

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2018. gada 22. martā (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Tiešie nodokļi – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Dažādu valstu uzņēmējdarbības apvienošana, sadalīšana, aktu pārvešana un akciju maiņa – Direktīva 90/434/EEK – 8. pants – Vērtspapuru maiņas darījums – Kapitāla pieaugums saistībā ar šo darījumu – Nodokļa uzlikšanas atlikšana – Kapitāla zaudējumi saņemto vērtspapuru turpmākās pārvešanas laikā – Rezidences valsts nodokļu ieturēšanas 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 lēmumiem, 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 priekšsēdētāja 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*],

ģenerālvokāls: M. Vatelā [*M. Wathelet*],

sekretārs: V. Džakobo-Peironela [*V. Giacobbo-Peyronnel*], administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2017. gada 13. septembra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *M. Jacob* vērā – *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 secinājumus 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 pievienošanās 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 lēmumiem kapitāla pieaugumam, kas iegūts vērtspapīru maiņas darījuma rezultātā, uzlikt nodokli saņemto vērtspapīru 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 dalībvalsts 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 šīs iemesla dēļ attiecībā uz šādu operācijām 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 jāvairās uzlikt nodokļus par uzņēmējdarbības apvienošanu, sadalīšanu, to aktīvu pārvēšanu vai akciju maiņu, un reizē būtu jāsargā tās valsts finanšu intereses, kurā atrodas iegūtā sabiedrība vai pārvadamā 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 iemesis 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??ai], 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.

Š? punkta noteikumi ir piem?rojami ar? ien?kumiem, kas g?ti no citu t?du š?s sabiedr?bas kapit?lda??m piesaist?to ties?bu atsavin?šanas, kur?m saist?b? ar nodok?a uzlikšanu kapit?la ien?kumiem saska?? ar š?s citas l?gumsl?dz?jas valsts ties?bu aktiem tiek piem?rots t?ds pats rež?ms, k?ds piem?rojams no kapit?lda?u atsavin?šanas g?tiem ien?kumiem.”

Francijas ties?bas

10 Saska?? ar *code général des impôts* [Visp?r?jo nodok?u kodeksu] (turpm?k tekst? – “CGI”) 92.B panta II punkta 1. apakšpunkta redakciju, kas piem?rojama kapit?la pieaugumam, attiec?b? uz kuru 2000. gada 1. janv?r? nodok?a uzlikšana bija atlikta:

“S?kot no 1992. gada 1. janv?ra vai – run?jot par v?rtspap?ru p?rvedumiem uz??m?jsabiedr?bai, kas ir uz??mumu ien?kuma nodok?a maks?t?ja, – no 1991. gada 1. janv?ra, nodok?a uzlikšana kapit?la pieaugumam, kas g?ts v?rtspap?ru mai?as d?? saist?b? ar publisk? pied?v?juma, apvienošanas, sadal?šanas vai kopieguld?jumu fonda absorbcijas, ko veikusi ieguld?jumu sabiedr?ba ar main?gu pamatkapit?lu, dar?jumu atbilstoši sp?k? esošajiem ties?bu aktiem vai saist?b? ar v?rtspap?ru p?rvedumu k?dai uz??m?jsabiedr?bai, kas ir uz??mumu ien?kuma nodok?a maks?t?ja, var tikt atlikta l?dz br?dim, kad tiek veikta mai?as rezult?t? sa?emto v?rtspap?ru p?rvešana vai atpirkšana [..].”

11 CGI 160. panta I un I *ter* punkt? redakcij?, kas bija piem?rojama pamatlietas faktu norises laik?, bija noteikts:

“I. [..] Nodok?a uzlikšana š?di g?tam kapit?la pieaugumam ir pak?auta tikai vienam nosac?jumam, proti, ka ties?bas uz sabiedr?bas pe??u, kas tieši vai netieši pieder cedentam vai t? laul?tajam, to augšup?jiem vai lejup?jiem radiniekiem, p?rsniedz kopum? 25 % no š?s pe??as jebkur? br?d? p?d?jo piecu gadu laik?. Tom?r, ja p?rvešana ir veikta par labu k?dai no šaj? da?? min?taj?m person?m, kapit?la pieaugumam tiek piem?rots atbr?vojums no nodok?a, ja š?s ties?bas uz sabiedr?bas pe??u piln?b? vai da??ji netiek p?rdotas trešajai personai piecu gadu laik?. Pret?j? gad?jum? nodoklis par kapit?la pieaugumu tiek uzlikts pirmajam cedentam gad?, kad ties?bas tiek t?l?kp?rdotas trešajai personai.

[..]

Gada laik? ciestie kapit?la zaud?jumi ir attiecin?mi tikai uz t?da paša veida kapit?la pieaugumu, kas g?ts taj? paš? gad? vai piecu n?kamo gadu laik?.

[..]

I *ter*. [..] 4. Nodok?a uzlikšana kapit?la pieaugumam, kas g?ts p?c 1991. gada 1. janv?ra, veicot kapit?lda??m piesaist?to ties?bu mai?u saist?b? ar uz??m?jsabiedr?bu, kuras ir uz??mumu ien?kuma nodok?a maks?t?jas, apvienošanas, sadal?šanas vai akt?vu p?rvešanas t?m dar?jumu, var tikt atlikta 92.B panta II punkt? paredz?tajos apst?k?os [..].”

12 Saska?? ar CGI 164.B panta I punkta f) apakšpunktu redakcij?, kas bija piem?rojama 1999. gad?, par Francij? g?tiem ien?kumiem uzskata “160. pant? min?to kapit?la pieaugumu, kas g?ts ?pašumties?bu uz??m?jsabiedr?b?s, kuru juridisk? adrese ir Francij?, p?rvešanas rezult?t?”.

13 CGI 244.*bis* panta B punkt? redakcij?, kas bija piem?rojama v?rtspap?ru p?rvešanas datum? 1999. gad?, bija paredz?ts:

“160. pant? min?tie ien?kumi, ko no kapit?lda??m piesaist?to ties?bu atsavin?šanas guvušas fiziskas personas, kuru nodok?u rezidence nav Francij? 4.B panta izpratn?, vai jebk?da 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 vārtspārpus, kuri viņam piederēja vienā atbilstoši Francijas tiesību sistēmā dibinātā sabiedrībā, citai atbilstoši Francijas tiesību sistēmā dibinātai sabiedrībai un apmaiņā pret to sākotnēji minētās sabiedrības izdotus vārtspārpus. Saskaņā ar faktu norises laikā spēkā esošiem nodokļu tiesību aktiem šajā vārtspārpu 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 vārtspārpus, ko viņš bija sākotnēji attiecīgajai 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 aktu, ar kuriem paredzēts Francijas tiesību sistēmas transponēt Apvienošanas direktīvas 8. pantu, neesot ievēroti šī 8. panta mērķi. Šajā ziņā *M. Jacob* apgalvoja, ka kapitāla pieaugumam uzlikt nodokļa iekasājamas gadījums atbilstoši minētajam 8. pantam ir sākotnējā vārtspārpu turpmākā pārvēšana, nevis vārtspārpu maiņas darījums; šis darījums esot tikai nodokļu ziņā neitrāls starpdarījums.

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

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

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

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

dar?juma laik?, lai gan š?s mai?as rezult?t? sa?emto v?rtspap?ru p?rvešanas datum?, kur? mai?as rezult?t? ieg?tajam kapit?la pieaugumam faktiski tiek uzlikts nodoklis, šis nodok?u maks?t?js ir p?rc?lis savu nodok?u rezidenci uz k?du citu dal?bvalsti?”

Lieta C-421/16

21 *M. Lassus*, kas kopš 1997. gada bija Apvienot?s Karalistes nodok?u rezidents, 1999. gada 7. decembr? p?rveda atbilstoši Luksemburgas ties?b?m dibin?tai sabiedr?bai v?rtspap?rus, kas vi?am pieder?ja atbilstoši Francijas ties?b?m dibin?t? sabiedr?b?, apmai?? pret tiem sa?emot pirm?s min?t?s sabiedr?bas v?rtspap?rus. Šaj? sakar? tika konstat?ts kapit?la pieaugums, attiec?b? uz kuru saska?? ar faktu norises laik? sp?k? esošiem ties?bu aktiem tika piem?rota nodok?a uzlikšanas atlikšana.

22 No Tiesas r?c?b? esošajiem lietās materi?liem izriet, ka p?c š? mai?as dar?juma *M. Lassus* ieguva v?l citus min?t?s Luksemburgas sabiedr?bas v?rtspap?rus. 2002. gada decembr? *M. Lassus* p?rveda 45 % no vi?am piederošajiem t?s pašas sabiedr?bas v?rtspap?riem.

23 Uzskatot, ka v?rtspap?ri, ko *M. Lassus* ieguva min?t? mai?as dar?juma rezult?t?, tika p?rvesti 45 % apm?r?, nodok?u administr?cija uzlika nodokli kapit?la pieauguma, kam bija piem?rota nodok?a uzlikšanas atlikšana, atbilstošajai proporcion?lai da?ai, k?da t? tika konstat?ta attiec?b? uz 1999. gadu. L?dz ar to nodok?u administr?cija noteica *M. Lassus* pien?kumu veikt papildu ien?kuma nodok?a iemaksas par 2002. gadu.

24 Apstr?dot š?s iemaksas, *M. Lassus* ir v?rsies *tribunal administratif de Paris* [Par?zes Administrat?vaj? ties?] (Francija), kas noraid?ja vi?a pras?bu. Apel?cijas k?rt?b? *cour administrative d'appel de Paris* [Par?zes Administrat?v? apel?cijas tiesa] (Francija) atc?la pirm?s min?t?s tiesas nol?mumu un attiec?gi atbr?voja *M. Lassus* no pien?kuma veikt min?t?s iemaksas. Nodok?u administr?cija kas?cijas k?rt?b? ir v?rsusies *Conseil d'État*, p?rs?dzot šo p?d?jo min?to nol?mumu.

25 Iesniedz?jtiesa nor?da, ka saska?? ar pamatliet? apl?kotajiem ties?bu aktiem un Francijas un Apvienot?s Karalistes konvencijas 13. panta 4. punkta a) un b) apakšpunktu Apvienot?s Karalistes nodok?u rezidenta *M. Lassus* 1999. gad? veikt? v?rtspap?ru mai?as dar?juma rezult?t? g?tajam kapit?la pieaugumam var?ja tikt uzlikts nodoklis Francij?.

26 Turkl?t iesniedz?jtiesa nor?da, ka attiec?gie valsts ties?bu akti vien?gi ?auj, atk?pjoties no principa, saska?? ar kuru kapit?la pieaugumam uzlikt? nodok?a iekas?jam?bas gad?jums iest?jas t? realiz?šanas gad?, konstat?t v?rtspap?ru mai?as dar?juma rezult?t? ieg?to kapit?la pieaugumu taj? gad?, kur? šis mai?as dar?jums ir ?stenots, un uzlikt tam nodokli gad?, kur? ir iest?jies notikums, ar ko izbeigta nodok?a uzlikšanas atlikšana, proti, gad?, kur? notikusi mai?as rezult?t? sa?emto v?rtspap?ru p?rvešana.

27 Šaj? kontekst? apst?klis, ka mai?as rezult?t? sa?emto v?rtspap?ru turpm?kas p?rvešanas rezult?t? rad?tajam kapit?la pieaugumam nodoklis ir uzliekams cit? dal?bvalst?, kas nav Francijas Republika, min?t?s tiesas ieskat?, neietekm? š?s p?d?j?s dal?bvalsts pilnvaras uzlikt nodokli pamatliet? apl?kot? mai?as dar?juma rezult?t? g?tajam kapit?la pieaugumam.

28 *M. Lassus* tom?r apstr?d šo interpret?ciju. Galvenok?rt vi?š apgalvo, ka nodok?a uzlikšanas atlikšanas meh?nisms, kas paredz?ts valsts ties?bu aktos, nav sader?gs ar Apvienošanas direkt?vas 8. pantu. Vi?š uzskata, ka saska?? ar šo pantu nodok?a iekas?jam?bas gad?jums ir mai?as rezult?t? sa?emto v?rtspap?ru turpm?ka p?rvešana, nevis v?rtspap?ru mai?as dar?jums, kas nodok?u zi?? esot neitr?ls starpdar?jums. Turkl?t vi?š apgalvo, ka konkr?taj? gad?jum? mai?as rezult?t? sa?emto v?rtspap?ru p?rvešanas datum? Francijas Republika bija zaud?jusi

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

29 Turklāt gadījumā, ja pārvēšana būtu apliekama 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 vārtspārņu pārvēšanas rezultātu radušos kapitāla zaudējumus uz vārtspārņu maiņas rezultātu gēto 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 šādas prejudiciālas jautājumus:

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

2) Vai, ja tiktu pieņemts, ka vārtspārņu maiņas rezultātā iegētais kapitāla pieaugums ir apliekams ar nodokli, tam nodokli var uzlikt valsts, kurai maiņas darījuma brīdī bija šis nodokļa uzlikšanas pilnvaras, kaut gan šis maiņas rezultātā saņemto vārtspārņu pārvēšana ir citas dalībvalsts nodokļu kompetencē?

3) Ja uz iepriekšējiem jautājumiem tiktu sniegta atbilde, ka direktīvai nav pretrunā tas, ka vārtspārņu maiņas rezultātā gētajam kapitāla pieaugumam nodoklis tiek uzlikts maiņas rezultātā saņemto vārtspārņu turpmākās pārvēšanas brīdī, tostarp arī gadījumā, ja abi darījumi nav vienas un tās pašas dalībvalsts nodokļu kompetencē, vai dalībvalsts, kurā nodokļa uzlikšana maiņas rezultātā gētajam kapitāla pieaugumam ir tikusi atlikta, var, ievērojot piemērojamos divpusējos nodokļu konvencijas noteikumus, uzlikt 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, garantējot brīvību veikt uzņēmējdarbību, jo nodokļa maksātājs, kura nodokļu rezidence gan maiņas darījuma brīdī, gan vārtspārņu pārvēšanas darījuma brīdī bija Francijā [..], būtu varējis izmantot pārvēšanas rezultātā radušos kapitāla zaudējumu attiecināšanu.

4) Ja uz trešo uzdoto jautājumu tiktu sniegta atbilde, ka ir jāņem vērā maiņas rezultātā saņemto vārtspārņu 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 rezultātā gētajam kapitāla pieaugumam?

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

tās pašas sabiedrības vērtpapāru citas iegādes vai bezmaksas izplatšanu –, kas notikuši pāc šīs maiņas?”

31 Ar Tiesas priekšdēvēja 2017. gada 10. novembra lēmumu lietas C-327/16 un C-421/16 tika apvienotas mutvārdu procesā un sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pieņemamību

32 Kā enerģētadvokāts ir norādījis savu secinājumu 46. punktā, no Apvienošanas direktīvas 1. panta izriet, ka tā ir piemērojama uzņēmumsabiedrību pārrobežu apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, kurā ir iesaistītas divu vai vairāku dažādu dalībvalstu sabiedrības. Tās pamatlīetas fakti, kas saistīti ar lietu C-327/16, attiecas uz vērtpapāru maiņas darījumu, kurā iesaistītas divas uzņēmumsabiedrības, kas reģistrētas vienā un tajā pašā dalībvalstī, proti, Francijā.

33 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Tiesa ir atzinusi par pieņemamiem līgumus sniegt prejudiciālu nolēmumu gadījumos, kad, pat ja pamatlīetas fakti tieši neietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, šo tiesību normas kāst piemērojamās atbilstoši valsts tiesību aktiem, atbilstoši kuriem risinājumi, kas tiek sniegti situācijās, kad visi elementi ir saistīti ar vienu viengādālbvalsti, atbilst Savienības tiesību noteiktajiem risinājumiem (spriedums, 2016. gada 15. novembris, *Ullens de Schooten*, C-268/15, EU:C:2016:874, 53. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Proti, šādos gadījumos, lai novārstu turpmākas interpretāciju atšķirības, pastāv zināma Savienības interese nodrošināt, ka no Savienības tiesību pārēmtie noteikumi vai jēdzieni tiek interpretēti vienvēdīgi – neatkarīgi no apstākāiem, kādos tie tiek piemēroti (spriedums, 2013. gada 14. marts, *Allianz Hungária Biztosító u.c.*, C-32/11, EU:C:2013:160, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Konkrētajā gadījumā ir jānorāda, pirmkārt, ka uzdotie jautājumi attiecas uz Savienības tiesību normu, proti, Apvienošanas direktīvas normu, interpretāciju.

36 Otrkārt, atbildot uz Tiesas 2016. gada 21. jūlija līgumu sniegt paskaidrojumu, iesniedzējtiesa paskaidroja, ka pamatlīetā aplūkotie tiesību akti, kas pieēmti Apvienošanas direktīvas īstenošanai, ar viengādiem nosacājumiem ir piemērojami vērtpapāru maiņas darījumiem neatkarīgi no tā, vai tiem ir pilnībā iekšzemes raksturs vai arī tie ir pārrobežu darījumi, ja nodokļu maksātāja, kas ir vērtpapāru īpašnieks, nodokļu rezidence maiņas datumā ir bijusi Francijā.

37 Tā kā pamatlīetā aplūkotajos valsts tiesību aktos paredzētie risinājumi attiecībā uz situācijām, kurās vērtpapāru maiņas darījumiem ir pilnīgi iekšzemes raksturs, atbilst risinājumiem, kas izmantoti Apvienošanas direktīvā, ir jākonstatē, ka lietā C-327/16 iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi ir pieēdami.

38 Attiecībā uz lietu C-421/16 Austrijas valdība bētibā uzskata, ka Apvienošanas direktīvas piemērošanas jomā neietilpst situācija, kurā iegādātās sabiedrības dalībnieka nodokļu rezidence ir dalībvalstī, kas nav iegādātās sabiedrības reģistrācijas dalībvalsts vai iegādātās sabiedrības reģistrācijas dalībvalsts. Attiecīgajā pamatlīetā *M. Lassus* nodokļu rezidence konkrētajā vērtpapāru maiņas darījuma laikā bija Apvienotajā Karalistē, savukārt iegādātā sabiedrība un iegādātāja sabiedrība bija reģistrētas attiecīgi Francijā un Luksemburgā.

39 Šajā ziņā ir jānorāda, ka nevienā Apvienošanas direktīvas normā nav paredzēts šāds tās

piemērošanas jomas ierobežojums.

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

41 Līdz ar to, nosakot Apvienošanas direktīvas piemērošanas jomu, nav nozīmes faktam, ka attiecīgo vārtspārņu pārveides nodokļu rezidence ir dalībvalstī, kas nav viena no dalībvalstīm, kurās ir reģistrētas vārtspārņu maiņas iesauktās sabiedrības.

42 Konkrētajā gadījumā nav strīda par to, pirmkārt, ka pamatlīdz aplūkotais darījums attiecas uz divām sabiedrībām no divām dažādām dalībvalstīm un, otrkārt, ka iesauktās 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 vārtspārņu maiņas rezultātā gūtais kapitāla pieaugums tiek konstatēts šā maiņas darījuma laikā, savukārt nodokļa uzlikšana šim pieaugumam tiek atlikta līdz gadam, kurā iestājas notikums – konkrētajā gadījumā maiņas rezultātā saņemto vārtspārņu pārvešana –, ar kuru izbeidzas šā nodokļa uzlikšanas atlikšana.

45 Iesūmums ir jākonstatē, ka abās šajās lietās nav apgalvots, ka attiecīgā nodokļu maksātāja maiņas rezultātā saņemto vārtspārņu vārtību, no kā aprēķina nodokļu, būtu noteikuši lielāku, nekā tā ir bijusi mainītajiem vārtspārņiem 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 pārstāvoši vārtspārņi tiek piešķirti pārvadam vai iegādātās uzņēmumsabiedrības dalībniekam apmaiņā pret vārtspārņiem, kas pārstāv pārdotās minētās uzņēmumsabiedrības kapitālu, pats par sevi nav iemesls uzlikt nodokļu 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 iegādātā sabiedrība vai pārvēdamā sabiedrība. Šo finanšu interešu starpī ir arī kompetence uzlikt nodokli kapitāla pieaugumam saistībā ar vērtpapīriem, kas pastāvja pirms vērtpapīru maiņas darījuma.

49 Tādējādi Apvienošanas direktīvas 8. panta 2. punkta otrajā daļā ir noteikts, ka šā panta 1. punkta piemērošana neliedz dalībvalstīm uzlikt nodokļus peļņai, ko rada saņemto vērtpapīru turpmākā pārvēšana, tādā pašā veidā, kādā tiek aplikta peļņa, ko rada tādū vērtpapīru pārvēšana, kas ir pastāvjuši pirms iegādes (šajā nozīmā 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 vērtpapīru maiņas darījums pats par sevi nav pamats uzlikt nodokli šādā darījumā gūtajam kapitāla pieaugumam, nodrošina šāda darījuma nodokļu neitralitāti, tomēr šāda nodokļu neitralitāte nenozīmā, ka šādam kapitāla pieaugumam nevar tikt uzlikts nodoklis dalībvalstīs, kurām ir nodokļu kompetence attiecībā uz to, bet tā vienīgi liedz uzskatīt šādū maiņas darījumu par nodokļa iekasējamās gadījumu.

51 Savukārt nedz Apvienošanas direktīvas 8. pants, nedz kādā citā šīs direktīvas pantā nav ietvertas normas attiecībā uz nodokļu pasākumiem, kas būtu piemēroti šā 8. panta īstenošanai.

52 Tāpat dalībvalstīm, ievērojot Savienības tiesības, ir zināma rīcības brīvība šajā īstenošanā (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 41.–43. punkts, kā arī 2017. gada 23. novembris, A, C-292/16, EU:C:2017:888, 22. punkts).

53 Runājot par pamatlietā aplūkotajos tiesību aktos paredzēto pasākumu, tas izpaužas tādējādi, ka pirmām kārtēm vērtpapīru maiņas darījumā laikā tiek konstatēts šajā darījumā gūtais kapitāla pieaugums un otrām kārtēm nodokļa uzlikšana šim pieaugumam tiek atlikta līdz datumam, kad notiek maiņas rezultāta saņemto vērtpapīru turpmākā pārvēšana.

54 Šāds pasākums, ciktāl tā rezultātā nodokļa, kas uzliekams šim kapitāla pieaugumam, iekasējamās gadījums tiek pārnests uz gadu, kurā iestājas notikums, ar kuru izbeidzas šā nodokļa uzlikšanas atlikšana, proti, notiek maiņas rezultāta saņemto vērtpapīru pārvēšana, nodrošina, kā enerģētiskā norādījās savu secinājumu 59. un 60. punktā, ka vērtpapīru maiņas darījums pats par sevi neizraisa nodokļa uzlikšanu minētajam kapitāla pieaugumam. Tāpat šajā pasākumā ir ievērots nodokļu neitralitātes princips Apvienošanas direktīvas 8. panta 1. punkta izpratnē.

55 Šis secinājums nevar tikt atspēkots ar to apstākli vien, ka vērtpapīru maiņas darījuma rezultātā gūtais kapitāla pieaugums tiek konstatēts šā darījuma laikā. Šajā ziņā ir jāprecizē, ka šāda konstatāšana ir tikai pašmērķis, kas dalībvalstij, kurai bija nodokļu kompetence attiecībā uz pirms maiņas darījuma pastāvošiem vērtpapīriem, bet kura saskaņā ar Apvienošanas direktīvas 8. panta 1. punktu nevarēja šo kompetenci izmantot minētajā darījuma laikā, ļauj saglabāt savu nodokļu kompetenci un to izmantot vēlāk, proti, datumā, kad notiek maiņas rezultāta saņemto vērtpapīru pārvēšana, saskaņā ar šīs direktīvas 8. panta 2. punkta otro daļu.

56 Šajos apstākļos uz pirmajiem 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, saskaņā ar kuriem vērtpapīru maiņas darījuma, uz kuru attiecas šā direktīva, rezultātā gūtais kapitāla pieaugums tiek konstatēts šā maiņas darījuma laikā, savukārt nodokļa uzlikšana 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, veikta 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 gētajam kapitāla pieaugumam, kas ir tikusi atlikta, veikt tad, kad notiek maiņas rezultātā saņemto vārtpapīru turpmākā pārvēšana, lai gan šā pārvēšana neietilpst šīs dalībvalsts nodokļu kompetencē.

Par trešo līdz piekto jautājumu lietā C-421/16

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

68 Tāpat no šiem lietas materiāliem izriet, ka saskaņā ar pamatlietā aplūkotajiem tiesību aktiem gada laikā ciestie kapitāla zaudējumi ir attiecināmi uz tādā pašā veida kapitāla pieaugumu, kas gēts tajā pašā gadā vai piecu nākamajiem gadiem. Pamatlietā nav strīda par to, ka attiecīgā 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 pārvēšanu, nav jāatskaita attiecināt 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 būtu 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 turpmākā pārvēšana neietilpst šīs dalībvalsts nodokļu kompetencē, ir paredzēts nodokļa uzlikšanu kapitāla pieaugumam, kas ir tikusi atlikta, veikt šīs pārvēšanas brīdī, neņemot vērā iespējamos zaudējumus, kas radušies līdz ar šo pārvēšanu, lai gan šādi zaudējumi tiek ņemti vērā gadījumā, ja minētās pārvēšanas 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 pašs brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanas 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 pārvēšanu, iespējamo attiecināšanu, nedz jautājumu par šādas attiecināšanas un to aprēķināšanas kārtību. Tātad jautājumi, kas attiecas uz šādu attiecināšanu, ietilpst izcelsmes dalībvalsts iekšējā 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 vērtpapāru turpmākās pārvēšanas brīdī *M. Lassus* bija nodokļa maksātājs, kam piederēja vērtpapāri, ar nerezidenta statusu un tādējādi viņš nevarēja attiecināt iespaidamos 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 vērtpapāri, ar rezidenta statusu, viņš būtu varējis veikt šo attiecināšanu.

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

77 Šis šārslis ir pieļaujams tikai tad, ja tas attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai arī ja tas var tikt attaisnots ar kļu no Savienības tiesību sistēmas atzītajiem primāru vispārējo interešu apsvērumiem. Turklāt šādu gadījumu tam ir jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šā 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 salīdzināmbū, ir jānorāda, ka ar pamatlietā aplūkotajiem tiesību aktiem ir paredzēts uzlikt nodokli vērtpapāru maiņas rezultātā gūtajam kapitāla pieaugumam, kas radies brīdī, kad *M. Lassus* bija pielīdzināts nodokļu maksātājam ar nodokļu rezidenci Francijā. Saistībā ar šādu nodokļa uzlikšanu, kas atlikta līdz maiņas rezultātā saņemto vērtpapāru turpmākās pārvēšanas brīdim, situācija, kurā atrodas nodokļu maksātājs, kas ir vērtpapāru pašnieks, ar nerezidenta statusu pārvēšanas brīdī, kāda ir bijusi *M. Lassus*, ir objektīvi salīdzināma ar situāciju, kurā atrastos maksātājs, kas ir vērtpapāru pašnieks, ar rezidenta statusu šīs pašas pārvēšanas brīdī.

79 Saistībā ar jautājumu, vai attiecīgais šārslis var tikt attaisnots ar Savienības tiesību sistēmas atzītajiem primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, Francijas valdība uzskata, ka primārais vispārējais interešu apsvērums saistībā ar nodokļu kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm var attaisnot šādu šārsli.

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 enerģētladvokāts ir konstatējis savu secinājumu 93. punktā, tādus apstākļus kā pamatlietā šis mērķis nevar attaisnot šādu šārsli, jo runa ir tikai par Francijas Republikas nodokļu kompetenci.

82 Šajā ziņā ir jāprecizē, ka pamatlīstas 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 galīgā noteikta dienā, kad nodokļu maksātājs to 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 uzņēmumā dalībvalstī neuzliek nekādu pienākumu izcelsmes dalībvalstij jauno kapitāla daļu galīgās pārvešanas brīdī pārņemt nodokļu parādu, kas ir ticis galīgā noteikta datumā, no kura nodokļu maksātājs vairs nebija apliekams ar nodokli izcelsmes dalībvalstī tās rezidences pārcelšanas dēļ.

83. Tādu nodokļa uzlikšanas pamatlietā aplūkotajam kapitāla pieaugumam atlikšana līdz maiņas rezultātā saņemto vērtspārņu turpmākai pārvešanai nozīmē, ka nodoklis šim kapitāla pieaugumam, lai gan pieaugums tika konstatēts vērtspārņu 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 pilnībā 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 rezultātā saņemto vērtspārņu turpmākā 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 vērtspārņu pašnieks, nodokļu rezidence ir šajā dalībvalstī.

85. Attiecībā uz kārtību, kādā veicama pamatlietā aplūkto kapitāla zaudējumu attiecināšana un aprēķināšana, tā kā – kā tas izriet no šī sprieduma 72. punkta – Savienības tiesības tā nav paredzēta, šāda kārtība 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 rezultātā saņemto vērtspārņu turpmākā 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 vērtspārņu pašnieks, nodokļu rezidence ir šajā dalībvalstī. Kārtība, kādā veicama šo kapitāla zaudējumu attiecināšana un aprēķināšana, ir jāparedz dalībvalstīm, ievērojot Savienības tiesības, konkrētajā gadījumā it īpaši brīvību veikt uzņēmējdarbību.

Par tiesāšanas izdevumiem

87. 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 (pirmā palāta) 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 pievienošanās 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 vārtpapāru maiņas darījuma, uz kuru attiecas šī direktīva, rezultātā radušais kapitāla pieaugums tiek konstatēts šī maiņas darījuma laikā, savukārt nodokļa uzlikšana šim pieaugumam tiek atlikta līdz gadam, kurā iestājas notikums – konkrētajā gadījumā maiņas rezultātā saņemto vārtpapāru pārvešana –, ar kuru izbeidzas šī 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 vārtpapāru maiņas rezultātā gētajam kapitāla pieaugumam, kas ir tikusi atlikta, veikt tad, kad notiek maiņas rezultātā saņemto vārtpapāru turpmāka pārvešana, lai gan šī 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 vārtpapāru turpmāka 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 šo vārtpapāru īpašnieks, nodokļu rezidence ir šajā dalībvalstī. Kārtība, kādā veicama šo kapitāla zaudējumu attiecināšana un aprēķināšana, ir jāparedz dalībvalstīm, ievērojot Savienības tiesības, konkrētajā gadījumā it īpaši brīvību veikt uzņēmējdarbību.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.