



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [*PAOLO MENGOLZI*] SECINĀJUMI,
sniegti 2012. gada 28. jūnijā¹

Lieta C-38/10

**Eiropas Komisija
pret**

Portugāles Republiku

Valsts pienākumu neizpilde — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — LESD 49. pants — Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 31. pants — Nodokļu tiesību akti — Nodoklis, atstājot valsts teritoriju — Nerealizētā kapitāla pieauguma no sabiedrību aktīviem tūlītēja aplikšana ar nodokli brīdī, kad tiek pārcelta juridiskā adrese un faktiskās vadības centrs — Pastāvīgās pārstāvniecības darbības izbeigšana — Aktīvu pārcelšana — Nodokļu uzlikšana akcionāriem — Nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījums — Samērīgums

I – Ievads

1. Ar šo prasību par pienākumu neizpildi Eiropas Komisija pārmet Portugāles Republikai, ka tā ir pārkāpusi brīvību veikt uzņēmējdarbību, kas ir noteikta EKL 43. pantā (jaunajā redakcijā – LESD 49. pants)² un Līguma par Eiropas Ekonomikas zonu 31. pantā (turpmāk tekstā – “EEZ līgums”)³, pieņemot un atstājot spēkā valsts tiesību normas, ar kurām tā tūlīt ar nodokli aplik nerealizētā kapitāla pieaugumu (proti, tādu kapitāla pieaugumu, kas ticis uzkrāts, bet nav realizēts):

- no tādu Portugāles sabiedrību aktīviem, kas pārceļ savu juridisko adresi un faktiskās vadības centru uz citu dalībvalsti vai uz citu EEZ līguma dalībvalsti;
- no sabiedrības nerezidentes Portugāles pastāvīgās pārstāvniecības aktīviem, ja tā izbeidz darbību Portugāles teritorijā, un
- no sabiedrības nerezidentes Portugāles pastāvīgās pārstāvniecības aktīviem, kas pārcelti ārpus Portugāles teritorijas.

2. Turklāt Komisija arī pārmet Portugāles Republikai, ka tā nav ievērojusi šo brīvību, aplikot ar nodokli nerealizēto kapitāla pieaugumu no kapitāla daļām, kuru īpašnieki ir tādas sabiedrības akcionāri, kas pārceļ savu juridisko adresi un faktiskās vadības centru uz citu dalībvalsti vai uz valsti, kura ir EEZ līguma dalībvalsts.

3. Portugāles Republika, kā arī astoņas dalībvalstis, kurām tika atļauts iestāties lietā tās prasījumu atbalstam⁴, apstrīd pārmesto pienākumu neizpildi.

1 — Oriģinālvaloda – franču.

2 — Tā kā termiņš, lai izpildītu Komisijas argumentēto atzinumu, ir beidzies 2009. gada februārī, ir jāatsaucas uz EKL noteikumiem.

3 — 1992. gada 2. maija līgums (OV 1994, L 1, 3. lpp.).

4 — Proti, Dānijas Karaliste, Vācijas Federatīvā Republika, Spānijas Karaliste, Francijas Republika, Nīderlandes Karaliste, Somijas Republika, Zviedrijas Karaliste un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste.

4. Portugāles Republika aizstāvas, ka apstrīdētās tiesību normas, proti, attiecīgi *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas* (Juridisko personu ienākuma nodokļa kodekss, turpmāk tekstā – “CIRC”) 76. A pants (nerealizētā kapitāla pieauguma tūlītēja aplikšana ar nodokli brīdī, kad juridiskā adrese vai tās faktiskās vadības centrs tiek pārcelts ārpus Portugāles), 76. B pants (sabiedrības nerezidentes pastāvīgās pārstāvniecības aktīvu tūlītēja aplikšana ar nodokli brīdī, kad šī pārstāvniecība izbeidz darbību Portugālē, un šādas pastāvīgās pārstāvniecības aktīvu, kas pārcelti ārpus Portugāles, tūlītēja aplikšana ar nodokli) un 76. C pants (nodokļa uzlikšana akcionāriem brīdī, kad tiek pārcelta sabiedrības juridiskā adrese vai faktiskās vadības centrs), neietver nevienu EKL 43. panta un EEZ līguma 31. panta pārkāpumu.

5. Pirms izskatīt prasības pieņemamību un pamatotību, jānorāda, ka šī lieta ir pirmā no četrām prasībām par pienākumu neizpildi, ko Komisija iesniegusi būtībā par nerealizētā kapitāla pieauguma no sabiedrību aktīviem tūlītēju aplikšanu ar nodokli brīdī, kad to juridiskā adrese un faktiskās vadības centrs tiek pārcelts uz citām dalībvalstīm⁵.

6. Turklāt šāda problēma bija pamatā spriedumam lietā *National Grid Indus*, kuru Tiesas virspalāta pasludināja 2011. gada 29. novembrī⁶, proti, pēc tam, kad rakstveida process šajā lietā jau bija pabeigts.

7. Minētajā spriedumā, kuru detalizētāk izskatīšu šajos secinājumos, Tiesa tostarp nosprieda, ka LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas pieprasa, lai nodoklis, kurš uzlikts nerealizētā kapitāla pieaugumam no tādas sabiedrības īpašuma sastāvdaļām, kas pārceļ savu faktiskās vadības centru uz citu dalībvalsti, tiktu nomaksāts brīdī, kad notiek minētā pārceļšana⁷.

8. Pēc tam, kad tika pasludināts iepriekš minētais spriedums lietā *National Grid Indus*, Tiesa uzaicināja lietas dalībniekus rakstveidā izteikties par izdarāmajiem secinājumiem, kas minētajā spriedumā varētu attiekties uz šo lietu.

9. Visi lietas dalībnieki, izņemot Somijas valdību, atbildēja uz šo jautājumu.

10. Turklāt 2012. gada 30. aprīļa tiesas sēdē tika uzklauti lietas dalībnieku mutvārdu paskaidrojumi, izņemot Nīderlandes, Somijas un Apvienotās Karalistes valdību, kas tajā nebija pārstāvētas.

II – Analīze

A – Par dažu iebildumu pieņemamību

11. Lai arī Portugāles valdība savos rakstveida apsvērumos nav norādījusi nevienu, pat ne daļēju, pamatu par šīs prasības nepieņemamību, atgādinu, ka Tiesa pēc savas iniciatīvas var konstatēt, vai ir ievēroti EKL 226. panta nosacījumi par prasības celšanu par pienākumu neizpildi⁸.

5 — Skat. Tiesā vēl izskatāmās lietas C-64/11 Komisija/Spānija, C-261/11 Komisija/Dānija un C-301/11 Komisija/Nīderlande.

6 — Spriedums lietā C-371/10 (Krājums, I-12273. lpp.).

7 — Iepriekš minētais spriedums lietā *National Grid Indus* (86. punkts, kā arī rezolutīvās daļas 2) punkta otrais ievilkums).

8 — Skat. it īpaši 1992. gada 31. marta spriedumu lietā C-362/90 Komisija/Itālija (*Recueil*, I-2353. lpp., 8. punkts), 2007. gada 26. aprīļa spriedumu lietā C-195/04 Komisija/Somija (Krājums, I-3351. lpp., 21. punkts), 2010. gada 3. jūnija spriedumu lietā C-487/08 Komisija/Spānija (Krājums, I-4843. lpp., 70. punkts) un 2011. gada 24. maija spriedumu lietā C-53/08 Komisija/Austrija (Krājums, I-4309. lpp., 128. punkts).

12. Šī pārbaude attiecas uz pirmstiesas procedūras likumīgu norisi, kura saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ir būtiska Līgumā ietverta garantija ne vien attiecīgās dalībvalsts tiesību aizsardzībai, bet arī lai nodrošinātu, ka iespējamais tiesas process būs par skaidri definētu strīdu⁹.

13. Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka brīdinājuma vēstulē, ko Komisija nosūta attiecīgajai dalībvalstij, un pēc tam – minētās iestādes argumentētajā atzinumā – ir noteikts tiesvedības priekšmets, kas tādējādi nevar tikt paplašināts¹⁰. Lidz ar to Tiesa attiecīgi secināja, ka Komisijas argumentētais atzinums un prasība ir jābalsta uz tiem pašiem iebildumiem, kādi minēti brīdinājuma vēstulē, ar ko uzsākta pirmstiesas procedūra¹¹. Pretējā gadījumā šādu pārkāpumu nevar anulēt fakts, ka atbildētāja dalībvalsts ir formulējusi savus apsvērumus, pamatojoties uz argumentēto atzinumu¹².

14. Šajā lietā, pirmkārt, ir skaidrs, kā to Komisija atzina tiesas sēdē, ka 2008. gada 29. februāra brīdinājuma vēstulē nebija ietverta neviena atsauce uz apgalvoto EEZ līguma 31. panta pārkāpumu.

15. Tādējādi prasība ir jāatzīst par nepieņemamu, ciktāl tā attiecas uz iebildumu par šīs tiesību normas pārkāpumu.

16. Otrkārt, kā Portugāles valdība to ir uzsvērusi savā atbildē uz argumentēto atzinumu¹³, neskaitot norādi sadaļā “Fakti” uz *CIRC 76. C* pantu, brīdinājuma vēstule arī neietvēra atsevišķu iebildumu, kas saistīts ar nodokļu uzlikšanu tādas Portugāles sabiedrības, kas pārceļ tās juridisko adresi un faktiskās vadības centru uz citu dalībvalsti, akcionāriem.

17. Prasība ir arī nepieņemama, ciktāl tā attiecas uz šo iebildumu.

18. Katrā ziņā, pat pieņemot, ka šis iebildums tāpēc nav nepieņemams, atgādinu, ka saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas Statūtu 21. pantu un Tiesas Reglamenta 38. panta 1. punkta c) apakšpunktu prasības pieteikumā ir jāietver strīda priekšmets un kopsavilkums par izvirzītajiem pamatiem. Tāpēc saskaņā ar EKL 226. pantu iesniegtajā prasības pieteikumā Komisijai ir jānorāda precīzi iebildumi, par kuriem Tiesa tiek lūgta lemt, kā arī vismaz vispārīgi ir jānorāda tiesiskie un faktiskie apstākļi, ar kuriem šie iebildumi ir pamatoti¹⁴.

19. Tomēr šajā lietā, tāpat kā argumentētajā atzinumā, Komisija savā prasības pieteikumā nav izklāstījusi, pat ne īsumā, atbilstošu pamatu savu apsvērumu atbalstam, saskaņā ar kuru tādas sabiedrības, kas pārceļ savu juridisko adresi un faktiskās vadības centru ārpus Portugāles, akcionāru aplikšana ar nodokli būtu pretrunā EKL 43. pantam.

20. Manuprāt, šāds izklāsts vēl jo vairāk būtu bijis vajadzīgs tāpēc, ka sabiedrības vai pastāvīgās pārstāvniecības aplikšanu ar nodokli nedrīkstētu sajaukt ar tās akcionāru aplikšanu ar nodokli, un tāpēc, ka iespējamais EKL 43. panta pārkāpums saistībā ar sabiedrību, kura pārceļ savu juridisko adresi un faktiskās vadības centru, jo tās akcionāri tiek aplikti ar nodokli, varētu būt atkarīgs no šo akcionāru dzīvesvietas, vai tā būtu Savienības vai trešo valstu teritorijā.

9 — Skat. it īpaši 1999. gada 9. novembra spriedumu lietā C-365/97 Komisija/Itālija (*Recueil*, I-7773. lpp., 35. punkts), 2003. gada 10. aprīļa spriedumu lietā C-392/99 Komisija/Portugāle (*Recueil*, I-3373. lpp., 133. punkts) un 2005. gada 22. septembra spriedumu lietā C-221/03 Komisija/Belģija (Krājums, I-8307. lpp., 37. punkts).

10 — Skat. 1998. gada 29. septembra spriedumu lietā C-191/95 Komisija/Vācija (*Recueil*, I-5449. lpp., 55. punkts), 2007. gada 14. jūnija spriedumu lietā C-422/05 Komisija/Belģija (Krājums, I-4749. lpp., 25. punkts), 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-186/06 Komisija/Spānija (Krājums, I-12093. lpp., 15. punkts), 2009. gada 10. septembra spriedumu lietā C-457/07 Komisija/Portugāle (Krājums, I-8091. lpp., 55. punkts) un 2010. gada 14. oktobra spriedumu lietā C-535/07 Komisija/Austrija (Krājums, I-9483. lpp., 41. punkts).

11 — Turpat.

12 — Skat. 1984. gada 11. jūlija spriedumu lietā 51/83 Komisija/Itālija (*Recueil*, 2793. lpp., 6. un 7. punkts), iepriekš minēto 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā Komisija/Spānija (15. punkts) un iepriekš minēto 2010. gada 14. oktobra spriedumu lietā Komisija/Austrija (41. punkts).

13 — Skat. 2. punktu 2009. gada 6. aprīļa atbildē, kas pievienota prasības pieteikumam.

14 — Skat. 2009. gada 10. decembra spriedumu lietā C-390/07 Komisija/Apvienotā Karaliste (339. punkts) un iepriekš minēto 2010. gada 3. jūnija spriedumu lietā Komisija/Spānija (71. punkts).

21. Turklāt jānorāda, ka neviena dalībvalsts, kas iestājās lietā Portugāles valdības apsvērumu atbalstam, nav ieņēmusi nostāju attiecībā uz pārņemto pienākumu neizpildi, kas izrietētu no *CIRC 76. C* panta, savukārt Nīderlandes valdība savā atbildē uz Tiesas rakstveida jautājumu it īpaši norādīja, ka tā nevar izteikties par akcionāru situāciju, ņemot vērā spriedumu lietā *National Grid Indus*, tāpēc, ka pašreizējās lietas materiālos ir ietverta tikai vispārīga informācija.

22. Tādēļ iesaku Tiesai lemt par prasības pamatotību tikai tiktāl, ciktāl tās mērķis ir konstatēt EKL 43. panta pārkāpumu, pamatojoties uz to, ka Portugāles Republika nosaka tūlītēju nodokļa nomaksu nerealizētā kapitāla pieaugumam, pirmkārt, no tādas Portugāles sabiedrības aktīviem, kura pārceļ savu juridisko adresi un faktiskās vadības centru uz citu dalībvalsti, un, otrkārt, no sabiedrības nerezidentes Portugāles pastāvīgajai pārstāvniecībai piesaistītiem aktīviem, kolīdz šie aktīvi tiek pārcelti ārpus Portugāles teritorijas vai gadījumā, ja minētā pastāvīgā pārstāvniecība izbeidz darbību.

B – Par lietas būtību

1) Par tādas Portugāles sabiedrības nerealizētā kapitāla pieauguma no aktīviem tūlītēju aplikšanu ar nodokli, kas pārceļ savu juridisko adresi un faktiskās vadības centru uz citu dalībvalsti (*CIRC 76. A* pants)

a) Lietas dalībnieku argumentu kopsavilkums

23. Komisija uzskata, ka *CIRC 76. A* pants ietver šķērsli brīvībai veikt uzņēmējdarbību, jo saskaņā ar to sabiedrības, kas izmanto šo brīvību, nonāk nepārprotami nelabvēlīgākā situācijā attiecībā uz skaidras naudas līdzekļiem salīdzinājumā ar sabiedrībām, kas pārceļ savu vadības centru, neatstājot Portugāles teritoriju. Saskaņā ar Portugāles tiesisko regulējumu sabiedrības vadības centra pārcelšana uz citu dalībvalsti nozīmē to, ka nerealizētā kapitāla pieaugumam uzliktais nodoklis tiks iekasēts nekavējoties.

24. Kā uzskata Komisija, šāda atšķirīga attieksme, tā kā nav ievērots samērīguma princips, nevarētu tikt pamatota nedz ar vajadzību nodrošināt dažu ieinteresēto personu, tostarp kreditoru, tiesību īpašu aizsardzību, nedz ar mērķi, kas arī ir likumīgs, nodrošināt efektīvu nodokļu kontroli un cīnīties pret nodokļu nemaksāšanu. Šajā ziņā, lai arī atzīstot dalībvalsts likumīgās tiesības aplikāt ar nodokli kapitāla pieaugumu, kas gūts laikā, kad attiecīgais nodokļa maksātājs atradās šīs valsts nodokļu kompetencē, Komisija uzskata, ka brīvībai veikt uzņēmējdarbību mazāk traucējošs pasākums būtu uzliktā nodokļa nomaksas atlikšana uz brīdi, kad tiek īstenots kapitāla pieaugums. Saskaņā ar Savienības tiesībām dalībvalstīm ir pieejami pietiekami savstarpējās palīdzības mehānismi, kas tām ļauj iegūt informāciju par nodokļiem, kas uzlikti sabiedrībām, kuru vadības centrs ir citās dalībvalstīs, un piedzīt no šādām sabiedrībām nodokļu prasījumus.

25. Savā atbildē uz Tiesas uzdoto rakstveida jautājumu Komisija arī apgalvo, ka, ņemot vērā iepriekš minēto spriedumu lietā *National Grid Indus*, *CIRC 76. A* pants esot acīmredzami nesaderīgs ar EKL 43. pantu.

26. Piekrītot, ka iepriekš minētajam spriedumam lietā *National Grid Indus* ir tieša saistība ar atbilstoši Portugāles tiesībām izveidotas sabiedrības situāciju, kura, saglabājot savu juridiskās personas statusu, pārceļ savu juridisko adresi un faktiskās vadības centru uz citu dalībvalsti, nesaglabājot pastāvīgo pārstāvniecību Portugālē, Portugāles valdība, ņemot vērā minēto spriedumu un pretēji tam, ko tā līdz šim apgalvoja savos procesuālajos rakstos, atzīst, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību ir piemērojama tādas sabiedrības situācijai.

27. Tā tomēr apstrīd minētās brīvības ierobežojuma esamību.

28. Nodokļu saistībām esot jāpiemēro vieni un tie paši noteikumi un nodokļa iekasējamības gadījumi neatkarīgi no apstākļa, vai juridiskās adreses un faktiskās vadības centra pārcelšana notiek Portugālē vai kādā citā dalībvalstī. Tādējādi no *CIRC* 43. panta 2. un 3. punkta izrietot, ka nerealizētais kapitāla pieaugums no aktīviem tiek aplikts ar nodokli, ņemot vērā šo elementu tirgus vērtību, katru reizi, kad nodokļa maksātājs veic “šo elementu pastāvīgu piesaisti citiem mērķiem, nevis veiktajai darbībai”, t.i., kolīdz šie sabiedrības aktīvi tiek izņemti no tās līdz tam veiktās saimnieciskās darbības, kas radījusi ar nodokli aplikamos ienākumus. Tātad kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokli būtu piemērojama, ne tikai to faktiski realizējot, kad notiek tā nodošana par naudu, bet arī, notiekot nerealizētā kapitāla pieaugumam katru reizi, kad, neesot nevienam pārdošanas aktam vai pārrunām, un tātad bez atbildības aktīvi pārstāj būt piesaistīti, lai kāds arī nebūtu iemesls, uzņēmuma veiktajai saimnieciskajai darbībai.

29. Portugāles valdība arī uzstāj, ka tostarp arī iekšzemes lietās tās tiesību aktos ir pieprasīta nerealizētā kapitāla pieauguma un kapitāla vērtības samazinājuma reģistrācija saskaņā ar nodokļu noteikumiem attiecībā uz attiecīgo aktīvu elementiem tajā finanšu gadā, kurā notikušas attiecīgās darbības, lai gan nevienā no šiem gadījumiem sabiedrība no aktīvu realizācijas nesaņem skaidrus naudas līdzekļus. Tādējādi nerealizētā kapitāla pieauguma reģistrācija notiks katru reizi, kad attiecīgais īpašums vairs nav piesaistīts uzņēmumam un saimnieciskajai darbībai, kas radījusi valsts teritorijā ar nodokli aplikamos ienākumus. Tādējādi sabiedrības, kas izmanto savu brīvību veikt uzņēmējdarbību, nekādā gadījumā neesot pakļautas tādām nodokļu slogam, kas attiecas uz agrāku laika periodu vai ir lielāks par to nodokļu slogu, kuram ir pakļautas tās sabiedrības, kas saglabā juridisko adresi Portugālē.

30. Katrā ziņā, pieņemot, ka *CIRC* 76. A pants ietver ierobežojumu brīvībai veikt uzņēmējdarbību, Portugāles valdība apgalvo, ka tādas sabiedrības nerealizētā kapitāla pieauguma tūlītēja aplikšana ar nodokli, kas pārceļ savu vadības centru uz citu dalībvalsti, ir vajadzīga, lai īstenotu mērķus nodrošināt nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanu, efektīvu nodokļu kontroli un cīņu pret krāpšanu un nodokļu nemaksāšanu.

31. Attiecībā uz nerealizētā kapitāla pieauguma tūlītējas aplikšanas ar nodokli brīdī, kad sabiedrības vadības centrs un faktiskās vadības centrs tiek pārcelts uz citu dalībvalsti, samērīgumu Portugāles valdība tomēr savā atbildē uz Tiesas uzdoto rakstveida jautājumu atzīst, ka gadījumā, ja Tiesa konstatētu, ka šajā lietā pastāv ierobežojums brīvībai veikt uzņēmējdarbību, Portugāles Republikai būs pienākums grozīt *CIRC* 76. A pantu tādējādi, lai piešķirtu attiecīgajām sabiedrībām iespēju izvēlēties vai nu tūlītēju uzliktā nodokļa nomaksu, vai arī attiecīgā nodokļa vēlāku nomaksu atbilstoši iepriekš minētajam spriedumam lietā *National Grid Indus*.

32. Lai gan savos attiecīgajos iestāšanās rakstos vairākums personu, kas iestājušās lietā, apstrīdēja EKL 43. panta piemērojamību, tagad tās tāpat kā Portugāles valdība atzīst, ka pēc iepriekš minētā sprieduma lietā *National Grid Indus* pasludināšanas brīvība veikt uzņēmējdarbību ir piemērojama *CIRC* 76. A pantā paredzētajai situācijai. Vācijas valdība vēlas norādīt, ka minētajā spriedumā netika izskatīts jautājums par to, vai brīvība veikt uzņēmējdarbību ir piemērojama tādas sabiedrības gadījumā, kura ir reģistrēta dalībvalstī, kas pieturas pie tā dēvētās reālās atrašanās vietas teorijas un kas pakārto faktiskās vadības centra pārcelšanu šīs sabiedrības darbības izbeigšanai.

33. Dānijas, Vācijas, Spānijas, Francijas un Zviedrijas valdības vienāla uzskata, ka pat pēc iepriekš minētā sprieduma lietā *National Grid Indus* pasludināšanas *CIRC* 76. A pantā paredzētā nerealizētā kapitāla pieauguma tūlītējas aplikšanas ar nodokli situācija esot pamatota ar vienu vai vairākiem vispārējo interešu apsvērumiem, uz kuriem pirms tam atsaucās Portugāles Republika. Šīs personas, kas iestājušās lietā, norāda, ka lieta, kas bija pamatā minētajam spriedumam, aptvēra netipisku situāciju, kurā sabiedrībai, kas pārcēla savu faktiskās vadības centru, bija uzlikts nodoklis par nerealizētā kapitāla pieaugumu no viena paša finanšu aktīva. Tiesas vērtējums par šāda kapitāla pieauguma tūlītējas aplikšanas ar nodokli brīdī, kad notika *National Grid Indus BV* (turpmāk tekstā – “*National Grid Indus*”) faktiskās vadības centra pārcelšana uz Apvienoto Karalisti, nesamērīgumu tātad neattiektos uz ierastākām situācijām, kurās sabiedrības vadības centra pārcelšana uz citu dalībvalsti ietver nefinanšu

aktīvus, piemēram, iekārtas un nemateriālu īpašumu, kurus nav paredzēts pārcelt. Šajā ziņā Spānijas valdība piebilst, ka, piešķirot sabiedrībām iespēju izvēlēties vēlāku uzliktā nodokļa nomaksu, kas pakārtota prasībai par pietiekamu bankas garantiju, kā Tiesa nosprieda iepriekš minētajā spriedumā lietā *National Grid Indus*, nebūtu mazāk traucējošs risinājums brīvībai veikt uzņēmējdarbību kā uzliktā nodokļa tūlītēja nomaksa brīdī, kad tiek atstāta valsts teritorija. Vācijas valdība precizē, ka valsts likumdevēja ziņā ir pieņemt pareizo risinājumu, neliekot tam piešķirt izvēles tiesības nodokļa maksātājam. Minētā dalībvalsts uzskata, ka mazāk ierobežojoši un efektīvāk būtu nodokļa maksātājam piešķirt tiesības sadalīt nodokļu saistības tā vietā, lai apturētu līdz faktiskai aktīvu realizācijai.

34. Savukārt Nīderlandes valdība savā atbildē uz Tiesas rakstveida jautājumu apgalvo, ka no iepriekš minētā sprieduma lietā *National Grid Indus* izriet, ka dalībvalstīm katrā ziņā ir jāpiešķir sabiedrībām, kas pārceļ savu vadības centru uz citu dalībvalsti, izvēles iespēja starp nerealizētā kapitāla pieaugumam uzliktā nodokļa tūlītēju nomaksu brīdī, kad tiek atstāta teritorija, un vēlāku maksājumu brīdī, kad tiek realizēti aktīvi.

b) Analīze

35. Kā to norāda visi šīs tiesvedības lietas dalībnieki, iepriekš minētais spriedums lietā *National Grid Indus* lielā mērā ļauj lemt par pirmo iebildumu par pārmesto pienākumu neizpildi.

36. Atgādinu, ka iepriekš minētajā lietā *National Grid Indus* ir atbilstoši Nīderlandes tiesībām izveidota sabiedrība ar ierobežotu atbildību, kurai bija prasījums, izteikts Lielbritānijas sterliņu mārciņās, pret tās pašas grupas Apvienotajā Karalistē reģistrētu sabiedrību. Savukārt ar Lielbritānijas mārciņas kursa kāpumu pret Nīderlandes guldeniem par šo prasījumu tika gūta nerealizēta valūtas peļņa. *National Grid Indus* 2000. gada decembrī pārcēla savu faktisko vadības centru uz Apvienoto Karalisti, saglabājot savu juridisko adresi un savu juridiskās personas statusu Nīderlandē, kura sabiedrību tiesību jomā piemēro tā dēvēto dibināšanas teoriju. Atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu starp Nīderlandes Karalisti un Apvienoto Karalisti, kā arī Nīderlandes nodokļu tiesību aktiem, tā kā *National Grid Indus* izbeidz gūt ar nodokli apliekamu peļņu Nīderlandē, Nīderlandes nodokļu iestādēm bija jāsaģatavo galīgais aprēķins par nerealizēto kapitāla pieaugumu, kas gūts no peļņas saistībā ar valūtas svārstībām faktiskā vadības centra pārcelšanas brīdī, un par to nekavējoties bija jāiekasē uzliktais nodoklis brīdī, kad tiek atstāta Nīderlandes teritorija.

37. Tiesai, atbildot uz uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem, bija jālemj, vai *National Grid Indus* varēja atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, un, ja jā, vai LESD 49. pantam ir pretrunā tās valsts nodokļu pasākums, kas nosaka tūlītēju nodokļa nomaksu par nerealizētā kapitāla pieaugumu no tādās sabiedrības viena aktīva, kura pārceļ savu faktiskās vadības centru (un savu rezidenci nodokļu saistību ziņā) uz citu dalībvalsti.

38. Vispirms, attiecībā uz LESD 49. panta piemērojamību Tiesa pārbaudīja, vai, ņemot vērā to, ka nav vienotas Savienības tiesību definīcijas sabiedrībām, kuras var izmantot tiesības veikt uzņēmējdarbību¹⁵, un dalībvalstīm nav piešķirtas tiesības noteikt saikni, kas tiek pieprasīta no sabiedrības, lai tā varētu tikt uzskatīta par izveidotu saskaņā ar valsts tiesībām un, attiecīgi, izmantot brīvību veikt uzņēmējdarbību¹⁶, sabiedrība, kas atrodas tādā situācijā kā *National Grid Indus*, varēja iebilst pret šādu brīvību valsts nodokļu tiesību aktu piemērošanā.

39. Norādot, ka pamatlietā *National Grid Indus* faktiskā vadības centra pārcelšana uz Apvienoto Karalisti neietekmēja šīs sabiedrības kā sabiedrības, kas izveidota saskaņā ar Nīderlandes tiesību normām, statusu, jo Nīderlandes Karaliste piemēro tā dēvēto dibināšanas teoriju, un ka tādējādi valsts

¹⁵ — Sprieduma 26. punkts.

¹⁶ — Sprieduma 27. punkts.

tiesību akti attiecībā uz sabiedrībām, kas izveidotas atbilstoši valsts tiesībām, aprobežojas ar nodokļu tiesisko seku piesaisti minētajai pārceļšanai starp dalībvalstīm¹⁷, Tiesa secināja, ka šī pārceļšana nekādi neietekmēja minētās sabiedrības spēju atsaukties uz LESD 49. pantu¹⁸.

40. Turklāt Tiesa konstatēja, ka pastāv ierobežojums brīvībai veikt uzņēmējdarbību. Tiesa uzskata, ka saskaņā ar Nīderlandes tiesību aktiem izveidotai sabiedrībai, kura vēlas pārcelt savu faktisko vadības centru ārpus Nīderlandes teritorijas, rodas neizdevīgāka situācija attiecībā uz naudas plūsmu salīdzinājumā ar līdzīgu sabiedrību, kas saglabā savu faktisko vadības centru Nīderlandē, jo tūlītēja uzliktā nodokļa nomaksa, ko piemēro pirmajai no šīm sabiedrībām, varētu to atturēt no vadības centra pārceļšanas uz citu dalībvalsti¹⁹.

41. Šāda atšķirīga attieksme nav izskaidrojama ar objektīvu situācijas atšķirību. Tiesa nosprieda vispārīgi, ka attiecībā uz dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēts aplikt ar nodokļiem kapitāla pieaugumu, kas ir gūts tās teritorijā, sabiedrības, kura ir dibināta saskaņā ar minētās dalībvalsts tiesību aktiem, situācija, tai pārceļot savu juridisko adresi uz citu dalībvalsti, ir līdzīga tādas sabiedrības, kura ir dibināta saskaņā ar pirmās dalībvalsts tiesību aktiem un kura saglabā juridisko adresi šajā dalībvalstī, situācijai tiktāl, ciktāl tā attiecas uz kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokļiem, kas ir gūts pirmajā dalībvalstī pirms juridiskās adreses pārceļšanas²⁰.

42. Visbeidzot, detalizēti pārbaudot galveno pamatojumu, ko izvirzījušas tās valdības, kas iesniedza apsvērumus iepriekš minētajā lietā *National Grid Indus*, proti, par nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm, Tiesa, lai arī uzskatot, ka Nīderlandes tiesiskais regulējums ir piemērots, lai garantētu šāda vispārēju interešu mērķa īstenošanu²¹, un atzīstot, ka galīgās nodokļa summas noteikšana brīdī, kad sabiedrība pārceļ savu faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, ir samērīga ar šādu mērķi²², tomēr nosprieda, ka nodokļa summas tūlītēja piedziņa nav samērīga ar minēto mērķi.

43. Šajā ziņā, lai gan Komisija un *National Grid Indus* aizstāvēja ideju par nodokļa parāda piedziņas atlikšanu uz vēlāku laiku, kad tiks realizēts aktīvs (šajā gadījumā, aktīvu atsavināšana), ko papildina dažādas attiecīgās sabiedrības deklarācijas²³, dalībvalstis apgalvoja, ka vienīgi uzliktā nodokļa tūlītēja piedziņa brīdī, kad faktiskais vadības centrs tiek pārcelts, ļautu saglabāt to nodokļu pilnvaras, neradot tām pārmērīgu administratīvo slogu²⁴.

44. Tiesa pieņēma līdzsvarotu risinājumu. Apzinoties grūtības un administratīvo slogu, kas ir attiecīgajai sabiedrībai, uzraugot pārrobežu aktīvus, ja šādas sabiedrības īpašumu situācija ir ļoti sarežģīta, Tiesa noraidīja sistemātisku vēlākas nodokļa nomaksas piemērošanu, kam pievieno dažādas deklarācijas, kā to piedāvāja Komisija. Tiesa uzskata, ka šāds risinājums nebūtu mazāk traucējošs brīvībai veikt uzņēmējdarbību kā tāda nodokļa parāda tūlītēja piedziņa, kas atbilst realizētajam kapitāla pieaugumam²⁵.

45. Tomēr Tiesa norāda, ka citos gadījumos sabiedrības īpašuma veids un apjoms ļautu viegli nodrošināt šī īpašuma sastāvdaļu, attiecībā uz kurām ir konstatēts kapitāla pieaugums, pārrobežu uzraudzību brīdī, kad attiecīgā sabiedrība pārceļ savu faktiskās vadības centru uz citu dalībvalsti²⁶.

17 — Skat. sprieduma 28. un 31. punktu.

18 — Sprieduma 32. punkts.

19 — Skat. sprieduma 37. punktu.

20 — Sprieduma 38. punkts.

21 — Sprieduma 48. punkts.

22 — Skat. it īpaši sprieduma 56. un 64. punktu.

23 — Skat. sprieduma 65. un 66. punktu.

24 — Sprieduma 67. punkts.

25 — Skat. sprieduma 70. un 71. punktu.

26 — Sprieduma 72. punkts.

46. Šādos apstākļos Tiesa iepriekš minētā sprieduma lietā *National Grid Indus* 73. punktā nosprieda, ka “valsts tiesiskais regulējums, kurā sabiedrībai, kas pārceļ savu faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, būtu piedāvāta izvēle vai nu, no vienas puses, veikt tūlītēju uzlikta nodokļa samaksu, kas šai sabiedrībai radītu naudas plūsmas grūtības, taču to atbrīvotu no vēlākas administratīvās slodzes, vai, no otras puses, veikt minētā nodokļa vēlāku samaksu, kam attiecīgā gadījumā pieskaita procentus saskaņā ar piemērojamo valsts tiesisko regulējumu, kas katrā ziņā attiecīgajai sabiedrībai rada administratīvu slodzi, kura ir saistīta ar pārcelto aktīvu uzraudzību, būtu tāds [pasākums], kas ne tikai nodrošinātu līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm, bet arī ierobežotu brīvību veikt uzņēmējdarbību mazāk nekā tiesiskais regulējums pamatlietā. Gadījumā, ja sabiedrība uzskatītu, ka ar vēlāku nodokļa samaksu saistītā administratīvā slodze ir pārmērīga, tā varētu izvēlēties tūlītēju nodokļa nomaksu”.

47. Minētā sprieduma 74. punktā tā piebilst, ka ir jāņem vērā arī uzlikto nodokļu nepiedzišanas risks, kas, ritot laikam, pieaug. Tiesa uzskata, ka izceļošanas dalībvalsts var ņemt vērā šo risku tiesiskajā regulējumā, ko piemēro nodokļa parāda vēlākam maksājumam, paredzot tādu pasākumu kā bankas garantijas iesniegšana.

48. Attiecībā uz šīs prasības pirmo iebildumu mācība, kas gūstama no iepriekš minētā sprieduma lietā *National Grid Indus*, atrodama trīs analīzes līmeņos, ko Tiesa veikusi minētajā spriedumā, proti, par brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērojamību, minētās brīvības ierobežošanu un *CIRC* 76. A panta pamatojumu.

49. Attiecībā uz pirmo punktu ikvienam ir skaidrs, ka pastāv tiesiska konteksta atšķirības starp situāciju, kas ir iepriekš minētās lietas *National Grid Indus* pamatā, un apstrīdēto Portugāles tiesisko regulējumu. Kamēr Nīderlandes Karaliste atbalsta dibināšanas teoriju un tā tad tās tiesībās bez ierunām ir atzīta iespēja, kā to apliecina fakti minētās lietas pamatā, pārcelt Nīderlandes sabiedrības faktiskās vadības centru, vienlaikus negrozot tās juridiskās personas statusu, jo tās juridiskā adrese saglabājas Nīderlandē, savukārt Portugāles Republika nepiemēro šo teoriju.

50. Tomēr pretēji tam, ko šķietami apgalvo Vācijas valdība savā atbildē uz Tiesas uzdoto rakstveida jautājumu, Portugāles tiesību normas nepieprasa sabiedrības darbības izbeigšanu un likvidāciju pirms vadības centra pārcelšanas uz citu dalībvalsti un tādēļ šajā lietā nerodas jautājums par šādas prasības ietekmi uz brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērojamību. Patiešām ir skaidrs, ka tieši *Código das sociedades comerciais* (Komerksabiedrību kodekss) 3. panta 4. punkts atļauj sabiedrībai, kas izveidota saskaņā ar Portugāles tiesībām, pārcelt savu faktiskās vadības centru uz citu valsti, vienlaikus saglabājot savu juridiskās personas statusu, tomēr ar nosacījumu, ka šīs otras valsts tiesību akti to atļauj.

51. Man nešķiet, ka Komerksabiedrību kodeksa 3. panta 4. punkta nosacījums varētu liegt Portugāles sabiedrībai, kas pārceļ savu faktiskās vadības centru uz citu dalībvalsti, izmantot brīvību veikt uzņēmējdarbību attiecībā uz izceļošanas dalībvalsti šādu trīs iemeslu dēļ.

52. Vispirms, tāpēc ka Portugāles tiesību aktos noteiktā migrējošās sabiedrības juridiskās personas statusa saglabāšana tieši ir paredzēta, lai šai sabiedrībai ļautu pārveidoties par sabiedrību, kas izveidota saskaņā ar uzņemošās dalībvalsts tiesībām, un attiecīgi atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību attiecībā pret izceļošanas (vai dibināšanas) dalībvalsti. Tādējādi sprieduma lietā *Cartesio* ²⁷ 112. punktā, uz kuru turklāt savā 30. punktā skaidri atsaucas iepriekš minētais spriedums lietā *National Grid Indus*, Tiesa precizēja, ka dalībvalstīm sniegtās pilnvaras neļaut sabiedrībai, kas dibināta saskaņā ar tās tiesību aktiem, saglabāt šo statusu, ja minētā sabiedrība ir iecerējusi

27 — 2008. gada 16. decembra spriedums lietā C-210/06 (Krājums, I-9641. lpp.).

reorganizēties citā dalībvalstī, “kas nebūt nepiešķir nekādu imunitāti no valsts tiesiskā regulējuma sabiedrību dibināšanas un likvidēšanas jomā, ņemot vērā EK līguma normas par uzņēmējdarbības brīvību, nebūtu jāpamato tas, ka dibināšanas dalībvalsts [...] liedz tai pārveidoties par šīs citas dalībvalsts tiesību sabiedrību, ciktāl šīs [pēdējās] tiesības to atļauj”.

53. Turklāt, kā jau es norādīju lietas dalībnieku argumentu izklāstā, tāpēc ka Portugāles valdība tagad savā atbildē uz Tiesas uzdoto rakstveida jautājumu ir atzinusi, ka EKL 43. pants patiešām ir piemērojams tādas sabiedrības situācijai, kas ietilpst *CIRC 76*. A panta piemērošanas jomā, jo šādi sabiedrībai saskaņā ar Portugāles tiesībām par uzņēmējsabiedrībām ir atļauts saglabāt tās juridiskās personas statusu.

54. Visbeidzot, tā kā jautājums par uzņemošās dalībvalsts īstenotu iespējamu ierobežojumu sabiedrības pārrobežu atjaunošanā ir jāatrisina, ņemot vērā uzņemošās dalībvalsts tiesību aktus – jautājums, kas turklāt ir izvirzīts lietā *VALE*, ko pašlaik izskata Tiesa²⁸, – un, manuprāt, izcelsmes dalībvalsts uz to nevarētu atsaukties, lai sabiedrībai atteiktu izmantot brīvību veikt uzņēmējdarbību.

55. Attiecībā uz otro punktu, t.i., par nerealizētā kapitāla pieauguma tūlītējas aplikšanas ar nodokli brīdī, kad Portugāles sabiedrības vadības centrs tiek pārcelts uz citu dalībvalsti, ierobežojošo raksturu, manuprāt, nedz Portugāles valdība, nedz valdības, kas iestājušās lietā tās atbalstam, principā vairs to neapstrīd, un ņemot vērā iepriekš minētajā spriedumā lietā *National Grid Indus* formulēto, ka saskaņā ar izceļošanas dalībvalsts tiesību aktiem atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem izveidota sabiedrība, kas pārceļ savu vadības centru uz citu dalībvalsti, atrodas objektīvi līdzīgā situācijā tādai sabiedrībai, kas arī izveidota saskaņā ar pirmās dalībvalsts tiesību aktiem un saglabā savu vadības centru šajā dalībvalstī, attiecībā uz nodokļa uzlikšanu kapitāla pieaugumam no aktīviem, kas gūts pirmajā dalībvalstī pirms vadības centra pārcelšanas.

56. Portugāles valdība tomēr būtībā apgalvo, ka šīs abas sabiedrības Portugāles tiesību aktu kontekstā ir pakļautas vienai nodokļu sistēmai un tādējādi Portugāles sabiedrība, kas vēlētos atsaukties uz EKL 43. pantu, neciestu pretēji situācijai, kas ir pamatā iepriekš minētajam spriedumam lietā *National Grid Indus*, nekādas naudas plūsmas grūtības salīdzinājumā ar tādas sabiedrības situāciju, kas saglabā savu vadības centru Portugālē.

57. Šis arguments nemaina manu pārliecību tā vienkāršā iemesla dēļ, ka Portugāles valdība, kā tas izriet no tās atzinumu kopsavilkuma, kas izklāstīts šo secinājumu 28. punktā, lai noraidītu atšķirīgas attieksmes esamību, salīdzina divas atšķirīgas situācijas. Attiecībā uz apstrīdēto aplikšanu ar nodokli es patiešām neuzskatu, ka objektīvi var salīdzināt tādas sabiedrības situāciju, kas, lai gan ir pārcēlusi savu vadības centru uz citu dalībvalsti, tomēr pilnībā veic savu saimniecisko darbību, izmantojot šai darbībai piesaistītus aktīvus, un tādas sabiedrības situāciju, kas gan saglabā savu vadības centru Portugālē, bet kuras aktīvi vairs nav saistīti ar ar nodokli aplikamo saimniecisko darbību. Nodokļa iekasējamības gadījums katrā no šīm abām situācijām ir atšķirīgs.

58. Savukārt tādas iekšzemes situācijas gadījumā, kad aktīvi paliek piesaistīti tādas Portugāles sabiedrības saimnieciskajai darbībai, kas pārceļ savu vadības centru Portugāles iekšzemē, Portugāles valdība neiebilda pret Komisijas apgalvojumu, saskaņā ar kuru kapitāla pieaugums no šiem aktīviem tiks aplikts ar nodokli tikai tad, ja tas faktiski būs realizēts.

59. Mani arī nepārliecina Portugāles valdības arguments, kuru tā galvenokārt izklāstīja tiesas sēdē un saskaņā ar kuru fakts, ka Portugāles tiesību akti ņem vērā kapitāla vērtības samazinājumu, kas tās teritorijā radies līdz pārcelšanas brīdim, arī liktu noraidīt ierobežojuma brīvībai veikt uzņēmējdarbību esamību.

28 — Lieta C-378/10. Šajā ziņā vēlos uzsvērt, ka piekritu ģenerālvokāta Jēskinena [*Jääskinen*] argumentam, kas izklāstīts viņa secinājumā 70.–73. punktā, kas minētajā lietā sniegti pagājušā gada 15. decembrī, saskaņā ar kuru attiecībā uz Tiesas judikatūrā piemēroto nediskriminācijas principu uzņemošā dalībvalsts arī nevarētu patvaļīgi aizliegt vai ierobežot atkārtotu sabiedrības pārrobežu izveidošanu tāda vienkārša iemesla dēļ, ka tās valsts tiesībās uzņēmējsabiedrību jomā šāda darbība nav paredzēta.

60. Šajā ziņā pietiek norādīt, ka tāds arī bija gadījums ar Nīderlandes sistēmu, kas paredz “galīgo norēķinu” brīdī, kad faktiskais vadības centrs tiek pārcelts uz citu dalībvalsti, un kuru aprēķina, pamatojoties uz attiecīgās sabiedrības ar nodokli apliekamajiem ieņēmumiem Nīderlandē²⁹. Tas, ka Tiesa nav izskatījusi jautājumu par nerealizētā kapitāla vērtības samazinājuma, kas gūts Nīderlandes teritorijā, apstākļiem iepriekš minētajā lietā *National Grid Indus* specifisku iemeslu dēļ, nenozīmē, ka Portugāles tiesību akti nevarētu radīt šķēršļus brīvībai veikt uzņēmējdarbību. Turklāt šie tiesību akti ir piemērojami arī apstākļos, kad līdzīgi kā iepriekš minētās lietas *National Grid Indus* pamatā esošajiem apstākļiem Portugāles sabiedrība, kas vēlas pārcelt savu juridisko centru uz citu dalībvalsti, ir uzkrājusi tikai Portugāles teritorijā nerealizētā kapitāla pieaugumu no saviem aktīviem.

61. Tāpēc es secinu, ka *CIRC 76. A* pants ietver ierobežojumu brīvībai veikt uzņēmējdarbību, kas principā ir aizliegts ar EKL 43. pantu.

62. Attiecībā uz trešo punktu, kas ietver šāda ierobežojuma pamatojumu, vēlētos atgādināt, ka Portugāles valdība savā atbildē uz Tiesas uzdoto rakstveida jautājumu pēc iepriekš minētā sprieduma lietā *National Grid Indus* pasludināšanas atzīst, ka gadījumā, ja Tiesa, kā es to ierosinu, konstatētu, ka *CIRC 76. A* pants tiešām ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, Portugālei būtu jāievieš savās valsts tiesībās iespēja sabiedrībām, kas vēlas pārcelt savu vadības centru uz citu dalībvalsti, izvēlēties vai nu tūlītēju, vai vēlāku uzliktā nodokļa nomaksu par tāda nerealizētā kapitāla pieaugumu no šo sabiedrību aktīviem, kas ticis gūts Portugāles teritorijā.

63. Tā kā *CIRC 76. A* pants neļauj īstenot šādas izvēles tiesības, Portugāles valdības apliecinājums varētu šķist pietiekams, lai apmierinātu Komisijas iebildumu par šajā tiesību normā paredzētās prasības nesamērīgo raksturu saistībā ar vispārējo interešu mērķi saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm.

64. Tomēr, pirms sasniegt šo rezultātu, ir jāatbild uz argumentu, ko aizstāv dažas valdības, kas iestājušās šajā lietā, saskaņā ar kuru Tiesas iepriekš minētajā spriedumā lietā *National Grid Indus* sniegtais vērtējums par vajadzību piešķirt šādas izvēles tiesības bija pakārtots netipiskajai situācijai, kas bija šā sprieduma pamatā, un nekādi neietekmētu citu dalībvalstu likumdevējus iekļaut šādu iespēju savā iekšējā tiesību sistēmā.

65. Tas ir tiesa, ka lieta, kas bija pamatā iepriekš minētajam spriedumam lietā *National Grid Indus*, noteikti bija neparasta tādā ziņā, ka attiecīgajai sabiedrībai bija tikai viens pats finanšu aktīvs. Kopumā šādas sabiedrības īpašuma sastāvdaļas pārrobežu uzraudzība, kas ietver iespēju par nodokļa parāda vēlāku piedziņu attiecībā uz kapitāla pieaugumu, kas gūts pirms vadības centra pārcelšanas un ticis konstatēts minētās pārcelšanas brīdī, ir viegli īstenojama.

66. Tomēr fakts paliek fakts, ka savā pašreizējā redakcijā *CIRC 76. A* pants nepieļauj, pat ja situācija būtu identiska vai analoga tai situācijai, kas bija pamatā iepriekš minētajam spriedumam lietā *National Grid Indus*, minētā sprieduma 73. punktā, kas izteikts šo secinājumu 46. punktā, paredzētās iespējas īstenošanu. Šobrīd Portugāles sabiedrība, kas atrodas identiskā vai analogā situācijā tai situācijai, kas bija pamatā iepriekš minētajam spriedumam lietā *National Grid Indus*, tātad būtu spiesta apstrīdēt tiesā to, ka nerealizētā kapitāla pieaugumam no viena vai vairākiem finanšu aktīviem tiek piemērota uzliktā nodokļa tūlītēja nomaksa.

67. Tādēļ pretēji tam, ko ierosina dažas valdības, kas iestājušās šajā lietā, es nesaskatu iespēju, kā Portugāles Republika varētu saglabāt *CIRC 76. A* pantu tā pašreizējā redakcijā.

29 — Skat. it īpaši 22. punktu Nīderlandes valdības apsvērumos iepriekš minētajā spriedumā lietā *National Grid Indus*.

68. Tas nenozīmē, ka Portugāles Republika ir ierobežota tāda pasākuma izvēlē, kas būtu mazāk traucējošs brīvībai veikt uzņēmējdarbību nekā apstrīdētā uzlikta nodokļa tūlītēja iekasēšana, ieviešot vienīgi iespēju attiecīgajai sabiedrībai izvēlēties vadības centra pārcelšanas brīdī konstatētā nodokļa parāda vēlāku nomaksu. Konkrētāk, nav izslēgts, kā to ierosināja Vācijas valdība atbildē uz Tiesas uzdoto rakstveida jautājumu, ka arī iespēja sabiedrībām izvēlēties vadības centra pārcelšanas brīdī konstatētā nodokļa parāda maksājuma sadalīšanu vairākās daļās, piemēram, ikgadējos maksājumos vai atkarībā no kapitāla pieauguma realizācijas, varētu būt atbilstošs un samērīgs pasākums, lai saglabātu līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm.

69. Tomēr papildus tam, ka Komisija savā prasībā nebija iekļāvusi šādu priekšlikumu, un tiesiskajam regulējumam, kas ierobežo Līgumā paredzēto pārvietošanās brīvību, alternatīvu pasākumu izvēle gulstas uz attiecīgo dalībvalsti, lai apmierinātu Komisijas pirmo iebildumu, šķiet pietiekami konstatēt, ka *CIRC 76*. A pantā nav piedāvāta neviena alternatīva prasībai par tāda kapitāla pieaugumam no sabiedrības viena vai vairākiem aktīviem, kura pārceļ savu vadības centru uz citu dalībvalsti, uzlikta nodokļa tūlītēju nomaksu, tostarp arī situācijās, kurās minētās sabiedrības īpašuma veids un apmērs ļautu viegli nodrošināt īpašuma sastāvdaļu pārrobežu uzraudzību, attiecībā uz kurām kapitāla pieaugums tika konstatēts brīdī, kad attiecīgā sabiedrība pārcēla savu juridisko adresi un faktiskās vadības centru uz citu dalībvalsti³⁰.

70. Ņemot vērā iepriekš minēto, nebūtu arī absolūti nepieciešams, lai Tiesa iesaistītos vēl pietiekami dzīvajā diskusijā, kas pretnostatīja lietas dalībniekus tiesas sēdē, attiecībā uz diviem apsvērumiem, kas izklāstīti iepriekš minētajā spriedumā lietā *National Grid Indus*, saistībā ar iespēju izvēlēties uzlikta nodokļa vēlāku maksājumu.

71. Tomēr gadījumā, ja Tiesa nolemtu spriest par šiem jautājumiem, vēlos sniegt šādus apsvērumus.

72. Atgādinu, ka Tiesa iepriekš minētā spriedumā lietā *National Grid Indus* 73. un 74. punktā, pirmkārt, atzina, ka vēlākam maksājumam var tikt “attiecīgā gadījumā pieskaitīti procenti saskaņā ar piemērojamo valsts tiesisko regulējumu”, un, otrkārt, atzina, ka “uzlikto nodokļu nepiedzīšanas risku [ko rada vēlāks maksājums], kas, ritot laikam, tikai pieaug [...], attiecīgā [izceļošanas] dalībvalsts [var] ņemt vērā tiesiskajā regulējumā, ko piemēro nodokļa parāda vēlākam maksājumam, paredzot tādu pasākumu kā bankas garantijas iesniegšana”.

73. Kamēr Portugāles valdība un vairākums valdību, kas iestājušās šajā lietā, būtībā norāda, ka šīs prasības būtu jāpieprasa visos gadījumos, kad tiek piemērota vēlāka maksājuma opcija, Komisija uzskata, ka kavējuma procentu iekasēšanas koncepcija ir patiesi diskriminējoša, jo nodokļa maksātājiem rezidenti tiek prasīts nomaksāt uzlikto nodokli vienīgi vēlāk, bez procentiem, un attiecībā uz bankas garantijas iesniegšanu Komisija līdzīgi Dānijas valdībai uzskata, ka to varētu pieprasīt tikai gadījumos, kad pastāv reāls un pierādīts uzlikto nodokļu nepiedzīšanas risks.

74. Par procentiem – un neatkarīgi no semantiskā rakstura disputa, kas tiesas sēdē pretnostatīja Vācijas valdību un Komisiju, Vācijas valdība, minot atliktā maksājuma vai piedzītā maksājuma procentus, apstrīdēja Komisijas izmantoto kvalifikāciju – jānorāda, ka zināms skaits dalībvalstu piemēro procentus, reizēm kvalificētos kā “kavējuma” procentus, nodokļu prasījumu summai, ko sedz to nodokļa maksātāji, tostarp situācijās, kad ir atļauts vēlāks nodokļa parāda maksājums³¹. Nebūdamas par to cieši pārliecināts, tomēr uzskatu, ka tāda ir situācija, uz kuru attiecas Tiesas precizējums iepriekš minētā sprieduma lietā *National Grid Indus* 73. punktā.

75. Komisijas kritika par šādas prasības diskriminējošu raksturu man nešķiet pamatota.

30 — Šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *National Grid Indus* (72. punkts).

31 — Skat. it īpaši Francijas *Code général des impôts* 1727. pantu, IV; Luksemburgas *Lielhercogistes* 1968. gada 28. decembra *règlement portant exécution des articles 155 et 178 de la loi concernant l'impôt sur le revenu* 6. pantu. Skat. arī Beļģijas *Code de l'impôt sur le revenu* 414. pantu, ko piemēro nodokļa vēlākai nomaksai, kā arī Vācijas 2002. gada 1. oktobra *Abgabenordnung* 234. pantu.

76. Faktiski, ja vadības centra iekšzemes pārcelšanas gadījumā šādi procenti netiek pieprasīti, tas ir tikai tādēļ, ka nodokļa parāda summa vienkārši tiks konstatēta un tāad ir iekasējama tikai brīdī, kad faktiski tiek realizēts kapitāla pieaugums. Tieši šajā brīdī nodokļa parāds būtu jāsamaksā, principā nepiešķirot vēlāka maksājuma iespēju³². Savukārt tādēļ, ka pārrobežu situācijā dalībvalstīm ir tiesības, kā to apstiprina iepriekš minētais spriedums lietā *National Grid Indus*, noteikt nodokļa parāda summu, kas maksājama sakarā ar nerealizētā kapitāla pieaugumu no tādas sabiedrības aktīviem, kura pārceļ savu vadības centru uz citu dalībvalsti, minētās pārcelšanas brīdī, bet kuras faktiskā nomaksa ir atlikta uz vēlāku laiku, šai summai aprēķinātie procenti var tikt pielīdzināti procentiem, kas maksājami par šai sabiedrībai piešķirto kredītu.

77. Tādējādi un atbilstoši līdzvērtības principam, ja dalībvalsts savā vispārējā nodokļu prasījumu piedziņai piemērojamajā tiesiskajā regulējumā paredz, ka, izvēloties vēlāku maksājumu, tiek pieskaitīti procenti, nav objektīva iemesla, lai to nepiemērotu tādas sabiedrības situācijai, kas pārceļ savu vadības centru uz citu dalībvalsti, kuras nodokļa parāds izceļošanas dalībvalstī ticis konstatēts pārcelšanas brīdī.

78. Bankas garantijas iesniegšana manā uztverē ir jautājums, kura risinājums ir delikātāks. Lai arī iepriekš minētā sprieduma lietā *National Grid Indus* 74. punktā Tiesa to ir paredzējusi kā vienu no vairākiem pasākumiem, tas tomēr nenozīmē, ka šādas prasības sistemātiskai piemērošanai, lai nodrošinātu uzliktā nodokļa piedziņu tā vēlāka maksājuma kontekstā, nevarētu būt tikpat ierobežojoša ietekme kā nodokļa tūlītējai nomaksai brīdī, kad vadības centrs tiek pārcelts uz citu dalībvalsti, jo tas varētu nodokļa maksātājam liegt tiesības rīkoties ar mantu, kas ir sniegta kā garantija.

79. Turklāt jāatgādina, ka savos spriedumos lietā *Lasteyrie du Saillant*³³ un lietā

*N*³⁴ Tiesa nosprida, ka ar dalībvalstu īstenotajiem vispārējo interešu mērķiem nav samērīga prasība par garantiju iesniegšanu, kas tika pieprasītas fiziskajām personām, kuras pārceļ savu nodokļu rezidenci uz citu dalībvalsti, vēloties izmantot nerealizētā kapitāla pieaugumam no vērtspapīriem uzliktā nodokļa vēlāku maksājumu³⁵. Spriedumā lietā *N* Tiesa precizēja, ka ir arī pamatbrīvības mazāk ierobežojoši līdzekļi, piemēram, savstarpējās palīdzības mehānismi, kas ieviesti Savienības limenī, it īpaši nodokļu prasījumu piedziņas jomā³⁶.

80. Lai arī iepriekš minētā sprieduma lietā *National Grid Indus* 74. punktā Tiesa nav minējusi šos mehānismus, šāda klusuciešana, manuprāt, nenozīmē, ka tā būtu vēlējusies dalībvalstīm piešķirt *carte blanche*, tā ļaujot ieviest tādu pasākumu (vēlāks maksājums, ko papildina bankas garantija), kura sekas varētu būt tikpat ierobežojošas kā tam pasākumam (tūlītēja nomaksa), par kuru tā minētā sprieduma iepriekšējos punktos uzskatīja, ka tas rada nesamērīgu šķērsli brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

81. Tādēļ, lai saglabātu gan Tiesas pamatojuma iekšēju konsekvenci iepriekš minētajā spriedumā lietā *National Grid Indus*, gan tā ārēju konsekvenci ar iepriekš minēto judikatūru lietā *Lasteyrie du Saillant* un lietā *N*, manuprāt, ir šauri jāinterpretē prasība par bankas garantijas iesniegšanu, ar kuru var tikt papildināta iespēja par nodokļa parāda vēlāku piedziņu.

32 — Ja dalībvalsts tomēr attiecīgajai sabiedrībai piešķir iespēju atlikt nodokļa maksājumu uz vēlāku laiku un šis valsts tiesību akti par nodokļu prasījumu iekasēšanu paredz procentu maksājumus, tie ir jāpiemēro.

33 — 2004. gada 11. marta spriedums lietā C-9/02 (*Recueil*, I-2409. lpp., 47., 56. un 57. punkts).

34 — 2006. gada 7. septembra spriedums lietā C-470/04 (Krājums, I-7409. lpp., 51. punkts).

35 — Lietas *Lasteyrie du Saillant* kontekstā Francijas nodokļu iestāžu pieprasītās garantijas varēja būt skaidras naudas pārskaitījums uz Valsts kasi, prasījumi pret Valsts kasi, depozīta iesniegšana, vērtspapīri, preces, kas glabājas valsts apstiprinātās noliktavās un atbilstoši orderim, ko indosējusi Valsts kase, hipotekārie uzdevumi, komercclīdzekļu ķīla. Lietā *N* garantija sastāvēja no daļu, kas pieder nodokļa maksātājam vienā no tā sabiedrībām, ķīlas.

36 — Iepriekš minētais spriedums lietā *N* (51.–53. punkts).

82. Šajā ziņā es būtībā piekrītu Komisijas un Dānijas valdības aizstāvētajai nostājai, saskaņā ar kuru šādu garantiju var pieprasīt tikai tad, ja pastāv reāls un būtisks nodokļu prasījuma nepiedzišanas risks. Turklāt pretēji Francijas valdības aizstāvētajai nostājai tās atbildē uz Tiesas rakstveida jautājumu, kā arī tiesas sēdē, uzskatu, ka pieprasītās bankas garantijas summa nevar būt līdzvērtīga nodokļu prasījuma, kura nomaksa ir atlikta uz vēlāku laiku, summai, jo pretējā gadījumā faktiski tiktu atkal ieviests tikpat ierobežojošs pasākums kā uzliktā nodokļa tūlītēja nomaksa vadības centra pārcelšanas brīdī. Šai garantijai tomēr jābūt pietiekamai, ņemot vērā apstākļus katrā konkrētajā gadījumā.

83. Ņemot vērā šos apsvērumus, ierosinu, kā jau iepriekš norādīts, apmierināt Komisijas prasībā izklāstīto pirmo iebildumu.

2) Par nerealizētā kapitāla pieaugumam no sabiedrības nerezidentes Portugāles pastāvīgās pārstāvniecības aktīviem uzliktā nodokļa tūlītēju nomaksu gadījumā, ja pastāvīgā pārstāvniecība izbeidz darbību vai ja tās aktīvi tiek pārcelti ārpus Portugāles teritorijas (*CIRC 76. B pants*)

a) Par nerealizētā kapitāla pieaugumam no sabiedrības nerezidentes Portugāles pastāvīgās pārstāvniecības aktīviem uzliktā nodokļa tūlītēju nomaksu gadījumā, ja pastāvīgā pārstāvniecība pārtrauc darbību [*CIRC 76. B panta a) punkts*]

b) Lietas dalībnieku argumentu kopsavilkums

84. Komisija uzskata, ka apsvērumi par *CIRC 76. A panta* noteikumu ierobežojošo un nesamērīgo raksturu ir piemērojami arī *CIRC 76. B panta a) punktā* minētajai situācijai. Tādējādi nepastāvot neviens pamatojums, lai bez izņēmuma piemērotu nerealizētā kapitāla pieaugumam no Portugāles sabiedrības nerezidentes pastāvīgajai pārstāvniecībai aktīviem uzliktā nodokļa piedzišanu gadījumā, ja pastāvīgā pārstāvniecība izbeidz darbību.

85. Portugāles valdība arī atsaucas uz savu argumentāciju tās procesuālajos rakstos attiecībā uz *CIRC 76. A pantu*. Savā atbildē uz Tiesas rakstveida jautājumu tā piebilst, ka, pat ja iepriekš minētais spriedums lietā *National Grid Indus* tieši neattiecas uz *CIRC 76. B panta a) punktā* minēto situāciju, šā sprieduma 57. punkts esot būtisks. Pieņemot, ka Tiesa atzīst ierobežojuma brīvībai veikt uzņēmējdarbību esamību, esot leģitīmi, ka Portugāles Republika, ja nav iespējams pieprasīt nodokļa summas tūlītēju piedziņu, var vismaz noteikt vēlāku maksājumu, kam vajadzības gadījumā pieskaita procentus, un, ņemot vērā uzlikto nodokļu nepiedzišanas risku, bankas garantijas iesniegšanu.

86. Valdībām, kas iestājušās šajā lietā, ir atšķirīga nostāja attiecībā uz iepriekš minētā sprieduma lietā *National Grid Indus* nozīmi *CIRC 76. B panta a) punktā* minētajai situācijai. Kamēr Spānijas un Nīderlandes valdības uzskata, ka šis spriedums ir pilnībā piemērojams minētajai situācijai, Nīderlandes valdībai arī piebilstot, ka nodokļa maksātājam jābūt piešķirtai iespējai izvēlēties starp uzliktā nodokļa tūlītēju nomaksu un tā vēlāku maksājumu, savukārt Vācijas un Zviedrijas valdības uzskata, ka, tā kā minētais spriedums šādu situāciju neietekmē, vienīgais atbilstošais pasākums gadījumā, ja pastāvīgā pārstāvniecība izbeidz darbību dalībvalsts teritorijā, būtu uzliktā nodokļa tūlītēja piedziņa.

i) Analīze

87. Tiesa ir vairākkārt nospriedusi, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību attiecībā uz sabiedrībām, kuras izveidotas atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenais vadības centrs vai galvenās uzņēmējdarbības vieta ir Kopienā, ietver tiesības veikt savu darbību citās dalībvalstīs ar meitassabiedrības, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību³⁷.

37 — Skat. it īpaši 1999. gada 21. septembra spriedumu lietā C-307/97 *Saint-Gobain ZN* (*Recueil*, I-6161. lpp., 35. punkts), 2000. gada 14. decembra spriedumu lietā C-141/99 *AMID* (*Recueil*, I-11619. lpp., 20. punkts), 2008. gada 15. maija spriedumu lietā C-414/06 *Lidl Belgium* (Krājums, I-3601. lpp., 18. punkts), 2008. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (Krājums, I-8061. lpp., 28. punkts) un 2010. gada 25. februāra spriedumu lietā C-337/08 *X Holding* (Krājums, I-1215. lpp., 17. punkts).

88. Tāpat saskaņā ar judikatūru ierobežojoša ietekme uz brīvību veikt uzņēmējdarbību var it īpaši rasties, ja tiesiskā regulējuma nodokļu jomā dēļ sabiedrība var tikt atturēta no tai pakļautu vienību, piemēram, pastāvīgās pārstāvniecības, izveidošanas citās dalībvalstīs un veikt savu darbību ar šādu veidojumu starpniecību³⁸.

89. Noteikti ir jānorāda, ka šis apsvērums tika izklāstīts attiecībā uz sabiedrības izcelsmes dalībvalsts tiesisko regulējumu nodokļu jomā, nevis attiecībā uz tās pastāvīgo pārstāvniecību uzņemošās dalībvalsts tiesisko regulējumu nodokļu jomā.

90. Šajā gadījumā pretēji iepriekš izskatītajai situācijai par tādas Portugāles sabiedrības vadības centra pārcelšanu uz citu dalībvalsti, attiecībā uz kuru Portugāles Republika izmanto savas nodokļu uzlikšanas pilnvaras kā izcelsmes dalībvalsts, *CIRC 76*. B panta a) punktā paredzētā nerealizētā kapitāla pieaugumam uzliktā nodokļa iekasēšana brīdī, kad sabiedrības nerezidentes pastāvīgā pārstāvniecība izbeidz darbību Portugālē, ir daļa no šīs dalībvalsts kā minēto pārstāvniecību uzņemošās valsts kompetences īstenošanas.

91. Atbilstoši EKL 43. panta formulējumam uzņemošās dalībvalsts pienākums ir nodrošināt labvēlīgu valsts režīmu³⁹.

92. Tāpēc ir svarīgi atrast iekšzemes situāciju, kas būtu salīdzināma ar tādas sabiedrības nerezidentes situāciju, kuras pastāvīgā pārstāvniecība izbeidz darbību Portugāles teritorijā, attiecībā uz kuru, vajadzības gadījumā, varētu tikt konstatēta atšķirīga diskriminējoša attieksme.

93. Lietas dalībnieki šajā tiesvedībā ļoti maz diskutēja par šo jautājumu.

94. Man tomēr šķiet, ka *CIRC 76*. B panta a) punktā minētās pastāvīgās pārstāvniecības situācija objektīvi ir salīdzināma ar tādas Portugālē atrodošās pastāvīgās pārstāvniecības situāciju, kuras mātessabiedrība ir izveidota šajā pašā dalībvalstī.

95. Protams, es apzinos, kā to ir uzsvērusi Vācijas valdība, apstrīdot šādu situāciju salīdzināmību, ka, kamēr izteiktā iekšzemes situācijā pārstāvniecība un sabiedrība, no kuras tā ir atkarīga, no nodokļu viedokļa ir viena vienība, pastāvīgā pārstāvniecība, kas saistīta ar sabiedrību nerezidenti, tiek uzskatīta kā autonoma vienība no nodokļu viedokļa saskaņā ar starptautisko juridisko praksi, kā tas atspoguļojas 5. un 7. pantā Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) nodokļu paraugkonvencijā par nodokļu uzlikšanu attiecībā uz ienākumu un kapitālu⁴⁰. Tādējādi saskaņā ar kompetenču sadalījumu paraugkonvencijas 7. pantā Portugāles valdība arī atzīst, ka Portugāles Republika principā izmanto savas nodokļu pilnvaras attiecībā uz peļņu, kas tikai saistīta ar citas dalībvalsts sabiedrības nerezidentes pastāvīgo pārstāvniecību. Savienības tiesības pieļauj gan šādu nosacījumu par nodokļu pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm, gan arī, lai to nodrošinātu, piešķir pastāvīgajai pārstāvniecībai autonomās vienības no nodokļu viedokļa statusu⁴¹, proti, līdzīgu kā uzņēmumam, kas neatkarīgi sadarbojas ar uzņēmumu, pie kura šī pārstāvniecība pieder.

38 — Skat. 2008. gada 28. februāra spriedumu lietā C-293/06 *Deutsche Shell* (Krājums, I-1129. lpp., 29. punkts). Šajā ziņā skat. arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Lidl Belgium* (19., 20. un 25. punkts).

39 — Skat. it īpaši iepriekš minēto spriedumu lietā *Lidl Belgium* (19. punkts).

40 — Saskaņā ar paraugkonvencijas 5. panta 1. punktu (tās 2008. gada jūlija redakcijā, ko piemēro termiņā, kas minēts argumentētajā atzinumā) pastāvīgā pārstāvniecība nosaka fiksētu uzņēmējdarbības vietu, ar kuras starpniecību uzņēmums veic visu vai daļu no savas saimnieciskās darbības. Atbilstoši minētā panta 2. punktam pastāvīgā pārstāvniecība ietver filiāli, biroju, rūpnīcu. Paraugkonvencijas 7. panta 1. punktā paredzēts, ka, ja ligumslēdzējas valsts uzņēmums veic savu darbību citā ligumslēdzējā valstī ar pastāvīgās pārstāvniecības starpniecību, uzņēmuma ienākumi tiek aplikti ar nodokli pēdējā valstī vienīgi tad, ja tos apliek ar nodokli minētajai pastāvīgajai pārstāvniecībai. 2. punktā noteikts, ka, uzliekot nodokļus, šai pastāvīgajai pārstāvniecībai tiek piedēvēti ienākumi, kādus tā varētu gūt, ja tā būtu neatkarīgs uzņēmums, kas veic tādu pašu vai līdzīgu uzņēmējdarbību tādos pašos vai līdzīgos apstākļos un pilnīgi neatkarīgi veiktu darījumus ar uzņēmumu, kura pastāvīgā pārstāvniecība tā ir.

41 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Lidl Belgium* (22. punkts).

96. Tomēr es neuzskatu, ka tas nozīmē, ka šo divu pastāvīgo pārstāvniecību situācijas, vienas – pārrobežu kontekstā, otras – izteikti iekšzemes kontekstā, nevarētu tikt objektīvi salīdzināmas, visbeidzot, ar atrunu, ka Portugāles Republika zaudē savu nodokļu pilnvaras vienīgi pirmajā gadījumā, kolīdz aktīvi ir pārcelti uz citu dalībvalsti.

97. Ja tas tā būtu, Tiesai arī būtu vajadzējis izmantot šo pamatojumu iepriekš minētajā spriedumā lietā *National Grid Indus* attiecībā uz tādas dalībvalsts sabiedrības situāciju, kas pārceļ savu faktiskās vadības centru uz citu dalībvalsti, attiecībā uz kuru pēc pārceļšanas izcelsmes dalībvalsts zaudē savas nodokļu pilnvaras, salīdzinājumā ar tādas sabiedrības situāciju, kas pārceļ savu vadības centru pirmās dalībvalsts teritorijas ietvaros, attiecībā uz kuru šīs dalībvalsts nodokļu pilnvaras saglabājas. Tomēr, kā jau minēts, Tiesa uzskatīja, ka šīs abas situācijas ir objektīvi salīdzināmas.

98. Turklāt iepriekš minētajā spriedumā lietā *Lidl Belgium* Tiesa neuzskatīja, ka ESAO paraugkonvencijas nodokļu jomā tiesību normas ir šķērslis, lai salīdzinātu tādas pastāvīgās pārstāvniecības situāciju, kuras mātessabiedrība ir reģistrēta tajā pašā dalībvalstī, ar tās pašas mātessabiedrības pastāvīgās pārstāvniecības situāciju, kas atrodas citā dalībvalstī, lai identificētu ierobežojumu brīvībai veikt uzņēmējdarbību⁴². Turklāt nav apstrīdēts, ka autonomas vienības no nodokļu viedokļa statusa piešķiršana sabiedrības nerezidentes pastāvīgajai pārstāvniecībai būtu izdomājums, lai vienkārši atvieglotu starp attiecīgajām dalībvalstīm sadalīto nodokļu pilnvaru izpildi⁴³.

99. Tāpēc, ņemot vērā izvēlēto salīdzinājuma kritēriju, ir jākonstatē ierobežojums brīvībai veikt uzņēmējdarbību, jo atšķirībā no pārrobežu situācijas Portugāles sabiedrības valstī esošas pastāvīgās pārstāvniecības darbības izbeigšana neizraisa nerealizētā kapitāla pieauguma no aktīviem, kas pārcelti uz minēto sabiedrību, tūlītēju aplikšanu ar nodokli.

100. Portugāles valdība arī atbalsta argumentāciju, saskaņā ar kuru pastāvīgās pārstāvniecības darbības izbeigšana un tās aktīvu pārceļšana uz citu dalībvalsti ir līdzīga izteiktas iekšzemes situācijas gadījumā tādai situācijai, kurā attiecīgie aktīvi vairs nav piesaistīti saimnieciskajai darbībai. Atšķirīga attieksme nepastāvētu, ja nerealizētā kapitāla pieaugumam abās situācijās tiktu uzlikts nodoklis.

101. Šis arguments mani nepārlicina to pašu iepriekš minēto motīvu dēļ attiecībā uz sabiedrību, kas pārceļ savu vadības centru uz citu dalībvalsti: pastāvīgās pārstāvniecības, kas atstāj Portugāles teritoriju, ar nodokli apliekamie aktīvi turpina būt piesaistīti tās saimnieciskajai darbībai, pat ja tā tiek realizēta citā dalībvalstī. Tādējādi man nešķiet iespējams, lai piemērotu brīvību veikt uzņēmējdarbību, ko aizsargā Līgums, uzskatīt par salīdzināmām jebkādas saimnieciskās darbības izbeigšanu un konkrēti dalībvalsts teritorijā īstenotas saimnieciskās darbības izbeigšanu.

102. Pretēji Portugāles valdības izklāstītajam tiesas sēdē neuzskatu, ka apgalvojums iepriekš minētā sprieduma lietā *National Grid Indus* 57. punktā var likt noraidīt šos apsvērumus. Lai arī Tiesa šajā punktā atgādināja, ka “sabiedrības aktīvus tieši ietekmē uzņēmējdarbības veikšana ar mērķi gūt peļņu”, tomēr šis apsvērums tika izteikts nevis Nīderlandes tiesiskā regulējuma ierobežojošā rakstura kontekstā, bet gan, analizējot tā samērīgumu, ciktāl tas atteicās ņemt vērā kapitāla vērtības samazinājumu, kas realizēts pēc sabiedrības faktiskā vadības centra pārceļšanas uz citu dalībvalsti. Tādējādi no iepriekš minētā sprieduma lietā *National Grid Indus* 57. punkta nevar secināt, ka, pirmkārt, pastāvīgās pārstāvniecības aktīvu turpmāka nepiesaistīšana jebkādai saimnieciskajai darbībai dalībvalstī un, otrkārt, šādu aktīvu pārceļšana uz citu dalībvalsti brīdī, kad pirmajā dalībvalstī tiek izbeigta minētās pastāvīgās pārstāvniecības darbība, ir salīdzināmas situācijas.

42 — Iepriekš minētais spriedums (23.–25. punkts).

43 — Turklāt šādu statusu nepiemēro pievienotās vērtības nodokļa jomā, ko piemēro darījumiem starp sabiedrību un tās pastāvīgo pārstāvniecību; skat. 2006. gada 23. marta spriedumu lietā C-210/04 *FCE Bank* (Krājums, I-2803. lpp., 35.–41. punkts).

103. Attiecībā uz pārējo, kā ir apgalvojusi Komisija un Nīderlandes valdība savā atbildē uz Tiesas uzdoto rakstveida jautājumu, līdzīgi apsvērumi tiem, kas tika izklāstīti attiecībā uz sabiedrībām, kas pārceļ savu vadības centru uz citu dalībvalsti, var tikt izdarīti arī attiecībā uz nerealizētā kapitāla pieaugumam, kas gūts no pastāvīgajai pārstāvniecībai piesaistītiem aktīviem, uzliktā nodokļa tūlītēju nomaksu brīdī, kad šī pārstāvniecība izbeidz darbību Portugāles teritorijā.

104. Konkrētāk, attiecībā uz valsts pasākuma samērīgumu ir jānorāda, ka neatkarīgi no pastāvīgās pārstāvniecības īpašuma veida un apmēra tās darbības izbeigšana Portugālē katrā ziņā izraisa nerealizētā kapitāla pieaugumam no aktīviem, kas saistīti ar šo pārstāvniecību, uzliktā nodokļa tūlītēju samaksu.

105. Ar šo secinājumu, manuprāt, pietiek, lai apmierinātu Komisijas otro iebildumu saistībā ar *CIRC* 76. B panta a) punktu.

b) Par nerealizētā kapitāla pieaugumam no sabiedrības nerezidentes Portugāles pastāvīgās pārstāvniecības aktīviem uzliktā nodokļa tūlītēju nomaksu brīdī, kad šie aktīvi tiek pārcelti ārpus Portugāles teritorijas [*CIRC* 76. B panta b) punkts]

i) Lietas dalībnieku argumentu kopsavilkums

106. Komisija uzskata, ka šī situācija būtiski neatšķiras no citām jau izskatītajām situācijām. Ja sabiedrība nerezidente saglabā pastāvīgo pārstāvniecību Portugālē un aktīvi tiek saglabāti vadības centrā vai citā pastāvīgā pārstāvniecībā, kas atrodas Savienībā, nav nekāda iemesla veikt tūlītēja nodokļa piedziņu. Portugāles Republikas tiesības uzlikt nodokli tās teritorijā uzkrātam kapitāla pieaugumam, kas saistīts ar aktīviem, būtu pietiekami aizsargātas ar pasākumu, kurš nodrošina nodokļa summas aprēķinu brīdī, kad aktīvi tiek pārcelti, uzlikto nodokli iekasējot tad, kad kapitāla pieaugums faktiski tiek realizēts.

107. Portugāles valdība atkārtoti savus argumentus attiecībā uz jau izskatītām situācijām, precizējot, ka iepriekš minētais spriedums lietā *National Grid Indus* neattiecas uz nerealizētā kapitāla pieauguma tūlītēju aplikšana ar nodokli brīdī, kad aktīvi tiek pārcelti no pastāvīgās pārstāvniecības Portugālē uz tās mātessabiedrību nerezidenti vai uz sabiedrības nerezidentes citu pastāvīgo pārstāvniecību, kas atrodas citā dalībvalstī.

108. Valdības, kas iestājušās šajā lietā, būtībā atbalsta Portugāles valdības nostāju.

109. Vācijas un Zviedrijas valdības vispirms norāda, ka situācija ar aktīvu pārcelšanu starp Portugāles pastāvīgo pārstāvniecību un citā dalībvalstī izveidotu sabiedrību, ar kuru tā ir saistīta, nav salīdzināma ar situāciju, kurā šāda paša pārcelšana notiek starp Portugāles pastāvīgo pārstāvniecību un tās Portugāles sabiedrību.

110. Katrā ziņā Vācijas, Nīderlandes un Zviedrijas valdības uzskata, ka uzliktā nodokļa tūlītēja piedziņa pārcelšanas brīdī būtu obligāti nepieciešama, lai saglabātu nodokļu pilnvaru sadalījumu, un, kā papildina Zviedrijas valdība, lai novērstu nodokļu nemaksāšanas risku. Esot piemērojama Tiesas judikatūra pārrobežu peļņas vai zaudējumu pārcelšanas jomā. Nīderlandes un Zviedrijas valdības arī uzstāj, ka atšķirībā no situācijas, kas bija pamatā iepriekš minētajam spriedumam lietā *National Grid Indus*, kurā sabiedrības faktiskā vadības centra pārcelšanas brīdī bija iesaistīts tikai viens pats aktīvs, pastāvīgās pārstāvniecības aktīvu pārcelšana uz citu dalībvalsti nozīmē ilgstošu procesu, kuru parasti ir ļoti grūti uzraudzīt, ne tikai attiecīgo aktīvu lielā skaita dēļ, bet arī tāpēc, ka šie aktīvi var būt ļoti atšķirīgi, daži, piemēram, iekārtas, var noliegties, citi, piemēram, degviela, var tikt iekļauta precēs, kas pašas ir pakļautas pārveidei. Tādējādi uzliktā nodokļa piedziņas atlikšanu uz vēlāku laiku reizēm varētu būt neiespējami vai vismaz ļoti grūti ieviest.

ii) Analīze

111. Attiecībā uz *CIRC* 76. B panta b) punkta tiesību normu ierobežojošo raksturu un Vācijas un Zviedrijas valdību argumentiem par to, ka nav salīdzināma aktīvu pārcelšana, no vienas puses, starp pastāvīgo pārstāvniecību, kas atrodas Portugālē, un tās sabiedrību nerezidenti vai minētās sabiedrības citu pastāvīgo pārstāvniecību, kas atrodas citā dalībvalstī, un, no otras puses, starp pastāvīgo pārstāvniecību un tās mātessabiedrību, kuras abas atrodas Portugālē, es vēlētos atsaukties uz apsvērumiem, kas šajā ziņā izklāstīti šo secinājumu 94.–99. punktā.

112. Vēlos piebilst praktisku apsvērumu dēļ un pat ja Tiesa, vismaz netieši, nevēlas salīdzināt šādas situācijas⁴⁴, ka, ja būtu jāsalīdzina, kā tas dažkārt ir ticis aizstāvēts fiskālistu doktrīnā⁴⁵, divas pārrobežu situācijas, proti, tādas pastāvīgās pārstāvniecības situācija, kas pārceļ savus aktīvus uz savu mātessabiedrību vai citu pastāvīgo pārstāvniecību, kas atrodas citā dalībvalstī, un tādas Portugāles sabiedrības situācija, kas pārceļ savus aktīvus uz citā dalībvalstī atrodošos pastāvīgo pārstāvniecību, Portugāles valdība šajā tiesvedībā ir skaidri norādījusi, ka aktīvu pārcelšana otrajā gadījumā nav pamats, lai iekasētu nerealizētā kapitāla pieaugumam no attiecīgajiem aktīviem, kas gūts Portugāles teritorijā, uzlikto nodokli.

113. Attiecībā uz ierobežojuma pamatojumu jānorāda, ka Komisija nav izteikusi jebkādu kritiku par to, vai *CIRC* 76. B panta b) punkts ir atbilstošs, lai nodrošinātu vispārējo interešu mērķa īstenošanu, ko izvirzījusi Portugāles valdība un vairākums to valdību, kas iestājušās lietā, proti, aplikšanas ar nodokļiem pilnvaru sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanu, bez nepieciešamības šo mērķi saistīt ar mērķi par nodokļu nemaksāšanas novēršanu⁴⁶. Tā arī atzīst, īpaši pēc iepriekš minētā sprieduma lietā *National Grid Indus*, ka nodokļa summas galējais aprēķins var notikt brīdī, kad aktīvi tiek pārceļti uz citu dalībvalsti.

114. Uzskatu, ka Tiesa varētu ņemt to vērā.

115. Turpretī līdzīgi kā jau iepriekš izskatītajās situācijās Komisija apstrīd ierobežojuma, kas izriet no *CIRC* 76. B panta b) punkta, samērīgumu, uzskatot, ka uzliktā nodokļa vēlāka nomaksa būtu atbilstošāks pasākums.

116. Šajā ziņā Portugāles valdība un valdības, kas iestājušās lietā, galvenokārt ir izklāstījušas grūtības un administratīvo slodzi, kas gulstas ne tikai uz attiecīgajām pārstāvniecībām, bet arī uz dalībvalstu nodokļu administrācijām, aprēķinot maksājamo nodokļa summu un īstenojot pārcelto aktīvu uzraudzību, ņemot vērā to specifiku, dažādību un skaitu, ja tiktu ieviesta vēlāka nodokļa nomaksa.

117. Līdzīgi Tiesai iepriekš minētajā spriedumā lietā *National Grid Indus*⁴⁷ man nav vienaldzīgi šie apsvērumi. Tie patiešām var dažos gadījumos, kas gan var izrādīties arī ļoti daudzskaitlīgi, attaisnot tūlītējas aplikšanas ar nodokli piemērošanu.

118. Tomēr ne vairāk kā citos iepriekš izskatītajos gadījumos tie ir nepārvarams šķērslis, lai apmierinātu Komisijas trešo iebildumu.

44 — Šajā ziņā skatīt 2007. gada 6. decembra spriedumu lietā C-298/05 *Columbus Container Services* (Krājums, I-10451. lpp.) salīdzinājumā ar maniem secinājumiem minētajā lietā (109.–122. punkts).

45 — Skat. it īpaši: Tenore, M., *The Transfer of Assets From a Permanent Establishment to its General Enterprise in the Light of European Tax Law*, Intertax, 2006, 8/9, 389. lpp.

46 — Attiecībā uz šo pēdējo mērķi, ko izvirzīja Zviedrijas valdība, pietiek atgādināt, ka tas ir iespējams autonomš pamatojums tikai tad, ja ierobežojuma īpašais mērķis ir ierobežot tādu rīcību, kas vērstā, lai radītu tīri maksīgus veidojumus, kuriem nav saimnieciska pamatojuma, ar mērķi izvairīties no parastī maksājamiem peļņas nodokļiem, kura gūta no darbības valsts teritorijā, kas netika pierādīts: skat. it īpaši 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (Krājums, I-5145. lpp., 64. punkts) un 2010. gada 21. janvāra spriedumu lietā C-311/08 *SGL* (Krājums, I-487. lpp., 65. punkts).

47 — Skat. 70. punktu.

119. *CIRC* 76. B panta b) punktu parasti piemēro, pārceļot vienu vai vairākus aktīvus, neatkarīgi no citā dalībvalstī izveidotās sabiedrības pastāvīgās pārstāvniecības īpašuma veida un apmēra. Tādējādi pat nerealizētā kapitāla pieaugumam no viena paša šīs pastāvīgās pārstāvniecības finanšu aktīva, kas pārcelts uz tās mātes sabiedrību vai arī minētās sabiedrības citu pastāvīgo pārstāvniecību, kas atrodas citā dalībvalstī, nodoklis būtu uzliekams uzreiz pārceļšanas brīdī.

120. Manuprāt, šis apsvērums ir pietiekams, lai prasību apmierinātu arī šajā punktā.

121. Turklāt es neuzskatu, ka *CIRC* 76. B panta b) punktā paredzētajā situācijā un atšķirībā no gadījuma ar sabiedrības vadības centra pārceļšanu vai pastāvīgās pārstāvniecības darbības izbeigšanu iespējai par nodokļa vēlāku piedziņu var piemērot nosacījumu par bankas garantijas iesniegšanu, jo dalībvalsts, kurā atrodas pastāvīgā pārstāvniecība, joprojām saglabā savas nodokļu pilnvaras attiecībā pret šo pārstāvniecību, tostarp arī pēc minēto aktīvu pārceļšanas. Šīs pastāvīgās pārstāvniecības klātbūtne “izceļošanas” dalībvalsts teritorijā principā varētu būt pietiekama, lai garantētu nodokļu prasījuma piedziņu.

122. Ņemot vērā visus šos apsvērumus, piedāvāju Tiesai daļēji apmierināt Komisijas prasību un pārējā daļā to noraidīt.

III – Par tiesāšanās izdevumiem

123. Atbilstoši Reglamenta 69. panta 2. punktam lietas dalībniekam, kuram spriedums ir nelabvēlīgs, piespriež atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ja to ir prasījis lietas dalībnieks, kuram spriedums ir labvēlīgs. Tā kā Komisija ir prasījusi piespriest Portugāles Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus, ierosinu piespriest Portugāles Republikai atlīdzināt tiesāšanās izdevumus. Atbilstoši Reglamenta 69. panta 4. punktam ierosinu, ka dalībvalstis, kas iestājušās lietā, sedz savus tiesāšanās izdevumus pašas.

IV – Secinājumi

124. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, piedāvāju Tiesai:

- atzīt, ka Portugāles Republika nav izpildījusi EKL 43. pantā paredzētos pienākumus, pieņemot un atstājot spēkā *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas* [Juridisko personu ienākuma nodokļa kodeksa] 76. A panta un 76. B panta a) un b) punkta tiesību normas, ko attiecīgi piemēro gadījumā, ja Portugāles sabiedrība pārceļ savu juridisko adresi un faktiskās vadības centru uz citu dalībvalsti, ja pastāvīgā pārstāvniecība izbeidz darbību Portugālē un ja šādas pastāvīgās pārstāvniecības aktīvi tiek pārceļti no Portugāles uz citu dalībvalsti, un kas visos gadījumos paredz nerealizētā kapitāla pieaugumam no minēto veidojumu aktīviem uzliktā nodokļa tūlītēju iekasēšanu brīdī, kad tiek atstāta Portugāles teritorija neatkarīgi no sabiedrības un attiecīgās pastāvīgās pārstāvniecības īpašuma veida un apmēra;
- pārējā daļā prasību noraidīt;
- piespriest Portugāles Republikai atlīdzināt Eiropas Komisijas tiesāšanās izdevumus;
- par Dānijas Karalistes, Vācijas Federatīvās Republikas, Spānijas Karalistes, Francijas Republikas, Nīderlandes Karalistes, Somijas Republikas, Zviedrijas Karalistes un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes tiesāšanās izdevumiem lemt atbilstoši attiecīgajām tiesību normām.