašuma atsavināšanas un dokumentāri apliecinātu tiesisko darījumu nodokļa atmaksāšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

3 Direktīvas 11. pantā ir paredzēts:

"Dalībvalstis neuzliek nekādus nodokļus:

a) akciju, citu kapitāla daļu vai citu tā paša tipa vērtspapīru vai to sertifikātu izveidei, emisijai, kotēšanas sākšanai biržā, laišanai tirgū vai darījumiem ar tiem neatkarīgi no tā, kas tos emitē;

[..]."

4 Atbilstoši Direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktam:

"1. Neatkarīgi no 10. un 11. panta dalībvalstis var iekasēt:

a) vērtspapīru pārvedumu nodokļus neatkarīgi no tā, vai nodokļi ir uzlikti saskaņā ar nemainīgu likmi vai nē;

[..]."

Valsts tiesiskais regulējums

5 1988. gada 28. jūlija likuma Nr. 24/1988 par vērtspapīru tirgu (1988. gada 29. jūlija *BOE* Nr. 181, 23405. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar 1991. gada 6. jūnija likumu Nr. 18/91 (1991. gada 7. jūnija *BOE* Nr. 136, 18665. lpp.; turpmāk tekstā — "Likums Nr. 24/1988"), 108. pantā ir paredzēts:

"1. Oficiālā sekundārā tirgū tirgojamu vai netirgojamu vērtspapīru atsavināšana ir atbrīvota no īpašuma atsavināšanas un dokumentāri apliecinātu tiesisko darījumu nodokļa un no pievienotās vērtības nodokļa.

2. 1. punktā noteikto nepiemēro attiecībā uz šādu ar īpašuma atsavināšanas un dokumentāri apliecinātu tiesisko darījumu nodokli apliekamu "īpašuma atsavināšanu par atlīdzību":

1° Tādu vērtspapīru, kuri atbilst tādu uzņēmējsabiedrību, fondu, apvienību vai citu organizāciju, no kuru aktīviem 50 % ir valsts teritorijā esoša nekustama manta, akciju kapitāla vai aktīvu proporcionālai daļai, ja vien minētās atsavināšanas vai iegādes rezultātā pircējs iegūst pilnīgas īpašumtiesības uz šiem aktīviem vai vismaz tādu stāvokli, kas tam ļauj īstenot kontroli pār šīm organizācijām, atsavināšanas sekundārajā tirgū, kā arī iegādes primārajos tirgos, kas veiktas, izmantojot tiesības parakstīties ar priekšrocībām un pārvērst obligācijas akcijās.

Komercsabiedrību gadījumā minēto kontroli uzskata par iegūtu, kad tieši vai netieši ir iegūta līdzdalība vairāk nekā 50 % kapitāla daļu apmērā.

50 % nekustamas mantas veidotu aktīvu aprēķinā neņem vērā mantu, izņemot zemesgabalus un apbūves gabalus, kas ietilpst to organizāciju, kuru vienīgais mērķis ir uzņēmējdarbības veikšana būvniecības vai nekustamo īpašumu attīstības jomā, apgrozāmajos līdzekļos.

2° Tādu akciju vai kapitāla daļu atsavināšana, kuras ir saņemtas apmaiņā pret nekustamas mantas ieguldījumu saistībā ar uzņēmējsabiedrību dibināšanu vai to kapitāla palielināšanu, ja vien no ieguldījuma dienas līdz atsavināšanas dienai nav pagājis viens gads.

Iepriekš minētajos gadījumos nekustamas mantas atsavināšanai pret atlīdzību atbilstošu likmi piemēro attiecīgās mantas vērtībai, ko aprēķina saskaņā ar noteikumiem, kas ietverti spēkā esošajos noteikumos par īpašuma atsavināšanas un dokumentāri apliecinātu tiesisko darījumu nodokli."

6 Saskaņā ar iesniedzējtiesas teikto Likuma Nr. 24/1988 108. panta 2. punkta mērķis ir novērst iespējamu izvairīšanos no īpašuma atsavināšanas nodokļa saistībā ar nekustamas mantas atsavināšanu, kas apslēpta tiešā vērtspapīru iegādes darījumā.

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

7 Ar 1993. gada 20. augustā noformētu publisku aktu *Inmogolf*, kas bija *Inmobiliaria La Manga SA* akcionārs, no cita akcionāra par ESP 49 000 iegādājās 49 [*Inmobiliaria La Manga SA*] akcijas, tādējādi šīs sabiedrības kapitālā iegūstot dalību vairāk nekā 50 % apjomā.

8 Šis publiskais akts 1997. gada 22. aprīlī *Servicio Territorial de Cartagena (service du district de Carthagène) de la Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia* [Mursijas Autonomā novada Ekonomikas un finanšu ministrijas Nodokļu galvenās pārvaldes Kartahenas teritoriālajā dienestā (Kartahenas rajona dienestā)] tika iesniegts kopā ar pašdeklarēšanos attiecībā uz īpašuma atsavināšanas un dokumentāri apliecinātu tiesisko darījumu nodokli. Šis akts, kurā tika deklarēta ar nodokli apliekamā bāze ESP 972 999 989 apmērā, kas atbilda *Inmobiliaria La Manga SA* nekustamās mantas kopvērtībai, un maksājamā nodokļa summa ESP 58 378 799 apmērā, lai arī tajā tika iekļauta tikai šī norāde, tika noformēts vienīgi piesardzības nolūkos, uzskatot, ka atsavināšana ir atbrīvota no nodokļa saskaņā ar Likuma Nr. 24/1988 108. panta 1. punktu.

9 1997. gada 31. decembrī *Inmogolf* lūdza veikt galīgu nodokļu aprēķinu un atmaksāt samaksāto summu, apgalvojot, ka jāpiemēro Likuma Nr. 24/1988 108. panta 1. punktā paredzētais atbrīvojums. Ar 1998. gada 17. aprīļa lēmumu *Dirección General de Tributos de la Consejería de Economía y Hacienda de la Comunidad Autónoma de Murcia* šo lūgumu noraidīja. Pēc tam šī pārvalde 1998. gada 30. aprīlī papildus aprēķināja ESP 28 910 297 kā nokavējuma procentus.

10 Tā kā administratīvās sūdzības par šiem lēmumiem tika noraidītas, tāpat kā tika noraidītas arī pēc tam celtās prasības par šo sūdzību noraidīšanu, *Inmogolf* iesniedzējtiesā iesniedza kasācijas sūdzību, kurā apgalvoja, ka ir pārkāpts Direktīvas 11. panta a) punkts un 12. pants.

11 Uzskatot, ka iesniedzējtiesā izskatāmā strīda risinājumam ir vajadzīga Direktīvas interpretācija, *Tribunal Supremo* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai, ievērojot, ka [Direktīvas] 11. panta a) punktā ir aizliegts ar nodokli aplikt akciju, kapitāla daļu un citu tamlīdzīgu vērtspapīru tirgošanu un tās 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā dalībvalstīm ir atļauts vienīgi iekasēt vērtspapīru pārvedumu nodokļus neatkarīgi no tā, vai nodokļi ir uzlikti saskaņā ar nemainīgu likmi vai ne, un ievērojot, ka [..] Likuma Nr. 24/1988 [..] 108. pantā [..], lai arī paredzot, ka vērtspapīru atsavināšana ir vispārīgi atbrīvota gan no pievienotās vērtības nodokļa, gan no īpašuma atsavināšanas nodokļa, šie darījumi tomēr tiek aplikti ar īpašuma atsavināšanas nodokli kā īpašuma atsavināšana pret atlīdzību, ja tie attiecas uz tādu uzņēmējsabiedrību kapitāla daļām, kuru aktīvi vismaz 50 % apmērā ir nekustama manta, un pircējs attiecīgās atsavināšanas iznākumā iegūst stāvokli, kurš tam ļauj īstenot kontroli pār uzņēmumu, līdzekļu pārvaldības uzņēmējsabiedrības nenošķirot no uzņēmējsabiedrībām, kuras veic saimniecisko darbību[,

ar Direktīvu] netiek pieļauts automātiski piemērot tādas dalībvalstu tiesību normas kā Likuma Nr. 24/1988 [..] 108. panta 2. punkts, saskaņā ar kuru ar nodokli tiek aplikta noteikta vērtspapīru atsavināšana, kurā ir apslēpta nekustamas mantas atsavināšana, pat ja nav bijis nolūka izvairīties no aplikšanas ar nodokli?

2) Vai gadījumā, ja izvairīšanās nolūka esamība nav obligāta[, ar Direktīvu] netiek pieļauts tāds tiesību akts kā [..] Likums Nr. 24/1988, kurā paredzēts ar nodokli aplikt līdzdalības vairākuma iegādi tādu uzņēmējsabiedrību kapitālā, kuru aktīvi galvenokārt ir nekustama manta, pat ja šīs uzņēmējsabiedrības pilnībā darbojas un pat ja nekustamo mantu nevar nodalīt no uzņēmējsabiedrības veiktās saimnieciskās darbības?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

12 Saskaņā ar Reglamenta 104. panta 3. punkta pirmo daļu, ja atbilde uz jautājumu, kas Tiesai ir nodots prejudiciāla nolēmuma sniegšanai, skaidri izriet no judikatūras, Tiesa var izdot motivētu rīkojumu.

13 Tiesa uzskata, ka tā tas ir šajā lietā.

14 Uzdodot savus jautājumus, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Direktīva un it īpaši tās 11. panta a) punkts un 12. panta 1. punkta a) apakšpunkts nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu kā Likuma Nr. 24/1988 108. panta 2. punktā paredzēto, saskaņā ar kuru, lai novērstu iespējamu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas saistībā ar nekustamas mantas atsavināšanu sabiedrību starpā, vērtspapīru atsavināšana tiek aplikta ar īpašuma atsavināšanas nodokli, ja šī vērtspapīru atsavināšana

attiecas uz tādu uzņēmējsabiedrību kapitāla daļām, kuru aktīvi vismaz 50 % apmērā ir nekustama manta, un ja pircējs attiecīgās atsavināšanas iznākumā iegūst stāvokli, kurš tam ļauj īstenot kontroli pār attiecīgo uzņēmumu, pat tad, ja, pirmkārt, viņam nav bijis nodoma izvairīties no nodokļu maksāšanas un, otrkārt, ja šīs uzņēmējsabiedrības pilnībā darbojas, un ja nekustamo mantu nevar nodalīt no uzņēmējsabiedrības veiktās saimnieciskās darbības.

15 Šajā ziņā jāatgādina, ka Direktīvas 11. panta a) punkts un 12. panta 1. punkta a) apakšpunkts nepārprotami nošķir vērtspapīru emisiju, kuru var aplikt vienīgi ar kapitāla ieguldījuma nodokli, no šādu vērtspapīru pārveduma, kuram savukārt var piemērot nodokli (šajā ziņā skat. 2009. gada 1. oktobra spriedumu lietā C-569/07 *HSBC Holdings* un *Vidacos Nominees*, Krājums, I-9047. lpp., 34. punkts).

16 Vispirms attiecībā uz Direktīvas 11. panta a) punktu no Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem neizriet, ka nodoklis, kurš tiek apspriests pamata lietā, attiektos uz šajā tiesību normā paredzēto vērtspapīru emisiju. Tādējādi nevar uzskatīt, ka šī tiesību norma nepieļauj šādu nodokli.

17 Turpinājumā runājot par to, vai ar pamata lietā apspriesto tiesisko regulējumu tiek ieviests nodoklis Direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, neapšaubāmi ir taisnība, kā būtībā norāda Spānijas un Ungārijas valdības, ka pamata lietā apspriesto nodokli var uzskatīt par tādu, kas faktiski attiecas uz nekustamu īpašumu, kurš apslēpts ar vērtspapīriem. Tomēr, kā izriet no Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem un kā ir norādījusi Eiropas Komisija, nodoklis ir iekasējams par vērtspapīru pārvedumu. Tā kā pamata lietā apspriestais nodoklis ir iekasējams par tāda īpaša darījuma īstenošanu, kurš ir paredzēts Direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā, jāuzskata, ka

uz šādu nodokli ir attiecināma šī tiesību norma (šajā ziņā skat. 2005. gada 10. marta spriedumu lietā C-22/03 *Optiver* u.c., Krājums, I-1839. lpp., 32. punkts).

18 Attiecībā uz Direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu Tiesa jau ir lēmusi, ka šī tiesību norma ļauj dalībvalstīm iekasēt nodokli, ja tiek atsavināti vērtspapīri, neatkarīgi no tā, vai šo vērtspapīru emitantsabiedrība ir iekļauta biržu sarakstos un vai šie vērtspapīri ir atsavināti biržā vai atsavināti tieši no personas, kas nodod īpašuma tiesības, pircējam (2006. gada 7. septembra spriedums lietā C-193/04 *Organon Portuguesa*, Krājums, I-7271. lpp., 21. punkts un tajā minētā judikatūra). Turklāt ar šo tiesību normu dalībvalstīm ir dota iespēja brīvi noteikt šajā tiesību normā paredzēto nodokļu likmi (iepriekš minētais spriedums lietā *Organon Portuguesa*, 24. punkts).

19 Tāpat ir jāuzskata, kā pareizi ir norādījušas Spānijas, Ungārijas un Nīderlandes valdības, kā arī Komisija, ka ar Direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu tiek pieļauts nodoklis, kuram ir tādas pašas raksturiezīmes kā pamata lietā apspriestajam nodoklim. Šo interpretāciju apstiprina gan šīs tiesību normas formulējums, kurā nav precizēti nosacījumi, saskaņā ar kuriem dalībvalstis var iekasēt nodokļus par vērtspapīru atsavināšanu, gan arī tas, ka direktīvā izsmeļoši ir saskaņoti gadījumi, kādos dalībvalstis var piemērot netiešos nodokļus kapitāla piesaistīšanai (iepriekš minētais spriedums lietā *HSBC Holdings* un *Vidacos Nominees*, 25. punkts). Kā precīzi ir norādīts Direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktā, šajā tiesību normā minētais vērtspapīru pārvedums nav kapitāla piesaistīšanas darījums, attiecībā uz kuru Savienības likumdevējam, pieņemot Direktīvu, bija nodoms piemērot Savienības tiesisko regulējumu.

20 Visbeidzot, pat ja līdz ar to ar Direktīvas 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu tiek pieļauts pamata lietā apspriestais nodoklis, tomēr jāpiebilst, kā pareizi ir norādījusi Komisija, ka šajā tiesību normā paredzētās pilnvaras dalībvalstīm ir jāīsteno, ievērojot ar LESD garantētās pamatbrīvības (šajā ziņā it īpaši skat. 2009. gada 5. marta spriedumu lietā C-222/07 *UTECA*, Krājums, I-1407. lpp., 18. punkts un tajā minētā judikatūra). Taču, tā kā lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu neattiecas uz pamatbrīvību interpretāciju un tā kā iesniedzējtiesas lēmumā turklāt nav precizēta iespējamā noteikumu, kuri ir veltīti šīm brīvībām, piemērošana pamata lietā apspriestajai situācijai, Tiesai šīs prejudiciālā nolēmuma tiesvedības ietvaros nav jālemj par šo brīvību interpretāciju.

21 Tādējādi uz uzdotajiem jautājumiem jāatbild tādējādi, ka ar Direktīvu un it īpaši tās 11. panta a) punktu un 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu tiek pieļauts tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā Likuma Nr. 24/1988 108. panta 2. punktā paredzētais, saskaņā ar kuru, lai novērstu iespējamu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas saistībā ar nekustamas mantas atsavināšanu sabiedrību starpā, vērtspapīru atsavināšana tiek aplikta ar īpašuma atsavināšanas nodokli, ja šī vērtspapīru atsavināšana attiecas uz tādu uzņēmējsabiedrību kapitāla daļām, kuru aktīvi vismaz 50 % apmērā ir nekustama manta, un ja pircējs attiecīgās atsavināšanas iznākumā iegūst stāvokli, kurš tam ļauj īstenot kontroli pār attiecīgo uzņēmumu, pat tad, ja, pirmkārt, viņam nav bijis nodoma izvairīties no nodokļu maksāšanas un, otrkārt, ja šīs uzņēmējsabiedrības pilnībā darbojas, un ja nekustamo mantu nevar nodalīt no minēto uzņēmējsabiedrību veiktās saimnieciskās darbības.

Par tiesāšanās izdevumiem

22 Attiecībā uz lietas dalībniekiem 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 (astotā palāta) nosprież:

Ar Padomes 1969. gada 17. jūlija Direktīvu 69/335/EEK par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, tās 11. panta a) punktu un 12. panta 1. punkta a) apakšpunktu tiek pieļauts tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā 1988. gada 28. jūlija Likuma Nr. 24/1988 par vērtspapīru tirgu, kurā grozījumi izdarīti ar 1991. gada 6. jūnija Likumu Nr. 18/91, 108. panta 2. punktā paredzētais, saskaņā ar kuru, lai novērstu iespējamu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas saistībā ar nekustamas mantas atsavināšanu sabiedrību starpā, vērtspapīru atsavināšana tiek aplikta ar īpašuma atsavināšanas nodokli, ja šī vērtspapīru atsavināšana attiecas uz tādu uzņēmējsabiedrību kapitāla daļām, kuru aktīvi vismaz 50 % apmērā ir nekustama manta, un ja pircējs attiecīgās atsavināšanas iznākumā iegūst stāvokli, kurš tam ļauj īstenot kontroli pār attiecīgo uzņēmumu, pat tad, ja, pirmkārt, viņam nav bijis nodoma izvairīties no nodokļu maksāšanas un, otrkārt, ja šīs uzņēmējsabiedrības pilnībā darbojas, un ja nekustamo mantu nevar nodalīt no minēto uzņēmējsabiedrību veiktās saimnieciskās darbības.

[Paraksti]