



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2015. gada 21. maijā *

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Nodokļi — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — LESD 49. pants — Ierobežojumi — Nodokļa saistībā ar nerealizēto kapitāla pieaugumu piedziņa pa daļām — Nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšana — Samērīgums

Lieta C-657/13

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Düsseldorf* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2013. gada 5. decembrī un kas Tiesā reģistrēts 2013. gada 12. decembrī, tiesvedībā

Verder LabTec GmbH & Co. KG

pret

Finanzamt Hilden.

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs M. Ilešičs [*M. Ilešič*], tiesneši A. O'Kifs [*A. Ó Caoimh*], K. Toadere [*C. Toader*], E. Jarašūns [*E. Jarašiūnas*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents),

ģenerāladvokāts N. Jēskinens [*N. Jääskinen*],

sekretārs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

ņemot vērā rakstveida procesu,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Verder LabTec GmbH & Co. KG* vārdā – *O. Kress, Steuerberater*,
- *Finanzamt Hilden* vārdā – *U. Franz*, pārstāvis,
- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,
- Beļģijas valdības vārdā – *M. Jacobs* un *J.-C. Halleux*, pārstāvji,
- Dānijas valdības vārdā – *C. Thorning* un *M. S. Wolff*, pārstāvji,
- Spānijas valdības vārdā – *L. Banciella Rodríguez-Miñón*, pārstāvis,

* Tiesvedības valoda – vācu.

- Itālijas valdības vārdā — *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *S. Fiorentino, avvocato dello Stato*,
 - Nīderlandes valdības vārdā — *J. Langer* un *M. Bulterman*, pārstāvji,
 - Zviedrijas valdības vārdā — *U. Persson* un *A. Falk*, pārstāvji,
 - Eiropas Komisijas vārdā — *A. Cordewener* un *W. Roels*, pārstāvji,
- noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2015. gada 26. februāra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz LESD 49. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp *Verder LabTec GmbH & Co. KG*, kas reģistrēta Vācijā (turpmāk tekstā — “*Verder LabTec*”) un *Finanzamt Hilden* [Hildenes finanšu iestāde] (turpmāk tekstā — “*Finanzamt*”) par nerealizētā kapitāla pieauguma no šīs sabiedrības aktīviem aplikšanu ar nodokli šo aktīvu pārvešanas tās pastāvīgajam uzņēmumam, kas atrodas Nīderlandes teritorijā, dēļ.

Atbilstošās tiesību normas

- 3 No Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka Vācijas tiesiskais regulējums par nerealizētā kapitāla pieauguma no Vācijā reģistrētas sabiedrības aktīviem, kas ir pārvesti citam tās pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas ārpus valsts teritorijas, aplikšanu ar nodokli galvenokārt ir balstīts uz *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) judikatūru.
- 4 1969. gada 16. jūlija spriedumā pēdējā minētā tiesa konstatēja “galīgās līdzekļu izņemšanas teoriju”. No iesniedzējtiesas lēmuma būtībā izriet, ka šī teorija attālinās no principa, ka Vācijas Federatīvā Republika kā sabiedrības reģistrācijas vietas valsts zaudē savas tiesības aplikāt ar nodokli nerealizēto kapitāla pieaugumu no šīs sabiedrības aktīviem, kas radīti Vācijas teritorijā, jo šie aktīvi tika pārvesti pastāvīgam uzņēmumam citā dalībvalstī, ciktāl Vācijas Federatīvajai Republikai bija jāatbrīvo šī pastāvīgā uzņēmuma peļņa atbilstoši konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta ar valsti, kuras teritorijā atrodas minētais pastāvīgais uzņēmums. Vācijā reģistrētas sabiedrības aktīvu pārvešana pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas citas dalībvalsts teritorijā, tātad tika uzskatīta par atvilkumu, kas tiek novērtēts atbilstoši tā dēvētajai “daļējajai” vērtībai Likuma par ienākuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*, turpmāk tekstā — “*EStG*”) 4. panta 1. punkta otrā teikuma izpratnē.
- 5 Šis *Bundesfinanzhof* judikatūras sekas bija tādas, ka aktīvu, kas tika uzskatīti par izņemtiem no Vācijā reģistrētas sabiedrības uzņēmuma īpašuma, vērtība bija īpaši jānovērtē izņemšanas brīdī. Starpība starp šo vērtību un šo aktīvu iegrāmatoto vērtību parādījās bilancē pārvešanas brīdī. Minēto aktualizēto aktīvu nerealizētais kapitāla pieaugums tādējādi tika pieskaitīts šīs sabiedrības ikgadējai aktuālajai peļņai.
- 6 Pamatojoties uz minēto judikatūru, Vācijas nodokļu administrācija nolēma, ka šādi pārvestie aktīvi ir jānovērtē pārvešanas brīdī atbilstoši cenai pilnas konkurences apstākļos, tas ir, cenai, par kuru neatkarīgas trešās personas būtu vienojušās identiskās vai līdzīgās situācijās.

- 7 Šī administrācija bija nolēmusi arī mikstināt minētās judikatūras sekas, piemērojot taisnīguma pasākumu, un neuzlikt nodokli ar šādu izņemšanu saistītajai peļņai kopumā, bet atļaut attiecīgajai sabiedrībai izveidot izlīdzinājuma posteni, lai šo peļņu neitralizētu. Šis postenis pamatlīdzekļu, kas nolietojas, gadījumā ir jādzēš proporcionāli attiecīgo aktīvu parastajam lietošanas laikam vai vēlākais desmit gadus pēc attiecīgās izņemšanas.
- 8 Nerealizētā kapitāla pieauguma no Vācijā reģistrētas sabiedrības aktīviem, kas ir pārvesti pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas citas valsts teritorijā, izņemšanas gadījumi likumiski pirmoreiz tika regulēti ar 2006. gada 7. decembra Likumu par nodokļu pasākumiem saistībā ar Eiropas sabiedrības ieviešanu un par citu nodokļu tiesību normu grozījumiem (*BGBI.* 2006 I, 2782. lpp.; turpmāk tekstā – “*SEStEG*”).
- 9 Minētā likuma mērķis bija, pirmkārt, pielāgot noteiktas nodokļu tiesību normas Savienības tiesību prasībām nodokļu tiesību un sabiedrību tiesību jomā un, otrkārt, konsekventi garantēt Vācijas Federatīvās Republikas nodokļu uzlikšanas tiesības un nodrošināt nodokļa uzlikšanu nerealizētajam kapitāla pieaugumam, ja aplūkojamie aktīvi tiek izņemti no šīs dalībvalsts nodokļu uzlikšanas pilnvaru jomas.
- 10 Šajā nolūkā ar *SEStEG* likumā *EStG* 4. panta 1. punktā tika ievietots jauns trešais teikums, saskaņā ar kuru “[līdzekļu] izņemšanai ar uzņēmējdarbību nesaistītiem nolūkiem ir pielīdzināma Vācijas Federatīvās Republikas nodokļu uzlikšanas tiesību izslēgšana vai ierobežošana attiecībā uz peļņu no aktīvu atsavināšanas vai lietošanas”. No *SEStEG* pamatojuma izriet, ka šīs tiesību normas mērķis ir izskaidrot spēkā esošās tiesības.
- 11 Ar *SEStEG* likumā *EStG* tika ieviests arī 4.g pants. Atbilstoši šim pantam gadījumos, kad aktīvi – tāpēc, ka tie tiek pieskaitīti tā paša nodokļu maksātāja uzņēmumam, kas atrodas citā dalībvalstī, kas nav Vācijas Federatīvā Republika – saskaņā ar *EStG* 4. panta 1. punkta trešo teikumu, kas ir grozīts ar *SEStEG*, tiek uzskatīti par izņemtiem, uz nodokļa maksātāja pieteikuma pamata tiek izveidots izlīdzinājuma postenis, kura vērtība atbilst starpībai starp saimnieciskā līdzekļa grāmatvedības vērtību un tirgus vērtību. Šis izlīdzinājuma postenis atbilstoši šī 4.g panta 2. punkta pirmajam teikumam tiek dzēsts, palielinot peļņu, finanšu gada, kurā tas ir ticis izveidots, un turpmāko četru finanšu gadu laikā.
- 12 Turklāt ar *SEStEG* likuma *EStG* 52. pantā tika iekļauts 8.b punkts, atbilstoši kuram *EStG*, kas ir grozīts ar *SEStEG*, 4. panta 1. punkta trešais teikums ir piemērojams, sākot no 2006. finanšu gada.
- 13 Ar 2008. gada 17. jūlija spriedumu, kas taisīts lietā, kas attiecas uz 1995. gada nodokļu laikposmu, *Bundesfinanzhof* atteicās no savas agrākās judikatūras par “galīgās līdzekļu izņemšanas teoriju”. Šī tiesa pamatoja šo atteikšanos, apgalvojot, pirmkārt, ka *EStG*, redakcijā, kas bija spēkā līdz *SEStEG* spēkā stāšanās brīdim, neesot sniegts pietiekams pamatojums tās agrākajai judikatūrai. Tādējādi *Bundesfinanzhof* apgalvoja, ka Vācijā reģistrētas sabiedrības aktīvu pārvešana uz pastāvīgu uzņēmumu ārvalstī neesot [līdzekļu] izņemšana.
- 14 Otrkārt, šī tiesa ir pamatojusi savas nostājas attīstību, uzskatot, ka nebija vajadzības aktīvu pārvešanu no Vācijā reģistrētas sabiedrības tās pastāvīgajam uzņēmumam, kas atrodas citas valsts teritorijā, uzskatīt par peļņas gūšanas gadījumu, jo ar to, ka minētā pastāvīgā uzņēmuma peļņa Vācijā ir atbrīvota no nodokļa uzlikšanas, netiek ietekmēta vēlākā nodokļa uzlikšana Vācijā gūtajam nerealizētajam kapitāla pieaugumam.
- 15 Ņemot vērā šīs judikatūras izmaiņas, Vācijas likumdevējs nolēma pieņemt likumu par nepiemērošanu un precizēt *EStG*, kas ir grozīts ar *SEStEG*, 4. panta 1. punkta trešā teikuma saturu.
- 16 Ar 2010. gada 8. decembra 2010. gada nodokļu likumu (*BGBI.* I 2010, 1768. lpp.) šis likumdevējs, pirmkārt, ieviesa ceturto teikumu pēc trešā teikuma *EStG* 4. panta 1. punktā, kas ir grozīts ar *SEStEG*, kurā ir izskaidrots minētā 4. panta 1. punkta trešā teikuma galvenais piemērošanas gadījums. Šajā ceturtajā teikumā ir noteikts, ka “tiesību uzlikt nodokļus izslēgšana vai ierobežošana attiecībā uz peļņu

no aktīvu atsavināšanas it īpaši tiek attiecināta uz gadījumu, kad aktīvi, kas līdz šim tika piešķirti nodokļu maksātāja pastāvīgam uzņēmumam valsts teritorijā, tagad tiek piešķirti pastāvīgam uzņēmumam ārvalstī”.

- 17 Otrkārt, *EStG* 52. panta 8.b punkts, kas ir grozīts ar *SEStEG*, tika papildināts ar otro un trešo teikumu, atbilstoši kuriem *EStG* 4. panta 1. punkta trešais un ceturtais teikums, kas ir grozīts ar 2010. gada nodokļu likumu, ir piemērojami arī 2005. finanšu gadā.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

- 18 *Verder LabTec* ir saskaņā ar Vācijas tiesībām dibināta komandītsabiedrība, kas reģistrēta Vācijā. Kopš 2005. gada maija šī sabiedrība nodarbojās tikai ar savu patentu, preču zīmju un dizainparaugu tiesību administrēšanu. Ar 2005. gada 25. maija līgumu tā šīs tiesības nodeva savam pastāvīgajam uzņēmumam *Niederlandē*.
- 19 Veicot nodokļu revīziju, *Finanzamt* konstatēja, ka, pārvedot minētās tiesības, bija jātieklātam ar to saistītajam nerealizētajam kapitāla pieaugumam, uzrādot tā vērtību pārvešanas brīdī.
- 20 Tomēr *Finanzamt* apgalvoja, ka šim nerealizētajam kapitāla pieaugumam, kura apmērs nav apstrīdēts, neesot tūlīt jāuzliek nodoklis pilnā apmērā. Taisnīguma apsvērumu dēļ summa esot jāneitralizē, pēc *Finanzamt* uzskata, izveidojot atgādinājuma posteņi ar tādu pašu vērtību, un, izmantojot lineāro metodi, jādzēš desmit gadu laikā.
- 21 Pamatojoties uz minēto revīziju, *Finanzamt* 2009. gada 17. augustā izdeva paziņojumu par atsevišķu un vieneidīgu ar nodokli apliekamo summu noteikšanu 2005. gadam. Tā aprēķināja *Verder LabTec* peļņu, pievienojot gūtajai peļņai summu, kas atbilst attiecīgā nerealizētā kapitāla pieauguma desmitajai daļai, saistībā ar atgādinājuma posteņa samērīgu dzēšanu par šo finanšu gadu un vienlaikus samazinot summu par ar to saistīto profesionāla nodokļa atmaksas palielinājumu.
- 22 Ar 2011. gada 19. septembra lēmumu *Finanzamt* noraidīja pret šo 2009. gada 17. augusta paziņojumu vērsto sūdzību kā nepamatotu.
- 23 *Verder LabTec* cēla prasību par šo lēmumu *Finanzgericht Düsseldorf* [Diseldorfas finanšu tiesā], būtībā apgalvojot, ka aplūkojamais nodokļu tiesiskais regulējums ietekmē LESD 49. pantā noteikto brīvību veikt uzņēmējdarbību. Šī sabiedrība uzskata, ka nodokļa, kas saistīts ar nerealizētā kapitāla pieaugumu no pārvestajiem aktīviem šo aktīvu pārvešanas brīdī, piedziņa pa daļām ir nesamērīgs pasākums. Šī nodokļa piedziņa nerealizētā kapitāla pieauguma realizācijas brīdī būtu mazāk ierobežojošs pasākums.
- 24 *Finanzamt* lūdz minēto prasību noraidīt. Tā apgalvo, ka aplūkojamais nodokļu režīms nav pretējs Savienības tiesību principiem un ka iespējamais brīvības veikt uzņēmējdarbību pārkāpums ir pamatots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Turklāt aplūkojamais nodokļu tiesiskais režīms esot samērīgs, jo atklātais nerealizētais kapitāla pieaugums neesot tūlīt uzlikts pilnā apmērā.
- 25 *Finanzgericht Düsseldorf* uzsver, ka *EstG* ar grozījumiem, kas ir izdarīti ar 2010. gada nodokļu likumu, 4. panta 1. punkta trešais un ceturtais teikums ir piemērojami strīdīgajā finanšu gadā, tas ir, 2005. finanšu gadā.
- 26 Šī tiesa uzskata, ka valsts tiesiskais regulējums aplūkojamajā maksājumu jomā ir pretējs brīvībai veikt uzņēmējdarbību. Turklāt tā apgalvo sprieduma *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785) gaismā, ka šis tiesiskais regulējums nevar tikt pamatots, jo atbilstoši nodokļu teritorialitātes principam Vācijas Federatīvajai Republikai ir tiesības uzlikt nodokli nerealizētajam kapitāla pieaugumam, kas gūts laikposmā pirms attiecīgo aktīvu pārvešanas pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas citā dalībvalstī. Pat tad, ja varētu uzskatīt, ka nerealizētā kapitāla pieauguma summas noteikšana līdz attiecīgo aktīvu

pārvešanas brīdim ir samērīgs pasākums, nodokļa saistībā ar šo kapitāla pieaugumu piedziņa pirms peļņas gūšanas, kaut arī šāda piedziņa ir sadalīta uz pieciem vai desmit gadiem, nevar pati par sevi būt samērīgs pasākums.

- 27 Šādos apstākļos *Finanzgericht Düsseldorf* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai ar LESD 49. pantā noteikto brīvību veikt uzņēmējdarbību ir saderīga situācija, kurā attiecībā uz gadījumu, kad aktīvi tiek pārvesti no sabiedrības uzņēmuma attiecīgajā valstī tās pašas sabiedrības [pastāvīgam] uzņēmumam ārvalstī, valsts tiesiskajā regulējumā ir noteikts, ka tā ir [līdzekļu] izņemšana ar uzņēmējdarbību nesaistītiem nolūkiem un līdz ar to, atklājot nerealizēto kapitāla [pieaugumu], rodas peļņa no izņemtiem līdzekļiem, un citā valsts tiesiskajā regulējumā ir paredzēta iespēja šo peļņu sadalīt uz pieciem vai desmit finanšu gadiem?”

Par prejudiciālo jautājumu

- 28 *Verder LabTec* apgalvo, ka prejudiciālais jautājums nav pieņemams, jo tas ir hipotētisks tādēļ, ka, pēc šīs sabiedrības domām, attiecīgajā finanšu gadā, tas ir, 2005. gadā, iesniedzējtiesas minētā nodokļa piedziņai nebija piemērojams ne piecu, ne desmit gadu laikposms. *Finanzamt* un Vācijas valdība uzskata, ka prejudiciālais jautājums ir hipotētisks attiecībā uz piedziņu pa daļām piecu gadu laikā, jo sadale uz piecu gadu laikposmu nebija piemērojama 2005. finanšu gadā. Eiropas Komisija arī apgalvo, ka prejudiciālais jautājums ir vai varētu būt hipotētisks attiecībā uz piedziņu pa daļām piecu gadu laikā. Šajā ziņā tā norāda, ka, tā kā *Finanzamt* 2011. gada 19. septembra lēmums attiecas uz piedziņu pa daļām desmit gadu laikā, ir iespējams, ka *Finanzamt* vēlāk nevar grozīt šo piecu gadu laikposmu.
- 29 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai jautājumi par Savienības tiesību interpretāciju, kurus valsts tiesa uz savu atbildību ir uzdevusi pašas noteiktajos tiesiskā regulējuma un faktisko apstākļu ietvaros un kuru precizitāte Tiesai nav jāpārbauda, attiecas atbilstības pieņemums. Tiesa var atteikties lemt par valsts tiesas iesniegto lūgumu tikai tad, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar pamatlietas faktisko situāciju vai tās priekšmetu, ja izvirzītā problēma ir hipotētiska vai ja Tiesai nav zināmi faktiskie un tiesiskie apstākļi, kas ir nepieciešami, lai sniegtu noderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem (spriedums *Stanley International Betting* un *Stanleybet Malta*, C-463/13, EU:C:2015:25, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 30 Šajā lietā ir jākonstatē, ka no iesniedzējtiesas lēmuma skaidri izriet, ka 2009. gada 17. augusta paziņojums par nodokli, pēc kura apstrīdēšanas tika pieņemts *Finanzamt* 2011. gada 19. septembra lēmums, paredz nodokļa piedziņu pa daļām desmit gadu, nevis piecu gadu laikā. Tātad ir acīmredzami, ka šī nodokļa piedziņas pa daļām piecu gadu laikā problēma ir hipotētiska. Tādējādi, kā norāda ģenerāladvokāts savu secinājumu 18. punktā, prejudiciālais jautājums ir jāuzskata par nepieņemamu, ciktāl tas attiecas uz šādu piedziņu.
- 31 No minētā izriet, ka uzdotais jautājums ir jāsaprot tādējādi, ka tā mērķis ir uzzināt, vai LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas liedz tādu dalībvalsts nodokļu tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, kurā sabiedrības, kas atrodas šīs dalībvalsts teritorijā, aktīvu pārvešanas šīs sabiedrības pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas citas dalībvalsts teritorijā, gadījumā ir paredzēts atklāt nerealizēto kapitāla pieaugumu no šiem aktīviem, kas gūts šīs pirmās dalībvalsts teritorijā, uzlikt nodokli šim nerealizētajam kapitāla pieaugumam un piedzīt ar to saistīto nodokli pa daļām desmit gadu laikā.

- 32 Jāatgādina, ka LESD 49. pantā ir noteikts, ka ir jāizskauž brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumi. Tādu sabiedrību gadījumā, kuras ir izveidotas atbilstoši kādas dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, centrālā pārvalde vai galvenais uzņēmums atrodas Eiropas Savienībā, šī brīvība ietver tiesības veikt darbību citās dalībvalstīs ar meitasuzņēmuma, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (spriedums Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 54. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 33 Lai arī LESD noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis atbilstoši to formulējumā teiktajam ir nodrošināt uzņemošajā dalībvalstī tādu pašu attieksmi kā pret [šīs valsts pilsoņiem un uzņēmējdarbībām], tajos arī ir aizliegts izcelsmes dalībvalstij radīt šķēršļus kādam savam pilsonim vai sabiedrībai, kas dibināta saskaņā ar tās tiesību aktiem, veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (spriedums Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 34 Turklāt no pastāvīgās judikatūras izriet, ka par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem ir uzskatāmi visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu (Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 35 Šajā ziņā brīvība veikt uzņēmējdarbību ir piemērojama sabiedrības darbības pārvešanai no vienas dalībvalsts uz citu dalībvalsti, un tas tā ir neatkarīgi no tā, vai aplūkojamā sabiedrība pārnēs savu statūtus noteikto reģistrācijas vietu un savu faktisko vadības atrašanās vietu ārpus šīs teritorijas vai tā pārved pastāvīga uzņēmuma, kas atrodas minētajā teritorijā, aktīvus uz citu dalībvalsti (spriedums Komisija/Dānija, C-261/11, EU:C:2013:480, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 36 Attiecībā uz nodokļu uzlikšanu nerealizētajam kapitāla pieaugumam, kas gūts dalībvalsts nodokļu kompetences ietvaros, no aktīviem, kas pārvesti pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas citā dalībvalstī, gadījumā, kad šī pirmā dalībvalsts zaudē savas tiesības uzlikt nodokli no šiem aktīviem gūtajiem ienākumiem saistībā ar šo pārvešanu, no Tiesas judikatūras būtībā izriet, ka dalībvalsts nodokļu tiesiskais regulējums, kura sekas ir tūlītēja nodokļa uzlikšana šim nerealizētajam kapitāla pieaugumam šādas pārvešanas gadījumā, lai gan tas netiek uzlikts līdzīgai pārvešanai valsts teritorijā, var atturēt sabiedrību, kas dibināta pirmajā dalībvalstī, pārvest tās aktīvus no tās teritorijas uz citu dalībvalsti un tātad tas ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums (šajā ziņā skat. spriedumu Komisija/Dānija, C-261/11, EU:C:2013:480, 29.–31. punkts un tajos minētā judikatūra).
- 37 Šajā gadījumā jākonstatē, ka pamatlietā aplūkotā nodokļu tiesiskā regulējuma sekas ir tādas, ka nerealizētais kapitāla pieaugums no aktīviem, kas pārvesti pastāvīgam uzņēmumam, kas neatrodas Vācijas Federatīvajā Republikā, tiek atklāts un tam tiek uzlikts nodoklis saistībā ar šo pārvešanu. Šāda atklāšana un nodokļa uzlikšana nenotiek līdzīgas pārvešanas valsts teritorijā ietvaros, un šis nerealizētais kapitāla pieauguma nodoklis tiek uzlikts tikai tad, ja tas ir faktiski realizēts. Šī atšķirīgā attieksme var radīt zaudējumus budžetā sabiedrībai, kas vēlas pārvest aktīvus pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas citā dalībvalstī. Tādējādi minētā atšķirīgā attieksme attiecībā uz nerealizētā kapitāla pieauguma atklāšanu un nodokļa uzlikšanu aplūkojamajam kapitāla pieaugumam varētu atturēt saskaņā ar Vācijas tiesībām dibinātu sabiedrību pārvest savus aktīvus uz citu dalībvalsti.
- 38 Šāda atšķirīga attieksme nav izskaidrojama ar objektīvu situācijas atšķirību. Proti, ievērojot dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā gribēts ar nodokli aplikt tās teritorijā gūto nerealizēto kapitāla pieaugumu, tādas sabiedrības situācija, kas pārved savus aktīvus pastāvīgam uzņēmumam citā dalībvalstī, attiecībā uz nodokļa uzlikšanu kapitāla pieaugumam no šī pārvestā kapitāla pieauguma no aktīviem, kas ir gūti pirmajā no šīm dalībvalstīm pirms šīs pārvešanas, ir līdzīga tādas sabiedrības situācijai, kura izdara līdzīgu pārvešanu uz pastāvīgu uzņēmumu, kas atrodas šīs dalībvalsts teritorijā (šajā ziņā skat. spriedumu Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 60. punkts).
- 39 No tā izriet, ka atšķirīgā attieksme, kas pamatlietā aplūkojamajā tiesiskajā regulējumā ir paredzēta sabiedrības, kas atrodas Vācijas Federatīvās Republikas teritorijā, aktīvu pārvešanas šīs sabiedrības pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas citas dalībvalsts teritorijā, gadījumā, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums LESD 49. panta izpratnē.

- 40 Tomēr ir jānosaka, vai šis ierobežojums var tikt objektīvi attaisnots ar Savienības tiesībās atzītiem primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Vēl šajā gadījumā tas nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs šī mērķa sasniegšanai.
- 41 Vācijas valdība uzskata, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu var attaisnot ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kas saistīti ar nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanu. Iesniedzējtiesa tomēr pauž šaubas šajā ziņā.
- 42 Šajā ziņā ir jāatgādina, pirmkārt, ka nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšana ir Tiesas atzīts leģitīms mērķis un ka, ja nav Savienības pieņemtu unificēšanas vai saskaņošanas pasākumu, dalībvalstu kompetencē joprojām ir līgumos vai vienpusēji noteikt savu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījuma kritērijus, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu (spriedums Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 64. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 43 Otrkārt, saskaņā ar nodokļu teritorialitātes principu aktīvu pārvešanas pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas citā dalībvalstī, gadījumā dalībvalstij ir tiesības šī kapitāla pieauguma, kas gūts tās teritorijā pirms minētās pārvešanas, pārvešanas brīdī uzlikt tam nodokli. Šis pasākums ir vērsts uz to, lai novērstu situācijas, kad varētu tikt apdraudētas izcelsmes dalībvalsts tiesības īstenot savu nodokļu kompetenci attiecībā uz tās teritorijā veiktu darbību (šajā ziņā skat. spriedumu *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 45. un 46. punkts un tajos minētā judikatūra).
- 44 Tādējādi pamatlietā aplūkojamo aktīvu pārvešana no Vācijas Federatīvās Republikas uz citu dalībvalsti nevar nozīmēt, ka šai pirmajai valstij ir jāatsakās no savām tiesībām uzlikt nodokli kapitāla pieaugumam, kas gūts tās nodokļu kompetences ietvaros pirms tā pārvešanas ārpus tās teritorijas.
- 45 Turklāt, tā kā dalībvalstīm ir tiesības uzlikt nodokli gūtajam kapitāla pieaugumam, ja attiecīgie aktīvi atrodas to teritorijā, tām ir pilnvaras paredzēt šai nodokļa uzlikšanai citu nosacījumu, kas nav šī kapitāla pieauguma faktiskā realizēšana, lai garantētu, ka šiem aktīviem tiek uzlikts nodoklis (spriedums *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 53. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 46 Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas lēmuma izriet, ka pamatlietā aplūkojamais nodokļu tiesiskais regulējums attiecas uz gadījumu, kad aktīvi tiek pārvesti pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas citā dalībvalstī, kas nav Vācijas Federatīvā Republika, un kura ienākumi ir atbrīvoti no nodokļiem pēdējā minētajā dalībvalstī.
- 47 Tādējādi nerealizētā kapitāla pieauguma no šiem pārvestajiem aktīviem, kas gūts pirms šīs pārvešanas Vācijas Federatīvās Republikas nodokļu kompetences ietvaros, atklāšana, kā arī tā aplikšana ar nodokli ir vērsta uz to, lai nodrošinātu nodokļa uzlikšanu šim nerealizētajam kapitāla pieaugumam, kas gūts šīs dalībvalsts nodokļu kompetences ietvaros. Nodokļa uzlikšana ienākumiem saistībā ar aktīviem, kas gūti pēc šādas pārvešanas, ir jāveic citai dalībvalstij, kuras teritorijā atrodas šis pastāvīgais uzņēmums. Tomēr tāds nodokļu tiesiskais regulējums kā pamatlietā ir piemērots, lai garantētu aplikšanas ar nodokļiem sadalījuma starp attiecīgajām dalībvalstīm saglabāšanu.
- 48 Attiecībā uz pamatlietā aplūkojamā tiesiskā regulējuma samērīgumu vispirms ir jānorāda, ka samērīgumam atbilst tas, ka dalībvalsts ar mērķi saglabāt savas pilnvaras nodokļu jomā nosaka maksājamo nodokli par nerealizēto kapitāla pieaugumu, kas gūts tās teritorijā no aktīviem, kas pārvesti ārpus tās teritorijas, tajā brīdī, kad beidzas tās pilnvaras piemērot nodokļus attiecīgajiem aktīviem, šajā gadījumā – brīdī, kad attiecīgie aktīvi tiek pārvesti ārpus šīs dalībvalsts teritorijas (šajā ziņā skat. spriedumus Komisija/Spānija, EU:C:2013:264, 31. punkts, kā arī *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 60. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 49 Attiecībā uz šāda nodokļa piedziņu Tiesa ir nospriedusi, ka nodokļa maksātājam būtu jādod iespēja izvēlēties vai nu tūlītēji samaksāt šo nodokli, vai šā nodokļa summu samaksāt vēlāk kopā ar atbilstoši piemērojamajam valsts tiesiskajam regulējumam aprēķinātajiem procentiem (spriedums Komisijas/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 67. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 50 Šādos apstākļos Tiesa turklāt ir nospriedusi, ka ir jāņem vērā arī uzlikto nodokļu nepiedzīšanas risks, kas, ritot laikam, pieaug, un ko attiecīgā dalībvalsts var ņemt vērā tiesiskajā regulējumā, ko piemēro nodokļa parāda vēlākam maksājumam (šajā ziņā skat. spriedumu *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 74. punkts).
- 51 Šajā gadījumā tāpat rodas jautājums, vai aplūkotās nodokļa summas piedzišana pa daļām desmit gadu laikā var būt samērīgs pasākums, lai īstenotu mērķi saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm.
- 52 Šajā ziņā pietiek konstatēt, ka nodokļa piedzišana no nerealizētā kapitāla pieauguma pa daļām piecu gadu laikā tūlītējas nodokļa piedzišanas vietā tika uzskatīta par samērīgu pasākumu šī mērķa īstenošanai (spriedums *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 64. punkts). Nodokļa no nerealizētā kapitāla pieauguma piedzišana pa daļām desmit gadu laikā, par kādu ir runa pamatlietā, tādējādi var tikt uzskatīta, kā ģenerālvokāts norāda savu secinājumu 72. un 73. punktā, par samērīgu pasākumu minētā mērķa sasniegšanai.
- 53 Ņemot vērā visu iepriekš minēto, uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neliedz tādu dalībvalsts nodokļu tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, kurā sabiedrības, kas atrodas šīs dalībvalsts teritorijā, aktīvu pārvešanas šīs sabiedrības pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas citas dalībvalsts teritorijā, gadījumā ir paredzēts atklāt nerealizēto kapitāla pieaugumu no šiem aktīviem, kas gūts šīs pirmās dalībvalsts teritorijā, uzlikt nodokli šim nerealizētajam kapitāla pieaugumam un piedzīt ar to saistīto nodokli pa daļām desmit gadu laikā.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 54 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neliedz tādu dalībvalsts nodokļu tiesisko regulējumu, kāds ir pamatlietā, kurā sabiedrības, kas atrodas šīs dalībvalsts teritorijā, aktīvu pārvešanas šīs sabiedrības pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas citas dalībvalsts teritorijā, gadījumā ir paredzēts atklāt nerealizēto kapitāla pieaugumu no šiem aktīviem, kas gūts šīs pirmās dalībvalsts teritorijā, uzlikt nodokli šim nerealizētajam kapitāla pieaugumam un piedzīt ar to saistīto nodokli pa daļām desmit gadu laikā.

[Paraksti]