



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA DŽOVANNI PITRUCELLAS
[GIOVANNI PITRUZZELLA]
SECINĀJUMI,
sniegti 2019. gada 27. novembrī¹

Lieta C-640/18

Wagram Invest SA
pret
État belge

(*Cour d'appel de Mons* (Beļģija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Ceturtā direktīva 78/660/EEK – Noteiktu veidu sabiedrību gada pārskati – Skaidra un patiesa priekšstata princips – 2. panta 3.–5. punkts – Akciju sabiedrības veikta finanšu aktīvu iegāde – Diskonta attiecībā uz bezprocentu parādu, kura atmaksas termiņš ir ilgāks par vienu gadu, iekļaušana peļņas un zaudējumu pārskatā un aktīvu iegādes izmaksu kā diskonta atskaitījuma iekļaušana bilances aktīva sadaļā – Pienākums sniegt papildu informāciju – Atkāpe no direktīvas normas “izņēmuma gadījumos”

1. Izskatāmā lieta attiecas uz lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, ko *cour d'appel de Mons* [Monsas apelācijas tiesa] (Beļģija) iesniegusi par to, kā interpretēt Ceturto direktīvu 78/660/EEK² (turpmāk tekstā – “Direktīva 78/660”) par noteiktu veidu sabiedrību gada pārskatiem.
2. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu būtībā ir vērsts uz to, lai pārbaudītu, vai metode, kas ir izmantota, lai iegrāmatotu sabiedrības *Wagram Invest SA* veiktās akciju iegādes, atbilst skaidra un patiesa priekšstata principam, kas nostiprināts Direktīvas 78/660³ 2. panta 3.–5. punktā, lasot to kopā ar citiem šīs pašas direktīvas noteikumiem.
3. Lieta, kuras pamatā ir nodokļu rakstura strīds starp *Wagram Invest* un Beļģijas nodokļu iestādēm, sniegs Tiesai iespēju vēlreiz precizēt, kāda ir principa par skaidru un patiesu priekšstatu gada pārskatos piemērojamība, kas ir svarīgs Eiropas Savienības tiesību normu par gada pārskatiem un uzņēmumu finanšu stāvokli mērķis⁴. Tiesai arī tiek lūgts precizēt saistību starp Direktīvas 78/660 2. panta 4. punktā paredzēto pienākumu sniegt papildu informāciju, no vienas puses, un iespēju izņēmuma gadījumos atkāpties no kādas normas atbilstoši minētās direktīvas 2. panta 5. punktam, no otras puses.

1 Oriģinālvaloda – franču.

2 Padomes Ceturtā direktīva 78/660/EEK (1978. gada 25. jūlijs), kas pamatojas uz [LESD 50. panta 2. punkta g) apakšpunktu] un attiecas uz noteiktu veidu sabiedrību gada pārskatiem (OV 1978, L 222, 11. lpp.). Iesniedzējtiesā izskatāmās pamatlīetas atbilstošo faktu rašanās laikā piemērojamā Direktīva 78/660 ir tikusi atcelta ar Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2013/34/ES (2013. gada 26. jūnijs) par noteiktu veidu uzņēmumu gada finanšu pārskatiem, konsolidētajiem finanšu pārskatiem un saistītiem ziņojumiem, ar ko groza Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2006/43/EK un atceļ Padomes Direktīvas 78/660/EEK un 83/349/EEK (OV 2013, L 182, 19. lpp.).

3 Šīs normas ir pārņemtas Direktīvas 2013/34 4. panta 3. un 4. punktā.

4 Skat. šo secinājumu 45. punktu.

I. Atbilstošās tiesību normas

A. Savienības tiesības

4. Saskaņā ar Direktīvas 78/660 2. panta 3.–5. punktu:

“3. Gada pārskatiem ir jāsniedz skaidrs un paties priekšstats par sabiedrības aktīviem, pasīviem, finansiālo stāvokli un peļņu vai zaudējumiem.

4. Gadījumā, ja ar šīs direktīvas noteikumu piemērošanu nepietiek, lai sniegtu skaidru un patiesu priekšstatu 3. punkta nozīmē, jāsniedz papildu informācija.

5. Izņēmuma gadījumā, ja kāda šīs direktīvas noteikuma piemērošana nav savienojama ar 3. punktā izklāstīto pienākumu, no šā noteikuma ir jāatkāpjas, lai sniegtu skaidru un patiesu priekšstatu 3. punkta nozīmē. Katra šāda atkāpšanās ir jāatklāj pielikumā, paskaidrojot iemeslus un norādot, kādu iespaidu šāda atkāpšanās atstāj uz aktīviem, pasīviem, finansiālo stāvokli un peļņu vai zaudējumiem. Dalībvalstis var noteikt attiecīgus izņēmuma gadījumus un piemērot tiem īpašus noteikumus. [..]”

5. 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: [..].”

6. Saskaņā ar Direktīvas 78/660 32. pantā noteikto:

“Gada pārskatos uzrādītos posteņus novērtē saskaņā ar 34.–42. pantu, pamatojoties uz iegādes izmaksu vai ražošanas pašizmaksas principu.”

7. Direktīvas 78/660 35. pantā ir paredzēts:

“1. a) Ilgtermiņa ieguldījumi ir jānovērtē pēc iegādes izmaksām vai ražošanas pašizmaksas, neskarot turpmāk minētos apakšpunktus b) un c).

[..]

2. Iegādes izmaksas aprēķina, pirkšanas cenai pieskaitot papildu izdevumus.

[..]”

B. Beļģijas tiesības

8. *Arrêté royal du 30 janvier 2001 portant exécution du code des sociétés* [Karaļa 2001. gada 30. janvāra dekrēta, ar ko tiek īstenots Sabiedrību kodekss]⁵ (turpmāk tekstā – “Karaļa dekrēts”) 24. panta pirmajā daļā ir noteikts, ka gada pārskatiem ir jāsniedz patiens priekšstats par sabiedrības aktīviem, pasīviem, finansiālo stāvokli, kā arī peļņu vai zaudējumiem, un tā otrajā daļā ir noteikts, ka tad, ja ar šā dekrēta noteikumu piemērošanu nav pietiekami, lai izpildītu šo prasību, pielikumā ir jāsniedz papildu informācija.

9. Karaļa dekrēta 29. panta pirmajā daļā ir precizēts, ka izņēmuma gadījumā, ja novērtēšanas noteikumu piemērošana nenodrošina 24. panta pirmās daļas ievērošanu, no šiem noteikumiem ir jāatkāpjas, piemērojot šo pantu.

10. Saskaņā ar minētā Karaļa dekrēta 35. pantu, neskarot 29., 67. un 77. panta piemērošanu, aktīvus novērtē atbilstoši to iegādes vērtībai un bilancē iekļauj ar šo pašu vērtību, atskaitot ar tiem saistīto nolietojumu un vērtības samazināšanos. Ar iegādes vērtību ir jāsaprot vai nu iegādes izmaksas vai ražošanas pašizmaksa, vai atsavināšanas vērtība⁶.

11. Karaļa dekrēta 67. pants attiecas uz prasījumu iekļaušanu bilancē. Saskaņā ar tā 1. punktu, “neskarot šā panta 2. punkta noteikumus [...], prasījumi tiek ietverti bilancē to nominālvērtībā”.

12. Tomēr šā paša 67. panta 2. punkta c) apakšpunktā ir paredzēta īpaša grāmatojuma kārtība attiecībā uz noteiktu veidu prasījumiem. Konkrētāk, saskaņā ar šo tiesību normu prasījumu iekļaušanai bilancē pēc to nominālvērtības pievieno ierakstu attiecībā uz pasīvu izlīdzināšanu un norāda *prorata temporis* rezultātu, pamatojoties uz saliktajiem procentiem, ko piemēro bezprocentu prasījumu vai prasījumu ar pārmērīgi zemu procentu likmi diskontam, ja šie prasījumi: 1) ir atmaksājami termiņā, kura ilgums pārsniedz vienu gadu no brīža, kad tie nonākuši sabiedrības bilancē, un 2) attiecas vai nu uz summām, kuras norādītas peļņas un zaudējumu pārskatā, vai uz aktīvu atsavināšanas vai darbības nozaru izmaksām.

13. Karaļa dekrēta 77. pants, ciktāl ir runa par prasījumiem, uz parādiem attiecina regulējumu, kas ir paredzēts šī paša Karaļa dekrēta 67. pantā. Šajā 77. pantā tostarp ir noteikts, ka minēto 67. pantu pēc analoģijas piemēro attiecīga rakstura un ilguma parādiem.

II. Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

14. Ar diviem līgumiem, no kuriem viens noslēgts 1997. gada 10. janvārī, bet otrs – 1999. gada 10. martā, *Wagram Invest* divos piegājienu no sava vadītāja iegādājās kādas sabiedrības akcijas. Ar pirmo līgumu *Wagram Invest* iegādājās 2005 šīs sabiedrības akcijas par cenu, kas atbilda 594 944,45 EUR, kas bija jāsamaksā 16 maksājumos ik pēc pusgada, bez procentiem. Ar otro līgumu *Wagram Invest* iegādājās 1993 minētās sabiedrības akcijas par cenu, kas atbilda 787 319,75 EUR, kas bija jāsamaksā 12 maksājumos ik pēc pusgada, bez procentiem⁷.

15. Lai iegrāmatotu minētos akciju iegādes darījumus, *Wagram Invest*, piemērojot Karaļa dekrēta 77. pantu, veica šādus ierakstus grāmatvedības dokumentos.

⁵ *Moniteur belge*, 2001. gada 6. februāris, 3008. lpp.

⁶ Kā tās definētas attiecīgi šī paša Karaļa dekrēta 36., 37., 39. punktā.

⁷ Precīzāk, pirmās iegādes cena bija 24 000 000 Beļģijas franku (BEF), bet otrās iegādes cena bija 31 760 400 BEF. No lietas materiāliem izriet, ka cena, kas bija pamatā abiem līgumiem par akciju pāreju, atbilst cenai, kādu šīs sabiedrības akcionāri maksāja pēc tam, kad tie neilgi pirms tam bija vienojušies par kapitāla palielināšanu.

16. Pirmkārt, tā savas bilances pasīvos kā parādus, kuru atmaksas termiņš ir ilgāks par vienu gadu, iekļāva parādus vadītājam to nominālvērtībā, tas ir, vērtībā, kas atbilda 594 944,45 EUR, par iegādi 1997. gadā un vērtībā, kas atbilda 787 319,75 EUR par iegādi 1999. gadā⁸.

17. Otrkārt, aktīvos tā iekļāva 1997. gadā iegādātās 2005 akcijas ar aktualizēto vērtību, kas atbilda 452 004,76 EUR, un 1999. gadā iegādātās 1993 akcijas ar aktualizēto vērtību, kas atbilda 641 332,82 EUR⁹.

18. Aktualizācijai izmantotā diskonta likme bija tādu parādu tirgū piemērojamā likme šo parādu iekļaušanas aktīvos un pasīvos brīdī, proti, 8 %.

19. Treškārt, tā ņēma vērā diskonta korekciju, ko veidoja starpība starp parāda nominālvērtību un aktīvu aktualizēto vērtību, tas ir, vērtību, kas atbilda 142 939,69 EUR attiecībā uz iegādi 1997. gadā un vērtību, kas atbilda 145 986,93 EUR attiecībā uz iegādi 1999. gadā¹⁰.

20. Ceturtkārt, katra finanšu gada beigās tā finansiālajos izdevumos iekļāva atskaitāmo izmaksu daļu parāda diskonta apmērā.

21. Tādējādi 2000. finanšu gada beigās *Wagram Invest* iegrāmatoja izmaksu daļu, kas atbilda summai 48 843,41 EUR, tas ir summai 24 801,90 EUR par 1997. gadā iegādātajām akcijām un 24 041,50 EUR par 1999. gadā iegādātajām akcijām¹¹.

22. 2001. finanšu gada beigās *Wagram Invest* iegrāmatoja izmaksu daļu, kas atbilda summai 66 344,17 EUR, tas ir, 20 899,70 EUR par 1997. gadā iegādātajām akcijām un 45 444,50 EUR par 1999. gadā iegādātajām akcijām¹².

23. Veicot pārbaudi, Beļģijas nodokļu administrācija atzina par noraidāmām iegrāmatotās un atskaitītās diskonta izmaksas attiecībā uz 2000. un 2001. taksācijas gadu un, neraugoties uz *Wagram Invest* iebildumiem, 2002. gada 28. oktobrī nosūtīja tai lēmumu par nodokļu uzrēķinu.

24. Beļģijas nodokļu administrācija tostarp uzskatīja, ka fiktīva diskonta iekļaušana peļņas un zaudējumu pārskatā, samazinot aktīvu iegādes izmaksas, ir novedusi pie vērstpapīru vērtības samazināšanas, kura nav ekonomiski pamatota un kuras iekļaušana peļņas un zaudējumu pārskatā pa daļām nodokļu ziņā nav pieļaujama¹³.

25. Uz šā pamata Beļģijas nodokļu administrācija attiecīgi 2002. gada 20. novembrī un 2002. gada 18. novembrī aprēķināja *Wagram Invest* divas papildu uzņēmumu ienākuma nodokļa iemaksas par 2000. un 2001. taksācijas gadu.

26. Vispirms iesniedzot sūdzību par to, ka tā nebija saņēmusi lēmumu piemērojamajā termiņā, 2005. gada 10. martā *Wagram Invest* cēla prasību *tribunal de première instance de Namur* [Namūras pirmās instances tiesā] (Beļģija) par Beļģijas nodokļu administrācijas lēmuma atcelšanu. Ar 2007. gada 20. decembra spriedumu šī tiesa noraidīja šo prasību un apstiprināja pienākumu veikt strīdīgās iemaksas par 2000. un 2001. taksācijas gadu.

8 Konkrēti, nominālvērtībā attiecīgi 24 000 000 BEF apmērā par pirmo iegādi un 31 760 400 BEF apmērā par otro iegādi.

9 Konkrēti, attiecīgi 18 233,827 BEF un 25 871 302 BEF aktualizētās vērtības.

10 Konkrēti, diskontu attiecīgi 5 766 173 BEF un 5 889 098 BEF apmērā.

11 Precīzāk, daļu 1 970 339 BEF apmērā, kas attiecīgi atbilda 1 000 506 BEF par pirmo iegādi un 969 833 BEF par otro iegādi.

12 Precīzāk, daļu 2 676 318 BEF apmērā, kas attiecīgi atbilda 843 090 BEF par pirmo iegādi un 1 833 228 BEF par otro iegādi.

13 No iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka aplūkojamajā gadījumā vērā ņemamā nodokļu tiesību norma, ap kuru ir izveidojies nodokļu strīds starp *Wagram Invest* un Beļģijas nodokļu administrāciju, ir 1992. gada *Code des impôts sur les revenus* [Ienākuma nodokļu kodeksa] 198. panta 7. punkts.

27. Par šo spriedumu *Wagram Invest* iesniedza apelācijas sūdzību *cour d'appel de Liège* [Ljēžas Apelācijas tiesā] (Beļģija), kura ar 2011. gada 14. oktobra spriedumu atstāja spēkā pirmās instances tiesas spriedumu.

28. Līdz ar to 2014. gada 2. jūlijā *Wagram Invest* iesniedza kasācijas sūdzību. Ar 2016. gada 11. marta spriedumu *Cour de cassation* [Kasācijas tiesa] (Beļģija) atcēla *Cour d'appel de Liège* spriedumu un nosūtīja lietu atpakaļ iesniedzējtiesai.

29. Iesniedzējtiesa konstatē, ka *Wagram Invest* izmantotā grāmatošanas metode atbilst Beļģijas grāmatvedības tiesību normām un it īpaši Karaļa dekrēta 77. pantam. Tomēr tā interesējas, vai šāda metode atbilst Direktīvas 78/660 noteikumiem.

30. Šādos apstākļos iesniedzējtiesa ir nolēmusi apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai ar [Direktīvas 78/660] 2. panta 3. punktā lietoto jēdzienu “skaidrs un paties priekšstats” gadījumā, kad akciju sabiedrība iegādājas finanšu aktīvus, peļņas un zaudējumu pārskatā ir atļauts norādīt diskontu attiecībā uz bezprocentu parādu, kura atmaksas termiņš ir ilgāks par vienu gadu, un aktīvu iegādes cenu norādīt aktīvu bilancē kā minētā diskonta atskaitījumu, ņemot vērā iepriekš minētās direktīvas 32. pantā minētos novērtēšanas principus?
- 2) Vai vārdkopa “izņēmuma gadījumā”, kas ir priekšnoteikums [Direktīvas 78/660] 2. panta 5. punkta piemērošanai un ar ko ir atļauts nepiemērot (citas) minētās direktīvas tiesību normas, ir jāinterpretē tādējādi, ka šo tiesību normu var piemērot tikai tad, ja tiek pierādīts, ka, izpildot šīs direktīvas tiesību normas, nav iespējams ievērot skaidra un patiesa priekšstata sniegšanas principu, ja attiecīgā gadījumā atbilstoši minētās direktīvas 2. panta 4. punktam pielikumos netiek sniegta papildu informācija?
- 3) Vai [Direktīvas 78/660] 2. panta 4. punkts ir jāpiemēro prioritārā kārtībā tādējādi, ka tikai tad, ja papildu informācija neļauj faktiski piemērot minētās direktīvas 2. panta 3. punktā nostiprināto skaidra un patiesa priekšstata sniegšanas principu, var īstenot tiesības nepiemērot ar šīs direktīvas 2. panta 5. punktu ieviesto noteikumu un to drīkst darīt tikai izņēmuma gadījumos?”

III. Vērtējums

A. Ievada apsvērumi

31. Pirms tiek izvērtēti iesniedzējtiesas uzdotie prejudiciālie jautājumi pēc būtības, vispirms ir jāapskata divi ievada jautājumi.

32. Iesākumā ir jānorāda, ka iesniedzējtiesa vaicā Tiesai par to, vai *Wagram Invest* lietotā metode, grāmatojot ar abām aplūkojamajām akciju iegādēm saistītos parādus, atbilst Direktīvas 78/660 2. panta 3.–5. punktā paredzētajam skaidra un patiesa priekšstata principam. Tādējādi iesniedzējtiesas uzdotie prejudiciālie jautājumi skar Direktīvas 78/660 interpretāciju, kas attiecas uz noteiktu veidu sabiedrību gada pārskatiem.

33. Lai gan iesniedzējtiesas lēmums ir koncentrēts vienīgi uz lietas grāmatvedības aspektu, no šā lēmuma tomēr skaidri izriet, ka iesniedzējtiesā izskatāmais strīds pamatlietā patiesībā ir nodokļu strīds.

34. No minētā lēmuma arī izriet, ka attiecīgo Direktīvas 78/660 noteikumu interpretācijai var būt ietekme nodokļu ziņā, jo no grāmatvedības uzskaites viedokļa diskonta, ko veido starpība starp parāda par abām konkrētajām akciju iegādēm nominālvērtību un šo akciju aktualizēto vērtību, kā arī tā iekļaušana izmaksās sadalītā veidā ietekmē *Wagram Invest* maksājamos nodokļus uzņēmumu ienākuma nodokļa izpausmē par 2000. un 2001. taksācijas gadu.

35. Šādos apstākļos, runājot, pirmām kārtām, par mijiedarbību starp lietas grāmatvedības un nodokļu aspektiem, ir jānorāda, ka Tiesai jau ir bijusi iespēja precizēt, ka Direktīvas 78/660 mērķis nav paredzēt nosacījumus, kādos sabiedrību gada pārskati var tikt izmantoti vai ir jāizmanto par pamatu, dalībvalstu nodokļu iestādēm nosakot tādu nodokļu kā pamatlietā aplūkotais uzņēmumu ienākuma nodoklis bāzi un summu¹⁴.

36. Tomēr Tiesa arī ir atzinusi, ka gada pārskatus dalībvalstis var izmantot kā atsaucē avotu nodokļu vajadzībām un ka neviena Direktīvas 78/660 norma neaizliedz dalībvalstīm nodokļu aspektā koriģēt šajā direktīvā ietvertu grāmatvedības noteikumu iedarbību, lai ar nodokli apliekamo pelņu noteiktu atbilstošāk pastāvošajai ekonomiskajai situācijai¹⁵.

37. Tāpat kā Eiropas Komisija, es uzskatu, ka no šīs judikatūras izriet – tā kā Direktīvā 78/660 ietvertie grāmatvedības noteikumi nav paredzēti tam, lai reglamentētu dalībvalstu nodokļu sistēmas, kas nozīmē, ka šīs direktīvas normu interpretācijai noteikti nav jārada sekas nodokļu jomā, dalībvalstis, īstenojot savu kompetenci tostarp noteikt ilgtermiņa bezprocentu parādu aplikšanas ar nodokli metodi, var brīvi izšķirties, vai tas ir vai nav lietderīgi balstīties uz minētajiem grāmatvedības noteikumiem, nosakot šiem parādiem piemērojamo nodokļu režīmu.

38. Otrām kārtām, kas attiecas uz prejudiciālo jautājumu pieņemamību, pirmkārt, *Wagram Invest* savos apsvērumos apstrīd to nozīmīgumu, ņemot vērā to, ka tās grāmatvedības dokumentu atbilstība likuma prasībām ir apstiprināta ar iepriekš šo secinājumu 27. punktā minēto *cour d'appel de Liège* spriedumu, kas ir stājies likumīgā spēkā. Otrkārt, prejudiciālo jautājumu pieņemamība saistībā ar to iespējamo hipotētisko raksturu tika apspriesta tiesas sēdē. Proti, tika norādīts, ka, tā kā *Wagram Invest* grāmatvedības dokumentu atbilstība Beļģijas tiesībām nav tikusi apstrīdēta, strīds pamatlietā ir vienīgi par Beļģijas nodokļu tiesību normu piemērošanu, kurām neesot nekāda saistība ar Direktīvu 78/660, kas nozīmējot, ka strīdu pamatlietā tās interpretācija varētu neietekmēt.

39. Šajā ziņā atgādinu, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru vienīgi valsts tiesa, kura izskata lietu un kurai ir jāuzņemas atbildība par pieņemamo tiesas nolēmumu, var – ņemot vērā lietas īpatnības – noteikt gan to, cik nepieciešams ir prejudiciālais nolēmums šīs tiesas sprieduma taisīšanai, gan to, cik atbilstoši ir Tiesai uzdotie jautājumi. Līdz ar to, ja uzdotie jautājumi attiecas uz Savienības tiesību normas interpretāciju, Tiesai principā ir par tiem jālemj¹⁶.

40. Saskaņā ar judikatūru no minētā izriet, ka uz jautājumiem par Savienības tiesību interpretāciju attiecas atbilstības pieņēmums. Tiesa var atteikties lemt par valsts tiesas uzdotu prejudiciālu jautājumu vienīgi tad, kad ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību normas interpretācijai nav nekāda sakara ar pamatlietas faktisko situāciju vai tās priekšmetu, kad izvirzītā problēma ir hipotētiska vai kad Tiesai nav zināmi faktiskie vai juridiskie apstākļi, kas nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem¹⁷.

14 Spriedums, 2017. gada 15. jūnijs, *Immo Chiaradia* un *Docteur De Bruyne* (C-444/16 un C-445/16, EU:C:2017:465, 31. punkts un tajā minētā judikatūra).

15 Spriedumi, 2013. gada 3. oktobris, *GIMLE* (C-322/12, EU:C:2013:632, 28. punkts), un 2017. gada 15. jūnijs, *Immo Chiaradia* un *Docteur De Bruyne* (C-444/16 un C-445/16, EU:C:2017:465, 33. punkts).

16 Spriedumi, 2015. gada 16. jūnijs, *Gauweiler* u.c. (C-62/14, EU:C:2015:400, 24. punkts), un 2018. gada 10. decembris, *Wightman* u.c. (C-621/18, EU:C:2018:999, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

17 Spriedumi, 2015. gada 16. jūnijs, *Gauweiler* u.c. (C-62/14, EU:C:2015:400, 25. punkts), un 2018. gada 10. decembris, *Wightman* u.c. (C-621/18, EU:C:2018:999, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

41. Manā ieskatā, aplūkojamajā gadījumā nav konstatējama neviena no trīs situācijām. Pirmkārt, kā tas izriet no šo secinājumu 34. punkta, attiecīgo Direktīvas 78/660 noteikumu interpretācijai var būt ietekme nodokļu ziņā, kas nozīmē, ka, šķiet, nav noliedzams, ka iesniedzējtiesas lūgtā minēto tiesību normu interpretācija ir saistīta ar pamatlīetas faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu, un ka līdz ar to problēma, uz kuru attiecas prejudiciālie jautājumi, nav hipotētiska. Otrkārt, šajā lietā Tiesas rīcībā ir nepieciešamie faktiskie un tiesiskie apstākļi, lai lietderīgi atbildētu uz lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, ko tai uzdevusi iesniedzējtiesa.

42. Ņemot vērā iepriekš minēto, es uzskatu, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir pieņemams.

B. Par pirmo prejudiciālo jautājumu

43. Ar savu pirmo prejudiciālo jautājumu iesniedzējtiesa vaicā, vai, ņemot vērā Direktīvas 78/660 32. pantā paredzētos novērtējuma principus, šīs direktīvas 2. panta 3. punkts, kurā ir nostiprināts skaidra un patiesa priekšstata princips, ir jāinterpretē tādējādi, ka tas, sabiedrībai iegādājoties finanšu aktīvus, pieļauj peļņas un zaudējumu pārskatā iekļaut diskontu, kas ir saistīts ar bezprocentu parādu, kura atmaksas termiņš ir ilgāks par vienu gadu, un bilances aktīvā iekļaut aktīvu iegādes izmaksas kā minētā diskonta atskaitījumu.

44. Šajā ziņā iesākumā jāatgādina, ka Direktīvas 78/660 mērķis ir nodrošināt, lai sabiedrības dalībnieku un trešo personu aizsardzības vajadzībām tiktu saskaņoti valstu noteikumi par gada pārskatu un ziņojumu sagatavošanu un saturu, kā arī tajos izmantotajām novērtēšanas metodēm. Tālab atbilstoši šīs direktīvas 3. apsvērumam ar šo ir paredzēts vienīgi noteikt noteikumu minimumu attiecībā uz sabiedrībai sniedzamo finanšu informācijas apjomu¹⁸.

45. Kā izriet no Tiesas judikatūras, “skaidra un patiesa priekšstata” principa ievērošana ir Direktīvas 78/660 pamatmērķis. Atbilstoši šim principam, kas atrodams šīs direktīvas 2. panta 3.–5. punktā, gada pārskatiem ir jāsniedz skaidrs un paties priekšstats par sabiedrības mantisko un finansiālo stāvokli, kā arī peļņu vai zaudējumiem¹⁹.

46. Skaidra un patiesa priekšstata princips prasa, pirmkārt, lai gada pārskatos būtu atspoguļotas 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, nekaitējot konkrētās sabiedrības interesēm²⁰.

47. Tiesai jau ir bijusi izdevība precizēt, ka skaidra un patiesa priekšstata principa piemērošanā, cik vien tas iespējams, ir jāievēro Direktīvas 78/660 31. pantā atrodamie vispārējie principi, kuru vidū īpaši svarīgs ir šīs direktīvas 31. panta 1. punkta c) apakšpunktā noteiktais pienācīgas piesardzības princips²¹.

48. Saskaņā ar Direktīvas 78/660 31. panta 1. punkta c) apakšpunkta noteikumiem, kuros ir nostiprināts piesardzības princips, skaidra un patiesa priekšstata principa ievērošanu nodrošina visu ar attiecīgo finanšu gadu saistīto aspektu, proti, gūtās peļņas, izmaksu, ieņēmumu, risku un zaudējumu, ņemšana vērā²².

18 Spriedumi, 2013. gada 3. oktobris, *GIMLE* (C-322/12, EU:C:2013:632, 29. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2017. gada 15. jūnijs, *Immo Chiaradia un Docteur De Bruyne* (C-444/16 un C-445/16, EU:C:2017:465, 39. punkts).

19 Spriedumi, 2013. gada 3. oktobris, *GIMLE* (C-322/12, EU:C:2013:632, 30. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2017. gada 15. jūnijs, *Immo Chiaradia un Docteur De Bruyne* (C-444/16 un C-445/16, EU:C:2017:465, 40. punkts).

20 Spriedumi, 2003. gada 7. janvāris, *BIAO* (C-306/99, EU:C:2003:3, 72. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2017. gada 15. jūnijs, *Immo Chiaradia un Docteur De Bruyne* (C-444/16 un C-445/16, EU:C:2017:465, 41. punkts).

21 Spriedumi, 2013. gada 3. oktobris, *GIMLE* (C-322/12, EU:C:2013:632, 32. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2017. gada 15. jūnijs, *Immo Chiaradia un Docteur De Bruyne* (C-444/16 un C-445/16, EU:C:2017:465, 42. punkts).

22 Spriedumi, 2013. gada 3. oktobris, *GIMLE* (C-322/12, EU:C:2013:632, 33. punkts un tajā minētā judikatūra), un 2017. gada 15. jūnijs, *Immo Chiaradia un Docteur De Bruyne* (C-444/16 un C-445/16, EU:C:2017:465, 43. punkts).

49. No judikatūras arī izriet, ka skaidra un patiesa priekšstata princips ir jāskata kopsakarā arī ar Direktīvas 78/660 32. pantā nostiprināto principu, ka gada pārskatos uzrādītos posteņus novērtē, pamatojoties uz aktīvu iegādes izmaksām vai ražošanas pašizmaksu²³.

50. Tiesa ir precizējusi, ka saskaņā ar šajā tiesību normā noteikto sabiedrības gada pārskatos sniedzamais skaidrais un patiesais priekšstats ir balstīts uz aktīvu novērtēšanu nevis to patiesajā vērtībā, bet gan atbilstoši to sākotnējām izmaksām²⁴.

51. Atbilstoši Direktīvas 78/660 2. panta 5. punktā paredzētajam no 32. panta noteikumiem ir pamats atkāpties tikai izņēmuma gadījumos, kad kāda šīs direktīvas noteikuma piemērošana nav savienojama ar minētā panta 3. punktā paredzēto pienākumu sniegt skaidru un patiesu priekšstatu minētā 3. punkta izpratnē²⁵.

52. Tieši ņemot vērā iepriekšējos punktos izklāstītos judikatūras principus, ir jānovērtē, vai skaidra un patiesa priekšstata principam atbilst grāmatojuma metode, kura, sabiedrībai iegādājoties finanšu aktīvus, pieļauj peļņas un zaudējumu pārskatā iekļaut diskontu, kas ir saistīts ar bezprocentu parādu, kura atmaksas termiņš ir ilgāks par vienu gadu, un bilances aktīvā iekļaut aktīvu iegādes izmaksas kā minētā diskonta atskaitījumu.

53. No lietas dalībniekiem, kas iesnieguši apsvērumus Tiesā, *Wagram Invest*, Beļģijas un Austrijas valdības un Komisija būtībā uzskata, ka tāda metode ir saderīga ar skaidra un patiesa priekšstata principu. Vienīgi Vācijas valdība aizstāv pretēju nostāju.

54. Šajā ziņā ir jānorāda, ka no Direktīvas 78/660 32. panta – kopsakarā ar kuru, kā esmu norādījis šo secinājumu 49. punktā, ir jāskata skaidra un patiesa priekšstata princips, – izriet, ka gada pārskatos ietvertu posteņu novērtēšana ir veicama saskaņā ar 34.–42. panta noteikumiem, pamatojoties uz iegādes izmaksu vai ražošanas pašizmaksas principiem.

55. Direktīvas 78/660 35. panta 1. punkta a) apakšpunktā ir precizēts, ka ilgtermiņa ieguldījumi ir jānovērtē pēc to iegādes izmaksām vai pēc to ražošanas pašizmaksas²⁶.

56. Tomēr Direktīvā 78/660 nav ietverta iegādes izmaksu jēdziena definīcija²⁷. Taču, kā tas izriet no šo secinājumu 50. punkta, Tiesa ir precizējusi, ka aktīvu novērtēšana ir veicama, nevis pamatojoties uz to patieso vērtību, bet gan uz to sākotnējām izmaksām.

57. Proti, var uzskatīt, ka parasti finanšu aktīvu sākotnējās izmaksas atbilst iegādes izmaksu nominālvērtībai, tas ir, cenai, kādu sabiedrība, kas aktīvus iegādājusies, ir samaksājusi par to iegādi. Tātad šīs nominālvērtības iekļaušana bilances aktīvos parastā gadījumā ļauj sniegt skaidru un patiesu priekšstatu par to, kā šis elements ietekmē sabiedrības pārskatus.

58. Tomēr, ja kāda ieguldījumu elementa iegādes līgumā pirkuma maksu ir paredzēts sadalīt daļās bez procentiem, ir iespējams, ka minētā elementa iegādes darījums, kaut gan formāli tas ir viens vienots, faktiski ir uzskatāms par sadalītu darījumu, ko veido divi elementi: pirmkārt, pašu finanšu aktīvu iegāde un, otrkārt, netiešs aizdevuma darījums²⁸.

23 Spriedums, 2013. gada 3. oktobris, *GIMLE* (C-322/12, EU:C:2013:632, 34. punkts).

24 Spriedums, 2013. gada 3. oktobris, *GIMLE* (C-322/12, EU:C:2013:632, 35. punkts).

25 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2013. gada 3. oktobris, *GIMLE* (C-322/12, EU:C:2013:632, 36. punkts). Par Direktīvas 78/660 2. panta 5. punkta piemērojamību skat. šo secinājumu 76. un nākamos punktus.

26 Direktīvas 78/660 35. panta 1. punkts ir piemērojams, neskarot šā paša punkta b) un c) apakšpunktu, kuros saskaņā ar piesardzības principu ir paredzēti nosacījumi, ar kādiem var tikt veiktas vai ir jāveic finanšu aktīvu vērtības korekcijas.

27 Direktīvas 78/660 35. panta 2. punktā ir ietverta norāde, saskaņā ar kuru iegādes izmaksas tiek noteiktas, pirkšanas cenai pieskaitot papildu izdevumus.

28 Austrijas valdība izmanto apzīmējumu “apslēpts aizdevums”.

59. Ja tas tā ir, var uzskatīt, ka par aktīvu iegādi samaksātās cenas nominālvērtība patiesībā ietver divus elementus, proti, pirmkārt, patiesās aktīvu iegādes izmaksas, kas atbilst šīs cenas aktualizētajai vērtībai, tas ir, pirkušanas cenai, no kuras atskaitīti netiešie procenti, un, otrkārt, summu, kas atbilst šiem netiešajiem procentiem.

60. Šādā situācijā es tāpat kā *Wagram Invest*, Beļģijas un Austrijas valdības un Komisija uzskatu, ka grāmatojuma metode, kura paredz, pirmkārt, bilances aktīvos iekļaut par finanšu aktīvu samaksāto aktualizēto cenu (proti, nominālvērtību, no kuras atskaitīti netiešie procenti) un, otrkārt, izmaksas iekļaut diskontu, kas atspoguļo netiešos procentus (summas, kas atbilst starpībai starp parāda par aktīvu iegādi nominālvērtību un šā parāda aktualizēto vērtību), ļauj sniegt patiesu ainu par konkrētā sadalītā darījuma ekonomisko situāciju un tādējādi atbilst prasībām, kuras saistītas ar Direktīvā 78/660 paredzētā skaidra un patiesa priekšstata principa ievērošanu.

61. Proti, tādā gadījumā tā ir par aktīvu iegādi noligtās cenas aktualizētā vērtība, un nevis tās nominālvērtība, kas atbilst šīs iegādes patiesajai vērtībai, savukārt procenti, pat ja tie ir netiešie, kuri atbilst diskonta summai, ir iekļaujami kredītā. Šādā situācijā par aktīvu iegādi noligtās cenas nominālvērtības iekļaušana bilances aktīvos varētu izmainīt peļņu vai zaudējumus no konkrētā darījuma un līdz ar to kopējo apstiprināto peļņu vai zaudējumus²⁹.

62. Turklāt šo secinājumu 60. punktā norādītā grāmatojuma metode atbilst Direktīvas 78/660 31. panta 1. punkta c) apakšpunktā nostiprinātajam un šo secinājumu 47. un 48. punktā minētajam piesardzības principam. Proti, liekot būtībai prevalēt pār formu³⁰, šī metode pamato konkrētā ieguldījumu elementa zemāku novērtējumu³¹, pamatojoties uz izvērtējumu, kurā, kā to prasa minētais princips³², tiek ņemti vērā visi atbilstošie faktori, tostarp aplūkojamajā gadījumā, finansiālās izmaksas, pat ja tādas izmaksas kā netiešas formāli neizriet no minētā elementa iegādes izmaksu nominālvērtības. Šāda grāmatojuma metode tādējādi ļauj sabiedrības kreditoriem sniegt reālu, nevis pārāk optimistisku priekšstatu par attiecīgās sabiedrības mantisko stāvokli.

63. Secinājums, ka šādas grāmatojuma metodes izmantošana atbilst skaidra un patiesa priekšstata principam, manā ieskatā, nekādi nav pretrunā 2013. gada 3. oktobra spriedumam *GIMLE*, C-322/12, EU:C:2013:632. Šajā spriedumā, kas sniedz norādes par svarīgiem principiem, jautājums būtībā bija par to, vai skaidra un patiesa priekšstata principam atbilst finanšu aktīvu iespējama iekļaušana bilances aktīvā ar *augstāku* vērtību nekā tā iegādes izmaksas, savukārt izskatāmajā lietā jautājums ir par iekļaušanu aktīvos ar *zemāku* vērtību nekā cenas, par kuru panākta vienošanās finanšu aktīvu iegādei, kopējā nominālvērtība.

64. Iepriekš minētajiem apsvērumiem un secinājumam, ka šo secinājumu 60. punktā minētās grāmatojuma metodes izmantošana atbilst skaidra un patiesa priekšstata principam, manā ieskatā, tomēr ir nozīme vienīgi ar nosacījumu, ka finanšu aktīvu iegādes darījums, kura ietvaros ir paredzēta cenas samaksa pa daļām bez procentiem, no ekonomiskā viedokļa faktiski tiek uzskatīts par sadalītu darījumu, ko veido pašu finanšu aktīvu iegāde, no vienas puses, un iespējami netiešais aizdevuma darījums, no otras puses.

29 Šajā nozīmē skat. arī *rapport au roi de l'arrêté royal du 6 novembre 1987 modifiant l'arrêté royal du 8 octobre aux comptes annuels des entreprises* [Ziņojumu karalim par Karaļa 1987. gada 6. novembra dekrētu, ar kuru groza Karaļa 8. oktobra dekrētu par uzņēmumu gada pārskatiem (*Moniteur belge*, 1987. gada 24. novembris, 17309. lpp.), par *arrêté royal du 8 octobre 1976* [Karaļa 1976. gada 8. oktobra dekrēta] 27.a pantu, kas ir tiesību norma, kura atbilst Karaļa dekrēta (2001. gada 30. janvāris) 67. pantam. Gan Beļģijas valdība, gan *Wagram Invest* ir atsaukušās uz šo ziņojumu savos apsvērumos.

30 Savos apsvērumos Komisija ir atsaukusies uz būtības principu, kas Direktīvā 78/660 tika ieviests ar Eiropas Parlamenta un Padomes Direktīvu 2003/51/EK (2003. gada 18. jūnijs), ar ko groza Padomes Direktīvas 78/660/EEK, 83/349/EEK, 86/635/EEK un 91/674/EEK par dažu kategoriju sabiedrību, banku un citu kategoriju finanšu iestādēm un apdrošināšanas uzņēmumiem (OV 2003, L 178, 16. lpp.), kura nav piemērojama *ratione temporis*, jo tā ir tikusi pieņemta pēc pamatlietas faktu rašanās. Šis princips tomēr ir nozīmīgs analizē.

31 Pēc analogijas skat. spriedumu, 2013. gada 3. oktobris, *GIMLE* (C-322/12, EU:C:2013:632, 40. punkta pirmais teikums).

32 Skat. šo secinājumu 48. punktu un tajā minēto judikatūru.

65. Valsts tiesai ir jāpārbauda, vai tas tā patiešām ir, katrā atsevišķā gadījumā veicot tajā izskatāmajai lietai raksturīgo kā faktisko, tā tiesisko apstākļu novērtējumu³³.

66. Šā novērtējuma ietvaros minētajai tiesai tostarp varētu būt jāvērtē, vai konkrētais darījums ir notice parastos tirgus apstākļos. Proti, gadījumā, ja nolīgta cena par aktīvu iegādi ir bijusi acīmredzami zemāka vai augstāka par tirgus cenu, iegādes darījuma uzbūve kā tāds sadalīts darījums, kāds minēts šo secinājumu 58. punktā, varētu tikt izslēgta. Kā to norādījusi Komisija, šis apstāklis varētu izrādīties īpaši nozīmīgs tāda darījuma gadījumā, kas notiek starp saistītām personām, kā tas ir pamatlietā³⁴.

67. Minētā novērtējuma ietvaros iesniedzējtiesai arī varētu būt jāpārbauda, vai netiešais aizdevuma darījums, kas izriet no tā, ka cenu paredzēts samaksāt ilgtermiņā pa daļām bez procentiem, patiesībā nav darījums par atlīdzību, kura ietvaros nolīgta atlīdzība ir tāda priekšrocība, ko var realizēt nākamajos taksācijas gados³⁵.

68. Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo iesniedzējtiesas uzdoto prejudiciālo jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka situācijā, kad akciju sabiedrība darījuma rezultātā iegādājas finanšu aktīvus, cenas samaksu par to paredzot sadalīt ilgtermiņā bez procentiem, Direktīvas 78/660 2. panta 3.–5. punktā nostiprinātajam skaidra un patiesa priekšstata principam, ņemot vērā šīs direktīvas 31. panta 1. punkta c) apakšpunktā un 32. pantā paredzētos principus, nav pretrunā grāmatojuma metodes izmantošana, atbilstoši kurai peļņas un zaudējumu pārskatā tiek iekļauts diskonts attiecībā uz bezprocentu parādu par šo iegādi, kura atmaksas termiņš ir ilgāks par vienu gadu, un atbilstoši kurai bilances aktīvu sadaļā tiek iekļautas aktīvu iegādes izmaksas kā minētā diskonta atskaitījums, ja minētais iegādes darījums patiesībā ir uzskatāms par sadalītu darījumu, ko veido pašu finanšu aktīvu iegāde, no vienas puses, un aizdevuma darījums – pat ja tas ir netiešs –, no otras puses. Valsts tiesai ir jāpārbauda, vai tas tā patiešām ir, katrā atsevišķā gadījumā veicot tajā izskatāmajai lietai raksturīgo kā faktisko, tā tiesisko apstākļu novērtējumu.

C. Par otro un trešo prejudiciālo jautājumu

69. Ar savu otro un trešo prejudiciālo jautājumu, kuri, manuprāt, ir jāskata kopā, iesniedzējtiesa vēlas saņemt skaidrojumus par saistību starp Direktīvas 78/660 2. panta 4. un 5. punkta noteikumiem³⁶.

70. Konkrētāk, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai Direktīvas 78/660 2. panta 5. punkta noteikumu piemērošana ir pakārtota tam, vai papildu informācija, kas iesniegta saskaņā ar šīs pašas direktīvas 2. panta 4. punktu, neļauj nodrošināt skaidra un patiesa priekšstata principa ievērošanu.

71. Lai atbildētu uz šo jautājumu, ir jāinterpretē abas attiecīgās tiesību normas, lai konkrēti pārbaudītu, vai starp tām pastāv savstarpējās nosacītības saikne tādā ziņā, ka pirmā būtu jāpiemēro prioritāri attiecībā pret otro.

72. Šajā ziņā būtiski atgādināt, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru, interpretējot Savienības tiesību normu, ir jāņem vērā ne tikai tās formulējums, bet arī tās konteksts un tā tiesiskā regulējuma mērķi, kurā tā iekļaujas³⁷.

33 Šajā analizē varētu būt nepieciešams ņemt vērā atbilstošo valsts tiesību normu vai valsts tiesu judikatūras piemērojamību.

34 Kā tas izriet no šo secinājumu 14. punkta, konkrētajā gadījumā *Wagram Invest* akcijas ir iegādājusies no tās vadītāja.

35 Tiesai iesniegtajos apsvērumos Beļģijas valdība ir sniegusi dažādus piemērus šāda veida situācijām, piemēram, aizdevums klientam apmainā pret apsolījumu iegādāties aizdevēja ražotās preces.

36 Šķiet, ka pamatlietā atbildei uz šiem jautājumiem nozīme būtu tikai tādā gadījumā, ja iesniedzējtiesa, veicot atbildē uz pirmo prejudiciālo jautājumu minēto novērtējumu katrā atsevišķā gadījumā, konstatētu, ka konkrētajā gadījumā izmantotā grāmatojuma metode neatbilst skaidra un patiesa priekšstata principam. Tikai šādos apstākļos varētu būt runa par iespējamu atkāpšanos no Direktīvas 78/660 noteikumiem. Tomēr iesniedzējtiesas lēmumā nav precizēts, no kuras normas varētu būt jāatkāpjas.

37 Skat. tostarp spriedumu, 2019. gada 7. novembris, *Kanyeba* u.c. (no C-349/18 līdz C-351/18, EU:C:2019:936, 35. punkts).

73. Direktīvas 78/660 2. panta 4. punktā ir paredzēts, ka gadījumā, ja ar šīs direktīvas noteikumu piemērošanu nepietiek, lai sniegtu skaidru un patiesu priekšstatu šā paša panta 3. punkta nozīmē, ir jāsniedz papildu informācija.

74. No šīs tiesību normas teksta, kā arī no tās novietojuma tūlīt aiz šā paša 2. panta 3. punkta, kurā ir nostiprināts skaidra un patiesa priekšstata princips, izriet, ka tā pilda papildu funkciju salīdzinājumā ar 3. punktā ietverto tiesību normu³⁸, paredzot attiecīgajai sabiedrībai pienākumu sniegt papildu informāciju, ja vien tas ir nepieciešams, lai sniegtu skaidru un patiesu priekšstatu par tās pārskatiem.

75. Piemēram, saskaņā ar Tiesas norādīto sabiedrībai, kas ir pārliecināta, ka gūs ievērojamu peļņu no saistībām attiecībā uz kādu aktīvu tālākpārdošanu nākotnē, saskaņā ar Direktīvas 78/660 2. panta 4. punktu par to ir jāsniedz papildu informācija³⁹.

76. Savukārt, kas attiecas uz Direktīvas 78/660 2. panta 5. punktu, tajā ir paredzēts, ka izņēmuma gadījumā, ja kāda minētās direktīvas noteikuma piemērošana nav savienojama šā paša panta 3. punktā paredzēto pienākumu sniegt skaidru un patiesu priekšstatu par sabiedrības aktīviem, pasīviem, finansiālo stāvokli un peļņu vai zaudējumiem, no šā noteikuma ir jāatkāpjas, lai sniegtu skaidru un patiesu priekšstatu. Katra šāda atkāpšanās ir jāatkāpj pielikumā, paskaidrojot iemeslus un norādot, kādu iespaidu šāda atkāpšanās atstāj uz aktīviem, pasīviem, finansiālo stāvokli un peļņu vai zaudējumiem.

77. Direktīvas 78/660 2. panta 5. punkta trešajā teikumā ir noteikts, ka dalībvalstis – un tātad nevis sabiedrības – var noteikt izņēmuma gadījumus un piemērot tiem īpašus noteikumus. Šīs tiesību normas mērķis ir samazināt sabiedrību rīcības brīvību pašām noteikt tādu izņēmuma gadījumu esamību.

78. Tādējādi no minētā 5. punkta tvēruma izriet, ka tajā ir minēti “izņēmuma gadījumi”, kuros attiecīgās sabiedrības veikta kāda Direktīvas 78/660 noteikuma piemērošana radītu “pretēju” rezultātu skaidrā un patiesā priekšstata principam tādējādi, ka būtu nepieciešams atkāpties no tādas tiesību normas, un ka dalībvalstīm ir jānosaka šie izņēmuma gadījumi un to regulējums.

79. Kā Tiesai jau ir bijusi iespēja norādīt – tā kā Direktīvā 78/660 nav precizēts, kas saprotams ar “izņēmuma gadījumiem”, šis apzīmējums ir jāinterpretē, ņemot vērā šīs direktīvas mērķi, atbilstoši kuram attiecīgo sabiedrību gada pārskatiem ir jāsniedz skaidrs un paties priekšstats par to aktīviem, pasīviem, finansiālo stāvokli un peļņu vai zaudējumiem⁴⁰.

80. Proti, Tiesa ir precizējusi, ka šie “izņēmuma gadījumi” ir tādi, kuros Direktīvas 78/660 noteikumu piemērošana nedotu iespējami ticamu priekšstatu par attiecīgās sabiedrības faktisko finansiālo stāvokli⁴¹.

81. Tomēr ar šiem izņēmuma gadījumiem ir jāsaprot tikai ļoti neparasti darījumi un neparastas situācijas, un tos nevajadzētu, piemēram, attiecināt uz konkrētām nozarēm kopumā⁴².

82. Šajā ziņā Tiesa ir precizējusi, ka nepietiekams aktīvu novērtējums sabiedrību pārskatos pats par sevi nevar būt “izņēmuma gadījums” Direktīvas 78/660 2. panta 5. punkta izpratnē⁴³.

38 Šādu interpretāciju apstiprina fakts, ka jaunajā Direktīvā 2013/34 tiesību normas, kas atbilst Direktīvas 78/660 2. panta 3. un 4. punktam, tagad ir iekļautas vienā punktā, proti, 4. panta 3. punktā.

39 Spriedums, 2013. gada 3. oktobris, *GIMLE* (C-322/12, EU:C:2013:632, 41. punkts).

40 Skat. spriedumu, 1999. gada 14. septembris, *DE + ES Bauunternehmung* (C-275/97, EU:C:1999:406, 31. punkts).

41 Šajā nozīmē un pēc analogijas, attiecībā uz Direktīvas 78/660 31. panta 2. punktā minēto jēdzienu “izņēmuma gadījumus”, skat. spriedumu, 1999. gada 14. septembris, *DE + ES Bauunternehmung* (C-275/97, EU:C:1999:406, 32. punkts).

42 Skat. 9. apsvērumu Direktīvā 2013/34, kura, kā jau norādīju, nav piemērojama *ratione temporis* pamatlietas faktiem, bet tomēr var sniegt interpretācijas elementus tiem Direktīvas 78/660 noteikumiem, kuriem ir identisks saturs kā atbilstošajiem noteikumiem Direktīvā 2013/34.

43 Spriedums, 2013. gada 3. oktobris, *GIMLE* (C-322/12, EU:C:2013:632, 38. punkts).

83. Manā ieskatā, no abu iepriekš minēto tiesību normu analīzes izriet, ka nekas neliecina par to, ka Direktīvas 78/660 2. panta 5. punkta īstenošana būtu pakārtota iepriekšējai šā paša panta 4. punktā paredzēto noteikumu piemērošanai.

84. Lai gan abu normu mērķis ir nodrošināt, lai gada pārskati faktiski sniegtu skaidru un patiesu priekšstatu par sabiedrības aktīviem, pasīviem, finansiālo stāvokli un peļņu vai zaudējumiem, tās attiecas uz atšķirīgām un savstarpēji nesaistītām situācijām. Tādējādi starp tām nepastāv pakārtotas attiecības.

85. Direktīvas 78/660 2. panta 4. punkts papildina un precizē šā paša panta 3. punkta saturu, dodot attiecīgajai sabiedrībai iespēju sniegt papildu informāciju gadījumā, ja tas izrādās nepieciešams, lai ievērotu skaidra un patiesa priekšstata principu.

86. Savukārt Direktīvas 78/660 2. panta 5. punktā ir paredzēta iespēja atkāpties no Direktīvas 78/660 noteikumu piemērošanas. Šajā tiesību normā turklāt nav nekādu norāžu uz minētā panta 4. punkta noteikumiem.

87. Šo divu tiesību normu autonomo raksturu, manā ieskatā, pastiprina apstākļi, uz kuru pamatoti norādījusi Komisija, proti, ka nekādā ziņā nav izslēgts, ka noteiktās situācijās abas šīs normas varētu tikt piemērotas vienlaicīgi. Proti, ir pavisam iespējams, ka, lai gan saskaņā ar Direktīvas 78/660 2. panta 4. punktu sabiedrībai ir pienākums sniegt papildu informāciju, lai sniegtu skaidru un patiesu priekšstatu par tās pārskatiem, tā paša mērķa labad var būt nepieciešams atkāpties no kāda minētās direktīvas noteikuma, 2. panta 5. punktu piemērojot neatkarīgi no sniegtās papildu informācijas.

88. Šajā ziņā, kā minējusi arī Komisija, ir jānorāda, ka Direktīvas 78/660 2. panta 5. punkta noteikumi kā atkāpe no principa par visu šīs direktīvas tiesību normu piemērošanu ir piemērojami katrā atsevišķā gadījumā un stingrā un ierobežojošā veidā. Tas tāpat nozīmē, ka atkāpei ir jābūt pienācīgi pamatotai, kā tas ir precizēts punkta otrajā teikumā, norādot, kādēļ šāda atkāpe ir nepieciešama, lai nodrošinātu skaidru un pienācīgu priekšstatu par sabiedrības pārskatiem.

89. Šajā kontekstā, lai gan atsevišķos gadījumos papildu informācijas sniegšana atbilstoši Direktīvas 78/660 2. panta 4. punktam ļauj sniegt skaidru un patiesu priekšstatu bez nepieciešamības izmantot atkāpi no kāda šīs pašas direktīvas noteikuma atbilstoši tās 2. panta 5. punktam, tāds apstākļi nekādā ziņā nenozīmē, ka visos gadījumos otrās normas piemērošana ir pakārtota pirmās normas piemērošanai.

90. Visbeidzot arī jānorāda, ka nekas neliecina par to, ka aplūkojamajā gadījumā Beļģijas Karaliste būtu izmantojusi tai minētā 5. punkta trešajā teikumā paredzēto iespēju noteikt, kas ir izņēmuma gadījumi, un paredzēt atbilstošu atkāpju regulējumu⁴⁴.

91. Ņemot vērā iepriekš minēto, manā ieskatā, uz otro un trešo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild, ka Direktīvas 78/660 2. panta 4. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka starp šo 4. un 5. punktu nepastāv savstarpējās pakārtotības attiecības tādā ziņā, ka minētajā 4. punktā paredzētā norma noteikti būtu jāpiemēro pirms minētajā 5. punktā paredzētās. Katrā ziņā dalībvalstīm, nevis sabiedrībām, ir jānosaka “izņēmuma gadījumi”, kuros atbilstoši šim pašam 5. punktam ir iespējamās atkāpes no kāda Direktīvas 78/660 noteikuma, kā arī jāparedz atbilstošs atkāpju regulējums.

⁴⁴ Šajā nozīmē skat. arī spriedumu, 2013. gada 3. oktobris, *GIMLE* (C-322/12, EU:C:2013:632, 41. punkts).

IV. Secinājumi

92. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es iesaku Tiesai uz *cour d'appel de Mons* (Beļģija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) Situācijā, kad akciju sabiedrība darījuma rezultātā iegādājas finanšu aktīvu, cenas samaksu par to paredzot sadalīt ilgtermiņā bez procentiem, Padomes Ceturtās direktīvas 78/660/EEK (1978. gada 25. jūlijs), kas pamatojas uz [LĒSD 50. panta 2. punkta g) apakšpunktu] un attiecas uz noteiktu veidu sabiedrību gada pārskatiem, 2. panta 3.–5. punktā nostiprinātajam skaidra un patiesa priekšstata principam, ņemot vērā šīs direktīvas 31. panta 1. punkta c) apakšpunktā un 32. pantā paredzētos principus, nav pretrunā grāmatojuma metodes izmantošana, atbilstoši kurai peļņas un zaudējumu pārskatā tiek iekļauts diskonts attiecībā uz bezprocentu parādu par šo iegādi, kura atmaksas termiņš ir ilgāks par vienu gadu, un atbilstoši kurai bilances aktīva sadaļā tiek iekļautas aktīvu iegādes izmaksas kā minētā diskonta atskaitījums, ja minētais iegādes darījums patiesībā ir uzskatāms par sadalītu darījumu, ko veido pašu finanšu aktīvu iegāde, no vienas puses, un aizdevuma darījums – pat ja tas ir netiešs –, no otras puses. Valsts tiesai ir jāpārbauda, vai tas tā patiesām ir, katrā atsevišķā gadījumā veicot tajā izskatāmajai lietai raksturīgo kā faktisko, tā tiesisko apstākļu novērtējumu.
- 2) Ceturtās direktīvas 78/660 2. panta 4. un 5. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka starp šo 4. un 5. punktu nepastāv savstarpējās pakārtības attiecības tādā ziņā, ka minētajā 4. punktā paredzētā norma noteikti būtu jāpieņem pirms minētajā 5. punktā paredzētās. Katrā ziņā dalībvalstīm, nevis sabiedrībām, ir jānosaka “izņēmuma gadījumi”, kuros atbilstoši šim pašam 5. punktam ir iespējamas atkāpes no kāda Direktīvas 78/660 noteikuma, kā arī jāparedz atbilstošs atkāpju regulējums.