

Laikina versija

TEISINGUMO TEISMO (aštuntoji kolegija) SPRENDIMAS

2019 m. rugsėjo 18 d.(*)

„Prašymas priimti prejudicinį sprendimą – Tiesioginiai mokesčiai – Direktyva 90/434/EEB – Direktyva 2009/133/EB – 8 straipsnis – Padidėjusi vertė, susijusi su pasikeitimo vertybiniais popieriais sandoriais – Pasikeičiant gauti vertybiniai popieriai perleidimas – Padidėjusios vertės atidėtas apmokestinimas – Akcininkų apmokestinimas – Apmokestinimas pagal skirtingas mokesčio bazės taisykles ir tarifus – Mokesčio sumažinimas, kuriuo atsižvelgiama į vertybinių popierių turėjimo laikotarpį“

Sujungtose bylose C-662/18 ir C-672/18

dėl *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) 2018 m. spalio 12 d. sprendimais, kuriuos Teisingumo Teismas gavo atitinkamai 2018 m. spalio 23 ir 29 d., pagal SESV 267 straipsnį pateikti dviejų prašymų priimti prejudicinį sprendimą bylose

AQ (C-662/18),

DN (C-672/18)

prieš

Ministre de l'Action et des Comptes publics

TEISINGUMO TEISMAS (aštuntoji kolegija)

kurį sudaro kolegijos pirmininkas F. Biltgen, teisėjai J. Malenovský ir C. G. Fernlund (pranešėjas),

generalinis advokatas M. Szpunar,

kancleris A. Calot Escobar,

atsižvelgęs į rašytinį proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

- AQ ir DN, atstovaujantys advokatai M. Bornhauser ir N. Canetti,
- Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos A. Alidière, E. de Moustier ir D. Colas,
- Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir N. Gossement,

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą susiję su 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių žmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perdavimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą (OL L 310, 2009, p. 34), 8 straipsnio ir 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių žmonių jungimui, skaidymui, turto perdavimui ir keitimuisi akcijomis (OL L 225, 1990, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 142), 8 straipsnio išaiškinimo.

2 Šie prašymai pateikti nagrinėjant AQ (C-662/18) ir DN (C-672/18) ginčus su mokesčių administratoriumi dėl to, kad apmokestinant padidėjusi vertė, kurios apmokestinimas buvo atidėtas pagal kiekvienos iš šių direktyvų 8 straipsnį ir kuri susidarė perdėžiant vertybinius popierius, gautus pagal pasikeitimo vertybiniais popieriais sandorą, šis administratorius atsisakė jiems taikyti bendrą mokesčių bazės sumažinimą, skaičiuojamą nuo vertybinių popierių, kuriais pasikeista, įsigijimo dienos.

Teisinis pagrindas

Sąjungos teisė

3 Kaip nurodyta Direktyvos 2009/133 1 konstatuojamojoje dalyje, šia direktyva buvo kodifikuota Direktyva 90/434, nes pastaroji buvo kelis kartus iš esmės keičiama.

4 Direktyvos 2009/133 2–5 ir 10 konstatuojamosios dalys iš esmės sutampa su atitinkamai Direktyvos 90/434 1–4 ir 8 konstatuojamosiomis dalimis. Be to, pirmosios iš šių direktyvų 8 straipsnio 1, 4, 6 ir 7 dalys iš esmės atitinka antrosios direktyvos 8 straipsnio 1 ir 2 dalis.

5 Direktyvos 2009/133 2⁵ ir 10 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„(2) Tam, kad Bendrijoje būtų sukurtos analogiškos vidaus rinkai sąlygos ir kad būtų užtikrintas efektyvus tokios vidaus rinkos veikimas, gali būti reikalingi valstybių narių žmonių jungimasis, skaidymas, dalinis skaidymas, turto perdavimas ir keitimasis akcijomis. Šių operacijų neturėtų apsunkinti apribojimai, kliūtys ar suvaržymai, atsirandantys, visų pirma, dėl valstybių narių mokesčių nuostatų. Dėl to būtina numatyti tokioms operacijoms taikytinas konkurencijos požiūriu neutralias mokesčių taisykles, kad žmonės galėtų prisitaikyti prie vidaus rinkos reikalavimų, ir tarptautiniu lygiu padidėtų jų gamybiniai pajūgumai ir konkurencingumas.

(3) Mokesčių nuostatos tokioms operacijoms yra mažiau palankios nei operacijoms tarp tos pačios valstybės narės žmonių. Šių kliūtų būtina pašalinti.

(4) Šio tikslo neįmanoma pasiekti Bendrijos lygiu pritaikius valstybėse narėse galiojančias sistemas, nes šios sistemos skirtumai gali sukelti iškreipimus. Tik bendra mokesčių sistema gali užtikrinti tinkamą šio klausimo sprendimą.

(5) Bendroje mokesčių sistemoje turėtų būti vengiama taikyti mokesčius jungimuisi <...> kartu apsaugant valstybės narės, kurioje yra perdėžiančioji arba gytoji žmonių, finansinius interesus.

<...>

(10) Gaunamosios arba gyjamosios žmonių vertybinių popierių paskirstymas perdėžiančiosios žmonių akcininkams savaime neturėtų sukelti tokių akcininkų apmokestinimo.“

6 Pagal šios direktyvos 2 straipsnio e punktą „keitimasis akcijomis“ – tai operacija, kuria

mon? sigyja kitos mon?s kapitalo dal?, kuri suteikia jai daugum? bals? toje kitoje mon?je“.

7 Tos pa?ios direktyvos 8 straipsnyje numatyta:

„1. Jungimosi, skaidymo arba keitimosi akcijomis metu [teis? ? gaunan?iosios arba gyjan?iosios mon?s ?statin? kapital? patvirtinan?i?] vertybini? popieri? paskirstymas perleidžian?iosios arba gytosios mon?s akcininkui mainais už [teis? ? pastarosios mon?s ?statin? kapital? patvirtinan?ius] vertybinius popierius, savaime nesukelia tokio akcininko pajam?, pelno arba turto vert?s padid?jimo pajam? apmokestinimo.

<...>

4. 1 ir 3 dalys taikomos tik tuo atveju, jeigu akcininkas gautiems vertybiniam popieriam mokes?i? tikslais nepriskiria vert?s, didesn?s už vertybini? popieri?, kuriais buvo [pa]sikeista, vert? prieš pat jungim?, skaidym? arba keitim?si akcijomis.

<...>

6. <...> 1 dalies taikymas netrukdo valstyb?ms nar?ms turto vert?s padid?jimo pajam?, susidariusi? gaut? vertybini? popieri? paskesnio perleidimo metu, apmokestinti taip, kaip ir turto vert?s padid?jimo pajam?, susidariusi? d?l iki ?gijimo tur?t? vertybini? popieri? perleidimo.

7. Šiame straipsnyje „vert? mokes?i? tikslais“ reiškia vert?, kuria remiantis b?t? apskai?iuojamas bet koks turto vert?s padid?jimas arba nuostolis d?l mon?s akcininko pajam?, pelno arba turto vert?s padid?jimo pajam? apmokestinimo.

<...>“

Pranc?zijos teis?

Nacionalin?s teis?s aktai

– *Bylose C?662/18 ir C?672/18 taikytini nacionalin?s teis?s aktai*

8 *Code général des impôts* (Bendrasis mokes?i? kodeksas, toliau – CGI) 0-150 D straipsnyje (2013 m. gruodžio 29 d. *loi no 2013-1278 de finances pour 2014, applicable aux gains réalisés et aux distributions perçues à compter du 1 er janvier 2013* (?statymas Nr. 2013-1278 d?l 2014 m. biudžeto, taikytinas pelnui ir po pelno paskirstymo gautoms pajamoms nuo 2013 m. sausio m?n. 1 d., patvirtinta redakcija) nustatyta:

„1. <...>

150-0 A straipsnio I dalyje nurodytas grynasis pelnas, gautas už atlyg? perleidus bendrovi? akcijas, su šiomis akcijomis susijusias teises arba vertybinius popierius, suteikian?ius teis? ? tas akcijas ar teises, taip pat paskirstomos sumos, nurodytos to paties straipsnio II dalies 7 ir 7 bis punktuose ir 8 punkto dviejose paskutin?se pastraipose, 150-0 F straipsnyje ir 163quinquies C straipsnio II dalies 1 punkte, sumažinami neapmokestinam?ja suma, nustatyta atitinkamai šio straipsnio 1ter arba 1quater dalyse numatytomis s?lygomis.

<...>

1ter. 1 dalyje nurodyta neapmokestinamoji yra lygi:

- a) 50 % grynojo arba paskirstyto pelno, kai akcijos, kapitalo dalys ar vertybiniai popieriai priklauso ne mažiau kaip dvejuis metais perleidimo arba paskirstymo dien?;
- b) 65 % grynojo arba paskirstyto pelno, kai akcijos, kapitalo dalys ar vertybiniai popieriai priklauso ne mažiau kaip aštuonerius metus perleidimo arba paskirstymo dien?."

9 ?statymo Nr. 2013-1278 17 straipsnio III dalyje nustatyta:

„I ir II dalys taikomos pelnui, gautam nuo 2013 m. sausio mėn. 1 d., išskyrus D ir E straipsni? 1 ir 4 punktus, F straipsnio 2 punkto dvidešimt tre?i? ir dvidešimt ketvirt? pastraipas, G ir H straipsnius, K ir L straipsni? 1 punkto b ir c papunk?ius, N straipsnio I dalies 1 ir 3 punktus, O ir R straipsnius, W straipsnio I dal? ir II dalies 2 punkt?, kurie taikomi pelnui ir po pelno paskirstymo gautoms pajamoms nuo 2014 m. sausio mėn. 1 d. M ir V straipsniai netaikomi mokes?i? mok?tojams, kurie 2013 m. gruodžio 31 d. tur?jo teis? ? apmokestinimo atid?jim?, numatyt? tuo metu galiojusios redakcijos 0-150 straipsnyje.“

– *Byloje C?662/18 taikytini nacionalin?s teis?s aktai*

10 CGI 150-0 Bter straipsnio (2012 m. gruodžio 29 d. *loi no 2012-1510 de finances rectificative pour 2012, applicable aux plus-values réalisées à compter du 14 novembre 2012* (?statymas Nr. 2012-1510 d?l 2012 m. biudžeto patais?, taikytinas gautai padid?jusiais vertei nuo 2012 m. lapkri?io 14 d.) 18 straipsnyje patvirtinta redakcija) I dalyje nustatyta:

„Padid?jusios vert?s, kuri tiesiogiai arba per tarpinink? gauta ?nešus 150?0 A straipsnyje nustatyt? perleidžiam?j? vertybini? popieri?, akcij? ir vertybini? popieri? arba suteikus su jais susijusi? teisi? bendrovei, apmokestinamai pelno mokes?iu arba lygiaver?iu mokes?iu, apmokestinimas atidedamas, jeigu ?vykdytos šio straipsnio III dalyje numatytos s?lygos <...>“

11 CGI 200 A straipsnyje (2016 m. gruodžio 29 d. *loi no 2016-1918 de finances rectificative pour 2016* (?statymo Nr. 2016-1918 d?l 2016 m. biudžeto patais?) 34 straipsnyje patvirtinta redakcija) nustatyta:

„<.. >

2. ? 0-150 straipsnyje numatytomis s?lygomis gaut? gryn?j? peln? atsižvelgiama nustatant 158 straipsnyje apibr?žtas bendras gryn?sias pajamas.

<...>

2 ter. a. 150-0 Bter straipsnio I dalyje nurodyta padid?jusi vert? apmokestinama pajam? mokes?iu taikant tarif?, lyg? ši? dviej? d?men? santykiui:

– skaitiklio, kur? sudaro skirtumas tarp, pirma, mokes?io sumos, kuri kapitalo injekcijos metais susidar? taikant 197 straipsn? visai šio straipsnio a punkto pirmoje pastraipoje nurodytai padid?jusiai vertei ir pajamoms, apmokestinamoms tais pa?iais metais to paties 197 straipsnio s?lygomis, ir, antra, už tuos pa?ius metus mok?tino mokes?io sumos, nustatytos pagal min?to 197 straipsnio s?lygas,

– vardiklio, kur? sudaro šio straipsnio a punkto pirmoje pastraipoje ir šio straipsnio a punkte antroje pastraipoje nurodyta padid?jusi vert?.

Siekiant nustatyti šio straipsnio a punkto pirmoje pastraipoje nurodyt? tarif?, toje pa?ioje šio straipsnio a punkto pirmoje pastraipoje nurodyta padid?jusi vert? prireikus yra sumažinama tik

pritaikius 0-150 D straipsnyje numatyt? mokes?io baz?s sumažinim?.

Nukrypstant nuo šios nuostatos, tarifas, taikomas padid?jusiais vertei, susidariusiai d?l 2012 m. lapkri?io 14 d.–gruodžio 31 d. ?vykdyt? kapitalo injekcij? sandori?, nustatomas pagal 2012 m. gruodžio 29 d. *loi no 2012-1509 de finances pour 2013* [(?statymas Nr. 2012-1509 d?l 2013 m. biudžeto)] 10 A straipsnio IV dal?.

<...>“

12 Pagal ?statymo Nr. 2012-1509 10 A straipsnio IV dalies d?l 2012 m. lapkri?io 14 d.–gruodžio 31 d. ?vykdyt? likvidumo didinimo operacij? gauta padid?jusi vert?, nurodyta 150-0 Bter straipsnio I dalyje, apmokestinama fiksuotu 24 % tarifu arba, jeigu ?vykdytos visos s?lygos, numatytos pagal š? ?statym? parengtos redakcijos 200 A straipsnio 2 bis dalyje, fiksuotu 19 % tarifu pagal t? pa?i? 2 bis dal?.

13 Pagal ?statymo Nr. 2013-1278 17 straipsnio III dal? mokes?io baz?s sumažinimas, numatytas CGI 150-0 D straipsnio 1ter ir 1quater dalyse ir taikomas CGI 150?0 A straipsnyje numatytomis s?lygomis gautam grynajam pelnui, ? kur? atsižvelgiama siekiant nustatyti bendras gryn?sias pajamas (šioms pajamoms taikoma progresin? pajam? mokes?io skal? pagal 200 A straipsnio 2 dal?), vertybini? popieri? tur?jimo laikotarpiu yra taikomas pelnui, gautam nuo 2013 m. sausio 1 d.“

– *Byloje C?672/18 taikytini nacionalin?s teis?s aktai*

14 CGI 92 B straipsnio II dalies redakcijoje, taikytinoje padid?jusiai vertei, susidariusiai iki 2000 m. sausio 1 d., nustatyta:

„1. Nuo 1992 m. sausio 1 d. arba 1991 m. sausio 1 d. vertybini? popieri? perleidimo bendrovei, kuriai taikomas apmokestinimas pelno mokes?iu, atveju padid?jusios vert?s, susidariusios d?l pasikeitimo vertybiniais popieriais pagal galiojan?ius teis?s aktus ?vykdžius viešojo akcij? platinimo, jungimo, skaidymo, investicinio fondo prijungimo prie kintamojo kapitalo investicin?s bendrov?s sandor? arba vertybini? popieri? perleidimo bendrovei, kuriai taikomas apmokestinimas pelno mokes?iu, sandor?, apmokestinimas gali b?ti atid?tas iki to momento, kai vertybiniai popieriai, gauti ?vykdžius keitim?si, bus perleisti arba perpirkti <...>“

15 Šio kodekso straipsnio lter dalies redakcijoje, taikytinoje padid?jusiai vertei, susidariusiai iki 2000 m. sausio 1 d., nustatyta:

„4. Turto vert?s padid?jimo, susidariusio nuo 1991 m. sausio 1 d. d?l pasikeitimo akcijomis ?vykdžius ?mon?s, kuriai taikomas ?moni? pelno mokestis, jungimo, skaidymo arba vertybini? popieri? perleidimo jai sandor?, apmokestinimas gali b?ti atid?tas 92 B straipsnio II dalyje numatytomis s?lygomis <...>“

16 Nuo 2013 m. sausio 1 d. gautoms pajamoms taikomos redakcijos min?to kodekso 200 A straipsnio 2 dalyje, parengtoje pagal ?statym? Nr. 2012-1509, nustatyta, kad ? 150-0 A straipsnyje numatytomis s?lygomis gaut? gryn?j? peln? atsižvelgiama siekiant nustatyti bendras gryn?sias pajamas, kurioms taikoma progresin? pajam? mokes?io skal?.

Administracin? doktrina

17 Administracinio komentar?, paskelbt? 2017 m. liepos 24 d. *Bulletin officiel des finances publiques* (referencinis Nr. BOI-RPPM-PVBMI?20-20-10), 130 punkte (toliau – administracinio komentar? 130 punktas) nurodyta:

<...> vertybini? popieri? tur?jimo laikotarpiu <...> d?l perleidimo, pasikeitimo ar ?našo iki 2013 m. sausio 1 d. gautam grynajam pelnui, kurio apmokestinimas atid?tas iki 2000 m. sausio 1 d. galiojusios redakcijos CGI 92 B straipsnio II dalyje, 160 straipsnio I ter dalyje ir 150 Abis straipsnyje numatytomis s?lygomis, netaikomas mokes?io baz?s sumažinimas <...>.“

Pagrindin?s bylos ir prejudiciniai klausimai

18 Kiek tai susij? su byla C?662/18, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagal 2012 m. gruodžio 14 d. pasikeitimo akcijomis sandor? AQ investavo pagal Pranc?zijos teis? ?steigtos bendrov?s vertybinius popierius ? kit? pagal Pranc?zijos teis? ?steigt? bendrov? mainais už pastarosios vertybinius popierius. Anot AQ, d?l šio pasikeitimo akcijomis ?gyjan?ioji bendrov? ne?gijo ?sigytos bendrov?s balsavimo teisi? daugumos. Vykdam? š? sandor? kapitalo injekcijos ?vykdymo dien? buvo konstatuota padid?jusi vert?, atitinkanti vertybini? popieri?, kuriais pasikeista, vert?, sumažint? iš ši? vertybini? popieri? ?sigijimo kaina, ir buvo atid?tas apmokestinimas. Kadangi 2015 m. perleidžiant pasikeitus gautus vertybinius popierius šis apmokestinimo atid?jimas buvo panaikintas, buvo apmokestinta ši padid?jusi vert? ir padid?jusi vert?, gauta perleidus pasikei?iant gautus vertybinius popierius.

19 Kaip matyti iš administracin?s praktikos, remiantis administracini? komentar? 130 punktu padid?jusi vert?, kurios apmokestinimas atid?tas, iš pradži? buvo apmokestinta pagal tarif?, taikom? tais metais, kai perleidžiami pasikei?iant gauti vertybiniai popieriai, ta?iau be teis?s ? mokes?io baz?s sumažinim?, numatyt? nacionalin?s teis?s aktuose d?l padid?jusios vert?s, susidariusios nuo 2013 m. sausio 1 d. Be to, pasikei?iant gautiems vertybiniams popieriams taikomas mokes?io baz?s sumažinimas buvo apskai?iuotas atsižvelgiant ? apsikeitimo dat?, o ne ? vertybini? popieri?, kuriais pasikeista, ?sigijimo dat?. Remiantis *Conseil constitutionnel* (Konstitucin? Taryba, Pranc?zija) sprendimu, ši padid?jusi vert?, kurios apmokestinimas buvo atid?tas, v?liau buvo apmokestinta pagal aptariam? vertybini? popieri? perleidimo momentu galiojus? mokes?io tarif?, t. y. pagal 2012 m. taikom? tarif?.

20 D?l bylos C?672/18 pažym?tina, kad iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, jog d?l 1998 m. pagal Pranc?zijos teis? ?steigt? dviej? bendrovi? jungimosi sandorio DN mainais už savo vertybinius popierius gavo kitos bendrov?s, kuri yra šio jungimosi sandorio šalis, vertybini? popieri?. Šiuo atveju padid?jusi vert?, susijusi su pasikeitimu vertybiniais popieriais, buvo nustatyta ir jos apmokestinimas buvo atid?tas. 2016 m. perleidus pasikei?iant gautus vertybinius popierius šis apmokestinimo atid?jimas buvo panaikintas. Taigi ši padid?jusi vert? ir padid?jusi vert? d?l pasikei?iant gaut? vertybini? popieri? perleidimo buvo apmokestintos.

21 Kaip matyti iš administracin?s praktikos, remiantis administracini? komentar? 130 punktu padid?jusi vert?, kurios apmokestinimas atid?tas, buvo apmokestinta pagal tarif?, taikom? tais metais, kai perleidžiami pasikei?iant gauti vertybiniai popieriai, ta?iau be teis?s ? mokes?io baz?s sumažinim?, numatyt? nacionalin?s teis?s aktuose d?l padid?jusios vert?s, susidariusios nuo 2013 m. sausio 1 d. Be to, pasikei?iant gautiems vertybiniams popieriams taikomas mokes?io baz?s sumažinimas buvo apskai?iuotas atsižvelgiant ? pasikeitimo dat?, o ne ? vertybini? popieri?, kuriais pasikeista, ?sigijimo dat?.

22 Manydamos, kad pagal š? 130 punkt? nustatytas mokestinis vertinimas neatitinka nei Direktyvos 2009/133 tikslo, nei jos 8 straipsnio, AQ ir DN pareišk? ieškin? *Conseil d'État* (Valstyb?s Taryba, Pranc?zija) d?l min?to 130 punkto panaikinimo. Jos mano, kad d?l šios neatitikties pagrindin?je byloje nagrin?jamos nacionalin?s teis?s nuostatos turi b?ti netaikomos gin?o, susijusio su tarpvalstybine situacija, atveju. Tai lemt? situacij?, kurios, kaip ir j? pa?i? atveju, yra vien vidaus, atvirkštin? diskriminacij?, o tai prieštarauja konstituciniams lygyb?s prieš ?statym? ir lygyb?s valstyb?s mokes?i? atžvilgiu principams.

23 Prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s nurodo, kad S?jungos teis?s, b?tent Direktyvos 2009/133 8 straipsnio, išaiškinimas yra b?tinas sprendimui jo nagrin?jamos byloje priimti.

24 Šiomis aplinkyb?mis *Conseil d'État* (Valstyb?s Taryba) abiejose pagrindin?se bylose nusprend? sustabdyti bylos nagrin?jim? ir kiekvienoje iš j? pateikti tuos pa?ius prejudicinius klausimus, kurie suformuluoti taip:

„1. Ar 2009 m. spalio 19 d. direktyvos 8 straipsnio nuostatos turi b?ti aiškinamos taip, kad pagal jas padid?jusi? vert?, susidariusi? perleidus d?l pasikeitimo gautus vertybinius popierius, ir padid?jusi? vert?, kurios apmokestinimas atid?tas, draudžiama apmokestinti taikant skirtingas mokes?io baz?s ir tarifo taisykles?

2. Ar šios nuostatos vis? pirma turi b?ti aiškinamos taip, kad pagal jas draudžiama padid?jusiai vertei, kurios apmokestinimas atid?tas, netaikyti mokes?io baz?s sumažinimo, kuriuo siekiama atsižvelgti ? vertybini? popieri? tur?jimo laikotarp?, turint omenyje tai, kad ši mokes?io baz?s taisykl? nebuvo taikoma tuo metu, kai padid?jusi vert? gauta, ir taikoma padid?jusiai vertei, susidariusiai perleidus vertybinius popierius, gautus pasikeitus vertybiniais popieriais, atsižvelgiant ? pasikeitimo dat?, o ne ? pasikeisti skirt? vertybini? popieri? ?sigijimo dat??”

25 2018 m. lapkri?io 14 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C?662/18 ir C?672/18 buvo sujungtos, kad b?t? bendrai vykdoma rašytin? ir žodin? proceso dalys bei priimtas galutinis sprendimas.

D?l prejudicini? klausim?

D?l priimtimumo

26 Reikia pažym?ti, kad iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, jog pagrindin?s bylos faktin?s aplinkyb?s susijusios su sandoriais, kuriuose dalyvauja bendrov?s, ?steigtos vienoje ir toje pa?ioje valstyb?je nar?je, šiuo atveju – Pranc?zijos Respublikoje. Be to, d?l bylos C?662/18 AQ nurod?, kad pagrindin?je byloje nagrin?jamas sandoris n?ra pasikeitimas akcijomis, kaip tai suprantama pagal Direktyv? 2009/133, nes d?l šio sandorio ?gyjan?ioji bendrov? ne?gijo ?sigytos bendrov?s balsavimo teisi? daugumos.

27 Visos pastabas raštu pateikusios šalys iš esm?s pažymi, kad atitinkamuose nacionalin?s teis?s aktuose pateikiami su S?jungos teise suderinami sprendimai d?l situacij?, kurios nesusijusios su S?jungos teise, ir mano, kad prejudiciniai klausimai yra priimtini.

28 Primintina, kad Teisingumo Teismas pripažino priimtinais prašymus priimti prejudicin? sprendim?, kai nors pagrindin?s bylos faktin?ms aplinkyb?ms S?jungos teis? tiesiogiai nebuvo taikoma, jos nuostatas leido taikyti nacionalin?s teis?s aktai, pagal kuriuos visiškai su vidaus klausimais susijusios situacijos buvo sprendžiamos laikantis S?jungos teis?je ?tvirtinto poži?rio (2018 m. kovo 22 d. Sprendimo *Jacob ir Lassus*, C?327/16 ir C?421/16, EU:C:2018:210, 33

punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

29 Be to, Teisingumo Teismas nurodė, kad tokie prašymai yra priimtini, kai Europos Sąjungos teisės nuostata, kuri prašoma išaiškinti, nacionalinėje teisėje turi būti taikoma kitokiomis sąlygomis, nei numatytosios atitinkamoje Sąjungos teisės nuostatoje (šiuo klausimu žr. 2001 m. spalio 11 d. Sprendimo *Adam*, C-267/99, EU:C:2001:534, 27–29 punktus ir 2018 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Cir A*, C-257/17, EU:C:2018:876, 33 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

30 Tokiais atvejais Sąjunga tikrai suinteresuota, kad, siekiant išvengti aiškinimo skirtumų ateityje, iš Sąjungos teisės perimtos nuostatos ar sąvokos būtų aiškinamos vienodai, neatsižvelgiant aplinkybes, kuriomis jos turi būti taikomos (2018 m. kovo 22 d. Sprendimo *Jacob ir Lassus*, C-327/16 ir C-421/16, EU:C:2018:210, 34 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2018 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *Cir A*, C-257/17, EU:C:2018:876, 32 punktą ir jame nurodyta jurisprudencija).

31 Šiuo atveju, pirma, reikia pažymėti, kad prejudiciniai klausimai susiję su Sąjungos teisės nuostata išaiškinimu. Antra, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagrindinėse bylose taikomuose nacionalinės teisės aktuose, kurie priimti siekiant įgyvendinti Direktyvą 90/434, pakeistą Direktyva 2009/133, dėl situacijų, kaip antai aptariamų šiose bylose, pasirenkami tokie patys sprendimai kaip ir dėl situacijų, numatytų šiose direktyvose.

32 Vadinas, reikia konstatuoti, kad prašymai priimti prejudicinį sprendimą yra priimtini.

Dėl esmės

33 Pirmiausia reikia pažymėti, kad, pirma, pateikti klausimai susiję tik su Direktyva 2009/133, kuri pakeitė Direktyvą 90/434. Vis dėlto, kadangi byloje C-672/18 nagrinėjamas jungimosi sandoris buvo vykdytas iki pirmosios iš šių direktyvų įsigaliojimo, reikia suprasti, kad savo klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas prašo Teisingumo Teismo išaiškinti ir Direktyvą 2009/133, ir Direktyvą 90/434.

34 Antra, kaip matyti iš šio sprendimo 3 ir 4 punktų, šiomis dviem direktyvomis siekiama to paties tikslo ir Direktyvos 2009/133 nuostatos, kurios taikytinos šiuo atveju, atitinka Direktyvos 90/434 nuostatas. Taigi nuorodos šiame sprendime į Direktyvos 2009/133 8 straipsnio 1, 4, 6 ir 7 dalis turi būti suprantamos kaip nuorodos į Direktyvos 90/434 8 straipsnio 1 ir 2 dalis. Teisingumo Teismo jurisprudencija, susijusi su viena iš šių dviejų direktyvų, taip pat taikoma ir kitai.

35 Trečia, iš sprendimo dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą matyti, kad pagrindinėje byloje nagrinėjama apmokestinimo tvarka lemia tai, kad nacionalinėje teisėje numatytas mokesčio bazės sumažinimas taikomas tik padidėjusios vertės daliai, gautai perleidus pasikeičiant gautus vertybinius popierius, ir jų turėjimo trukmė skaičiuojama nuo pasikeitimo vertybiniais popieriais, o ne nuo vertybinių popierių, kuriais pasikeista, įsigijimo.

36 Taigi reikia manyti, kad savo klausimais, kuriuos būtina nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės siekia išsiaiškinti, ar Direktyvos 2009/133 8 straipsnio 1 ir 6 dalys ir Direktyvos 90/434 8 straipsnio 1 dalis ir 2 dalies antra pastraipa turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas vykdant pasikeitimo vertybiniais popieriais sandorį reikalaujama, kad padidėjusiai vertei, kuri susijusi su pasikeistais vertybiniais popieriais ir kurios apmokestinimas yra atidėtas, ir padidėjusiai vertei, susijusiai su pasikeičiant gautu vertybinį popierį perleidimu, atsižvelgiant į mokesčio tarifą ir mokesčio bazės sumažinimo taikymą su tikslu atsižvelgti į vertybinį popierį turėjimo trukmę, būtų taikomas toks pats mokestinis vertinimas, koks būtų taikomas padidėjusiai vertei, kuri būtų buvusi gauta perleidžiant vertybinius popierius, turėtus iki pasikeitimo sandorio, jeigu jis nebūtų buvęs vykdytas.

37 Reikia konstatuoti, kad pagrindinėse bylose nebuvo teigiama, kad atitinkami mokesčiai mokėjai po pasikeitimo gautiems vertybiniais popieriams suteiktą didesnį „mokestinę vertę“ nei ta, kuri vertybiniai popieriai, kuriais buvo pasikeista, turėjo prieš pat atitinkamus pasikeitimo sandorius, arba kad ši mokestinę vertę nebuvo apskaičiuota pagal Direktyvos 2009/133 8 straipsnio 7 dalį. Darytina išvada, kad, kaip matyti iš šios direktyvos 8 straipsnio 4 dalies, šios direktyvos 8 straipsnio 1 dalis taikoma šiems sandoriams.

38 Pagal Direktyvos 2009/343 8 straipsnio 1 dalį jungimosi, skaidymo arba keitimosi akcijomis metu gaunamosios arba įgyjančiosios bendrovės vertybinį popierį paskirstymas perleidžiančiosios arba įgytosios bendrovės akcininkui mainais už pastarosios bendrovės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius savaiame nesukelia tokio akcininko pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo.

39 Vis dėlto šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad 1 dalies taikymas netrukdo valstybėms narėms turto vertės padidėjimo pajamų, susidariusių paskesnio perleidimo metu, apmokestinti taip, kaip ir turto vertės padidėjimo pajamų, susidariusių dėl iki įgijimo turto vertybinį popierį perleidimo.

40 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad nors pagal minėtos direktyvos 8 straipsnio 1 dalį, kurioje numatyta, kad dėl paties pasikeitimo vertybiniais popieriais sandorio negali atsirasti dėl šio sandorio susidariusios padidėjusios vertės apmokestinimo, užtikrinamas tokio sandorio neutralumas mokesčių požiūriu, šiuo neutralumu nesiekama panaikinti tokios padidėjusios vertės apmokestinimo valstybėje narėje, kuriai priklauso kompetencija tai apmokestinti, bet tik draudžiama laikyti šį pasikeitimo sandorį apmokestinimo momentu.

41 Be to, Teisingumo Teismas patikslino: kadangi Direktyvoje 2009/133 nėra nuostatų, susijusių su mokesčių priemonėmis, tinkamomis įgyvendinti jos 8 straipsnį, laikydamosi Sąjungos teisės valstybės narės turi tam tikrą diskreciją, kiek tai susiję su šiuo įgyvendinimu (šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 22 d. Sprendimo *Jacob ir Lassus*, C-327/16 ir C-421/16, EU:C:2018:210, 51 ir 52 punktus ir jame nurodytą jurisprudenciją).

42 Šiomis aplinkybomis Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, kad priemonė, kuria siekiama konstatuoti padidėjusią vertę, susidariusi dėl pasikeitimo vertybiniais popieriais sandorio, ir atidėti šios padidėjusios vertės apmokestinimo momentą iki metų, kuriais vyksta vykis, užbaigiantis apmokestinimo atidėjimą, yra tik „techninis būdas“, kuris leidžia išsaugoti valstybių narių apmokestinimo kompetenciją, taigi ir jų finansinius interesus, ir pagal Direktyvos 2009/133 8 straipsnio 6 dalį atitinka mokesčių neutralumo principą, tvirtintą šios direktyvos 8 straipsnio 1 dalyje, tiek, kiek pagal ją pasikeitimo vertybiniais popieriais sandoris nelemia jokio minėtos padidėjusios vertės apmokestinimo (šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 22 d. Sprendimo *Jacob ir Lassus*, C-327/16 ir C-421/16, EU:C:2018:210, 54 ir 55 punktus).

43 Padidėjusios vertės, susijusios su pasikeistais vertybiniais popieriais, apmokestinimo momentas neišvengiamai reiškia, kad šios padidėjusios vertės apmokestinimui taikomos mokesčių taisyklės ir tarifai, galiojantys tą dieną, kai pasikeičiant gauti vertybiniai popieriai vėliau perleidžiami. Iš to darytina išvada, kad jeigu aptariamuose mokesčių teisės aktuose numatyta mokesčio bazės sumažinimo taikymo tvarka vertybinių popierių turėjimo laikotarpiu, padidėjusiai vertei, kurios apmokestinimas buvo atidėtas, taip pat turi būti taikoma tokia mokesčio bazės sumažinimo taikymo tvarka tokiomis sąlygomis, kokios būtų taikomos padidėjusiai vertei perleidžiant vertybinius popierius, turėtus iki pasikeitimo sandorio, jeigu jis nebūtų buvęs vykdytas.

44 Iš tiesų bet kuri kita priemonė viršija paprastą padidėjusios vertės, susijusios su pasikeičiant gautais vertybiniais popieriais sudarius dėl jos pasikeitimo vertybiniais popieriais sandorį, konstatavimą, ir dėl to gali atsirasti neigiamą mokesčių pasekmę, kiek tai susiję su šios padidėjusios vertės apmokestinimu tą dieną, kai atsiranda apmokestinimo momentas, šiuo atveju – perleidžiant pasikeičiant gautus vertybinius popierius, o tai prieštarautų mokesčių neutralumo principui, numatytam Direktyvos 2009/133 8 straipsnio 1 dalyje.

45 Dėl padidėjusios vertės, susijusios su pasikeičiant gautais vertybiniais popieriais, pažymėtina, kad, kaip matyti iš Direktyvos 2009/133 8 straipsnio 6 dalies formuluotės, šie vertybiniai popieriai buvo paprasčiausiai pakeisti jau egzistuojančiais vertybiniais popieriais iki pasikeitimo. Vadinasi, padidėjusiai vertei, kuri susidarė dėl pasikeitimo ir kurios apmokestinimas buvo atidėtas, ir padidėjusiai vertei, susijusiai su pasikeičiant gautu vertybiniu popieriu perleidimu, turi būti taikomas toks pats mokesčių vertinimas ir, konkrečiai kalbant, toks pats mokesčio bazės sumažinimas, kuris būtų taikomas padidėjusiai vertei perleidžiant vertybinius popierius, turėtus iki pasikeitimo sandorio, jeigu jis nebūtų buvęs vykdytas.

46 Šio vertinimo nepaneigia tikslas apsaugoti valstybių narių finansinius interesus. Iš tiesų, kaip matyti iš Direktyvos 2009/133 8 straipsnio 6 dalies, šie interesai apima tik mokesčio, kurį jos būtų turėjusios teisę, jei pasikeitimo vertybiniais popieriais sandoris nebūtų vykęs, surinkimą.

47 Atsižvelgiant į visa tai, kas išdėstyta, į pateiktus klausimus reikia atsakyti, jog Direktyvos 2009/133 8 straipsnio 1 ir 6 dalys ir Direktyvos 90/434 8 straipsnio 1 dalis ir 2 dalies antra pastraipa turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas vykdant pasikeitimo vertybiniais popieriais sandorį reikalaujama, kad padidėjusiai vertei, kuri susijusi su pasikeistais vertybiniais popieriais ir kurios apmokestinimas yra atidėtas, ir padidėjusiai vertei, susijusiai su pasikeičiant gautu vertybiniu popieriu perleidimu, atsižvelgiant į mokesčio tarifą ir mokesčio bazės sumažinimo taikymą su tikslu atsižvelgti į vertybinių popierių turėjimo trukmę, būtų taikomas toks pats mokesčių vertinimas, koks būtų taikomas padidėjusiai vertei, kuri būtų buvusi gauta perleidžiant vertybinius popierius, turėtus iki pasikeitimo sandorio, jeigu jis nebūtų buvęs vykdytas.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymų priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo nagrinėjamoje byloje, bylinėjimosi išlaidų klausimą turi spręsti šis teismas. Išlaidos, susijusios su pastabų pateikimu Teisingumo Teismui, išskyrus tas, kurias patyrė minėtos šalys, nėra atlygintinos.

Remdamasis šiais motyvais, Teisingumo Teismas (aštuntoji kolegija) nusprendžia:

2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių žmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą 8 straipsnio 1–6 dalys ir 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos valstybių narių

moni? jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, 8 straipsnio 1 dalis ir 2 dalies antra pastraipa turi b?ti aiškinamos taip, kad pagal jas vykdant pasikeitimo vertybiniais popieriais sandor? reikalaujama, kad padid?jusiai vertei, kuri susijusi su pasikeistais vertybiniais popieriais ir kurios apmokestinimas yra atid?tas, ir padid?jusiai vertei, susijusiai su pasikei?iant gaut? vertybini? popieri? perleidimu, atsižvelgiant ? mokes?io tarif? ir mokes?io baz?s sumažinimo taikym? su tikslu atsižvelgti ? vertybini? popieri? tur?jimo trukm?, b?t? taikomas toks pats mokestinis vertinimas, koks b?t? taikomas padid?jusiai vertei, kuri b?t? buvusi gauta perleidžiant vertybinius popierius, tur?tus iki pasikeitimo sandorio, jeigu jis neb?t? buv?s ?vykdytas.

Parašai.

* Proceso kalba: pranc?z?.