Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (devītā palāta)

2017. gada 15. jūnijā*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Direktīva 78/660/EEK — Noteiktu veidu sabiedrību gada pārskati — Skaidra un patiesa priekšstata princips — Pienācīgas piesardzības princips — Sabiedrība akciju pirkuma iespējas emitente, kas iegrāmato pirkuma iespējas nodošanas cenu finanšu gadā, kurā minētā pirkuma iespēja tiek izmantota, vai šīs iespējas spēkā esamības termiņa beigās

Apvienotās lietas C-444/16 un C-445/16

par lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *cour d'appel de Mons* (Beļģija) iesniedza ar lēmumiem, kas pieņemti 2016. gada 3. augustā un kas Tiesā reģistrēti 2016. gada 8. augustā, tiesvedībās

Immo Chiaradia SPRL (C-444/16),

Docteur De Bruyne SPRL (C-445/16)

pret

État belge.

TIESA (devītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs E. Juhāss [*E. Juhász*], tiesneši K. Vajda [*C. Vajda*] (referents) un K. Jirimēe [*K. Jürimäe*],

ģenerāladvokāts M. Bobeks [*M. Bobek*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *Immo Chiaradia SPRL* un *Docteur De Bruyne SPRL* vārdā – *J.-J. Vandenbroucke, avocat*,

— Eiropas Komisijas vārdā – *M. H. Støvlbæk* un *N. Gossement*, pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietas bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

* Tiesvedības valoda – franču.

Spriedums

1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1978. gada 25. jūlija Ceturto direktīvu 78/660/EEK, kas pamatojas uz [LESD 50. panta 2. punkta g) apakšpunktu] un attiecas uz noteiktu veidu sabiedrību gada pārskatiem (OV 1978, L 222, 11. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2003. gada 18. jūnija Direktīvu 2003/51/EK (OV 2003, L 178, 16. lpp.) (turpmāk tekstā – "Direktīva 78/660").

2 Šie lūgumi tika iesniegti saistībā ar strīdiem starp, pirmkārt, *Immo Chiaradia SPRL* un, otrkārt, *Docteur De Bruyne SPRL* un *État belge* [Beļģijas valsti] par prasītāju pamatlietā maksājamo uzņēmumu ienākuma nodokli attiecīgi par 2006. un 2008. nodokļu gadu.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Direktīvas 78/660 preambulas trešajā apsvērumā ir noteikts:

"tā kā [..] ir jānosaka Kopienas vienādu tiesisko prasību minimums attiecībā uz finansu informācijas apjomu, kāds savstarpēji konkurējošiem uzņēmumiem būtu jāsniedz sabiedrībai".

4 Saskaņā ar Direktīvas 78/660 2. panta 3. punktu:

"Gada pārskatiem ir jāsniedz skaidrs un patiess priekšstats par sabiedrības aktīviem, pasīviem, finansiālo stāvokli un peļņu vai zaudējumiem."

5 Direktīvas 78/660 20. panta 1. punktā ir paredzēts:

"Uzkrājumi ir paredzēti, lai segtu tās saistības, kuru būtība ir skaidri formulēta un kuras varētu rasties bilances slēgšanas dienā, vai kuras noteikti radīsies, bet var mainīties to summa vai rašanās diena."

6 Direktīvas 78/660 31. panta 1. punktā ir noteikts:

"Dalībvalstis nodrošina, lai gada pārskatos uzrādītos posteņus novērtētu atbilstoši turpmāk minētajiem vispārīgajiem principiem:

[..]

c) novērtēšana jāveic, izmantojot pienācīgas piesardzības principu, jo īpaši ievērojot šādus nosacījumus:
   aa) pārskatā drīkst iekļaut tikai to peļņu, kas ir iegūta līdz bilances datumam;
   bb) jāatspoguļo visas saistības, kas rodas attiecīgā finanšu gada laikā vai radušās iepriekšējā finanšu gada laikā, pat jā šādas saistības atklājas tikai laikposmā starp bilances slēgšanas dienu un bilances sastādīšanas dienu;
   cc) jāņem vērā viss nolietojums neatkarīgi no tā, vai pārskata gads ir noslēgts ar peļņu vai zaudējumiem;

d) jāņem vērā ieņēmumi un izmaksas, kas attiecas uz pārskata gadu, neatkarīgi no datuma, kurā saņem vai nomaksā šādus ieņēmumus vai izmaksas;

e) aktīvu un pasīvu posteņi ir jānovērtē atsevišķi;

[..].”

Beļģijas tiesības

7 *La loi du 26 mars 1999 relative au plan d'action belge pour l'emploi et portant des diverses dispositions* [1999. gada 26. marta Likums par Beļģijas rīcības plānu nodarbinātībai 1998. gadam, ar kuru iekļauj dažādus noteikumus] (turpmāk tekstā – “1999. gada 26. marta likums”) (1999. gada 1. aprīļa *Moniteur belge*, 10904. lpp.) 41. pantā ir paredzēts:

“Šajā apakšnodaļā ir sniegtas šādas definīcijas:

1° sabiedrība: jebkura Beļģijā vai ārvalstīs reģistrēta sabiedrība, kam ir juridiskā personība;

2° akcija: jebkura sabiedrības akcija, daļa vai peļņas akcija;

3° pirkuma iespēja: tiesības par noteiktu vai nosakāmu cenu un noteiktā laikposmā iegadāties vai parakstīties uz noteikta skaita sabiedrības akciju iegādi, ja tiek palielināts sabiedrības kapitāls;

[..]

5° birža: jebkurš reglamentēts tirgus vai jebkurš atvērts tirgus ar regulāru aktivitāti.”

Pamatlietas un prejudiciālais jautājums

8 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā C-444/16 izriet, ka *Immo Chiaradia* 2002. gada 11. februārī par labu tās vadītājam par noteiktu cenu piešķīra akciju pirkuma iespēju attiecībā uz akciju portfeli citā uzņēmumā 2360 akciju apmērā atbilstoši 1999. gada 26. marta likumam. Cena par pirkuma iespēju bija EUR 12 942, un tā atbilda atlīdzības summai natūrā, kāda ir paredzēta šajā likumā, proti, 20 % no vērtspapīru vērtības par summu EUR 64 709,36 apmērā.

9 *Immo Chiaradia* 2005. gada 26. augustā par labu tās vadītājam par noteiktu cenu piešķīra otru akciju pirkuma iespēju attiecībā uz akciju portfeli citā uzņēmumā 18 423 akciju apmērā atbilstoši 1999. gada 26. marta likumam. Cena par pirkuma iespēju bija EUR 9996,35 un tā atbilda atlīdzības summai natūrā, kas ir noteikta ar šo likumu, proti, 20 % no vērtspapīru vērtības par summu EUR 49 981,77 apmērā.

10 Pirkuma iespēju cena tika iegrāmatota *Immo Chiaradia* pasīvu izlīdzināšanas kontā, un tātad tā netika iegrāmatota kā ieņēmums peļņas kontā.

11 *Immo Chiaradia* vadītājs daļēji īstenoja savas otrās pirkuma iespējas tiesības 2006. nodokļu gadā, saistībā ar to *Immo Chiaradia* iegrāmatoja pasīvu EUR 3265 apmērā.

12 2008. gada 13. novembrī nodokļu administrācija nosūtīja *Immo Chiaradia* paziņojumu par precizēšanu, ar ko tā tai paziņoja par savu nodomu nekavējoties aplikt ar nodokli kā slēptās rezerves pirkuma iespējas cenu 2006. nodokļu gadā EUR 22 708,35 apmērā.

13 Neraugoties uz *Immo Chiaradia* iebildumiem, nodokļu administrācija tai nosūtīja lēmumu par aplikšanu ar nodokli, ar ko tika apstiprināts tās nolūks aplikt ar nodokli, pamatojoties uz pārāk liela apmēra noteikšanu pasīviem, pirkuma iespējas cenu, ko vadītājs samaksāja, jo, iestādes ieskatā, šī summa bija atlīdzība natūrā, kas ir iegrāmatojama kā peļņa par 2006. nodokļu gadu, par ko bilance tika slēgta 2005. gada 31. decembrī. Tādējādi nodokļu administrācija 2008. gada 23. decembrī *Immo Chiaradia* noteica papildu nodokļa maksājumu par 2006. nodokļu gadu.

14 *Immo Chiaradia* 2009. gada 14. janvārī iesniegtā sūdzība par šo aplikšanu ar nodokļiem tika noraidīta ar nodokļu administrācijas 2012. gada 24. maija lēmumu.

15 2012. gada 6. augustā *Immo Chiaradia* cēla prasību par strīdīgās aplikšanas ar nodokļiem atcelšanu *tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons* [Eno pirmās instances tiesa, Monsas nodaļa] (Beļģija), kas tika noraidīta ar 2014. gada 3. aprīļa spriedumu.

16 *Immo Chiaradia* pēc tam 2014. gada 30. jūnijā iesniedza apelācijas sūdzību par šo spriedumu *cour d'appel de Mons* [Monsas Apelācijas tiesā]. Ar savu prasību tā vēlas, lai tiktu noteikts atcelt strīdīgo aplikšanu ar nodokļiem tādēļ, ka nevienā tiesību normā nav paredzēta iegrāmatošanas kārtība vai arī noteikts īpašs nodokļu režīms attiecīgajai pirkuma iespējai. Tā apgalvo, ka tā ir iegrāmatojusi darījumu atbilstoši *Commission des Normes Comptables* (*CNC*) [Grāmatvedības standartu komisijas] atzinumam 167/1, izvēlēdamās uzskatīt, ka emitenta saņemtā cena par tiesībām uz pirkuma iespēju ir atlīdzība par risku, ko emitents ir uzņēmies visā pirkuma iespējas spēkā esamības laikā, un ka tātad tikai tās beigās minētā cena kļūst par ekonomiski nopelnītu un ir jāiegrāmato peļņas vai zaudējumu aprēķinā.

17 Iesniedzējtiesa norāda, ka vairākos spriedumos tā ir uzskatījusi, ka nodokļu administrācija nevar aplikt ar nodokļiem pirkuma iespējas cenu kā slēpto rezervi. Šajos spriedumos tā ir norādījusi, ka, ja nodokļu tiesību normās nav paredzēta tieša atkāpe, ar nodokli apliekamo peļņu nosaka atbilstoši grāmatvedības normām. Pēc tam tā analizēja trīs *CNC* atzinumus, tostarp atzinumu 167/1.

18 Minētajos spriedumos iesniedzējtiesa norādīja, ka atzinumā 167/1 ir piedāvātas divas pieejas, kā grāmatvedībā ir iekļaujama cena, kas ir saņemta kā atlīdzība par emitēto pirkuma iespēju. Atbilstoši pirmajai pieejai pirkuma iespējas cenu nekavējoties ieraksta peļņas vai zaudējumu aprēķinā. Atbilstoši otrajai pieejai šo cenu uzskata par peļņu, kas ir atlikta līdz pirkuma iespējas spēkā esamības laika beigu termiņam, un tātad to iegrāmato kā atliktu peļņu. Iesniedzējtiesa uzskatīja, ka otra pieeja bija pamatota, vienlaikus arī norādot, ka *CNC* dod priekšroku šai pieejai, ievērojot pienācīgas piesardzības principu.

19 *État belge* apšauba minētās otrās iespējas saderību ar Direktīvu 78/660. Tai tostarp ir šaubas par to, vai fakts, ka sabiedrība var iegrāmatot pie ieņēmumiem attiecīgās pirkuma iespējas summu finanšu gadā, kurā minētā pirkuma iespēja tiek izmantota, vai tās spēkā esamības termiņa beigās, lai ņemtu vērā risku, kādu uzņemas pirkuma iespējas emitents ar viņa izdarīto apņemšanos, nevis tā finanšu gada laikā, kurā izdara pirkuma iespējas nodošanu un tiek saņemta galīgā samaksa par to, jo risks, kādu uzņemas pirkuma iespējas emitents, tiek novērtēts atsevišķi, iegrāmatojot uzkrājumu, ir saderīgs ar direktīvu.

20 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu lietā C-445/16 izriet, ka ar 2006. gada 12. decembra nolīgumu *Docteur De Bruyne* par labu tās vadītājai par samaksu piešķīra akciju pirkuma iespēju attiecībā uz akciju portfeli 540 akciju apmērā citā uzņēmumā atbilstoši 1999. gada 26. marta likumam. Cena par pirkuma iespēju bija EUR 12 550,68, un tā atbilda atlīdzības summai natūrā, kas ir paredzēta ar šo likumu, proti, 20 % no vērtspapīru vērtības jeb EUR 62 753,40.

21 Pirkuma iespējas cena tika iegrāmatota *Docteur De Bruyne* pasīvu izlīdzināšanas kontā, un tātad tā netika iegrāmatota kā ieņēmums peļņas kontā.

22 2009. gada 16. novembrī nodokļu administrācija nosūtīja *Docteur De Bruyne* paziņojumu par precizēšanu, ar ko tā brīdināja šo sabiedrību, ka attiecībā uz 2008. nodokļu gadu pirkuma iespējas cena EUR 12 550,68 apmērā bija galīgie ienākumi šai sabiedrībai un kā tādi tie bija jāiegrāmato peļņas kontā par 2007. grāmatvedības gadu.

23 Neraugoties uz *Docteur De Bruyne* iebildumiem, nodokļu administrācija tai 2009. gada 21. decembrī nosūtīja lēmumu par aplikšanu ar nodokli, ar ko tika apstiprināts tās nolūks aplikt ar nodokļiem pirkuma iespējas cenu, kas, iestādes ieskatā, bija atlīdzības summa natūrā, kura ir iegrāmatojama kā

pelņa par 2008. nodokļu gadu, par ko bilance tika slēgta 2007. gada 31. decembrī. Tādējādi nodokļu administrācija 2010. gada 14. janvārī *Docteur De Bruyne* noteica papildu nodokļa maksājumu par 2008. nodokļu gadu.

24 *Docteur De Bruyne* 2010. gada 5. martā iesniegtā sūdzība par šo aplikšanu ar nodokļiem tika noraidīta ar nodokļu administrācijas 2012. gada 26. aprīļa lēmumu.

25 2012. gada 18. jūlijā *Docteur De Bruyne* cēla prasību par strīdīgās aplikšanas ar nodokļiem atcelšanu *tribunal de première instance du Hainaut, division de Mons*, kas tika noraidīta ar 2014. gada 8. maija spriedumu.

26 *Docteur De Bruyne* 2014. gada 4. jūlijā iesniedza apelācijas sūdzību par šo spriedumu *cour d'appel de Mons*.

27 Šādos apstākļos *cour d'appel de Mons* abās lietās līdzīgu iemeslu dēļ nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai prejudiciālu jautājumu, kas ir identisks abās šajās lietās:

"Vai ar [Direktīvā 78/660] paredzētajiem noteikumiem par bilances sagatavošanu, saskaņā ar kuriem:

— gada pārskatiem ir jāsniedz patiess un skaidrs priekšstats par sabiedrības aktīviem un pasīviem, finansiālo stāvokli un peļņu vai zaudējumiem (Direktīvas 78/660 2. panta 3. punkts);

— uzkrājumi saistībām un izdevumiem ir paredzēti tādu zaudējumu vai parādu segšanai, kuru īpatnības ir precīzi definētas, un ir paredzams, ka tie varētu rasties bilances datumā vai arī ir droši zināms, ka tie radīsies, bet par kuriem nav skaidrs, kāds būs apjoms vai kurā datumā šie zaudējumi radīsies (Direktīvas 78/660 20. panta 1. punkts);

— novērtēšana jāveic, izmantojot pienācīgas piesardzības principu, tostarp:

  — pārskatā drīkst iekļaut tikai to peļņu, kas ir iegūta līdz bilances datumam;

  — ir jāņem vērā visas paredzamās saistības un potenciālie zaudējumi, kādi var rasties esošajā pārskata gadā vai iepriekšējā pārskata gadā, pat ja šādas saistības vai zaudējumi kļūst zināmi tikai laikā starp bilances datumu un datumu, kurā sastāda gada pārskatu (Direktīvas 78/660 31. panta 1. punkta c), aa) un bb) apakšpunkts);

— jāņem vērā ieņēmumi un izmaksas, kas attiecas uz pārskata gadu, neatkarīgi no datuma, kurā saņem vai nomaksā šādus ieņēmumus vai izmaksas (Direktīvas 78/660 31. panta 1. punkta d) apakšpunkts);

— aktīvu un pasīvu posteņi ir jānovērtē atsevišķi (Direktīvas 78/660 31. panta 1. punkta e) apakšpunkts);

ir saderīgi tas, ka sabiedrība, kas ir akciju pirkuma iespējas emitente, var iegrāmatot kā ieņēmumu minētās pirkuma iespējas nodošanas cenu attiecīgajā finanšu gadā, kurā minētā pirkuma iespēja tiek izmantota, vai tās spēkā esamības termiņa beigās, lai ņemtu vērā risku, kādu uzņemas pirkuma iespējas emitents ar viņa izdarīto apņemšanos, [nevis] tā finanšu gadu laikā, kurā izdara pirkuma iespējas nodošanu un tiek saņemta galīgā samaksa par to, jo risks, kādu uzņemas pirkuma iespējas emitents, tiek novērtēts atsevišķi, iegrāmatojot uzkrājumu?"

28 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2016. gada 13. septembra lēmumu lietas C-444/16 un C-445/16 tika apvienotas sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālo jautājumu

Par pieņemamību

29 Jautājumu par prejudiciālā jautājuma pieņemamību ir izvirzījuši gan prasītāji pamatlietā, gan Eiropas Komisija.

30 Pirmkārt, Komisija norāda, ka pamatlietas strīdam ir nodokļu raksturs. Toties prejudiciālais jautājums esot par Direktīvas 78/660 attiecībā uz noteiktu veidu sabiedrību gada pārskatiem interpretāciju.

31 Ir tiesa, ka Direktīvas 78/660 priekšmets nav paredzēt nosacījumus, kādos dalībvalstu nodokļu iestādēm ir iespēja vai pienākums pamatoties uz minētajiem pārskatiem, lai noteiktu tādu nodokļu kā pamatlietā aplūkotais uzņēmumu ienākuma nodoklis bāzi un apmēru (šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 3. oktobris, *GIMLE*, C-322/12, EU:C:2013:632, 28. punkts).

32 Tomēr no šī konstatējuma nevar secināt, ka prejudiciālais jautājums ir nepieņemams. Ir jāatgādina, ka atteikums lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu ir iespējams tikai tad, ja acīmredzami ir skaidrs, ka prasītajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar īstenību vai pamatlietas priekšmetu, ja problēma ir hipotētiska vai arī ja Tiesas rīcībā nav tādu vajadzīgo faktisko un tiesību apstākļu, lai varētu sniegt noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (spriedums, 2016. gada 17. marts, *Aspiro*, C-40/15, EU:C:2016:172, 17. punkts un tajā minētā judikatūra).

33 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir atzinusi, ka dalībvalstis sabiedrību gada pārskatus var izmantot kā atsauces avotu nodokļu vajadzībām (šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 3. oktobris, *GIMLE*, C-322/12, EU:C:2013:632, 28. punkts un tajā minētā judikatūra). No lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka Beļģijas tiesībās, ja nodokļu tiesību normās tiešā veidā nav paredzēta atkāpe, ar nodokli apliekamā peļņa tiek noteikta atbilstoši grāmatvedības normām un atbilstošajā Beļģijas tiesiskajā regulējumā nav ietverta neviena norma attiecībā uz pirkuma iespējas cenas iegrāmatošanas tehniku.

34 Šādos apstākļos nav acīmredzami skaidrs, ka Savienības tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar pamatlietas faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu.

35 Otrkārt, prasītāji pamatlietā būtībā jautā, vai *État belge* pamatlietās var pamatoti atsaukties uz Direktīvu 78/660, ņemot vērā to, ka, viņu ieskatā, šī direktīva Beļģijas tiesībās nav pareizi transponēta.

36 Šajā ziņā ir jānorāda, ka, lai arī pamatlietā piemērojamās valsts tiesību normās Direktīvas 78/660 normas nav pārņemtas burtiski, netiek apstrīdēts, ka sabiedrību gada pārskatu sagatavošana tiek veikta, ievērojot šīs direktīvas mērķi, principus un normas, tādējādi Tiesas sniegtā interpretācija par minētās direktīvas tiesību normām ir saistoša iesniedzējtiesas risinājumam pamatlietā (skat. pēc analoģijas spriedumu, 2003. gada 7. janvāris, *BIAO*, C-306/99, EU:C:2003:3, 92. un 93. punkts). Turklāt saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru šādos apstākļos iesniedzējtiesai, cik vien iespējams, ir jāinterpretē atbilstošās valsts tiesību normas Savienības tiesību, šajā gadījumā Direktīvas 78/660, gaismā (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2016. gada 17. marts, *Aspiro*, C-40/15, EU:C:2016:172, 18. punkts).

37 Tātad prejudiciālais jautājums ir jāuzskata par pieņemamu.

Par lietas būtību

38 Ar uzdoto jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai tostarp patiesa un skaidra priekšstata un pienācīgas piesardzības principi, kas ir minēti attiecīgi Direktīvas 78/660 2. panta 3. punktā un 31. panta 1. punkta c) apakšpunktā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem ir pretrunā tāda iegrāmatošanas

metode, atbilstoši kurai sabiedrība, kas ir akciju pirkuma iespējas emitente, iegrāmato kā ieņēmumus šīs pirkuma iespējas nodošanas cenu tā finanšu gada laikā, kurā minētā pirkuma iespēja tiek izmantota, vai šīs iespējas spēkā esamības termiņa beigās.

39 Iesākumā ir jāuzsver, ka ar Direktīvu 78/660 atbilstoši tās preambulas trešajam apsvērumam ir paredzēts noteikt vienīgi nosacījumu minimumu attiecībā uz sabiedrībai sniedzamo finansiālās informācijas apjomu (spriedums, 2013. gada 3. oktobris, *GIMLE*, C-322/12, EU:C:2013:632, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

40 Tādējādi, kā izriet no Tiesas judikatūras, patiesa un skaidra priekšstata principa ievērošana ir vissvarīgākais Direktīvas 78/660 mērķis. Atbilstoši šim principam, kas ir ietverts šīs direktīvas 2. panta 3. punktā, gada pārskatiem ir jāsniedz skaidrs un patiess priekšstats par sabiedrības mantisko un finansiālo stāvokli, kā arī peļņu vai zaudējumiem (šajā ziņā skat. spriedumu, 2013. gada 3. oktobris, *GIMLE*, C-322/12, EU:C:2013:632, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

41 Tiesa šo principu ir interpretējusi plaši, uzskatot, ka atbilstoši tam tiek prasīts, pirmkārt, lai kontos būtu ietvertas darbības un darījumi, par ko tajos ir jābūt ietvertam aprakstam, un, otrkārt, lai grāmatvedības informācija tiktu sniegta formā, kas ir atzīta par vispareizāko un vispiemērotāko trešo personu informēšanas vajadzībām, neietekmējot attiecīgā uzņēmuma intereses (spriedums, 1999. gada 14. septembris, *DE + ES Bauunternehmung*, C-275/97, EU:C:1999:406, 27. punkts).

42 Tiesai jau ir bijusi izdevība precizēt, ka skaidra un patiesa priekšstata principa piemērošanā, cik vien iespējams, ir jāievēro Direktīvas 78/660 31. pantā rodamie vispārējie principi, kuru vidū īpaši svarīgs ir šīs direktīvas 31. panta 1. punkta c) apakšpunktā noteiktais pienācīgas piesardzības princips (spriedums, 2013. gada 3. oktobris, *GIMLE*, C-322/12, EU:C:2013:632, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

43 Saskaņā ar Direktīvas 78/660 31. panta 1. punkta c) apakšpunkta noteikumiem par pienācīgas piesardzības principu skaidra un patiesa priekšstata principa ievērošanu nodrošina visu ar attiecīgo finanšu gadu saistīto aspektu, proti, gūtās peļņas, izmaksu, ieņēmumu, risku un zaudējumu, ņemšana vērā (spriedums, 2013. gada 3. oktobris, *GIMLE*, C-322/12, EU:C:2013:632, 33. punkts un tajā minētā judikatūra).

44 Attiecībā uz tādām tiesībām uz akciju pirkuma iespēju kā pamatlietā minētajā direktīvā nav nevienas speciālas norādes par metodi, kā ir iegrāmatojama maksa par šīm pirkuma iespējām. Tāpat kā Komisija ir norādījusi Tiesai iesniegtajos apsvērumos, tātad katrā ziņā pastāv dažādas ar Direktīvu 78/660 saderīgas metodes, ja vien ar tām tiek ievēroti šajā direktīvā ietvertie vispārējie principi.

45 Šajā ziņā ir jānorāda, ka no Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem neizriet, ka ar tādu iegrāmatošanas metodi kā pamatlietās, atbilstoši kurai sabiedrība, kas ir akciju pirkuma iespējas emitente, var iegrāmatot kā ieņēmumus šīs pirkuma iespējas nodošanas cenu tā finanšu gada laikā, kurā minētā pirkuma iespēja tiek izmantota, vai šīs iespējas spēkā esamības termiņa beigās, tiktu pārkāpti šie principi.

46 Pirmkārt, fakts, ka sabiedrība, kas ir akciju pirkuma iespējas emitente, iegrāmato pie ieņēmumiem šīs pirkuma iespējas nodošanas cenu vienīgi pēc pirkuma iespējas izmantošanas vai tās spēkā esamības termiņa beigās, nav pretrunā pienācīgas piesardzības principam. No lēmumiem par prejudiciālu jautājumu uzdošanu izriet, ka šī cena ir atlīdzība par risku sabiedrībai emitentei visā pirkuma iespējas laikposmā. Tādējādi, ievērojot pienācīgas piesardzības principu, ir attaisnoti šo cenu iegrāmatot kā ieņēmumus tikai tad, kad ir iespējams galīgi noteikt, vai šis risks, ar ko šī cena ir cieši saistīta, ir iestājies.

47 Otrkārt, nevar izslēgt, kā to arī apgalvo prasītāji pamatlietā Tiesā iesniegtajos apsvērumos, ka, tiklīdz cenu par pirkuma iespējas nodošanu iegrāmato kā ieņēmumus tā finanšu gada laikā, kurā ir emitēta akciju pirkuma iespēja, un pirms šīs pirkuma iespējas īstenošanas vai attiecīgā gadījumā tās spēkā esamības noslēgumā, sabiedrību emitenšu grāmatvedība nākamajos finanšu gados pēc akciju pirkuma iespējas emisijas ir pakļauta riskam, kas pārsniedz to, kāds pastāv gadījumā, ja iegrāmatošanu izdara tā finanšu gada laikā, kurā pirkuma iespēja tiek izmantota vai kurā iestājas pirkuma iespējas spēkā esamības termiņa beigas. Risku, kas pastāv iespējamas pamata vērtspapīru vērtības pieauguma gadījumā, patiesībā var mazināt ar pirkuma iespējas nodošanas cenas apmēru, kas veido atlīdzību par šo risku. Šādos apstākļos tāda iegrāmatošanas metode kā pamatlietās nav pretrunā skaidra un patiesa priekšstata principam.

48 Jāpiebilst, ka, lai gan prejudiciālajā jautājumā ir atsauce uz Direktīvas 78/660 20. pantu, šis pants nav atbilstošs, lai sniegtu atbildi uz jautājumu, kas būtībā ir par pirkuma iespējas cenas iegrāmatošanu, nevis iespējamu vai noteiktu uzkrājumu iegrāmatošanu zaudējumu vai parādu segšanai.

49 Šādos apstākļos uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka patiesa un skaidra priekšstata un pienācīgas piesardzības principi, kas ir minēti attiecīgi Direktīvas 78/660 2. panta 3. punktā un 31. panta 1. punkta c) apakšpunktā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāda iegrāmatošanas metode, atbilstoši kurai sabiedrība, kas ir akciju pirkuma iespējas emitente, iegrāmato kā ieņēmumus šīs pirkuma iespējas nodošanas cenu tā finanšu gada laikā, kurā minētā pirkuma iespēja tiek izmantota, vai šīs iespējas spēkā esamības termiņa beigās.

Par tiesāšanās izdevumiem

50 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 (devītā palāta) nospriež:

Patiesa un skaidra priekšstata un pienācīgas piesardzības principi, kuri ir minēti attiecīgi Padomes 1978. gada 25. jūlija Direktīvas 78/660/EEK, kas pamatojas uz [LESD 50. panta 2. punkta g) apakšpunktu] un attiecas uz noteiktu veidu sabiedrību gada pārskatiem, kurā grozījumi izdarīti ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2003. gada 18. jūnija Direktīvu 2003/51/EK, 2. panta 3. punktā un 31. panta 1. punkta c) apakšpunktā, ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem nav pretrunā tāda iegrāmatošanas metode, atbilstoši kurai sabiedrība, kas ir akciju pirkuma iespējas emitente, iegrāmato kā ieņēmumus šīs pirkuma iespējas nodošanas cenu tā finanšu gada laikā, kurā minētā pirkuma iespēja tiek izmantota, vai šīs iespējas spēkā esamības termiņa beigās.

[Paraksti]