

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2018. gada 22. martā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Tiešie nodokļi – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Dažādu valstu uzņēmējdarbības apvienošana, sadalšana, aktīvu pārvešana un akciju maiņa – Direktīva 90/434/EEK – 8. pants – Vērtspārņu maiņas darījums – Kapitāla pieaugums saistībā ar šo darījumu – Nodokļa uzlikšanas atlikšana – Kapitāla zaudējumi saņemto vērtspārņu turpmākās pārvešanas laikā – Rezidences valsts nodokļu ieturšanas kompetence – Atšķirīga attieksme – Pamatojums – Nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšana

Apvienotās lietas C-327/16 un C-421/16

par diviem līgumiem sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, kurus *Conseil d'État* (Francija) iesniedza ar lūgumiem, kas pieņemti 2016. gada 31. maijā un 19. jūlijā un kas Tiesā reģistrēti attiecīgi 2016. gada 10. jūnijā un 28. jūlijā, tiesvedības

Marc Jacob

pret

Ministre des Finances et des Comptes publics(C-327/16)

un

Ministre des Finances et des Comptes publics

pret

Marc Lassus(C-421/16).

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], Tiesas priekšsēdētājs K. Lenaerts [*K. Lenaerts*], kas pilda pirmās palātas tiesneša pienākumus, tiesneši K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents), A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] un J. Regans [*E. Regan*],

ģenerālvokāts: M. Watelā [*M. Wathelet*],

sekretāre: V. DžakoboPeironela [*V. GiacobboPeyronnel*], administratore,

ģemotvērīg rakstveida procesu un 2017. gada 13. septembra tiesas sēdi,

ģemotvērīg apsvērumus, ko sniedza:

– *M. Jacob* vērīg – *E. Ginter* un *J. Bellet*, advokāti,

- Francijas valdības vārdā – *D. Colas*, kā arī *E. de Moustier* un *S. Ghiandoni*, pārstāvji,
- Austrijas valdības vārdā – *G. Eberhard*, pārstāvis,
- Somijas valdības vārdā – *J. Heliskoski*, pārstāvis,
- Zviedrijas valdības vārdā – *A. Falk*, *C. Meyer-Seitz*, *U. Persson*, *N. Otte Widgren* un *H. Shev*, kā arī *F. Bergius*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *N. Gossement* un *W. Roels*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumu 2017. gada 15. novembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 90/434/EEK (1990. gada 23. jūlijs) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvēšanai un akciju maiņai (OV 1990, L 225, 1. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Aktu par Norvēģijas Karalistes, Austrijas Republikas, Somijas Republikas un Zviedrijas Karalistes pievienošanas nosacījumiem (OV 1994, C 241, 21. lpp.), kurš pielikts ar Eiropas Savienības Padomes Lēmumu 95/1/EK, Euratom, EOTK (1995. gada 1. janvāris) (OV 1995, L 1, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – “Apvienošanas direktīva”), 8. pantu un LESD 49. pantu.

2 Šie līgumi tika iesniegti tiesvedībā starp *Marc Jacob* un *ministre des Finances et des Comptes publics* [finanšu un budžeta ministru, Francija] (turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) un starp nodokļu administrāciju un *Marc Lassus* par nodokļu administrācijas līgumiem kapitāla pieaugumam, kas iegūts vārtpapīru maiņas darījuma rezultātā, uzlikt nodokli saņemto vārtpapīru turpmākās pārvēšanas gadījumā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Apvienošanas direktīvas preambulas pirmajā, ceturtajā un astotajā apsvērumā ir paredzēts:

“[...] dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības apvienošana, sadalīšana, aktīvu pārvēšana un akciju maiņa var būt vajadzīga, lai Kopienā radītu nosacījumus, kas ir analogi atsevišķās dalībvalstīs iekšējā tirgus nosacījumiem, un tādējādi nodrošinātu kopējā tirgus izveidi un efektīvu darbību; tādēļ ierobežojumiem, nepilnībām vai traucējumiem, ko cita starpā rada dalībvalstu nodokļu noteikumi, nevajadzētu kavēt šādas operācijas; tādēļ katra šā iemesla dēļ attiecībā uz šādu operāciju jāievieš nodokļu noteikumi, kas no konkurences viedokļa ir neitrāli, lai uzņēmumi varētu piemēroties kopējā tirgus prasībām, kāpināt ražīgumu un uzlabot konkurētspēju starptautiskā mērogā;

[..]

[..] kopējai nodokļu sistēmai būtu jāvairāks uzlikt nodokļus par uzņēmējdarbības apvienošanu, sadalīšanu, to aktīvu pārvēšanu vai akciju maiņu, un reizē būtu jāsargā tās valsts finanšu intereses, kurās atrodas iegūtais sabiedrība vai pārvēdamā sabiedrība,

[..]

[..] sa??m?jas vai ieg?d?t?jas sabiedr?bas v?rtspap?ru pieš?iršana p?rvedam?s sabiedr?bas akcion?riem nav iemesls uzlikt nodok?us šo akcion?ru v?rtspap?riem”.

4 Saska?? ar š?s direkt?vas 1. pantu “visas dal?bvalstis šo direkt?vu piem?ro uz??m?jsabiedr?bu apvienošanai, sadal?šanai, to akt?vu p?rvešanai un akciju mai?ai, kur? ir iesaist?tas divu vai vair?ku dal?bvalstu sabiedr?bas”.

5 Apvienošanas direkt?vas 2. pant? ir noteikts:

“Šaj? direkt?v?:

[..]

d) “akciju mai?a” ir oper?cija, kur? k?da sabiedr?ba ieg?st ?pašum? citas sabiedr?bas kapit?la da?u t?d?j?di, ka t? balsu vair?kumu taj? ieg?st apmai?? pret otras sabiedr?bas akciju tur?t?jiem izdotiem v?rtspap?riem, pret v?rtspap?riem, kas pieder pie pirm?s sabiedr?bas kapit?la, un, ja tas ir lietder?gi, pret maks?jumu skaidr? naud?, nep?rsniedzot 10 % no mai?? izdoto v?rtspap?ru nomin?lv?rt?bas vai, ja t?das nav, no to gr?matved?bas v?rt?bas;

[..]

g) “ieg?d?ta sabiedr?ba” ir sabiedr?ba, kuras kapit?la da?u, mainot v?rtspap?rus, ieg?st cita sabiedr?ba;

h) “ieg?d?t?ja sabiedr?ba” ir sabiedr?ba, kas, mainot v?rtspap?rus, ieg?st kontrolpaketi;

[..].”

6 Apvienošanas direkt?vas 3. pant? ir noteikts:

“Šaj? direkt?v? “sabiedr?ba no k?das dal?bvalsts” ir jebkura sabiedr?ba:

a) kas past?v k?d? no [juridisk?m] form?m, kas uzskait?tas š?s direkt?vas pielikum?;

b) ko, uzliekot nodok?us, saska?? ar k?das dal?bvalsts nodok?u likumiem uzskata par t?du, kas, uzliekot t? nodok?us, rezid? taj?, un ko saska?? ar nodok?u divk?ršas uzlikšanas nol?gumu, kas nosl?gts ar k?du trešo valsti, neatz?st par t?du, kura, uzliekot nodok?us, nerezid? Kopien?;

c) uz ko turkl?t bez izv?les ties?b?m vai iesp?j?m sa?emt atbr?vojumu attiecas k?ds no šiem nodok?iem:

[..]

– *impôt sur les sociétés* Francij?,

[..]

– *impôt sur le revenu des collectivités* Luksemburg?,

[..]

vai jebkurš cits nodoklis, ar ko var aizstāt k?du no iepriekš min?tajiem nodok?iem.”

7 Saska?? ar Apvienošanas direkt?vas 8. panta 1. un 2. punktu:

“1. Ja apvieno vai sadala sabiedr?bas, vai maina to akcijas, k?dam p?rvedam?s vai ieg?d?t?s sabiedr?bas akcion?ram pret v?rtspap?riem, kas pieder pie ieg?d?t?s sabiedr?bas kapit?la, pieš?irot v?rtspap?rus, kas pieder pie sa??m?jas vai ieg?d?t?jas sabiedr?bas kapit?la, tas [pats par sevi] nav iemesls uzlikt nodok?us š? akcion?ra ien?kumiem, pe??ai vai kapit?la pe??ai [pieaugumam].

2. Dal?bvalstis 1. punktu piem?ro ar nosac?jumu, ka akcion?rs sa?emto v?rtspap?ru v?rt?bu, no k? apr??ina nodok?us, nav noteicis liel?ku nek? t? ir bijusi main?tajiem v?rtspap?riem tieši pirms sabiedr?bu apvienošanas, sadal?šanas vai to v?rtspap?ru mai?as.

Š? panta 1. punkta piem?rošana neliedz dal?bvalst?m uzlikt nodok?us pe??ai, ko rada atk?rtota [turpm?ka] sa?emto v?rtspap?ru p?rvešana, k? ar? pe??ai [t?d? paš? veid?, k?d? tiek aplikta pe??a], ko rada t?du v?rtspap?ru p?rvešana, kas ir past?v?juši pirms sabiedr?bas ieg?des.

[..].”

Nol?gumu normas

8 Brisel? 1964. gada 10. mart? starp Franciju un Be??iju parakst?t?s Konvencijas par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu un noteikumiem par savstarp?jo administrat?vo un juridisko pal?dz?bu ien?kuma nodok?u jom? 18. pant? ir paredz?ts:

“Cikt?l š?s konvencijas iepriekš?jos pantos nav noteikts cit?di, konvencijas l?gumsl?dz?jas valsts rezidentu ien?kumiem nodokli uzliek tikai šaj? valst?.”

9 Francijas Republikas vald?bas un Lielbrit?nijas un Zieme??rijas Apvienot?s Karalistes vald?bas 1968. gada 22. maij? London? parakst?t?s Konvencijas par nodok?u dubult?s uzlikšanas un nodok?u apiešanas nov?ršanu ien?kuma nodok?u jom? (turpm?k tekst? – “Francijas un Apvienot?s Karalistes konvencija”) 13. panta 3. un 4. punkt? ir noteikts:

“3. Ien?kumiem no t?da ?pašuma atsavin?šanas, kas nav š? panta 1. un 2. punkt? min?tais ?pašums, nodok?us uzliek tikai taj? l?gumsl?dz?j? valst?, kuras rezidents ir š? ?pašuma atsavin?t?js.

4. Neskarot 3. punkta noteikumus, ien?kumiem, kurus fiziska persona, kas ir l?gumsl?dz?jas valsts rezidente, ieg?st, atsavinot vair?k nek? 25 % kapit?lda?u, kuras tai vienpersoniski vai kop? ar t?s radniekiem tieši vai netieši pieder t?das sabiedr?bas kapit?l?, kas ir citas l?gumsl?dz?jas valsts rezidente, nodokli uzliek šaj? cit? valst?. Š? punkta noteikumi ir piem?rojami tikai tad, ja:

a) fiziskai personai ir š?s citas l?gumsl?dz?jas valsts pilson?ba un nav pirm?s l?gumsl?dz?jas valsts pilson?bas un

b) fiziska persona ir bijusi š?s citas l?gumsl?dz?jas valsts rezidente jebk?d? period? p?d?jo piecu gadu laik? tieši pirms kapit?lda?u atsavin?šanas.

Šo punkta noteikumi ir piemērojami arī ienākumiem, kas gūti no citu tūdu šīs sabiedrības kapitāla??m piesaistīto tiesību atsavināšanas, kurām saistībā ar nodokļa uzlikšanu kapitāla ienākumiem saskaņā ar šīs citas līgumslēdzēja valsts tiesību aktiem tiek piemērots tās pats režīms, kāds piemērojams no kapitāla??u atsavināšanas gūtiem ienākumiem.”

Francijas tiesības

10 Saskaņā ar *code général des impôts* [Vispārīgo nodokļu kodeksu] (turpmāk tekstā – “CGI”) 92.B panta II punkta 1. apakšpunkta redakciju, kas piemērojama kapitāla pieaugumam, attiecībā uz kuru 2000. gada 1. janvārī nodokļa uzlikšana bija atlikta:

“Sākot no 1992. gada 1. janvāra vai – runājot par vērtpapīru pārvēdumiem uz??m?jsabiedrībām, kas ir uz??mumu ienākuma nodokļa maksātāja, – no 1991. gada 1. janvāra, nodokļa uzlikšana kapitāla pieaugumam, kas gūts vērtpapīru maiņas dēļ saistībā ar publiskā piedāvājuma, apvienošanas, sadalīšanas vai kopieguldījumu fonda absorbcijas, ko veikusi ieguldījumu sabiedrība ar mainīgu pamatkapitālu, darījumu atbilstoši spēkā esošajiem tiesību aktiem vai saistībā ar vērtpapīru pārvēdumu kādai uz??m?jsabiedrībai, kas ir uz??mumu ienākuma nodokļa maksātāja, var tikt atlikta līdz brīdim, kad tiek veikta maiņas rezultātā saņemto vērtpapīru pārvešana vai atpiršana [..].”

11 CGI 160. panta I un I ter punktā redakcijā, kas bija piemērojama pamatlīetas faktu norises laikā, bija noteikts:

“I. [...] Nodokļa uzlikšana šādi gūtam kapitāla pieaugumam ir pakāauta tikai vienam nosacījumam, proti, ka tiesības uz sabiedrības pe??u, kas tieši vai netieši pieder cedentam vai tā laul?tajam, to augšup?jiem vai lejup?jiem radiniekiem, p?rsniedz kopumā 25 % no šīs pe??as jebkurā brīdī p?d?jo piecu gadu laikā. Tomēr, ja pārvešana ir veikta par labu kādai no šajā da??ā min?tajām personām, kapitāla pieaugumam tiek piemērots atbr?vojums no nodokļa, ja šīs tiesības uz sabiedrības pe??u pilnībā vai da??ji netiek pārdotas trešajai personai piecu gadu laikā. Pret??ā gadījumā nodoklis par kapitāla pieaugumu tiek uzlikts pirmajam cedentam gadā, kad tiesības tiek tāl?k?rdotas trešajai personai.

[..]

Gada laikā ciestie kapitāla zaudējumi ir attiecināmi tikai uz tāda paša veida kapitāla pieaugumu, kas gūts tajā pašā gadā vai piecu nākamo gadu laikā.

[..]

I ter. [...] 4. Nodokļa uzlikšana kapitāla pieaugumam, kas gūts pēc 1991. gada 1. janvāra, veicot kapitāla??m piesaistīto tiesību maiņu saistībā ar uz??m?jsabiedrību, kuras ir uz??mumu ienākuma nodokļa maksātājas, apvienošanas, sadalīšanas vai aktīvu pārvešanas tām darījumu, var tikt atlikta 92.B panta II punktā paredz?tajos apstāk?os [..].”

12 Saskaņā ar CGI 164.B panta I punkta f) apakšpunkta redakcijā, kas bija piemērojama 1999. gadā, par Francijā gūtiem ienākumiem uzskata “160. pantā min?to kapitāla pieaugumu, kas gūts ?pašumtiesību uz??m?jsabiedrībās, kuru juridiskā adrese ir Francijā, pārvešanas rezultātā”.

13 CGI 244.bis panta B punktā redakcijā, kas bija piemērojama vērtpapīru pārvešanas datumā 1999. gadā, bija paredz?ts:

“160. pantā min?tie ienākumi, ko no kapitāla??m piesaistīto tiesību atsavināšanas guvušas fiziskas personas, kuru nodokļu rezidence nav Francijā 4.B panta izpratnē, vai jebkāda veida

juridiskas personas vai sabiedrības, kuru juridiskā adrese ir ārpus Francijas, tiek noteikti un aplikti ar nodokļiem saskaņā ar 160. pantu paredzēto kārtību.”

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

Lieta C-327/16

14 1996. gada 23. decembrī *M. Jacob*, kas ir Francijas nodokļu rezidents, pārvēda vārtspārus, kuri viņam piederēja vienā atbilstoši Francijas tiesību sistēmā dibinātā sabiedrībā, citai atbilstoši Francijas tiesību sistēmā dibinātai sabiedrībai un apmaiņā pret to saņēma pārdotās minētās sabiedrības izdotus vārtspārus. Saskaņā ar faktu norises laikā spēkā esošiem nodokļu tiesību aktiem šajā vārtspāru maiņas darījumā gūtajam kapitāla pieaugumam tika piemērota nodokļa uzlikšanas atlikšana.

15 2004. gada 1. oktobrī *M. Jacob* pārcēla savu nodokļu rezidenci no Francijas uz Beļģiju.

16 2007. gada 21. decembrī *M. Jacob* pārvēda visus vārtspārus, ko viņš bija saņēmis attiecīgajā maiņas darījumā. Pēc šīs pārvēšanas tika veikta nodokļa uzlikšana kapitāla pieaugumam, kura bija atlikta, par 2007. gadu, pieskaitot nokavējuma procentus un 10 % palielinājumu.

17 Ar 2012. gada 8. jūnija spriedumu *tribunal administratif de Montreuil* [Monreijas Administratīvā tiesa] (Francija) nosprieda atbrīvot viņu no šīs ienākuma nodokļa papildu iemaksas samaksas. 2015. gada 28. maijā *cour administrative d'appel de Versailles* [Versaļas Administratīvā apelācijas tiesa] (Francija) atcēla minēto spriedumu un no jauna atzina iemaksas, no kuru samaksas *M. Jacob* tika atbrīvots, par maksājumu.

18 2015. gada 1. oktobrī *M. Jacob* iesniedza kasācijas sūdzību *Conseil d'État* [Valsts padome] (Francija), norādot, ka pamatlietā aplūkoto valsts tiesību aktos, ar kuriem paredzēts Francijas tiesību sistēmas transponēt Apvienošanas direktīvas 8. pantu, neesot ievēroti šī 8. panta mērķi. Šajā ziņā *M. Jacob* apgalvo, ka kapitāla pieaugumam uzliktā nodokļa iekasājamas gadījums atbilstoši minētajam 8. pantam ir saņemto vārtspāru turpmāka pārvēšana, nevis vārtspāru maiņas darījums; šis darījums esot tikai nodokļu ziņā neitrāls starpdarījums.

19 Iesniedzējtiesa būtībā norāda, ka attiecīgo valsts tiesību aktu interpretācija ir atkarīga no Apvienošanas direktīvas 8. panta interpretācijas.

20 Šajos apstākļos *Conseil d'État* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [Apvienošanas] direktīvas 8. panta normas ir jāinterpretē tādējādi, ka [Apvienošanas] direktīvas piemērošanas jomā ietilpstošs vārtspāru maiņas darījuma gadījums tās nepieļauj nodokļa uzlikšanas atlikšanas mehānismu, kurā ir paredzēts, ka – atkarībā no principa, saskaņā ar kuru kapitāla pieaugumam uzliktā nodokļa iekasājamas gadījums iestājas šā pieauguma realizācijas gadījumā, – maiņas rezultātā gūtais kapitāla pieaugums tiek konstatēts un aprēķināts vārtspāru maiņas darījuma laikā, bet nodoklis tam tiek uzlikts gadījumā, kurā ir iestājies notikums – kas tostarp var būt maiņas laikā saņemto vārtspāru pārvēšana –, ar kuru izbeidzas nodokļa uzlikšanas atlikšana?

2) Vai [Apvienošanas] direktīvas 8. panta normas ir jāinterpretē tādējādi, ka – direktīvas piemērošanas jomā ietilpstošs vārtspāru maiņas darījuma gadījums – tās nepieļauj, ka vārtspāru maiņas rezultātā iegūtajam kapitāla pieaugumam, ja tiktu piemērts, ka tas ir aplikams par nodokli, nodoklis tiek uzlikts valstī, kurā bija nodokļu maksātāja rezidence maiņas

darījuma laikā, lai gan šīs maiņas rezultātā saņemto vārtspārņu pārvēšanas datumā, kurā maiņas rezultātā iegūtajam kapitāla pieaugumam faktiski tiek uzlikts nodoklis, šis nodokļa maksājums ir pārklājis savu nodokļa rezidenci uz kādu citu dalībvalsti?”

Lieta C-421/16

21 M. Lassus, kas kopš 1997. gada bija Apvienotās Karalistes nodokļa rezidents, 1999. gada 7. decembrī pārvēda atbilstoši Luksemburgas tiesību mēģinājumiem dibinātā sabiedrībā vārtspārņu, kas viņam piederēja atbilstoši Francijas tiesību mēģinājumiem dibinātā sabiedrībā, apmaiņā pret tiem saņemto pirmās minētās sabiedrības vārtspārņu. Šajā sakarā tika konstatēts kapitāla pieaugums, attiecībā uz kuru saskaņā ar faktu norises laikā spēkā esošiem tiesību aktiem tika piemērota nodokļa uzlikšanas atlikšana.

22 No Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka pēc šīs maiņas darījuma M. Lassus ieguva arī citus minētās Luksemburgas sabiedrības vārtspārņus. 2002. gada decembrī M. Lassus pārvēda 45 % no viņam piederošajiem tās pašas sabiedrības vārtspārņiem.

23 Uzskatot, ka vārtspārņi, ko M. Lassus ieguva minētā maiņas darījuma rezultātā, tika pārvēsti 45 % apmērā, nodokļa administrācija uzlika nodokli kapitāla pieauguma, kam bija piemērota nodokļa uzlikšanas atlikšana, atbilstošajai proporcionālai daļai, kāda tā tika konstatēta attiecībā uz 1999. gadu. Līdz ar to nodokļa administrācija noteica M. Lassus pienākumu veikt papildu ienākuma nodokļa iemaksas par 2002. gadu.

24 Apstrīdot šīs iemaksas, M. Lassus ir vērsies *tribunal administratif de Paris* [Parīzes Administratīvā tiesa] (Francija), kas noraidīja viņa prasību. Apelācijas kārtībā *cour administrative d'appel de Paris* [Parīzes Administratīvā apelācijas tiesa] (Francija) atcēla pirmās minētās tiesas nolikumu un attiecīgi atbrīvoja M. Lassus no pienākuma veikt minētās iemaksas. Nodokļa administrācija kasācijas kārtībā ir vērsusies *Conseil d'État*, pārskatīdama šo pārdomoto nolikumu.

25 Iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar pamatlīdz aplūkotajiem tiesību aktiem un Francijas un Apvienotās Karalistes konvencijas 13. panta 4. punkta a) un b) apakšpunktā Apvienotās Karalistes nodokļa rezidenta M. Lassus 1999. gadā veiktā vārtspārņu maiņas darījuma rezultātā gūtajam kapitāla pieaugumam varēja tikt uzlikts nodoklis Francijā.

26 Turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka attiecīgā valsts tiesību akti vienīgi ļauj, atšķirībā no principa, saskaņā ar kuru kapitāla pieaugumam uzlikt nodokļa iekasgājības gadījumā iestājas tā realizācijas gadā, konstatēt vārtspārņu maiņas darījuma rezultātā iegūto kapitāla pieaugumu tajā gadā, kurā šīs maiņas darījums ir īstenots, un uzlikt tam nodokli gadā, kurā ir iestājies notikums, ar ko izbeigta nodokļa uzlikšanas atlikšana, proti, gadā, kurā notikusi maiņas rezultātā saņemto vārtspārņu pārvēšana.

27 Šajā kontekstā apstāklis, ka maiņas rezultātā saņemto vārtspārņu turpmākās pārvēšanas rezultātā radītajam kapitāla pieaugumam nodoklis ir uzliedams citā dalībvalstī, kas nav Francijas Republika, minētās tiesas ieskatā, neietekmē šīs pārdomoto dalībvalsts pilnvaras uzlikt nodokli pamatlīdz aplūkotā maiņas darījuma rezultātā gūtajam kapitāla pieaugumam.

28 M. Lassus tomēr apstrīd šo interpretāciju. Galvenokārt viņš apgalvo, ka nodokļa uzlikšanas atlikšanas mehānisms, kas paredzēts valsts tiesību aktos, nav saderīgs ar Apvienotās direktīvas 8. pantu. Viņš uzskata, ka saskaņā ar šo pantu nodokļa iekasgājības gadījumā ir maiņas rezultātā saņemto vārtspārņu turpmākā pārvēšana, nevis vārtspārņu maiņas darījums, kas nodokļa ziņā esot neitrāls starpdarījums. Turklāt viņš apgalvo, ka konkrētajā gadījumā maiņas rezultātā saņemto vārtspārņu pārvēšanas datumā Francijas Republika bija zaudējusi

savu nodokļu kompetenci attiecībā uz konkrēto kapitāla pieaugumu, jo pārvēšanas darījums ietilpa Apvienotās Karalistes nodokļu kompetencē.

29 Turklāt gadījumā, ja pārvēšana būtu aplikama ar nodokli Francijā, tādā gadījumā valsts tiesību akti ļauj nodokļu maksātājiem rezidentiem attiecināt pārvēšanas rezultātu radušos kapitāla zaudējumus uz tādā pašā veida kapitāla pieaugumu, nodokļu administrācijas atteikums attiecināt 2002. gadā veiktās vārtspāru pārvēšanas rezultātu radušos kapitāla zaudējumus uz vārtspāru maiņas rezultātu gūto kapitāla pieaugumu, kam piemērota nodokļa uzlikšanas atlikšana, esot uzskatāms par šķērslī brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

30 Šajos apstākļos *Conseil d'État* (Valsts padome) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šāds prejudiciāls jautājums:

“1) Vai [Apvienošanas] direktīvas 8. panta normas ir jāinterpretē tādējādi, ka [Apvienošanas] direktīvas piemērošanas jomā ietilpstošs vārtspāru maiņas darījuma gadījumā tās nepieļauj nodokļa uzlikšanas atlikšanas mehānismu, kurā ir paredzēts, ka – atkarīgi no principa, saskaņā ar kuru kapitāla pieaugumam uzliedams nodokļa iekasējamās gadījums iestājas tādā realizācijas gadā, – maiņas rezultātu gūtais kapitāla pieaugums tiek konstatēts un aprēķināts vārtspāru maiņas darījuma laikā, bet nodoklis tam tiek uzlikts gadā, kurā ir iestājies notikums – kas tostarp var būt maiņas laikā saņemto vārtspāru pārvēšana –, ar kuru izbeidzas nodokļa uzlikšanas atlikšana?

2) Vai, ja tiktu pieņemts, ka vārtspāru maiņas rezultātu iegūtais kapitāla pieaugums ir aplikams ar nodokli, tam nodokli var uzlied valsts, kurai maiņas darījuma brīdī bija šis nodokļa uzlikšanas pilnvaras, kaut gan šis maiņas rezultātu saņemto vārtspāru pārvēšana ir citas dalībvalsts nodokļu kompetencē?

3) Ja uz iepriekšējiem jautājumiem tiktu sniegta atbilde, ka direktīvai nav pretrunā tas, ka vārtspāru maiņas rezultātu gūtajam kapitāla pieaugumam nodoklis tiek uzlikts maiņas rezultātu saņemto vārtspāru turpmākās pārvēšanas brīdī, tostarp ar gadījumu, ja abi darījumi nav vienas un tās pašas dalībvalsts nodokļu kompetencē, vai dalībvalsts, kurā nodokļa uzlikšana maiņas rezultātu gūtajam kapitāla pieaugumam ir tikusi atlikta, var, ievērojot piemērojamos divpusējos nodokļu konvencijas noteikumus, uzlied atlikto nodokli kapitāla pieaugumam šīs pārvēšanas laikā, neņemot vērā pārvēšanas iznākumu, ja šis iznākums ir bijis kapitāla zaudējumi? Šis jautājums ir uzdots gan saistībā ar [Apvienošanas] direktīvu, gan saistībā ar [EK] Līguma 43. pantu, kas kļuvis par [LESD] 49. pantu, garantēto brīvībai veikt uzņēmējdarbību, jo nodokļa maksātājs, kura nodokļu rezidence gan maiņas darījuma brīdī, gan vārtspāru pārvēšanas darījuma brīdī bija Francijā [..], būtu varējis izmantot pārvēšanas rezultātu radušos kapitāla zaudējumu attiecināšanu.

4) Ja uz trešo uzdoto jautājumu tiktu sniegta atbilde, ka ir jāņem vērā maiņas rezultātu saņemto vārtspāru pārvēšanā radušies kapitāla zaudējumi, vai dalībvalstij, kurā tika realizēts kapitāla pieaugums maiņas rezultātā, kapitāla zaudējumi ir jāattiecina uz kapitāla pieaugumu, vai arī, tādā gadījumā pārvēšana nav tās nodokļu kompetencē, tai ir jāatsakās no nodokļa uzlikšanas maiņas rezultātu gūtajam kapitāla pieaugumam?

5) Ja uz ceturto uzdoto jautājumu tiktu sniegta atbilde, ka pārvēšanas rezultātu radušies kapitāla zaudējumi ir jāattiecina uz maiņas rezultātu gūto kapitāla pieaugumu, kāda pārvēsto vārtspāru iegādes cena ir jāņem par pamatu, lai aprēķinātu šīs pārvēšanas rezultātu radušos kapitāla zaudējumus? It īpaši, vai ir jāņem par pamatu tādā vienotā pārvēsto vārtspāru iegādes cena kā visu maiņas rezultātu iegūto sabiedrības vārtspāru kopējā vērtība, kāda ir norādīta deklarācijā par kapitāla pieaugumu, dalot to ar šo maiņas laikā saņemto vārtspāru skaitu, vai arī ir jāņem par pamatu vidējā svērtā iegādes cena, ņemot vērā arī tādus darījumus – piemēram,

t?š pašas sabiedr?bas v?rtspap?ru citas ieg?des vai bezmaksas izplat?šanu –, kas notikuši p?c š?s mai?as?”

31 Ar Tiesas priekšs?d?t?ja 2017. gada 10. novembra l?mumu lietas C?327/16 un C?421/16 tika apvienotas mutv?rdu proces? un sprieduma tais?šanai.

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pie?emam?bu

32 K? ?ener?ladvok?ts ir nor?d?jis savu secin?jumu 46. punkt?, no Apvienošanas direkt?vas 1. panta izriet, ka t? ir piem?rojama uz??m?jsabiedr?bu p?rrobežu apvienošanai, sadal?šanai, to akt?vu p?rvešanai un akciju mai?ai, kur? ir iesaist?tas divu vai vair?ku daž?du dal?bvalstu sabiedr?bas. T?s pamatlietas fakti, kas saist?ta ar lietu C?327/16, attiecas uz v?rtspap?ru mai?as dar?jumu, kur? iesaist?tas divas uz??m?jsabiedr?bas, kas re?istr?tas vien? un taj? paš? dal?bvalst?, proti, Francij?.

33 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka Tiesa ir atzinusi par pie?emamiem l?gumus sniegt prejudici?lu nol?mumu gad?jumos, kad, pat ja pamatlietas fakti tieši neietilpst Savien?bas ties?bu piem?rošanas jom?, šo ties?bu normas k??st piem?rojamas atbilstoši valsts ties?bu aktiem, atbilstoši kuriem risin?jumi, kas tiek sniegti situ?cij?s, kad visi elementi ir saist?ti ar vienu vien?gu dal?bvalsti, atbilst Savien?bas ties?b?s noteiktajiem risin?jumiem (spriedums, 2016. gada 15. novembris, *Ullens de Schooten*, C?268/15, EU:C:2016:874, 53. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

34 Proti, š?dos gad?jumos, lai nov?rstu turpm?kas interpret?ciju atš?ir?bas, past?v zin?ma Savien?bas interese nodrošin?t, ka no Savien?bas ties?b?m p?r?emtie noteikumi vai j?dzieni tiek interpret?ti vienvēd?gi – neatkar?gi no apst?k?iem, k?dos tie tiek piem?roti (spriedums, 2013. gada 14. marts, *Allianz Hung?ria Biztosító u.c.*, C?32/11, EU:C:2013:160, 20. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

35 Konkr?taj? gad?jum? ir j?nor?da, pirmk?rt, ka uzdotie jaut?jumi attiecas uz Savien?bas ties?bu normu, proti, Apvienošanas direkt?vas normu, interpret?ciju.

36 Otrk?rt, atbildot uz Tiesas 2016. gada 21. j?lija l?gumu sniegt paskaidrojumu, iesniedz?jtiesa paskaidroja, ka pamatliet? apl?kotie ties?bu akti, kas pie?emti Apvienošanas direkt?vas ?stenošanai, ar vien?diem nosac?jumiem ir piem?rojami v?rtspap?ru mai?as dar?jumiem neatkar?gi no t?, vai tiem ir piln?b? iekšzemes raksturs vai ar? tie ir p?rrobežu dar?jumi, ja nodok?u maks?t?ja, kas ir v?rtspap?ru ?pašnieks, nodok?u rezidence mai?as datum? ir bijusi Francij?.

37 T? k? pamatliet? apl?kotajos valsts ties?bu aktos paredz?tie risin?jumi attiec?b? uz situ?cij?m, kur?s v?rtspap?ru mai?as dar?jumiem ir piln?gi iekšzemes raksturs, atbilst risin?jumiem, kas izmantoti Apvienošanas direkt?v?, ir j?konstat?, ka lieta C?327/16 iesniedz?jtiesas uzdotie jaut?jumi ir pie?emami.

38 Attiec?b? uz lietu C?421/16 Austrijas vald?ba b?t?b? uzskata, ka Apvienošanas direkt?vas piem?rošanas jom? neietilpst situ?cija, kur? ieg?d?t?s sabiedr?bas dal?bnieka nodok?u rezidence ir dal?bvalst?, kas nav ieg?d?t?s sabiedr?bas re?istr?cijas dal?bvalsts vai ieg?d?t?jas sabiedr?bas re?istr?cijas dal?bvalsts. Attiec?gaj? pamatliet? *M. Lassus* nodok?u rezidence konkr?t? v?rtspap?ru mai?as dar?juma laik? bija Apvienotaj? Karalist?, savuk?rt ieg?d?t? sabiedr?ba un ieg?d?t?ja sabiedr?ba bija re?istr?tas attiec?gi Francij? un Luksemburg?.

39 Šaj? zi?? ir j?nor?da, ka nevien? Apvienošanas direkt?vas norm? nav paredz?ts š?ds t?s

piemērošanas jomas ierobežojums.

40 Proti, kā minēts šajā sprieduma 32. punktā, Apvienošanas direktīva ir piemērojama tad, ja vārtspāru maiņa šīs direktīvas 2. pantā izpratnē notiek starp divām vai vairākām dažādu dalībvalstu sabiedrībām, kas atbilst Apvienošanas direktīvas 3. pantā izklāstajiem nosacījumiem.

41 Līdz ar to, nosakot Apvienošanas direktīvas piemērošanas jomu, nav nozīmes faktam, ka attiecīgā vārtspāru pārveidē nodokļu rezidence ir dalībvalstī, kas nav viena no dalībvalstīm, kurās ir reģistrētas vārtspāru maiņas iesaistītās sabiedrības.

42 Konkrētajā gadījumā nav strīda par to, pirmkārt, ka pamatlīdz aplūkotais darījums attiecas uz divām sabiedrībām no divām dažādām dalībvalstīm un, otrkārt, ka iesaistītās sabiedrības atbilst šīs direktīvas 3. pantā paredzētajiem nosacījumiem.

43 Šajos apstākļos nevar tikt secināts, ka Apvienošanas direktīva būtu piemērojama tikai gadījumos, kad iegādātās sabiedrības dalībnieka nodokļu rezidence ir tajā pašā dalībvalstī, kurā ir reģistrēta iegādātā sabiedrība vai iegādātāja sabiedrība. Līdz ar to uz jautājumiem, kurus iesniedzējtiesa uzdevusi lietā C-421/16, ir jāsniedz atbilde.

Par lietas būtību

Par pirmajiem jautājumiem

44 Ar pirmajiem jautājumiem lietās C-327/16 un C-421/16 iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Apvienošanas direktīvas 8. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj dalībvalsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem vārtspāru maiņas rezultātā gūtais kapitāla pieaugums tiek konstatēts šajā maiņas darījuma laikā, savukārt nodokļa uzlikšana šim pieaugumam tiek atlikta līdz gadam, kurā iestājas notikums – konkrētajā gadījumā maiņas rezultātā saņemto vārtspāru pārvešana –, ar kuru izbeidzas šā nodokļa uzlikšanas atlikšana.

45 Iesūcējam ir jākonstatē, ka abās šajās lietās nav apgalvots, ka attiecīgā nodokļu maksātāja maiņas rezultātā saņemto vārtspāru pārvebu, no kā aprēķināta nodokļus, būtu noteikuši lielāku, nekā tas ir bijusi mainītajiem vārtspāriem tieši pirms attiecīgā maiņas darījuma. Tādā Apvienošanas direktīvas 8. panta 1. punkts ir piemērojams konkrētajiem maiņas darījumiem.

46 Saskaņā ar minētās tiesību normas formulējumu fakts, ka akciju maiņas gadījumā saņēmējam vai iegādātājam uzņēmumsabiedrības kapitālu pārstevoši vārtspāri tiek piešķirti pārveidamās vai iegādātās uzņēmumsabiedrības dalībniekam apmaiņā pret vārtspāriem, kas pārstev pārveidātās minētās uzņēmumsabiedrības kapitālu, pats par sevi nav iemesls uzlikt nodokļus šā dalībnieka ienākumiem, peļņai vai kapitāla pieaugumam.

47 Ar šo obligāto noteikumu par nodokļu neitralitāti attiecībā uz šādu dalībnieku Apvienošanas direktīva, kā tas izriet arī no tās preambulas pirmā un ceturtā apsvēruma, tiecas nodrošināt, ka dažādu dalībvalstu sabiedrību kapitāla maiņu nekavē ierobežojumi, šķēršļi vai traucējumi, kas tostarp izriet no dalībvalstu nodokļu tiesību normām (spriedums, 2008. gada 11. decembris, A. T., C-285/07, EU:C:2008:705, 21. punkts).

48 Tomēr ir jāatgādina, ka Apvienošanas direktīvas mērķis atbilstoši tās preambulas ceturtajam apsvērumam ir sārgt tās valsts finanšu intereses, kur atrodas iegūto sabiedrība vai pēvedamā sabiedrība. Šo finanšu interešu starpīr ar kompetence uzlikt nodokli kapitāla pieaugumam saistībā ar vrtspārīem, kas pastāvja pirms vrtspārīru maiāas darījuma.

49 Tādējādi Apvienošanas direktīvas 8. panta 2. punkta otrā daīī ir noteikts, ka šī panta 1. punkta piemērošana neliedz dalībvalstīm uzlikt nodokūus peīīai, ko rada saēmo vrtspārīru turpmāka pēvešana, tādē pašē veidē, kādē tiek aplikta peīīa, ko rada tādū vrtspārīru pēvešana, kas ir pastāvjuī pirms iegūdes (šajē nozēmē skat. spriedumu, 2008. gada 11. decembris, A. T., C-285/07, EU:C:2008:705, 35. punkts).

50 Ir konstatējams, ka, lai gan Apvienošanas direktīvas 8. panta 1. punkts, paredzot, ka vrtspārīru maiāas darījums pats par sevi nav pamats uzlikt nodokli šādē darījumē gūtajam kapitāla pieaugumam, nodroīina šāda darījuma nodokūu neitralitēti, tomēr šāda nodokūu neitralitēte nenozēmē, ka šādam kapitāla pieaugumam nevar tikt uzlikts nodoklis dalībvalstīs, kurēm ir nodokūu kompetence attiecībā uz to, bet tē vienģi liedz uzskatēt šādū maiāas darījumu par nodokāa iekasģjamģbas gadģjumu.

51 Savukērt nedz Apvienošanas direktīvas 8. pantē, nedz kādē citē šīs direktīvas pantē nav ietvertas normas attiecībā uz nodokūu pasākumiem, kas bģtu piemēroti šē 8. panta ēstenošanai.

52 Tātd dalībvalstīm, ievērojot Savienģbas tiesģbas, ir zinģma rģcģbas brģvģba šajē ēstenošanē (šajē nozēmē skat. spriedumus, 2007. gada 5. jģlijs, *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 41.–43. punkts, kē arē 2017. gada 23. novembris, A, C-292/16, EU:C:2017:888, 22. punkts).

53 Runģjot par pamatlietē aplģkotajos tiesģbu aktos paredzģto pasākumu, tas izpauģas tādģjģdi, ka pirmēm kģrtēm vrtspārīru maiāas darījumē laikē tiek konstatģts šajē darģjumē gģtais kapitāla pieaugums un otrēm kģrtēm nodokāa uzlikģšana šim pieaugumam tiek atlikta lģdz datumam, kad notiek maiāas rezultģtē saēmo vrtspārīru turpmāka pēvešana.

54 Šēds pasākums, ciktēl tē rezultģtē nodokāa, kas uzliekams šim kapitāla pieaugumam, iekasģjamģbas gadģjums tiek pērnests uz gadu, kurē iestģjas notikums, ar kuru izbeidzas šē nodokāa uzlikģšanas atlikģšana, proti, notiek maiāas rezultģtē saēmo vrtspārīru pēvešana, nodroīina, kē ēenerģladvokģts norēdģjis savu secinģjumu 59. un 60. punktē, ka vrtspārīru maiāas darģjums pats par sevi neizraisa nodokāa uzlikģšanu minģtajam kapitāla pieaugumam. Tātd šajē pasākumē ir ievērots nodokūu neitralitētes princips Apvienošanas direktīvas 8. panta 1. punkta izpratnē.

55 Šīs secinģjums nevar tikt atspģkots ar to apstģkli vien, ka vrtspārīru maiāas darģjuma rezultģtē gģtais kapitāla pieaugums tiek konstatģts šē darģjuma laikē. Šajē ziģģ ir jāprecizē, ka šāda konstatģšana ir tikai paģģmiens, kas dalģbvalstij, kurai bija nodokūu kompetence attiecībā uz pirms maiāas darģjuma pastģvoīiem vrtspārīriem, bet kura saskaģģ ar Apvienošanas direktīvas 8. panta 1. punktu nevarģja šo kompetenci izmantot minģtē darģjuma laikē, ēauj saglabģt savu nodokūu kompetenci un to izmantot vģlģk, proti, datumē, kad notiek maiāas rezultģtē saēmo vrtspārīru pēvešana, saskaģģ ar šīs direktīvas 8. panta 2. punkta otro daģu.

56 Šajos apstģkģos uz pirmajiem jautģjumiem lietģs C-327/16 un C-421/16 ir jāatbild, ka Apvienošanas direktīvas 8. pants ir jāinterpretē tādģjģdi, ka tas pieģauj dalģbvalsts tiesģbu aktus, saskaģģ ar kuriem vrtspārīru maiāas darģjuma, uz kuru attiecas šē direktģva, rezultģtē gģtais kapitāla pieaugums tiek konstatģts šē maiāas darģjuma laikē, savukērt nodokāa uzlikģšana šim

pieaugumam tiek atlikta l?dz gadam, kur? iest?jas notikums – konkr?taj? gad?jum? mai?as rezult?t? sa?emto v?rtspap?ru p?rvešana –, ar kuru izbeidzas š? nodok?a uzlikšanas atlikšana.

Par otrajiem jaut?jumiem

57 Ar otrajiem jaut?jumiem liet?s C?327/16 un C?421/16 iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai Apvienošanas direkt?vas 8. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj dal?bvalsts ties?bu aktus, kuros ir paredz?ts nodok?a uzlikšanu v?rtspap?ru mai?as rezult?t? g?tajam kapit?la pieaugumam, kas ir tikusi atlikta, veikt tad, kad notiek mai?as rezult?t? sa?emto v?rtspap?ru turpm?ka p?rvešana, lai gan š? p?rvešana neietilpst š?s dal?bvalsts nodok?u kompetenc?.

58 ?emot v?r? š? sprieduma 49. un 50. punkt? secin?to, no Apvienošanas direkt?vas 8. panta 2. punkta otr?s da?as izriet, ka oblig?t? pras?ba par nodok?u neitralit?ti, kas paredz?ta š? 8. panta 1. punkt? attiec?b? uz v?rtspap?ru mai?as dar?jumu, neliedz dal?bvalst?m uzlikt nodok?us kapit?la pieaugumam, ko rada mai?as rezult?t? sa?emto v?rtspap?ru turpm?ka p?rvešana, t?d? paš? veid?, k?d? tiek aplikts kapit?la pieaugums, ko rada t?du v?rtspap?ru p?rvešana, kas ir past?v?juši pirms ieg?des.

59 T?d?j?di š? 8. panta 2. punkta otr? da?a dal?bvalst?m, kam ir nodok?u kompetence attiec?b? uz v?rtspap?ru mai?as dar?jum? g?to kapit?la pieaugumu, bet kas saska?? ar š? 8. panta 1. punktu nevar šo kompetenci izmantot š? mai?as dar?juma laik?, atz?st ties?bas izmantot šo kompetenci datum?, kad notiek mai?as rezult?t? sa?emto v?rtspap?ru turpm?ka p?rvešana.

60 Taj? paš? laik?, k? ?ener?ladvok?ts ir nor?d?jis savu secin?jumu 68. punkt?, Apvienošanas direkt?va nesaska?o krit?rijus attiec?b? uz nodok?u kompetences sadali starp dal?bvalst?m. T?tad t? nereglament? nodok?a, ar kuru aplikams š?ds kapit?la pieaugums, uzlikšanas kompetences pieš?iršanu.

61 Nepast?vot saska?ošanai Savien?bas l?men?, dal?bvalstu zi?? paliek, iev?rojot Savien?bas ties?bas, nol?gumu ce?? vai vienpus?ji noteikt savas nodok?u kompetences sadal?šanas krit?rijus, it ?paši, lai nov?rstu dubultu nodok?u uzlikšanu (p?c analo?ijas skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 45. un 46. punkts, k? ar? tajos min?t? judikat?ra).

62 Konkr?taj? gad?jum? iesniedz?jtiesa uzskata, ka kapit?la pieaugums, kas g?ts attiec?go v?rtspap?ru mai?as dar?juma rezult?t?, saska?? ar valsts ties?b?m un [starptautiskajiem] nol?gumiem ietilpst Francijas Republikas nodok?u kompetenc?.

63 Šajos apst?k?os, ?emot v?r?, ka Apvienošanas direkt?va, k? tas izriet no š? sprieduma 56. punkta, neliedz nodok?a uzlikšanu v?rtspap?ru mai?as rezult?t? g?tajam kapit?la pieaugumam atlikt l?dz laikam, kad tiks veikta mai?as rezult?t? sa?emto v?rtspap?ru turpm?ka p?rvešana, š? direkt?va neliedz attiec?gajai dal?bvalstij uzlikt nodokli šim kapit?la pieaugumam š?s p?rvešanas laik?.

64 Tas vien, ka mai?as rezult?t? sa?emto v?rtspap?ru p?rvešana ietilpst citas dal?bvalsts nodok?u kompetenc?, kas nav dal?bvalsts, kurai ir nodok?u kompetence attiec?b? uz v?rtspap?ru mai?as rezult?t? g?to kapit?la pieaugumu, k? tas izriet no ?ener?ladvok?ta secin?jumu 69.–71. punkta, nevar at?emt otrajai no š?m div?m dal?bvalst?m ties?bas ?stenot savu nodok?u kompetenci attiec?b? uz kapit?la pieaugumu, kas radies t?s nodok?u kompetences ietvaros.

65 Šis konstat?jums atbilst ar? Tiesas atz?tajam nodok?u teritorialit?tes principam, kas ir saist?ts ar laika elementu un saska?? ar kuru dal?bvalstij ir ties?bas uzlikt nodokli kapit?la pieaugumam, kas radies t?s nodok?u kompetences ietvaros, nol?k? saglab?t nodok?u

kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 45. un 46. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

66 Tātad uz otrajiem jautājumiem lietās C-327/16 un C-421/16 ir jāatbild, ka Apvienošanas direktīvas 8. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj dalībvalsts tiesību aktus, kuros ir paredzēts nodokļa uzlikšanu vārtpapīru maiņas rezultātā gājajam kapitāla pieaugumam, kas ir tikusi atlikta, veikt tad, kad notiek maiņas rezultātā saņemto vārtpapīru turpmāka pārvešana, lai gan šā pārvešana neietilpst šīs dalībvalsts nodokļu kompetencē.

Par trešo līdz piekto jautājumu lietā C-421/16

67 Iesūmums ir jāatzīmē, ka no Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem izriet, ka pamatlietā aplūkotā vārtpapīru maiņas darījuma datumā *M. Lassus* nodokļu rezidence bija Apvienotajā Karalistē. Tomēr saskaņā ar Francijas un Apvienotās Karalistes konvenciju višķ tika pielīdzināts nodokļu maksātājam, kas ir vārtpapīru pašnieks, ar rezidenci Francijā, tādējādi, ka šā vārtpapīru maiņas darījuma rezultātā gājais kapitāla pieaugums ietilpa šīs dalībvalsts nodokļu kompetencē.

68 Tāpat no šiem lietās materiāliem izriet, ka saskaņā ar pamatlietā aplūkotajiem tiesību aktiem gada laikā ciestie kapitāla zaudējumi ir attiecināmi uz tādā pašā veida kapitāla pieaugumu, kas gāts tajā pašā gadā vai piecu nākamajiem gadiem. Pamatlietā nav strīda par to, ka attiecīgie zaudējumi tika ciesti šajā piecu gadu laikposmā.

69 Tiesas sēdē Francijas valdība precizēja, ka eventuālos zaudējumus, kas radušies līdz ar maiņas rezultātā saņemto vārtpapīru turpmāku pārvešanu, nav jāatskaita uz kapitāla pieaugumu, attiecībā uz kuru nodokļa uzlikšana ir atlikta, situācijā, kurā nodokļu maksātāja, kas ir šo vārtpapīru pašnieks, nodokļu rezidence nav Francijā.

70 Tātad ar trešo līdz piekto jautājumu lietā C-421/16, kas būtībā jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Apvienošanas direktīva un LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj dalībvalsts tiesību aktus, kuros situācijā, kurā maiņas rezultātā saņemto vārtpapīru turpmāka pārvešana neietilpst šīs dalībvalsts nodokļu kompetencē, ir paredzēts nodokļa uzlikšanu kapitāla pieaugumam, kas ir tikusi atlikta, veikt šīs pārvešanas brīdī, neņemot vērā iespējamās zaudējumus, kas radušies līdz ar šo pārvešanu, lai gan šādi zaudējumi tiek ņemti vērā gadījumā, ja minētās pārvešanas datumā nodokļu maksātāja, kas ir šo vārtpapīru pašnieks, nodokļu rezidence ir šajā dalībvalstī. Turklāt attiecīgā gadījumā iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, kāda ir šo zaudējumu attiecināšanas un aprēķināšanas kārtība.

71 Ir jāatgādina, ka darījumi, uz kuriem attiecas Apvienošanas direktīva, ir jāpārveš brīvības veikt uzņēmējdarbību stenošanas veids, kas ir svarīgs pareizai iekšējā tirgus funkcionēšanai un kas tādēļ veido saimnieciskās darbības, attiecībā uz kurām dalībvalstīm ir pienākums ievērot šo brīvību (spriedums, 2017. gada 23. novembris, *A*, C-292/16, EU:C:2017:888, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

72 Tomēr, kā enerģētiskās un norādījis savu secinājumu 78., 100. un 101. punktā, Apvienošanas direktīva nereglamentē nedz jautājumu par eventuālu kapitāla zaudējumu, kas radušies līdz ar maiņas rezultātā saņemto vārtpapīru turpmāku pārvešanu, iespējamo attiecināšanu, nedz jautājumu par šādas attiecināšanas un to aprēķināšanas kārtību. Tātad jautājumi, kas attiecas uz šādu attiecināšanu, ietilpst izcelsmes dalībvalsts iekšējo tiesību jomā, ievērojot Savienības tiesības, it īpaši konkrētajā gadījumā LESD 49. pantu.

73 Līdz ar to minētjie jautājumi ir jāizvērtē tikai no LESD 49. panta viedokļa.

74 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem LESD 49. panta izpratnē ir uzskatāmi visi pasākumi, kas aizliedz, kavē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu (spriedums, 2017. gada 23. novembris, A, C-292/16, EU:C:2017:888, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

75 Aplūkojamajā gadījumā ir jānorāda, ka maiņas rezultātā saņemto vārtspāru turpmākās pārvēšanas brīdī *M. Lassus* bija nodokļa maksātājs, kam piederēja vārtspāri, ar nerezidenta statusu un tādējādi viņš nevarēja attiecināt iespējamās zaudējumus, kas radušies līdz ar šo pārvēšanu, uz maiņas rezultātā gūto kapitāla pieaugumu, attiecībā uz kuru nodokļa uzlikšana tika atlikta, lai gan, ja viņš būtu nodokļa maksātājs, kam piederēja vārtspāri, ar rezidenta statusu, viņš būtu varējis veikt šo attiecināšanu.

76 Šāda atšķirīga attieksme atkarībā no tā, vai maiņas rezultātā saņemto vārtspāru pārvēšanas brīdī nodokļu maksātāja, kas ir vārtspāru pašnieks, nodokļu rezidence ir vai nav bijusi attiecīgajā dalībvalstī, var nodokļa maksātājiem, kas ir vārtspāru pašnieki, ar nerezidenta statusu kavēt un padarīt mazāk pievilcīgas sabiedrību pārstrukturēšanas operācijas, uz kurām attiecas Apvienotās direktīvas, un līdz ar to ir uzskatāma par šīs brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

77 Šis šķērslis ir pieļaujams tikai tad, ja tas attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai arī ja tas var tikt attaisnots ar kādu no Savienības tiesību sistēmas atzītajiem primāru vispārīgo interešu apsvērumiem. Turklāt šādu gadījumu tam ir jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (spriedums, 2017. gada 23. novembris, A, C-292/16, EU:C:2017:888, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

78 Runājot par konkrēto situāciju salīdzināmību, ir jānorāda, ka ar pamatlietā aplūkotajiem tiesību aktiem ir paredzēts uzlikt nodokli vārtspāru maiņas rezultātā gūtajam kapitāla pieaugumam, kas radies brīdī, kad *M. Lassus* bija piedzinīts nodokļu maksātājam ar nodokļu rezidenci Francijā. Saistībā ar šādu nodokļa uzlikšanu, kas atlikta līdz maiņas rezultātā saņemto vārtspāru turpmākās pārvēšanas brīdim, situācija, kurā atrodas nodokļu maksātājs, kas ir vārtspāru pašnieks, ar nerezidenta statusu pārvēšanas brīdī, kāda ir bijusi *M. Lassus*, ir objektīvi salīdzināma ar situāciju, kurā atrastos maksātājs, kas ir vārtspāru pašnieks, ar rezidenta statusu šīs pašas pārvēšanas brīdī.

79 Saistībā ar jautājumu, vai attiecīgais šķērslis var tikt attaisnots ar Savienības tiesību sistēmas atzītajiem primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem, Francijas valdība uzskata, ka primārais vispārīgo interešu apsvērumš saistībā ar nodokļu kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm var attaisnot šādu šķērslis.

80 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka nodokļu kompetences sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšana ir Tiesas atzītais mērķis (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 45. punkts).

81 Tomēr, kā enerģētiskās ir konstatējis savu secinājumu 93. punktā, tādās apstākļos kā pamatlietā šis mērķis nevar attaisnot šādu šķērslis, jo runa ir tikai par Francijas Republikas nodokļu kompetenci.

82 Šajā ziņā ir jāprecizē, ka pamatlīetas apstākļi atšķiras no apstākļiem lietās, kurās radušies Tiesas judikatūra attiecībā uz nodokļa uzlikšanu kapitāla pieaugumam "pie izejas" [attiecīgajai personai mainot nodokļu rezidenci], piemēram, 2011. gada 29. novembra spriedumā *National Grid Indus*

(C-371/10, EU:C:2011:785). Proti, lieta, kurā pasludināts minētais spriedums, attiecās uz nodokļa piedziņas atlikšanu, t.i., uz to, ka nodokļu parādu, kas galīgi tika noteikts dienā, kad nodokļu maksātājs tās rezidences pārcelšanas dēļ vairs nebija apliekams ar nodokli izcelsmes dalībvalstī, nevis – kā tas ir pamatlietā – uz nodokļa uzlikšanas atlikšanu. Šajos apstākļos Tiesa 2011. gada 29. novembra sprieduma *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) 61. punktā uzskatīja, ka kapitāla zaudējumu iespējamā neemšana vērā uzņēmuma dalībvalstī neuzliek nekādu pienākumu izcelsmes dalībvalstij jauno kapitāla daļu galīgās pārvešanas brīdī pārņemt nodokļu parādu, kas ir ticis galīgi noteikts datumā, no kura nodokļu maksātājs vairs nebija apliekams ar nodokļiem izcelsmes dalībvalstī tās rezidences pārcelšanas dēļ.

83 Taču nodokļa uzlikšanas pamatlietā aplūkotajam kapitāla pieaugumam atlikšana līdz maiņas rezultāta saņemto vērtspāru turpmākai pārvešanai nozīmē, ka nodoklis šim kapitāla pieaugumam, lai gan pieaugums tika konstatēts vērtspāru maiņas darījuma laikā, tiek uzlikts tikai šīs turpmākās pārvešanas datumā. Tas nozīmē, ka attiecīgā dalībvalsts īsteno savu nodokļu kompetenci attiecībā uz šo kapitāla pieaugumu konkrēto zaudējumu rašanās brīdī. Līdz ar to šādu zaudējumu neemšana vērā, kā norādīja Eiropas Komisija, korelatīvi iekaujas pienākumos, kas ir šai dalībvalstij, kura pilnā īsteno savu nodokļu kompetenci attiecībā uz šo pašu kapitāla pieaugumu, kas kļuvis par faktiski apliekamu ar nodokli šīs pārvešanas datumā.

84 Tātad LESD 49. pants nepieļauj dalībvalsts tiesību aktus, kuros situācijā, kurā maiņas rezultāta saņemto vērtspāru turpmākā pārvešana neietilpst šīs dalībvalsts nodokļu kompetencē, ir paredzēts nodokļa uzlikšanu kapitāla pieaugumam, kas ir tikusi atlikta, veikt šīs pārvešanas brīdī, neņemot vērā iespējamās zaudējumu, kas radušies līdz ar šo pārvešanu, lai gan šādi zaudējumi tiek ņemti vērā gadījumā, ja minētās pārvešanas datumā nodokļu maksātāja, kas ir šo vērtspāru pašnieks, nodokļu rezidence ir šajā dalībvalstī.

85 Attiecībā uz kārtoību, kādā veicama pamatlietā aplūkoto kapitāla zaudējumu attiecināšana un aprīcināšana, tā kā – kā tas izriet no šī sprieduma 72. punkta – Savienības tiesības tā nav paredzēta, šāda kārtoība ir jāparedz dalībvalstīm, ievērojot Savienības tiesības, konkrētajā gadījumā it īpaši LESD 49. pantu.

86 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz trešo līdz piekto jautājumu lietā C-421/16 ir jāatbild, ka LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj dalībvalsts tiesību aktus, kuros situācijā, kurā maiņas rezultāta saņemto vērtspāru turpmākā pārvešana neietilpst šīs dalībvalsts nodokļu kompetencē, ir paredzēts nodokļa uzlikšanu kapitāla pieaugumam, kas ir tikusi atlikta, veikt šīs pārvešanas brīdī, neņemot vērā iespējamās zaudējumu, kas radušies līdz ar šo pārvešanu, lai gan šādi zaudējumi tiek ņemti vērā gadījumā, ja minētās pārvešanas datumā nodokļu maksātāja, kas ir šo vērtspāru pašnieks, nodokļu rezidence ir šajā dalībvalstī. Kārtoība, kādā veicama šo kapitāla zaudējumu attiecināšana un aprīcināšana, ir jāparedz dalībvalstīm, ievērojot Savienības tiesības, konkrētajā gadījumā it īpaši brīvību veikt uzņēmējdarbību.

Par tiesīšanu izdevumiem

87 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šīs tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesīšanu izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmkārt) nospriež:

1) **Padomes Direktīvas 90/434/EEK (1990. gada 23. jūlijs) par kopju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Aktu par Norvēģijas Karalistes, Austrijas Republikas, Somijas Republikas un Zviedrijas Karalistes pievienošanas nosacījumiem, kurš pielikts ar Eiropas Savienības Padomes Lēmumu**

95/1/EK, Euratom, EOTK (1995. gada 1. janvāris), 8. pants jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj dalībvalsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem vārtspapīru maiņas darījuma, uz kuru attiecas šīs direktīvas, rezultātā radušais kapitāla pieaugums tiek konstatēts šīs maiņas darījuma laikā, savukārt nodokļa uzlikšana šim pieaugumam tiek atlikta līdz gadam, kurā iestājas notikums – konkrētajā gadījumā maiņas rezultātā saņemto vārtspapīru pārvešana –, ar kuru izbeidzas šīs nodokļa uzlikšanas atlikšana.

2) Direktīvas 90/434 redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Aktu par Norvēģijas Karalistes, Austrijas Republikas, Somijas Republikas un Zviedrijas Karalistes pievienošanās nosacījumiem, kurš pielikts ar Lēmumu 95/1, 8. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj dalībvalsts tiesību aktus, kuros ir paredzēts nodokļa uzlikšanu vārtspapīru maiņas rezultātā gētajam kapitāla pieaugumam, kas ir tikusi atlikta, veikt tad, kad notiek maiņas rezultātā saņemto vārtspapīru turpmā pārvešana, lai gan šīs pārvešana neietilpst šīs dalībvalsts nodokļu kompetencē.

3) LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj dalībvalsts tiesību aktus, kuros situācijā, kurā maiņas rezultātā saņemto vārtspapīru turpmā pārvešana neietilpst šīs dalībvalsts nodokļu kompetencē, ir paredzēts nodokļa uzlikšanu kapitāla pieaugumam, kas ir tikusi atlikta, veikt šīs pārvešanas brīdī, neņemot vērā iespējamos zaudējumus, kas radušies līdz ar šo pārvešanu, lai gan šādi zaudējumi tiek ņemti vērā gadījumā, ja minētās pārvešanas datumā nodokļu maksātāja, kas ir šīs vārtspapīru īpašnieks, nodokļu rezidence ir šajā dalībvalstī. Kārtība, kādā veicama šīs kapitāla zaudējumu attiecināšana un aprēķināšana, ir jāparedz dalībvalstīm, ievērojot Savienības tiesības, konkrētajā gadījumā it īpaši brīvību veikt uzņēmējdarbību.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.