TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2026. gada 4. jūnijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļi – Netiešie nodokļi, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai – Direktīva 2008/7/EK – 5. panta 1. punkta a) un e) apakšpunkts – Kapitāla iemaksas – Pārstrukturēšanas darbības – 6. panta 1. punkta a)–c) apakšpunkts – Nodokļi par vērtspapīru pārvedumu – Pārvedumu nodevas – Kapitālsabiedrības izveide – Pamatkapitāla apmaksa, izmantojot ieguldītājas sabiedrības kapitāla daļas sabiedrībās, kurām pieder nekustamie īpašumi – Nodoklis par nekustamā īpašuma nodošanu par atlīdzību

Lietā C-837/24

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs – *CAAD*), Portugāle) iesniegusi ar 2024. gada 3. decembra lēmumu un kas Tiesā reģistrēts 2024. gada 6. decembrī, tiesvedībā

NOVA IBEROMOLDES – SGPS, S. A.

pret

Autoridade Tributária e Aduaneira,

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [*F. Biltgen*], tiesneši I. Ziemele, A. Kumins [*A. Kumin*] (referents), S. Žervazonī [*S. Gervasoni*] un M. Bošņaks [*M. Bošnjak*],

ģenerāladvokāte: J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs: A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– *NOVA IBEROMOLDES – SGPS, S. A.* vārdā – *V. Faria*, *advogado*,

– Portugāles valdības vārdā – *P. Barros da Costa*, *H. Gomes Magno* un *A. Rodrigues*, pārstāves,

– Vācijas valdības vārdā – *J. Möller* un *R. Kanitz*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – portugāļu.

– Eiropas Komisijas vārdā – *P. Carlin*, *P. Caro de Sousa*, *G. Coelho* un *A. Ferrand*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokātes secinājumus 2026. gada 12. februāra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2008/7/EK (2008. gada 12. februāris) par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai (OV 2008, L 46, 11. lpp.), 3. panta a) punktu, 4. pantu, 5. panta 1. punkta a) un e) apakšpunktu, 6. panta 1. punkta a)–c) apakšpunktu, 8. panta 3. punktu, kā arī 11. pantu.

2 Šis lūgums iesniegts tiesvedībā starp *NOVA IBEROMOLDES – SGPS, S. A.* (turpmāk – *Nova Iberomoldes*) un *Autoridade Tributária e Aduaneira* (Nodokļu un muitas iestāde, Portugāle; turpmāk – nodokļu administrācija) par paziņojumu par *imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis* (pašvaldības nodoklis par nekustamā īpašuma nodošanu par atlīdzību; turpmāk – *IMT*) papildu aprēķinu, kas izdots pēc uzņēmuma reorganizācijas grupā, kurā ietilpst *Nova Iberomoldes*.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Saskaņā ar Direktīvas 2008/7 2.–4. apsvērumu:

> "(2) Netiešie nodokļi, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, proti, kapitāla nodoklis (nodoklis, ko uzliek par kapitāla iemaksām uzņēmējsabiedrībās), vērtspapīru zīmognodeva un nodoklis par pārstrukturēšanas darbībām, neatkarīgi no tā, vai minētās darbības ir saistītas ar kapitāla palielinājumu, ir iemesls diskriminācijai, nodokļu divkāršai uzlikšanai un atšķirībām, kas traucē kapitāla brīvu apriti. Tas pats attiecas uz citiem netiešajiem nodokļiem, kuri būtībā ir līdzīgi kapitāla nodoklim un vērtspapīru zīmognodevai.
>
> (3) Tāpēc iekšējā tirgus interesēs ir saskaņot tiesību aktus par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, lai pēc iespējas novērstu faktorus, kuri var būt par iemeslu konkurences nosacījumu kropļošanai vai traucēt kapitāla brīvu apriti.
>
> (4) Kapitāla nodoklis ekonomiskā ziņā kaitē uzņēmumu pārgrupēšanai un attīstībai. Tas ir īpaši kaitīgs pašreizējā ekonomiskajā situācijā, kad ir ārkārtīgi svarīgi piešķirt prioritāti ieguldījumu veicināšanai."

4 Šīs direktīvas 1. pants "Priekšmets" formulēts šādi:

> "Ar šo direktīvu reglamentē netiešo nodokļu uzlikšanu šādiem darījumiem:
>
> a) kapitāla iemaksas kapitālsabiedrībās;
>
> b) pārstrukturēšanas darbības, kurās iesaistītas kapitālsabiedrība;

[..].”

5 Minētās direktīvas 2. panta “Kapitālsabiedrība” 1. punkta a) apakšpunktā noteikts:

“Šajā direktīvā “kapitālsabiedrība” ir:

a) jebkura sabiedrība, kuras uzņēmējdarbības forma ir viena no I pielikumā minētajām;”.

6 Direktīvas 2008/7 3. pantā “Kapitāla iemaksas” noteikts:

“Šajā direktīvā un saskaņā ar 4. pantu par “kapitāla iemaksām” uzskata šādus darījumus:

a) kapitālsabiedrības izveidošana;

[..].”

7 Šīs direktīvas 4. panta “Pārstrukturēšanas darbības” 1. punktā paredzēts:

“Šajā direktīvā par kapitāla iemaksām neuzskata šādas pārstrukturēšanas darbības:

[..]

b) darījums, kurā kapitālsabiedrība, kas ir izveidošanas procesā vai jau ir izveidota, iegādājas kapitāla daļas, kuras nodrošina balsstiesību vairākumu citā kapitālsabiedrībā, ar nosacījumu, ka atlīdzību par iegādātajām kapitāla daļām vismaz daļēji veido vērtspapīri, kas apliecina līdzdalību bijušās sabiedrības kapitālā. [..]”

8 Šīs direktīvas 5. panta “Darījumi, kam neuzliek netiešos nodokļus” 1. punktā paredzēts:

“Dalībvalstis neuzliek kapitālsabiedrībām nekāda veida netiešos nodokļus attiecībā uz šādiem darījumiem:

a) kapitāla iemaksas;

[..]

e) šīs direktīvas 4. pantā minētās pārstrukturēšanas darbības.”

9 Šīs pašas direktīvas 6. panta “Nodevas un pievienotās vērtības nodoklis” 1. punktā noteikts:

“Atkāpjoties no 5. panta, dalībvalstis var iekasēt šādas nodevas un nodokļus:

a) nodevas par vērtspapīru pārvedumu neatkarīgi no tā, vai tās uzliktas, piemērojot vienotu likmi vai ne;

b) pārvedumu nodevas, tostarp zemes reģistrācijas nodevu, par dalībvalstu teritorijā esošu uzņēmumu vai nekustamu īpašumu pārvedumiem uzņēmējsabiedrībai;

c) nodevas par jebkāda veida aktīvu pārvedumiem kapitālsabiedrībām, ja šādus īpašumus pārved par atlīdzību, kas nav sabiedrības kapitāla daļas;

[..].”

10 Direktīvas 2008/7 7. panta “Kapitāla nodokļa uzlikšana atsevišķās dalībvalstīs” 1. punktā paredzēts:

“Atkāpjoties no 5. panta 1. punkta a) apakšpunkta, dalībvalsts, kas 2006. gada 1. janvārī no kapitālsabiedrībām iekasēja nodokli par kapitāla iemaksām, turpmāk tekstā – “kapitāla nodoklis”, var turpināt šādi, ja tiek izpildīti 8. līdz 14. panta nosacījumi.”

11 Saskaņā ar šīs direktīvas 8. pantu “Kapitāla nodokļa likme”:

“1. Kapitāla nodokli iekasē, piemērojot vienotu likmi.

[..]

3. Kapitāla nodokļa likme nedrīkst pārsniegt 1 %.”

12 Minētās direktīvas 11. pantā ir reglamentēta kapitāla nodokļa bāzes noteikšana.

13 Šīs pašas direktīvas I pielikuma 22. punktā tostarp ir atsauce uz *sociedade anónima*, proti, saskaņā ar Portugāles tiesībām dibinātu akciju sabiedrību.

Portugāles tiesības

14 Saskaņā ar *Código do Imposto Municipal sobre as Transmissões Onerosas de Imóveis* (Pašvaldības nodokļa par nekustamā īpašuma nodošanu par atlīdzību kodekss), kas izveidots ar 2003. gada 12. novembra *Decreto-Lei n.º 287/2003* (Dekrētlikums Nr. 287/2003), redakcijā, kas bija spēkā pamatlietas faktu norises laikā (turpmāk – *IMT* kodekss), 2. pantu:

“1 – *IMT* iekasē par īpašumtiesību vai to daļu nodošanu par atlīdzību attiecībā uz nekustamo īpašumu, kas atrodas valsts teritorijā.

2 – Nekustamā īpašuma nodošanas jēdziens šī panta 1. punkta izpratnē ietver turklāt:

[..]

d) līdzdalības vai daļu iegūšanu pilnsabiedrībās, vienkāršās komandītsabiedrībās vai sabiedrībās ar ierobežotu atbildību, ja šādām sabiedrībām pieder nekustamais īpašums un ja šādas iegūšanas, izpirkšanas vai jebkura cita notikuma rezultātā vienam no partneriem pieder vismaz 75 % no pamatkapitāla vai ja partneru skaits ir samazināts līdz laulātam pārim vai dzīvesbiedriem nereģistrētās partnerattiecībās.

[..]”

15 Šī kodeksa 2. panta 2. punkta d) apakšpunktā paredzēto darījumu gadījumā minētā kodeksa 12. panta 4. punkta 19. apakšpunkta a) punktā un 17. pantā ir paredzēts piemērot *IMT* likmi no 1 % līdz 8 % no nodokļa bāzes, kas atbilst nekustamā īpašuma atsauces vērtībai nodokļu vajadzībām vai bilances uzskaites vērtībai, ja tā ir augstāka.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

16 *Nova Iberomoldes* tika nodibināta 2019. gada 28. martā atbilstoši Portugāles tiesībām kā akciju sabiedrība. Tās pamatkapitāls tika pilnībā apmaksāts ar ieguldījumiem natūrā – daļām, kuras tās vienīgajam akcionāram piederēja vairākās sabiedrībās. Vienas no šo sabiedrību, proti, sabiedrības ar ierobežotu atbildību, kuras pamatkapitāls tagad pilnībā pieder *Nova Iberomoldes*, aktīvos ietilpa divi nekustamie īpašumi.

17 Pēc *Nova Iberomoldes* vienīgā akcionāra nodokļu situācijas pārbaudes nodokļu administrācija uzskatīja, ka aktīvu pārvešanas darījums saistībā ar *Nova Iberomoldes* dibināšanu neatbilst nosacījumiem, kas nepieciešami, lai piemērotu tā dēvēto "nodokļu neitralitātes režīmu", un ka šis darījums ir pakļauts *IMT* saskaņā ar *IMT* kodeksa 2. panta 2. punkta d) apakšpunktu.

18 *Nova Iberomoldes* iesniedza lūgumu par šķīrējtiesas lēmuma pieņemšanu *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs – *CAAD*), Portugāle), kas ir iesniedzējtiesa, lai panāktu, ka tiek atcelts paziņojums par *IMT* papildu samaksu, ko izdevusi nodokļu administrācija. Šī sabiedrība uzskata, ka *IMT* kodeksa 2. panta 2. punkta d) apakšpunktā paredzētais noteikums neatbilstot Direktīvai 2008/7. Izskatāmā lieta attiecas uz kapitālsabiedrības izveidošanu kapitāla iemaksu veidā šīs direktīvas 3. panta a) punkta izpratnē, kam saskaņā ar minētās direktīvas 5. panta 1. punkta a) apakšpunktu nebūtu piemērojami nekādi netiešie nodokļi.

19 *Nova Iberomoldes* turklāt norādīja, ka uz daļu nodošanu, kas ir kapitāla iemaksa un kas ir pakļauta *IMT* papildu samaksai, neattiecas Direktīvas 2008/7 6. pantā paredzētā atkāpe vai nu tāpēc, ka attiecīgās daļas nav "vērtspapīri" šīs direktīvas 6. panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē, vai arī tāpēc, ka *IMT* nav "pārvedumu nodevas" minētās direktīvas 6. panta 1. punkta b) apakšpunkta izpratnē. Katrā ziņā, pat ja pieņemtu, ka šis ieguldījums ir apliekams ar *IMT*, ar to, ka tiek piemērots attiecīgais nodoklis, tiktu pārkāpts šajā pašā direktīvā paredzētais vienotas likmes princips, jo piemērotās likmes pārsniedz tās 8. panta 3. punktā paredzēto maksimālo 1 % robežu.

20 Savukārt nodokļu iestāde apgalvoja, ka Direktīva 2008/7 ne tikai neaizliedzot dalībvalstīm iekasēt vērtspapīru pārvedumu nodokļus, bet arī atļaujot to 6. panta 1. punkta a) apakšpunktā. *IMT* kodeksā esot paredzēts, ka noteiktiem darījumiem, kas ietver netiešu nekustamā īpašuma nodošanu, piemēro *IMT*, kura mērķis esot novērst to, ka, iegādājoties daļas sabiedrībās, kurām pieder nekustamie īpašumi, īpašumtiesības uz nekustamo īpašumu var tikt iegūtas netieši, neapliekot ar nodokli.

21 Šauboties par valsts tiesību aktu saderību ar Direktīvu 2008/7, *Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD)* (Šķīrējtiesa nodokļu lietās (Administratīvo šķīrējtiesu centrs – *CAAD*) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai nodoklis, ar kuru apliek nekustamā īpašuma vai tā daļas īpašumtiesību nodošanu par atlīdzību un ar kuru par nekustamā īpašuma nodošanu tiek uzskatīts jebkurš gadījums, kad kapitāla daļu turētājs iegūst vismaz 75 % no tādas sabiedrības pamatkapitāla, kurai pieder nekustamais īpašums (kā šajā lietā aplūkotais *IMT*), ir uzskatāms par kapitāla piesaistīšanai uzliktu "netiešu nodokli" Direktīvas [2008/7] izpratnē?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai tāds darījums kā šajā lietā aplūkotais, ar kuru tiek izveidota kapitālsabiedrība Direktīvas [2008/7] 2. panta izpratnē, lai veiktu līdzdalības daļu pārvaldīšanas darbību, un viss pamatkapitāls tiek apmaksāts, veicot to līdzdalības daļu ieguldījumu, kuras ieguldītājai sabiedrībai (kura veic arī līdzdalības daļu pārvaldīšanas darbību) piederēja citās sabiedrībās, neveicot nekādu citu elementu vai līdzekļu nodošanu vai visu pašu kapitāla instrumentu nodošanu, un ja pretī ieguldītāja sabiedrība saņem visu saņēmējas sabiedrības pamatkapitālu, ir uzskatāms par kapitāla iemaksām (direktīvas 3. panta izpratnē) vai par pārstrukturēšanas darbību (direktīvas 4. panta izpratnē)?

3) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša, vai attiecīgā darījuma aplikšana ar nodokli atbilstīgi *IMT* kodeksa 2. panta 2. punkta d) apakšpunktam, saskaņā ar kuru par nekustamā īpašuma nodošanu tiek uzskatīta tādu daļu nodošana, kas veido vismaz 75 % no sabiedrības, kurai pieder nekustamais īpašums, pamatkapitāla, ir pretrunā Direktīvas [2008/7] 5. panta 1. punkta a) vai e) apakšpunktam?

4) Ja atbilde uz trešo jautājumu ir apstiprinoša, vai nodotās "daļas" ir uzskatāmas par "vērtspapīriem" Direktīvas [2008/7] [6.] panta 1. punkta a) apakšpunkta izpratnē?

5) Ja atbilde uz trešo jautājumu ir apstiprinoša, vai [*IMT*] ir jāuzskata par "pārvedumu nodevu" Direktīvas [2008/7] 6. panta 1. punkta b) vai c) apakšpunkta izpratnē?

6) Ja [*IMT*] kodeksa 2. panta 2. punkta d) apakšpunkts tiek uzskatīts par saderīgu ar Direktīvu [2008/7], vai minētās direktīvas 8. panta 3. punktam un 11. pantam ir pretrunā *IMT* kodeksa 12. panta 4. punkta 19. apakšpunkta a) punktā un 17. pantā paredzētie noteikumi, saskaņā ar kuriem tiek piemērota nodokļa likme no 1 % līdz 8 % atkarībā no nodokļa atsauces vērtības, kas tiek noteikta, pamatojoties uz nekustamā īpašuma atsauces vērtību nodokļu vajadzībām vai bilancē norādīto bilances vērtību, ņemot vērā augstāko?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo līdz piekto jautājumu

22 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ar LESD 267. pantu iedibinātajā valstu tiesu un Tiesas sadarbības procedūrā Tiesai ir jāsniedz valsts tiesai noderīga atbilde, kas ļautu izlemt tās izskatīšanā esošo strīdu. Šajā nolūkā Tiesai vajadzības gadījumā ir jāpārformulē tai uzdotie jautājumi. Šajā ziņā Tiesai no visas valsts tiesas sniegtās informācijas un tostarp no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu motīvu daļas ir tiesības nošķirt tos Savienības tiesību elementus, kuriem ir nepieciešama interpretācija, ņemot vērā strīda priekšmetu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1984. gada 13. decembris, *Haug-Adrion*, 251/83, EU:C:1984:397, 9. punkts, un 2025. gada 23. oktobris, *Zlakov*, C-744/23, EU:C:2025:816, 17. punkts).

23 Šajā gadījumā, ņemot vērā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu izklāstītos faktiskos apstākļus, pirmais līdz piektais jautājums jāsaprot tādējādi, ka ar tiem Tiesai tiek lūgts noteikt, vai Direktīvas 2008/7 3. panta a) punkts, 4. panta 1. punkta b) apakšpunkts, 5. panta 1. punkta a) un e) apakšpunkts un 6. panta 1. punkta a)–c) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts, ka tādas kapitālsabiedrības dibināšanas darījums, kuras pamatkapitāls ir pilnībā apmaksāts ar kapitāldaļām citās sabiedrībās, kam pieder tādas

ieguldītājas sabiedrības nekustamie īpašumi, kura saņem kā atlīdzību visu šādi dibinātas sabiedrības pamatkapitālu, tiek aplikts ar nodokli, kura bāzi nosaka atkarībā no šo nekustamo īpašumu vērtības nodokļu vajadzībām vai – attiecīgā gadījumā – bilances grāmatvedības vērtības.

Par Direktīvas 2008/7 3. panta a) punktu, 4. panta 1. punkta b) apakšpunktu un 5. panta 1. punktu

24 Lai atbildētu uz šādi pārformulētu jautājumu, jāatgādina, ka ar Direktīvu 2008/7 tiek izsmeļoši saskaņoti tie gadījumi, kad dalībvalstis var piemērot netiešos nodokļus kapitāla piesaistei (spriedums, 2022. gada 24. februāris, *Viva Telecom Bulgaria*, C-257/20, EU:C:2022:125, 65. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Tādējādi, kā izriet no šīs direktīvas 2.–4. apsvēruma, šīs saskaņošanas mērķis ir pēc iespējas novērst faktorus, kuri var būt par iemeslu konkurences nosacījumu kropļošanai vai var traucēt kapitāla brīvu apriti, lai nodrošinātu iekšējā tirgus labu darbību (spriedums, 2015. gada 22. aprīlis, *Drukarnia Multipress*, C-357/13, EU:C:2015:253, 31. punkts).

26 Šī mērķa pilnīga izpilde nozīmē, ka kapitāla piesaistīšanai netiešie nodokļi tiek piemēroti tikai ar stingriem nosacījumiem, ko ir noteicis Savienības likumdevējs (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 22. aprīlis, *Drukarnia Multipress*, C-357/13, EU:C:2015:253, 32. punkts).

27 Šajā nolūkā Direktīvas 2008/7 5. panta 1. punkta a) un e) apakšpunktā dalībvalstīm ir noteikts pienākums atbrīvot kapitālsabiedrības no jebkāda veida netiešajiem nodokļiem par šīs direktīvas 3. pantā minētajām kapitāla iemaksām un 4. pantā minētajām restrukturizācijas darbībām.

28 Saskaņā ar Direktīvas 2008/7 3. panta a) punktu jēdziens "kapitāla iemaksa" ietver kapitālsabiedrības izveidošanu. Tomēr saskaņā ar šīs direktīvas 4. panta 1. punktu par kapitāla ieguldījumu netiek uzskatīta tostarp šīs tiesību normas b) apakšpunktā minētā pārstrukturēšanas darbība, proti, "kapitālsabiedrība, kas ir izveidošanas procesā vai jau ir izveidota, iegādājas kapitāla daļas, kuras nodrošina balsstiesību vairākumu citā kapitālsabiedrībā, ar nosacījumu, ka atlīdzību par iegādātajām kapitāla daļām vismaz daļēji veido vērtspapīri, kas apliecina līdzdalību bijušās sabiedrības kapitālā".

29 Šajā gadījumā saskaņā ar Direktīvas 2008/7 3. panta a) punktu *Nova Iberomoldes* izveidošana, par kuru nav strīda saistībā ar to, ka tā ir kapitālsabiedrība šīs direktīvas 2. panta izpratnē, principā ietilpst jēdzienā "kapitāla iemaksa". Tomēr no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka *Nova Iberomoldes* pamatkapitālu pilnībā apmaksāja sabiedrība, ka ir tās vienīgā akcionāre, ieguldot daļas, kas šai sabiedrībai piederēja citu sabiedrību kapitālā un kas katru reizi veidoja no 50 % līdz 100 % no šo sabiedrību pamatkapitāla. Kā atlīdzību par šīm daļām ieguldītāja sabiedrība saņēma visus *Nova Iberomoldes* kapitālu reprezentējošos vērtspapīrus.

30 Tā kā minētās kapitāldaļas, kuras tādējādi iegādājās *Nova Iberomoldes*, veidoja citu kapitālsabiedrību balsstiesību vairākumu un tā kā šīs pašas kapitāldaļas tika atlīdzinātas ar *Nova Iberomoldes* kapitāla vērtspapīriem, darījums, kura ietvaros tā tika izveidota, atbilst Direktīvas 2008/7 4. panta 1. punkta b) apakšpunktā paredzētajiem kritērijiem un tātad, kā to norāda arī Vācijas valdība un Eiropas Komisija, ir pārstrukturēšanas darījums šīs tiesību normas izpratnē. Tam, ka nav nodoti citi elementi, līdzekļi vai visi pašu kapitāla instrumenti, šajā ziņā nav nozīmes.

31 Līdz ar to saskaņā ar Direktīvas 2008/7 5. panta 1. punkta e) apakšpunktu dalībvalstīm ir jāatbrīvo kapitālsabiedrības no jebkāda veida netieša nodokļa par tādu pārstrukturēšanas darbību kā pamatlietā aplūkotā.

32 Attiecībā uz jēdziena "netiešais nodoklis" interpretāciju no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, ņemot vērā Direktīvas 2008/7 mērķi, kas atgādināts šī sprieduma 25. punktā, tās 5. pants ir jāinterpretē plaši, lai izvairītos no tā, ka tajā noteiktajam aizliegumam uzlikt nodokli tiek atņemta lietderīgā iedarbība (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 28. jūnijs, *Albert Reiss Beteiligungsgesellschaft*, C-466/03, EU:C:2007:385, 39. punkts; 2017. gada 19. oktobris, *Air Berlin*, C-573/16, EU:C:2017:772, 31. punkts, un 2025. gada 5. jūnijs, *Corner and Border*, C-685/23, EU:C:2025:398, 30. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

33 Tomēr Direktīvas 2008/7 5. pantā dalībvalstīm nav noteikts pienākums atbrīvot šī panta 1. punktā minētos darījumus no jebkāda veida tiešajiem nodokļiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 24. februāris, *Viva Telecom Bulgaria*, C-257/20, EU:C:2022:125, 71. punkts). It īpaši, kā Tiesa jau ir nospriedusi, šajā direktīvā paredzētā saskaņošana neattiecas uz tiešajiem nodokļiem, kas, tāpat kā uzņēmumu ienākuma nodoklis, principā ietilpst dalībvalstu kompetencē saskaņā ar Savienības tiesībām (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1996. gada 26. septembris, *Frederiksen*, C-287/94, EU:C:1996:354, 21. punkts, un 2022. gada 24. februāris, *Viva Telecom Bulgaria*, C-257/20, EU:C:2022:125, 70. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

34 Nodokļa, nodevas vai maksājuma kvalifikāciju, ņemot vērā Savienības tiesības, nosaka Tiesa atkarībā no nodokļa objektīvajām īpašībām neatkarīgi no kvalifikācijas, kas tam piešķirta valsts tiesībās (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1996. gada 13. februāris, *Bautiaa* un *Société française maritime*, C-197/94 un C-252/94, EU:C:1996:47, 39. punkts; 2002. gada 19. marts, Komisija/Grieķija, C-426/98, EU:C:2002:180, 23. punkts, kā arī 2006. gada 30. marts, *Aro Tubi Trafilerie*, C-46/04, EU:C:2006:210, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Attiecībā uz pamatlietā aplūkotā nodokļa kvalifikāciju, kas izriet no *IMT* kodeksa 2. panta 2. punkta d) apakšpunkta piemērošanas, vispirms jānorāda, ka saskaņā ar šī sprieduma iepriekšējā punktā atgādināto pastāvīgo judikatūru nav nozīmes tam, ka saskaņā ar valsts tiesībām šis nodoklis var tikt saprasts tādējādi, ka ar to tiek paplašināts šī kodeksa 2. panta 1. punktā paredzētais nodoklis, nekustamā īpašuma nodošanas jēdzienam pielīdzinot jebkuru darījumu, saskaņā ar kuru dalībniekam vai akcionāram tiek nodoti vismaz 75 % no sabiedrības, kurai pieder nekustamie īpašumi, pamatkapitāla.

36 Turklāt jākonstatē, ka pamatlietā aplūkotais nodoklis atšķiras no tiešo nodokļu kategorijas, jo tas attiecas nevis uz nodokļu maksātāja ienākumu saņemšanu vai īpašuma valdījumu, bet gan uz tādu sabiedrību daļu apriti, kurām pieder nekustamie īpašumi, un šajā kontekstā nav izšķirošas nozīmes, kura no šo daļu darījumā iesaistītajām pusēm valsts tiesībās ir norādīta kā nodokļa maksātāja.

37 Konkrētāk, piemērojot *IMT* kodeksa 2. panta 2. punkta d) apakšpunktu, ar nodokli tiek aplikti konkrēti darījumi, tostarp sabiedrības ar ierobežotu atbildību daļu iegāde, ja šai sabiedrībai pieder nekustamais īpašums un ja pēc šīs iegādes pircēja rīcībā ir vismaz 75 % no minētās sabiedrības pamatkapitāla. Tas pats attiecas uz sabiedrības, kurai pieder nekustamie īpašumi, kapitāla daļu nodošanu kapitālsabiedrībai, par kuru ieguldītāja sabiedrība saņem kapitāla daļas no sabiedrības, kas saņem šo ieguldījumu.

38 Līdz ar to *IMT* tiek iekasēts sabiedrības, kurai pieder nekustamais īpašums, daļu nodošanas gadījumā, tostarp gadījumā, ja šādas daļas tiek ieguldītas kapitālsabiedrībā. Taču pēdējā minētajā gadījumā nodokļa uzlikšana ir regulēta Direktīvas 2008/7 5. panta 1. punktā (pēc analoģijas skat. spriedumu, 1997. gada 11. decembris, *Immobiliare SIF*, C-42/96, EU:C:1997:602, 25. punkts).

39 Šo secinājumu neatspēko Portugāles un Vācijas valdību izvirzītie argumenti, saskaņā ar kuriem tāda nodokļa iekasējamības gadījums, kāds izriet no *IMT* kodeksa 2. panta 2. punkta d) apakšpunkta piemērošanas, ir nevis kapitāla daļu nodošana natūrā darījumu ietvaros, bet gan īpašumtiesību uz nekustamo īpašumu ekonomiska nodošana.

40 Proti, no vienas puses, ciktāl šīs valdības šajā ziņā atsaucas uz apstākli, ka *IMT* neesot jāmaksā, ja sabiedrībām, kuru kapitāldaļas tiek nodotas, nepieder nekustamie īpašumi, šis nodoklis tomēr tiek iekasēts, ja šīm sabiedrībām ir šādi īpašumi un ja ir izpildīti pārējie *IMT* kodeksa 2. panta 2. punkta d) apakšpunktā paredzētie nosacījumi.

41 No otras puses, attiecībā uz Vācijas valdības argumentu, saskaņā ar kuru *IMT* nodokļa bāze šajā gadījumā atbilstot nevis pārvesto daļu vērtībai, bet gan attiecīgo nekustamo īpašumu fiskālajai vērtībai, jānorāda, ka Direktīvas 2008/7 5. pantā noteiktais nodokļa uzlikšanas aizliegums nekādā ziņā neaprobežojas tikai ar nodokļiem, kas attiecas uz pašu ieguldījumu, jo pretējā gadījumā minētajam 5. pantam varētu tikt atņemta tā lietderīgā iedarbība (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1998. gada 5. marts, *Solred*, C-347/96, EU:C:1998:87, 21. punkts un tajā minētā judikatūra; 1998. gada 27. oktobris, *FECSA* un *ACESA*, C-31/97 un C-32/97, EU:C:1998:508, 22. punkts, kā arī 1999. gada 29. septembris, *Modelo*, C-56/98, EU:C:1999:460, 27. punkts). *IMT* iekasēšana, pārvedot sabiedrības, kurai pieder nekustamie īpašumi, kapitāla daļas kapitālsabiedrībai, no tās seku viedokļa izpaužas kā šī pārveduma aplikšana ar šo nodokli (pēc analoģijas skat. spriedumu, 1997. gada 11. decembris, *Immobiliare SIF*, C-42/96, EU:C:1997:602, 31. punkts).

42 Ņemot vērā iepriekš minētos motīvus, jāuzskata, ka tāds nodoklis kā pamatlietā aplūkotais, kas izriet no *IMT* kodeksa 2. panta 2. punkta d) apakšpunkta piemērošanas, ir netiešs nodoklis, uz kuru attiecas aizliegums veikt jebkādu šāda veida aplikšanu ar nodokli, kas ir noteikts Direktīvas 2008/7 5. panta 1. punktā, attiecībā uz konkrētiem darījumiem, tostarp pārstrukturēšanas darījumiem.

Par Direktīvas 2008/7 6. panta 1. punkta a)–c) apakšpunktu

43 Direktīvas 2008/7 6. panta 1. punktā ir noteikts izsmeļošs saraksts ar nodokļiem un nodevām, kas nav šīs direktīvas 7. pantā minētais kapitāla nodoklis un ko, atkāpjoties no minētās direktīvas 5. panta, var uzlikt kapitālsabiedrībām saistībā ar pēdējā minētajā tiesību normā paredzētajiem darījumiem.

44 Tā kā Direktīvas 2008/7 6. pants ir atkāpe no šīs direktīvas 5. pantā noteiktā principiālā aizlieguma, minētā 6. panta noteikumi ir jāinterpretē šauri (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2004. gada 15. jūlijs, Komisija/Beļģija, C-415/02, EU:C:2004:450, 37. punkts, un 2014. gada 9. oktobris, *Gielen*, C-299/13, EU:C:2014:2266, 28. un 29. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

45 Šajā gadījumā iesniedzējtiesa it īpaši vēlas noskaidrot, vai uz pamatlietā aplūkoto nodokļa uzlikšanu var attiekties kāda no Direktīvas 2008/7 6. panta 1. punkta a)–c) apakšpunktā minētajām atkāpēm.

– *Par Direktīvas 2008/7 6. panta 1. punkta a) apakšpunktu*

46 Saskaņā ar Direktīvas 2008/7 6. panta 1. punkta a) apakšpunktu dalībvalstis var iekasēt "nodevas par vērtspapīru pārvedumu neatkarīgi no tā, vai tās uzliktas, piemērojot vienotu likmi vai ne".

47 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka šī tiesību norma ļauj iekasēt nodevas par tādu vērtspapīru kā akciju pārvedumu neatkarīgi no tā, vai sabiedrība, kas emitē šīs akcijas, ir iekļauta biržas sarakstā un vai tās tiek nodotas biržā vai tieši no cedenta pircējam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1998. gada 17. decembris, *Codan*, C-236/97, EU:C:1998:617, 31. punkts, un rīkojumu, 2010. gada 6. oktobris, *INMOGOLF*, C-487/09, EU:C:2010:586, 18. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra). Tiesa ir arī nospriedusi, ka kapitāla daļu atsavināšana ir ietverama jēdzienā "vērtspapīru pārvedums" (spriedums, 2006. gada 7. septembris, *Organon Portuguesa*, C-193/04, EU:C:2006:519, 20. punkts).

48 Tomēr, tā kā Direktīvas 2008/7 6. panta 1. punkta a) apakšpunkts ir atkāpes norma, to ir paredzēts piemērot tikai vērtspapīru pārvedumiem, kas ir autonoms darījums, nevis vērtspapīru pārvedumiem, kas ir papildu darījums, kurš ietilpst šīs direktīvas 5. pantā minētajā darījumā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2004. gada 15. jūlijs, Komisija/Beļģija, C-415/02, EU:C:2004:450, 38. un 39. punkts; 2009. gada 1. oktobris, *HSBC Holdings* un *Vidacos Nominees*, C-569/07, EU:C:2009:594, 34. punkts, kā arī 2017. gada 19. oktobris, *Air Berlin*, C-573/16, EU:C:2017:772, 36. punkts).

49 Šajā gadījumā, protams, ir notikusi kapitāla daļu nodošana, jo *Nova Iberomoldes* vienīgais akcionārs, lai apmaksātu tās kapitālu, ieguldīja šajā sabiedrībā daļas, kas tam piederēja citu sabiedrību kapitālā. Tomēr šis pārvedums nebija autonoms darījums, bet papildu darījums, kurš ietilpst tādā pārstrukturēšanas darījumā, kāds minēts Direktīvas 2008/7 5. panta 1. punkta e) apakšpunktā. Šajā ziņā šī lieta tātad atšķiras no lietas, kurā tika izdots 2010. gada 6. oktobra rīkojums *INMOGOLF* (C-487/09, EU:C:2010:586) un uz kuru atsaucas Komisija.

50 Tātad tāda nodokļa uzlikšana kā pamatlietā aplūkotā neietilpst Direktīvas 2008/7 6. panta 1. punkta a) apakšpunkta piemērošanas jomā.

– *Par Direktīvas 2008/7 6. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktu*

51 Saskaņā ar Direktīvas 2008/7 6. panta 1. punkta b) un c) apakšpunktu dalībvalstis attiecīgi var iekasēt "pārvedumu nodevas, tostarp zemes reģistrācijas nodevu, par dalībvalstu teritorijā esošu uzņēmumu vai nekustamu īpašumu pārvedumiem uzņēmējsabiedrībai" un "nodevas par jebkāda veida aktīvu pārvedumiem kapitālsabiedrībām, ja šādus īpašumus pārved par atlīdzību, kas nav sabiedrības kapitāla daļas".

52 Šajā ziņā vispirms jānorāda, ka tādu darījumu kā pamatlietā aplūkotais nevar neiekļaut Direktīvas 2008/7 6. panta 1. punkta c) apakšpunkta piemērošanas jomā tikai tādēļ, ka nosacījums, ka aktīvu pārvedumam jātiek atlīdzinātam citādā veidā, nevis ar kapitāla daļām, nav izpildīts. Proti, tas, ka *Nova Iberomoldes* vienīgais akcionārs ieguldīja citu sabiedrību kapitāla daļas šajā sabiedrībā, tika pretizpildīts ar tās kapitāla daļām.

53 Attiecībā uz Direktīvas 2008/7 6. panta 1. punkta b) apakšpunktu no Tiesas judikatūras izriet, ka šī tiesību norma ļauj iekasēt nodokļus par nekustamā īpašuma vai komerclīdzekļu īpašumtiesību nodošanu atbilstoši vispārējiem un objektīviem kritērijiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 15. jūnijs, *Badischer Winzerkeller*, C-264/04, EU:C:2006:402, 32.–34. punkts un tajos minētā judikatūra).

54 Šajā gadījumā nav strīda par to, ka nav notikusi nekāda īpašumtiesību nodošana. Proti, divi pamatlietā aplūkojamie nekustamie īpašumi palika tās sabiedrības īpašumā, kuras daļas *Nova Iberomoldes* jaunais īpašnieks tajā ieguldīja.

55 Tomēr Vācijas valdība norāda, ka Direktīvas 2008/7 6. panta 1. punkta b) apakšpunkta piemērošanas jomā ietilpst ne tikai nekustamā īpašuma juridisko īpašumtiesību nodošana, bet arī ekonomiskais pārvedums, kas tai ir pielīdzināms. Taču no ekonomiskā viedokļa šajā gadījumā ar nodokli tiekot aplikta tieši faktiska nodošana.

56 Šādam argumentam nevar piekrist. Kā izriet no iesniedzējtiesas nolēmuma, pamatlietā aplūkotā *IMT* papildu samaksa tika veikta pēc uzņēmuma reorganizācijas, kas tika veikta grupas, kurā ietilpst *Nova Iberomoldes*, ietvaros. Pēdējā minētā tika izveidota, lai veiktu holdinga darbību, un tās pamatkapitāls tika pilnībā apmaksāts, izmantojot kapitāldaļas, kas tās vienīgajam akcionāram, kurš arī veic holdinga darbību, piederēja citās sabiedrībās.

57 Pat pieņemot, ka – kā to ir norādījusi Vācijas valdība – būtu jāizmanto ekonomiska perspektīva, šķiet, ka tādā darījumā kā pamatlietā, kas attiecas uz sabiedrību grupas ietvaros veiktu uzņēmuma reorganizāciju, ne tikai nav notikusi nekustamo īpašumu juridisko īpašumtiesību nodošana, bet arī nav notikusi faktisko īpašumtiesību uz šādiem īpašumiem nodošana.

58 Šādos apstākļos Direktīvas 2008/7 6. panta 1. punkta b) apakšpunkts nav piemērojams.

59 Šo interpretāciju apstiprina gan ar šīs tiesību normas kontekstu saistītie apsvērumi, gan Direktīvas 2008/7 mērķi.

60 Proti, pirmkārt, kā atgādināts šī sprieduma 44. punktā, Direktīvas 2008/7 6. pants ir atkāpe no šīs direktīvas 5. pantā noteiktā aizlieguma, līdz ar to minētā 6. panta normas kā izņēmumi no nodokļa neuzlikšanas noteikuma ir jāinterpretē šauri.

61 Otrkārt, kā izriet no Direktīvas 2008/7 3. un 4. apsvēruma, tās mērķis tostarp ir samazināt nodokļu šķēršļus uzņēmumu reorganizācijai (pēc analoģijas skat. arī spriedumu, 1992. gada 13. oktobris, *Commerz-Credit-Bank*, C-50/91, EU:C:1992:386, 11. punkts). Tomēr šis mērķis tiktu apdraudēts, ja tiktu izvēlēts Vācijas valdības aizstāvētais viedoklis.

62 Tātad tāda nodokļa uzlikšana kā pamatlietā aplūkotā neietilpst Direktīvas 2008/7 6. panta 1. punkta b) un c) apakšpunkta piemērošanas jomā.

Par krāpšanas nodokļu jomā un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu

63 Portugāles valdība turklāt apgalvo, ka aplikšanu ar nodokli, kas izriet no *IMT* kodeksa 2. panta 2. punkta d) apakšpunkta piemērošanas, attaisnojot mērķis novērst krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

64 Šajā ziņā jānorāda, ka Direktīvā 2008/7 nav neviena noteikuma, kas būtu īpaši paredzēts, lai novērstu krāpšanas nodokļu jomā vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risku, bet dalībvalstis var iebilst pret Savienības tiesību piemērošanu apstākļos, kas veido krāpniecisku vai ļaunprātīgu rīcību (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 8. novembris, *ING. AUER*, C-251/06, EU:C:2007:658, 40. un 41. punkts, kā arī 2009. gada 9. jūlijs, Komisija/Spānija, C-397/07, EU:C:2009:436, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

65 Tomēr šajā kontekstā dalībvalstis nevar pamatoties uz vispārējām prezumpcijām (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2009. gada 9. jūlijs, Komisija/Spānija, C-397/07, EU:C:2009:436, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

66 Jākonstatē, ka tāda tiesību norma kā *IMT* kodeksa 2. panta 2. punkta d) apakšpunkts ir balstīta uz vispārēju prezumpciju, jo, ņemot vērā tās formulējumu, šķiet, ka tā bez izņēmuma ir piemērojama jebkuram darījumam, kura ietvaros tiek nodotas tādu sabiedrību kapitāldaļas, kuru aktīvi ietver nekustamos īpašumus, neatkarīgi no tā, vai pastāv konkrēta norāde par krāpnieciskas vai ļaunprātīgas rīcības esību.

67 Līdz ar to, runājot par darījumiem, kuriem ir piemērojams Direktīvas 2008/7 5. pants, tādas tiesību normas kā *IMT* kodeksa 2. panta 2. punkta d) apakšpunkts piemērošana pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķi apkarot krāpšanu nodokļu jomā un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un tādējādi neatbilst samērīguma principam, kas dalībvalstīm ir jāievēro, lai sasniegtu šo mērķi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 20. decembris, *Deister Holding* un *Juhler Holding* (C-504/16 un C-613/16, EU:C:2017:1009, 56. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

68 Turklāt un katrā ziņā Portugāles valdība nav apgalvojusi, ka pamatlietā aplūkotais darījums būtu uzskatāms par krāpniecisku vai ļaunprātīgu rīcību, un no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem arī neizriet, ka tas tā būtu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2025. gada 13. marts, *John Cockerill*, C-135/24, EU:C:2025:176, 51. punkts).

69 Ievērojot visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo līdz piekto jautājumu jāatbild, ka Direktīvas 2008/7 3. panta a) punkts, 4. panta 1. punkta b) apakšpunkts, 5. panta 1. punkta a) un e) apakšpunkts un 6. panta 1. punkta a)–c) apakšpunkts jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts, ka tādas kapitālsabiedrības dibināšanas darījums, kuras pamatkapitāls tiek pilnībā apmaksāts, izmantojot kapitāldaļas citās sabiedrībās, kam pieder tādas ieguldītājas sabiedrības nekustamie īpašumi, kura saņem kā atlīdzību visu šādi dibinātas sabiedrības pamatkapitālu, tiek aplikts ar nodokli, kura bāze tiek noteikta atkarībā no šo nekustamo īpašumu vērtības nodokļu vajadzībām vai – attiecīgā gadījumā – bilances grāmatvedības vērtības.

Par sesto jautājumu

70 Ņemot vērā uz pirmo līdz piekto jautājumu sniegto atbildi, uz sesto jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

71 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2008/7/EK (2008. gada 12. februāris) par netiešajiem nodokļiem, ko uzliek kapitāla piesaistīšanai, 3. panta a) punkts, 4. panta 1. punkta b) apakšpunkts, 5. panta 1. punkta a) un e) apakšpunkts un 6. panta 1. punkta a)–c) apakšpunkts

jāinterpretē tādējādi, ka

tie nepieļauj tādu valsts tiesisko regulējumu, kurā paredzēts, ka tādas kapitālsabiedrības dibināšanas darījums, kuras pamatkapitāls tiek pilnībā apmaksāts, izmantojot kapitāldaļas citās sabiedrībās, kam pieder tādas ieguldītājas sabiedrības nekustamie īpašumi, kura saņem kā atlīdzību visu šādi dibinātas sabiedrības pamatkapitālu, tiek aplikts ar nodokli, kura bāze tiek noteikta atkarībā no šo nekustamo īpašumu vērtības nodokļu vajadzībām vai – attiecīgā gadījumā – bilances grāmatvedības vērtības.

[Paraksti]