

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2019. gada 18. septembrī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Tiešie nodokļi – Direktīva 90/434/EEK – Direktīva 2009/133/EK – 8. pants – Kapitāla pieaugums saistībā ar vārtspārņu maiņas darījumu – Maiņas rezultātā saņemto vārtspārņu pārvešana – Kapitāla pieauguma aplikšanas ar nodokli atlikšana – Nodokļa uzlikšana akcionāriem – Aplikšana ar nodokli, pamatojoties uz atšķirīgiem nodokļu bāzes noteikumiem un atšķirīgiem likumiem – Nodokļu bāzes atlaides, ņemot vērā vārtspārņu turējuma laikposmu

Apvienotās lietas C-662/18 un C-672/18

par līgumiem sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija) iesniedza ar lūgumiem, kas pieņemti 2018. gada 12. oktobrī un kas Tiesā reģistrēti attiecīgi 2018. gada 23. un 29. oktobrī, tiesvedības

AQ (C-662/18),

DN (C-672/18)

pret

Ministre de l'Action et des Comptes publics,

TIESA (astotā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs F. Biltšens [*F. Biltgen*], tiesneši J. Malenovskis [*J. Malenovský*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents),

ģenerālvokāts: M. Špunars [*M. Szpunar*],

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- AQ un DN vārdā – *M. Bornhauser* un *N. Canetti*, advokāti,
- Francijas valdības vārdā – *A. Alidière* un *E. de Moustier*, kā arī *D. Colas*, pārstāvji,
- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *N. Gossement*, pārstāvji,

ņemot vērā lūgumu, kas pieņemts pēc ģenerālvokāta uzklauššanas, izskatīt lietu bez ģenerālvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgumi sniegt prejudiciālu nolikumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2009/133/EK (2009. gada 19. oktobris) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības apvienošanai, sadalīšanai, daļējai sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, kā arī SE vai SCE juridiskās adreses pārceļšanai no vienas dalībvalsts uz citu (OV 2009, L 310, 34. lpp.), 8. pantu un Padomes Direktīvas 90/434/EEK (1990. gada 23. jūlijs) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai (OV 1990, L 225, 1. lpp.), 8. pantu.

2 Šie līgumi tika iesniegti tiesvedības starp attiecīgi AQ (C-662/18) un DN (C-672/18), no vienas puses, un nodokļu administrāciju, no otras puses, saistībā ar minētās iestādes atteikumu, apliecot ar nodokli kapitāla pieaugumu, kam saskaņā ar abu šo direktīvu 8. pantu ir piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana, kā arī kapitāla pieaugumu, kas gūts maiņas rezultātā saņemto vērtspārņu pārvešanas gadījumā, piemērot šim kapitāla pieaugumam vispārēju atlaidi no nodokļa, kas aprēķināts no maiņai nodoto vērtspārņu iegādes brīža.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Kā minēts Direktīvas 2009/133 1. apsvērumā, ar šo direktīvu ir veikta Direktīvas 90/434 kodifikācija, jo pārdēvē minētā vairākkārt ir tikusi būtiski grozīta.

4 Direktīvas 2009/133 2.–5. un 10. apsvērumus būtībā atbilst attiecīgi Direktīvas 90/434 1.–4. un 8. apsvērumam. Turklāt pirmās direktīvas 8. panta 1., 4., 6. un 7. punkts būtībā atbilst otrās direktīvas 8. panta 1. un 2. punktam.

5 Saskaņā ar Direktīvas 2009/133 2.–5. un 10. apsvērumu:

“(2) Dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības apvienošana, sadalīšana, daļēja sadalīšana, aktīvu pārvešana un akciju maiņa var būt vajadzīga, lai Kopienā radītu nosacījumus, kas ir analogi iekšējā tirgus nosacījumiem, un tādējādi nodrošinātu šāda iekšējā tirgus efektīvu darbību. Ierobežojumiem, nepilnībām vai traucējumiem, ko cita starpā rada dalībvalstu nodokļu noteikumi, nevajadzētu kavēt šādas operācijas. Šā iemesla dēļ attiecībā uz šādu operāciju jāparedz nodokļu noteikumi, kas no konkurences viedokļa ir neitrāli, lai uzņēmumi varētu piemēroties iekšējā tirgus prasībām, kāpināt ražīgumu un uzlabot konkurētspēju starptautiskā mērogā.

(3) Nodokļu noteikumi – atšķirībā no tiem, kas attiecas uz vienas dalībvalsts uzņēmējdarbību, – kavē šīs operācijas. Šādu nepilnību ir jādara gals.

(4) Šo mērķi nevar sasniegt, Kopienas līmenī piemērojot sistēmas, kas ir spēcīgas dalībvalstīs, jo šo sistēmu atšķirības rada traucējumus. Pietiekamu šā jautājuma risinājumu var nodrošināt tikai kopēja nodokļu sistēma.

(5) Kopējai nodokļu sistēmai būtu jāvairās uzlikt nodokļus par uzņēmējdarbības apvienošanu [...] un reizē būtu jāsargā tās dalībvalsts finanšu intereses, kurā atrodas iegādātā uzņēmējdarbība vai pērdamā uzņēmējdarbība.

[..]

(10) Sa??m?jas vai ieg?d?t?jas uz??m?jsabiedr?bas v?rtspap?ru pieš?iršanai p?rvedam?s uz??m?jsabiedr?bas akcion?riem pašai par sevi nevajadz?tu b?t par iemeslu nodok?u uzlikšanai šo akcion?ru v?rtspap?riem.”

6 Saska?? ar min?t?s direkt?vas 2. panta e) punkta noteikumiem “akciju mai?a” ir oper?cija, ar ko k?da uz??m?jsabiedr?ba ieg?st ?pašum? citas uz??m?jsabiedr?bas kapit?la da?u t?d?j?di, ka t? ieg?st balsu vair?kumu taj?.

7 Š?s pašas direkt?vas 8. pant? ir paredz?ts:

“1. Ja apvieno vai sadala uz??m?jsabiedr?bas vai maina to akcijas, tad sa??m?jas vai ieg?d?t?jas uz??m?jsabiedr?bas kapit?lu p?rst?vošu v?rtspap?ru pieš?iršana p?rvedam?s vai ieg?d?t?s uz??m?jsabiedr?bas akcion?ram apmai?? pret v?rtspap?riem, kas p?rst?v p?d?j?s min?t?s uz??m?jsabiedr?bas kapit?lu, pati par sevi nav iemesls uzlikt nodok?us š? akcion?ra ien?kumiem, pe??ai vai kapit?la pieaugumam.

[..]

4. Š? panta 1. un 3. punktu piem?ro vien?gi tad, ja 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 uz??m?jsabiedr?bu apvienošanas, sadal?šanas vai to v?rtspap?ru mai?as.

[..]

6. [...] 1. [...] punkta piem?rošana neliedz dal?bvalst?m uzlikt nodok?us pe??ai, ko rada turpm?ka sa?emto v?rtspap?ru p?rvešana, t?pat k? t? uzliek nodok?us pe??ai, ko rada t?du v?rtspap?ru p?rvešana, kas ir past?v?juši pirms uz??m?jsabiedr?bas ieg?des.

7. Šaj? pant? “v?rt?ba, no k? apr??ina nodok?us” ir summa, ko izmanto, lai apr??in?tu pe??u vai zaud?jumus, uzliekot nodok?us uz??m?jsabiedr?bas akcion?ra ien?kumiem, pe??ai vai kapit?la pieaugumam.

[..]”

Francijas ties?bas

Valsts ties?bu akti

– *Liet?s C?662/18 un C?672/18 piem?rojam?s valsts ties?bu normas*

8 *Code général des impôts* [Visp?r?] nodok?u kodeksa] (turpm?k tekst? – “CGI”), t? redakcijas, kas izriet no 2013. gada 29. decembra Finanšu likuma Nr. 2013?1278 2014. gadam, 150?0.D pant?, kas piem?rojams, s?kot no 2013. gada 1. janv?ra, g?tajiem ien?kumiem un pe??as sadalei, ir paredz?ts:

“1. [...]”

“Neto ienākumiem, kas gūti, nododot par atlīdzību akcijas, daļas sabiedrības, tiesības uz šīm akcijām vai daļām vai vērtspapīrus, kas attiecas uz šīm akcijām, daļām vai tiesībām, kas minēti 150.0.A panta I punktā, kā arī sadalītajai peļņai, kas minēta 7., 7.bis, kā arī šī paša panta II punkta 8. apakšpunkta divās peldījās daļās, 150.0.F pantā un 163. *quinquies* C panta I un II punktā, tiek piemērota atlaide, kas tiek noteikta atbilstoši nosacījumiem, kuri attiecīgajiem gadījumiem paredzēti šī paša panta 1.ter vai 1. *quater* punktā.”

[..]

1.ter 1. punkta minētā atlaide ir:

a) 50 % no neto ienākumiem vai sadalītās peļņas, ja akciju, daļu, tiesību vai vērtspapīru turēšanas laikposms pabeigšanas vai nodošanas brīdī ir vismaz divi gadi, bet ne vairāk kā astoņi gadi;

b) 65 % no neto ienākumiem vai sadalītās peļņas, ja akciju, daļu, tiesību vai vērtspapīru turēšanas laikposms pabeigšanas vai nodošanas brīdī ir vismaz astoņi gadi.”

9 Likuma Nr. 2013.1278 17. panta III punkta ir noteikts:

“I un II punktu piemēro, sākot no 2013. gada 1. janvāra, gūtajiem ienākumiem un sadalītajai peļņai, izņemot D apakšpunkta 1.° un 4.° punktu, E apakšpunktu, F apakšpunkta 2.° punkta divdesmit trešo un divdesmit ceturto daļu, G un H apakšpunktu, K apakšpunkta 1.° punkta b) un c) apakšpunktu, L apakšpunktu, N apakšpunkta 1.° un 3.° punktu, I punkta N, O, R un W apakšpunktu, un II punkta 2.° apakšpunktu, kurus piemēro, sākot no 2014. gada 1. janvāra, gūtajiem ienākumiem un sadalītajai peļņai. M un V apakšpunktu nepiemēro nodokļu maksātājiem, kuriem 2013. gada 31. decembrī bija tiesības uz 150.0.D *bis* pantu – redakciju, kas bija spēkā šajā datumā – minēto aplikšanas ar nodokli atlikšanu.”

– *Lietā C?662/18 piemērojamie valsts tiesību akti*

10 CGI 150.0.B *ter* panta I punkta redakciju, kas izriet no 2012. gada 29. decembra Likuma Nr. 2012.1510 par finanšu grozījumiem 2012. gadam 18. panta un kas piemērojama kapitāla pieaugumam, kurš gūts, sākot no 2012. gada 14. novembra, ir noteikts:

“Sabiedrībai, kas tiek aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli vai līdzvērtīgu nodokli, kapitāla pieauguma, kas gūts tieši vai pastarpināti saistībā ar vērtspapīru ieguldījumu, tiesībām saņemt dividendes, vērtspapīriem vai ar tiem saistītu tiesību, kā noteikts 150.0.A pantā, aplikšana ar nodokli tiek atlikta, ja ir izpildēti šī panta III punkta paredzētie nosacījumi [..].”

11 CGI 200.A pantā, tās redakciju, kas izriet no 2016. gada 29. decembra Likuma Nr. 2016.1918 par finanšu grozījumiem 2016. gadam 34. panta, ir noteikts:

[..]

2. Neto peļņu, kas gūta saskaņā ar 150.0.A pantu paredzētajiem nosacījumiem, ņem vērā, lai noteiktu kopējās neto ienākumus, kas noteikti 158. pantā.

[..]

2.ter.a. Kapitāla pieaugums, kas minēts 150.0.B *ter* panta 1. punktā, tiek aplikts ar ienākumu nodokli ar likmi, kas atbilst attiecībai starp diviem šādiem rādītājiem.

– skaitītājs, kas ir rezultāts starpā starp, pirmkārt, nodokļa summu, kas attiecas uz ieguldījuma gadu būtu radies, piemērojot 197. pantu, visai šā a punkta pirmajā daļā minētajai kapitāla pieauguma summai, kā arī ienākumiem, kas apliekami ar nodokli tajā pašā gadā saskaņā ar minētā 197. panta nosacījumiem, un, otrkārt, nodokļa summu, kas maksājama par to pašu gadu un kas noteikta saskaņā ar minētā 197. panta nosacījumiem;

– saucējs, ko veido visi šā a punkta pirmajā daļā minētie kapitāla pieaugumi, kas ir iekārti a punkta otrajā daļā.

Lai noteiktu šā a punkta pirmajā daļā minēto likmi, kapitāla pieaugumi, kas minēti šajā pirmajā daļā, attiecīgā gadījumā tiek samazināti ar vienāgo atlaidi, kas minēta 150.0.D panta 1. punktā.

Atkāpjoties no iepriekš minētā, likme, kas piemērojama kapitāla pieaugumam, kurš gūts no ieguldījumu darījumiem, kas veikti no 2012. gada 14. novembra līdz 31. decembrim, tiek noteikta saskaņā ar 2012. gada 29. decembra Likuma Nr. 2012-1509 par finansēm 2013. gadam 10. panta IV punkta A apakšpunktu.

[..]”

12 Saskaņā ar Likuma Nr. 2012-1509 10. panta IV punkta A apakšpunktu kapitāla pieaugumu, kas minēts 150.0.B *ter* panta I punktā un izriet no ieguldījumu darījumiem, kas veikti no 2012. gada 14. novembra līdz 31. decembrim, apliek ar nodokli ar vienotu likmi 24 % apmērā vai, ja ir izpildīti visi nosacījumi, kas paredzēti 200.A panta 2. *bis* punktā tādā redakcijā, kas izriet no šā paša likuma, ar vienotu likmi 19 % apmērā, kas noteikta ar minēto 2. *bis* punktu.

13 Saskaņā ar Likuma Nr. 2013-1278 17. panta III punktu atlaides par turējuma laikposmu, kas paredzētas CGI 150.0.D panta 1. *ter* un 1. *quater* punktā un kas piemērojamas neto peļņai, kura gūta saskaņā ar nosacījumiem, kas paredzēti minētā kodeksa 150.0.A pantā un kas ir iemēti vērā, lai noteiktu kopējās neto ienākumus, uz kuriem attiecas ienākuma nodokļa progresīvā skala saskaņā ar 200.A panta 2. punktu, ir piemērojamas peļņai, kas gūta no 2013. gada 1. janvāra.

– *Lietā C-672/18 piemērojamie valsts tiesību akti*

14 CGI 92.B panta II punktā, tādā redakcijā, kas piemērojama pirms 2000. gada 1. janvāra gūtajam kapitāla pieaugumam, ir paredzēts:

“1. Šķot no 1992. gada 1. janvāra vai – runājot par vārtspapuru pārvēdumiem sabiedrībā, kas ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja, – no 1991. gada 1. janvāra, tādā kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokli, kas radies vārtspapuru 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 vārtspapuru pārvēduma dēļ kādai sabiedrībā, kas ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja, var tikt atlikta līdz brīdim, kad tiek veikta maiņas rezultātā saņemto vārtspapuru pārvešana vai atpiršana, dzīšana vai atcelšana [..].”

15 Šā kodeksa 160. panta I *ter* punktā, tādā redakcijā, kas piemērojama pirms 2000. gada 1. janvāra gūtajam kapitāla pieaugumam, ir paredzēts:

“4. Kapitāla pieauguma, kas radies pēc 1991. gada 1. janvāra, veicot apmaiņu ar kapitāldaļām piesaistītajām tiesībām, uzņēmumsabiedrību, kas ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja, apvienošanas, sadalīšanas vai aktīvu pārvešanas gadījumā, aplikšana ar nodokli var tikt atlikta 92.B panta II punktā paredzētajos apstākļos [..].”

16 Saskaņā ar minētā kodeksa 200.A panta 2. punktu, tās redakcijā, kura piemērojama ienākumiem, kas gūti, sākot no 2013. gada 1. janvāra, un kura izriet no Likuma Nr. 2012-1509, neto ienākumi, kas gūti 150-0.A pantā paredzētajos nosacījumos, tiek ņemti vērā, lai noteiktu kopš neto ienākumus, kam tiek piemērota ienākuma nodokļa progresa likme.

Administratīvā doktrīna

17 Saskaņā ar 2017. gada 24. jūlijā publicēto administratīvo komentāru Nr. *BOI/RPPM/PVBMI/2020/10* 130. punktu (turpmāk tekstā – “administratīvo komentāru 130. punkts”):

“[...] Atlaidi par turējuma laikposmu nepiemēro [...] no nodošanas, maiņas vai pārvēšanas gūtiem neto ienākumiem, kuri radušies pirms 2013. gada 1. janvāra un attiecībā uz kuriem ir apturēta aplikšana ar nodokļiem atbilstoši ar *CGI* 92.B panta II punkta, 160. panta I ter punkta un 150.A bis panta noteikumiem, to redakcijā, kas bija spēkā pirms 2000. gada 1. janvāra [...]”

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

18 Attiecībā uz lietu C-662/18 no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka, veicot akciju maiņu 2012. gada 14. decembrī, AQ pārvēda vārtspārus, kas tai piederēja vienatbilstoši Francijas tiesbūm dibinātā sabiedrībā, citai atbilstoši Francijas tiesbūm dibinātai sabiedrībai, apmaiņā pret to saņemot pārdotās minētās sabiedrības vārtspārus. AQ uzskata, ka šī akciju maiņa nepiešķir iegādātajai sabiedrībai balsu vairākumu iegādātajā sabiedrībā. Saistībā ar šo darījumu tika konstatēts kapitāla pieaugums, kas atbilda apmaiņto vārtspāru vārtībai to pārvēšanas dienā, atskaitot šo vārtspāru iegādes cenu, un tam tika piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana. Tā kā 2015. gadā apmaiņā saņemto vārtspāru turpmākā pārvēšana izbeidza minēto aplikšanas ar nodokli atlikšanu, šis kapitāla pieaugums un kapitāla pieaugums, kas izrietēja no maiņas rezultātā saņemto vārtspāru pārvēšanas, tika aplikts ar nodokli.

19 Saskaņā ar administratīvo praksi atbilstoši administratīvo komentāru 130. punktam kapitāla pieaugums, kam tika piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana, sākotnēji bija aplikts ar nodokli atbilstoši likmei, kas piemērojama maiņas rezultātā saņemto vārtspāru pārvēšanas gadā, taču bez tiesbūm piemērot valsts tiesbūms paredzēto nodokļa atlaidi par turējuma laikposmu kapitāla pieaugumam, kas gūts, sākot no 2013. gada 1. janvāra. Turklāt atlaidi par maiņas rezultātā saņemto vārtspāru turējuma laikposmu tika aprēķināta, ņemot vērā maiņas datumu, nevis apmaiņto vārtspāru iegādes datumu. Saskaņā ar *Conseil constitutionnel* (Konstitucionālo padomi, Francija) lēmumu kapitāla pieaugums, kam bija piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana, līdz ar to tika aplikts ar nodokli atbilstoši nodokļa likmei, kas bija piemērojama attiecīgā vārtspāru pārvēšanas brīdī, proti, 2012. gadā piemērojamā likme.

20 Attiecībā uz lietu C-672/18 no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka divu saskaņā ar Francijas tiesbūm dibinātu sabiedrību apvienošanas darījuma laikā 1998. gadā DN apmaiņā pret saviem vārtspāriem saņēma otras sabiedrības, kura bija šīs apvienošanas dalībniece, vārtspārus. Šajā gadījumā tika konstatēts kapitāla pieaugums saistībā ar apmaiņtajiem vārtspāriem un tam tika piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana. 2016. gadā apmaiņā saņemto vārtspāru turpmākā pārvēšana izbeidza šo aplikšanas ar nodokli atlikšanu. Tādējādi šis kapitāla pieaugums un kapitāla pieaugums, kas izrietēja no maiņas rezultātā saņemto vārtspāru pārvēšanas, tika aplikts ar nodokli.

21 Saskaņā ar administratīvo praksi atbilstoši administratīvo komentāru 130. punktam kapitāla pieaugums, kam tika piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana, tika aplikts ar nodokli atbilstoši likmei, kas bija piemērojama maiņas rezultātā saņemto vārtspāru pārvēšanas gadā, taču

nepiemērojot valsts tiesību s paredzēto nodokļa atlaidi par turējuma laikposmu kapitāla pieaugumam, kas gēts, sākot no 2013. gada 1. janvāra. Turklāt atlaide par maiņas rezultātu saņemto vērtspārņu turējuma laikposmu tika aprēķināta, ņemot vērā maiņas datumu, nevis apmaiņto vērtspārņu iegādes datumu.

22 Uzskatot, ka nodokļu režīms, kas izriet no minētā 130. punkta, neatbilst ne Direktīvas 2009/133 mērķim, ne tā 8. pantam, AQ un DN cēla prasību *Conseil d'État* (Valsts padome, Francija), lūdzot atcelt minēto 130. punktu. AQ un DN uzskata, ka šīs nesaderības dēļ pamatlietā aplūkoto valsts tiesību piemērošana būtu jizslēdz tādā strīdā gadījumā, kas attiecas uz pārobežu situāciju. No tā izrietot atgriezeniskā diskriminācija, kas kaitē situācijām, kuras kļūst minētajām sabiedrībām ir pilnībā iekšējas, pretrunā konstitucionālās vienlīdzības likuma priekšā un vienlīdzības attiecībā uz publiskajiem pienākumiem principiem.

23 Iesniedzējtiesa būtībā norāda, ka tajā iesniegto strīdu risinājumam ir nepieciešama Savienības tiesību, konkrēti Direktīvas 2009/133 8. panta, interpretācija.

24 Šādos apstākļos *Conseil d'État* (Valsts padome) nolēma apturēt tiesvedību abās pamatlietās un uzdot Tiesai katrā no tām vienus un tos pašus jautājumus, kuri ir formulēti šādi:

“1) Vai [Direktīvas 2009/133] 8. panta tiesību normas ir jāinterpretē tādējādi, ka tām ir pretrunātas, ka kapitāla pieaugumam, kas radies no maiņas rezultātā iegūto vērtspārņu pārvešanas, un kapitāla pieaugumam, attiecībā uz kuru ir atlikta aplikšana ar nodokli, tiek piemēroti atšķirīgi nodokļu būzes un likmes noteikumi?”

2) Vai šīs pašas tiesību normas ir jāinterpretē tādējādi, ka tām ir pretrunā, ka nodokļu būzes atvieglojumi, kuru mērķis ir ņemt vērā vērtspārņu turējuma laikposmu, nav piemērojami kapitāla pieaugumam, attiecībā uz kuru ir atlikta aplikšana ar nodokli, ņemot vērā, ka šīs nodokļa būzes noteikums nebija piemērojams brīdī, kad šis kapitāla pieaugums radās, bet bija piemērojams kapitāla pieaugumam, kas radās no maiņas rezultātā iegūto vērtspārņu pārvešanas, ņemot vērā vērtspārņu maiņas brīdi, nevis brīdi, kurā maiņai nodotie vērtspārņi tika iegādāti?”

25 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2018. gada 14. novembra lēmumu lietas C-662/18 un C-672/18 tika apvienotas rakstveida un mutvārdu procesam, kā arī sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pieņemību

26 Jānorāda, ka no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka pamatlietu pamatē esošie fakti attiecas uz darījumiem, kuros iesaistītas viena un tāja pašā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības, proti, šajā gadījumā Francijas Republikā. Turklāt attiecībā uz lietu C-662/18 AQ norāda, ka pamatlietā aplūkots darījums neesot akciju maiņa Direktīvas 2009/133 izpratnē, jo šis darījums iegādājās sabiedrībai neesot piešķirtis balsu vairākumu iegādājās sabiedrībā.

27 Visi lietas dalībnieki, kas iesnieguši rakstveida apsvērumus, būtībā norāda, ka attiecīgā valsts tiesību akti situācijām, uz kurām neattiecas Savienības tiesības, būtībā piedāvā risinājumus, kas ir atzīti Savienības tiesībās, un uzskata, ka prejudiciālie jautājumi ir pieņemami.

28 Ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir atzinusi par pieņemamiem lūgumus sniegt prejudiciālu nolēmumu gadījumos, kad, pat ja pamatlietas fakti tieši neietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, šo tiesību normas kļūst piemērojamas atbilstoši valsts tiesību aktiem, atbilstoši kuriem risinājumi, kas tiek sniegti situācijās, kad visi elementi ir saistīti ar vienu vienīgu dalībvalsti, atbilst Savienības tiesību noteiktajiem risinājumiem (spriedums, 2018. gada 22.

marts, *Jacob un Lassus*, C-327/16 un C-421/16, EU:C:2018:210, EU:C:2018:210, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Turklāt Tiesa šādus līgumus ir atzinusi par pieņemamiem arī gadījumā, ja Savienības tiesību norma, kuras interpretācija tiek līgta, ir piemērojama valsts tiesību kontekstā atšķirīgos apstākļos nekā tie, kas paredzēti atbilstošajās Savienības tiesību normās (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2001. gada 11. oktobris, *Adam*, C-267/99, EU:C:2001:534, 27.–29. punkts, kā arī 2018. gada 7. novembris, C un A, C-257/17, EU:C:2018:876, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Šādos gadījumos, lai novērstu turpmākas interpretāciju atšķirības, pastāv zināma Eiropas Savienības interese nodrošināt, ka no Savienības tiesībām pārņemtie noteikumi vai jēdzieni tiek interpretēti vienvēidīgi – neatkarīgi no apstākļiem, kādos tie tiek piemēroti (spriedumi, 2018. gada 22. marts, *Jacob un Lassus*, C-327/16 un C-421/16, EU:C:2018:210, 34. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī 2018. gada 7. novembris, C un A, C-257/17, EU:C:2018:876, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Šajā gadījumā, pirmkārt, ir jānorāda, ka prejudiciālie jautājumi attiecas uz Savienības tiesību normu interpretāciju. Otrkārt, no Tiesas rīcībā esošajiem lietās materiāliem izriet, ka valsts tiesību akti pamatlietā, kas pieņemti, lai īstenotu Direktīvu 90/434, kura tika aizstāta ar Direktīvu 2009/133, runājot par risinājumiem situācijās, kādas aplūkotas pamatlietās, atbilst šādas direktīvas atzītajiem risinājumiem.

32 Tādējādi ir jāuzskata, ka līgumi sniegti prejudiciālu nolūmumu ir pieņemami.

Par lietās b) tēbu

33 Vispirms ir jānorāda, ka, pirmkārt, uzdotie jautājumi attiecas vienīgi uz Direktīvu 2009/133, ar ko tika aizstāta Direktīva 90/434. Tomēr, tā kā apvienošanās darījums lietā C-672/18 notika, pirms pirmā no šīm direktīvām stājās spēkā, ir jāsaprot, ka iesniedzējtiesa ar šiem jautājumiem lūdz Tiesu interpretēt gan Direktīvu 2009/133, gan Direktīvu 90/434.

34 Otrkārt, kā izriet no šā sprieduma 3. un 4. punkta, šīm abām direktīvām ir viens un tas pats mērķis un Direktīvas 2009/133 noteikumi, kuriem ir nozīme šajā gadījumā, atbilst Direktīvas 90/434 noteikumiem. Lūdz ar to pirmām kārtām atsaucēt šajā spriedumā uz Direktīvas 2009/133 8. panta 1., 4., 6. un 7. punktu ir jāsaprot kā atsaucēt uz Direktīvas 90/434 8. panta 1. punktu un 2. punkta pirmo, otro un trešo daļu. Otrām kārtām Tiesas judikatūra attiecībā uz vienu no šīm direktīvām ir piemērojama arī otrai direktīvai.

35 Treškārt, no iesniedzējtiesas nolūmuma izriet, ka pamatlietā aplūkotā nodokļu režīma sekas ir tādas, ka valsts tiesības paredzētā atlaide ir piemērojama tikai daļai no kapitāla pieauguma, kas radies no maiņas rezultātā saņemto vērtspapuru pārvešanas, proti, atskaitot to turēšanas laikposmu kopš vērtspapuru maiņas datuma, nevis kopš datuma, kurā apmainītie vērtspapuri tika iegādāti.

36 Līdz ar to ir jāuzskata, ka iesniedzējtiesa ar šiem jautājumiem, kuri ir jāaplūko kopā, būtībā vaicā, vai Direktīvas 2009/133 8. panta 1. un 6. punkts un Direktīvas 90/434 8. panta 1. punkts un 2. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka vārtspapuru maiņas darījumu saskaņā ar tiem kapitāla pieaugumam saistībā ar maiņas rezultātu saņemtajiem vārtspapuriem. kam ir piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana, kā arī kapitāla pieaugumam, kas izriet no maiņas rezultātu saņemto vārtspapuru pārvēšanas, ir jāpiemēro tas pats nodokļu režīms, lai attiecībā uz nodokļa likmi un nodokļa atlaides piemērošanu tiktu ņemts vērā vārtspapuru turējuma ilgums, kā tas, kas tiktu piemērots kapitāla pieaugumam, kāds tiktu gūts to vārtspapuru pārvēšanas brīdī, kādi pastāvīja pirms maiņas darījuma, ja šāds darījums nebūtu noticis.

37 Iesūcumā ir jākonstatē, ka abās pamatlīnīs nav apgalvots, ka attiecīgā nodokļu maksājuma maiņas rezultātā saņemto vārtspapuru “vārtību, no kā aprēķina nodokļu”, būtu noteikuši lielāku, nekā tā ir bijusi mainītajiem vārtspapuriem tieši pirms attiecīgajiem maiņas darījumiem, vai ka šā vārtība, no kā aprēķina nodokļu, nebūtu tikusi aprēķināta saskaņā ar Direktīvas 2009/133 8. panta 7. punktu. No tā izriet, kā arī no jaušams no šīs direktīvas 8. panta 4. punkta, ka tās 8. panta 1. punkts ir piemērojams šiem darījumiem.

38 Saskaņā ar Direktīvas 2009/133 8. panta 1. punktu, ja apvieno sabiedrības vai maina to akcijas, tad saņēmējam vai iegādātājam sabiedrības kapitālu pārstāvošu vārtspapuru piešķiršana pārvēdamās vai iegādātās uzņēmēj sabiedrības akcionāram apmaiņā pret vārtspapuriem, kas pārstāv pārdotās minētās uzņēmēj sabiedrības kapitālu, pati par sevi nav iemesls uzlikt nodokļu šā akcionāra ienākumiem, peļņai vai kapitāla pieaugumam.

39 Turklāt šīs direktīvas 8. panta 6. punktā ir paredzēts, ka minētā panta 1. punkta piemērošana neliedz dalībvalstīm ieturēt nodokli no peļņas, ko rada turpmāka saņemto vārtspapuru pārvēšana, kā arī peļņas, ko rada tādū vārtspapuru pārvēšana, kas ir pastāvīguši pirms iegādes.

40 Šajā ziņā Tiesa jau ir atzinusi, ka, lai gan minētās direktīvas 8. panta 1. punkts, paredzot, ka vārtspapuru maiņas darījums pats par sevi nav pamats uzlikt nodokli šādā darījumā gūtajam kapitāla pieaugumam, nodrošina šāda darījuma nodokļu neitralitāti, tomēr šāda nodokļu neitralitāte nenozīmē, ka šādam kapitāla pieaugumam nevar tikt uzlikts nodoklis dalībvalstīs, kurām ir nodokļu kompetence attiecībā uz to, bet tā vienīgi liedz uzskatīt šādu maiņas darījumu par nodokļa iekasējamās gadījumu (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 22. marts, *Jacob un Lassus*, C-327/16 un C-421/16, EU:C:2018:210, 50. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Turklāt Tiesa ir precizējusi, ka, tā kā Direktīva 2009/133 nav ietvertas normas attiecībā uz nodokļu pasākumiem, kas būtu piemēroti šā 8. panta īstenošanai, dalībvalstīm, ievērojot Savienības tiesības, ir zināma rīcības brīvība šajā īstenošanā (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 22. marts, *Jacob un Lassus*, C-327/16 un C-421/16, EU:C:2018:210, 51. un 52. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

42 Šādā kontekstā Tiesa jau ir atzinusi, ka šāds pasākums, ar ko tiek konstatēts no vārtspapuru maiņas darījuma izrietošs kapitāla pieaugums un nodokļa, kas uzliekams šim kapitāla pieaugumam, iekasējamās gadījums tiek pārnests uz gadu, kurā iestājas notikums, ar kuru izbeidzas šā aplikšanas ar nodokli atlikšana, ir tikai “paāmiens”, kas ļaujot dalībvalstīm saglabāt nodokļu kompetenci un tādējādi to finanšu interešu ievērošanu atbilstoši Direktīvas 2009/133 8. panta 6. punktam, nodrošina šīs direktīvas 8. panta 1. punktā paredzēto nodokļu neitralitātes principu, jo šā paāmiens sekas ir tādas, ka vārtspapuru maiņas darījums pats par sevi nerada minētā kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2018. gada 22. marts, *Jacob un Lassus*, C-327/16 un C-421/16, EU:C:2018:210, 54. un 55. punkts).

43 Nodokļa par kapitāla pieaugumu saistībā ar apmaiņtajiem vārtspapāriem iekasājāmās gadījuma pārvešana noteikti nozīmē, ka kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokli notiek atbilstoši nodokļu noteikumiem un likmei, kas bija spēkā dienā, kurā iestājās šis notikums, šajā gadījumā maiņas rezultātā saņemto vārtspapāru turpmākās pārvešanas dienā. No tā izriet, ka, lai arī šajā datumā attiecīgajos nodokļu tiesību aktos ir paredzēts atlaides režīms par vārtspapāru turšanas laikposmu, ir jābūt tiesībām piemērot šādu atlaides režīmu arī attiecībā uz kapitāla pieaugumu, kam piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana, tādās pašos apstākļos kā tie, kas tiktu piemēroti kapitāla pieaugumam, kāds tiktu gūts to vārtspapāru pārvešanas brīdī, kādi pastāvja pirms maiņas darījuma, ja šāds darījums nebūtu noticis.

44 Jebkurš cits pasākums pārsniegtu vienkāršu konstatējumu par kapitāla pieaugumu saistībā ar vārtspapāru maiņas darījumu apmaiņtajiem vārtspapāriem brīdī, kad šā maiņa notika, un varētu radīt faktiskas nelabvēlīgas nodokļu sekas attiecībā uz kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli dienā, kurā iestājās tā aplikšanas ar nodokli gadījums, šajā gadījumā maiņas rezultātā saņemto vārtspapāru atkārtotās pārvešanas dienā, kas būtu pretrunā Direktīvas 2009/133 8. panta 1. punktā paredzētajam nodokļu neitralitātes principam.

45 Attiecībā uz kapitāla pieaugumu saistībā ar maiņas rezultātā saņemtiem vārtspapāriem, kā arī tas izriet no Direktīvas 2009/133 8. panta 6. punkta formulējuma, šie vārtspapāri vienkārši aizstāj vārtspapārus, kas pastāvja pirms maiņas. Līdz ar to kapitāla pieaugumam, kas izriet no maiņas un kam tika piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana, un kapitāla pieaugumam saistībā ar maiņas rezultātā saņemto vārtspapāru pārvešanu ir jāpiemēro tas pats nodokļu režīms, konkrēti nodokļa atlaide, kura tiktu piemērota kapitāla pieaugumam, kas būtu gūts tādā vārtspapāru pārvešanas brīdī, kuri pastāvja pirms maiņas darījuma, ja šāda maiņa nebūtu notikusi.

46 Šādu vārtējumu nevar apšaubīt ar mērķi aizsargāt dalībvalstu finanšu intereses. Šāds interesēs, kā izriet no Direktīvas 2009/133 8. panta 6. punkta, ietilpst tikai tāda nodokļa iekasšana, kas ir vienāds tam, kādu tām būtu bijušas tiesības iekasēt, ja vārtspapāru maiņas darījums nebūtu noticis.

47 Ēmot vārt visus iepriekš minētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka Direktīvas 2009/133 8. panta 1. un 6. punkts un Direktīvas 90/434 8. panta 1. punkts un 2. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka vārtspapāru maiņas darījumu saskaņā ar tiem kapitāla pieaugumam saistībā ar maiņas rezultātā saņemtajiem vārtspapāriem, kam ir piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana, kā arī kapitāla pieaugumam, kas izriet no apmaiņas saņemto vārtspapāru pārvešanas, ir jāpiemēro tas pats nodokļu režīms, lai attiecībā uz nodokļa likmi un nodokļa atlaides piemērošanu tiktu ņemts vārt vārtspapāru turējuma ilgums, kā tas, kas tiktu piemērots kapitāla pieaugumam, kāds tiktu gūts to vārtspapāru pārvešanas brīdī, kādi pastāvja pirms maiņas darījuma, ja šāds darījums nebūtu noticis.

Par tiesāšanas izdevumiem

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

Ar šādu pamatojumu Tiesa (astotā palāta) nospriež:

Padomes Direktīvas 2009/133/EK (2009. gada 19. oktobris) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējdarbības apvienošanai, sadalīšanai, daļējai sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, kā arī SE vai SCE juridiskās adreses pārceļšanai no vienas dalībvalsts uz citu, 8. panta 1. un 6. punkts un Padomes Direktīvas 90/434 (1990. gada 23. jūlijs) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu

uz??m?jsabiedr?bu apvienošanai, sadal?šanai, to akt?vu p?rvešanai un akciju mai?ai, 8. panta 1. punkts un 2. punkta otr? da?a ir j?interpret? t?d?j?di, ka v?rtspap?ru mai?as dar?jum? saska?? ar tiem kapit?la pieaugumam saist?b? ar mai?as rezult?t? sa?emtajiem v?rtspap?riem, kam ir piem?rota aplikšanas ar nodokli atlikšana, k? ar? kapit?la pieaugumam, kas izriet no apmai?? sa?emto v?rtspap?ru p?rvešanas, ir j?piem?ro tas pats nodok?u rež?ms, lai attiec?b? uz nodok?a likmi un nodok?a atlaides piem?rošanu tiktu ?emts v?r? v?rtspap?ru tur?juma ilgums, k? tas, kas tiktu piem?rots kapit?la pieaugumam, k?ds tiktu g?ts to v?rtspap?ru p?rvešanas br?d?, k?di past?v?ja pirms mai?as dar?juma, ja š?ds dar?jums neb?tu noticis.

[Paraksti]

* Tiesved?bas valoda – fran?u.