Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (astotā palāta)

2019. gada 18. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiešie nodokļi – Direktīva 90/434/EEK – Direktīva 2009/133/EK – 8. pants – Kapitāla pieaugums saistībā ar vērtspapīru maiņas darījumu – Maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru pārvešana – 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 vērtspapīru turējuma laikposmu

Apvienotajās lietās C-662/18 un C-672/18

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

**AQ** (C-662/18),

**DN** (C-672/18)

pret

***Ministre de l'Action et des Comptes publics,***

TIESA (astotā palāta)

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

ģenerāladvokāts: 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,

* Tiesvedības valoda – franču.

ņemot vērā lēmumu, kas pieņemts pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas, izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes Direktīvas 2009/133/EK (2009. gada 19. oktobris) par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, daļējai sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, kā arī *SE* vai *SCE* juridiskās adreses pārcelšanai 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 uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai (OV 1990, L 225, 1. lpp.), 8. pantu.

2 Šie lūgumi tika iesniegti tiesvedībās 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, apliekot 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 vērtspapīru pārvešanas gadījumā, piemērot šim kapitāla pieaugumam vispārēju atlaidi no nodokļa, kas aprēķināts no maiņai nodoto vērtspapīru 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 pēdējā minētā vairākkārt ir tikusi būtiski grozīta.

4 Direktīvas 2009/133 2.–5. un 10. apsvērums 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 uzņēmējsabiedrību apvienošana, sadalīšana, daļēja sadalīšana, aktīvu pārvešana un akciju maiņa var būt vajadzīga, lai Kopienā radītu nosacījumus, kas ir analogi iekšējā tirgus nosacījumiem, un tādējādi nodrošinātu šāda iekšējā tirgus efektīvu darbību. Ierobežojumiem, nepilnībām vai traucējumiem, ko cita starpā rada dalībvalstu nodokļu noteikumi, nevajadzētu kavēt šādas operācijas. Šā iemesla dēļ attiecībā uz šādām operācijām 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 uzņēmējsabiedrībām, – kavē šīs operācijas. Šādām nepilnībām ir jādara gals.
>
> (4) Šo mērķi nevar sasniegt, Kopienas līmenī piemērojot sistēmas, kas ir spēkā 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 uzņēmējsabiedrību apvienošanu [..] un reizē būtu jāsargā tās dalībvalsts finanšu intereses, kurā atrodas iegādātā uzņēmējsabiedrība vai pārvedamā uzņēmējsabiedrība.

[..]

(10) Saņēmējas vai iegādātājas uzņēmējsabiedrības vērtspapīru piešķiršanai pārvedamās uzņēmējsabiedrības akcionāriem pašai par sevi nevajadzētu būt par iemeslu nodokļu uzlikšanai šo akcionāru vērtspapīriem."

6 Saskaņā ar minētās direktīvas 2. panta e) punkta noteikumiem "akciju maiņa" ir operācija, ar ko kāda uzņēmējsabiedrība iegūst īpašumā citas uzņēmējsabiedrības kapitāla daļu tādējādi, ka tā iegūst balsu vairākumu tajā.

7 Šīs pašas direktīvas 8. pantā ir paredzēts:

"1. Ja apvieno vai sadala uzņēmējsabiedrības vai maina to akcijas, tad saņēmējas vai iegādātājas uzņēmējsabiedrības kapitālu pārstāvošu vērtspapīru piešķiršana pārvedamās vai iegādātās uzņēmējsabiedrības akcionāram apmaiņā pret vērtspapīriem, kas pārstāv pēdējās minētās uzņēmējsabiedrības kapitālu, pati par sevi nav iemesls uzlikt nodokļus šā akcionāra ienākumiem, peļņai vai kapitāla pieaugumam.

[..]

4. Šā panta 1. un 3. punktu piemēro vienīgi tad, ja akcionārs saņemto vērtspapīru vērtību, no kā aprēķina nodokļus, nav noteicis lielāku, nekā tā ir bijusi mainītajiem vērtspapīriem tieši pirms uzņēmējsabiedrību apvienošanas, sadalīšanas vai to vērtspapīru maiņas.

[..]

6. [..] 1. [..] punkta piemērošana neliedz dalībvalstīm uzlikt nodokļus peļņai, ko rada turpmāka saņemto vērtspapīru pārvešana, tāpat kā tā uzliek nodokļus peļņai, ko rada tādu vērtspapīru pārvešana, kas ir pastāvējuši pirms uzņēmējsabiedrības iegādes.

7. Šajā pantā "vērtība, no kā aprēķina nodokļus" ir summa, ko izmanto, lai aprēķinātu peļņu vai zaudējumus, uzliekot nodokļus uzņēmējsabiedrības akcionāra ienākumiem, peļņai vai kapitāla pieaugumam.

[..]"

## *Francijas tiesības*

### *Valsts tiesību akti*

#### *– Lietās C-662/18 un C-672/18 piemērojamās valsts tiesību normas*

8 *Code général des impôts* [Vispārējā nodokļu kodeksa] (turpmāk tekstā – "*CGI*"), tā redakcijas, kas izriet no 2013. gada 29. decembra Finanšu likuma Nr. 2013-1278 2014. gadam, 150-0.D pantā, kas piemērojams, sākot no 2013. gada 1. janvāra, gūtajiem ienākumiem un peļņas sadalei, ir paredzēts:

"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. punktā minētā atlaide ir:

a) 50 % no neto ienākumiem vai sadalītās peļņas, ja akciju, daļu, tiesību vai vērtspapīru turēšanas laikposms pārvešanas 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 pārvešanas vai nodošanas brīdī ir vismaz astoņi gadi."

9 Likuma Nr. 2013-1278 17. panta III punktā 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* pantā – redakcijā, 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 punktā 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 izpildīti šā panta III punktā paredzētie nosacījumi [..]."

11 *CGI* 200.A pantā, 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 pantā 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 I punktā, tiek aplikts ar ienākumu nodokli ar likmi, kas atbilst attiecībai starp diviem šādiem rādītājiem.

– skaitītājs, kas ir rezultāts starpībai 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 minētā 197. panta nosacījumiem, un, otrkārt, nodokļa summu, kas maksājama par to pašu gadu un kas noteikta saskaņā ar minētā 197. panta nosacījumiem;

– saucējs, ko veido visi šā a punkta pirmajā daļā minētie kapitāla pieaugumi, kas ir iekļauti 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 gūts no ieguldījumu darījumiem, kas veikti no 2012. gada 14. novembra līdz 31. decembrim, tiek noteikta saskaņā ar 2012. gada 29. decembra Likuma Nr. 2012-1509 par finansēm 2013. gadam 10. panta IV punkta A apakšpunktu.

[..]"

12 Saskaņā ar Likuma Nr. 2012-1509 10. panta IV punkta A apakšpunktu kapitāla pieaugumu, kas minēts 150-0.B *ter* panta I punktā un izriet no ieguldījumu darījumiem, kas veikti no 2012. gada 14. novembra līdz 31. decembrim, apliek ar nodokli ar vienotu likmi 24 % apmērā vai, ja ir izpildīti visi nosacījumi, kas paredzēti 200.A panta 2.*bis* punktā tā redakcijā, kas izriet no šā paša likuma, ar vienotu likmi 19 % apmērā, kas noteikta ar minēto 2.*bis* punktu.

13 Saskaņā ar Likuma Nr. 2013-1278 17. panta III punktu atlaides par turējuma laikposmu, kas paredzētas *CGI* 150-0.D panta 1.*ter* un 1.*quater* punktā un kas piemērojamas neto peļņai, kura gūta saskaņā ar nosacījumiem, kas paredzēti minētā kodeksa 150-0.A pantā un kas ir ņemti vērā, lai noteiktu kopējos neto ienākumus, uz kuriem attiecas ienākuma nodokļa progresīvā skala saskaņā ar 200.A panta 2. punktu, ir piemērojamas peļņai, kas gūta no 2013. gada 1. janvāra.

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

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

"1. Sākot no 1992. gada 1. janvāra vai – runājot par vērtspapīru pārvedumiem sabiedrībai, kas ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja, – no 1991. gada 1. janvāra, tāda kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokli, kas radies vērtspapīru maiņas dēļ saistībā ar publiskā piedāvājuma, apvienošanas, sadalīšanas vai kopieguldījumu fonda absorbcijas, ko veikusi ieguldījumu sabiedrība ar mainīgu pamatkapitālu, darījumu atbilstoši spēkā esošajiem tiesību aktiem, vai vērtspapīru pārveduma dēļ kādai sabiedrībai, kas ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja, var tikt atlikta līdz brīdim, kad tiek veikta maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru pārvešana vai atpirkšana, dzēšana vai atcelšana [..]."

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

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

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

*Administratīvā doktrīna*

17 Saskaņā ar 2017. gada 24. jūlijā publicēto administratīvo komentāru Nr. *BOI-RPPM-PVBMI-20-20-10* 130. punktu (turpmāk tekstā – "administratīvo komentāru 130. punkts"):

"[..] Atlaidi par turējuma laikposmu nepiemēro [..] no nodošanas, maiņas vai pārvešanas gūtiem neto ieņēmumiem, 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 pārveda vērtspapīrus, kas tai piederēja vienā atbilstoši Francijas tiesībām dibinātā sabiedrībā, citai atbilstoši Francijas tiesībām dibinātai sabiedrībai, apmaiņā pret to saņemot pēdējās minētās sabiedrības vērtspapīrus. AQ uzskata, ka šī akciju maiņa nepiešķīra iegādātājai sabiedrībai balsu vairākumu iegādātajā sabiedrībā. Saistībā ar šo darījumu tika konstatēts kapitāla pieaugums, kas atbilda apmainīto vērtspapīru vērtībai to pārvešanas dienā, atskaitot šo vērtspapīru iegādes cenu, un tam tika piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana. Tā kā 2015. gadā apmaiņā saņemto vērtspapīru turpmāka pārvešana izbeidza minēto aplikšanas ar nodokli atlikšanu, šis kapitāla pieaugums un kapitāla pieaugums, kas izrietēja no maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru pārvešanas, tika aplikts ar nodokli.

19 Saskaņā ar administratīvo praksi atbilstoši administratīvo komentāru 130. punktam kapitāla pieaugums, kam tika piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana, sākotnēji bija aplikts ar nodokli atbilstoši likmei, kas piemērojama maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru pārvešanas gadā, taču bez tiesībām piemērot valsts tiesībās paredzēto nodokļa atlaidi par turējuma laikposmu kapitāla pieaugumam, kas gūts, sākot no 2013. gada 1. janvāra. Turklāt atlaide par maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turējuma laikposmu tika aprēķināta, ņemot vērā maiņas datumu, nevis apmainīto vērtspapīru 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 attiecīgo vērtspapīru pārvešanas 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 tiesībām dibinātu sabiedrību apvienošanas darījuma laikā 1998. gadā DN apmaiņā pret saviem vērtspapīriem saņēma otras sabiedrības, kura bija šīs apvienošanās dalībniece, vērtspapīrus. Šajā gadījumā tika konstatēts kapitāla pieaugums saistībā ar apmainītajiem vērtspapīriem un tam tika piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana. 2016. gadā apmaiņā saņemto vērtspapīru turpmāka pārvešana izbeidza šo aplikšanas ar nodokli atlikšanu. Tādējādi šis kapitāla pieaugums un kapitāla pieaugums, kas izrietēja no maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru pārvešanas, tika aplikts ar nodokli.

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

paredzēto nodokļa atlaidi par turējuma laikposmu kapitāla pieaugumam, kas gūts, sākot no 2013. gada 1. janvāra. Turklāt atlaide par maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turējuma laikposmu tika aprēķināta, ņemot vērā maiņas datumu, nevis apmainīto vērtspapīru iegādes datumu.

22 Uzskatot, ka nodokļu režīms, kas izriet no minētā 130. punkta, neatbilst ne Direktīvas 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 tāda strīda gadījumā, kas attiecas uz pārrobežu situāciju. No tā izrietot atgriezeniskā diskriminācija, kas kaitē situācijām, kuras kā minētajām sabiedrībām ir pilnībā iekšējas, pretrunā konstitucionālās vienlīdzības likuma priekšā un vienlīdzības attiecībā uz publiskajiem pienākumiem principiem.

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

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

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

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

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

## Par prejudiciālajiem jautājumiem

### *Par pieņemamību*

26 Jānorāda, ka no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka pamatlietu pamatā esošie fakti attiecas uz darījumiem, kuros iesaistītas vienā un tajā pašā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības, proti, šajā gadījumā Francijas Republikā. Turklāt attiecībā uz lietu C-662/18 AQ norādīja, ka pamatlietā aplūkotais darījums neesot akciju maiņa Direktīvas 2009/133 izpratnē, jo šis darījums iegādātājai sabiedrībai neesot piešķīris balsu vairākumu iegādātajā sabiedrībā.

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

28 Ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir atzinusi par pieņemamiem lūgumus sniegt prejudiciālu nolēmumu gadījumos, kad, pat ja pamatlietas fakti tieši neietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, šo tiesību normas kļūst piemērojamas atbilstoši valsts tiesību aktiem, atbilstoši kuriem risinājumi, kas tiek sniegti

situācijās, kad visi elementi ir saistīti ar vienu vienīgu dalībvalsti, atbilst Savienības tiesībās noteiktajiem risinājumiem (spriedums, 2018. gada 22. marts, *Jacob* un *Lassus*, C-327/16 un C-421/16, EU:C:2018:210, EU:C:2018:210, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Turklāt Tiesa šādus lūgumus ir atzinusi par pieņemamiem arī gadījumā, ja Savienības tiesību norma, kuras interpretācija tiek lūgta, ir piemērojama valsts tiesību kontekstā atšķirīgos apstākļos nekā tie, kas paredzēti atbilstošajā Savienības tiesību normā (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 lietas 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 lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemami.

### *Par lietas būtību*

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

34 Otrkārt, kā izriet no šī 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 pirmām kārtām 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. Otrām kārtām Tiesas judikatūra attiecībā uz vienu no šīm direktīvām ir piemērojama arī otrai direktīvai.

35 Treškārt, no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka pamatlietā aplūkotā nodokļu režīma sekas ir tādas, ka valsts tiesībās 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 vērtspapīru maiņas darījumā saskaņā ar tiem kapitāla pieaugumam saistībā ar maiņas rezultātā saņemtajiem vērtspapīriem. kam ir piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana, kā arī kapitāla pieaugumam, kas izriet no maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru pārvešanas, ir jāpiemēro tas pats nodokļu režīms, lai attiecībā uz nodokļa likmi un nodokļa atlaides piemērošanu tiktu ņemts vērā vērtspapīru turējuma ilgums, kā tas, kas tiktu piemērots kapitāla pieaugumam, kāds tiktu gūts to vērtspapīru pārvešanas brīdī, kādi pastāvēja pirms maiņas darījuma, ja šāds darījums nebūtu noticis.

37 Iesākumā ir jākonstatē, ka abās pamatlietās nav apgalvots, ka attiecīgie nodokļu maksātāji maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru "vērtību, no kā aprēķina nodokļus", būtu noteikuši lielāku, nekā tā ir bijusi mainītajiem vērtspapīriem tieši pirms attiecīgajiem maiņas darījumiem, vai ka šī vērtība, no kā aprēķina nodokļus, nebūtu tikusi aprēķināta saskaņā ar Direktīvas 2009/133 8. panta 7. punktu. No tā izriet, kā arī nojaušams 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 saņēmējas vai iegādātājas sabiedrības kapitālu pārstāvošu vērtspapīru piešķiršana pārvedamās vai iegādātās uzņēmējsabiedrības akcionāram apmaiņā pret vērtspapīriem, kas pārstāv pēdējās minētās uzņēmējsabiedrības kapitālu, pati par sevi nav iemesls uzlikt nodokļus šā akcionāra ienākumiem, peļņai vai kapitāla pieaugumam.

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

40 Šajā ziņā Tiesa jau ir atzinusi, ka, lai gan minētās direktīvas 8. panta 1. punkts, paredzot, ka vērtspapīru maiņas darījums pats par sevi nav pamats uzlikt nodokli šādā darījumā gūtajam kapitāla pieaugumam, nodrošina šāda darījuma nodokļu neitralitāti, tomēr šāda nodokļu neitralitāte nenozīmē, ka šādam kapitāla pieaugumam nevar tikt uzlikts nodoklis dalībvalstīs, kurām ir nodokļu kompetence attiecībā uz to, bet tā vienīgi liedz uzskatīt šādu maiņas darījumu par nodokļa iekasējamības gadījumu (šajā nozīmē 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 šī 8. panta īstenošanai, dalībvalstīm, ievērojot Savienības tiesības, ir zināma rīcības brīvība šajā īstenošanā (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 22. marts, *Jacob* un *Lassus*, C-327/16 un C-421/16, EU:C:2018:210, 51. un 52. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

42 Šādā kontekstā Tiesa jau ir atzinusi, ka šāds pasākums, ar ko tiek konstatēts no vērtspapīru maiņas darījuma izrietošs kapitāla pieaugums un nodokļa, kas uzliekams šim kapitāla pieaugumam, iekasējamības gadījums tiek pārnests uz gadu, kurā iestājas notikums, ar kuru izbeidzas šī aplikšanas ar nodokli atlikšana, ir tikai "paņēmiens", kas ļaujot dalībvalstīm saglabāt nodokļu kompetenci un tādējādi to finanšu interešu ievērošanu atbilstoši Direktīvas 2009/133 8. panta 6. punktam, nodrošina šīs direktīvas 8. panta 1. punktā paredzēto nodokļu neitralitātes principu, jo šī paņēmiena sekas ir tādas, ka vērtspapīru maiņas darījums pats par sevi nerada minētā kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli (šajā nozīmē 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 apmainītajiem vērtspapīriem iekasējamības gadījuma pārnešana 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 vērtspapīru turpmākās pārvešanas dienā. No tā izriet, ka, lai arī šajā datumā attiecīgajos nodokļu tiesību aktos ir paredzēts atlaides režīms par vērtspapīru turēšanas laikposmu, ir jābūt tiesībām piemērot šādu atlaides režīmu arī attiecībā uz kapitāla pieaugumu, kam piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana, tādos pašos apstākļos kā tie, kas tiktu piemēroti kapitāla pieaugumam, kāds tiktu gūts to vērtspapīru pārvešanas brīdī, kādi pastāvēja pirms maiņas darījuma, ja šāds darījums nebūtu noticis.

44 Jebkurš cits pasākums pārsniegtu vienkāršu konstatējumu par kapitāla pieaugumu saistībā ar vērtspapīru maiņas darījumā apmainītajiem vērtspapīriem brīdī, kad šī 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 vērtspapīru atkārtotas 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 vērtspapīriem, kā arī tas izriet no Direktīvas 2009/133 8. panta 6. punkta formulējuma, šie vērtspapīri vienkārši aizstāja vērtspapīrus, kas pastāvēja 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 vērtspapīru pārvešanu ir jāpiemēro tas pats nodokļu režīms, konkrēti nodokļa atlaide, kura tiktu piemērota kapitāla pieaugumam, kas būtu gūts tādu vērtspapīru pārvešanas brīdī, kuri pastāvēja pirms maiņas darījuma, ja šāda maiņa nebūtu notikusi.

46 Šādu vērtējumu nevar apšaubīt ar mērķi aizsargāt dalībvalstu finanšu intereses. Šajās interesēs, 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 vērtspapīru maiņas darījums nebūtu noticis.

47 Ņemot vērā 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 vērtspapīru maiņas darījumā saskaņā ar tiem kapitāla pieaugumam saistībā ar maiņas rezultātā saņemtajiem vērtspapīriem, kam ir piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana, kā arī kapitāla pieaugumam, kas izriet no apmaiņā saņemto vērtspapīru pārvešanas, ir jāpiemēro tas pats nodokļu režīms, lai attiecībā uz nodokļa likmi un nodokļa atlaides piemērošanu tiktu ņemts vērā vērtspapīru turējuma ilgums, kā tas, kas tiktu piemērots kapitāla pieaugumam, kāds tiktu gūts to vērtspapīru pārvešanas brīdī, kādi pastāvēja pirms maiņas darījuma, ja šāds darījums nebūtu noticis.

## Par tiesāšanās izdevumiem

48 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto 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 uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, daļējai sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, kā arī *SE* vai *SCE* juridiskās adreses pārcelšanai 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 uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, 8. panta 1. punkts un 2. punkta otrā daļa ir jāinterpretē tādējādi, ka vērtspapīru maiņas darījumā saskaņā ar tiem kapitāla pieaugumam saistībā ar maiņas rezultātā saņemtajiem vērtspapīriem, kam ir piemērota aplikšanas ar nodokli atlikšana, kā arī kapitāla pieaugumam, kas izriet no apmaiņā saņemto vērtspapīru pārvešanas, ir jāpiemēro tas pats nodokļu režīms, lai attiecībā uz nodokļa likmi un nodokļa atlaides piemērošanu tiktu ņemts vērā vērtspapīru turējuma ilgums, kā tas, kas tiktu piemērots kapitāla pieaugumam, kāds tiktu gūts to vērtspapīru pārvešanas brīdī, kādi pastāvēja pirms maiņas darījuma, ja šāds darījums nebūtu noticis.**

[Paraksti]