

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 taisyklės 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 pateiktą 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,

išnagrinėjusių 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 bylų be išvados,

priima šį

Sprendimą

1 Prašymai priimti prejudicin? sprendim? susij? su 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 2009/133/EB d?l bendros mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? ?moni? jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buvein?s perk?limui iš vienos valstyb?s nar?s ? kit? (OL L 310, 2009, p. 34), 8 straipsnio ir 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/434/EEB d?l bendros mokes?i? sistemos, taikomos ?vairi? valstybi? nari? ?moni? jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (OL L 225, 1990, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvi? k., 9 sk., 1 t., p. 142), 8 straipsnio išaiškinimo.

2 Šie prašymai pateikti nagrin?jant AQ (C?662/18) ir DN (C?672/18) gin?us su mokes?i? administratoriumi d?l to, kad apmokestinant padid?jusi? vert?, kurios apmokestinimas buvo atid?tas pagal kiekvienos iš ši? direktyv? 8 straipsn? ir kuri susidar? perleidžiant vertybinius popierius, gautus pagal pasikeitimo vertybiniais popieriais sandor?, šis administratorius atsisak? jiems taikyti bendr? mokes?io baz?s sumažinim?, skai?iuojam? nuo vertybini? popieri?, kuriais pasikeista, ?sigijimo dienos.

Teisinis pagrindas

S?jungos teis?

3 Kaip nurodyta Direktyvos 2009/133 1 konstatuojamojoje dalyje, šia direktyva buvo kodifikuota Direktyva 90/434, nes pastaroji buvo kelis kartus iš esm?s kei?iama.

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

5 Direktyvos 2009/133 2?5 ir 10 konstatuojamosiose dalyse nurodyta:

„(2) Tam, kad Bendrijoje b?t? sukurtos analogiškos vidaus rinkai s?lygos ir kad b?t? užtikrintas efektyvus tokios vidaus rinkos veikimas, gali b?ti reikalingi ?vairi? valstybi? nari? ?moni? jungimasis, skaidymas, dalinis skaidymas, turto perleidimas ir keitimasis akcijomis. Ši? operacij? netur?t? apsunkinti apribojimai, kli?tys ar suvaržymai, atsirandantys, vis? pirma, d?l valstybi? nari? mokes?i? nuostat?. D?l to b?tina numatyti tokioms operacijoms taikytinas konkurencijos poži?riu neutralias mokes?i? taisykles, kad ?mon?s gal?t? prisitaikyti prie vidaus rinkos reikalavim?, ir tarptautiniu lygiu padid?t? j? gamybiniai paj?gumai ir konkurencingumas.

(3) Mokes?i? nuostatos tokioms operacijoms yra mažiau palankios nei operacijoms tarp tos pa?ios valstyb?s nar?s ?moni?. Ši? kli?t? b?tina pašalinti.

(4) Šio tikslo ne?manoma pasiekti Bendrijos lygiu pritaikius valstyb?se nar?se galiojan?ias sistemas, nes ši? sistem? skirtumai gali sukelti iškraipymus. Tik bendra mokes?i? sistema gali užtikrinti tinkam? šio klausimo sprendim?.

(5) Bendroje mokes?i? sistemoje tur?t? b?ti vengiama taikyti mokes?ius jungimuisi <...> kartu apsaugant valstyb?s nar?s, kurioje yra perleidžian?ioji arba ?gytoji ?mon?, finansinius interesus.

<...>

(10) Gaunan?iosios arba ?gyjan?iosios ?mon?s vertybini? popieri? paskirstymas perleidžian?iosios ?mon?s akcininkams savaime netur?t? sukelti toki? akcinink? apmokestinimo.“

6 Pagal šios direktyvos 2 straipsnio e punkt? „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 padidėjimo pajam? apmokestinimo.

<...>

4. 1 ir 3 dalys taikomos tik tuo atveju, jeigu akcininkas gautiems vertybiniam popieriam mokės?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 padidėjimo pajam?, susidariusi? gaut? vertybini? popieri? paskesnio perleidimo metu, apmokestinti taip, kaip ir turto vert?s padidėjimo pajam?, susidariusi? d?l iki ?gijimo tur?t? vertybini? popieri? perleidimo.

7. Šiame straipsnyje „vert? mokės?i? tikslais“ reiškia vert?, kuria remiantis b?t? apskai?iuojamas bet koks turto vert?s padidėjimas arba nuostolis d?l mon?s akcininko pajam?, pelno arba turto vert?s padidėjimo 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 mokės?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 dvejus metus 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 m?n. 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 m?n. 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 numatytą mokesčio bazės sumažinimą.

Nukrypstant nuo šios nuostatos, tarifas, taikomas padidėjusiais vertei, susidariusiai dėl 2012 m. lapkričio 14 d.–gruodžio 31 d. vykdytų kapitalo injekcijų sandorių, nustatomas pagal 2012 m. gruodžio 29 d. *loi no 2012-1509 de finances pour 2013* [(statymas Nr. 2012-1509 dėl 2013 m. biudžeto)] 10 A straipsnio IV dalį.

<...>“

12 Pagal statymo Nr. 2012-1509 10 A straipsnio IV dalies dėl 2012 m. lapkričio 14 d.–gruodžio 31 d. vykdytų likvidumo didinimo operacijų gauta padidėjusi vertė, nurodyta 150-0 Bter straipsnio I dalyje, apmokestinama fiksuotu 24 % tarifu arba, jeigu vykdytos visos sąlygos, numatytos pagal šį statymą parengtos redakcijos 200 A straipsnio 2 bis dalyje, fiksuotu 19 % tarifu pagal tą pačią 2 bis dalį.

13 Pagal statymo Nr. 2013-1278 17 straipsnio III dalį mokesčio bazės sumažinimas, numatytas CGI 150-0 D straipsnio 1ter ir 1quater dalyse ir taikomas CGI 150-0 A straipsnyje numatytomis sąlygomis gautam grynajam pelnui, kurį atsižvelgiama siekiant nustatyti bendras grynąsias pajamas (šioms pajamoms taikoma progresinė pajamų mokesčio skalė pagal 200 A straipsnio 2 dalį), vertybinį popierių turėjimo laikotarpiu yra taikomas pelnui, gautam nuo 2013 m. sausio 1 d.“

– *Byloje C-672/18 taikytini nacionalinės teisės aktai*

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

„1. Nuo 1992 m. sausio 1 d. arba 1991 m. sausio 1 d. vertybinį popierių perleidimo bendrovei, kuriai taikomas apmokestinimas pelno mokesčiu, atveju padidėjusios vertės, susidariusios dėl pasikeitimo vertybiniais popieriais pagal galiojančius teisės aktus vykdytų viešojo akcijų platinimo, jungimo, skaidymo, investicinio fondo prijungimo prie kintamojo kapitalo investicinių bendrovės sandorų arba vertybinį popierių perleidimo bendrovei, kuriai taikomas apmokestinimas pelno mokesčiu, sandorų, apmokestinimas gali būti atidėtas iki to momento, kai vertybiniai popieriai, gauti vykdytų keitimų, bus perleisti arba perpirkti <...>“

15 Šio kodekso straipsnio 1ter dalies redakcijoje, taikytinoje padidėjusiai vertei, susidariusiai iki 2000 m. sausio 1 d., nustatyta:

„4. Turto vertės padidėjimo, susidariusio nuo 1991 m. sausio 1 d. dėl pasikeitimo akcijomis vykdytų monų, kuriai taikomas monų pelno mokestis, jungimo, skaidymo arba vertybinį popierių perleidimo jai sandorų, apmokestinimas gali būti atidėtas 92 B straipsnio II dalyje numatytomis sąlygomis <...>“

16 Nuo 2013 m. sausio 1 d. gautoms pajamoms taikomos redakcijos minėto kodekso 200 A straipsnio 2 dalyje, parengtoje pagal statymą Nr. 2012-1509, nustatyta, kad 150-0 A straipsnyje numatytomis sąlygomis gautą grynųjį pelną atsižvelgiama siekiant nustatyti bendras grynąsias pajamas, kurioms taikoma progresinė pajamų mokesčio skalė.

Administracinė doktrina

17 Administracinis komentaras, paskelbtas 2017 m. liepos 24 d. *Bulletin officiel des finances publiques* (referencinis Nr. BOI-RPPM-PVBMI-20-20-10), 130 punkte (toliau – administracinis komentaras 130 punktas) nurodyta:

<...> vertybinių popierių turėjimo laikotarpiu <...> dėl perleidimo, pasikeitimo ar panašo iki 2013 m. sausio 1 d. gautam grynajam pelnui, kurio apmokestinimas atidėtas iki 2000 m. sausio 1 d. galiojusios redakcijos CGI 92 B straipsnio II dalyje, 160 straipsnio I ter dalyje ir 150 Abis straipsnyje numatytomis sąlygomis, netaikomas mokesčio bazės sumažinimas <...>.“

Pagrindinės bylos ir prejudiciniai klausimai

18 Kiek tai susiję su byla C-662/18, iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, kad pagal 2012 m. gruodžio 14 d. pasikeitimo akcijomis sandorį AQ investavo pagal Prancūzijos teisę steigtos bendrovės vertybinius popierius ir kitą pagal Prancūzijos teisę steigtą bendrovę mainais už pastarosios vertybinius popierius. Anot AQ, dėl šio pasikeitimo akcijomis įgyjančioji bendrovė negijo steigtos bendrovės balsavimo teisių daugumos. Vykdamas šį sandorį kapitalo injekcijos vykdymo dieną buvo konstatuota padidėjusi vertė, atitinkanti vertybinių popierių, kuriais pasikeista, vertė, sumažintą iš šių vertybinių popierių įsigijimo kaina, ir buvo atidėtas apmokestinimas. Kadangi 2015 m. perleidžiant pasikeitus gautus vertybinius popierius šis apmokestinimo atidėjimas buvo panaikintas, buvo apmokestinta ši padidėjusi vertė ir padidėjusi vertė, gauta perleidus pasikeičiant gautus vertybinius popierius.

19 Kaip matyti iš administracinės praktikos, remiantis administracinio komentaro 130 punktu padidėjusi vertė, kurios apmokestinimas atidėtas, iš pradžių buvo apmokestinta pagal tarifą, taikomą tais metais, kai perleidžiami pasikeičiant gauti vertybiniai popieriai, tačiau be teisės mokesčio bazės sumažinimo, numatytą nacionalinės teisės aktuose dėl padidėjusios vertės, susidariusios nuo 2013 m. sausio 1 d. Be to, pasikeičiant gautiems vertybiniams popieriams taikomas mokesčio bazės sumažinimas buvo apskaičiuotas atsižvelgiant į apskaitinio datą, o ne į vertybinių popierių, kuriais pasikeista, įsigijimo datą. Remiantis *Conseil constitutionnel* (Konstitucinio Taryba, Prancūzija) sprendimu, ši padidėjusi vertė, kurios apmokestinimas buvo atidėtas, vėliau buvo apmokestinta pagal aptariamą vertybinių popierių perleidimo momentu galiojusį mokesčio tarifą, t. y. pagal 2012 m. taikomą tarifą.

20 Dėl bylos C-672/18 pažymėtina, kad iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, jog dėl 1998 m. pagal Prancūzijos teisę steigto dviejų bendrovių jungimosi sandorio DN mainais už savo vertybinius popierius gavo kitos bendrovės, kuri yra šio jungimosi sandorio šalis, vertybinių popierių. Šiuo atveju padidėjusi vertė, susijusi su pasikeitimu vertybiniais popieriais, buvo nustatyta ir jos apmokestinimas buvo atidėtas. 2016 m. perleidus pasikeičiant gautus vertybinius popierius šis apmokestinimo atidėjimas buvo panaikintas. Taigi ši padidėjusi vertė ir padidėjusi vertė dėl pasikeičiant gautų vertybinių popierių perleidimo buvo apmokestintos.

21 Kaip matyti iš administracinės praktikos, remiantis administracinio komentaro 130 punktu padidėjusi vertė, kurios apmokestinimas atidėtas, buvo apmokestinta pagal tarifą, taikomą tais metais, kai perleidžiami pasikeičiant gauti vertybiniai popieriai, tačiau be teisės mokesčio bazės sumažinimo, numatytą nacionalinės teisės aktuose dėl padidėjusios vertės, susidariusios nuo 2013 m. sausio 1 d. Be to, pasikeičiant gautiems vertybiniams popieriams taikomas mokesčio bazės sumažinimas buvo apskaičiuotas atsižvelgiant į pasikeitimo datą, o ne į vertybinių popierių, kuriais pasikeista, įsigijimo datą.

22 Manydamos, kad pagal šį 130 punktą nustatytas mokestinis vertinimas neatitinka nei Direktyvos 2009/133 tikslo, nei jos 8 straipsnio, AQ ir DN pareiškė ieškinį *Conseil d'État* (Valstybės Taryba, Prancūzija) dėl minėto 130 punkto panaikinimo. Jos mano, kad dėl šios neatitikties pagrindinėje byloje nagrinėjamos nacionalinės teisės nuostatos turi būti netaikomos ginčo, susijusio su tarpvalstybine situacija, atveju. Tai lemtų situaciją, kurios, kaip ir jį paaiškinant atveju, yra vien vidaus, atvirkštinė diskriminacija, o tai prieštarauja konstituciniams lygybės priešstatymui ir lygybės valstybės mokesčių atžvilgiu principams.

23 Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės nurodo, kad Sąjungos teisės, būtent Direktyvos 2009/133 8 straipsnio, išaiškinimas yra būtinas sprendimui jo nagrinėjamoje byloje priimti.

24 Šiomis aplinkybėmis *Conseil d'État* (Valstybės Taryba) abiejose pagrindinėse bylose nusprendė sustabdyti bylos nagrinėjimą ir kiekvienoje iš jų pateikti tuos pačius prejudicinius klausimus, kurie suformuluoti taip:

„1. Ar 2009 m. spalio 19 d. direktyvos 8 straipsnio nuostatos turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas padidėjusi vertė, susidariusi perleidus dėl pasikeitimo gautus vertybinius popierius, ir padidėjusi vertė, kurios apmokestinimas atidėtas, draudžiama apmokestinti taikant skirtingas mokesčių bazes ir tarifo taisykles?

2. Ar šios nuostatos visų pirma turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas draudžiama padidėjusiai vertei, kurios apmokestinimas atidėtas, netaikyti mokesčių bazės sumažinimo, kuriuo siekiama atsižvelgti į vertybinių popierių turėjimo laikotarpį, turint omenyje tai, kad ši mokesčių bazė taisyklė nebuvo taikoma tuo metu, kai padidėjusi vertė gauta, ir taikoma padidėjusiai vertei, susidariusiai perleidus vertybinius popierius, gautus pasikeitus vertybiniais popieriais, atsižvelgiant į pasikeitimo datą, o ne į pasikeisti skirtų vertybinių popierių įsigijimo datą?“

25 2018 m. lapkričio 14 d. Teisingumo Teismo pirmininko nutartimi bylos C-662/18 ir C-672/18 buvo sujungtos, kad būtų bendrai vykdoma rašytinė ir žodinė proceso dalys bei priimtas galutinis sprendimas.

Dėl prejudicinių klausimų

Dėl priimtinumų

26 Reikia pažymėti, kad iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, jog pagrindinės bylos faktinės aplinkybės susijusios su sandoriais, kuriuose dalyvauja bendrovės, steigtos vienoje ir toje pačioje valstybėje narėje, šiuo atveju – Prancūzijos Respublikoje. Be to, dėl bylos C-662/18 AQ nurodė, kad pagrindinėje byloje nagrinjamas sandoris nėra pasikeitimas akcijomis, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2009/133, nes dėl šio sandorio gyjančioji bendrovė negijo steigtos bendrovės balsavimo teisės daugumos.

27 Visos pastabas raštu pateikusios šalys iš esmės pažymi, kad atitinkamuose nacionalinės teisės aktuose pateikiami su Sąjungos teise suderinami sprendimai dėl situacijų, kurios nesusijusios su Sąjungos teise, ir mano, kad prejudiciniai klausimai yra priimtini.

28 Primintina, kad Teisingumo Teismas pripažino priimtinais prašymus priimti prejudicinį sprendimą, kai nors pagrindinės bylos faktinės aplinkybės Sąjungos teisės tiesiogiai nebuvo taikoma, jos nuostatas leido taikyti nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos visiškai su vidaus klausimais susijusios situacijos buvo sprendžiamos laikantis Sąjungos teisėje tvirtinto požirio (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, kurią 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 *C ir 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 į 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 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija ir 2018 m. lapkričio 7 d. Sprendimo *C ir A*, C-257/17, EU:C:2018:876, 32 punktas ir jame nurodyta jurisprudencija).

31 Šiuo atveju, pirma, reikia pažymėti, kad prejudiciniai klausimai susiję su Sąjungos teisės nuostatų 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 Vadinasi, 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 ji turėjimo trukmę skaičiuojama nuo pasikeitimo vertybiniais popieriais, o ne nuo vertybinių popierių, kuriais pasikeista, įsigijimo.

36 Taigi reikia manyti, kad savo klausimais, kuriuos b?tina nagrin?ti kartu, prašym? priimti prejudicin? sprendim? pateik?s teismas iš esm?s 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 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.

37 Reikia konstatuoti, kad pagrindin?se bylose nebuvo teigiama, kad atitinkami mokes?i? mok?tojai po pasikeitimo gautiems vertybiniais popieriams suteik? didesn? „mokestin? vert?“ nei ta, kuri? vertybiniai popieriai, kuriais buvo pasikeista, tur?jo prieš pat atitinkamus pasikeitimo sandorius, arba kad ši mokestin? vert? nebuvo apskai?iuota pagal Direktyvos 2009/133 8 straipsnio 7 dal?. 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 dal? jungimosi, skaidymo arba keitimosi akcijomis metu gaunan?iosios arba ?gyjan?iosios bendrov?s vertybini? popieri? paskirstymas perleidžian?iosios arba ?gytosios bendrov?s akcininkui mainais už pastarosios bendrov?s kapitalui atstovaujan?ius vertybinius popierius savaime nesukelia tokio akcininko pajam?, pelno arba turto vert?s padid?jimo pajam? apmokestinimo.

39 Vis d?lto šios direktyvos 6 straipsnio 2 dalyje nustatyta, kad 1 dalies taikymas netrukdo valstyb?ms nar?ms turto vert?s padid?jimo pajam?, susidariusi? paskesnio perleidimo metu, apmokestinti taip, kaip ir turto vert?s padid?jimo pajam?, susidariusi? d?l iki ?gijimo tur?t? vertybini? popieri? perleidimo.

40 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprend?, kad nors pagal min?tos direktyvos 8 straipsnio 1 dal?, kurioje numatyta, kad d?l paties pasikeitimo vertybiniais popieriais sandorio negali atsirasti d?l šio sandorio susidariusios padid?jusios vert?s apmokestinimo, užtikrinamas tokio sandorio neutralumas mokes?i? poži?riu, šiuo neutralumu nesiekama panaikinti tokios padid?jusios vert?s apmokestinimo valstyb?je nar?je, kuriai priklauso kompetencija tai apmokestinti, bet tik draudžiama laikyti š? pasikeitimo sandor? apmokestinimo momentu.

41 Be to, Teisingumo Teismas patikslino: kadangi Direktyvoje 2009/133 n?ra nuostat?, susijusi? su mokes?i? priemonėmis, tinkamomis ?gyvendinti jos 8 straipsn?, laikydamosi S?jungos teis?s valstyb?s nar?s turi tam tikr? diskrecij?, kiek tai susij? su šiuo ?gyvendinimu (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 nurodyt? jurisprudencij?).

42 Šiomis aplinkyb?mis Teisingumo Teismas jau yra pripažin?s, kad priemon?, kuria siekiama konstatuoti padid?jusi? vert?, susidariusi? d?l pasikeitimo vertybiniais popieriais sandorio, ir atid?ti šios padid?jusios vert?s apmokestinimo moment? iki met?, kuriais ?vyksta ?vykis, užbaigiantis apmokestinimo atid?jim?, yra tik „techninis b?das“, kuris leidžia išsaugoti valstybi? nari? apmokestinimo kompetencij?, taigi ir j? finansinius interesus, ir pagal Direktyvos 2009/133 8 straipsnio 6 dal? atitinka mokes?i? neutralumo princip?, ?tvirtint? šios direktyvos 8 straipsnio 1 dalyje, tiek, kiek pagal j? pasikeitimo vertybiniais popieriais sandoris nelemia jokio min?tos padid?jusios vert?s 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 mokestinės 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 neigiamų mokestinių pasekmių, 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 gautų vertybinių popierių perleidimu, turi būti taikomas toks pats mokestinis 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 gautų vertybinių popierių perleidimu, atsižvelgiant į mokesčio tarifą ir mokesčio bazės sumažinimo taikymą su tikslu atsižvelgti į vertybinių popierių 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.

Dėl bylinėjimosi išlaidų

48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą patekusio 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 vairių 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 vairių 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?.