TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2018. gada 22. martā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiešie nodokļi – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Dažādu valstu uzņēmējsabiedrību apvienošana, sadalīšana, aktīvu pārvešana un akciju maiņa – Direktīva 90/434/EEK – 8. pants – Vērtspapīru maiņas darījums – Kapitāla pieaugums saistībā ar šo darījumu – Nodokļa uzlikšanas atlikšana – Kapitāla zaudējumi saņemto vērtspapīru turpmākas pārvešanas laikā – Rezidences valsts nodokļu ieturēšanas kompetence – Atšķirīga attieksme – Pamatojums – Nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšana

Apvienotās lietas C-327/16 un C-421/16

par diviem lūgumiem sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, kurus *Conseil d'État* (Francija) iesniedza ar lēmumiem, kas pieņemti 2016. gada 31. maijā un 19. jūlijā un kas Tiesā reģistrēti attiecīgi 2016. gada 10. jūnijā un 28. jūlijā, tiesvedībās

Marc Jacob

pret

Ministre des Finances et des Comptes publics (C-327/16)

un

Ministre des Finances et des Comptes publics

pret

Marc Lassus (C-421/16).

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], Tiesas priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], kas pilda pirmās palātas tiesneša pienākumus, tiesneši K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents), A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] un J. Regans [*E. Regan*],

ģenerāladvokāts: M. Vatelē [*M. Wathelet*],

sekretāre: V. Džakobo-Peironnela [*V. Giacobbo-Peyronnel*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2017. gada 13. septembra tiesas sēdi,

* Tiesvedības valoda – franču.

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *M. Jacob* vārdā – *E. Ginter* un *J. Bellet*, advokāti,

– Francijas valdības vārdā – *D. Colas*, kā arī *E. de Moustier* un *S. Ghiandoni*, pārstāvji,

– Austrijas valdības vārdā – *G. Eberhard*, pārstāvis,

– Somijas valdības vārdā – *J. Heliskoski*, pārstāvis,

– Zviedrijas valdības vārdā – *A. Falk*, *C. Meyer-Seitz*, *U. Persson*, *N. Otte Widgren* un *H. Shev*, kā arī *F. Bergius*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *N. Gossement* un *W. Roels*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2017. gada 15. novembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgumi sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt 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.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Aktu par Norvēģijas Karalistes, Austrijas Republikas, Somijas Republikas un Zviedrijas Karalistes pievienošanās nosacījumiem (OV 1994, C 241, 21. lpp.), kurš pielāgots ar Eiropas Savienības Padomes Lēmumu 95/1/EK, Euratom, EOTK (1995. gada 1. janvāris) (OV 1995, L 1, 1. lpp.) (turpmāk tekstā – "Apvienošanas direktīva"), 8. pantu un LESD 49. pantu.

2 Šie lūgumi tika iesniegti tiesvedībās starp *Marc Jacob* un *ministre des Finances et des Comptes publics* [finanšu un budžeta ministru, Francija] (turpmāk tekstā – "nodokļu administrācija") un starp nodokļu administrāciju un *Marc Lassus* par nodokļu administrācijas lēmumiem kapitāla pieaugumam, kas iegūts vērtspapīru maiņas darījuma rezultātā, uzlikt nodokli saņemto vērtspapīru turpmākas pārvešanas gadījumā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Apvienošanas direktīvas preambulas pirmajā, ceturtajā un astotajā apsvērumā ir paredzēts:

"[..] dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību apvienošana, sadalīšana, aktīvu pārvešana un akciju maiņa var būt vajadzīga, lai Kopienā radītu nosacījumus, kas ir analogi atsevišķas dalībvalsts iekšējā tirgus nosacījumiem, un tādējādi nodrošinātu kopējā tirgus izveidi un efektīvu darbību; tā kā ierobežojumiem, nepilnībām vai traucējumiem, ko cita starpā rada dalībvalstu nodokļu noteikumi, nevajadzētu kavēt šādas operācijas; tā kā šā iemesla dēļ attiecībā uz šādām operācijām jāievieš nodokļu noteikumi, kas no konkurences viedokļa ir neitrāli, lai uzņēmumi varētu piemēroties kopējā tirgus prasībām, kāpināt ražīgumu un uzlabot konkurētspēju starptautiskā mērogā;

[..]

[..] kopējai nodokļu sistēmai būtu jāvairās uzlikt nodokļus par uzņēmējsabiedrību apvienošanu, sadalīšanu, to aktīvu pārvešanu vai akciju maiņām, un reizē būtu jāsargā tās valsts finanšu intereses, kurā atrodas iegādātā sabiedrība vai pārvedamā sabiedrība,

[..]

[..] saņēmējas vai iegādātājas sabiedrības vērtspapīru piešķiršana pārvedamās sabiedrības akcionāriem nav iemesls uzlikt nodokļus šo akcionāru vērtspapīriem".

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 1. pantu "visas dalībvalstis šo direktīvu piemēro uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, kurā ir iesaistītas divu vai vairāku dalībvalstu sabiedrības".

5 Apvienošanas direktīvas 2. pantā ir noteikts:

"Šajā direktīvā:

[..]

d) "akciju maiņa" ir operācija, kurā kāda sabiedrība iegūst īpašumā citas sabiedrības kapitāla daļu tādējādi, ka tā balsu vairākumu tajā iegūst apmaiņā pret otras sabiedrības akciju turētājiem izdotiem vērtspapīriem, pret vērtspapīriem, kas pieder pie pirmās sabiedrības kapitāla, un, ja tas ir lietderīgi, pret maksājumu skaidrā naudā, nepārsniedzot 10 % no maiņā izdoto vērtspapīru nominālvērtības vai, ja tādas nav, no to grāmatvedības vērtības;

[..]

g) "iegādāta sabiedrība" ir sabiedrība, kuras kapitāla daļu, mainot vērtspapīrus, iegūst cita sabiedrība;

h) "iegādātāja sabiedrība" ir sabiedrība, kas, mainot vērtspapīrus, iegūst kontrolpaketi;

[..]."

6 Apvienošanas direktīvas 3. pantā ir noteikts:

"Šajā direktīvā "sabiedrība no kādas dalībvalsts" ir jebkura sabiedrība:

a) kas pastāv kādā no [juridiskām] formām, kas uzskaitītas šīs direktīvas pielikumā;

b) ko, uzliekot nodokļus, saskaņā ar kādas dalībvalsts nodokļu likumiem uzskata par tādu, kas, uzliekot tā nodokļus, rezidē tajā, un ko saskaņā ar nodokļu divkāršas uzlikšanas nolīgumu, kas noslēgts ar kādu trešo valsti, neatzīst par tādu, kura, uzliekot nodokļus, nerezidē Kopienā;

c) uz ko turklāt bez izvēles tiesībām vai iespējām saņemt atbrīvojumu attiecas kāds no šiem nodokļiem:

[..]

– *impôt sur les sociétés* Francijā,

[..]

– *impôt sur le revenu des collectivités* Luksemburgā,

[..]

vai jebkurš cits nodoklis, ar ko var aizstāt kādu no iepriekš minētajiem nodokļiem."

7 Saskaņā ar Apvienošanas direktīvas 8. panta 1. un 2. punktu:

"1. Ja apvieno vai sadala sabiedrības, vai maina to akcijas, kādam pārvedamās vai iegādātās sabiedrības akcionāram pret vērtspapīriem, kas pieder pie iegādātās sabiedrības kapitāla, piešķirot vērtspapīrus, kas pieder pie saņēmējas vai iegādātājas sabiedrības kapitāla, tas [pats par sevi] nav iemesls uzlikt nodokļus šī akcionāra ienākumiem, peļņai vai kapitāla peļņai [pieaugumam].

2. Dalībvalstis 1. punktu piemēro ar nosacījumu, ka akcionārs saņemto vērtspapīru vērtību, no kā aprēķina nodokļus, nav noteicis lielāku nekā tā ir bijusi mainītajiem vērtspapīriem tieši pirms sabiedrību apvienošanas, sadalīšanas vai to vērtspapīru maiņas.

Šā panta 1. punkta piemērošana neliedz dalībvalstīm uzlikt nodokļus peļņai, ko rada atkārtota [turpmāka] saņemto vērtspapīru pārvešana, kā arī peļņai [tādā pašā veidā, kādā tiek aplikta peļņa], ko rada tādu vērtspapīru pārvešana, kas ir pastāvējuši pirms sabiedrības iegādes.

[..]."

Nolīgumu normas

8 Briselē 1964. gada 10. martā starp Franciju un Beļģiju parakstītās Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un noteikumiem par savstarpējo administratīvo un juridisko palīdzību ienākuma nodokļu jomā 18. pantā ir paredzēts:

"Ciktāl šīs konvencijas iepriekšējos pantos nav noteikts citādi, konvencijas līgumslēdzējas valsts rezidentu ienākumiem nodokli uzliek tikai šajā valstī."

9 Francijas Republikas valdības un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes valdības 1968. gada 22. maijā Londonā parakstītās Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu apiešanas novēršanu ienākuma nodokļu jomā (turpmāk tekstā – "Francijas un Apvienotās Karalistes konvencija") 13. panta 3. un 4. punktā ir noteikts:

"3. Ienākumiem no tāda īpašuma atsavināšanas, kas nav šī panta 1. un 2. punktā minētais īpašums, nodokļus uzliek tikai tajā līgumslēdzējā valstī, kuras rezidents ir šī īpašuma atsavinātājs.

4. Neskarot 3. punkta noteikumus, ienākumiem, kurus fiziska persona, kas ir līgumslēdzējas valsts rezidente, iegūst, atsavinot vairāk nekā 25 % kapitāldaļu, kuras tai vienpersoniski vai kopā ar tās radiniekiem tieši vai netieši pieder tādas sabiedrības kapitālā, kas ir citas līgumslēdzējas valsts rezidente, nodokli uzliek šajā citā valstī. Šī punkta noteikumi ir piemērojami tikai tad, ja:

a) fiziskai personai ir šīs citas līgumslēdzējas valsts pilsonība un nav pirmās līgumslēdzējas valsts pilsonības un

b) fiziska persona ir bijusi šīs citas līgumslēdzējas valsts rezidente jebkādā periodā pēdējo piecu gadu laikā tieši pirms kapitāldaļu atsavināšanas.

Šī punkta noteikumi ir piemērojami arī ienākumiem, kas gūti no citu tādu šīs sabiedrības kapitāldaļām piesaistīto tiesību atsavināšanas, kurām saistībā ar nodokļa uzlikšanu kapitāla ienākumiem saskaņā ar šīs citas līgumslēdzējas valsts tiesību aktiem tiek piemērots tāds pats režīms, kāds piemērojams no kapitāldaļu atsavināšanas gūtiem ienākumiem."

Francijas tiesības

10 Saskaņā ar *code général des impôts* [Vispārējo nodokļu kodeksu] (turpmāk tekstā – "*CGI*") 92.B panta II punkta 1. apakšpunkta redakciju, kas piemērojama kapitāla pieaugumam, attiecībā uz kuru 2000. gada 1. janvārī nodokļa uzlikšana bija atlikta:

"Sākot no 1992. gada 1. janvāra vai – runājot par vērtspapīru pārvedumiem uzņēmējsabiedrībai, kas ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja, – no 1991. gada 1. janvāra, nodokļa uzlikšana kapitāla pieaugumam, kas gūts 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 saistībā ar vērtspapīru pārvedumu kādai uzņēmējsabiedrībai, kas ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāja, var tikt atlikta līdz brīdim, kad tiek veikta maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru pārvešana vai atpirkšana [..]."

11 *CGI* 160. panta I un I *ter* punktā redakcijā, kas bija piemērojama pamatlietas faktu norises laikā, bija noteikts:

"I. [..] Nodokļa uzlikšana šādi gūtam kapitāla pieaugumam ir pakļauta tikai vienam nosacījumam, proti, ka tiesības uz sabiedrības peļņu, kas tieši vai netieši pieder cedentam vai tā laulātajam, to augšupējiem vai lejupējiem radiniekiem, pārsniedz kopumā 25 % no šīs peļņas jebkurā brīdī pēdējo piecu gadu laikā. Tomēr, ja pārvešana ir veikta par labu kādai no šajā daļā minētajām personām, kapitāla pieaugumam tiek piemērots atbrīvojums no nodokļa, ja šīs tiesības uz sabiedrības peļņu pilnībā vai daļēji netiek pārdotas trešajai personai piecu gadu laikā. Pretējā gadījumā nodoklis par kapitāla pieaugumu tiek uzlikts pirmajam cedentam gadā, kad tiesības tiek tālākpārdotas trešajai personai.

[..]

Gada laikā ciestie kapitāla zaudējumi ir attiecināmi tikai uz tāda paša veida kapitāla pieaugumu, kas gūts tajā pašā gadā vai piecu nākamo gadu laikā.

[..]

I *ter*. [..] 4. Nodokļa uzlikšana kapitāla pieaugumam, kas gūts pēc 1991. gada 1. janvāra, veicot kapitāldaļām piesaistīto tiesību maiņu saistībā ar uzņēmējsabiedrību, kuras ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātājas, apvienošanas, sadalīšanas vai aktīvu pārvešanas tām darījumu, var tikt atlikta 92.B panta II punktā paredzētajos apstākļos [..]."

12 Saskaņā ar *CGI* 164.B panta I punkta f) apakšpunktu redakcijā, kas bija piemērojama 1999. gadā, par Francijā gūtiem ienākumiem uzskata "160. pantā minēto kapitāla pieaugumu, kas gūts īpašumtiesību uzņēmējsabiedrībās, kuru juridiskā adrese ir Francijā, pārvešanas rezultātā".

13 *CGI* 244.*bis* panta B punktā redakcijā, kas bija piemērojama vērtspapīru pārvešanas datumā 1999. gadā, bija paredzēts:

"160. pantā minētie ienākumi, ko no kapitāldaļām piesaistīto tiesību atsavināšanas guvušas fiziskas personas, kuru nodokļu rezidence nav Francijā 4.B panta izpratnē, vai jebkāda veida juridiskas personas vai sabiedrības, kuru juridiskā adrese ir ārpus Francijas, tiek noteikti un aplikti ar nodokļiem saskaņā ar 160. pantā paredzēto kārtību."

Pamatlietas un prejudiciālie jautājumi

Lieta C-327/16

14 1996. gada 23. decembrī *M. Jacob*, kas ir Francijas nodokļu rezidents, pārveda vērtspapīrus, kuri viņam piederēja vienā atbilstoši Francijas tiesībām dibinātā sabiedrībā, citai atbilstoši Francijas tiesībām dibinātai sabiedrībai un apmaiņā pret to saņēma pēdējās minētās sabiedrības izdotus vērtspapīrus. Saskaņā ar faktu norises laikā spēkā esošiem nodokļu tiesību aktiem šajā vērtspapīru maiņas darījumā gūtajam kapitāla pieaugumam tika piemērota nodokļa uzlikšanas atlikšana.

15 2004. gada 1. oktobrī *M. Jacob* pārcēla savu nodokļu rezidenci no Francijas uz Beļģiju.

16 2007. gada 21. decembrī *M. Jacob* pārveda visus vērtspapīrus, ko viņš bija saņēmis attiecīgajā maiņas darījumā. Pēc šīs pārvešanas tika veikta nodokļa uzlikšana kapitāla pieaugumam, kura bija atlikta, par 2007. gadu, pieskaitot nokavējuma procentus un 10 % palielinājumu.

17 Ar 2012. gada 8. jūnija spriedumu *tribunal administratif de Montreuil* [Monreijas Administratīvā tiesa] (Francija) nosprieda atbrīvot viņu no šīs ienākuma nodokļa papildu iemaksas samaksas. 2015. gada 28. maijā *cour administrative d'appel de Versailles* [Versaļas Administratīvā apelācijas tiesa] (Francija) atcēla minēto spriedumu un no jauna atzina iemaksas, no kuru samaksas *M. Jacob* tika atbrīvots, par maksājamām.

18 2015. gada 1. oktobrī *M. Jacob* iesniedza kasācijas sūdzību *Conseil d'État* [Valsts padomē] (Francija), norādot, ka pamatlietā aplūkotajos valsts tiesību aktos, ar kuriem paredzēts Francijas tiesībās transponēt Apvienošanas direktīvas 8. pantu, neesot ievēroti šī 8. panta mērķi. Šajā ziņā *M. Jacob* apgalvo, ka kapitāla pieaugumam uzliktā nodokļa iekasējamības gadījums atbilstoši minētajam 8. pantam ir saņemto vērtspapīru turpmāka pārvešana, nevis vērtspapīru maiņas darījums; šis darījums esot tikai nodokļu ziņā neitrāls starpdarījums.

19 Iesniedzējtiesa būtībā norāda, ka attiecīgo valsts tiesību aktu interpretācija ir atkarīga no Apvienošanas direktīvas 8. panta interpretācijas.

20 Šajos apstākļos *Conseil d'État* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [Apvienošanas] direktīvas 8. panta normas ir jāinterpretē tādējādi, ka [Apvienošanas] direktīvas piemērošanas jomā ietilpstošā vērtspapīru maiņas darījuma gadījumā tās nepieļauj nodokļa uzlikšanas atlikšanas mehānismu, kurā ir paredzēts, ka – atkāpjoties no principa, saskaņā ar kuru kapitāla pieaugumam uzliktā nodokļa iekasējamības gadījums iestājas šī pieauguma realizēšanas gadā, – maiņas rezultātā gūtais kapitāla pieaugums tiek konstatēts un aprēķināts vērtspapīru maiņas darījuma laikā, bet nodoklis tam tiek uzlikts gadā, kurā ir iestājies notikums – kas tostarp var būt maiņas laikā saņemto vērtspapīru pārvešana –, ar kuru izbeidzas nodokļa uzlikšanas atlikšana?

2) Vai [Apvienošanas] direktīvas 8. panta normas ir jāinterpretē tādējādi, ka – direktīvas piemērošanas jomā ietilpstošā vērtspapīru maiņas darījuma gadījumā – tās nepieļauj, ka vērtspapīru maiņas rezultātā iegūtajam kapitāla pieaugumam, ja tiktu pieņemts, ka tas ir apliekams par nodokli, nodoklis tiek uzlikts valstī, kurā bija nodokļu maksātāja rezidence maiņas darījuma laikā, lai gan šīs maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru pārvešanas datumā, kurā maiņas rezultātā iegūtajam kapitāla pieaugumam faktiski tiek uzlikts nodoklis, šis nodokļu maksātājs ir pārcēlis savu nodokļu rezidenci uz kādu citu dalībvalsti?"

Lieta C-421/16

21 *M. Lassus*, kas kopš 1997. gada bija Apvienotās Karalistes nodokļu rezidents, 1999. gada 7. decembrī pārveda atbilstoši Luksemburgas tiesībām dibinātai sabiedrībai vērtspapīrus, kas viņam piederēja atbilstoši Francijas tiesībām dibinātā sabiedrībā, apmaiņā pret tiem saņemot pirmās minētās sabiedrības vērtspapīrus. Šajā sakarā tika konstatēts kapitāla pieaugums, attiecībā uz kuru saskaņā ar faktu norises laikā spēkā esošiem tiesību aktiem tika piemērota nodokļa uzlikšanas atlikšana.

22 No Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka pēc šī maiņas darījuma *M. Lassus* ieguva vēl citus minētās Luksemburgas sabiedrības vērtspapīrus. 2002. gada decembrī *M. Lassus* pārveda 45 % no viņam piederošajiem tās pašas sabiedrības vērtspapīriem.

23 Uzskatot, ka vērtspapīri, ko *M. Lassus* ieguva minētā maiņas darījuma rezultātā, tika pārvesti 45 % apmērā, nodokļu administrācija uzlika nodokli kapitāla pieauguma, kam bija piemērota nodokļa uzlikšanas atlikšana, atbilstošajai proporcionālai daļai, kāda tā tika konstatēta attiecībā uz 1999. gadu. Līdz ar to nodokļu administrācija noteica *M. Lassus* pienākumu veikt papildu ienākuma nodokļa iemaksas par 2002. gadu.

24 Apstrīdot šīs iemaksas, *M. Lassus* ir vērsies *tribunal administratif de Paris* [Parīzes Administratīvajā tiesā] (Francija), kas noraidīja viņa prasību. Apelācijas kārtībā *cour administrative d'appel de Paris* [Parīzes Administratīvā apelācijas tiesa] (Francija) atcēla pirmās minētās tiesas nolēmumu un attiecīgi atbrīvoja *M. Lassus* no pienākuma veikt minētās iemaksas. Nodokļu administrācija kasācijas kārtībā ir vērsusies *Conseil d'État*, pārsūdzot šo pēdējo minēto nolēmumu.

25 Iesniedzējtiesa norāda, ka saskaņā ar pamatlietā aplūkotajiem tiesību aktiem un Francijas un Apvienotās Karalistes konvencijas 13. panta 4. punkta a) un b) apakšpunktu Apvienotās Karalistes nodokļu rezidenta *M. Lassus* 1999. gadā veiktā vērtspapīru maiņas darījuma rezultātā gūtajam kapitāla pieaugumam varēja tikt uzlikts nodoklis Francijā.

26 Turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka attiecīgie valsts tiesību akti vienīgi ļauj, atkāpjoties no principa, saskaņā ar kuru kapitāla pieaugumam uzliktā nodokļa iekasējamības gadījums iestājas tā realizēšanas gadā, konstatēt vērtspapīru maiņas darījuma rezultātā iegūto kapitāla pieaugumu tajā gadā, kurā šis maiņas darījums ir īstenots, un uzlikt tam nodokli gadā, kurā ir iestājies notikums, ar ko izbeigta nodokļa uzlikšanas atlikšana, proti, gadā, kurā notikusi maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru pārvešana.

27 Šajā kontekstā apstāklis, ka maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turpmākas pārvešanas rezultātā radītajam kapitāla pieaugumam nodoklis ir uzliekams citā dalībvalstī, kas nav Francijas Republika, minētās tiesas ieskatā, neietekmē šīs pēdējās dalībvalsts pilnvaras uzlikt nodokli pamatlietā aplūkotā maiņas darījuma rezultātā gūtajam kapitāla pieaugumam.

28 *M. Lassus* tomēr apstrīd šo interpretāciju. Galvenokārt viņš apgalvo, ka nodokļa uzlikšanas atlikšanas mehānisms, kas paredzēts valsts tiesību aktos, nav saderīgs ar Apvienošanas direktīvas 8. pantu. Viņš uzskata, ka saskaņā ar šo pantu nodokļa iekasējamības gadījums ir maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turpmāka pārvešana, nevis vērtspapīru maiņas darījums, kas nodokļu ziņā esot neitrāls starpdarījums. Turklāt viņš apgalvo, ka konkrētajā gadījumā maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru pārvešanas datumā Francijas Republika bija zaudējusi savu nodokļu kompetenci attiecībā uz konkrēto kapitāla pieaugumu, jo pārvešanas darījums ietilpa Apvienotās Karalistes nodokļu kompetencē.

29 Turklāt gadījumā, ja pārvešana būtu apliekama ar nodokli Francijā, tā kā valsts tiesību akti ļauj nodokļu maksātājiem rezidentiem attiecināt pārvešanas rezultātā radušos kapitāla zaudējumus uz tāda paša veida kapitāla pieaugumu, nodokļu administrācijas atteikums attiecināt 2002. gadā veiktās vērtspapīru

pārvešanas rezultātā radušos kapitāla zaudējumus uz vērtspapīru maiņas rezultātā gūto kapitāla pieaugumu, kam piemērota nodokļa uzlikšanas atlikšana, esot uzskatāms par šķērsli brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

30 Šajos apstākļos *Conseil d'État* (Valsts padome) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai [Apvienošanas] direktīvas 8. panta normas ir jāinterpretē tādējādi, ka [Apvienošanas] direktīvas piemērošanas jomā ietilpstošā vērtspapīru maiņas darījuma gadījumā tās nepieļauj nodokļa uzlikšanas atlikšanas mehānismu, kurā ir paredzēts, ka – atkāpjoties no principa, saskaņā ar kuru kapitāla pieaugumam uzliekamā nodokļa iekasējamības gadījums iestājas tā realizēšanas gadā, – maiņas rezultātā gūtais kapitāla pieaugums tiek konstatēts un aprēķināts vērtspapīru maiņas darījuma laikā, bet nodoklis tam tiek uzlikts gadā, kurā ir iestājies notikums – kas tostarp var būt maiņas laikā saņemto vērtspapīru pārvešana –, ar kuru izbeidzas nodokļa uzlikšanas atlikšana?

2) Vai, ja tiktu pieņemts, ka vērtspapīru maiņas rezultātā iegūtais kapitāla pieaugums ir apliekams ar nodokli, tam nodokli var uzlikt valsts, kurai maiņas darījuma brīdī bija šī nodokļa uzlikšanas pilnvaras, kaut gan šīs maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru pārvešana ir citas dalībvalsts nodokļu kompetencē?

3) Ja uz iepriekšējiem jautājumiem tiktu sniegta atbilde, ka direktīvai nav pretrunā tas, ka vērtspapīru maiņas rezultātā gūtajam kapitāla pieaugumam nodoklis tiek uzlikts maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turpmākas pārvešanas brīdī, tostarp arī gadījumā, ja abi darījumi nav vienas un tās pašas dalībvalsts nodokļu kompetencē, vai dalībvalsts, kurā nodokļa uzlikšana maiņas rezultātā gūtajam kapitāla pieaugumam ir tikusi atlikta, var, ievērojot piemērojamos divpusējās nodokļu konvencijas noteikumus, uzlikt atlikto nodokli kapitāla pieaugumam šīs pārvešanas laikā, neņemot vērā pārvešanas iznākumu, ja šis iznākums ir bijis kapitāla zaudējumi? Šis jautājums ir uzdots gan saistībā ar [Apvienošanas] direktīvu, gan saistībā ar [EK] līguma 43. pantā, kas kļuvis par [LESD] 49. pantu, garantēto brīvību veikt uzņēmējdarbību, jo nodokļa maksātājs, kura nodokļu rezidence gan maiņas darījuma brīdī, gan vērtspapīru pārvešanas darījuma brīdī bija Francijā [..], būtu varējis izmantot pārvešanas rezultātā radušos kapitāla zaudējumu attiecināšanu.

4) Ja uz trešo uzdoto jautājumu tiktu sniegta atbilde, ka ir jāņem vērā maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru pārvešanā radušies kapitāla zaudējumi, vai dalībvalstij, kurā tika realizēts kapitāla pieaugums maiņas rezultātā, kapitāla zaudējumi ir jāattiecina uz kapitāla pieaugumu, vai arī, tā kā pārvešana nav tās nodokļu kompetencē, tai ir jāatsakās no nodokļa uzlikšanas maiņas rezultātā gūtajam kapitāla pieaugumam?

5) Ja uz ceturto uzdoto jautājumu tiktu sniegta atbilde, ka pārvešanas rezultātā radušies kapitāla zaudējumi ir jāattiecina uz maiņas rezultātā gūto kapitāla pieaugumu, kāda pārvesto vērtspapīru iegādes cena ir jāņem par pamatu, lai aprēķinātu šīs pārvešanas rezultātā radušos kapitāla zaudējumus? It īpaši, vai ir jāņem par pamatu tāda vienota pārvesto vērtspapīru iegādes cena kā visu maiņas rezultātā iegūto sabiedrības vērtspapīru kopējā vērtība, kāda ir norādīta deklarācijā par kapitāla pieaugumu, dalot to ar šo maiņas laikā saņemto vērtspapīru skaitu, vai arī ir jāņem par pamatu vidējā svērtā iegādes cena, ņemot vērā arī tādus darījumus – piemēram, tās pašas sabiedrības vērtspapīru citas iegādes vai bezmaksas izplatīšanu –, kas notikuši pēc šīs maiņas?"

31 Ar Tiesas priekšsēdētāja 2017. gada 10. novembra lēmumu lietas C-327/16 un C-421/16 tika apvienotas mutvārdu procesā un sprieduma taisīšanai.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pieņemamību

32 Kā ģenerāladvokāts ir norādījis savu secinājumu 46. punktā, no Apvienošanas direktīvas 1. panta izriet, ka tā ir piemērojama uzņēmējsabiedrību pārrobežu apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, kurā ir iesaistītas divu vai vairāku dažādu dalībvalstu sabiedrības. Tās pamatlietas fakti, kas saistīta ar lietu C-327/16, attiecas uz vērtspapīru maiņas darījumu, kurā iesaistītas divas uzņēmējsabiedrības, kas reģistrētas vienā un tajā pašā dalībvalstī, proti, Francijā.

33 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Tiesa 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, 2016. gada 15. novembris, *Ullens de Schooten*, C-268/15, EU:C:2016:874, 53. punkts un tajā minētā judikatūra).

34 Proti, šādos gadījumos, lai novērstu turpmākas interpretāciju atšķirības, pastāv zināma Savienības interese nodrošināt, ka no Savienības tiesībām pārņemtie noteikumi vai jēdzieni tiek interpretēti vienveidīgi – neatkarīgi no apstākļiem, kādos tie tiek piemēroti (spriedums, 2013. gada 14. marts, *Allianz Hungária Biztosító* u.c., C-32/11, EU:C:2013:160, 20. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Konkrētajā gadījumā ir jānorāda, pirmkārt, ka uzdotie jautājumi attiecas uz Savienības tiesību normu, proti, Apvienošanas direktīvas normu, interpretāciju.

36 Otrkārt, atbildot uz Tiesas 2016. gada 21. jūlija lūgumu sniegt paskaidrojumus, iesniedzējtiesa paskaidroja, ka pamatlietā aplūkotie tiesību akti, kas pieņemti Apvienošanas direktīvas īstenošanai, ar vienādiem nosacījumiem ir piemērojami vērtspapīru maiņas darījumiem neatkarīgi no tā, vai tiem ir pilnībā iekšzemes raksturs vai arī tie ir pārrobežu darījumi, ja nodokļu maksātāja, kas ir vērtspapīru īpašnieks, nodokļu rezidence maiņas datumā ir bijusi Francijā.

37 Tā kā pamatlietā aplūkotajos valsts tiesību aktos paredzētie risinājumi attiecībā uz situācijām, kurās vērtspapīru maiņas darījumiem ir pilnīgi iekšzemes raksturs, atbilst risinājumiem, kas izmantoti Apvienošanas direktīvā, ir jākonstatē, ka lietā C-327/16 iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi ir pieņemami.

38 Attiecībā uz lietu C-421/16 Austrijas valdība būtībā uzskata, ka Apvienošanas direktīvas piemērošanas jomā neietilpst situācija, kurā iegādātās sabiedrības dalībnieka nodokļu rezidence ir dalībvalstī, kas nav iegādātās sabiedrības reģistrācijas dalībvalsts vai iegādātājas sabiedrības reģistrācijas dalībvalsts. Attiecīgajā pamatlietā *M. Lassus* nodokļu rezidence konkrētā vērtspapīru maiņas darījuma laikā bija Apvienotajā Karalistē, savukārt iegādātā sabiedrība un iegādātāja sabiedrība bija reģistrētas attiecīgi Francijā un Luksemburgā.

39 Šajā ziņā ir jānorāda, ka nevienā Apvienošanas direktīvas normā nav paredzēts šāds tās piemērošanas jomas ierobežojums.

40 Proti, kā minēts šā sprieduma 32. punktā, Apvienošanas direktīva ir piemērojama tad, ja vērtspapīru maiņa šīs direktīvas 2. panta izpratnē notiek starp divām vai vairākām dažādu dalībvalstu sabiedrībām, kas atbilst Apvienošanas direktīvas 3. pantā izklāstītajiem nosacījumiem.

41 Līdz ar to, nosakot Apvienošanas direktīvas piemērošanas jomu, nav nozīmes faktam, ka attiecīgo vērtspapīru īpašnieka nodokļu rezidence ir dalībvalstī, kas nav viena no dalībvalstīm, kurās ir reģistrētas vērtspapīru maiņā iesaistītās sabiedrības.

42 Konkrētajā gadījumā nav strīda par to, pirmkārt, ka pamatlietā aplūkotais darījums attiecas uz divām sabiedrībām no divām dažādām dalībvalstīm un, otrkārt, ka iesaistītās sabiedrības atbilst šīs direktīvas 3. pantā paredzētajiem nosacījumiem.

43 Šajos apstākļos nevar tikt secināts, ka Apvienošanas direktīva būtu piemērojama tikai gadījumos, kad iegādātās sabiedrības dalībnieka nodokļu rezidence ir tajā pašā dalībvalstī, kurā ir reģistrēta iegādātā sabiedrība vai iegādātāja sabiedrība. Līdz ar to uz jautājumiem, kurus iesniedzējtiesa uzdevusi lietā C-421/16, ir jāsniedz atbilde.

Par lietas būtību

Par pirmajiem jautājumiem

44 Ar pirmajiem jautājumiem lietās C-327/16 un C-421/16 iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Apvienošanas direktīvas 8. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj dalībvalsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem vērtspapīru maiņas rezultātā gūtais kapitāla pieaugums tiek konstatēts šī maiņas darījuma laikā, savukārt nodokļa uzlikšana šim pieaugumam tiek atlikta līdz gadam, kurā iestājas notikums – konkrētajā gadījumā maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru pārvešana –, ar kuru izbeidzas šī nodokļa uzlikšanas atlikšana.

45 Iesākumā ir jākonstatē, ka abās šajās lietās 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 attiecīgā maiņas darījuma. Tātad Apvienošanas direktīvas 8. panta 1. punkts ir piemērojams konkrētajiem maiņas darījumiem.

46 Saskaņā ar minētās tiesību normas formulējumu fakts, ka akciju maiņas gadījumā saņēmējas vai iegādātājas uzņēmējsabiedrības kapitālu pārstāvoši vērtspapīri tiek piešķirti pārvedamās vai iegādātās uzņēmējsabiedrības dalībniekam apmaiņā pret vērtspapīriem, kas pārstāv pēdējās minētās uzņēmējsabiedrības kapitālu, pats par sevi nav iemesls uzlikt nodokļus šā dalībnieka ienākumiem, peļņai vai kapitāla pieaugumam.

47 Ar šo obligāto noteikumu par nodokļu neitralitāti attiecībā uz šādu dalībnieku Apvienošanas direktīva, kā tas izriet arī no tās preambulas pirmā un ceturtā apsvēruma, tiecas nodrošināt, ka dažādu dalībvalstu sabiedrību kapitāldaļu maiņu nekavē ierobežojumi, šķēršļi vai traucējumi, kas tostarp izriet no dalībvalstu nodokļu tiesību normām (spriedums, 2008. gada 11. decembris, *A.T.*, C-285/07, EU:C:2008:705, 21. punkts).

48 Tomēr ir jāatgādina, ka Apvienošanas direktīvas mērķis atbilstoši tās preambulas ceturtajam apsvērumam ir sargāt tās valsts finansiālas intereses, kurā atrodas iegādātā sabiedrība vai pārvedamā sabiedrība. Šo finansiālo interešu starpā ir arī kompetence uzlikt nodokli kapitāla pieaugumam saistībā ar vērtspapīriem, kas pastāvēja pirms vērtspapīru maiņas darījuma.

49 Tādējādi Apvienošanas direktīvas 8. panta 2. punkta otrajā daļā ir noteikts, ka šā panta 1. punkta piemērošana neliedz dalībvalstīm uzlikt nodokļus peļņai, ko rada saņemto vērtspapīru turpmāka pārvešana, tādā pašā veidā, kādā tiek aplikta peļņa, ko rada tādu vērtspapīru pārvešana, kas ir pastāvējuši pirms iegādes (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2008. gada 11. decembris, *A.T.*, C-285/07, EU:C:2008:705, 35. punkts).

50 Ir konstatējams, ka, lai gan Apvienošanas 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.

51 Savukārt nedz Apvienošanas direktīvas 8. pantā, nedz kādā citā šīs direktīvas pantā nav ietvertas normas attiecībā uz nodokļu pasākumiem, kas būtu piemēroti šī 8. panta īstenošanai.

52 Tātad dalībvalstīm, ievērojot Savienības tiesības, ir zināma rīcības brīvība šajā īstenošanā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 5. jūlijs, *Kofoed*, C-321/05, EU:C:2007:408, 41.–43. punkts, kā arī 2017. gada 23. novembris, *A*, C-292/16, EU:C:2017:888, 22. punkts).

53 Runājot par pamatlietā aplūkotajos tiesību aktos paredzēto pasākumu, tas izpaužas tādējādi, ka pirmām kārtām vērtspapīru maiņas darījumā laikā tiek konstatēts šajā darījumā gūtais kapitāla pieaugums un otrām kārtām nodokļa uzlikšana šim pieaugumam tiek atlikta līdz datumam, kad notiek maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turpmāka pārvešana.

54 Šāds pasākums, ciktāl tā rezultātā nodokļa, kas uzliekams šim kapitāla pieaugumam, iekasējamības gadījums tiek pārnests uz gadu, kurā iestājas notikums, ar kuru izbeidzas šī nodokļa uzlikšanas atlikšana, proti, notiek maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru pārvešana, nodrošina, kā ģenerāladvokāts norādījis savu secinājumu 59. un 60. punktā, ka vērtspapīru maiņas darījums pats par sevi neizraisa nodokļa uzlikšanu minētajam kapitāla pieaugumam. Tātad šajā pasākumā ir ievērots nodokļu neitralitātes princips Apvienošanas direktīvas 8. panta 1. punkta izpratnē.

55 Šis secinājums nevar tikt atspēkots ar to apstākli vien, ka vērtspapīru maiņas darījuma rezultātā gūtais kapitāla pieaugums tiek konstatēts šī darījuma laikā. Šajā ziņā ir jāprecizē, ka šāda konstatēšana ir tikai paņēmiens, kas dalībvalstij, kurai bija nodokļu kompetence attiecībā uz pirms maiņas darījuma pastāvošiem vērtspapīriem, bet kura saskaņā ar Apvienošanas direktīvas 8. panta 1. punktu nevarēja šo kompetenci izmantot minētā darījuma laikā, ļauj saglabāt savu nodokļu kompetenci un to izmantot vēlāk, proti, datumā, kad notiek maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru pārvešana, saskaņā ar šīs direktīvas 8. panta 2. punkta otro daļu.

56 Šajos apstākļos uz pirmajiem jautājumiem lietās C-327/16 un C-421/16 ir jāatbild, ka Apvienošanas direktīvas 8. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj dalībvalsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem vērtspapīru maiņas darījuma, uz kuru attiecas šī direktīva, rezultātā gūtais kapitāla pieaugums tiek konstatēts šī maiņas darījuma laikā, savukārt nodokļa uzlikšana šim pieaugumam tiek atlikta līdz gadam, kurā iestājas notikums – konkrētajā gadījumā maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru pārvešana –, ar kuru izbeidzas šī nodokļa uzlikšanas atlikšana.

Par otrajiem jautājumiem

57 Ar otrajiem jautājumiem lietās C-327/16 un C-421/16 iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Apvienošanas direktīvas 8. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj dalībvalsts tiesību aktus, kuros ir paredzēts nodokļa uzlikšanu vērtspapīru maiņas rezultātā gūtajam kapitāla pieaugumam, kas ir tikusi atlikta, veikt tad, kad notiek maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turpmāka pārvešana, lai gan šī pārvešana neietilpst šīs dalībvalsts nodokļu kompetencē.

58 Ņemot vērā šā sprieduma 49. un 50. punktā secināto, no Apvienošanas direktīvas 8. panta 2. punkta otrās daļas izriet, ka obligātā prasība par nodokļu neitralitāti, kas paredzēta šī 8. panta 1. punktā attiecībā uz vērtspapīru maiņas darījumu, neliedz dalībvalstīm uzlikt nodokļus kapitāla pieaugumam, ko rada maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turpmāka pārvešana, tādā pašā veidā, kādā tiek aplikts kapitāla pieaugums, ko rada tādu vērtspapīru pārvešana, kas ir pastāvējuši pirms iegādes.

59 Tādējādi šī 8. panta 2. punkta otrā daļa dalībvalstīm, kam ir nodokļu kompetence attiecībā uz vērtspapīru maiņas darījumā gūto kapitāla pieaugumu, bet kas saskaņā ar šī 8. panta 1. punktu nevar šo kompetenci izmantot šī maiņas darījuma laikā, atzīst tiesības izmantot šo kompetenci datumā, kad notiek maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turpmāka pārvešana.

60 Tajā pašā laikā, kā ģenerāladvokāts ir norādījis savu secinājumu 68. punktā, Apvienošanas direktīva nesaskaņo kritērijus attiecībā uz nodokļu kompetences sadali starp dalībvalstīm. Tātad tā nereglamentē nodokļa, ar kuru apliekams šāds kapitāla pieaugums, uzlikšanas kompetences piešķiršanu.

61 Nepastāvot saskaņošanai Savienības līmenī, dalībvalstu ziņā paliek, ievērojot Savienības tiesības, nolīgumu ceļā vai vienpusēji noteikt savas nodokļu kompetences sadalīšanas kritērijus, it īpaši, lai novērstu dubultu nodokļu uzlikšanu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 45. un 46. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

62 Konkrētajā gadījumā iesniedzējtiesa uzskata, ka kapitāla pieaugums, kas gūts attiecīgo vērtspapīru maiņas darījuma rezultātā, saskaņā ar valsts tiesībām un [starptautiskajiem] nolīgumiem ietilpst Francijas Republikas nodokļu kompetencē.

63 Šajos apstākļos, ņemot vērā, ka Apvienošanas direktīva, kā tas izriet no šā sprieduma 56. punkta, neliedz nodokļa uzlikšanu vērtspapīru maiņas rezultātā gūtajam kapitāla pieaugumam atlikt līdz laikam, kad tiks veikta maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turpmāka pārvešana, šī direktīva neliedz attiecīgajai dalībvalstij uzlikt nodokli šim kapitāla pieaugumam šīs pārvešanas laikā.

64 Tas vien, ka maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru pārvešana ietilpst citas dalībvalsts nodokļu kompetencē, kas nav dalībvalsts, kurai ir nodokļu kompetence attiecībā uz vērtspapīru maiņas rezultātā gūto kapitāla pieaugumu, kā tas izriet no ģenerāladvokāta secinājumu 69.–71. punkta, nevar atņemt otrajai no šīm divām dalībvalstīm tiesības īstenot savu nodokļu kompetenci attiecībā uz kapitāla pieaugumu, kas radies tās nodokļu kompetences ietvaros.

65 Šis konstatējums atbilst arī Tiesas atzītajam nodokļu teritorialitātes principam, kas ir saistīts ar laika elementu un saskaņā ar kuru dalībvalstij ir tiesības uzlikt nodokli kapitāla pieaugumam, kas radies tās nodokļu kompetences ietvaros, nolūkā saglabāt nodokļu kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 45. un 46. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

66 Tātad uz otrajiem jautājumiem lietās C-327/16 un C-421/16 ir jāatbild, ka Apvienošanas direktīvas 8. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj dalībvalsts tiesību aktus, kuros ir paredzēts nodokļa uzlikšanu vērtspapīru maiņas rezultātā gūtajam kapitāla pieaugumam, kas ir tikusi atlikta, veikt tad, kad notiek maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turpmāka pārvešana, lai gan šī pārvešana neietilpst šīs dalībvalsts nodokļu kompetencē.

Par trešo līdz piekto jautājumu lietā C-421/16

67 Iesākumā ir jāatzīmē, ka no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka pamatlietā aplūkotā vērtspapīru maiņas darījuma datumā *M. Lassus* nodokļu rezidence bija Apvienotajā Karalistē. Tomēr saskaņā ar Francijas un Apvienotās Karalistes konvenciju viņš tika pielīdzināts nodokļu maksātājam, kas ir vērtspapīru īpašnieks, ar rezidenci Francijā, tādējādi, ka šī vērtspapīru maiņas darījuma rezultātā gūtais kapitāla pieaugums ietilpa šīs dalībvalsts nodokļu kompetencē.

68 Tāpat no šiem lietas materiāliem izriet, ka saskaņā ar pamatlietā aplūkotajiem tiesību aktiem gada laikā ciestie kapitāla zaudējumi ir attiecināmi uz tāda paša veida kapitāla pieaugumu, kas gūts tajā pašā gadā vai piecu nākamo gadu laikā. Pamatlietā nav strīda par to, ka attiecīgie zaudējumi tika ciesti šajā piecu gadu laikposmā.

69 Tiesas sēdē Francijas valdība precizēja, ka eventuālos zaudējumus, kas radušies līdz ar maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turpmāku pārvešanu, nav ļauts attiecināt uz kapitāla pieaugumu, attiecībā uz kuru nodokļa uzlikšana ir atlikta, situācijā, kurā nodokļu maksātāja, kas ir šo vērtspapīru īpašnieks, nodokļu rezidence nav Francijā.

70 Tātad ar trešo līdz piekto jautājumu lietā C-421/16, kas būtu jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai Apvienošanas direktīva un LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tie nepieļauj dalībvalsts tiesību aktus, kuros situācijā, kurā maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turpmāka pārvešana neietilpst šīs dalībvalsts nodokļu kompetencē, ir paredzēts nodokļa uzlikšanu kapitāla pieaugumam, kas ir tikusi atlikta, veikt šīs pārvešanas brīdī, neņemot vērā iespējamos zaudējumus, kas radušies līdz ar šo pārvešanu, lai gan šādi zaudējumi tiek ņemti vērā gadījumā, ja minētās pārvešanas datumā nodokļu maksātāja, kas ir šo vērtspapīru īpašnieks, nodokļu rezidence ir šajā dalībvalstī. Turklāt attiecīgā gadījumā iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, kāda ir šo zaudējumu attiecināšanas un aprēķināšanas kārtība.

71 Ir jāatgādina, ka darījumi, uz kuriem attiecas Apvienošanas direktīva, ir īpašs brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanas veids, kas ir svarīgs pareizai iekšējā tirgus funkcionēšanai un kas tādēļ veido saimnieciskās darbības, attiecībā uz kurām dalībvalstīm ir pienākums ievērot šo brīvību (spriedums, 2017. gada 23. novembris, *A*, C-292/16, EU:C:2017:888, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

72 Tomēr, kā ģenerāladvokāts ir norādījis savu secinājumu 78., 100. un 101. punktā, Apvienošanas direktīva nereglamentē nedz jautājumu par eventuālu kapitāla zaudējumu, kas radušies līdz ar maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turpmāku pārvešanu, iespējamo attiecināšanu, nedz jautājumu par šādas attiecināšanas un to aprēķināšanas kārtību. Tātad jautājumi, kas attiecas uz šādu attiecināšanu, ietilpst izcelsmes dalībvalsts iekšējo tiesību jomā, ievērojot Savienības tiesības, it īpaši konkrētajā gadījumā LESD 49. pantu.

73 Līdz ar to minētie jautājumi ir jāizvērtē tikai no LESD 49. panta viedokļa.

74 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem LESD 49. panta izpratnē ir uzskatāmi visi pasākumi, kas aizliedz, kavē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu (spriedums, 2017. gada 23. novembris, *A*, C-292/16, EU:C:2017:888, 25. punkts un tajā minētā judikatūra).

75 Aplūkojamajā gadījumā ir jānorāda, ka maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turpmākas pārvešanas brīdī *M. Lassus* bija nodokļa maksātājs, kam piederēja vērtspapīri, ar nerezidenta statusu un tādējādi viņš nevarēja attiecināt iespējamos zaudējumus, kas radušies līdz ar šo pārvešanu, uz maiņas rezultātā gūto kapitāla pieaugumu, attiecībā uz kuru nodokļa uzlikšana tika atlikta, lai gan, ja viņš būtu nodokļa maksātājs, kam piederēja vērtspapīri, ar rezidenta statusu, viņš būtu varējis veikt šo attiecināšanu.

76 Šāda atšķirīga attieksme atkarībā no tā, vai maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru pārvešanas brīdī nodokļu maksātāja, kas ir vērtspapīru īpašnieks, nodokļu rezidence ir vai nav bijusi attiecīgajā dalībvalstī, var nodokļa maksātājiem, kas ir vērtspapīru īpašnieki, ar nerezidenta statusu kavēt un padarīt mazāk pievilcīgas sabiedrību pārstrukturēšanas operācijas, uz kurām attiecas Apvienošanas direktīva, un līdz ar to ir uzskatāma par šķērsli brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

77 Šis šķērslis ir pieļaujams tikai tad, ja tas attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai arī ja tas var tikt attaisnots ar kādu no Savienības tiesībās atzītajiem primāru vispārējo interešu apsvērumiem. Turklāt šādā gadījumā tam ir jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (spriedums, 2017. gada 23. novembris, *A*, C-292/16, EU:C:2017:888, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

78 Runājot par konkrēto situāciju salīdzināmību, ir jānorāda, ka ar pamatlietā aplūkotajiem tiesību aktiem ir paredzēts uzlikt nodokli vērtspapīru maiņas rezultātā gūtajam kapitāla pieaugumam, kas radies brīdī, kad *M. Lassus* bija pielīdzināts nodokļu maksātājam ar nodokļu rezidenci Francijā. Saistībā ar šādu nodokļa uzlikšanu, kas atlikta līdz maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turpmākas pārvešanas brīdim, situācija, kurā atrodas nodokļu maksātājs, kas ir vērtspapīru īpašnieks, ar nerezidenta statusu pārvešanas brīdī, kāda ir bijusi *M. Lassus*, ir objektīvi salīdzināma ar situāciju, kurā atrastos maksātājs, kas ir vērtspapīru īpašnieks, ar rezidenta statusu šīs pašas pārvešanas brīdī.

79 Saistībā ar jautājumu, vai attiecīgais šķērslis var tikt attaisnots ar Savienības tiesībās atzītajiem primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, Francijas valdība uzskata, ka primārais vispārējo interešu apsvērums saistībā ar nodokļu kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm var attaisnot šādu šķērsli.

80 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka nodokļu kompetences sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšana ir Tiesas atzīts mērķis (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 45. punkts).

81 Tomēr, kā ģenerāladvokāts ir konstatējis savu secinājumu 93. punktā, tādos apstākļos kā pamatlietā šis mērķis nevar attaisnot šādu šķērsli, jo runa ir tikai par Francijas Republikas nodokļu kompetenci.

82 Šajā ziņā ir jāprecizē, ka pamatlietas apstākļi atšķiras no apstākļiem lietās, kurās radusies Tiesas judikatūra attiecībā uz nodokļa uzlikšanu kapitāla pieaugumam "pie izejas" [attiecīgajai personai mainot nodokļu rezidenci], piemēram, 2011. gada 29. novembra spriedumā *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785). Proti, lieta, kurā pasludināts minētais spriedums, attiecās uz nodokļa piedziņas atlikšanu, t.i., uz tādu nodokļu parādu, kas galīgi tika noteikts dienā, kad nodokļu maksātājs tā rezidences pārcelšanas dēļ vairs nebija apliekams ar nodokli izcelsmes dalībvalstī, nevis – kā tas ir pamatlietā – uz nodokļa uzlikšanas atlikšanu. Šajos apstākļos Tiesa 2011. gada 29. novembra sprieduma *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) 61. punktā uzskatīja, ka kapitāla zaudējumu iespējamā neņemšana vērā uzņēmējā dalībvalstī neuzliek nekādu pienākumu izcelsmes dalībvalstij jauno kapitāldaļu galīgās pārvešanas brīdī pārrēķināt nodokļu parādu, kas ir ticis galīgi noteikts datumā, no kura nodokļu maksātājs vairs nebija apliekams ar nodokļiem izcelsmes dalībvalstī tās rezidences pārcelšanas dēļ.

83 Taču nodokļa uzlikšanas pamatlietā aplūkotajam kapitāla pieaugumam atlikšana līdz maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turpmākai pārvešanai nozīmē, ka nodoklis šim kapitāla pieaugumam, lai gan pieaugums tika konstatēts vērtspapīru maiņas darījuma laikā, tiek uzlikts tikai šīs turpmākās pārvešanas datumā. Tas nozīmē, ka attiecīgā dalībvalsts īsteno savu nodokļu kompetenci attiecībā uz šo kapitāla pieaugumu konkrēto zaudējumu rašanās brīdī. Līdz ar to šādu zaudējumu ņemšana vērā, kā norādījusi Eiropas Komisija, korelatīvi iekļaujas pienākumos, kas ir šai dalībvalstij, kura plāno īstenot savu nodokļu kompetenci attiecībā uz šo pašu kapitāla pieaugumu, kas kļuvis par faktiski apliekamu ar nodokli šīs pārvešanas datumā.

84 Tātad LESD 49. pants nepieļauj dalībvalsts tiesību aktus, kuros situācijā, kurā maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turpmāka pārvešana neietilpst šīs dalībvalsts nodokļu kompetencē, ir paredzēts nodokļa uzlikšanu kapitāla pieaugumam, kas ir tikusi atlikta, veikt šīs pārvešanas brīdī, neņemot vērā iespējamos zaudējumus, kas radušies līdz ar šo pārvešanu, lai gan šādi zaudējumi tiek ņemti vērā gadījumā, ja minētās pārvešanas datumā nodokļu maksātāja, kas ir šo vērtspapīru īpašnieks, nodokļu rezidence ir šajā dalībvalstī.

85 Attiecībā uz kārtību, kādā veicama pamatlietā aplūkoto kapitāla zaudējumu attiecināšana un aprēķināšana, tā kā – kā tas izriet no šā sprieduma 72. punkta – Savienības tiesībās tā nav paredzēta, šāda kārtība ir jāparedz dalībvalstīm, ievērojot Savienības tiesības, konkrētajā gadījumā it īpaši LESD 49. pantu.

86 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz trešo līdz piekto jautājumu lietā C-421/16 ir jāatbild, ka LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj dalībvalsts tiesību aktus, kuros situācijā, kurā maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turpmāka pārvešana neietilpst šīs dalībvalsts nodokļu kompetencē, ir paredzēts nodokļa uzlikšanu kapitāla pieaugumam, kas ir tikusi atlikta, veikt šīs pārvešanas brīdī, neņemot vērā iespējamos zaudējumus, kas radušies līdz ar šo pārvešanu, lai gan šādi zaudējumi tiek ņemti vērā gadījumā, ja minētās pārvešanas datumā nodokļu maksātāja, kas ir šo vērtspapīru īpašnieks, nodokļu rezidence ir šajā dalībvalstī. Kārtība, kādā veicama šo kapitāla zaudējumu attiecināšana un aprēķināšana, ir jāparedz dalībvalstīm, ievērojot Savienības tiesības, konkrētajā gadījumā it īpaši brīvību veikt uzņēmējdarbību.

Par tiesāšanās izdevumiem

87 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 (pirmā palāta) nospriež:

1) **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, redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Aktu par Norvēģijas Karalistes, Austrijas Republikas, Somijas Republikas un Zviedrijas Karalistes pievienošanās nosacījumiem, kurš pielāgots ar Eiropas Savienības Padomes Lēmumu 95/1/EK, Euratom, EOTK (1995. gada 1. janvāris), 8. pants jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj dalībvalsts tiesību aktus, saskaņā ar kuriem vērtspapīru maiņas darījuma, uz kuru attiecas šī direktīva, rezultātā radušais kapitāla pieaugums tiek konstatēts šī maiņas darījuma laikā, savukārt nodokļa uzlikšana šim pieaugumam tiek atlikta līdz gadam, kurā iestājas notikums – konkrētajā gadījumā maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru pārvešana –, ar kuru izbeidzas šī nodokļa uzlikšanas atlikšana.**

2) **Direktīvas 90/434 redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Aktu par Norvēģijas Karalistes, Austrijas Republikas, Somijas Republikas un Zviedrijas Karalistes pievienošanās nosacījumiem, kurš pielāgots ar Lēmumu 95/1, 8. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas pieļauj dalībvalsts tiesību aktus, kuros ir paredzēts nodokļa uzlikšanu vērtspapīru maiņas rezultātā gūtajam kapitāla pieaugumam, kas ir tikusi atlikta, veikt tad, kad notiek maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turpmāka pārvešana, lai gan šī pārvešana neietilpst šīs dalībvalsts nodokļu kompetencē.**

3) **LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj dalībvalsts tiesību aktus, kuros situācijā, kurā maiņas rezultātā saņemto vērtspapīru turpmāka pārvešana neietilpst šīs dalībvalsts nodokļu kompetencē, ir paredzēts nodokļa uzlikšanu kapitāla pieaugumam, kas ir tikusi atlikta, veikt šīs pārvešanas brīdī, neņemot vērā iespējamos zaudējumus, kas radušies līdz ar šo pārvešanu, lai gan šādi zaudējumi tiek ņemti vērā gadījumā, ja minētās pārvešanas datumā nodokļu maksātāja, kas ir šo vērtspapīru īpašnieks, nodokļu rezidence ir šajā dalībvalstī. Kārtība, kādā veicama šo kapitāla zaudējumu attiecināšana un aprēķināšana, ir jāparedz dalībvalstīm, ievērojot Savienības tiesības, konkrētajā gadījumā it īpaši brīvību veikt uzņēmējdarbību.**

[Paraksti]