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 gautų vertybinių popierių perleidimas – Padidėjusios vertės atidėtas apmokestinimas – Akcininkų apmokestinimas – Apmokestinimas pagal skirtingas mokesčio bazės taisykles 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 pateiktų 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 rašytinę proceso dalį,

išnagrinėjęs pastabas, pateiktas:

– AQ ir DN, atstovaujamų advokatų M. Bornhauser ir N. Canetti,

– Prancūzijos vyriausybės, atstovaujamos A. Alidière, E. de Moustier ir D. Colas,

– Europos Komisijos, atstovaujamos W. Roels ir N. Gossement,

* Proceso kalba: prancūzų.

atsižvelgęs į sprendimą, priimtą susipažinus su generalinio advokato nuomone, nagrinėti bylą be išvados,

priima šį

## Sprendimą

1 Prašymai priimti prejudicinį sprendimą susiję su 2009 m. spalio 19 d. Tarybos direktyvos 2009/133/EB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, daliniam skaidymui, turto perleidimui bei keitimuisi akcijomis, ir SE arba SCE registruotos buveinės perkėlimui iš vienos valstybės narės į kitą (OL L 310, 2009, p. 34), 8 straipsnio ir 1990 m. liepos 23 d. Tarybos direktyvos 90/434/EEB dėl bendros mokesčių sistemos, taikomos įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis (OL L 225, 1990, p. 1; 2004 m. specialusis leidimas lietuvių k., 9 sk., 1 t., p. 142), 8 straipsnio išaiškinimo.

2 Šie prašymai pateikti nagrinėjant AQ (C-662/18) ir DN (C-672/18) ginčus su mokesčių administratoriumi dėl to, kad apmokestinant padidėjusią vertę, kurios apmokestinimas buvo atidėtas pagal kiekvienos iš šių direktyvų 8 straipsnį ir kuri susidarė perleidžiant vertybinius popierius, gautus pagal pasikeitimo vertybiniais popieriais sandorį, šis administratorius atsisakė jiems taikyti bendrą mokesčio bazės sumažinimą, skaičiuojamą nuo vertybinių popierių, kuriais pasikeista, įsigijimo dienos.

## Teisinis pagrindas

### *Sąjungos teisė*

3 Kaip nurodyta Direktyvos 2009/133 1 konstatuojamojoje dalyje, šia direktyva buvo kodifikuota Direktyva 90/434, nes pastaroji buvo kelis kartus iš esmės keičiama.

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

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

„(2) Tam, kad Bendrijoje būtų sukurtos analogiškos vidaus rinkai sąlygos ir kad būtų užtikrintas efektyvus tokios vidaus rinkos veikimas, gali būti reikalingi įvairių valstybių narių įmonių jungimasis, skaidymas, dalinis skaidymas, turto perleidimas ir keitimasis akcijomis. Šių operacijų neturėtų apsunkinti apribojimai, kliūtys ar suvaržymai, atsirandantys, visų pirma, dėl valstybių narių mokesčių nuostatų. Dėl to būtina numatyti tokioms operacijoms taikytinas konkurencijos požiūriu neutralias mokesčių taisykles, kad įmonės galėtų prisitaikyti prie vidaus rinkos reikalavimų, ir tarptautiniu lygiu padidėtų jų gamybiniai pajėgumai ir konkurencingumas.

(3) Mokesčių nuostatos tokioms operacijoms yra mažiau palankios nei operacijoms tarp tos pačios valstybės narės įmonių. Šią kliūtį būtina pašalinti.

(4) Šio tikslo neįmanoma pasiekti Bendrijos lygiu pritaikius valstybėse narėse galiojančias sistemas, nes šių sistemų skirtumai gali sukelti iškraipymus. Tik bendra mokesčių sistema gali užtikrinti tinkamą šio klausimo sprendimą.

(5) Bendroje mokesčių sistemoje turėtų būti vengiama taikyti mokesčius jungimuisi <…> kartu apsaugant valstybės narės, kurioje yra perleidžiančioji arba įgytoji įmonė, finansinius interesus.

<…>

(10) Gaunančiosios arba įgyjančiosios įmonės vertybinių popierių paskirstymas perleidžiančiosios įmonės akcininkams savaime neturėtų sukelti tokių akcininkų apmokestinimo.“

6 Pagal šios direktyvos 2 straipsnio e punktą „keitimasis akcijomis“ – tai operacija, kuria įmonė įsigyja kitos įmonės kapitalo dalį, kuri suteikia jai daugumą balsų toje kitoje įmonėje“.

7 Tos pačios direktyvos 8 straipsnyje numatyta:

„1. Jungimosi, skaidymo arba keitimosi akcijomis metu [teisę į gaunančiosios arba įgyjančiosios įmonės įstatinį kapitalą patvirtinančių] vertybinių popierių paskirstymas perleidžiančiosios arba įgytosios įmonės akcininkui mainais už [teisę į pastarosios įmonės įstatinį kapitalą patvirtinančius] vertybinius popierius, savaime nesukelia tokio akcininko pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo.

<…>

4. 1 ir 3 dalys taikomos tik tuo atveju, jeigu akcininkas gautiems vertybiniams popieriams mokesčių tikslais nepriskiria vertės, didesnės už vertybinių popierių, kuriais buvo [pa]sikeista, vertę prieš pat jungimą, skaidymą arba keitimąsi akcijomis.

<…>

6. <…> 1 dalies taikymas netrukdo valstybėms narėms turto vertės padidėjimo pajamų, susidariusių gautų vertybinių popierių paskesnio perleidimo metu, apmokestinti taip, kaip ir turto vertės padidėjimo pajamų, susidariusių dėl iki įgijimo turėtų vertybinių popierių perleidimo.

7. Šiame straipsnyje „vertė mokesčių tikslais“ reiškia vertę, kuria remiantis būtų apskaičiuojamas bet koks turto vertės padidėjimas arba nuostolis dėl įmonės akcininko pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo.

<…>“

## *Prancūzijos teisė*

### *Nacionalinės teisės aktai*

#### – *Bylose C-662/18 ir C-672/18 taikytini nacionalinės teisės aktai*

8 *Code général des impôts* (Bendrasis mokesčių 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 1er janvier 2013* (Įstatymas Nr. 2013-1278 dėl 2014 m. biudžeto, taikytinas pelnui ir po pelno paskirstymo gautoms pajamoms nuo 2013 m. sausio mėn. 1 d., patvirtinta redakcija) nustatyta:

„1. <…>

150-0 A straipsnio I dalyje nurodytas grynasis pelnas, gautas už atlygį perleidus bendrovių akcijas, su šiomis akcijomis susijusias teises arba vertybinius popierius, suteikiančius teisę į tas akcijas ar teises, taip pat paskirstomos sumos, nurodytos to paties straipsnio II dalies 7 ir 7 bis punktuose ir 8 punkto dviejose paskutinėse pastraipose, 150-0 F straipsnyje ir 163quinquies C straipsnio II dalies 1 punkte, sumažinami neapmokestinamąja suma, nustatyta atitinkamai šio straipsnio 1ter arba 1quater dalyse numatytomis sąlygomis.

<…>

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 dieną;

b) 65 % grynojo arba paskirstyto pelno, kai akcijos, kapitalo dalys ar vertybiniai popieriai priklauso ne mažiau kaip aštuonerius metus perleidimo arba paskirstymo dieną.“

9 Įstatymo Nr. 2013-1278 17 straipsnio III dalyje nustatyta:

„I ir II dalys taikomos pelnui, gautam nuo 2013 m. sausio mėn. 1 d., išskyrus D ir E straipsnių 1 ir 4 punktus, F straipsnio 2 punkto dvidešimt trečią ir dvidešimt ketvirtą pastraipas, G ir H straipsnius, K ir L straipsnių 1 punkto b ir c papunkčius, N straipsnio I dalies 1 ir 3 punktus, O ir R straipsnius, W straipsnio I dalį ir II dalies 2 punktą, kurie taikomi pelnui ir po pelno paskirstymo gautoms pajamoms nuo 2014 m. sausio mėn. 1 d. M ir V straipsniai netaikomi mokesčių mokėtojams, kurie 2013 m. gruodžio 31 d. turėjo teisę į apmokestinimo atidėjimą, numatytą tuo metu galiojusios redakcijos 0-150 straipsnyje.“

– *Byloje C-662/18 taikytini nacionalinės teisės 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* (Įstatymas Nr. 2012-1510 dėl 2012 m. biudžeto pataisų, taikytinas gautai padidėjusiais vertei nuo 2012 m. lapkričio 14 d.) 18 straipsnyje patvirtinta redakcija) I dalyje nustatyta:

„Padidėjusios vertės, kuri tiesiogiai arba per tarpininką gauta įnešus 150-0 A straipsnyje nustatytų perleidžiamųjų vertybinių popierių, akcijų ir vertybinių popierių arba suteikus su jais susijusių teisių bendrovei, apmokestinamai pelno mokesčiu arba lygiaverčiu mokesčiu, apmokestinimas atidedamas, jeigu įvykdytos šio straipsnio III dalyje numatytos sąlygos <…>“

11 CGI 200 A straipsnyje (2016 m. gruodžio 29 d. *loi no 2016-1918 de finances rectificative pour 2016* (Įstatymo Nr. 2016-1918 dėl 2016 m. biudžeto pataisų) 34 straipsnyje patvirtinta redakcija) nustatyta:

„<.. >

2. Į 0-150 straipsnyje numatytomis sąlygomis gautą grynąjį pelną atsižvelgiama nustatant 158 straipsnyje apibrėžtas bendras grynąsias pajamas.

<…>

2 ter. a. 150-0 Bter straipsnio I dalyje nurodyta padidėjusi vertė apmokestinama pajamų mokesčiu taikant tarifą, lygų šių dviejų dėmenų santykiui:

– skaitiklio, kurį sudaro skirtumas tarp, pirma, mokesčio sumos, kuri kapitalo injekcijos metais susidarė taikant 197 straipsnį visai šio straipsnio a punkto pirmoje pastraipoje nurodytai padidėjusiai vertei ir pajamoms, apmokestinamoms tais pačiais metais to paties 197 straipsnio sąlygomis, ir, antra, už tuos pačius metus mokėtino mokesčio sumos, nustatytos pagal minėto 197 straipsnio sąlygas,

– vardiklio, kurį sudaro šio straipsnio a punkto pirmoje pastraipoje ir šio straipsnio a punkte antroje pastraipoje nurodyta padidėjusi vertė.

  Siekiant nustatyti šio straipsnio a punkto pirmoje pastraipoje nurodytą tarifą, toje pačioje šio straipsnio a punkto pirmoje pastraipoje nurodyta padidėjusi vertė 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. įvykdytų kapitalo injekcijų sandorių, nustatomas pagal 2012 m. gruodžio 29 d. *loi no 2012-1509 de finances pour 2013* [(Įstatymas Nr. 2012-1509 dėl 2013 m. biudžeto)] 10 A straipsnio IV dalį.

<…>“

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

13 Pagal Įstatymo 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, į kurį atsižvelgiama siekiant nustatyti bendras grynąsias pajamas (šioms pajamoms taikoma progresinė pajamų mokesčio skalė pagal 200 A straipsnio 2 dalį), vertybinių 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. vertybinių popierių perleidimo bendrovei, kuriai taikomas apmokestinimas pelno mokesčiu, atveju padidėjusios vertės, susidariusios dėl pasikeitimo vertybiniais popieriais pagal galiojančius teisės aktus įvykdžius viešojo akcijų platinimo, jungimo, skaidymo, investicinio fondo prijungimo prie kintamojo kapitalo investicinės bendrovės sandorį arba vertybinių popierių perleidimo bendrovei, kuriai taikomas apmokestinimas pelno mokesčiu, sandorį, apmokestinimas gali būti atidėtas iki to momento, kai vertybiniai popieriai, gauti įvykdžius keitimąsi, bus perleisti arba perpirkti <…>“

15 Šio kodekso 160 straipsnio Iter 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 įvykdžius įmonės, kuriai taikomas įmonių pelno mokestis, jungimo, skaidymo arba vertybinių popierių perleidimo jai sandorį, 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 Įstatymą Nr. 2012-1509, nustatyta, kad į 150-0 A straipsnyje numatytomis sąlygomis gautą grynąjį pelną atsižvelgiama siekiant nustatyti bendras grynąsias pajamas, kurioms taikoma progresinė pajamų mokesčio skalė.

*Administracinė doktrina*

17 Administracinių komentarų, paskelbtų 2017 m. liepos 24 d. *Bulletin officiel des finances publiques* (referencinis Nr. BOI-RPPM-PVBMI-20-20-10), 130 punkte (toliau – administracinių komentarų 130 punktas) nurodyta:

„<…> vertybinių popierių turėjimo laikotarpiu <…> dėl perleidimo, pasikeitimo ar įnašo 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 įsteigtos bendrovės vertybinius popierius į kitą pagal Prancūzijos teisę įsteigtą bendrovę mainais už pastarosios vertybinius popierius. Anot AQ, dėl šio pasikeitimo akcijomis įgyjančioji bendrovė neįgijo įsigytos bendrovės balsavimo teisių daugumos. Vykdant šį sandorį kapitalo injekcijos įvykdymo dieną buvo konstatuota padidėjusi vertė, atitinkanti vertybinių popierių, kuriais pasikeista, vertę, 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 administracinių komentarų 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 į mokesčio bazės sumažinimą, 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 apsikeitimo datą, o ne į vertybinių popierių, kuriais pasikeista, įsigijimo datą. Remiantis *Conseil constitutionnel* (Konstitucinė Taryba, Prancūzija) sprendimu, ši padidėjusi vertė, kurios apmokestinimas buvo atidėtas, vėliau buvo apmokestinta pagal aptariamų 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 įsteigtų 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 administracinių komentarų 130 punktu padidėjusi vertė, kurios apmokestinimas atidėtas, buvo apmokestinta pagal tarifą, taikomą tais metais, kai perleidžiami pasikeičiant gauti vertybiniai popieriai, tačiau be teisės į mokesčio bazės sumažinimą, 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 situacijų, kurios, kaip ir jų pačių atveju, yra vien vidaus, atvirkštinę diskriminaciją, o tai prieštarauja konstituciniams lygybės prieš įstatymą 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 nagrinėjamose bylose 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 padidėjusią vertę, susidariusią perleidus dėl pasikeitimo gautus vertybinius popierius, ir padidėjusią vertę, kurios apmokestinimas atidėtas, draudžiama apmokestinti taikant skirtingas mokesčio bazės ir tarifo taisykles?

2. Ar šios nuostatos visų pirma turi būti aiškinamos taip, kad pagal jas draudžiama padidėjusiai vertei, kurios apmokestinimas atidėtas, netaikyti mokesčio bazės sumažinimo, kuriuo siekiama atsižvelgti į vertybinių popierių turėjimo laikotarpį, turint omenyje tai, kad ši mokesčio bazės 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 priimtinumo*

26 Reikia pažymėti, kad iš Teisingumo Teismo turimos bylos medžiagos matyti, jog pagrindinės bylos faktinės aplinkybės susijusios su sandoriais, kuriuose dalyvauja bendrovės, įsteigtos vienoje ir toje pačioje valstybėje narėje, šiuo atveju – Prancūzijos Respublikoje. Be to, dėl bylos C-662/18 AQ nurodė, kad pagrindinėje byloje nagrinėjamas sandoris nėra pasikeitimas akcijomis, kaip tai suprantama pagal Direktyvą 2009/133, nes dėl šio sandorio įgyjančioji bendrovė neįgijo įsigytos bendrovės balsavimo teisių 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 faktinėms aplinkybėms Sąjungos teisė tiesiogiai nebuvo taikoma, jos nuostatas leido taikyti nacionalinės teisės aktai, pagal kuriuos visiškai su vidaus klausimais susijusios situacijos buvo sprendžiamos laikantis Sąjungos teisėje įtvirtinto požiūrio (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 įvykdytas 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 jų turėjimo trukmė skaičiuojama nuo pasikeitimo vertybiniais popieriais, o ne nuo vertybinių popierių, kuriais pasikeista, įsigijimo.

36 Taigi reikia manyti, kad savo klausimais, kuriuos būtina nagrinėti kartu, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas iš esmės 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 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 įvykdytas.

37 Reikia konstatuoti, kad pagrindinėse bylose nebuvo teigiama, kad atitinkami mokesčių mokėtojai po pasikeitimo gautiems vertybiniams popieriams suteikė didesnę „mokestinę vertę“ nei ta, kurią vertybiniai popieriai, kuriais buvo pasikeista, turėjo prieš pat atitinkamus pasikeitimo sandorius, arba kad ši mokestinė vertė nebuvo apskaičiuota pagal Direktyvos 2009/133 8 straipsnio 7 dalį. Darytina išvada, kad, kaip matyti iš šios direktyvos 8 straipsnio 4 dalies, šios direktyvos 8 straipsnio 1 dalis taikoma šiems sandoriams.

38 Pagal Direktyvos 2009/133 8 straipsnio 1 dalį jungimosi, skaidymo arba keitimosi akcijomis metu gaunančiosios arba įgyjančiosios bendrovės vertybinių popierių paskirstymas perleidžiančiosios arba įgytosios bendrovės akcininkui mainais už pastarosios bendrovės kapitalui atstovaujančius vertybinius popierius savaime nesukelia tokio akcininko pajamų, pelno arba turto vertės padidėjimo pajamų apmokestinimo.

39 Vis dėlto šios direktyvos 8 straipsnio 6 dalyje nustatyta, kad 1 dalies taikymas netrukdo valstybėms narėms turto vertės padidėjimo pajamų, susidariusių paskesnio perleidimo metu, apmokestinti taip, kaip ir turto vertės padidėjimo pajamų, susidariusių dėl iki įgijimo turėtų vertybinių popierių perleidimo.

40 Šiuo klausimu Teisingumo Teismas nusprendė, kad nors pagal minėtos direktyvos 8 straipsnio 1 dalį, kurioje numatyta, kad dėl paties pasikeitimo vertybiniais popieriais sandorio negali atsirasti dėl šio sandorio susidariusios padidėjusios vertės apmokestinimo, užtikrinamas tokio sandorio neutralumas mokesčių požiūriu, šiuo neutralumu nesiekiama panaikinti tokios padidėjusios vertės apmokestinimo valstybėje narėje, kuriai priklauso kompetencija tai apmokestinti, bet tik draudžiama laikyti šį pasikeitimo sandorį apmokestinimo momentu (šiuo klausimu žr. 2018 m. kovo 22 d. Sprendimo *Jacob ir Lassus*, C-327/16 ir C-421/16, EU:C:2018:210, 50 punktą ir jame nurodytą jurisprudenciją).

41 Be to, Teisingumo Teismas patikslino: kadangi Direktyvoje 2009/133 nėra nuostatų, susijusių su mokesčių priemonėmis, tinkamomis įgyvendinti jos 8 straipsnį, laikydamosi Sąjungos teisės valstybės narės turi tam tikrą diskreciją, kiek tai susiję su šiuo įgyvendinimu (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 nurodytą jurisprudenciją).

42 Šiomis aplinkybėmis Teisingumo Teismas jau yra pripažinęs, kad priemonė, kuria siekiama konstatuoti padidėjusią vertę, susidariusią dėl pasikeitimo vertybiniais popieriais sandorio, ir atidėti šios padidėjusios vertės apmokestinimo momentą iki metų, kuriais įvyksta įvykis, užbaigiantis apmokestinimo atidėjimą, yra tik „techninis būdas“, kuris leidžia išsaugoti valstybių narių apmokestinimo kompetenciją, taigi ir jų finansinius interesus, ir pagal Direktyvos 2009/133 8 straipsnio 6 dalį atitinka mokesčių neutralumo principą, įtvirtintą šios direktyvos 8 straipsnio 1 dalyje, tiek, kiek pagal jį pasikeitimo vertybiniais popieriais sandoris nelemia jokio minėtos padidėjusios vertės 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 pačiomis sąlygomis, kokios būtų taikomos padidėjusiai vertei perleidžiant vertybinius popierius, turėtus iki pasikeitimo sandorio, jeigu jis nebūtų buvęs įvykdytas.

44 Iš tiesų bet kuri kita priemonė viršija paprastą padidėjusios vertės, susijusios su pasikeičiant gautais vertybiniais popieriais sudarius dėl jų 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 įvykdytas.

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, į kurį jos būtų turėjusios teisę, jei pasikeitimo vertybiniais popieriais sandoris nebūtų įvykęs, 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 įvykdytas.

## Dėl bylinėjimosi išlaidų

48 Kadangi šis procesas pagrindinės bylos šalims yra vienas iš etapų prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio 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 įvairių valstybių narių įmonių 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 įvairių valstybių narių įmonių jungimui, skaidymui, turto perleidimui ir keitimuisi akcijomis, 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 įvykdytas.**

Parašai.