

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2011. gada 29. novembrī*

Lieta C-371/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Gerechthof Amsterdam* (Nīderlande) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2010. gada 15. jūlijā un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 26. jūlijā, tiesvedībā

National Grid Indus BV

pret

Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam.

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: pirmās palātas priekšsēdētājs A. Ticano [*A. Tizzano*], kas pilda priekšsēdētāja pienākumus, palātu priekšsēdētāji H.N. Kunja Rodrigess [*J. N. Cunha Rodrigues*], K. Lēnartss [*K. Lenaerts*] un A. Prehala [*A. Prechal*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], K. Šimans [*K. Schiemann*], E. Levits, A. O'Kifs [*A. Ó Caoimh*], L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*], T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] un M. Bergere [*M. Berger*],

* Tiesvedības valoda — holandiešu.

ģenerālvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],
sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 21. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *National Grid Indus BV* vārdā — F. Petgens [*F. Pötgens*], *belastingadviseur*, kā arī — D. Hoflands [*D. Hofland*] un E. Peinakers Hordeiks [*E. Pijnacker Hordijk*], *advocaten*,

— Nīderlandes valdības vārdā — K. Viselsa [*C. Wissels*] un M. de Rē [*M. de Ree*], kā arī — J. Langers [*J. Langer*], pārstāvji,

— Dānijas valdības vārdā — K. Vangs [*C. Vang*], pārstāvis,

— Vācijas valdības vārdā — T. Hencē [*T. Henze*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,

- Spānijas valdības vārdā — D. Munjoss Peress [*M. Muñoz Pérez*], pārstāvis,

- Francijas valdības vārdā — Ž. de Bergess [*G. de Bergues*] un N. Ruāma [*N. Rouam*], pārstāvji,

- Itālijas valdības vārdā — Dž. Palmjēri [*G. Palmieri*], pārstāvis, kuram palīdz P. Džentili [*P. Gentili*], *avvocato dello Stato*,

- Portugāles valdības vārdā — L. Inešs Fernandišs [*L. Inez Fernandes*] un Ž. De Menezešs Leitau [*J. Menezes Leitão*], pārstāvji,

- Somijas valdības vārdā — J. Heliskoski [*J. Heliskoski*] un M. Pere [*M. Pere*], pārstāvji,

- Zviedrijas valdības vārdā — A. Falka [*A. Falk*] un S. Juhannesone [*S. Johannesson*], pārstāves,

- Apvienotās Karalistes valdības vārdā — S. Hetevejs [*S. Hathaway*], pārstāvis, kam palīdz K. Beikons [*K. Bacon*], *barrister*,

— Eiropas Komisijas vārdā — V. Rols [*W. Roels*] un R. Liāls [*R. Lyal*], pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2011. gada 8. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 49. panta interpretāciju.

- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp sabiedrību *National Grid Indus BV* (turpmāk tekstā — “*National Grid Indus*”), kas ir dibināta saskaņā ar Nīderlandes tiesībām un kuras juridiskā adrese ir Nīderlandē, un *Inspecteur van de Belastingdienst Rijnmond/kantoor Rotterdam* (Reinmondes novada Roterdamas biroja Nodokļu dienesta inspektors, turpmāk tekstā — “Inspektors”) par minētās sabiedrības nerealizētā kapitāla pieauguma no aktīviem aplikšanu ar nodokļiem saistībā ar tās faktiskā vadības centra pārcelšanu uz Apvienoto Karalisti.

Atbilstošās tiesību normas

Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu

- 3 Nīderlandes Karaliste un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotā Karaliste ir noslēgušas Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu (turpmāk tekstā — “konvencija”)

- 4 Šīs konvencijas 4. punktā ir noteikts:

“1. Šīs konvencijas izpratnē jēdziens “ligumslēdzējas valsts rezidents” nozīmē ikvienu personu, kas saskaņā ar minētās valsts tiesību aktiem ir nodokļu maksātāja šajā valstī, ņemot vērā tās domicilu, rezidenci, vadības atrašanās vietu vai jebkuru citu līdzīgu kritēriju [..].

[..]

3. Ja saskaņā ar 1. punkta nosacījumiem persona, kas nav fiziska persona, ir rezidente vienā no ligumslēdzējām valstīm, viņu uzskata tikai par tās valsts rezidenti, kurā atrodas tās faktiskais vadības centrs.”

5. Saskaņā ar konvencijas 7. panta 1. punktu “sabiedrības, kas darbojas līgumslēdzējā valstī, peļņu var aplikt ar nodokļiem tikai šajā valstī, izņemot gadījumus, kad sabiedrība veic komercdarbību otrā līgumslēdzējā valstī, izmantojot tur esošu pastāvīgu uzņēmumu. Ja sabiedrība veic komercdarbību šādā veidā, sabiedrības peļņu var aplikt ar nodokļiem otrajā valstī, bet tikai to peļņas daļu, kas ir attiecināma uz šo uzņēmumu”.
6. Konvencijas 13. punktā ir noteikts:

“1. Ienākumi, ko saņem līgumslēdzējas valsts rezidents par [...] otrā līgumslēdzējā valstī esošā nekustamā īpašuma atsavināšanu, ir apliekami ar nodokļiem šajā otrajā valstī.

2. Ienākumi, ko vienā līgumslēdzējā valstī reģistrēta sabiedrība gūst no kustamu lietu, kas ietilpst pastāvīga uzņēmuma aktīvos un kas ir tās īpašumā otrā līgumslēdzējā valstī, atsavināšanas [...], tostarp ienākumi, ko gūst no šāda pastāvīga uzņēmuma atsavināšanas (atsevišķi vai kopā ar visu uzņēmumu) [...], ir apliekami ar nodokļiem šajā otrajā valstī.

3. Ienākumi, ko gūst par starptautiskajā satiksmē izmantoto jūras un gaisa transporta līdzekļu atsavināšanu [...], ir apliekami ar nodokļiem tikai valstī, kurā atrodas uzņēmuma faktiskais vadības centrs.

4. Ienākumi par tāda īpašuma, kas atšķiras no šī panta 1., 2. un 3. punktā minētā īpašuma, atsavināšanu, tiek aplikti ar nodokļiem tajā līgumslēdzējā valstī, kuras rezidents ir šī īpašuma atsavinātājs.”

Nīderlandes tiesiskais regulējums

- 7 1964. gada Likuma par ienākumu nodokli (*Wet op de inkomstenbelasting 1964*, turpmāk tekstā — “*Wet IB*”) 16. pantā ir noteikts:

“No uzņēmējdarbības gūti ienākumi, kas vēl nav iekļauti grāmatvedības uzskaitē [...], tiek iekļauti tā kalendārā gada peļņā, kurā uzņēmums pārtrauc gūt peļņu no uzņēmējdarbības, kas ir apliekama ar nodokļiem Nīderlandē [...]”

- 8 Saskaņā ar 1969. gada Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli (*Wet op de vennootschapsbelasting 1969*, turpmāk tekstā — “*Wet VPB*”) 16. pantu *Wet IB* piemēro analogiski tam, kā iekasē uzņēmumu ienākuma nodokli.
- 9 Saskaņā ar *Wet VPB* 2. panta 4. punktu, “ja uzņēmums ir izveidots saskaņā ar Nīderlandes tiesisko regulējumu, tad, piemērojot šo likumu, šādu uzņēmumu turpina uzskatīt par tādu, kas ir reģistrēts Nīderlandē [...]”

Pamata lietas rašanās fakti un prejudiciālie jautājumi

- 10 *National Grid Indus* ir saskaņā ar Nīderlandes tiesībām izveidota sabiedrība ar ierobežotu atbildību. Līdz 2000. gada 15. decembrim tās faktiskās vadības centrs atradās Nīderlandē.

- 11 Šai sabiedrībai kopš 1996. gada 10. jūnija ir prasījums par GBP 33 113 000 pret Apvienotajā Karalistē reģistrēto sabiedrību *National Grid Company plc*.
- 12 Pēc Lielbritānijas mārciņas kursa kāpuma pret Nīderlandes guldeniem par šo prasījumu tika gūta nerealizēta valūtas peļņa. 2000. gada 15. decembrī šī nerealizētā valūtas peļņa sasniedza NLG 22 128 160 apmēru.
- 13 Šajā datumā *National Grid Indus* pārcēla savu faktisko vadības centru uz Apvienoto Karalisti. Saskaņā ar *Wet VPB 2*. panta 4. punktu, tā kā *National Grid Indus* tika dibināta saskaņā ar Nīderlandes tiesību aktiem, to joprojām varēja Nīderlandē principā neierobežoti aplikt ar nodokļiem. Tomēr saskaņā ar konvencijas, kas ir pārāka par valsts tiesību normām, 4. panta 3. punktu *National Grid Indus* pēc tās faktiskā vadības centra pārcelšanas bija jāuzskata par rezidenti Apvienotajā Karalistē. Ņemot vērā, ka pēc faktiskā vadības centra pārcelšanas *National Grid Indus* konvencijas izpratnē vairs nebija pastāvīga uzņēmuma Nīderlandē, pilnvaras aplikt ar nodokļiem šīs sabiedrības peļņu un kapitāla pieaugumu pēc minētās pārcelšanas saskaņā ar konvencijas 7. panta 1. punktu un 13. panta 4. punktu bija tikai Apvienotajai Karalistei.
- 14 Piemērojot šo konvenciju, *National Grid Indus* pārtrauca gūt ar nodokļiem apliekamu peļņu Nīderlandē *Wet IB 16*. panta izpratnē, tāpēc saskaņā ar iepriekš minēto tiesību normu, to lasot kopsakarā ar *Wet VPB 8*. pantu, bija jāsaģatavo galīgais aprēķins par nerealizēto kapitāla pieaugumu faktiskā vadības centra pārcelšanas brīdī. Tādējādi Inspektors nolēma, ka *National Grid Indus* jāuzliek nodoklis par šī sprieduma 12. punktā minēto valūtas peļņu.

- 15 *National Grid Indus* cēla prasību par inspektora lēmumu *rechtbank Haarlem* [Hārlēmas tiesa], kas ar 2007. gada 17. decembra lēmumu atstāja spēkā minēto lēmumu.
- 16 Pēc tam *National Grid Indus* iesniedza apelācijas sūdzību par *rechtbank Haarlem* spriedumu *Gerechthof Amsterdam* (Amsterdāmas apelācijas tiesa).
- 17 Iesniedzējtiesa uzskata, ka, pirmkārt, *National Grid Indus* var atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, lai apstrīdētu nodokļu sekas, kuras Nīderlande kā izcelsmes dalībvalsts saista ar šīs sabiedrības faktiskā vadības centra pārcelšanu uz citu dalībvalsti. Tā kā attiecīgās valsts tiesību normas neietekmējot minētās sabiedrības pastāvēšanu un funkcionēšanu tiktāl, ciktāl tā ir dibināta saskaņā ar Nīderlandes tiesībām, tad šī pamata lieta atšķiroties no 1988. gada 27. septembra sprieduma lietā 81/87 *Daily Mail and General Trust (Recueil, 5483. lpp.)* un 2008. gada 16. decembra sprieduma lietā C-210/06 *Cartesio* (Krājums, I-9641. lpp.). Tomēr [iesniedzējtiesai] joprojām esot šaubās par šo jautājumu.
- 18 Iesniedzējtiesa uzskata, ka tāda aplikšana ar nodokļiem kā pamata lietā ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums. Šīs aplikšanas ar nodokļiem pamatā esošais valsts pasākums tomēr varētu izrādīties pamatots ar tā mērķi, kas ir nodrošināt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm saskaņā ar nodokļu teritorialitātes principu, kas ir saistīts ar laika elementu. Iesniedzējtiesa šajā ziņā paskaidro, ka *Wet IB 16*. pants balstās uz ideju, ka visai peļņai, ko gūst sabiedrība rezidente, ir jābūt aplikamai ar nodokļiem Nīderlandē. Tiklīdz pēc attiecīgās sabiedrības faktiskā vadības centra pārcelšanas beidzas pienākums maksāt nodokļus Nīderlandē, šīs sabiedrības nerealizēto kapitāla pieaugumu no aktīviem, kas vēl nav aplikti ar nodokļiem Nīderlandē, būtu jāuzskata par realizētu peļņu un tāvad tā būtu jāapliek ar nodokļiem.

- 19 Iesniedzējtiesa tomēr uzskata, ka nav izslēgts, ka saskaņā ar judikatūru, kas izriet no 2004. gada 11. marta sprieduma lietā *C-9/02 Lasteyrie du Saillant (Recueil, I-2409. lpp.)* un 2006. gada 7. septembra sprieduma lietā *C-470/04 N* (Krājums, I-7409. lpp.), galīgā aprēķina aplikšana ar nodokļiem atbilstoši tiesiskajam regulējumam pamata lietā varētu tikt uzskatīta par nesamērīgu, ņemot vērā, ka ar to tiek radīts tūlītēji iekasējams nodokļu parāds un ka ar to nav ņemts vērā kapitāla vērtības samazinājums, kas radies pēc attiecīgās sabiedrības faktiskā vadības centra pārcelšanas. Iesniedzējtiesa uzskata, ka joprojām pastāv šaubas arī par šo jautājumu. Tā piebilst šajā ziņā, ka nodokļu iekasēšanas atlikšana līdz brīdim, kad kapitāla pieaugums tiks faktiski realizēts, varētu radīt nepārvaramas praktiskas problēmas.
- 20 Visbeidzot, iesniedzējtiesa uzsver, ka šajā lietā pēc *National Grid Indus* vadības centra pārcelšanas nevar rasties nekāds kapitāla vērtības samazinājums, jo pēc šīs pārcelšanas ir zudis maiņas kursa risks prasījumam sterliņu mārciņās. Pēc šīs pārcelšanas šai sabiedrībai bija pienākums aprēķināt savu ar nodokļiem aplikamo peļņu šajā valūtā.
- 21 Šādos apstākļos *Gerechtshof Amsterdam* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai tad, ja dalībvalsts, saskaņā ar kuras tiesībām sabiedrība tika dibināta, saistībā ar tās faktiskās vadības centra pārcelšanu no šīs dalībvalsts uz citu dalībvalsti sabiedrībai uzliek galīgā norēķina nodokli, atbilstoši pašreizējam Kopienu tiesību stāvoklim šī sabiedrība attiecībā pret šo dalībvalsti var atsaukties uz EKL 43. pantu (tagad — LESD 49. pantu)?

- 2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstiprinoša: vai tāds galīgā norēķina nodoklis kā izskatāmajā lietā, kas bez tiesībām atlikt maksājumu un bez iespējas ņemt vērā vēlākos kapitāla vērtības samazinājumus, tiek uzlikts tādām sabiedrības kapitāla pieaugumam no aktīviem, kuri tiek pārcelti no izcelsmes dalībvalsts uz uzņēmēju dalībvalsti, tādā apmērā, kādā tie bija faktiskā vadības centra pārceļšanas brīdī, ir pretrunā EKL 43. pantam (tagad — LESD 49. pants) tajā ziņā, ka to nevar pamatot ar nepieciešamību sadalīt nodokļu uzlikšanas pilnvaras starp dalībvalstīm?

- 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 uzņēmējā dalībvalstī šī peļņa saskaņā ar tur spēkā esošo nodokļu režīmu neparādās?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 22 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai sabiedrība, kas ir dibināta saskaņā ar vienas dalībvalsts tiesisko regulējumu un kas pārceļ tās faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, un kurai pirmā dalībvalsts uzliek nodokļus saistībā ar šo pārceļšanu, pret šo dalībvalsti var atsaukties uz LESD 49. pantu.

- 23 Nīderlandes, Vācijas, Itālijas, Portugāles, Somijas, Zviedrijas un Apvienotās Karalistes valdības apgalvo, ka ar LESD 49. pantu nav ierobežota dalībvalstu kompetence pieņemt tiesisko regulējumu, tostarp nodokļu tiesību normas par uzņēmumu juridiskās adreses pārcelšanu starp dalībvalstīm. Šāda šī panta interpretācija, kuru ir sniegusi Tiesa iepriekš minētajos spriedumos lietā *Daily Mail and General Trust* un lietā *Cartesio*, neattiecoties tikai un vienīgi uz noteikumiem par sabiedrību dibināšanu un funkcionēšanu saskaņā ar valstu tiesisko regulējumu attiecībā uz sabiedrībām.
- 24 Minētās valdības šajā ziņā paskaidro, ka *National Grid Indus* tieši tās faktiskās vadības centra pārcelšanas dēļ vairs nav pakļauta savas izcelsmes dalībvalsts nodokļu tiesiskajam regulējumam. Nīderlande zaudējot jebkādu nodokļu kompetenci attiecībā uz ienākumiem, ko minētā sabiedrība gūst no savas darbības. Aplikšana ar nodokļiem pamata lietā tātad esot cieši saistīta ar valsts tiesisko regulējumu attiecībā uz sabiedrībām, kurā ir paredzēti nosacījumi sabiedrību dibināšanai un to juridiskās adreses pārcelšanai, un šī aplikšana ar nodokļiem esot šī tiesiskā regulējuma piemērošanas tiešas sekas.
- 25 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar LESD 54. pantu sabiedrības, kuras izveidotas saskaņā ar kādas dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Savienībā, piemērojot LESD noteikumus par brīvību veikt uzņēmējdarbību, tiek pielīdzinātas fiziskajām personām, kuras ir dalībvalstu pilsoņi.
- 26 Tā kā nav vienotas Savienības tiesību definīcijas sabiedrībām, kas var izmantot tiesības veikt uzņēmējdarbību saskaņā vienīgi ar saiknes kritēriju, kas nosaka sabiedrībai piemērojamās valsts tiesības, jautājums par to, vai LESD 49. pants ir piemērojams sabiedrībai, kura atsauca uz pamatbrīvību, kas piešķirta ar šo pantu, tāpat kā jautājums par to, vai fiziska persona, kas ir dalībvalsts pilsoņe, šajā sakarā var baudīt šo brīvību, ir ievada jautājums, uz kuru saskaņā ar šobrīd spēkā esošajām Savienības tiesībām var rast atbildi tikai piemērojamās valsts tiesībās. Tādējādi tikai, ja ir pārbaudīts, vai

ši sabiedrība tiešām bauda brīvību veikt uzņēmējdarbību, ņemot vērā LESD 54. pantā noteiktos nosacījumus, rodas jautājums, vai šī sabiedrība saskaras ar šīs brīvības ierobežojumu LESD 49. panta izpratnē (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Daily Mail and General Trust*, 19.–23. punkts; 2002. gada 5. novembra spriedumu lietā *C-208/00 Überseering, Recueil*, I-9919. lpp., 67.–70. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Cartesio*, 109. punkts).

- 27 Dalībvalstij tātad ir tiesības noteikt gan saikni, kas tiek prasīta no sabiedrības, lai to varētu uzskatīt par tādu, kas dibināta saskaņā ar valsts tiesībām un šajā sakarā var baudīt tiesības veikt uzņēmējdarbību, gan saikni, kas tiek prasīta, lai saglabātu šo statusu pēc tam (iepriekš minētais spriedums lietā *Cartesio*, 110. punkts). Dalībvalstij tātad ir iespēja noteikt ierobežojumus sabiedrībai, kura ir dibināta saskaņā ar tās tiesību sistēmu, attiecībā uz tās faktiskā vadības centra pārcelšanu ārpus šīs dalībvalsts teritorijas, lai tā varētu saglabāt juridiskas personas statusu, kurš tai bija piešķirts saskaņā ar šīs pašas dalībvalsts tiesībām (iepriekš minētais spriedums lietā *Überseering*, 70. punkts).
- 28 Pamata lietā *National Grid Indus* faktiskā vadības centra pārcelšana uz Apvienoto Karalisti tomēr neietekmēja šīs sabiedrības kā sabiedrības, kas izveidota saskaņā ar Nīderlandes tiesību normām, statusu, jo atbilstoši šīm tiesību normām, sabiedrībām tiek piemērota dibināšanas teorija.
- 29 Nīderlandes, Vācijas, Itālijas, Portugāles, Somijas, Zviedrijas un Apvienotās Karalistes valdības tomēr apgalvo, ka, ja dalībvalstij ir tiesības prasīt sabiedrības, kas pārceļ juridisko adresi uz ārzemēm, darbības izbeigšanu un likvidāciju, tad arī ir jāpieņem, ka šai dalībvalstij ir tiesības noteikt prasības par nodokļiem, ja tajā piemēro sistēmu, kas ir izdevīgāka no iekšējā tirgus viedokļa, attiecībā uz juridiskās adreses pārcelšanu, saglabājot juridiskas personas statusu.

- 30 Tomēr šī sprieduma 27. punktā minētās tiesības nekādi nenozīmē, ka Līguma noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību nebūtu piemērojami valsts tiesiskajam regulējumam attiecībā uz sabiedrību dibināšanu un likvidāciju (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Cartesio*, 112. punkts).
- 31 Valsts tiesiskais regulējums pamata lietā neattiecas uz nosacījumiem, kurus dalībvalsts izvirza sabiedrībai, kas ir dibināta saskaņā ar tās tiesisko regulējumu, lai tā varētu saglabāt savu sabiedrības statusu minētajā dalībvalstī pēc tās faktiskā vadības centra pārcelšanas uz citu dalībvalsti. Minētais tiesiskais regulējums, tieši otrādi, aptiecinās ar to, ka tajā sabiedrībām, kas ir dibinātas saskaņā ar valsts tiesībām, ir noteiktas nodokļu sekas, kas iestājas pēc juridiskās adreses pārcelšanas uz citu dalībvalsti, šādai juridiskās adreses pārcelšanai neietekmējot sabiedrības statusu attiecīgajā dalībvalstī.
- 32 Pamata lietā, tā kā *National Grid Indus* faktiskā vadības centra pārcelšana uz Apvienoto Karalisti nav ietekmējusi šīs sabiedrības statusu Nīderlandes tiesībās, šī pārcelšana neietekmē minētās sabiedrības iespējas atsaukties uz LESD 49. pantu. Kā sabiedrībai, kas ir dibināta saskaņā ar kādas dalībvalsts tiesību aktiem un kuras juridiskā adrese, kā arī galvenā vadība ir Savienībā, tai saskaņā ar LESD 54. pantu ir piemērojami Līguma noteikumi par brīvību veikt uzņēmējdarbību un tātad tā var atsaukties uz tiesībām, kas tai izriet no LESD 49. panta, tostarp, lai apstrīdētu tās aplikšanas ar nodokļiem likumību, kuru veic minētā dalībvalsts saistībā ar tās faktiskās vadības centra pārcelšanu uz citu dalībvalsti.
- 33 Uz pirmo jautājumu tātad ir jāatbild, ka sabiedrība, kas ir dibināta saskaņā ar vienas dalībvalsts tiesisko regulējumu un kas pārceļ savu faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, šādai faktiskā vadības centra pārcelšanai neietekmējot sabiedrības statusu

pirmajā dalībvalstī, var atsaukties uz LESD 49. pantu, lai apstrīdētu tās aplikšanas ar nodokļiem, kurus uzliek pirmā dalībvalsts saistībā ar minēto faktiskā vadības centra pārcelšanu, likumību.

Par otro un trešo jautājumu

- ³⁴ Ar savu un otro un trešo jautājumu, kurus ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums nodokļu jomā kā pamata lietā, saskaņā ar kuru pirmā dalībvalsts aplik ar nodokļiem nerealizēto kapitāla pieaugumu sabiedrībai, kura ir dibināta saskaņā ar šīs dalībvalsts tiesībām un kura pārceļ savu faktiskās vadības centru uz citu dalībvalsti, brīdī, kad tiek veikta minētā pārcelšana, taču minētajā tiesiskajā regulējumā, pirmkārt, nav noteikts, ka minētajai sabiedrībai tiek piešķirts uzliktā nodokļa maksājuma pagarinājums līdz brīdim, kamēr kapitāla pieaugums tiks faktiski realizēts, un, otrkārt, tajā netiek ņemts vērā kapitāla vērtības samazinājums, kas var rasties pēc attiecīgās sabiedrības faktiskā vadības centra pārcelšanas. Turklāt iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai LESD 49. panta interpretāciju ietekmē apstākļi, ka ar nodokļiem apliktais nerealizētais kapitāla pieaugums, kas ir radies no valūtas peļņas, neparādās uzņēmējā dalībvalstī, ņemot vērā tur spēkā esošo nodokļu režimu.

Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma esamību

- ³⁵ LESD 49. pantā ir noteikts pienākums atcelt ierobežojumus brīvībai veikt uzņēmējdarbību. Lai gan atbilstoši to formulējumam Līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis ir nodrošināt ārvalstu pilsoņiem un sabiedrībām uzņēmējā dalībvalstī tādu pašu attieksmi kā šīs valsts pilsoņiem un uzņēmējsabiedrībām, tie arī aizliedz izcelsmes dalībvalstij radīt šķēršļus kādam savam pilsonim vai sabiedrībai,

kas dibināta saskaņā ar tās tiesību aktiem, veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (skat. 1998. gada 16. jūlija spriedumu lietā C-264/96 *ICI, Recueil*, I-4695. lpp., 21. punkts; 2007. gada 6. decembra spriedumu lietā C-298/05 *Columbus Container Services*, Krājums, I-10451. lpp., 33. punkts; 2008. gada 23. oktobra spriedumu lietā C-157/07 *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, Krājums, I-8061. lpp., 29. punkts, un 2010. gada 15. aprīļa spriedumu lietā C-96/08 *CIBA*, Krājums, I-2911. lpp., 18. punkts).

³⁶ Tāpat saskaņā ar pastāvīgo judikatūru par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem ir uzskatāmi visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu (skat. 2004. gada 5. oktobra spriedumu lietā C-442/02 *Caixa-Bank France*, Krājums, I-8961. lpp., 11. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Columbus Container Services*, 34. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt*, 30. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *CIBA*, 19. punkts).

³⁷ Pamata lietā ir jākonstatē, ka saskaņā ar Nīderlandes tiesībām dibinātai sabiedrībai, kura vēlas pārcelt savu faktisko vadības centru ārpus Nīderlandes teritorijas, izmantojot tiesības, ko tai nodrošina LESD 49. pants, rodas neizdevīga situācija attiecībā uz naudas plūsmu, salīdzinot ar līdzīgu sabiedrību, kura patur savu faktiskās vadības centru Nīderlandē. Saskaņā ar pamata lietā aplūkoto valsts tiesisko regulējumu sabiedrības, kas dibināta saskaņā ar Nīderlandes tiesībām, faktiskā vadības centra pārcelšanas uz citu dalībvalsti sekas ir tādas, ka tūlītēji tiek aplikts ar nodokļiem nerealizētais kapitāla pieaugums no pārceltajiem aktīviem, kaut arī šāds kapitāla pieaugums netiek aplikts ar nodokļiem tad, ja šāda sabiedrība maina juridisko adresi Nīderlandes teritorijā. Šāda atšķirīga attieksme attiecībā uz kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokļiem var atturēt sabiedrību, kura ir dibināta saskaņā ar Nīderlandes tiesībām, veikt šādu juridiskās adreses pārcelšanu uz citu dalībvalsti (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Lasteyrie du Saillant*, 46. punkts, un lietā *N*, 35. punkts).

- 38 Šādi konstatēta atšķirīga attieksme nav izskaidrojama ar objektīvu situācijas atšķirību. Attiecībā uz dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā ir paredzēts aplikēt 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 pārceļšanas.
- 39 Spānijas, Francijas un Portugāles valdības turklāt apgalvo, ka tāda sabiedrība kā prasītāja pamata lietā necieš nekādas negatīvas sekas salīdzinot ar sabiedrību, kura pārceļ savu juridisko adresi vienas dalībvalsts teritorijā. Ņemot vērā, ka valūtas peļņa Nīderlandes guldeņos par prasījumu sterliņu mārciņās būtu zudusi, pārceļot *National Grid Indus* faktisko vadības centru uz Apvienoto Karalisti, šai sabiedrībai, kā apgalvo iepriekš minēto valstu valdības, esot uzlikts nodoklis par realizētu kapitāla pieaugumu. Turpretī juridiskās adreses pārceļšana dalībvalsts iekšienē nebūtu ļāvusi realizēt nekādu kapitāla pieaugumu.
- 40 Šis arguments ir jānoraida. Attiecīgā aplikšana ar nodokļiem pamata lietā neattiecas uz realizētu kapitāla pieaugumu. Ar nodokļiem apliktā valūtas peļņa saistībā ar strīdu pamata lietā patiesībā attiecas nerealizētu kapitāla pieaugumu, no kā *National Grid Indus* nav guvusi nekādu peļņu. Šāds nerealizēts kapitāla pieaugums nebūtu ticis aplikts ar nodokļiem, ja *National Grid Indus* būtu pārcēlusi tās faktiskās vadības centru Nīderlandes teritorijas iekšienē.
- 41 No tā izriet, ka atšķirīgā attieksme, kam, piemērojot valsts tiesību normas pamata lietā, tiek pakļautas Nīderlandē reģistrētas sabiedrības, kas pārceļ savu faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, salīdzinot ar Nīderlandē reģistrētām sabiedrībām, kas

pārceļ savu faktisko vadības centru Nīderlandes teritorijas iekšienē, principā ir ar Līguma noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību aizliegts ierobežojums.

Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma pamatojumu

- ⁴² No pastāvīgās judikatūras izriet, ka ierobežojumu brīvībai veikt uzņēmējdarbību var pieļaut tikai tad, ja to pamato primāri vispārējo interešu iemesli. Tāpat šādā gadījumā tam ir jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (2005. gada 13. decembra spriedums lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums I-10837. lpp., 35. punkts; 2006. gada 12. septembra spriedums lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 47. punkts; 2007. gada 13. marta spriedums lietā C-524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Krājums, I-2107. lpp., 64. punkts, kā arī 2009. gada 18. jūnija spriedums lietā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Krājums, I-5145. lpp., 57. punkts).
- ⁴³ Kā apgalvo iesniedzējtiesa, ierobežojumu brīvībai veikt uzņēmējdarbību attaisno mērķis nodrošināt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm saskaņā ar nodokļu teritorialitātes principu, kas ir saistīts ar laika elementu. Attiecīgā dalībvalsts īstenoja savas pilnvaras aplikt ar nodokļiem vienīgi kapitāla pieaugumu, kas tika gūts tās teritorijā laikā, kad *National Grid Indus* tur bija rezidente nodokļu saistību ziņā.
- ⁴⁴ *National Grid Indus* tomēr uzskata, ka ar šādu mērķi nevar attaisnot konstatēto ierobežojumu, jo attiecīgā aplikšana ar nodokļiem pamata lietā neattiecoties uz reāli gūtiem ienākumiem.

- 45 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka, pirmkārt, pilnvaru aplikt ar nodokļiem sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšana ir Tiesas atzīts leģitīms mērķis (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 45. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *N*, 42. punkts; 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā *C-231/05 Oy AA*, Krājums, I-6373. lpp., 51. punkts, kā arī 2008. gada 15. maija spriedumu lietā *C-414/06 Lidl Belgium*, Krājums, I-3601. lpp., 31. punkts). Otrkārt, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, ja nav unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu Savienībā, dalībvalstis saglabā kompetenci līgumu vai vienpusējā ceļā definēt savu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma kritērijus, tostarp novērst nodokļu dubulto uzlikšanu (2009. gada 19. novembra spriedums lietā *C-540/07 Komisija/Itālija*, Krājums, I-10983. lpp., 29. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 46 Vienā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības faktiskā vadības centra pārceļšana uz citu dalībvalsti nekādi nenozīmē, ka izcelsmes dalībvalstij būtu jāatsakās no savām tiesībām aplikt ar nodokļiem kapitāla pieaugumu, kas radies tās nodokļu jurisdikcijā pirms minētās pārceļšanas (šajā ziņā skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā *C-374/04 Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Krājums, I-11673. lpp., 59. punkts). Tiesa jau ir nolēmusi, ka dalībvalstij saskaņā ar nodokļu teritorialitātes principu, kas ir saistīts ar laika elementu, proti, nodokļu maksātāja rezidenci nodokļu saistību ziņā valsts teritorijā laikposmā, kad ir radies nerealizētais kapitāla pieaugums, ir tiesības aplikt ar nodokļiem minēto kapitāla pieaugumu attiecīgā nodokļu maksātāja emigrācijas brīdī (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *N*, 46. punkts). Šāda pasākuma mērķis patiesībā ir novērst tādas situācijas, kas var apdraudēt izcelsmes dalībvalsts tiesības īstenot savas pilnvaras nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktām darbībām, un to tātad var attaisnot ar pamatojumu, kas saistīts ar līdzsvarota nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījuma saglabāšanu starp dalībvalstīm (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 46. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Oy AA*, 54. punkts, kā arī 2010. gada 21. janvāra spriedumu lietā *C-311/08 SGI*, Krājums, I-487. lpp., 60. punkts).
- 47 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka saskaņā ar konvencijas 7. panta 1. punktu pēc *National Grid Indus* faktiskā vadības centra pārceļšanas uz Apvienoto Karalisti tā tika uzskatīta par šīs pēdējās dalībvalsts rezidenti. Tā kā minētās faktiskā vadības centra pārceļšanas dēļ *National Grid Indus* vairs neguva Nīderlandē ar nodokļiem apliekamus ienākumus, saskaņā ar *Wet IB* 16. pantu tika sagatavots galīgais

aprēķins par kapitāla pieaugumu no šīs sabiedrības aktīviem, kuri atradās Nīderlandē šīs sabiedrības faktiskā vadības centra pārcelšanas uz Apvienoto Karalisti brīdī. Kapitāla pieaugums, kas ir gūts pēc minētās faktiskā vadības centra pārcelšanas saskaņā ar konvencijas 13. panta 4. punktu, ir apliekams ar nodokļiem šajā pēdējā dalībvalstī.

48 Ņemot vērā šos apstākļus, tāds tiesiskais regulējums kā pamata lietā ir piemērots, lai garantētu aplikšanas ar nodokļiem sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanu. Galīgā aprēķina aplikšanas ar nodokļiem sabiedrības faktiskā vadības centra pārcelšanas brīdī mērķis ir piemērot uzņēmuma peļņas nodokli par nerealizēto kapitāla pieaugumu no sabiedrības aktīviem, kas tika gūts šīs dalībvalsts nodokļu jurisdikcijā pirms minētās faktiskā vadības centra pārcelšanas. Tādējādi kapitāla pieaugumu no aktīviem aplik ar nodokļiem tajā dalībvalstī, kurā tas ir gūts. Kapitāla pieaugums, kas ir iegūts pēc minētās sabiedrības faktiskā vadības centra pārcelšanas, tiek aplikts ar nodokļiem vienīgi tajā uzņēmējā dalībvalstī, kur to gūst, un tas ļauj izvairīties no nodokļu dubultas uzlikšanas šādam pieaugumam.

49 *National Grid Indus* arguments, ka attiecīgā aplikšana ar nodokļiem nevarot būt pamatota, jo tā attiecas uz nerealizētu pieaugumu un nevis realizētu kapitāla pieaugumu, ir jānoraida. Kā uzsver valdības, kuras Tiesai iesniedza savus apsvērumus, dalībvalstij ir tiesības aplik ar nodokļiem aktīvu pieaugumu no nerealizēta kapitāla pieauguma tās teritorijā, pat ja attiecīgais kapitāla pieaugums vēl nav faktiski realizēts.

50 Turklāt ir jāpārbauda, vai tāds tiesiskais regulējums kā pamata lietā nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu ar to izvirzīto mērķi (2011. gada 30. jūnija spriedums lietā C-262/09 *Meilicke* u.c., Krājums, I-5669. lpp., 42. punkts un tajā minēta judikatūra).

- 51 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar valsts tiesisko regulējumu pamata lietā gan nodokļa parāda apmēra noteikšana, gan tā piedziņa notika brīdī, kad attiecīgā sabiedrība pārstāja gūt ar nodokļiem apliekamus ienākumus Nīderlandē, precīzāk, brīdī, kad notika šīs sabiedrības faktiskā vadības centra pārcelšana uz citu dalībvalsti. Lai novērtētu šāda tiesiskā regulējuma samērīgumu, ir jānošķir nodokļa apmēra noteikšana no tā piedziņas.

— Par galīgo nodokļa apmēra noteikšanu brīdī, kad sabiedrība pārceļ savu faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti

- 52 Kā ģenerālvokāte norāda savu secinājumu 55. un 56. punktā, nodokļa apmēra noteikšana sabiedrības faktiskā vadības centra pārcelšanas brīdī atbilst samērīguma principam, ņemot vērā valsts tiesiskā regulējuma mērķi aplikt ar nodokļiem izcelsmes dalībvalstī kapitāla pieaugumu, kas tika gūts šīs dalībvalsts nodokļu jurisdikcijā. Ir samērīgi, ka izcelsmes dalībvalsts ar mērķi saglabāt savas pilnvaras nodokļu jomā nosaka maksājamo nodokli par nerealizētu kapitāla pieaugumu, kas iegūts šīs dalībvalsts teritorijā tajā brīdī, kad beidzas tās pilnvaras aplikt ar nodokļiem minēto sabiedrību, vai, precīzāk, brīdī, kad notiek šīs sabiedrības faktiskā vadības centra pārcelšana uz citu dalībvalsti.

- 53 Eiropas Komisija, atsaucoties uz iepriekš minēto spriedumu lietā *N*, tomēr apgalvo, ka saskaņā ar samērīguma principu izcelsmes dalībvalstij esot pienākums ņemt vērā kapitāla vērtības samazinājumu, kas ir radies laikā starp sabiedrības faktiskā vadības centra pārcelšanu un attiecīgo aktīvu realizēšanu, tādā gadījumā, ja uzņēmējas dalībvalsts nodokļu režīms neņem vērā šādu kapitāla samazinājumu.

- 54 Jāatgādina, ka iepriekš minētajā spriedumā lietā *N*, kas attiecās uz valsts tiesisko regulējumu, ar kuru fiziskai personai uzliek nodokli par nerealizētu kapitāla pieaugumu no aktīviem, ko tā guva no būtiskas dalības tai piederošās kādas sabiedrības kapitāla daļās, Tiesa nolēma, ka par samērīgu, ņemot vērā mērķi nodrošināt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm, ir atzīstama vienīgi tāda nodokļu sistēma, kas pilnībā ņem vērā kapitāla vērtības samazinājumu, kas var rasties pēc attiecīgā nodokļu maksātāja domicila pārcelšanas, ja vien šāds samazinājums nav jau ņemts vērā uzņēmējā dalībvalstī (iepriekš minētais spriedums lietā *N*, 54. punkts).
- 55 Pat ja *National Grid Indus* faktiskā vadības centra pārcelšanas sekas uz Apvienoto Karalisti bija maiņas kursa riska zudums prasījumam sterliņu mārciņās pamata lietā, tomēr pēc minētās pārcelšanas varētu rasties šī prasījuma kapitāla vērtības samazinājums tādā gadījumā, ja, piemēram, attiecīgā sabiedrība negūtu pilnīgu parāda atmaksu.
- 56 Tomēr pretēji apstākļiem, kādi bija spriedumā lietā *N*, šajā pamata lietā to, ka izcelses valsts neņem vērā kapitāla vērtības samazinājumu, kas radies pēc minētās sabiedrības faktiskā vadības centra pārcelšanas, nevar uzskatīt par nesamērīgu ar tiesiskajā regulējumā pamata lietā izvirzīto mērķi.
- 57 Sabiedrības aktīvus tieši ietekmē uzņēmējdarbības veikšana ar mērķi gūt peļņu. Turklāt sabiedrības ar nodokļiem apliekamās peļņas apmēru daļēji ietekmē sabiedrības aktīvu vērtības celšanās tās bilancē, jo ar katru parāda atmaksu samazinās nodokļa bāze.

- 58 Tā kā tādā situācijā kā pamata lietā sabiedrības, kas ir pārcēlusi savu faktiskās vadības centru, ienākumi pēc minētās pārceļšanas tiks aplikti ar nodokļiem tikai uzņēmējā dalībvalstī saskaņā ar nodokļu teritorialitātes principu, kas ir saistīts ar laika elementu, līdz ar to, ņemot vērā iepriekš minēto saistību starp sabiedrības aktīviem un tās ar nodokļiem aplikamo peļņu un tātad apsvērumus, kas ir saistīti ar līdzsvaru starp tiesībām ieturēt peļņas nodokli un iespēju atskaitīt zaudējumus, uzņēmējai dalībvalstij tās nodokļu sistēmā ir jāņem vērā attiecīgās sabiedrības aktīvu vērtības svārstības, kas ir notikušas pēc datuma, kurā izcelsmes dalībvalsts ir zaudējusi jebkādu nodokļu piesaisti iepriekš minētajai sabiedrībai.
- 59 Šādos apstākļos pretēji tam, ko apgalvo Komisija, izcelsmes dalībvalstij nav pienākuma ņemt vērā varbūtējus zaudējumus no maiņas kursa, kas rastos pēc *National Grid Indus* faktiskā vadības centra pārceļšanas uz Apvienoto Karalisti, līdz brīdim, kamēr minētā sabiedrība atgūst vai cedē tās prasījumu. Par nerealizēto kapitāla pieaugumu maksājama nodoklis tiek noteikts brīdī, kad beidz pastāvēt izcelsmes dalībvalsts pilnvaras aplikāt ar nodokļiem attiecīgo sabiedrību, precīzāk, brīdī, kad tiek pārceļts minētās sabiedrības faktiskais vadības centrs. Ja izcelsmes dalībvalsts ņemtu vērā peļņu no maiņas kursa vai zaudējumus no maiņas kursa, kas ir radušies pēc faktiskā vadības centra pārceļšanas, tas radītu risku ne tikai apdraudēt līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm, bet varētu arī novest pie nodokļu dubultas uzlikšanas vai dubultas zaudējumu atskaitīšanas. Tas tā tostarp būtu gadījumā, ja sabiedrība, kurai pieder tāds prasījums sterliņu mārciņās kā pamata lietā, pārceļtu savu faktisko vadības centru no dalībvalsts, kuras valūta ir euro, uz citu eiro zonas dalībvalsti.
- 60 Šajā ziņā nav nozīmes apstāklim, ka tādā situācijā kā pamata lietā sabiedrības faktiskā vadības centra pārceļšanai uz Apvienoto Karalisti bija tādas sekas, ka zuda maiņas kursa risks, jo prasījums sterliņu mārciņās sabiedrības bilancē pēc minētās faktiskā vadības centra pārceļšanas bija minēts šajā pašā valūtā. Patiesībā ar nodokļu

teritorialitātes principu, kas ir saistīts ar laika elementu, proti, nodokļu maksātāja rezidenci nodokļu saistību ziņā valsts teritorijā laikposmā, kad ir radusies ar nodokļiem apliekamā peļņa, ir saskaņā tas, ka kapitāla pieaugumu, kas ir radies izcelsmes dalībvalstī, apliek ar nodokļiem attiecīgās sabiedrības faktiskās vadības centra pārcelšanas brīdī.

⁶¹ Turklāt, kā izriet no šī sprieduma 58. punkta, sabiedrībai realizējot savus aktīvus, uzņēmējai dalībvalstij tās nodokļu sistēmā principā ir jāņem vērā realizētais kapitāla pieaugums un kapitāla vērtības samazinājums par šādiem aktīviem kopš šīs sabiedrības faktiskā vadības centra pārcelšanas. Tomēr varbūtēja kapitāla vērtības samazinājuma neņemšana vērā uzņēmējā dalībvalstī neuzliek nekādu pienākumu izcelsmes dalībvalstij attiecīgo aktīvu realizācijas brīdī pārrēķināt nodokļu parādu, kas ir ticis galīgi noteikts tad, kad attiecīgā sabiedrība vairs nebija apliekama ar nodokļiem izcelsmes dalībvalstī tās faktiskā vadības centra pārcelšanas dēļ.

⁶² Šajā ziņā ir jāatgādina, ka Līgums Savienības sabiedrībai, kurai ir piemērojams LESD 54. pants, negarantē, ka tās faktiskā vadības centra pārcelšana uz citu dalībvalsti neietekmēs aplikšanu ar nodokļiem. Ņemot vērā dalībvalstu atšķirīgos tiesiskos regulējumus nodokļu jomā, šāda maiņa attiecīgā gadījumā sabiedrībai var būt vairāk vai mazāk izdevīga vai neizdevīga attiecībā uz aplikšanu ar nodokļiem (šajā ziņā skat. 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-365/02 *Lindfors*, Krājums, I-7183. lpp., 34. punkts; 2005. gada 12. jūlija spriedumu lietā C-403/03 *Schempp*, Krājums, I-6421. lpp., 45. punkts, kā arī 2008. gada 20. maija spriedumu lietā C-194/06 *Orange European Smallcap Fund*, Krājums, I-3747. lpp., 37. punkts). Brīvību veikt uzņēmējdarbību tāpat nevar saprast tādējādi, ka dalībvalstij ir pienākums izstrādāt savus nodokļu tiesību aktus atkarībā no citas dalībvalsts nodokļu tiesību aktiem, lai ikvienā gadījumā garantētu nodokļu uzlikšanu bez jebkādam atšķirībām, kas izriet no valsts nodokļu tiesiskā regulējuma (skat. 2008. gada 28. februāra spriedumu lietā C-293/06 *Deutsche Shell*, Krājums, I-1129. lpp., 43. punkts).

- 63 Vēl ir jāuzsver, ka situācija nodokļu jomā nav katrā ziņā neizdevīga tādai sabiedrībai kā pamata lietā, kurai pieder prasījums sterliņu mārciņās un kura pārceļ savu faktiskās vadības centru no Nīderlandes uz Apvienoto Karalisti, to salīdzinot ar tādu sabiedrību, kurai ir identisks prasījums, taču kura pārceļ savu faktisko vadības centru pirmās dalībvalsts iekšienē.
- 64 No iepriekš minētā izriet, ka LESD 49. pantam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa, ar ko apliek kapitāla pieaugumu no šīs sabiedrības aktīviem, apmērs tiek galīgi noteikts — neņemot vērā ne kapitāla vērtības samazinājumu, ne arī kapitāla pieaugumu, kurš, iespējams, tiks realizēts vēlāk, — brīdī, kad sabiedrība tās faktiskā vadības centra pārceļšanas uz citu dalībvalsti dēļ pārtrauc saņemt ar nodokļiem apliekamu peļņu pirmajā dalībvalstī. Šajā ziņā nav nozīmes tam, ka ar nodokļiem apliktais nerealizētais kapitāla pieaugums ir saistīts ar valūtas peļņu, kura neparādās uzņēmējā dalībvalstī, ņemot vērā tur spēkā esošo nodokļu režīmu.

— Par nodokļa summas tūlītēju piedziņu brīdī, kad sabiedrība pārceļ savu faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti

- 65 *National Grid Indus* un Komisija apgalvo, ka nodokļa summas tūlītēja piedziņa brīdī, kad sabiedrība pārceļ savu faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, esot nesamērīga. Šīs summas piedziņa faktiskās kapitāla pieauguma realizācijas brīdī būtu saudzīgāks pasākums nekā tas, kas paredzēts tiesiskajā regulējumā pamata lietā, un tas neapdraudētu aplikšanas ar nodokļiem sadalījumu starp dalībvalstīm.

- 66 Komisija piebilst, ka administratīvā slodze, kas rastos no nodokļa vēlākas piedziņas, nebūtu pārmērīga. Vienkārša ikgadēja deklarācija, ko aizpilda attiecīgā sabiedrība, tajā norādot, ka tās īpašumā turpina atrasties pārceltie aktīvi, tai pievienojot deklarāciju, ko veic brīdī, kad faktiski notiek aktīvu atsavināšana, varētu būt pietiekama, lai izcelsmes dalībvalsts aktīvu realizācijas brīdī varētu iekasēt nodokli par nerealizēto kapitāla pieaugumu.
- 67 Turpretī desmit valdības, kuras Tiesai iesniedza savus apsvērumus, apgalvo, ka nodokļa summas tūlītēja piedziņa brīdī, kad attiecīgā sabiedrība pārceļ savu faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, atbilst samērīguma principam. Piedziņas atlikšana līdz kapitāla pieauguma realizācijas brīdim nebūtu alternatīvs līdzvērtīgs un efektīvs risinājums un varētu apdraudēt ar tiesisko regulējumu pamata lietā nosprausto vispārējo interešu mērķi. Šīs valdības šajā ziņā uzsver, ka nodokļa vēlāka piedziņa katrā ziņā nozīmētu, ka uzņēmējā dalībvalstī būtu jāuzrauga tie aktīvi, par kuriem konstatē kapitāla pieaugumu attiecīgās sabiedrības faktiskā vadības centra pārceļšanas brīdī. Savukārt veikt šādu uzraudzību būtu pārmērīga nasta gan minētajai sabiedrībai, gan nodokļu iestādēm.
- 68 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka nodokļu parāda piedziņa brīdī, kad izcelsmes dalībvalsts iestādes konstatē kapitāla pieauguma no aktīviem faktisko realizāciju uzņēmējā dalībvalstī saistībā ar sabiedrības faktiskā vadības centra pārceļšanu no pirmās dalībvalsts, ļautu izvairīties no problēmām, kas saistītas ar naudas plūsmu un ko varētu radīt tūlītēja piedziņa par nerealizētu kapitāla pieaugumu.
- 69 Attiecībā uz administratīvo slodzi, ko varētu radīt šāda vēlāka nodokļa piedziņa, ir svarīgi norādīt, ka saistībā ar sabiedrības faktiskā vadības centra pārceļšanu var tikt

pārcelts liels skaits aktīvu. Nīderlandes valdība šajā ziņā uzsver, ka situācija pamata lietā ir netipiska, jo runa ir vienīgi par kapitāla pieaugumu no *National Grid Indus* piederoša prasījuma.

- 70 No tā izriet, kā to arī ģenerālvokāte norāda savu secinājumu 69. punktā, ka uzņēmuma finansiālais stāvoklis var izrādīties tik sarežģīts, ka precīza pārrobežu izsekošana visiem uzņēmuma pamatlīdzekļiem un apgrozāmiem līdzekļiem līdz tajos esošā nerealizētā kapitāla pieauguma realizācijai ir gandrīz neiespējama un ka, lai veiktu šādu uzraudzību, attiecīgajai sabiedrībai būtu jāpieliek tādas pūles, kas tai radītu lielu, iespējams, pārmērīgu nastu.
- 71 Tātad nevar izslēgt, ka administratīvā slodze, ko radītu Komisijas ierosinātā ikgadējā deklarācija, kurā noteikti būtu jāmin katrs īpašumā esošais aktīvs, kuram ir konstatēts nerealizēts kapitāla pieaugums attiecīgās sabiedrības faktiskā vadības centra pārcelšanas brīdī, pati par sevi radītu šai sabiedrībai tādu brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, kas nebūtu mazāks par šīs brīvības ierobežojumu nodokļa parāda tūlītējas piedziņas par šo kapitāla pieaugumu dēļ.
- 72 Turpretī citos gadījumos sabiedrības īpašuma veids un atrašanās vieta ļautu viegli nodrošināt šī īpašuma sastāvdaļu, attiecībā uz kurām ir konstatēts kapitāla pieaugums, pārrobežu uzraudzību brīdī, kad attiecīgā sabiedrība pārceļ tās faktiskās vadības centru uz citu dalībvalsti.
- 73 Šādos apstākļos valsts tiesiskais regulējums, kurā sabiedrībai, kas pārceļ savu faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, būtu piedāvāta izvēle vai nu, no vienas puses, veikt

tūlītēju uzliktā 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, kas ne tikai nodrošinātu līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm, bet arī ierobežotu brīvību veikt uzņēmējdarbību mazāk nekā tiesiskais regulējums pamata lietā. Gadījumā, ja sabiedrība uzskatītu, ka ar vēlāku nodokļa samaksu saistītā administratīvā slodze ir pārmērīga, tā varētu izvēlēties tūlītēju nodokļa nomaksu.

74 Tomēr ir jāņem vērā arī uzlikto nodokļu nepiedzīšanas risks, kas, ritot laikam, tikai pieaug. Attiecīgā dalībvalsts var ņemt vērā šo risku tiesiskajā regulējumā, ko piemēro nodokļa parāda vēlākam maksājumam, paredzot tādu pasākumu kā bankas garantijas iesniegšana.

75 Valdības, kuras Tiesai iesniedza savus apsvērumus, turklāt uzskata, ka vēlāka nodokļa samaksa dalībvalstu nodokļu iestādēm radītu pārmērīgu darba apjomu saistībā ar visu to sabiedrības aktīvu uzraudzību, par kuriem brīdi, kad tiek pārcelts sabiedrības faktiskās vadības centrs, ir konstatēts kapitāla pieaugums.

76 Šāds arguments ir jānoraida.

77 Vispirms ir jāatgādina, ka aktīvu uzraudzība attiecas vienīgi uz nodokļa parāda piedziņu un nevis tā noteikšanu. Kā izriet no šī sprieduma 64. punkta, LESD 49. pantam nav pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā, ar kuru ir noteikts, ka nodokļa, ar ko apliek kapitāla pieaugumu no sabiedrības, kura vairs negūst ar

nodokļiem apliekamus ieņēmumus minētajā dalībvalstī saistībā ar tās faktiskā vadības centra pārcelšanu uz citu dalībvalsti, aktīviem, apmērs tiek galīgi noteikts faktiskā vadības centra pārcelšanas brīdī. Savukārt tiktāl, ciktāl sabiedrība, kas izvēlas veikt vēlāku šī nodokļa samaksu, noteikti uzskata, ka tās aktīvu, par kuriem ir konstatēts kapitāla pieaugums faktiskā vadības centra pārcelšanas brīdī, uzraudzība tai nerada pārmērīgu administratīvo slodzi, nevar arī pieņemt, ka izcelsmes dalībvalsts nodokļu iestādēm radīsies pārmērīgs darba apjoms saistībā ar šādas uzraudzības deklarāciju kontroli.

78 Tālāk pretēji tam, ko apgalvo Nīderlandes, Vācijas un Spānijas valdības, dalībvalstu starpā pastāvošie savstarpējās palīdzības mehānismi ir pietiekami, lai izcelsmes dalībvalsts varētu veikt sabiedrību, kas ir izvēlējusās minētā nodokļa vēlāku samaksu, deklarāciju patiesuma kontroli. Šajā ziņā ir svarīgi uzsvērt, ka, tiklīdz šī nodokļa apmērs ir galīgi noteikts brīdī, kad sabiedrība tās faktiskā vadības centra pārcelšanas dēļ pārstāj gūt ar nodokļiem apliekamu pelņu izcelsmes dalībvalstī, uzņēmējas dalībvalstis palīdzība attieksies nevis uz pareizu nodokļa apmēra noteikšanu, bet vienīgi uz tā piedziņu. Saskaņā ar Padomes 2008. gada 26. maija Direktīvas 2008/55/EK par savstarpējo palīdzību prasījumu piedziņā saistībā ar noteiktiem maksājumiem, nodokļiem un citiem pasākumiem (OV L 150, 28. lpp.) 4. panta 1. punktu “pēc iesniedzējas iestādes lūguma saņēmēja iestāde sniedz informāciju, kas lūguma iesniedzējai iestādei ir noderīga prasījumu piedziņā”. Šī direktīva tāpat ļauj izcelsmes dalībvalstij saņemt no uzņēmējas dalībvalsts kompetentās iestādes informāciju par to, vai sabiedrība, kas ir pārcēlusi savu faktisko vadības centru uz šo pēdējo dalībvalsti, ir realizējusi noteiktus tās aktīvus, tiktāl, ciktāl šī informācija ir nepieciešama, lai izcelsmes dalībvalsts varētu piedzīt nodokļu prasījumu, kas ir radies minētā faktiskā vadības centra pārcelšanas brīdī. Turklāt Direktīvā 2008/55 un tostarp tās 5.–9. pantā izcelsmes dalībvalsts

iestādēm ir sniegts sadarbības un palīdzības pamats, kas ļauj tām efektīvi piedzīt nodokļu prasījumu uzņēmējā dalībvalstī.

- 79 Turklāt Vācijas un Itālijas valdības apgalvo, ka valsts tiesiskais regulējums pamata lietā ir pamatots ar valsts nodokļu sistēmas konsekvences saglabāšanas vajadzību. Ne-realizētā kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokļiem brīdī, kad sabiedrība pārceļ savu faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, esot loģiskas sekas iepriekš piešķirtajam nodokļa atbrivojumam minētajam kapitāla pieaugumam.
- 80 Kā ģenerālvokāte norāda savu secinājumu 99. punktā, prasības, kas ir saistītas ar nodokļu saskaņotību, sakrīt ar sabalansētu nodokļu suverenitātes sadalījumu.
- 81 Tomēr, pat ja pieņemtu, ka valsts tiesiskais regulējums pamata lietā ļautu sasniegt valsts nodokļu sistēmas konsekvences saglabāšanas mērķi, ir jākonstatē, ka tikai nodokļa apmēra noteikšana sabiedrības faktiskā vadības centra pārceļšanas brīdī un nevis šī nodokļa tūlītēja piedziņa būtu jāuzskata par tādu, kas nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu šādu mērķi.
- 82 Vēlāka minētā nodokļa piedziņa neapdraudētu Nīderlandes tiesiskajā regulējumā noteikto saikni starp, no vienas puses, nodokļu priekšrocībām, kas izpaužas kā nodokļu atlaides, kas piešķirtas kapitāla pieaugumam no aktīviem, kamēr sabiedrība gūst ar nodokļiem apliekamu peļņu attiecīgajā dalībvalstī, un, no otras puses, minētās priekšrocības kompensāciju ar nodokļu slogu, kura apmēru nosaka brīdī, kad sabiedrība pārstāj gūt šādu peļņu.

- 83 Visbeidzot, Vācijas, Spānijas, Portugāles, Somijas, Zviedrijas, kā arī Apvienotās Karalistes valdības, lai attaisnotu attiecīgo valsts tiesisko regulējumu, atsaucas uz izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risku.
- 84 Tomēr tikai tas apstākļi vien, ka sabiedrība pārceļ savu faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, nevar būt pamats vispārējai prezumpcijai par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un pamatot pasākumu, kas apdraud ar Līgumu garantētas pamatbrīvības īstenošanu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *ICI*, 26. punkts; 2000. gada 26. septembra spriedumu lietā *C-478/98 Komisija/Belģija*, *Recueil*, I-7587. lpp., 45. punkts; 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā *C-436/00 X un Y*, *Recueil*, I-10829. lpp., 62. punkts; 2004. gada 4. marta spriedumu lietā *C-334/02 Komisija/Francija*, *Recueil*, I-2229. lpp., 27. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, 50 punkts).
- 85 Tādējādi no iepriekš minētā izriet, ka tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums kā pamata lietā, ar ko piemēro nodokļa summas tūlītēju piedziņu par nerealizētu kapitāla pieaugumu no sabiedrības aktīviem, tai pārceļot savu faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, tieši šīs pārceļšanas brīdī, ir nesamērīgs.
- 86 Līdz ar to uz otro un trešo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 49. pants ir interpretējams tādējādi, ka:
- tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa, ar ko apliek kapitāla pieaugumu no sabiedrības aktīviem, apmērs tiek galīgi noteikts — neņemot vērā ne kapitāla vērtības samazinājumu, ne arī kapitāla pieaugumu, kurš, iespējams, tiks realizēts vēlāk, — brīdī, kad sabiedrība tās faktiskā vadības centra

pārceļšanas uz citu dalībvalsti dēļ pārtrauc saņemt ar nodokļiem apliekamu peļņu pirmajā dalībvalstī. Šajā ziņā nav nozīmes tam, ka ar nodokļiem apliktais nerealizētais kapitāla pieaugums ir saistīts ar valūtas peļņu, kura neparādās uzņēmējā dalībvalstī, ņemot vērā tur spēkā esošo nodokļu režīmu;

- tam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar ko piemēro nodokļa summas tūlītēju piedziņu par nerealizētu kapitāla pieaugumu no sabiedrības aktīviem, tai pārceļot savu faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, tieši šīs pārceļšanas brīdī.

Par tiesāšanās izdevumiem

- ⁸⁷ Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (virspalāta) nospriež:

- 1) sabiedrība, kas ir dibināta saskaņā ar vienas dalībvalsts tiesisko regulējumu un kas pārceļ tās faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, šādai faktiskā vadības centra pārceļšanai neietekmējot sabiedrības statusu pirmajā dalībvalstī, var atsaukties uz LESD 49. pantu pret šo dalībvalsti, lai apstrīdētu tās aplikšanas ar nodokļiem, kurus uzliek pirmā dalībvalsts saistībā ar minēto faktiskā vadības centra pārceļšanu, likumību;**

2) LESD 49. pants ir interpretējams tādējādi, ka:

- tam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa, ar ko apliek kapitāla pieaugumu no sabiedrības aktīviem, apmērs tiek galīgi noteikts — neņemot vērā ne kapitāla vērtības samazinājumu, ne arī kapitāla pieaugumu, kurš, iespējams, tiks realizēts vēlāk, — brīdī, kad sabiedrība tās faktiskā vadības centra pārcelšanas uz citu dalībvalsti dēļ pārtrauc saņemt ar nodokļiem apliekamu peļņu pirmajā dalībvalstī. Šajā ziņā nav nozīmes tam, ka ar nodokļiem apliktais nerealizētais kapitāla pieaugums ir saistīts ar valūtas peļņu, kura neparādās uzņēmējā dalībvalstī, ņemot vērā tur spēkā esošo nodokļu režīmu;

- tam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar ko piemēro nodokļa summas tūlītēju piedziņu par nerealizētu kapitāla pieaugumu no sabiedrības aktīviem, tai pārceļot savu faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, tieši šīs pārcelšanas brīdī.

[Paraksti]