

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [JULIANE KOKOTT]
SECINĀJUMI,
sniegti 2011. gada 8. septembrī¹

I — Ievads

1. Vai tūlītēja slēpto rezervju aplikšana ar nodokli, ja sabiedrība savu juridisko adresi pārcēl uz citu dalībvalsti — pretēji gadījumam, kad juridiskā adrese tiek pārcelta iekšzemē —, ir saderīga ar brīvību veikt uzņēmējdarbību? Vai ir nozīme apstāklim, ka slēptās rezerves veido valūtas peļņa, kas pēc juridiskās adreses pārcelšanas vairs neparādās, jo uzņemošā valsts ir arī valsts, kuras valūtā ir izteikts uzņēmuma kapitālā ietilpstošais prasījums?

izceļošanas nodokli² atbilstību Savienības tiesībām rodas tiesvedībā, ko izskata *Gerechthof Amsterdam* [Amsterdamas apelācijas tiesa], starp *National Grid Indus BV* (turpmāk tekstā — “*National Grid Indus*”), sabiedrību, kas dibināta saskaņā ar Nīderlandes tiesību aktiem un kas savu juridisko adresi pārcēla uz Apvienoto Karalisti, bet joprojām tiek uzskatīta par Nīderlandes sabiedrību, un Nīderlandes nodokļu pārvaldi. Tiesvedība no ekonomiskā viedokļa ir par uzņēmuma kapitālā ietilpstoša aizdevuma prasījumu britu mārciņās pret vienu koncernam piederošu sabiedrību. Iepriekšēja valūtas peļņa attiecībā uz Nīderlandes guldeņiem vai EUR parādās tikai sākumā Nīderlandē, bet Apvienotajā Karalistē vairs neparādās. Saskaņā ar Nīderlandes

2. Šie iekšējam tirgum visnotaļ nozīmīgie jautājumi par uzņēmumu aplikšanas ar

2 — Jau 2006. gada 19. decembrī Komisija nosūtīja tostarp Eiropas Parlamentam un Padomei Paziņojumu par aplikšanu ar nodokļiem izceļojot un nepieciešamību koordinēt dalībvalstu nodokļu politiku (COM(2006) 825, galīgā redakcija). Pēc tam, 2008. gada 2. decembrī, Padome pieņēma Rezolūciju par koordināciju izceļošanas nodokļa jomā (OV C 323, 1. lpp.). Pašlaik Komisija Tiesā ir cēlusi četras prasības sakarā ar valsts pienākumu neizpildi attiecībā uz sabiedrību aplikšanu ar izceļošanas nodokli, proti, pret Portugāli (C-38/10), Spāniju (C-64/11), Dāniju (C-261/11) un Nīderlandi (C-301/11). Arī pret citām dalībvalstīm Komisija jau ir veikusi pasākumus; skat. Komisijas 2010. gada 18. marta preses paziņojumu IP/10/299 un 2011. gada 27. janvāra preses paziņojumu IP/11/78.

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

tiesību aktiem šī valūtas peļņa, izceļojot no Nīderlandes, tiek aplikta ar uzņēmumu ienākuma nodokli.

3. Šī lieta sniedz Tiesai iespēju, it īpaši ņemot vērā tās spriedumus lietās *Daily Mail*³ un *Cartesio*⁴, precizēt, ciktāl juridiskās adreses pārrobežas pārceļšana vispār ietilpst brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā. Turklāt ir jānoskaidro, vai judikatūra, kas attiecas uz fizisku personu aplikšanu ar izceļošanas nodokli, proti, spriedumi lietā *de Lasteyrie du Saillant*⁵ un lietā *N*⁶, ir piemērojama sabiedrību juridiskās adreses pārceļšanai.

II — Atbilstošās tiesību normas

4. Šajā lietā atbilstošās Savienības tiesību normas ir noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību. Atbildot uz lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, ir jāņem vērā Līgumu

noteikumi Amsterdamas līguma⁷ redakcijā, it īpaši ir piemērojams EKL 43. pants, nevis LESD 49. pants, jo pamata lietā runa ir par 2004. gada nodokļu deklarācijas, kas attiecas uz 2000./2001. finanšu gadu, tiesiskumu. Turklāt nozīme ir arī Nīderlandes Likumam par uzņēmumu ienākuma nodokli un Likumam par ienākuma nodokli, kā arī Konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu.

A — Valsts tiesiskais regulējums

5. 1969. gada *Wet op de vennootschapsbelasting* (1969. gada Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli, turpmāk tekstā — “*Wet VPB*”) 2. panta 4. punktā tiek radīta fikcija attiecībā uz sabiedrības, kas dibināta saskaņā ar Nīderlandes tiesību aktiem, juridisko adresi: šī likuma mērķiem tā tiek uzskatīta par Nīderlandes rezidenti. Tādēļ sabiedrība, kas savu administrācijas faktisko atrašanās vietu pārceļ uz ārvalstīm, paliek neierobežota nodokļu maksātāja Nīderlandē.

6. Saskaņā ar *Wet VPB* 8. pantu 1964. gada *Wet op de inkomstenbelasting* (1964. gada Likums par ienākumu nodokli, turpmāk tekstā — “*Wet IB*”) 16. pants ir attiecīgi piemērojams uzņēmumu ienākuma nodokļa piemērošanai. Saskaņā ar šo 16. pantu no

3 — 1988. gada 27. septembra spriedums lietā 81/87 *Daily Mail and General Trust*, saukts “*Daily Mail*” (*Recueil*, 5483. lpp.).

4 — 2008. gada 16. decembra spriedums lietā C-210/06 *Cartesio* (Krājums, I-9641. lpp.).

5 — 2004. gada 11. marta spriedums lietā C-9/02 *de Lasteyrie du Saillant* (*Recueil*, I-2409. lpp.).

6 — 2006. gada 7. septembra spriedums lietā C-470/04 *N* (Krājums, I-7409. lpp.).

7 — Parakstīts 1997. gada 2. oktobrī un spēkā stājies 1999. gada 1. maijā.

uzņēmējdarbības gūtie labumi tiek iekļauti tā kalendārā gada peļņā, kurā persona, kas veic uzņēmējdarbību, pārtrauc gūt ar nodokli apliekamu peļņu no uzņēmējdarbības Nīderlandē (tā sauktais galīgā norēķina nodoklis). Tiktāl šis brīdis darbojas kā fiktīvs brīdis, kurā tiek realizētas slēptās rezerves un uzņēmuma nemateriālā vērtība.

vieta — Apvienotajā Karalistē, tiek uzskatīta par rezidējošu tikai tajā ligumslēdzējā valstī, kurā faktiski atrodas tās administrācija. Saskaņā ar nodokļu konvencijas 7. panta 1. punktu šai valstij ir ekskluzīva kompetence aplikt ar nodokli sabiedrības peļņu, ja vien tā nav pierēķināma pastāvīgam uzņēmumam otrā ligumslēdzējā valstī. Saskaņā ar nodokļu konvencijas 13. panta 4. punktu šī nodokļa uzlikšanas kompetence attiecas arī uz (nerealizētu) kapitāla pieaugumu.

B — *Starp Nīderlandi un Apvienoto Karalisti noslēgtā Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu*

7. Saskaņā ar Nīderlandes Konstitūcijas 93. un 94. pantu Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu ienākuma un īpašuma nodokļa jomā, kas noslēgta starp Nīderlandes Karalisti un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienoto Karalisti (turpmāk tekstā — “nodokļu konvencija”)⁸, ir pārāka par valsts tiesību aktiem, kas tai ir pretrunā.

9. Saskaņā ar *Hoge Raad der Nederlanden* [Nīderlandes Augstākās tiesas] pastāvīgo judikatūru no nodokļu konvencijas piemērošanas izriet, ka sabiedrība, kas — kā *National Grid Indus* — savu administrācijas faktisko atrašanās vietu pārceļ uz Apvienoto Karalisti, pārtrauc gūt ar nodokli apliekamu sabiedrības peļņu no tās uzņēmuma Nīderlandē, tādēļ saskaņā ar *Wet VPB* 8. pantu, ko skata kopā ar *Wet IB* 16. pantu, pārceļšanās brīdī [sabiedrības rīcībā] esošās slēptās rezerves un nemateriālā vērtība ir apliekami ar galīgā norēķina nodokli.

III — Lietas faktiskie apstākļi un prejudiciālie jautājumi

8. Saskaņā ar nodokļu konvencijas 4. panta 3. punktu sabiedrība ar divām juridiskajām adresēm, kā tas ir *National Grid Indus* gadījumā, kuras reģistrācijas vieta ir Nīderlandē, bet administrācijas faktiskā atrašanās

10. *National Grid Indus* tika dibināta saskaņā ar Nīderlandes tiesību aktiem 1996. gada 10. jūnijā kā sabiedrība ar ierobežotu atbildību ar juridisko adresi Roterdamā. Tā pieder koncernam *National Grid Transco Group*, kura

8 — *Tractatenblad* 1980, Nr. 205.

galvenā mātes sabiedrība reģistrēta Apvienotajā Karalistē un kurai Apvienotajā Karalistē un Amerikas Savienotajās Valstīs pieder tostarp elektrotīkli un gāzes tīkli. Dibināšanas dienā britu mātes sabiedrība sabiedrības kapitālā ieguldīja koncerna iekšienē pastāvošu aizdevuma prasījumu GBP 33 113 000 apmērā, pretī saņemot kapitāla daļas. Savukārt *National Grid Indus* šī summa bija jāiegulda Pakistānas kopuzņēmumā elektroenerģijas projekta īstenošanai Pakistānā. Taču projekts netika realizēts, un no šī brīža *National Grid Indus* ierobežoja savu darbību tikai ar Anglijā reģistrētu koncerna sabiedrību finansēšanu.

11. 2000. gada 15. decembrī *National Grid Indus* pārcēla savu administrācijas faktisko atrašanās vietu un visu savu uzņēmējdarbību uz Londonu. Tā slēdza savu biroju Roterdamā, Nīderlandes centrālā administrācija tika nomainīta pret trim Anglijas vadītājiem, Nīderlandes banku konti tika slēgti un atvērts jauns konts Anglijas bankā. Pamatojoties uz iesniedzējtiesas konstatētajiem faktiem, *National Grid Indus* turpina pastāvēt — gan atbilstoši Nīderlandes tiesībām sabiedrību jomā, gan Anglijas tiesībām sabiedrību jomā — kā sabiedrība, kas dibināta saskaņā ar Nīderlandes tiesību aktiem⁹. Anglijas nodokļu iestādes uzskata sabiedrību par rezidējošu Apvienotajā Karalistē kopš 2000. gada 15. decembra, bet saskaņā ar Nīderlandes nodokļu tiesībām runa ir par pastāvīgu uzņēmumu

Apvienotajā Karalistē, kurš pieder Nīderlandes sabiedrībai.

12. Saskaņā ar iesniedzējtiesas konstatētajiem faktiem juridiskās adreses pārcelšanai bija racionāli iemesli. Pirmkārt, Lielbritānijas uzņēmumu ienākuma nodokļa likme, kas nākotnē būtu piemērojama attiecībā uz aizdevuma procentiem, kuri saņemti no *National Grid Indus*, būtu zemāka par nodokļu likmi, ar kuru apliktos procentus varētu atskaitīt koncernam piederošās parādnieku sabiedrības. Otrkārt, ar juridiskās adreses pārcelšanu beidzās valūtas risks attiecībā uz Nīderlandes guldeni vai EUR, jo nākotnē peļņa tiktu aprēķināta tikai Lielbritānijas mārciņās. Turklāt, ņemot vērā, ka projekts Pakistānā netika īstenots, nebija vairs neviena iemesla filiāles uzturēšanai Nīderlandē, lai varētu gūt labumu no Nīderlandes un Pakistānas nodokļu konvencijas.

13. Laikā, kad *National Grid Indus* bija reģistrēta Nīderlandē, tā, ņemot vērā kāpjošo Lielbritānijas mārciņas kursu attiecībā pret Nīderlandes guldeņiem, saistībā ar aizdevuma prasījumu GBP 33 113 000 apmērā guva nerealizētu valūtas peļņu NLG 22 128 160 (EUR 10 041 321) apmērā. Tomēr līdz izceļošanas brīdim tā savā nodokļu bilancē aizdevuma prasījumam drīkstēja piemērot vēsturisko

⁹ — To apstiprina arī Nīderlandes un Apvienotās Karalistes valdību rakstveida apsvērumi.

kursu, tādēļ valūtas peļņa līdz tam brīdim netika aplikta ar nodokli.

dalībvalsti var atsaukties uz EKL 43. pantu (tagad — LESD 49. pantu)?

14. Ņemot vērā, ka saskaņā ar nodokļu konvenciju uzņēmuma peļņa — ieskaitot nerealizētu kapitāla pieaugumu — nākotnē ar nodokli tiktu aplikta tikai Apvienotajā Karalistē, Nīderlandes nodokļu administrācija saskaņā ar *Wet IB* 16. pantu, ko skata kopā ar *Wet VPB* 8. pantu, pamatojoties uz *National Grid Indus* juridiskās adreses pārcelšanu, aplika nerealizēto valūtas peļņu ar galīgā norēķina nodokli. Noteiktā nodokļu summa ir maksājama kopš 2004. gada 27. aprīļa, bet sākot ar 2001. gada 1. aprīli — nākamo dienu pēc sabiedrības pēdējā saimnieciskā gada Nīderlandē — tika aprēķināti procenti.

2) Ja atbilde ir apstiprinoša: vai tāds galīgā norēķina nodoklis kā izskatāmajā lietā, kas bez tiesībām atlikt maksājumu un bez iespējas ņemt vērā vēlākos vērtības samazinājumus tiek uzlikts sabiedrības aktīvu daļu, kuras tiek pārceltas no izcelsmes dalībvalsts uz uzņemošo dalībvalsti tādas, kādas tās bija juridiskās adreses pārcelšanas brīdī, vērtības pieaugumam, ir pretrunā EKL 43. pantam (tagad — LESD 49. pants) tiktāl, ciktāl to nevar pamatot ar nepieciešamību sadalīt nodokļu uzlikšanas pilnvaras starp dalībvalstīm?

15. Ņemot vērā, ka *Gerechtshof Amsterdam*, kam kā otrās instances tiesai jālemj par *National Grid Indus* celto prasību par šo nodokļu paziņojumu, radās šaubas par izceļošanas nodokļa saderīgumu ar brīvību veikt uzņēmējdarbību, tā apturēja tiesvedību un uzdeva Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

3) Vai atbilde uz iepriekšējo jautājumu ir atkarīga arī no tā, ka attiecīgais galīgā norēķina nodoklis attiecas uz (valūtas) peļņu, kas ir radusies Nīderlandes nodokļu jurisdikcijā, kamēr uzņemošajā dalībvalstī šī peļņa saskaņā ar tur spēkā esošo nodokļu tiesisko regulējumu neparādās?”

“1) Vai tad, ja dalībvalsts, saskaņā ar kuras tiesībām sabiedrība tika dibināta, saistībā ar tās faktiskās atrašanās vietas pārcelšanu no šīs dalībvalsts uz citu dalībvalsti sabiedrībai uzliek galīgā norēķina nodokli, atbilstoši pašreizējam Kopienų tiesību stāvoklim šī sabiedrība attiecībā pret šo

16. Tiesvedībā Tiesā ir piedalījušās *National Grid Indus*, Nīderlandes, Dānijas, Vācijas, Spānijas, Francijas, Itālijas, Portugāles, Somijas un Zviedrijas valdības, kā arī Apvienotās Karalistes valdība un Eiropas Komisija.

IV — Vērtējums

vai saskaņā ar tās tiesību aktiem dibinātas sabiedrības uzņēmējdarbību citā dalībvalstī¹⁰.

A — Par pirmo prejudiciālo jautājumu

17. Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai sabiedrība attiecībā pret dalībvalsti, saskaņā ar kuras tiesību aktiem tā ir dibināta, var atsaukties uz EKL 43. pantā (tagad — LESD 49. pants) garantēto brīvību veikt uzņēmējdarbību, ja šī dalībvalsts administrācijas faktiskās atrašanās vietas pārceļš uz citu dalībvalsti dēļ piemēro galīgā norēķina nodokli tādā veidā, ka līdz tam brīdim pastāvošais, bet vēl nerealizētais pārcelto aktīvu daļu vērtības pieaugums ir apliekams ar uzņēmumu ienākuma nodokli bez tiesībām atlikt maksājumu un bez iespējas ņemt vērā vēlākos vērtības samazinājumus.

18. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Līguma noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību ir piemērojami arī izcelsmes dalībvalsts pasākumiem, kas ietekmē kāda no tās pilsoņiem

19. Atsaucoties uz spriedumiem lietās *Daily Mail*¹¹ un *Cartesio*¹², valdības, kas piedalās tiesvedībā, tomēr apgalvo, ka sabiedrība, kas — kā *National Grid Indus* — savu administrācijas faktisko atrašanās vietu vēlas pārcelt uz citu dalībvalsti, saglabājot savu statusu, proti, turpinot pastāvēt kā dibināšanas valsts sabiedrība, attiecībā pret dibināšanas valsti nevarot atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību. Tas attiecoties arī uz atbilstoši nodokļu tiesībām saistībā ar juridiskās adreses pārceļšanu veiktajiem pasākumiem, piemēram, galīgā norēķina nodokli.

20. Patiešām, 1988. gada spriedumā lietā *Daily Mail* Tiesa nolēma, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību sabiedrībai, kas dibināta saskaņā ar dalībvalsts tiesību aktiem un kuras juridiskā adrese ir šajā dalībvalstī, nepiešķir tiesības pārcelt vadības atrašanās vietu uz citu dalībvalsti¹³.

21. Sprieduma pamatojumā Tiesa precizēja, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību sabiedrībām, kas dibinātas saskaņā ar valsts tiesībām, nepiešķir tiesības pārcelt savu vadības

10 — Šajā ziņā skat. spriedumu lietā *de Lasteyrie du Saillant* (minēts 5. zemsvītras piezīmē, 42. punkts), 2008. gada 27. novembra spriedumu lietā *C-418/07 Papillon* (Krājums, I-8947. lpp., 16. punkts), 2009. gada 1. oktobra spriedumu lietā *C-247/08 Gaz de France - Berliner Investissement* (Krājums, I-9225. lpp., 55. punkts) un 2010. gada 21. janvāra spriedumu lietā *C-311/08 SGI* (Krājums, I-487. lpp., 39. punkts).

11 — Minēts 3. zemsvītras piezīmē.

12 — Minēts 4. zemsvītras piezīmē.

13 — Spriedums lietā *Daily Mail* (minēts 3. zemsvītras piezīmē, 25. punkts un rezolutīvās daļas 1) punkts).

atrašānās vietu uz citu dalībvalsti, *saglabājot savu sabiedrības statusu, uz ko attiecas tās dalībvalsts tiesības, saskaņā ar kuras tiesību aktiem tā tikusi dibināta*¹⁴. Sabiedrības faktiski nepastāv ārpus to valsts tiesību sistēmas, saskaņā ar kurām tās ir dibinātas¹⁵. Dalībvalstu tiesību sistēmas būtiski atšķiras attiecībā uz nosacījumiem sabiedrības, kas dibināta saskaņā ar valsts tiesību normām, juridiskās vai faktiskās atrašanās vietas pārceļšanai uz citu dalībvalsti, kā arī iespējām un attiecīgajā gadījumā, veidiem¹⁶. EEK līgumā šīs atšķirības tiek uzskatītas par problēmām, kas nevar tikt atrisinātas ar noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību. Gluži pretēji, tās esot jārisina ar likumdošanu vai līguma slēgšanu, kas līdz šim vēl nav noticis¹⁷.

22. 2008. gada spriedumā lietā *Cartesio* Tiesa apstiprināja, ka jautājums, vai sabiedrība patiešām ir uzskatāma par dibināšanas dalībvalsts sabiedrību un tādēļ var baudīt brīvību veikt uzņēmējdarbību, var tikt atbildēts tikai saskaņā ar šīs valsts tiesību aktiem¹⁸.

23. Tādējādi dalībvalsts esot pilnvarota neļaut sabiedrībai, kas dibināta saskaņā ar tās

tiesību aktiem, saglabāt šo statusu, ja šī sabiedrība ir iecerējusi reorganizēties, pārceļot savu juridisko adresi uz citu dalībvalsti¹⁹, tādējādi laužot saikni, kas paredzēta dibināšanas dalībvalsts tiesībās²⁰. Šajā nozīmē Tiesa uz konkrēto jautājumu atbildēja, ka brīvībai veikt uzņēmējdarbību nav pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā sabiedrībai, kas dibināta saskaņā ar tās tiesību aktiem, aizliegts pārceļt savu juridisko adresi uz citu dalībvalsti, saglabājot savu sabiedrības statusu, uz ko attiecas tās dalībvalsts tiesības, saskaņā ar kuras tiesisko regulējumu tā tikusi dibināta.

24. Taču šajā gadījumā uz jautājumu, vai neskatoties uz juridiskās adreses pārceļšanu no Nīderlandes, *National Grid Indus* arī turpmāk ir uzskatāma par sabiedrību, kas dibināta saskaņā ar Nīderlandes tiesību aktiem, neapšaubāmi ir jāatbild apstiprinoši. Kā izriet no iesniedzējtiesas lēmuma un kā uzsver arī

14 — Spriedums lietā *Daily Mail* (minēts 3. zemsvītras piezīmē, 24. punkts, izcēlums tikai šeit).

15 — Spriedums lietā *Daily Mail* (minēts 3. zemsvītras piezīmē, 19. punkts).

16 — Spriedums lietā *Daily Mail* (minēts 3. zemsvītras piezīmē, 20. un 23. punkts).

17 — Spriedums lietā *Daily Mail* (minēts 3. zemsvītras piezīmē, 23. punkts).

18 — Spriedums lietā *Cartesio* (minēts 4. zemsvītras piezīmē, 109. un 123. punkts).

19 — Sabiedrība *Cartesio* bija iecerējusi pārceļt savu "isto" atrašanās vietu (sprieduma 119. punkts), proti, savu galvenās vadības faktiskās atrašanās vietu (sprieduma 101. un 102. punkts); ģenerālvokāts Pojarešs Maduru [*Poiarés Maduro*] 2008. gada 22. maija secinājumu 3. punktā runā par galvenās mītnes [vāciski — "operative Geschäftssitz"] pārceļšanu, no Ungārijas uz Itāliju. Tomēr konkrēti strīds izcēlās tādēļ, ka Komerctiesa noraidīja *Cartesio* pieteikumu ar lūgumu reģistrēt šo jauno atrašanās vietu Ungārijas uzņēmumu reģistrā. Acīmredzot runa bija ne tikai par faktiskās atrašanās vietas, bet arī par juridiskās adreses pārceļšanu. Tomēr no sprieduma neizriet, ka šim apstāklim bijusi nozīme. Turpretim spriedumā lietā *Daily Mail* runa acīmredzami bija par uzņēmuma vadības atrašanās vietas pārceļšanu, negrozot juridisko adresi.

20 — Spriedums lietā *Cartesio* (minēts 4. zemsvītras piezīmē, 110. punkts).

National Grid Indus un Komisija, Nīderlandes tiesību aktos — pretēji tam, kā tas ir Ungārijas sabiedrību tiesībās, kas bija lietas *Cartesio* pamatā, — ir pieļauta sabiedrību izceļošana, saglabājot savu statusu.

25. Tātad runa ir par “pastāvošu” sabiedrību, kas izpilda visus dibināšanas valsts normatīvos priekšnosacījumus, lai arī turpmāk varētu tikt uzskatīta par sabiedrību, kas dibināta saskaņā ar šīs valsts tiesību aktiem. Tad kāpēc tā nevarētu attiecībā pret dibināšanas valsti atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību?

26. Šajā ziņā valdības, kas piedalās tiesvedībā, atsaucas uz spriedumu lietā *Daily Mail*, saskaņā ar kuru brīvība veikt uzņēmējdarbību neietekmējot ne vien iespēju pārcelt juridisko adresi, saglabājot savu statusu, bet arī juridiskās adreses pārceļšanas kārtību. Pie šiem veidiem piederot arī izceļošanas valsts attiecīgie nodokļu tiesību noteikumi, jo lietas apstākļi, kas bija minētā sprieduma pamatā, skarot tieši nodokļu tiesību aspektus saistībā ar juridiskās adreses pārceļšanu.

27. Faktiski spriedumā lietā *Daily Mail* runa bija par Lielbritānijas Likuma par ienākumu nodokli un uzņēmumu ienākuma nodokli noteikumu, saskaņā ar kuru sabiedrībai, kas

vēlējās pārcelt savu nodokļu reģistrācijas vietu — definētu kā uzņēmuma vadības atrašanās vieta — uz ārvalstīm, saglabājot juridiskās personas statusu un sabiedrības, kas dibināta saskaņā ar Anglijas tiesību aktiem, statusu, bija jāsaņem Finanšu ministrijas atļauja²¹. Pārkāpuma gadījumā tika piemērota brīvības atņemšana vai naudas sods²². Uzņēmuma vadības atrašanās vietas un tātad nodokļu reģistrācijas vietas pārceļšana uz ārvalstīm būtu sniegusi sabiedrībai *Daily Mail* priekšrocību — kas bija arī tās mērķis —, ka tai piederošo vērtspapīru, kurus tā drīzumā vēlējās pārdot, vērtības pieaugums Apvienotajā Karalistē vairs nevarētu tikt aplikts ar nodokli. Lielbritānijas Finanšu ministrija piedāvāja *Daily Mail* pirms juridiskās adreses pārceļšanas ievērojamu daļu vērtspapīru pārdot, kā rezultātā Apvienotā Karaliste attiecīgo vērtības pieauguma daļu būtu varējusi aplikt ar nodokli. Tādēļ *Daily Mail* lūdza konstatēt, ka, pamatojoties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, tai nav vajadzīga atļauja, lai pārceltu juridisko adresi²³.

28. *High Court* prejudiciālie jautājumi lietā *Daily Mail* konkrēti attiecās uz nodokļu tiesību aspektiem saistībā ar juridiskās adreses pārceļšanu. Tā bija Tiesa, kas juridiskās adreses pārceļšanas problemātiku izvirzīja vispārīgā līmenī, interpretējot pirmo prejudiciālo jautājumu tādējādi, ka runa vispirms ir par to, vai brīvība veikt uzņēmējdarbību piešķir

21 — Spriedums lietā *Daily Mail* (minēts 3. zemsvītras piezīmē, 4., 5. un 17. punkts).

22 — Tiesas sēdes protokols lietā *Daily Mail* (minēts 3. zemsvītras piezīmē, 5485. lpp.).

23 — Spriedums lietā *Daily Mail* (minēts 3. zemsvītras piezīmē, 7. punkts) un šīs tiesas sēdes protokols (5486. un 5487. lpp.).

sabiedrībai tiesības pārceļt tās vadības atrašanās vietu uz citu dalībvalsti, ja sabiedrība ir dibināta saskaņā ar tās dalībvalsts tiesību aktiem, kurā ir tās juridiskā adrese. Ņemot vērā, ka Tiesa uz šo jautājumu atbildēja noliedzīgi, tā vairs neuzskatīja par nepieciešamu īpaši pievērsties nodokļu tiesību aspektiem saistībā ar juridiskās adreses pārceļšanu.

29. Savukārt ģenerālvokāts Darmons [*Darmon*] šīs lietas secinājumos²⁴ skaidri izcēla nodokļu tiesību aspektus un norādīja, ka būtu paradoksāli, ja valsts, kas, neprasot — lai gan tā to drīkstētu — izceļojošās sabiedrības likvidāciju, saskaņā ar Kopienu tiesībām attiecībā uz saviem nodokļu prasījumiem būtu nelabvēlīgākā stāvoklī, kaut gan tās tiesības sabiedrību jomā atbilst Kopienu tiesību mērķiem brīvības veikt uzņēmējdarbību jomā.

30. Tādējādi spriedumā lietā *Daily Mail* tomēr ir sniegtas norādes attiecībā uz šajā lietā pasludinātā sprieduma interpretācijas veidu, uz kuru norāda valdības, kas piedalās šajā tiesvedībā. Manuprāt, spriedums lietā *Daily Mail* ir jāinterpretē, ņemot vērā vēlāko Tiesas judikatūru, un, neskatoties uz lietas apstākļiem un atbildes uz *High Court* prejudiciālajiem jautājumiem plašo interpretāciju, tas

nevar tikt saprasts tādējādi, ka brīvībai veikt uzņēmējdarbību pretrunā būtu jebkādi dibināšanas valsts likti šķēršļi attiecībā uz sabiedrību, kura vēlas izceļot.

31. Vispirms ir jāatsaucas uz spriedumiem lietās *Centros*²⁵, *Überseering*²⁶ un *Inspire Art*²⁷, no kuriem izriet, ka vienā dalībvalstī likumīgi nodibināta sabiedrība, kura visu savu uzņēmējdarbību vēlas pārceļt uz citu dalībvalsti, attiecībā pret uzņemošo dalībvalsti var atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību. Tātad izceļošana kā tāda nav notikums, kas *a priori* neietilpst brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā.

32. Attiecībā uz izceļošanas valsti Tiesa spriedumā lietā *Cartesio* tuvāk neapskatīja jautājumu, kādus konkrētus priekšnoteikumus vai sekas dalībvalsts drīkst noteikt, ja sabiedrība pārceļ savu juridisko adresi, saglabājot izcelsmes valsts sabiedrības statusu.

33. Tomēr no šī sprieduma — atšķirībā no pieņēmuma, ko varētu izdarīt sprieduma lietā *Daily Mail* plaši interpretējamās rezolutīvās daļas dēļ, un pretēji ģenerālvokāta

24 — 1988. gada 7. jūnija secinājumi lietā *Daily Mail* (spriedums minēts 3. zemsvirtras piezīmē, 13. punkts).

25 — 1999. gada 9. marta spriedums lietā C-212/97 *Centros* (*Recueil*, I-1459. lpp., 17. un 18. punkts).

26 — 2002. gada 5. novembra spriedums lietā C-208/00 *Überseering* (*Recueil*, I-9919. lpp., 52. un nākamie punkti).

27 — 2003. gada 30. septembra spriedums lietā C-167/01 *Inspire Art* (*Recueil*, I-10155. lpp., 95. un nākamie punkti).

Darmona šajā lietā pārstāvētajam viedoklim — izriet, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību var būt piemērojama arī dibināšanas valstij, ja sabiedrība savu administrācijas faktisko atrašanās vietu vēlas pārcelt uz citu dalībvalsti.

34. Precīzāk, Tiesa spriedumā lietā *Cartesio* precizēja, ka sabiedrība, kas nolemj pārcelt savu juridisko adresi uz citu dalībvalsti un līdz ar to — kļūt par uzņemošās valsts sabiedrību, attiecībā pret izceļošanas valsti var atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību gadījumā, ja tā pieprasītu tās iepriekšēju darbības izbeigšanu un likvidēšanu²⁸. Ja brīvība veikt uzņēmējdarbību ir piemērojama juridiskās adreses pārcelšanas gadījumā, nesaglabājot [sabiedrības] statusu, bet saglabājot tās nepārtrauktību, tad arī nodokļu aspekti saistībā ar juridiskās adreses pārcelšanu ir vērtējami ar brīvības veikt uzņēmējdarbību mērauklu.

35. Līdz ar to ir skaidrs, ka pārrobežu juridiskās adreses pārcelšana nav notikums, kas pats par sevi neietilpst brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā. Gluži otrādi, saskaņā ar Savienības tiesībām izceļošanas valstij būtībā ir pienākums pieļaut sabiedrību, kas dibināta saskaņā ar tās tiesību aktiem,

izceļošanu. Tikai attiecībā uz lēmumu, vai tā pieļauj arī izcelsmes valsts statusa līdzņemšanu, tai ir brīva izvēle.

36. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, dalībvalstij nevar tikt piešķirts pilnvarojums bez jebkādas saiknes ar brīvību veikt uzņēmējdarbību noteikt, kādas ir nodokļu tiesiskās sekas juridiskās adreses pārcelšanai, saglabājot [sabiedrības] statusu, kuru tā pati pieļauj. Tātad Eiropas Savienības tiesības neļauj dalībvalstij aizliegt izceļošanu kā tādu. Tas apstākļi vien, ka valsts tiesību akti pieļauj izceļošanu, saglabājot ne vien [sabiedrības] nepārtrauktību, bet arī statusu, un tātad paredz plašāku regulējumu, nekā to prasa Savienības tiesības, nav attaisnojums tam, ka tālākās sekas, kuras valsts tiesībās noteiktas izceļošanai, neietilpst brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā. Ja nodokļu tiesiskās sekas izceļošanai, saglabājot vienīgi [sabiedrības] nepārtrauktību, ir vērtējamas, ņemot vērā brīvību veikt uzņēmējdarbību, tad tam ir jāattiecas arī uz izceļošanu, saglabājot [sabiedrības] statusu.

37. Tādēļ es iesaku uz pirmo prejudiciālo jautājumu atbildēt tādējādi, ka sabiedrība attiecībā pret dalībvalsti, saskaņā ar kuras tiesību aktiem tā ir dibināta, var atsaukties uz EKL 43. pantā (tagad — LESD 49. pants) garantēto brīvību veikt uzņēmējdarbību, ja šī dalībvalsts administrācijas faktiskās atrašanās vietas pārcelšanas uz citu dalībvalsti dēļ piemēro galīgā norēķina nodokli tādā nozīmē, ka līdz

²⁸ — Turpat, 111.–113. punkts.

tam brīdim pastāvošais, bet vēl nerealizētais pārcelto aktīvu daļu vērtības pieaugums ir apliekams ar uzņēmumu ienākuma nodokli bez tiesībām atlikt maksājumu un bez iespējas ņemt vērā vēlāko vērtības samazinājumu.

vai tas ir attaisnojams. Arī Komisija, kas šajā ziņā atsauca uz spriedumu lietā *de Lasteyrie du Saillant*²⁹, tāpat kā *National Grid Indus*, kas papildus vēl atsauca uz spriedumu lietā *N*³⁰, apstiprina ierobežojuma esamību.

B — Par otro un trešo prejudiciālo jautājumu

38. Ar savu otro un trešo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai EKL 43. pants (tagad — LESD 49. pants) aizliedz tādu galīgā norēķina nodokli vai arī tas var tikt attaisnots it īpaši ar vajadzību nodrošināt sabalansēta nodokļu suverenitātes sadalījumu starp dalībvalstīm, un vai apstākļi, ka šajā gadījumā runa ir par nerealizētu valūtas peļņu, kas uzņemošajā valstī vairs neparādās, ir būtisks šajā ziņā.

40. Savukārt Vācijas, Francijas, Itālijas un Zviedrijas valdības, kā arī Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka šāds brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums nepastāv. Šajā ziņā daļēji tiek atkārtoti tikai argumenti, ar kuriem tika pamatots spriedums lietā *Daily Mail* un kuri jau tika izvirzīti attiecībā uz jautājumu par brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomu. Taču minētās valdības daļēji arī apgalvo, ka tādas sabiedrības kā *National Grid Indus* situācija nav salīdzināma ar tādas sabiedrības situāciju, kas savu atrašanās vietu pārceļ dibināšanas dalībvalsts teritorijā. Turklāt salīdzināmība tiek iztirzāta gan no diskriminācijas, gan arī no (citu) ierobežojumu viedokļa.

1) Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma esamību

39. Iesniedzējtiesa uzskata, ka aplikšana ar galīgā norēķina nodokli ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, un tādēļ tikai jautā,

41. Attiecībā uz argumentiem par salīdzināmību es uzskatu, ka būtu pārmērīgi pārbaudīt, vai valsts nodokļu tiesību normas ir saderīgas ar brīvību veikt uzņēmējdarbību, ja tajās paredzēts atšķirīgs regulējums pārrobežu un

29 — Minēts 5. zemsvītras piezīmē, 45. un 46. punkts.

30 — Minēts 6. zemsvītras piezīmē.

iekšzemes situācijām, vienu un to pašu tiesību jautājumu vienreiz iztirzājot no diskriminācijas viedokļa un attiecīgā gadījumā vēlreiz — no (citu) ierobežojumu viedokļa. Gluži pretēji, ir vienoti jājautā, vai pārrobežu juridiskās adreses pārceļšanai, salīdzinot ar juridiskās adreses pārceļšanu iekšzemē, ir mazāk labvēlīgi nodokļu nosacījumi. Ja tas tā ir un tādēļ pārrobežu juridiskās adreses pārceļšana kļūst vismaz mazāk atraktīva nekā juridiskās adreses pārceļšana iekšzemē, tad brīvība veikt uzņēmējdarbību ir ierobežota³¹. Tomēr šis ierobežojums ir uzskatāms par attaisnojamu un tādēļ pieļaujamu, ja vien situācijas nav objektīvi salīdzināmas vai atšķirīga attieksme ir attaisnota ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem³².

42. Šajā gadījumā Nīderlandē tiek piemērots galīgā norēķina nodoklis, ja sabiedrības vadības faktiskā atrašanās vieta tiek pārceļta uz citu dalībvalsti. Līdz tam brīdim iekšzemē eksistējošais, bet vēl nerealizētais uz ārvalstīm pārceļto aktīvo daļu vērtības pieaugums ir apliekams ar uzņēmumu ienākuma nodokli bez tiesībām atlikt maksājumu un bez iespējas ņemt vērā vēlāko vērtības samazinājumu. Turpretim galīgā norēķina nodoklis netiek piemērots, ja atrašanās vieta tiek pārceļta iekšzemē. Vērtības pieaugums tiek aplikts ar nodokli tikai tā realizācijas gadījumā, piemēram, ja attiecīgās aktīvu daļas tiek pārdotas. Šāda nevienlīdzīga attieksme neapšaubāmi ir pārrobežu juridiskās adreses pārceļšanas nelabvēlīga ietekmēšana, kas, raugoties no ekonomiskā viedokļa, var iegūt eksistenci apdraudošus apmērus. Tāds galīgā norēķina nodoklis kā izskatāmajā lietā savas atturošās ietekmes dēļ var traucēt īstenot Savienības tiesībās garantēto brīvību veikt uzņēmējdarbību un tātad ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums³³.

2) Par ierobežojuma attaisnojumu

31 — Skat. par ierobežojuma jēdzienu nodokļu tiesību jomā Kokott/Ost, *Europäische Grundfreiheiten und nationales Steuerrecht*, EuZW 2011, 496. lpp.

32 — Skat. 2010. gada 25. februāra spriedumu lietā C-337/08 *X Holding* (Krājums, I-1215. lpp., 18.–20. punkts), skat. arī 2008. gada 15. maija spriedumu lietā C-414/06 *Lidl Belgium* (Krājums, I-3601. lpp., 23.–26. punkts), kurā jautājums par salīdzināmību tomēr netika apskatīts. Šī pārbaudes shēma atbilst arī tai, kuru Tiesa parasti izmanto tiešo nodokļu jomā saistībā ar kapitāla aprites brīvību; skat., piemēram, 2011. gada 10. februāra spriedumu apvienotajās lietās C-436/08 un C-437/08 *Haribo* (Krājums, I-305. lpp., 50., 52. un 58. punkts). Paralēles ir atrodamas arī judikatūrā attiecībā uz pakalpojumu sniegšanas brīvību; skat., piemēram, 2010. gada 26. oktobra spriedumu lietā C-97/09 *Schmelz* (Krājums, I-10465. lpp., 49. punkts).

43. Iemesli, ar kuriem valdības šajā tiesvedībā pamato pārrobežu un iekšzemes juridiskās

33 — Skat. attiecībā uz fizisko personu aplikšanu ar pārceļšanās nodokli spriedumu lietā *de Lasteyrie du Saillant* (minēts 5. zemsvītras piezīmē, 46. punkts) un spriedumu lietā *N* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 34. un nākamie punkti).

adreses pārcelšanas nesalīdzināmību, būtībā atbilst tiem argumentiem, kurus tās min saistībā ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Tā kā saskaņā ar judikatūru salīdzināmība ir pārbaudāma, ņemot vērā mērķi, kuru vēlas sasniegt ar strīdīgo valsts tiesību normu³⁴, turpmāk atbilstoši prejudiciālā jautājuma virzienam tikai pārbaudišu, vai ar galīgā norēķina nodokli saistītais brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums ir attaisnojams ar vispārējām interesēm atbilstošu mērķi.

ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm. Tātad vispirms ir pārbaudāms šis attaisnojuma pamats, pirms citu attaisnojuma pamatu, kurus minējušas valdības, kas piedalās tiesvedībā, analīzes.

44. Lai brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums varētu būt attaisnots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, attiecīgajam pasākumam ir jābūt piemērotam vispārējām interesēm atbilstoša mērķa sasniegšanai, un tas nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai³⁵.

45. Kā izriet no otrā prejudiciālā jautājuma, iesniedzējtiesa savus apsvērumus attiecībā uz konstatētā ierobežojuma iespējamo attaisnojumu balsta uz vajadzību sabalansēt nodokļu

a) Sabalansēts nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījums

46. No pastāvīgās judikatūras izriet, ka Savienības ietvaros pamatbrīvības izmantošanas ierobežojums var būt attaisnots, lai saglabātu sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm³⁶. Tā kā Savienībā nav vienveidošanas vai saskaņošanas pasākumu, dalībvalstis saglabā kompetenci līgumu ceļā vai vienpusēji definēt kritērijus savu nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalei³⁷. Šajā ziņā ir saprātīgi, ja dalībvalstis ņem vērā

34 — 2008. gada 27. novembra spriedums lietā *Papillon* (minēts 10. zemsvītras piezīmē, 27. punkts) un spriedums lietā *X Holding* (minēts 32. zemsvītras piezīmē, 22. punkts).

35 — Spriedums lietā *N* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 40. punkts), 2008. gada 23. oktobra spriedums lietā *C-157/07 Krankenhaus Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, saukts "Wannsee" (Krājums, I-8061. lpp., 40. punkts), un spriedums lietā *X Holding* (minēts 32. zemsvītras piezīmē, 25. un 26. punkts).

36 — 2005. gada 13. decembra spriedums lietā *C-446/03 Marks & Spencer* (Krājums, I-10837. lpp., 45. punkts), 2007. gada 18. jūlija spriedums lietā *C-231/05 Oy AA* (Krājums, I-6373. lpp., 51. punkts), spriedums lietā *Lidl Belgium* (minēts 32. zemsvītras piezīmē, 42. punkts), 2009. gada 17. septembra spriedums lietā *C-182/08 Glaxo Wellcome* (Krājums, I-8591. lpp., 82. un 88. punkts), spriedums lietā *X Holding* (minēts 32. zemsvītras piezīmē, 25.–33. punkts) un spriedums apvienotajās lietās *Haribo* (minēts 32. zemsvītras piezīmē, 121. punkts).

37 — Spriedums lietā *Oy AA* (minēts 36. zemsvītras piezīmē, 52. punkts), skat. arī 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā *C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (Krājums, I-11673. lpp., 52. punkts) un 2010. gada 3. jūnija spriedumu lietā *C-487/08* Komisija/Spānija (Krājums, I-4843. lpp., 38. punkts).

starptautisko praksi un konvenciju modeļus, ko ir izstrādājuši Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācija (ESAO)³⁸.

vērā vēlākais vērtības samazinājums. Šāda veida aplikšana ar nodokli ir atļauta saskaņā ar nodokļu konvenciju, kas atbilst EDSO paraugkonvencijai.

i) Galīgā norēķina nodokļa mērķis un tā piemērotība šī mērķa sasniegšanai

47. Pēc iesniedzējtiesas uzskatiem, galīgā norēķina nodoklis ir balstīts uz starptautiski atzītu teritorialitātes principu³⁹ kontekstā ar laika elementu un būtībā ir vajadzīgs nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalīšanai. Tam vajadzētu garantēt, ka visa peļņa, ko sabiedrība guvusi laika posmā, kurā tā bijusi nodokļu maksātāja Nīderlandē, tur arī tiek aplikta ar nodokli. Šī mērķa sasniegšanai jau pastāvošs, bet vēl nerealizēts vērtības pieaugums tiek uzskatīts par realizētu pārcelšanās brīdī. Turklāt šāds nodokļu summas aprēķins pēc ekonomiskās tirgus vērtības neattiecas tikai uz juridiskās adreses pārcelšanu, bet ir piemērojams arī tad, ja tikai atsevišķas īpašuma daļas tiek pārvietotas uz uzņēmumu ārvalstīs. Ņemot vērā, ka arī uzņemošā valsts, rodoties nodokļu maksāšanas pienākumam iekšzemē, uzņēmuma aktīvus un pasīvus parasti novērtē pēc to ekonomiskās tirgus vērtības (tā saucamais *step up*), tiek novērsta nodokļu dubulta uzlikšana un uzņemošajā valstī tiek ņemts

48. Kā izriet no Padomes 2008. gada 8. decembra rezolūcijas, kombinācija starp aplikšanu ar izceļošanas nodokli, kas piekrīt izceļošanas valstij, un *step up*, kas piekrīt uzņemošajai valstij, ir izplatīta iespēja, lai nodrošinātu slēpto rezervju (tikai) vienreizēju aplikšanu ar nodokli. Tādējādi ir acīmredzami, ka ne nodokļu konvencijā, ne EDSO paraugkonvencijā nav konkrēti regulēta pārrobežu juridiskās adreses pārcelšana. Tomēr iesniedzējtiesa atsaucās uz *Hoge Raad der Nederlanden* pastāvīgo judikatūru, saskaņā ar kuru nodokļu konvencijas piemērošanas rezultātā sabiedrība, kas dibināta saskaņā ar Nīderlandes tiesību aktiem un kas savu juridisko adresi pārceļ uz Apvienoto Karalisti, pārtrauc gūt Nīderlandē ar nodokli aplikamu peļņu no tās uzņēmuma. Pēc pārcelšanās tiesības aplikēt ar nodokli sabiedrības peļņu, ieskaitot nerealizētu kapitāla pieaugumu, ir vienīgi Apvienotajai Karalistei. Lai šādā gadījumā Nīderlandē nezaudētu tiesības aplikēt ar nodokli iekšzemē radušos nerealizētu kapitāla pieaugumu, ir ieviests pārcelšanās nodoklis. Acimredzot nodokļu konvencija Nīderlandē tiek saprasta tādējādi, ka Nīderlandē zaudē tiesības nākotnē aplikēt ar nodokli šīs slēptās rezerves. Tādējādi tās tiek uzskatītas

38 — Spriedums lietā *N* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 45. punkts), 2006. gada 23. februāra spriedums lietā C-513/03 *van Hilten-van der Heijden* (Krājums, I-1957. lpp., 48. punkts) un spriedums lietā *Lidl Belgium* (minēts 32. zemsvītras piezīmē, 22. punkts).

39 — Šajā ziņā skat. manas 2006. gada 30. marta secinājumus lietā *N* (spriedums minēts 6. zemsvītras piezīmē, 92. un nākamie punkti).

par realizētām pārceļšanās brīdī un tiek pierēķinātas pēdējam iekšzemes nodokļu gadam.

49. Runājot par EDSO paraugkonvenciju, vismaz no paraugkonvencijas skaidrojumiem izriet, ka būtībā nav nepamatoti, ja īpašuma daļu pārvietošana no pastāvīga uzņēmuma iekšzemē uz galveno mītni vai uz pastāvīgu uzņēmumu ārvalstīs tiek pielīdzināta to atsavināšanai tādējādi, ka līdz šim radies nerealizēts vērtības pieaugums tiek aplikts ar nodokli iekšzemē⁴⁰.

50. Turklāt ir jāatsaucas uz Direktīvu 2009/133 par uzņēmumu apvienošanu⁴¹, saskaņā ar kuras 12. panta 1. punktu Eiropas uzņēmējiesabiedrības vai Eiropas kooperatīvās sabiedrības juridiskās adreses pārceļšanas no vienas dalībvalsts uz citu dēļ nedrīkst uzlikt nodokli īpašuma daļu nerealizētam vērtības pieaugumam, kas paliek pierēķināms pastāvīgam uzņēmumam izceļošanas valstī un kas ir saistīts ar peļņas vai zaudējumu rašanos, ko ņem vērā, aprēķinot nodokļus. Kā norāda iesniedzējtiesa un dažas valdības, kas

piedalās tiesvedībā, minētais liek izdarīt pretēju secinājumu, ka direktīva pieļauj īpašuma daļu, kas pārvietotas uz ārvalstīm, aplikšanu ar pārceļšanās nodokli. Uz jautājumu, ciktāl aplikšana ar pārceļšanās nodokli direktīvā norādītajos gadījumos patiešām ir pieļaujama, ir jāatbild, ņemot vērā primārās tiesības, un šajā gadījumā var tas palikt neatbildēts. Šajā ziņā direktīvas regulējumam ir nozīme tikai tiktāl, ciktāl tajā norādīts, ka Savienības likumdevējs nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm veic tādējādi, ka pieļauj nerealizētā vērtības pieauguma, kas radies izceļošanas valstī, aplikšanu ar nodokli šajā valstī.

51. Visbeidzot, ir jāatgādina, ka Tiesa spriedumā lietā *N*⁴² atzina, ka attiecīgā fizisko personu aplikšana ar izceļošanas nodokli bija piemērota, lai panāktu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm. Saskaņā ar toreizējiem noteikumiem nodoklis attiecībā uz nerealizētu vērtības pieaugumu saistībā ar būtisku dalību uzņēmumā tika noteikts pārceļšanās brīdī, atliekot maksājumu līdz šīs dalības pārdošanai. Apstāklim, ka šeit runa nav par fiziskām personām, bet ir par sabiedrībām un ka galīgā norēķina nodoklis ir maksājams uzreiz, nav nekādas nozīmes attiecībā uz jautājumu par piemērotību; tas

40 — Skat. 21. punktu, kas attiecas uz 2008. gada EDSO paraugkonvencijas 7. pantu, un 10. punktu, kas attiecas uz 2010. gada EDSO paraugkonvencijas 13. pantu.

41 — Padomes 2009. gada 19. oktobra Direktīva 2009/133/EK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējiesabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, daļējai sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai, kā arī *SE* vai *SCE* juridiskās adreses pārceļšanai no vienas dalībvalsts uz citu (OV L 310, 34. lpp.).

42 — Spriedums lietā *N* (minēts 6. zemsvirtras piezīmē, 41.–47. punkts).

kļūst nozīmīgs tikai saistībā ar jautājumu par nepieciešamību.

52. Tātad ir jākonstatē, ka galīgā norēķina nodoklis var nodrošināt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm un ir piemērots, lai sasniegtu šo vispārējām interesēm atbilstošo mērķi.

ii) Nepieciešamība

53. Atliek pārbaudīt, vai tāds galīgā norēķina nodoklis kā izskatāmajā lietā pārsniedz to, kas nepieciešams ar to izvirzītā mērķa sasniegšanai.

54. Šeit nodokļu parāda apmēra noteikšana ir jānošķir no tā piedziņas.

— Galīgā norēķina nodokļa noteikšana

55. Galīgā norēķina nodokļa noteikšana pēdējā iekšzemes nodokļu gada nodokļu deklarācijā kā tāda nešķiet nesamērīga. Šim nolūkam izmantotā fikcija, saskaņā ar kuru

nerealizēta peļņa ir uzskatāma par realizētu pārcelšanās brīdī, nodrošina laika ziņā diezgan tuvu nodokļu daļas, kas pienākas izceļošanas valstij, nošķiršanu no tās nodokļu daļas, kas pienākas uzņemošajai valstij, neradot nodokļu maksātājam pārmērīgus izdevumus vēlākai nodokļu noteikšanai⁴³.

56. Šajā ziņā ir arī jāņem vērā, ka pārobežu juridiskās adreses pārceļšana attiecībā uz nodokļa noteikšanu pārcelšanās brīdī nav salīdzināma ar juridiskās adreses pārceļšanu iekšzemē, jo pēdējā gadījumā attiecīgās dalībvalsts nodokļu jurisdikcija nemainīgi turpina pastāvēt, pieņemot, ka runa ir par vienotu nodokļu zonu. Ņemot vērā, ka šādā gadījumā nodokļu pilnvaru sadalīšana starp dažādām valstīm nav nepieciešama, pietiek nerealizētu vērtības pieaugumu aplikt ar nodokli tā faktiskās realizācijas brīdī.

— Nodokļu parāda piedziņa

57. Daudz grūtāk ir spriest, vai arī tūlītēja nodokļu parāda piedziņa atbilst samērīguma principam.

43 — Skat. spriedumu lietā *N* (minēts 6. zemsvītras piezīmē, 49. un 50. punkts).

58. No sprieduma lietā *N*⁴⁴ izriet, ka izceļošanas nodokļa piemērošanu fiziskām personām, kurām pieder būtiska daļa sabiedrībā, var uzskatīt par samērīgu tikai tad, ja nodokļa parāds tiek atlikts līdz nerealizētā vērtības pieauguma faktiskai realizācijai, neprasot sniegt garantijas, un ja tiek ņemts vērā uzņemošajā dalībvalstī vēl vērā ņemtais vērtības samazinājums.

59. *National Grid Indus* un Komisija uzskata, ka šī judikatūra būtībā ir piemērojama, piemērojot izceļošanas nodokli uzņēmumiem. Atsaucoties uz savu 2006. gada 19. decembra paziņojumu par aplikšanu ar nodokli izceļojot⁴⁵, Komisija tomēr piekrīt, ka dalībvalstis ir pilnvarotas izceļojušam uzņēmumam uzlikt noteiktus informēšanas pienākumus, piemēram, ik gadu deklarēt, ka uzņēmuma aktīvi vēl joprojām atrodas pastāvīgā uzņēmuma īpašumā, apvienojot to ar deklarāciju atsavināšanas dienā. Direktīva 77/799⁴⁶ un

Direktīva 76/308⁴⁷ dodot dalībvalstu kompetentajām iestādēm iespēju veikt efektīvu nodokļu kontroli attiecībā uz izceļojošu uzņēmumu un attiecīgajā brīdī piedzīt nodokļa parādu.

60. Turpretim, pēc valdību, kas piedalās tiesvedībā, uzskatiem, sabiedrības juridiskās adreses pārceļšana uz ārvalstīm, ieskaitot uzņēmuma aktīvus, ir vērtējama citādi. Tās uzskata, ka tūlītēja nodokļa piedziņa attiecībā uz nerealizētu vērtības pieaugumu, kas radies iekšzēmē, ir samērīga it īpaši tādēļ, ka attiecīgo īpašuma daļu likteņa sistematiska izsekošana ir, ja ne neiespējama, tad vismaz saistīta ar ievērojamu, ekonomiski nepamatotu darba apjomu gan uzņēmumam, gan arī nodokļu administrācijai. Turklāt vēlākais vērtības samazinājums tiek ņemts vērā uzņemošajā valstī, izmantojot *step up*.

44 — Skat. spriedumu lietā *N* (minēts 6. zemsvirtras piezīmē, 49. un 50. punkts).

45 — Minēts 2. zemsvirtras piezīmē.

46 — Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā, noteiktiem akcīzes nodokļiem un apdrošināšanas prēmiju aplikšanu ar nodokļiem (OV L 336, 15. lpp.), kas grozīta ar Padomes 1992. gada 25. februāra Direktīvu 92/12/EEK (OV L 76, 1. lpp.).

47 — Padomes 1976. gada 15. marta Direktīva 76/308/EEK par savstarpēju palīdzību prasījumu piedziņā saistībā ar noteiktiem maksājumiem, nodokļiem un citiem prasījumiem (OV L 73, 18. lpp.) [turpmāk tekstā — “Direktīva 76/308”], kas grozīta ar Padomes 2001. gada 15. jūnija Direktīvu 2001/44/EK (OV L 175, 17. lpp.). Direktīva 76/308 ir kodificēta un atcelta ar Padomes 2008. gada 26. maija Direktīvu 2008/55/EK par savstarpēju palīdzību prasījumu piedziņā saistībā ar noteiktiem maksājumiem, nodokļiem un citiem prasījumiem (OV L 150, 28. lpp.), kas savukārt ir atcelta ar Padomes 2010. gada 16. marta Direktīvu 2010/24/ES par savstarpēju palīdzību prasījumu piedziņā saistībā ar noteiktiem maksājumiem, nodokļiem un citiem prasījumiem (OV L 84, 1. lpp.).

61. Dānijas, Spānijas un Somijas valdības norāda, ka uzņēmuma aktīvi — citādāk, nekā tas ir saistībā ar fiziskajai personai piederošu būtisku daļību sabiedrībā, — daudzos gadījumos neesot paredzēti pārdošanai, gūstot peļņu, bet tiekot izmantoti ražošanas procesā. Raksturīgi esot, ka ar laiku tiem — it īpaši lietošanas vai novecošanas rezultātā, bet intelektuālā īpašuma gadījumā —, beidzoties aizsardzības termiņam, samazinās un tad pavisam zūd vērtība. Tātad neesot lietderīgi par pamatu ņemt vēlāku laika brīdi, kā, piemēram, atsavināšanas dienu.

62. Šajā ziņā Nīderlandes valdība norāda, ka pamatlīdzekļu vērtības pieauguma, kas radies izceļošanas valstī, realizācija daļēji notiek pakāpeniski, ņemot vērā, ka šie pamatlīdzekļi uzņēmumā valstī ir pakļauti ikgadējai amortizācijai, pamatojoties uz sākuma bilancē norādīto tirgus vērtību. Apgrozāmo aktīvu kapitāla vērtības pieaugums parasti tiekot realizēts to pārdošanas brīdī, taču gada pārskati neļaujot skaidri konstatēt, kad pārceļšanās gadījumā pastāvošie krājumi patiešām ir pārdoti.

63. Pēc Nīderlandes, Vācijas un Spānijas valdību uzskatiem, ne Savienības, ne divpusējie savstarpējās palīdzības un palīdzības

piespiedu izpildes jomā pastāvošie mehānismi negarantē pietiekamu iespēju regulāri kontrolēt uzņēmuma lielu īpašuma daļu skaitu vai arī pārbaudīt uzņēmuma sniegtās informācijas pareizību un īstajā brīdī iekasēt nodokli. Starp dalībvalstīm pastāvošais atšķirīgais tiesiskais regulējums par peļņas aprēķināšanu un gada pārskatu izveidi papildus apgrūtinot šādu sadarbību.

64. Itālijas valdība uzskata, ka Tiesas judikatūra attiecībā uz fizisko personu aplikšanu ar izceļošanas nodokli nav attiecināma uz uzņēmumu aplikšanu ar izceļošanas nodokli tādēļ, ka uz fiziskām personām un uzņēmumiem attiecas pamatos atšķirīgas nodokļu tiesību normas. Fizisko personu gadījumā ar nodokli būtībā tiekot aplikti tikai faktiskie ienākumi, bet uzņēmumu aplikšanas ar nodokli pamatā esot bilancē, kurā uzrādīti gan aktīvu, gan pasīvu posteņi. Aktīvu daļas vērtības pieaugums būtībā konkrēti parādīties bilancē un tādēļ uzreiz varot tikt aplikts ar nodokli. Tikai uzņēmuma gadījumos līdz nerealizētā vērtības pieauguma realizācijai varot tikt ņemta vērā aktīvu daļas sākotnējā vērtība. Šādā gadījumā pirmais priekšnosacījums esot uzņēmuma juridiskajai adresei palikt iekšzemē, kur šim uzņēmumam arī turpmāk ir piemērojams nodoklis.

65. Turklāt Somijas valdība norāda, ka juridiskās personas savā identitātē — atšķirībā no fiziskām personām — esot mazāk pastāvīgas. Apvienošanās, atdalīšanās, sabiedrības formas maiņas, meitas uzņēmumu dibināšanas rezultātā un pārnesot uzņēmējdarbības priekšmetu uz citu sabiedrību, varot būtiski tikt apgrūtināta pastāvīga izceļošanas valsts nodokļu kontrole.

66. Vispirms ir jākonstatē, ka valdību, kas piedalās tiesvedībā, argumentu, ar kuriem tās atsaucas uz izsekošanas grūtībām, pamatā ir tipizēts vērtējums, saskaņā ar kuru uzņēmumi, un it īpaši sabiedrības, parasti uzrāda ļoti sarežģītu finansiālo stāvokli. Tomēr šis gadījums parāda, ka arī uzņēmumos, neatkarīgi no tā, vai tos vada juridiska vai fiziska persona, ir iespējami gadījumi, kad finanšu stāvoklis, kas ir nozīmīgs nodokļu piemērošanai, drīzāk izrādās vienkāršs. Tāpat, pašsaprotami, var būt privātpersonas, kuru finanšu stāvoklis ir uzņēmumam līdzīgi sarežģīts valdību norādītajā nozīmē.

67. Ņemot vērā, ka pamata lietā runa, šķiet, ir tikai par aizdevuma prasījumu, kura liktenis varētu būt izsekojams salīdzinoši vienkārši, tad valdību, kas piedalās tiesvedībā, argumentiem par izsekošanas grūtībām šajā lietā nav nozīmes. Ar nodokļiem apliekamā

īpašuma veids un apmērs pats par sevi nav iemesls, lai ņemtu vērā Tiesas spriedumā lietā *N* atrasto risinājumu un tūlītēju nodokļa parāda piedziņu saistībā ar nerealizētu vērtības pieaugumu, kas uzskatīts par nesamērīgu.

68. Tā kā līdz zināmai robežai tomēr ir legītimi, ka likumdevējs veic tipizētu vērtējumu, un ņemot vērā, ka iesniedzējtiesa savu otro jautājumu formulēja vispārīgi, un tā kā nevar tikt izslēgts, ka pamata lietā tiesai ir jālemj arī par citu īpašuma daļu aplikšanu ar izceļošanas nodokli, es nevēlos minētos argumentus atstāt bez ievēribas.

Īpašuma daļu neiespējama vai apgrūtināta izsekošana

69. Šķiet ticami, ka uzņēmuma finansiālais stāvoklis var izrādīties tik sarežģīts, ka precīza pārrobežu izsekošana visiem uzņēmuma pamatlīdzekļiem un apgrozāmiem līdzekļiem līdz tajos esošās nerealizētās vērtības pieauguma realizācijai ir gandrīz neiespējama vai saistīta ar nodokļu administrācijai neiespējama darba apjomu, kas arī uzņēmumam būtu nozīmīgs apgrūtinājums.

70. Šādā situācijā arī Komisijas ieteiktā uzņēmuma pašizziņa nav vērā ņemama alternatīva, jo ne tikai šīs informācijas savākšana, bet arī tās pareizības pārbaude var pārsniegt saprātīgās robežas. Kaut gan jau esošie saskaņošanas pasākumi sabiedrību grāmatvedības⁴⁸ jomā, kā arī Direktīva 77/799⁴⁹ un Direktīva 76/308⁵⁰ sniedz zināmus atvieglojumus, tomēr tajās netiek atrisināta pati problēma.

uzskatāma par samērīgu un attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību — par pieļaujamu.

Īpašuma daļu izsekošana bez grūtībām

71. Ja atbilstīgā veidā nav izsekojams, kad nerealizēts vērtības pieaugums faktiski tiek realizēts un vai starplaikā ir radies nozīmīgs vērtības samazinājums, tad nodokļa maksājuma atlikšana neatkarīgi no *step up* nav ne mazāk ierobežojošs, ne piemērots pasākums, lai nodrošinātu nodokļa, kas pienākas izceļošanas valstij, iekasējamību. Tomēr trūkst pieturas punkta, lai noteiktu, līdz kuram brīdim nodokļa maksājuma atlikšana būtu jāņem vērā. Tātad tūlītēja nodokļa piedziņa būtu

72. Ja uzņēmuma kapitāla veida un apmēra pārrobežu izsekošana līdz tā nerealizētā vērtības pieauguma realizācijai ir salīdzinoši vienkārša, tad ir nesamērīgi maksājamo nodokli iekasēt uzreiz. Uzņēmums, kas savu juridisko adresi un visu savu saimniecisko darbību pārceļ uz ārvalstīm, ir tāpat kā iekšzemē paliekošs uzņēmums ieinteresēts maksāt par nerealizētu vērtības pieaugumu nodokļus tikai tad, kad šis pieaugums faktiski ir realizēts. Turklāt izceļošanas valsts intereses iekasēt nodokli netiktu pārmērīgi ietekmētas, ja tā arī izceļojoša uzņēmuma gadījumā nodokļu piedziņu atliktu līdz faktiskai — tai vienkārši konstatējamai — nerealizētā vērtības pieauguma realizācijai.

48 — Skat., piemēram, 1978. gada 25. jūlija Direktīvu 78/660/EEK, kas pamatojas uz Līguma 54. panta 3. punkta g) apakšpunktu un attiecas uz noteiktu veidu sabiedrību gada pārskatiem (OV L 222, 11. lpp.), un 1983. gada 13. jūnija Direktīvu 83/349/EEK, kas pamatojas uz Līguma 54. panta 3. punkta g) apakšpunktu un attiecas uz konsolidētajiem pārskatiem (OV L 193, 1. lpp.), kuras Tiesa minējusi 2007. gada 18. decembra spriedumā lietā C-101/05 A (Krājums, I-11531. lpp., 62. punkts).

49 — Minēta 46. zemsvītras piezīmē.

50 — Minēta 47. zemsvītras piezīmē.

73. Lai arī varētu būt, ka parasti pārrobežu sprieduma izpilde ir vairāk apgrūtināta nekā nodokļa piespiedu iekasēšana iekšzemē, Vācijas, Spānijas un Francijas valdības šajā ziņā

atsaucas uz spriedumu lietā *Truck Center*⁵¹, ar kuru Tiesa, ņemot vērā nodokļa piespiedu iekasēšanas iespēju, attiecībā uz nodokļu maksātājiem nerezidentiem pieļāva citādākas nekā attiecībā uz nodokļu maksātājiem rezidentiem nodokļa iekasēšanas kārtības lietošanu, proti, nodokļa ieturēšanu ienākumu gūšanas vietā.

75. Itālijas valdības norādītās īpatnības saistībā ar uzņēmumu aplikšanu ar nodokļiem neļauj izdarīt citādus secinājumus. Pat tad, ja slēpto rezervju izveidošana būtu uzskatāma par izņēmuma gadījumu, situācija ir tāda, ka uzņēmumi, kas savu juridisko adresi pārceļ iekšzemē, gūst labumu no šī izņēmuma, kamēr izceļojošiem uzņēmumiem šāda iespēja tiek liegta. Šīm īpatnībām nav nozīmes attiecībā uz jautājumu, vai šī nevienlīdzīgā attieksme ir samērīga un vai nodokļa atlikšana ir uzskatāma par mazāk ierobežojošu līdzekli. Arī Somijas valdības norādītajam argumentam par uzņēmumu biežāku identitātes maiņu nevar tikt piešķirta tik būtiska nozīme, lai tūlītēja pārceļšanās nodokļa piedziņa būtu uzskatāma par samērīgu. Ja īpašuma daļu izsekošana pati par sevi nav sarežģīta, tad tā nedrīkstētu būt arī sarežģītāka Somijas valdības norādītajos gadījumos.

74. Tomēr šajā gadījumā runa nav tikai par nodokļa iekasēšanas kārtību, bet arī par jautājumu, vai netiek pārsniegts nepieciešamais, ja izceļojošām sabiedrībām vienīgi tās pārceļšanās uz citu dalībvalsti dēļ uzreiz un neatgriezeniski ir jāmaksā nodokļi par viegli pārskatāmu īpašuma daļu nerealizētu vērtības pieaugumu, kamēr iekšzemē paliekošām sabiedrībām attiecīgie nodokļi ir jāmaksā krietni vēlāk vai nav jāmaksā nemaz. Šajā ziņā ir jāņem vērā, ka izceļojoša sabiedrība, kas saglabā savu statusu, ir sabiedrība, kas dibināta saskaņā ar attiecīgās valsts tiesību aktiem, un tādēļ ir iespējamas sankcijas uzņēmumu reģistrā, ja šī sabiedrība nepildītu savus nodokļu maksātājas pienākumus. Turklāt nepieciešamības gadījumā izceļošanas valsts var izmantot Direktīvā 76/308⁵² norādītos mehānismus.

Vēlākā vērtības samazinājuma ņemšana vērā

51 — 2008. gada 22. decembra spriedums lietā C-282/07 *Truck Center* (Krājums, I-10767. lpp., 47. un 48. punkts).

52 — Minēta 47. zemsēšanas piezīmē.

76. Tiktāl, ciktāl nodokļa maksājums ir atliekams, rodas jautājums, kā ir ņemams vērā iespējamais pēc pārceļšanās radies vērtības

samazinājums. Spriedumā lietā *N⁵³* tiesa attiecībā uz fizisko personu, kurām pieder būtiska daļa sabiedrībā, aplikšanu ar izceļošanas nodokli nosprieda, ka šāds vērtības samazinājums ir ņemams vērā pilnībā, ja vien tas jau nav ņemts vērā uzņemošajā valstī. Attiecībā uz uzņēmumu izceļošanu tomēr ir nepieciešama atšķirīga pieeja.

principa būtībā izriet, ka uzņemošās valsts uzdevums ir ņemt vērā samazinājumu, kas radies tās nodokļu jurisdikcijas laikā. Uz jautājumu, vai aplikšana ar pārceļšanās nodokli ir nesamērīga tādēļ, ka izceļošanas valsts neņem vērā vēlāko vērtības samazinājumu, nevar atbildēt vispārīgi.

Valūtas peļņa, kas uzņemošajā valstī vairs neparādās

77. Ja uzņemošā valsts paredz *step up* un tā tad īpašuma daļas sākuma bilancē ar to novērtē tirgus vērtību, tad ir jāvadās pēc tā, ka tiks ņemts vērā arī vēlākais vērtības samazinājums. Iestājoties realizācijas gadījumam, piemēram, atsavinot [īpašuma daļas], izceļošanas valsts varētu pilnā apmērā iekasēt nodokļu summu, kas konstatēta pārceļšanās brīdī.

79. Konkrēti attiecībā uz valūtas peļņu, par kuru ir runa pamata lietā, iesniedzējtiesa uzskata, ka tā ar *National Grid Indus* pārceļšanos uz Apvienoto Karalisti ir kļuvusi galīga. Tā kā no šī brīža sabiedrības peļņa tiek aprēķināta tikai britu mērciņās, vēlāk vairs nevar rasties vērtības samazinājums.

78. Ja uzņemošā valsts vēlāko vērtības samazinājumu tomēr neņem vērā, tad tas obligāti nenozīmē, ka izceļošanas valstij tas būtu jāņem vērā pilnā apmērā. Tas, kurai no abām valstīm ir jāņem vērā vērtības samazinājums, tomēr ir sabalansēta nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma pamatjautājums, par kura tiesisko regulējumu trūkstošo saskaņošanas pasākumu Savienībā dēļ tās būtībā joprojām ir atbildīgas. No teritorialitātes

80. Nīderlandes, Vācijas un Portugāles valdības uzskata, ka šādā gadījumā nodokļa tūlītēja piedziņa *a fortiori* ir pamatota, bet, pēc Komisijas uzskatiem, nerealizētā valūtas peļņa ar nodokli drīkst tikt aplikta tikai aizdevuma prasījuma dzēšanas brīdī.

81. Turpretim *National Grid Indus* uzskata, ka nerealizētā valūtas peļņa ir zudusi juridiskās adreses pārceļšanas brīdī. Runa esot par

53 — Minēts 6. zemsvitras piezīmē, 54. punkts.

fiktīvu peļņu, kas nekad neesot eksistējuši ekonomiski, bet tikai nodokļu vajadzībām. Tā kā tās nodokļu peļņa Apvienotajā Karalistē tagad tiek aprēķināta vairs tikai britu mērīnās, nerealizētā peļņa pārceļšanās rezultātā neesot realizējusies, bet, gluži pretēji, esot pilnīgi zudusi.

šajā gadījumā, uzņemošajā valstī vispār vairs neparādītos.

82. Savienības tiesībās man nav zināms neviens apstiprinājums tam, ka dalībvalstīm nebūtu tiesību aplikēt ar nodokli nerealizētu valūtas peļņu, kas ir radusies laika posmā, kad uzņēmums bija aktīvs to teritorijā. Kā Tiesa nosprieda spriedumā lietā *Deutsche Schell*⁵⁴: ņemot vērā, ka dalībvalstīm varētu būt pienākums ņemt vērā valūtas zaudējumus, tad nodokļu simetrijas dēļ jāpastāv arī iespējai aplikēt ar nodokli valūtas peļņu pat tādā gadījumā, ja runa ir par nerealizētu valūtas peļņu. Kā norādīja Vācijas valdība, pat nerealizēta valūtas peļņa ir īsta ekonomiska vērtība, jo tā vairo uzņēmuma kredītspēju. Turklāt pastāvētu risks, ka bez iespējas aplikēt ar nodokli nerealizētu valūtas peļņu šī peļņa, neskatoties uz tās faktisko realizāciju, vēlāk vispār netiktu aplikta ar nodokli, proti, ja tā, kā tas ir

83. Ja uzņēmums izceļo uz citu dalībvalsti, kurā valūtas peļņa vairs neparādās, nevar uzskatīt, ka peļņa tiek realizēta. Tik ilgi, kamēr aizdevums vēl nav atmaksāts, uzņēmuma rīcībā, tāpat kā tas ir iekšzemē palikuša uzņēmuma gadījumā, nav naudas līdzekļu no aizdevuma, lai samaksātu nodokļu parādu.

84. Valūtas peļņa nezūd arī pārceļšanās brīdī. Ja aizdevums tiktu atmaksāts pēc pārceļšanās, tad izceļojušā uzņēmuma tāpat kā iekšzemē palikušā uzņēmuma rīcībā būtu naudas līdzekļi, lai samaksātu nodokļa parādu. Izceļošanas valsts tiesības iekasēt nodokli nevar pazust tādēļ, ka valūtas peļņa uzņemošajā valstī vairs neparādās.

85. Tomēr nav skaidrs, vai šāda valūtas peļņa patiešām kļūst galīga pārceļšanās brīdī un vai tomēr vērā nav ņemama aizdevuma valūtas un izcelsmes valsts valūtas kursa attīstība līdz

54 — 2008. gada 28. februāra spriedums lietā C-293/06 *Deutsche Schell* (Krājums, I-1129. lpp., 44. punkts).

aizdevuma atmaksāšanas brīdim tiktāl, ciktāl vēlāk ir iespējami valūtas zaudējumi.

jāņem vērā izceļošanas valstij, ja tā aplika ar nodokli agrāko valūtas peļņu no tā paša aizdevuma prasījuma. Zaudējumu dubultas vērā ņemšanas risks šādā gadījumā nepastāv; gluži otrādi, pārrobežu gadījumā valūtas zaudējumi parasti vispār netiek ņemti vērā.

86. Šajā ziņā vispirms ir jākonstatē, ka jau no lietas būtības izriet, ka vēlākie valūtas zaudējumi var tikt ņemti vērā tikai izceļošanas valstī. Uzņemošajā valstī tie nemaz neparādās, tāpat kā tur neparādījās agrākā valūtas peļņa.

88. Līdz ar to izrādās, ka nerealizētas peļņas no prasījuma ārvalstu valūtā, kura uzņemošajā valstī vairs neparādās, aplikšana ar nodokli juridiskās adreses pārceļšanas gadījumā var tikt uzskatīta par samērīgu tikai tad, ja nodokļu parāda piedziņa tiek atlikta līdz brīdim, kurā šāda peļņa iekšzemē paliekoša uzņēmuma gadījumā būtu jāapliek ar nodokli, un ja vērā tiek ņemti valūtas zaudējumi, kas līdz šim brīdim iestājušies.

87. Tādā gadījumā kā šajā lietā, kurā aizdevuma prasības liktenis līdz tā atmaksāšanas brīdim vai citam realizācijas gadījumam ir salīdzinoši viegli izsekojams, tiktu pārsniegts tas, kas nepieciešams sabalansēta nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma saglabāšanai, ja izceļošanas valsts neņemtu vērā vēlāko valūtas kursa samazinājumu un tāvad izceļojošos uzņēmumus apliktu ar augstāku nodokli nekā iekšzemē paliekošos. Saskaņā ar teritorialitātes principu nodokļu jurisdikcija saistībā ar aizdevuma prasījumu līdz brīdim, kurā rodas valūtas zaudējumi, būtībā ir uzņemošajai valstij. Tā kā valūtas kursa svārstības tur neparādās ne kā peļņa, ne kā zaudējums, bet izceļošanas valsts iekšzemes gadījumā valūtas kursa svārstības ņem vērā līdz nerealizētās valūtas peļņas faktiskai realizācijai, tad arī pēc uzņēmuma pārceļšanās šādi valūtas zaudējumi ir

iii) Starpsecinājumi

89. Tāds galīgā norēķina nodoklis kā izskatāmajā lietā ir pamatots ar sabalansēta nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm nepieciešamību, ja izceļojušā uzņēmuma īpašuma daļas to veida un/vai apmēra dēļ līdz nerealizētā vērtības pieauguma, kas radies iekšzemē, faktiskās realizācijas brīdim nevar tikt saprātīgi izsekotas. Ja to izsekošana ir iespējama salīdzinoši vienkārši, tad galīgā

norēķina nodokļa piedziņa pirms nerealizētā vērtības pieauguma realizācijas ir nesamērīga. Uz jautājumu, vai šādā gadījumā vēlāk radies vērtības samazinājums ir ņemams vērā, var atbildēt, ņemot vērā attiecīgos lietas apstākļus.

90. Ja uzņēmuma kapitāls galvenokārt sastāv no prasījuma ārvalstu valūtā un ja iekšzemē radusies nerealizēta valūtas peļņa uzņēmumā šajā valstī neparādās, tad galīgā norēķina nodoklis ir atliekams līdz brīdim, kad šāda veida peļņa iekšzemē palikuša uzņēmuma gadījumā būtu apliekama ar nodokli, ņemot vērā līdz tam brīdim radušos valūtas zaudējumus.

b) Nodokļu sistēmas saskaņotība

91. Turklāt Vācijas un Itālijas valdības apgalvo, ka nodokļa piemērošana juridiskās adreses pārcelšanas gadījumā ir pamatojama ar nepieciešamību saglabāt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību.

92. Pēc Vācijas valdības uzskatiem, pastāv tieša saikne starp priekšrocību, ka slēptās rezerves ar nodokli netiek apliktas uzņēmuma gada pārskata iesniegšanas dienā, un trūkumu, ka tās tiek atklātas un apliktas ar nodokli pārceļšanās brīdī. Tās esot vienas medaļas divas puses. Nīderlandes tiesību akti atspoguļojot simetrisku loģiku sprieduma lietā *Wannsee*⁵⁵ nozīmē, jo galīgā norēķina nodoklis esot loģiska atbilde uz iepriekšēju nerealizētā vērtības pieauguma neaplikšanu ar nodokli.

93. Itālijas valdība turpretim saskata tiešu saikni starp galīgā norēķina nodokli un nodokļa atlaidēm, kuras uzņēmums esot drīkstējis izmantot līdz pārceļšanās brīdim, it īpaši norakstot īpašuma iepirkuma vērtību. Piemērojot galīgā norēķina nodokli, tiek izlīdzināts tikai tas nodokļu ieņēmumu samazinājums, kas valstij radies iepriekš, piešķirot nodokļu priekšrocības. Pārceļšanās esot pēdējais iespējamais brīdis to izlīdzināšanai.

55 — Minēts 35. zemsvitras piezīmē, 42. punkts.

94. Tiesa pastāvīgajā judikatūrā⁵⁶ ir atzinusi nepieciešamību saglabāt valsts nodokļu sistēmas saskaņotību par primāru vispārējo interešu iemeslu, kaut arī, kā redzams, tā tikai divos gadījumos to faktiski ir apstiprinājusi⁵⁷.

95. Saskaņā ar līdzšinējo judikatūru šādā veidā pamatotam argumentam var piekrist tikai tad, ja starp attiecīgo nodokļa priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāciju, iekasējot noteiktus nodokļu maksājumus, pastāv tieša saikne, lai gan šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ņemot vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi⁵⁸.

96. Spriedumā lietā *Wannsee*⁵⁹ Tiesa apstiprināja tiešu, personisku un objektīvu saikni starp uzņēmumam vispirms piešķirto iespēju no nodokļiem atskaitīt pastāvīga ārvalstu uzņēmuma zaudējumus, un šo zaudējumu vēlāku iekļaušanu [ar nodokli apliekamajā ienākumā], ja pastāvīgais ārvalstu uzņēmums atkal gūst peļņu.

97. Šķiet, ka šāda veida saskaņotība ir arī šeit apskatāmā Nīderlandes nodokļu noteikuma

pamatā. Kā izriet no lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu atspoguļotajiem tiesību aktiem, Nīderlandes likumdevējs ir vēlējies ņemt vērā komerciālo praksi, saskaņā ar kuru — tā kā runa ir par joprojām pastāvošu uzņēmumu (“going concern”) —, aprēķinot ikgadējo peļņu, ir ņemama vērā arī tās ietekme uz turpmākajiem gadiem. Noteikta peļņa tāpat ir pārnesama uz nākotni. Saistībā ar nodokļiem tas tiek akceptēts, pastāvot iespējai piemērot nodokli vēlāk. Šādas slēptās rezerves var rasties, pieaugot vērtībai, kura vispirms netika atklāta, jo īpašuma daļa nodokļu bilancē tika iegrāmatota atbilstoši tās grāmatvedības vērtībai vai arī tika pieļauta amortizācija, kas pārsniedz īpašuma daļas patieso vērtības samazinājumu. Abos gadījumos pastāv attiecīgās valsts legītīma interese slēptās rezerves aplikt ar nodokli vēlāk.

56 — 2004. gada 7. septembra spriedumi lietās C-319/02 *Maninen* (Krājums, I-7477. lpp., 42. punkts) un *Papillon* (minēts 10. zemsvītras piezīmē, 43. punkts), un 2010. gada 22. decembra spriedums lietā C-287/10 *Tankreederei I* (Krājums, I-14233. lpp., 23. punkts).

57 — Skat. pirmkārt, 1992. gada 28. janvāra spriedumus lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp., 35. punkts) un lietā C-300/90 Komisija/Belģija (*Recueil*, I-305. lpp., 21. punkts), kas attiecas uz vienu un to pašu Belģijas tiesību normu par apdrošināšanas prēmiju atskaitīšanu, un, otrkārt, spriedumu lietā *Wannsee* (minēts 35. zemsvītras piezīmē, 43. punkts).

58 — Skat. divās iepriekšējās zemsvītras piezīmēs minēto judikatūru.

59 — Minēts 35. zemsvītras piezīmē, 55. punkts.

98. Atšķirībā no Francijas pārcelšanās nodokļa, kuru Tiesa aplūkoja lietā *de Lasteyrie du Saillant*⁶⁰ un attiecībā uz kuru tā noliedza, ka nodokļu sistēmas saskaņotība ir pamatojuma iemesls, Nīderlandes galīgā norēķina nodoklis tāpat kalpo mērķim vispārēji nodrošināt nodokļa piemērošanu vērtības pieaugumam, kas radies laikā, kad uzņēmums bija

60 — Spriedums lietā *de Lasteyrie du Saillant* (minēts 5. zemsvītras piezīmē, 65. punkts).

reģistrēts Nīderlandē, ja ar nodokli aplikams uzņēmums savu juridisko adresi pārceļ uz ārvalstīm.

iemeslu, kas varētu pamatot brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, kurš izriet no Nīderlandes galīgā norēķina nodokļa.

99. Ja nerealizētu peļņu, kas *National Grid Indus* radusies laikā, kad tā bija reģistrēta Nīderlandes teritorijā, tā nevarētu aplikēt ar nodokli pārceļšanās dēļ, tad saskaņota aplikšana ar nodokli vairs nebūtu iespējama. Šajā ziņā nodokļu saskaņotības mērķis atbilst sabalansētas nodokļu suverenitātes sadalījuma mērķim⁶¹.

102. Izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršana kā patstāvīgs pamatojums ir iespējams tikai tad, ja konkrētais ierobežojuma mērķis ir radīt šķēršļus darbībām, ko raksturo pilnīgi fiktīvu mehānismu, kuriem nav nekāda sakara ar saimniecisku realitāti, izveide, lai izvairītos no nodokļiem, kas parasti jāmaksā par peļņu, kura gūta no valsts teritorijā veiktas darbības⁶².

100. Tātad galīgā norēķina nodoklis ir arī piemērots, lai nodrošinātu Nīderlandes nodokļu tiesību saskaņotību. Attiecībā uz jautājumu par nepieciešamību ir ņemams vērā teiktais par nodokļu suverenitātes sadalījumu.

103. Šajā ziņā jāpaskaidro, ka juridiskas personas pārrobežu juridiskās adreses pārceļšana pati par sevi nevar tikt uzskatīta par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas⁶³, pat ja šīs pārceļšanas pamatā būtu ar nodokļiem saistīti iemesli. Tas, ka uzņēmumi mēģina gūt labumu no atšķirībām starp valstu nodokļu sistēmām, ir likumīgs un nenovēršams ekonomiskās darbības veids iekšējā tirgū, kurā nepastāv saskaņota uzņēmumu ienākumu

c) Izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršana

101. Vairākas valdības, kas piedalās tiesveidībā, minēja izvairīšanos no nodokļu maksāšanas kā vēl vienu primāru vispārējo interešu

62 — Šajā nozīmē 2007. gada 13. marta spriedums lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group* (Krājums, I-2107. lpp., 72. un nākamie punkti), 2009. gada 18. jūnija spriedums lietā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (Krājums, I-5145. lpp., 63. un 64. punkts) un spriedums lietā *SGI* (minēts 10. zemsvitras piezīmē, 65. un 66. punkts).

63 — Attiecībā uz fiziskās personas pārrobežu dzīvesvietas pārceļšanu skat. spriedumu lietā *de Lasteyrie du Saillant* (minēts 5. zemsvitras piezīmē, 51. punkts); šajā ziņā skat. arī 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas* (Krājums, I-7995. lpp., 36. un nākamie punkti).

61 — Šajā ziņā skat. manas 2006. gada 30. marta secinājumus spriedumam lietā *N* (spriedums minēts 6. zemsvitras piezīmē, 106. punkts).

aplūkšana ar nodokļiem⁶⁴. Līdz ar to saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nepieciešamība novērst nodokļu ieņēmumu samazināšanos nav uzskatāma par primāru vispārējo interešu iemeslu⁶⁵. Tāpat kā filiāles izveidošana citā dalībvalstī, arī sabiedrības juridiskās adreses pārceļšana pati par sevi nevar pamatot vispārēju prezumpciju par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

savos rakstveida apsvērumos skaidro, ka tā neatsaucas uz izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu kā pamatojuma iemeslu, lai pamatotu galīgā norēķina nodokli.

104. No iesniedzējtiesas lēmuma neizriet, ka Nīderlandes galīgā norēķina nodoklis ir speciāli vērst pret fiktīvu mehānismu izveidi iepriekš minētajā nozīmē. Gluži pretēji, šķiet, ka galīgā norēķina nodoklis tiek piemērots visos pārrobežu juridiskās adreses pārceļšanas gadījumos. Attiecībā uz *National Grind Indus* iesniedzējtiesa pat konkrēti norāda, ka juridiskā adrese tika pārceļta racionālu iemeslu dēļ⁶⁶. Turklāt Nīderlandes valdība

105. Tātad tāda tiesību norma kā izskatāmajā lietā nevar tikt pamatota ar izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu. Gadījumā, ja galīgā norēķina nodoklim būtu bijis jākalpo arī izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai, speciāli nevēršoties pret fiktīvu mehānismu izveidi, šis aspekts pietiekami ir ņemts vērā, apskatot sabalansēta nodokļu suverenitātes sadalījuma nepieciešamību kā pamatojuma iemeslu⁶⁷.

d) Citi pamatojuma iemesli

106. Valdības, kas piedalās tiesvedībā, papildus jau iztīrītajiem pamatojuma iemesliem norādīja vēl citus pamatojuma iemeslus, proti, izvairīšanās no dubultas zaudējumu ņemšanas vērā, efektīvu nodokļu kontroli un efektīvu nodokļu piedziņu. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus attiecībā uz sabalansēta nodokļu suverenitātes sadalījuma nepieciešamību un valsts nodokļu sistēmas saskaņotību, šie pamatojuma iemesli vairs nav jāpārbauda.

64 — Skat. manus 2006. gada 12. septembra secinājumus lietā *Oy AA* (spriedums minēts 36. zemsvītras piezīmē, 62. punkts), kā arī ģenerāladvokāta Hēlhuda [*Geelhoed*] 2006. gada 29. jūnija secinājumus lietā *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (spriedums minēts 62. zemsvītras piezīmē, 63. punkts); skat. arī spriedumus lietā *de Lasteyrie du Saillant* (minēts 5. zemsvītras piezīmē, 60. punkts) un lietā *Deutsche Schell* (minēts 54. zemsvītras piezīmē, 43. punkts).

65 — 2002. gada 12. decembra spriedums lietā C-324/00 *Lankhorst-Hohorst* (*Recueil*, I-11779. lpp., 36. punkts), spriedums lietā *de Lasteyrie du Saillant* (minēts 5. zemsvītras piezīmē, 51. punkts) un spriedums lietā *Cadbary Schweppes* un *Cadbary Schweppes Overseas* (minēts 63. zemsvītras piezīmē, 49. punkts).

66 — Šajā ziņā skat. šo secinājumu 12. punktu.

67 — Šajā ziņā skat. spriedumu lietā *SGI* (minēts 10. zemsvītras piezīmē, 66. punkts), kurā šie abi pamatojuma iemesli vēl tika pārbaudīti kopā.

3) Secinājums par otro un trešo prejudiciālo jautājumu

107. Tādēļ es iesaku uz otro un trešo prejudiciālo jautājumu atbildēt tādējādi, ka tāds galīgā norēķina nodoklis kā izskatāmajā lietā ir pamatojams ar sabalansēta nodokļu suverenitātes sadalījuma nepieciešamību starp dalībvalstīm, kā arī valsts nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšanu, ja izceļojušā uzņēmuma īpašuma daļas to veida un/vai apmēra dēļ līdz iekšzemē gūtā nerealizētā vērtības

pieauguma faktiskās realizācijas brīdim nevar tikt saprātīgi izsekotas. Ja to izsekošana ir iespējama salīdzinoši vienkārši, tad galīgā norēķina nodokļa piedziņa pirms nerealizētā vērtības pieauguma realizācijas ir nesamērīga. Uz jautājumu, vai šādā gadījumā vēlākie vērtības zaudējumi ir ņemami vērā, var atbildēt, ņemot vērā attiecīgos lietas apstākļus. Ja uzņēmuma kapitālu galvenokārt veido prasījums ārvalstu valūtā un ja iekšzemē radusies nerealizētā valūtas peļņa uzņemošajā valstī neparādās, tad galīgā norēķina nodoklis ir atliekams līdz brīdim, kad šāda veida peļņa iekšzemē palikuša uzņēmuma gadījumā būtu apliekama ar nodokli, ņemot vērā līdz tam brīdim radušos valūtas zaudējumus.

V — Secinājumi

108. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, iesaku Tiesai uz *Gerechthof Amsterdam* prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

“1) sabiedrība attiecībā pret dalībvalsti, saskaņā ar kuras tiesību aktiem tā ir dibināta, var atsaukties uz EKL 43. pantā (tagad — LESD 49. pants) garantēto brīvību

veikt uzņēmējdarbību, ja šī dalībvalsts administrācijas faktiskās atrašanās vietas pārceļšanas uz citu dalībvalsti dēļ piemēro galīgā norēķina nodokli tādā veidā, ka līdz tam brīdim pastāvošais, bet vēl nerealizētais pārcelto aktīvu daļu vērtības pieaugums ir apliekams ar uzņēmumu ienākuma nodokli bez tiesībām atlikt maksājumu un bez iespējas ņemt vērā vēlāko samazinājumu;

- 2) šāds galīgā norēķina nodoklis ir pamatojams ar sabalansēta nodokļu suverenitātes sadalījuma nepieciešamību starp dalībvalstīm, kā arī ar valsts nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšanu, ja izceļojušā uzņēmuma īpašuma daļas to veida un/vai apmēra dēļ līdz iekšzemē gūtā nerealizētā vērtības pieauguma faktiskās realizācijas brīdim nevar tikt saprātīgi izsekotas. Ja to izsekošana ir iespējama salīdzinoši vienkārši, tad galīgā norēķina nodokļa piedziņa pirms nerealizētā vērtības pieauguma realizācijas ir nesamērīga. Uz jautājumu, vai šādā gadījumā vēlāk radies vērtības samazinājums ir ņemams vērā, var atbildēt, ņemot vērā attiecīgos lietas apstākļus;
- 3) ja uzņēmuma kapitālu galvenokārt veido prasījums ārvalstu valūtā un ja iekšzemē radusies nerealizētā valūtas peļņa uzņēmumā valstī neparādās, tad galīgā norēķina nodoklis ir atliekams līdz brīdim, kad šāda veida peļņa iekšzemē palikušā uzņēmuma gadījumā būtu apliekama ar nodokli, ņemot vērā līdz tam brīdim radušos valūtas zaudējumus.”