

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 pārvēšana – Kapitāla pieauguma aplikšanas ar nodokli atlikšana – Nodokļa uzlikšana akcionāriem – Aplikšana ar nodokli, pamatojoties uz atšķirīgiem nodokļu bāzes noteikumiem un atšķirīgām likmēm – 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, tiesvedībā

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*] (referenti),

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 uzklaušanas, 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 tiesvedībā 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, pielikot 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 nosacījumu, 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 sabiedrībās, 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 pēdējās daļās, 150.0.F pantā un 163.*quinquies* C panta I un II punktā, tiek piemērota atlaide, kas tiek noteikta atbilstoši nosacījumiem, kuri attiecīgajā gadījumā paredzēti šī paša panta 1.ter vai 1.*quater* punktā.”

[..]

1.ter 1. punkts 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 punkts 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 punkts redakcijā, 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 saistītām tiesībām, kā noteikts 150.0.A pantā, aplikšana ar nodokli tiek atlikta, ja ir izpildēti šī panta III punkts paredzētie nosacījumi [..].”

11 CGI 200.A pants, tā redakcijā, 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 kopējos 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 starpab starp, pirmkārt, nodokļa summu, kas attiecībā uz ieguldījuma gadu būtu radusies, 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 minēto 197. panta nosacījumiem, un, otrkārt, nodokļa summu, kas maksājama par to pašu gadu un kas noteikta saskaņā ar minēto 197. panta nosacījumiem;

– saucējs, ko veido visi šā a punkta pirmajā daļā minētie kapitāla pieaugumi, kas ir iekšauti 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 vienīgo atlaidi, kas minēta 150.0.D panta 1. punktā.

Atkāpjoties no iepriekš minētā, likme, kas piemērojama kapitāla pieaugumam, kurš gēts 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 gēta saskaņā ar nosacījumiem, kas paredzēti minētā kodeksa 150.0.A pantā un kas ir ēmti vērē, lai noteiktu kopējās neto ienākumus, uz kuriem attiecas ienākuma nodokļa progresīvā skala saskaņā ar 200.A panta 2. punktu, ir piemērojamas peļņai, kas gēta 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 gētajam kapitāla pieaugumam, ir paredzēts:

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

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

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

16 Saskaņā ar minētā kodeksa 200.A panta 2. punktu, tā 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 kopējās neto ienākumus, kam tiek piemērota ienākuma nodokļa progresīvā likme.

Administratīvā doktrīna

17 Saskaņā ar 2017. gada 24. jūlijā publicēto administratīvā komentāru Nr. *BOI/RPPM/PVBMI/2020-10* 130. punktu (turpmāk tekstā – “administratīvā 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 vārtspapārus, kas tai piederēja vienā atbilstoši Francijas tiesbūm dibinātā sabiedrībā, citai atbilstoši Francijas tiesbūm dibinātai sabiedrībai, apmaiņā pret to saņemot pārdotās sabiedrības vārtspapārus. AQ uzskata, ka šī akciju maiņa nepiešķir ieguđtā sabiedrībai balsu vairākumu iegūtajā sabiedrībā. Saistībā ar šo darījumu tika konstatēts kapitāla pieaugums, kas atbilda apmaiņto vārtspapāru vārtībai to pārvēšanas dienā, atskaitot šo vārtspapāru iegādes cenu, un tam tika piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana. Tā kā 2015. gadā apmaiņā saņemto vārtspapāru turpmākā pārvēšana izbeidza minēto aplikšanas ar nodokli atlikšanu, šis kapitāla pieaugums un kapitāla pieaugums, kas izrietēja no maiņas rezultātā saņemto vārtspapāru pārvēšanas, tika aplikts ar nodokli.

19 Saskaņā ar administratīvā praksi atbilstoši administratīvā komentāru 130. punktam kapitāla pieaugums, kam tika piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana, sākotnēji bija aplikts ar nodokli atbilstoši likmei, kas piemērojama maiņas rezultātā saņemto vārtspapāru pārvēšanas gadā, taču bez tiesbūm piemērot valsts tiesbūmas paredzēto nodokļa atlaidi par turējuma laikposmu kapitāla pieaugumam, kas gūts, sākot no 2013. gada 1. janvāra. Turklāt atlaidi par maiņas rezultātā saņemto vārtspapāru turējuma laikposmu tika aprēķināta, ņemot vērā maiņas datumu, nevis apmaiņto vārtspapāru iegādes datumu. Saskaņā ar *Conseil constitutionnel* (Konstitucionālā padome, 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 vārtspapāru 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 vārtspapāriem saņēma otras sabiedrības, kura bija šīs apvienošanas dalībniece, vārtspapārus. Šajā gadījumā tika konstatēts kapitāla pieaugums saistībā ar apmaiņtajiem vārtspapāriem un tam tika piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana. 2016. gadā apmaiņā saņemto vārtspapāru turpmākā pārvēšana izbeidza šo aplikšanas ar nodokli atlikšanu. Tādējādi šis kapitāla pieaugums un kapitāla pieaugums, kas izrietēja no maiņas rezultātā saņemto vārtspapāru pārvēšanas, tika aplikts ar nodokli.

21 Saskaņā ar administratīvā praksi atbilstoši administratīvā komentāru 130. punktam kapitāla pieaugums, kam tika piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana, tika aplikts ar nodokli atbilstoši likmei, kas bija piemērojama maiņas rezultātā saņemto vārtspapāru 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 vērtpapāru turējuma laikposmu tika aprēķināta, ņemot vērā maiņas datumu, nevis apmaiņāto vērtpapāru iegādes datumu.

22 Uzskatot, ka nodokļu režīms, kas izriet no minētā 130. punkta, neatbilst ne Direktāvas 2009/133 mērķim, ne tās 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 jāizslēdz tādā strīdā gadījumā, kas attiecas uz pārobežu situāciju. No tā izrietot atgriezeniskā diskriminācija, kas kaitē situācijām, kuras kļūst minētājam sabiedrībā un pilnībā iekšējās, 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 Direktāvas 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 [Direktāvas 2009/133] 8. panta tiesību normas ir jāinterpretē tādējādi, ka tām ir pretrunātas, ka kapitāla pieaugumam, kas radies no maiņas rezultātā iegāto vērtpapāru pārvēšanas, 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 vērtpapāru turējuma laikposmu, nav piemērojami kapitāla pieaugumam, attiecībā uz kuru ir atlikta aplikšana ar nodokli, ņemot vērā, ka šis nodokļa būzes noteikums nebija piemērojams brīdī, kad šis kapitāla pieaugums radās, bet bija piemērojams kapitāla pieaugumam, kas radās no maiņas rezultātā iegāto vērtpapāru pārvēšanas, ņemot vērā vērtpapāru maiņas brīdi, nevis brīdi, kurā maiņai nodotie vērtpapāri 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, kļūst ar sprieduma taisāšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pieņemamību

26 Jānorāda, ka no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka pamatlietu pamatēsošie 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 Direktāvas 2009/133 izpratnē, jo šis darījums iegādājās sabiedrībai neesot piešķirtu 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 kāst piemērojamās 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 šādos 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 vienveidīgi – 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 šajās direktīvās atzītajiem risinājumiem.

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

Par lietās b) tēmu

33 Vispirms ir jānorāda, ka, pirmkārt, uzdotie jautājumi attiecas vienīgi uz Direktīvu 2009/133, ar ko tika aizstāta Direktīva 90/434. Tomēr, tā kā apvienošanas 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. Līdz ar to pirmā kārtībā atsauces šajā spriedumā uz Direktīvas 2009/133 8. panta 1., 4., 6. un 7. punktu ir jāsaprot kā atsauces uz Direktīvas 90/434 8. panta 1. punktu un 2. punkta pirmo, otro un trešo daļu. Otrā kārtībā Tiesas judikatūra attiecībā uz vienu no šīm direktīvām ir piemērojama arī otrai direktīvai.

35 Treškārt, no iesniedzējtiesas nolikuma izriet, ka pamatlietā aplūkots nodokļu režīma sekas ir tādas, ka valsts tiesības paredzētā atlaide ir piemērojama tikai daļai no kapitāla pieauguma, kas radies no maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru pārvešanas, proti, atskaitot to turēšanas laikposmu kopš vērtspapīru maiņas datuma, nevis kopš datuma, kurā apmainītie vērtspapīri 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 vērtspapāru maiņas darījumu saskaņā ar tiem kapitāla pieaugumam saistībā ar maiņas rezultātu saņemtajiem vērtspapāriem. kam ir piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana, kā arī kapitāla pieaugumam, kas izriet no maiņas rezultātu saņemto vērtspapāru pārvēšanas, ir jāpiemēro tas pats nodokļu režīms, lai attiecībā uz nodokļa likmi un nodokļa atlaides piemērošanu tiktu ņemts vērā vērtspapāru turējuma ilgums, kā tas, kas tiktu piemērots kapitāla pieaugumam, kāds tiktu gūts to vērtspapāru pārvēšanas brīdī, kādi pastāvja pirms maiņas darījuma, ja šāds darījums nebūtu noticis.

37 Iesākumā ir jākonstatē, ka abās pamatlietās nav apgalvots, ka attiecīgā nodokļu maksātāja maiņas rezultātā saņemto vērtspapāru “vērtību, no kā aprēķina nodokļu”, būtu noteikuši lielāku, nekā tā ir bijusi mainītajiem vērtspapāriem tieši pirms attiecīgajiem maiņas darījumiem, vai ka šā vērtība, no kā aprēķina nodokļu, nebūtu tikusi aprēķināta saskaņā ar Direktīvas 2009/133 8. panta 7. punktu. No tā izriet, kā arī no jau šāms 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 vērtspapāru piešķiršana pārvēdamās vai iegādātās uzņēmējās sabiedrības akcionāram apmaiņā pret vērtspapāriem, kas pārstāv pārdotās minētās uzņēmējās sabiedrības kapitālu, pati par sevi nav iemesls uzlikt nodokļu šā akcionāra ienākumiem, peļņai vai kapitāla pieaugumam.

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

40 Šajā ziņā Tiesa jau ir atzinusi, ka, lai gan minētās direktīvas 8. panta 1. punkts, paredzot, ka vērtspapāru maiņas darījums pats par sevi nav pamats uzlikt nodokli šā darījuma 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 Direktīvā 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 Šāds konteksts Tiesa jau ir atzinusi, ka šāds pasākums, ar ko tiek konstatēts no vērtspapāru 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 “pašmērīgums”, kas ļaujot dalībvalstīm saglabāt nodokļu kompetenci un tādējādi to finanšu interešu ieviešanu atbilstoši Direktīvas 2009/133 8. panta 6. punktam, nodrošina šīs direktīvas 8. panta 1. punkts paredzēto nodokļu neitralitātes principu, jo šā pašmērīguma sekas ir tādas, ka vērtspapāru 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 vārtspāriem 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 vārtspāru turpmākās pārvešanas dienā. No tā izriet, ka, lai arī šajā datumā attiecīgajos nodokļu tiesību aktos ir paredzēts atlaides režīms par vārtspāru turvešanas 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 vārtspāru pārvešanas brīdī, kādi pastāvja pirms maiņas darījuma, ja šāds darījums nebūtu noticis.

44 Jebkurš cits pasākums pārniegtu vienkāršu konstatējumu par kapitāla pieaugumu saistībā ar vārtspāru maiņas darījumu apmaiņtajiem vārtspāriem 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 vārtspāru 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 vārtspāriem, kā arī tas izriet no Direktīvas 2009/133 8. panta 6. punkta formulējuma, šie vārtspāri vienkārši aizstāj vārtspārus, 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 vārtspāru pārvešanu ir jāpiemēro tas pats nodokļu režīms, konkrēti nodokļa atlaide, kura tiktu piemērota kapitāla pieaugumam, kas būtu gūts tādā vārtspāru pārvešanas brīdī, kuri pastāvja pirms maiņas darījuma, ja šāda maiņa nebūtu notikusi.

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

47 Ēmot vār 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 vārtspāru maiņas darījumu saskaņā ar tiem kapitāla pieaugumam saistībā ar maiņas rezultātā saņemtajiem vārtspāriem, kam ir piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana, kā arī kapitāla pieaugumam, kas izriet no apmaiņas saņemto vārtspāru pārvešanas, ir jāpiemēro tas pats nodokļu režīms, lai attiecībā uz nodokļa likmi un nodokļa atlaides piemērošanu tiktu ņemts vār vārtspāru turējuma ilgums, kā tas, kas tiktu piemērots kapitāla pieaugumam, kāds tiktu gūts to vārtspāru pārvešanas brīdī, kādi pastāvja pirms maiņas darījuma, ja šāds darījums nebūtu noticis.

Par tiesāšanas izdevumiem

48 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šā tiesvedība 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.