



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2017. gada 14. septembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiešie nodokļi – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Pakalpojumu sniegšanas brīvība – Kapitāla brīva aprīte – Trasts – Pilnvarotie – Citas juridiskas personas – Jēdziens – Kapitāla pieauguma nodoklis par trastam piederošu mantu pilnvaroto nodokļu rezidences vietas pārcelšanas uz citu dalībvalsti dēļ – Nodokļa summas noteikšana šīs pārcelšanas brīdī – Nodokļa summas tūlītēja piedziņa – Pamatojums – Samērīgums

Lieta C-646/15

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmās instances tiesa, Nodokļu palāta, Apvienotā Karaliste) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2015. gada 30. novembrī un kas Tiesā reģistrēts 2015. gada 3. decembrī, tiesvedībā

Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements

pret

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši J. Regans [*E. Regan*], Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents) un S. Rodins [*S. Rodin*],

ģenerāladvokāte J. Kokote [*J. Kokott*],

sekretārs R. Skjāno [*R. Schiano*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2016. gada 20. oktobra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* vārdā – *M. Lemos, barrister*, un *P. Baker, QC*,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *M. Holt* un *D. Robertson*, kā arī *S. Simmons*, pārstāvji, kuriem palīdz *R. Hill* un *J. Bremner, barristers*,
- Austrijas valdības vārdā – *C. Pesendorfer*, pārstāve,
- Norvēģijas valdības vārdā – *K. B. Moen*, kā arī *K. E. B. Kloster* un *J. T. Kaasin*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – angļu.

- Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *J. Samnadda*, pārstāvji,
 - EBTA Uzraudzības iestādes vārdā – *C. Zatschler* un *Ø. Bø*, kā arī *A. Steinarsdóttir*, pārstāvji,
- noklausījusies ģenerālvokātes secinājumus 2016. gada 21. decembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 49., 54., 56. un 63. pantu.
- 2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* (turpmāk tekstā – “*Panayi* pilnvarotie”) un *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs* (turpmāk tekstā – “nodokļu administrācija”) par nodokļa uzlikšanu nerealizētajam kapitāla pieaugumam saistībā ar trastam piederošu mantu tādēļ, ka tā pilnvarotie pārceļ savu dzīvesvietu uz dalībvalsti, kas nav izcelsmes dalībvalsts.

Athilstošās Apvienotās Karalistes tiesību normas

Trasti

- 3 No Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka anglosakšu tiesību sistēmas valstīs jēdziens *trust* principā attiecas uz trīspusēju darījumu, ar kuru trasta dibinātājs nodod mantu personai – pilnvarotajam (*trustee*) –, lai tas to pārvaldītu saskaņā ar trasta dibināšanas aktu par labu trešajai personai, labuma guvējam. Trasti, kas izveidoti par labu īpašām personām, dažkārt tiek saukti par *settlements*.
- 4 Trastu raksturo fakts, ka to veidojošās mantas īpašumtiesības ir sadalītas starp juridisko īpašumu un ekonomisko īpašumu, kas pieder, attiecīgi, pilnvarotajam un labuma guvējam.
- 5 Kaut arī trusts ir atzīts likumā un rada tiesiskas sekas, tas nav juridiska persona un darbojas ar sava pilnvarotā starpniecību. Tādējādi manta, kas veido trastu, neietilpst pilnvarotā īpašumā. Pēdējam minētajam ir jāpārvalda šis īpašums kā atsevišķs īpašums, nodalīti no viņa paša īpašuma. Pilnvarotā galvenais pienākums ir ievērot nosacījumus un pienākumus, kas ir noteikti trasta dibināšanas aktā, un tiesības vispār.

Kapitāla pieauguma aplikšana ar nodokli

- 6 *Taxation of Chargeable Gains Act 1992* (1992. gada Likums par kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli), redakcijā, kas bija piemērojama pamatlīetas faktu norises laikā (turpmāk tekstā – “*TCGA*”), 2. panta 1. punktā ir paredzēts, ka personai tiek uzlikts kapitāla pieauguma nodoklis par tās iegūto kapitāla pieaugumu finanšu gadā, kurā tā daļēji vai pastāvīgi dzīvo Apvienotajā Karalistē.
- 7 Saskaņā ar *TCGA* 69. pantu pilnvarotie tiek uzskatīti par “vienotu un pastāvīgu personu grupu”, kas ir atšķirīga no personām, kuras periodiski var būt pilnvarotie. Turklāt šajā pantā ir paredzēts, ka “tiek uzskatīts, ka šīs grupas dzīvesvieta un pastāvīgā dzīvesvieta ir Apvienotajā Karalistē, ja vien trastu vispārējā vadība parasti netiek veikta ārpus Apvienotās Karalistes un pilnvarotie vai to vairākums nedzīvo vai pastāvīgi nedzīvo šajā valstī”.

8 *TCGA* 80. panta 1.–4. punktā ir noteikts:

“Pilnvarotie, kas pārtrauc dzīvot Apvienotajā Karalistē

1) Šis pants tiek piemērots, ja trasta pilnvarotie jebkādā brīdī (“attiecīgais datums”) pārtrauc dzīvot vai pastāvīgi dzīvot Apvienotajā Karalistē.

2) Šī likuma nozīmē tiek uzskatīts, ka pilnvarotajiem

a) ir jāpieder definētiem aktīviem tieši pirms attiecīgā datuma, un

b) tie nekavējoties ir jāiegūst no jauna

par tirgus cenu šajā datumā.

3) Ņemot vērā iepriekš minētos 4. un 5. punkta noteikumus, definētie aktīvi ir visi aktīvi, kas veido trasta mantu tieši pirms attiecīgā datuma [..].

4) Ja tieši pēc attiecīgā datuma

a) pilnvarotie veic komercdarbību Apvienotajā Karalistē ar filiāles vai aģentūras starpniecību un

b) aktīvi atrodas Apvienotā Karalistē un tiek vai nu izmantoti saimnieciskajā darbībā vai tai, vai arī tos izmanto vai tur filiāle vai aģentūra, aktīvi, uz kuriem attiecas šis b) punkts, nav definētie aktīvi.”

9) No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka saskaņā ar *TCGA* 87. pantu pilnvaroto, kas nedzīvo vai pastāvīgi nedzīvo Apvienotajā Karalistē, gūtais kapitāla pieaugums tiek pieskaitīts labuma guvējiem, ciktāl pilnvarotie izdara kapitāla maksājumus labuma guvējiem. Šajā pantā ir paredzēts, ka pilnvaroto nerezidentu gūto kapitāla pieaugumu iegrāmato tā, it kā šie pilnvarotie būtu Apvienotās Karalistes rezidenti. Šis kopējais gūtais kapitāla pieaugums tad tiek piešķirts labuma guvējiem, kuri saņem kapitāla maksājumus no pilnvarotajiem. Kapitāla maksājumi tiek noteikti plaši, lai ietvertu lielāko daļu pakalpojumu, ko saņem trusts. Ja labuma guvējs ir Apvienotās Karalistes rezidents un tajā dzīvo, viņš var maksāt kapitāla pieauguma nodokli par kapitāla pieaugumu no kapitāla maksājumiem, kas tam tiek piešķirti.

10) Turklāt *TCGA* 91. pantā ir paredzēts nodokļa summas pieaugums, ja ir nobīde starp kapitāla pieauguma maksājumu, ko izdara pilnvarotie, un to, kad kapitāla maksājumus saņem labuma guvējs.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11) Četrus trustus, kas ir pamatlīetas priekšmets, 1992. gadā dibināja *Panico Panayi* (turpmāk tekstā – “*Panayi* trusti”), Kipras valstspiederīgais, par labu saviem bērniem un citiem viņa ģimenes locekļiem. Viņš pārskaitīja šiem trustiem 40% no *Cambos Entreprises Limited*, viņa dibināto uzņēmumu mātesuzņēmuma, akcijām.

12) No minēto trustu dibināšanas aktiem izriet, ka ne *P. Panayi*, ne *Panayi* k-dze viņu dzīves laikā nav labuma guvēji. Tomēr *P. Panay* saglabā tiesības kā pārraudzītājs iecelt trustos jaunus vai papildu pilnvarotos. Savukārt šo pašu trustu labuma guvējiem nav šādu tiesību.

13) Tobrīd, kad *P. Panayi* izveidoja *Panayi* trustus, gan viņš, gan viņa laulātā sieva un viņu bērni bija Apvienotās Karalistes rezidenti. Sākotnējie *Panayi* trustu pilnvarotie bija *P. Panayi* un “trasta sabiedrība” *KSL Trustees Limited*, kas ir dibināta Apvienotajā Karalistē. 2003. gadā tika pievienota *Panayi* k-dze kā papildu pilnvarotā.

- 14 2004. gada sākumā *P. Panayi* un *Panayi* k-dze nolēma aizbraukt no Apvienotās Karalistes un atgriezties uz pastāvīgu dzīvi Kīprā. Pirms savas pārceļšanās viņi abi 2004. gada 19. augustā atstāja savas pilnvaroto funkcijas. Lai viņus aizstātu, *P. Panayi* tajā pašā dienā iecēla trīs jaunus pilnvarotos, kas ir Kīpras rezidenti. Savukārt *KSL Trustees Limited*, sabiedrība, kas ir Apvienotās Karalistes rezidente, saglabāja savas pilnvarotā funkcijas līdz 2005. gada 14. decembrim. Tādējādi 2004. gada 19. augustā lielākā daļa no *Panayi* trastu pilnvarotajiem pārtrauca būt Apvienotās Karalistes rezidenti.
- 15 2005. gada 19. decembrī *Panayi* pilnvarotie pārdeva *Panayi* trastos turētās akcijas un no jauna ieguldīja šīs pārdošanas rezultātā iegūto. 2006. gada 31. janvārī minētie pilnvarotie iesniedza savas nodokļu deklarācijas, kas ietvēra viņu pašnovērtējumu, attiecībā uz katru no *Panayi* trastiem par 2004./2005. finanšu gadu. Pavadvēstulē nodokļu administrācijai tika sniegti precizējumi par *Panayi* pilnvaroto izmaiņām un vēlāko šo pilnvaroto akciju cesijas aktu.
- 16 Tā kā šīs deklarācijas neietver atbilstošo pašnovērtējumu attiecībā uz parādu saskaņā ar *TCGA* 80. pantu, šī administrācija sāka izmeklēšanu. 2010. gada septembrī minētā administrācija attiecībā uz pilnvarotajiem pieņēma lēmumu par nodokļa pārvērtēšanu, jo saskaņā ar šo tiesību normu esot jāmaksā nodoklis. Tādējādi šī pati administrācija uzskatīja, ka fakts, kas radīja šī nodokļa maksāšanas pienākumu, bija jaunu pilnvaroto iecelšana 2004. gada 19. augustā, jo lielākā daļa no *Panayi* pilnvarotajiem šajā datumā vairs nebija Apvienotās Karalistes rezidenti un tātad tika uzskatīts, ka *Panayi* trastu administrācija tika pārceļta uz Kīpru 2004./2005. finanšu gada laikā. Tādēļ minētā nodokļa termiņš tika noteikts 2006. gada 31. janvārī.
- 17 *Panayi* pilnvarotie cēla prasību *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmās instances tiesa, Nodokļu palāta, Apvienotā Karaliste), apstrīdot izceļošanas nodokļa uzlikšanas un tā tūlītējas piedziņas, kas paredzēta *TCGA* 80. pantā, atbilstību Savienības tiesībās noteiktajām brīvas pārvietošanās pamatbrīvībām.
- 18 Savukārt nodokļu administrācija uzskata, ka trasta juridiskā rakstura dēļ, ņemot vērā Anglijas un Velsas tiesības, šajā lietā nav piemērojama neviena no pārvietošanās brīvībām. Gadījumā, ja kāda no šīm brīvībām tiktu uzskatīta par piemērojamu, šī administrācija pieņem, ka izceļošanas nodokļa tūlītēja piedziņa būtu ierobežojums *a priori*, bet tas tomēr būtu pamatots un samērīgs.
- 19 Iesniedzējtiesa apgalvo, ka, ja pilnvarotie būtu saglabājuši savu Apvienotās Karalistes rezidentu statusu, viņu 2005. gada 19. decembrī īstenotā trastam piederošo akciju pārdošana būtu no tā gūtā kapitāla pieauguma iekasēšanas gadījums. Šis nodoklis būtu maksājams 2007. gada 31. janvārī.
- 20 Šī tiesa norāda, ka Tiesai lietās, kas saistītas ar izceļošanas maksājumiem, nav bijis jāpārbauda, vai trasts, tā dibinātājs, tā pilnvarotie vai labuma guvēji var atsaukties uz vienu vai citu pārvietošanās pamatbrīvību. Gadījumā, ja viena no šīm brīvībām būtu piemērojama, šī tiesa šaubās, vai šķērslis varētu tikt attaisnots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kas ir saistīti ar nodokļu uzlikšanas pilnvaru līdzsvarotu sadali starp dalībvalstīm, un vajadzības gadījumā, vai šis šķērslis būtu samērīgs.
- 21 Šajos apstākļos *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Pirmās instances tiesa, Nodokļu palāta) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:
- “1) Vai ar brīvību veikt uzņēmējdarbību, kapitāla brīvu apriti un pakalpojumu sniegšanas brīvību ir saderīgi, ka dalībvalsts pieņem un uztur spēkā tādas tiesību normas kā *TCGA* 80. pants, saskaņā ar kuru nodoklis tiek iekasēts par negūto kapitāla pieaugumu no aktīviem, kas ir iekļauti trasta fondā, ja šī trasta pilnvarotie kādā brīdī šajā dalībvalstī vairs nedzīvo vai nedzīvo pastāvīgi?”

- 2) Ja var pieņemt, ka šāds nodoklis ierobežo attiecīgās brīvības īstenošanu, vai šis nodoklis var tikt attaisnots ar līdzsvarotu nodokļu piemērošanas pilnvaru sadalījumu un vai šāda iekasēšana ir samērīga, ja tiesību aktos pilnvarotajiem nav piešķirta iespēja atlikt nodokļa samaksu vai maksāt to pa daļām, kā arī netiek ņemta vērā nekāda turpmākā trasta aktīvu vērtības samazināšanās?

It īpaši tiek uzdoti šādi jautājumi:

- 3) vai kāda no šīm pamatbrīvībām tiek pārkāpta, ja dalībvalsts paredz nodokli par nerealizēto kapitāla pieaugumu no trastiem piederošo aktīvu vērtības pieauguma laikā, kad lielākā daļa pilnvaroto pārtrauc būt šīs dalībvalsts rezidenti vai pastāvīgie rezidenti?
- 4) Vai šis brīvības ierobežojums, ko izraisa šis izceļošanas nodoklis, ir attaisnojams, lai nodrošinātu nodokļu piemērošanas pilnvaru līdzsvarotu sadalījumu apstākļos, kad ir iespējams, ka kapitāla pieauguma nodoklis vēl varētu tikt piemērots gūtajai peļņai, bet tikai tad, ja nākotnē rastos īpaši apstākļi?
- 5) Vai samērīgums ir jānosaka, ievērojot konkrētās lietas faktus? It īpaši – vai ar šādu nodokli radīts ierobežojums ir samērīgs:
- a) apstākļos, kad tiesību aktos nav paredzēta ne iespēja atlikt nodokļa samaksu vai veikt samaksu pa daļām, ne iespēja ņemt vērā jebkādu trasta aktīvu vērtības samazināšanos pēc izceļošanas,
 - b) taču īpašajos strīdīgā nodokļa aprēķina apstākļos aktīvi tikuši pārdoti, pirms nodoklis kļuva iekasējams, un laikposmā no trasta pārvietošanas dienas līdz pārdošanas dienai attiecīgo aktīvu vērtība nav samazinājusies?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

- 22) Uzdodot savus jautājumus, kas ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD normām par brīvību veikt uzņēmējdarbību tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, kad pilnvarotie saskaņā ar valsts tiesībām tiek aplūkoti kā vienota un pastāvīga personu grupa, kas ir atšķirīga no personām, kuras periodiski var būt pilnvarotie, ir pretrunā tādi dalībvalsts tiesību akti, kādi tiek aplūkoti pamatlietā, kuros ir paredzēts uzlikt kapitāla pieauguma nodokli trastam piederošai mantai, ja lielākā daļa pilnvaroto pārceļ savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti, neļaujot vēlāk iekasēt tādejādi maksājamo nodokli.
- 23) Lai atbildētu uz uzdotajiem jautājumiem, vispirms ir jānosaka, vai uz tādiem trastiem, kādi ir pamatlietā, attiecas brīvība veikt uzņēmējdarbību un, attiecīgā gadījumā, vai šī brīvība ir piemērojama tādā situācijā, kāda ir pamatlietā.

Par brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanu trastiem

- 24) LESD 49. pantā ir paredzēts likvidēt vienas dalībvalsts rezidentu brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumus citas dalībvalsts teritorijā. Saskaņā ar LESD 54. panta pirmo daļu sabiedrības, kuras izveidotas saskaņā ar kādas dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Savienībā, LESD tiesību normu piemērošanai tiek pielīdzinātas fiziskajām personām, kuras ir dalībvalstu valstspiederīgie.
- 25) Atbilstoši LESD 54. panta otrajai daļai sabiedrības ir tādas sabiedrības, kas izveidotas saskaņā ar civiltiesībām vai komerciesībām, tostarp kooperatīvi un citas juridiskas personas, kas ir publisko tiesību vai privāttiesību subjekti, izņemot bezpeļņas sabiedrības.

- 26 Šajā ziņā jākonstatē, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību – kura ir viens no Savienības tiesību pamatnoteikumiem (spriedums, 2011. gada 24. maijs, Komisija/Belģija, C-47/08, EU:C:2011:334, 77. punkts un tajā minētā judikatūra), kas veicina iekšējā tirgus īstenošanas mērķi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2005. gada 13. decembris, *SEVIC Systems*, C-411/03, EU:C:2005:762, 19. punkts), – ir piemērojama ļoti plaši.
- 27 Tādējādi no Tiesas judikatūras izriet, pirmkārt, ka atkāpes no šīs brīvības tiek interpretētas šauri (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1974. gada 21. jūnijs, *Reyners*, 2/74, EU:C:1974:68, 43.–55. punkts, kā arī 2017. gada 1. februāris, Komisija/Ungārija, C-392/15, EU:C:2017:73, 106. punkts un tajā minētā judikatūra), otrkārt, ka, ja Līguma noteikumu par minēto brīvību mērķis ir uzņēmējā dalībvalstī nodrošināt tādu pašu attieksmi kā pret šīs valsts valstspiederīgajiem, tie arī nepieļauj, ka izcelsmes dalībvalsts kādam no saviem pilsoņiem vai sabiedrībai, kas dibināta atbilstoši tās tiesiskajam regulējumam, citā dalībvalstī radītu šķēršļus uzņēmējdarbībai (spriedumi, 1988. gada 27. septembris, *Daily Mail and General Trust*, 81/87, EU:C:1988:456, 16. punkts, kā arī 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 33. punkts un tajā minētā judikatūra), un, treškārt, ka uzņēmējdarbības jēdzienam līguma izpratnē ir ļoti plaša piemērojamība, kas paredz iespēju Savienības pilsonim stabili un turpināti piedalīties tādas dalībvalsts saimnieciskajā dzīvē, kas nav viņa izcelsmes valsts, un gūt no tā peļņu, tādējādi veicinot saimniecisko un sociālo saplūšanu Savienības iekšienē (šajā nozīmē skat. spriedumu, 1995. gada 30. novembris, *Gebhard*, C-55/94, EU:C:1995:411, 25. punkts).
- 28 Šajā gadījumā ir skaidrs, pirmkārt, ka pamatlietā aplūkoti trasti ir dibināti saskaņā ar Apvienotās Karalistes tiesībām un, otrkārt, ka tie, ievērojot šīs tiesības, netiek uzskatīti par saskaņā ar civiltiesībām vai komerciesībām izveidotām sabiedrībām, tostarp kooperatīviem. Tādējādi ir jānosaka, vai šie trasti var ietilpt jēdzienā “citas juridiskās personas”, kas ir publisko vai privāto tiesību subjekti un kuru mērķis ir gūt peļņu LESD 54. panta otrās daļas izpratnē.
- 29 Šajā ziņā, kā ģenerālvokāte būtībā ir norādījusi savu secinājumu 33. un 34. punktā, ka šis jēdziens “citas juridiskas personas” ietver vienību, kam atbilstoši valsts tiesībām ir tiesības un pienākumi, kuri tai ļauj rīkoties šādā statusā attiecīgajā tiesību sistēmā, neraugoties uz to, ka tai nav īpašas juridiskas formas, un kam mērķis ir gūt peļņu.
- 30 Šajā gadījumā no Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, pirmkārt, ka atbilstoši attiecīgajam valsts tiesībām trastam nodotā manta veido atsevišķu īpašumu, kas ir nodalīts no pilnvaroto personiskā īpašuma, un ka pēdējiem minētajiem ir tiesības un pienākums pārvaldīt šo mantu un rīkoties ar to saskaņā ar trasta dibināšanas aktā paredzētajiem nosacījumiem un valsts tiesībām.
- 31 Otrkārt, kā minēts šī sprieduma 7. un 8. punktā, pirmām kārtām, atbilstoši *TCGA* 69. pantam pilnvarotie valsts tiesībās tiek uzskatīti par vienotu un pastāvīgu personu grupu, kas ir atšķirīga no personām, kuras periodiski var būt pilnvarotie. Šajā pantā ir arī paredzēts, ka tiek uzskatīts, ka šīs grupas rezidence vai pastāvīgā rezidence ir Apvienotajā Karalistē, ja vien trasta vispārējā vadība parasti netiek veikta ārpus Apvienotās Karalistes un pilnvarotie vai to vairākums nedzīvo vai pastāvīgi nedzīvo šajā valstī. Otrām kārtām, atbilstoši *TCGA* 80. pantam, ja trasta pilnvarotie kādā brīdī pārtrauc dzīvot vai pastāvīgi dzīvot Apvienotajā Karalistē, tiek uzskatīts, ka tie tieši pirms šīs dienas ir atsavinājuši aktīvus, kas ir trasta manta, un tos ir nekavējoties iegādājušies no jauna par tirgus cenu.
- 32 Tādējādi šķiet, ka pamatlietā apskatītajos tiesību aktos saistībā ar šiem noteikumiem pilnvarotie tiek aplūkoti kopumā kā vienība, nevis individuāli un kā nerealizētā kapitāla pieauguma nodokļa maksātāji par trasta īpašumu, ja tas ir pārcēlis savu juridisko adresi uz citu dalībvalsti, kas nav Apvienotā Karaliste. Šāda pārcelšana notiek, ja pilnvaroto lielākā daļa pārtrauc dzīvot Apvienotajā Karalistē. Pilnvaroto darbība saistībā ar īpašumtiesībām un trasta mantas pārvaldīšanu tātad nesaraucami ir saistīta ar pašu trastu un tādējādi veido nedalāmu veselumu ar to. Šādos apstākļos šāds trusts ir jāuzskata par tādu vienību, kam atbilstoši valsts tiesībām ir tiesības un pienākumi, kuri tai ļauj darboties šajā statusā attiecīgajā tiesību sistēmā.

- 33 Attiecībā uz jautājumu, vai pamatlietā aplūkotajiem trastiem ir peļņas gūšanas mērķis, pietiek konstatēt, ka no Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka šiem trastiem nav labdarības vai sociāla mērķa un ka tie ir dibināti, lai labuma guvēji gūtu peļņu, ko rada minēto trastu manta.
- 34 No minētā izriet, ka tāda vienība, kāds ir trasts, kam atbilstoši valsts tiesībām ir tiesības un pienākumi, kas tam ļauj darboties šajā statusā un kas veic faktiski saimniecisko darbību, var atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību.
- 35 Tātad rodas jautājums, vai šī brīvība ir piemērojama tādā situācijā, kāda ir pamatlietā, kurā pilnvaroto dzīvesvietas pārceļšana uz citu dalībvalsti, kas nav Apvienotā Karaliste, izraisa kapitāla pieauguma nodokļa iekasēšanu attiecībā uz trastam piederošo mantu.

Par brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērojamību

- 36 Tiesa jau ir lēmusi, ka saskaņā ar vienas dalībvalsts tiesībām dibināta sabiedrība, kas pārceļ savu faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, šādai juridiskās adreses pārceļšanai neietekmējot sabiedrības statusu pirmajā dalībvalstī, var atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, lai apstrīdētu pirmās minētās dalībvalsts saistībā ar šo juridiskās adreses pārceļšanu uzliktā nodokļa likumību (spriedums, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 33. punkts).
- 37 Pamatlietā ir jākonstatē, pirmkārt, ka, tā kā pilnvarotajiem ir tiesības un pienākums pārvaldīt trastam piederošo mantu un kapitāla pieauguma nodokļa iekasēšanas gadījumā attiecībā uz trasta mantu ir šo pilnvaroto dzīvesvietas pārceļšana ārpus Apvienotās Karalistes, šī dzīvesvietas pārceļšana, ievērojot valsts tiesības, nozīmē arī šī trasta juridiskās adreses pārceļšanu.
- 38 Otrkārt, no Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka pamatlietā aplūkotā juridiskās adreses pārceļšana, ņemot vērā attiecīgās valsts tiesības, šķiet, nav ietekmējusi pamatlietā aplūkoto trastu trasta statusu.
- 39 Šādos apstākļos Tiesas judikatūra par kapitāla pieauguma nodokli saistībā ar sabiedrības īpašumiem tās faktiskā vadības centra pārceļšanas uz citu dalībvalsti gadījumā ir piemērojama arī tad, ja dalībvalsts uzliek nodokli kapitāla pieaugumam saistībā ar trastam piederošo mantu tādēļ, ka trasta juridiskā adrese ir pārceļta uz citu dalībvalsti. No minētā izriet, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību ir piemērojama tādā situācijā kā pamatlietā.
- 40 Tādējādi ir jānosaka, vai dalībvalsts tiesību akti, kādi aplūkoti pamatlietā, kuros trasta juridiskās adreses pārceļšanas uz citu dalībvalsti gadījumā ir paredzēts, pirmkārt, uzlikt kapitāla pieauguma nodokli saistībā ar trastam piederošo mantu šīs pārceļšanas dēļ un, otrkārt, tūlīt piedzīt saistībā ar to maksājamo nodokli, ir šķērslis šai brīvībai.

Par brīvības veikt uzņēmējdarbību šķēršļa pastāvēšanu

- 41 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru LESD 49. pantā ir noteikts pienākums atcelt ierobežojumus brīvībai veikt uzņēmējdarbību. Attiecībā uz sabiedrībām, kuras ir izveidotas atbilstoši kādas dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā administrācija vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Savienībā, šī brīvība ietver tiesības veikt darbību citās dalībvalstīs ar meitasuzņēmuma, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (spriedums, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 42 Kā jau ir atgādināts šī sprieduma 27. punktā, lai arī LESD noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis atbilstoši to formulējumam ir nodrošināt ārvalstu pilsoņiem un sabiedrībām uzņemošajā dalībvalstī tādu pašu attieksmi kā pret šīs valsts pilsoņiem un sabiedrībām, tajos arī ir aizliegts izcelsmes dalībvalstij radīt šķēršļus savam pilsonim vai sabiedrībai, kas dibināta saskaņā ar tās tiesību aktiem, veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī.
- 43 Par pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumiem ir jāuzskata visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu (spriedums, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 44 Šajā gadījumā no Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka pamatlietā aplūkotojās tiesību aktos tikai gadījumā, kad trasta juridiskā adrese tiek pārcelta uz citu dalībvalsti, kas nav Apvienotā Karaliste, ir paredzēts, pirmkārt, uzlikt kapitāla pieauguma nodokli trastam piederošajai mantai šīs pārceļšanas gadījumā un, otrkārt, tūlīt piedzīt saistībā ar to maksājamo nodokli. Savukārt tas tā nav, ja līdzīga pārceļšana notiek valsts teritorijā.
- 45 No minētā izriet – kā atzīst Apvienotās Karalistes valdība –, ka Apvienotā Karaliste nevar uzlikt nodokli nerealizētajam kapitāla pieaugumam, kas ir aplūkots pamatlietā, ja no jauna ieceltie pilnvarotie ir bijuši šīs dalībvalsts rezidenti.
- 46 Līdz ar to ir jākonstatē, ka pamatlietā aplūkotie tiesību akti ietver atšķirīgu attieksmi pret trastu, kurš saglabā juridisko adresi Apvienotajā Karalistē, un trastu, kura juridiskā adrese tiek pārcelta uz citu dalībvalsti tādēļ, ka jauno pilnvaroto dzīvesvieta atrodas šajā citā dalībvalstī.
- 47 Šī atšķirīgā attieksme var, pirmkārt, atturēt pilnvarotos, trasta pārvaldniekus, pārcelt tā juridisko adresi uz citu dalībvalsti un, otrkārt, atturēt trasta dibinātāju, ciktāl to atļauj trasta dibināšanas akts, iecelt jaunus pilnvarotos nerezidentus. Tādējādi tā ir šķērslis brīvībai veikt uzņēmējdarbību.
- 48 Šāds šķērslis ir pieļaujams tikai tad, ja tas attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai arī ja tas ir attaisnots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kas ir atzīti Savienības tiesībās. Turklāt pēdējā minētā gadījumā šim šķērslim ir jābūt piemērotam sava mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt šī mērķa sasniegšanai vajadzīgo (spriedums, 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland*, C-388/14, EU:C:2015:829, 26. un 29. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).
- 49 Vispirms attiecībā uz attiecīgo situāciju salīdzināmību pietiek konstatēt, ka, ievērojot dalībvalsts tiesību aktus par tās teritorijā gūtā kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli, trasta, kas pārceļ savu juridisko adresi uz citu dalībvalsti, situācija attiecībā uz nodokļa uzlikšanu tādām kapitāla pieaugumam saistībā ar trastam piederošo mantu, kas ir gūts pirmajā dalībvalstī pirms šīs pārceļšanas, ir analoga trasta, kurš saglabā savu juridisko adresi šajā pirmajā dalībvalstī, situācijai (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 38. punkts).
- 50 Turpinājumā Apvienotā Karaliste uzskata, ka šādu šķērslis attaisno primāri vispārējo interešu apsvērumi, kas ir saistīti ar līdzsvarotu nodokļu kompetences sadali starp dalībvalstīm.
- 51 Šādos apstākļos ir jāatgādina, pirmkārt, ka nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma dalībvalstu starpā saglabāšana ir Tiesas atzīts likumīgs mērķis. Otrkārt, tā kā Savienība nav noteikusi unifikācijas vai saskaņošanas pasākumus, dalībvalstis saglabā kompetenci līgumu ceļā vai vienpusēji definēt kritērijus savu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalei, lai novērstu nodokļu dubultu uzlikšanu (spriedums, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 52 Šajā gadījumā no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka trasta juridiskās adreses pārceļšana uz citu dalībvalsti nevar nozīmēt, ka izcelsmes dalībvalstij būtu jāatsakās no savām tiesībām aplikēt ar nodokli kapitāla pieaugumu, kas radies tās nodokļu kompetences ietvaros pirms minētās pārceļšanas. Šajā ziņā Tiesa 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 aplikēt ar nodokļiem minēto kapitāla pieaugumu minētā nodokļu maksātāja emigrācijas brīdī. Šāda pasākuma mērķis ir novērst tādas situācijas, kas var apdraudēt izcelsmes dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veikto darbību, un tas tād var tikt attaisnots ar pamatojumu, kas saistīts ar nodokļu kompetenču sadalījuma saglabāšanu starp dalībvalstīm (spriedums, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 46. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 53 Tomēr Tiesa ir precizējusi, ka mērķis saglabāt nodokļu kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm var pamatot valsts pasākumu tikai tad, ja dalībvalstij, kuras teritorijā ienākumi ir radušies, tiešām faktiski tiek traucēts īstenot savu nodokļu kompetenci attiecībā uz minētajiem ienākumiem (spriedums, 2014. gada 23. janvāris, *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 56. punkts).
- 54 Pamatlietā *Panayi* pilnvarotie apgalvo, ka, lai gan attiecīgais kapitāla pieaugums netiek tūlīt aplikts ar nodokli pamatlietā aplūkoto trastu juridiskās adreses pārcelšanas gadījumā, Apvienotajai Karalistei nebija šķēršļu uzlikt nodokli šim kapitāla pieaugumam saistībā ar *Panayi* trastiem piederošo mantu, jo atbilstoši *TCGA* 87. pantam kapitāla pieaugums, ko ir guvuši pilnvarotie nerezidenti un kas ir piešķirts labuma guvējiem rezidentiem kā kapitāla maksājums, var tikt attiecināts uz šiem labuma guvējiem.
- 55 Kā ģenerālvokāte ir norādījusi savu secinājumu 50. punktā, valsts tiesību akti, kādi ir pamatlietā, ciktāl tajos nodokļu kompetence, ko saglabā attiecīgā dalībvalsts, pilnībā ir nodota pilnvaroto un labuma guvēju rīcības brīvībā, nevar tikt uzskatīti par pietiekamiem, lai saglabātu šīs dalībvalsts nodokļu kompetenci attiecībā uz tās teritorijā gūto kapitāla pieaugumu.
- 56 Līdz ar to ir jākonstatē, ka dalībvalsts tiesību akti, kuros tādā situācijā, kāda ir pamatlietā, ir paredzēts uzlikt nodokli nerealizētajam kapitāla pieaugumam saistībā ar trastam piederošu mantu gadījumā, kad šī trasta juridiskā adrese tiek pārcelta uz citu dalībvalsti, neraugoties uz faktu, ka šai pirmajai dalībvalstij ir iespēja saglabāt varbūtēju nodokļu kompetenci attiecībā uz šo kapitāla pieaugumu, var garantēt nodokļu kompetences sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanu, jo pēc šīs pārcelšanas šī pirmā dalībvalsts zaudē savas nodokļu uzlikšanas pilnvaras attiecībā uz kapitāla pieaugumu.
- 57 Attiecībā, visbeidzot, uz aplūkojamā pasākuma samērīgumu no Tiesas judikatūras izriet, pirmkārt, ka tas, ka izcelsmes dalībvalsts, lai turpinātu īstenot savu nodokļu kompetenci, nosaka nerealizētā kapitāla pieauguma, kas gūts tās teritorijā, nodokļa apmēru brīdī, kad tās nodokļu kompetence uz šo kapitāla pieaugumu beidz pastāvēt, šajā gadījumā – trasta juridiskās adreses pārcelšanas uz citu dalībvalsti brīdī, atbilst samērīguma principam (spriedums, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 52. punkts). Otrkārt, dalībvalsts tiesību akti, kuros ir paredzēts, ka trasts, kas pārceļ savu juridisko adresi uz citu dalībvalsti, var izvēlēties starp sava kapitāla pieauguma nodokļa summas tūlītēju piedziņu un vēlāku minētā nodokļa summas iekasēšanu, kam vajadzības gadījumā tiek pieskaitīti procenti atbilstoši piemērojamajiem valsts tiesību aktiem, ir pasākums, kas mazāk aizskar brīvību veikt uzņēmējdarbību nekā tūlītēja maksājamā nodokļa iekasēšana (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 58 Turklāt šādos apstākļos ir jāprecizē, ka vēlāka iekasēšana nevar radīt pienākumu izcelsmes dalībvalstij ņemt vērā iespējamās kapitāla samazinājumus, kas radušies pēc trasta juridiskās adreses pārcelšanas uz citu dalībvalsti (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 61. punkts).
- 59 No Tiesā iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka pamatlietā aplūkotajos tiesību aktos ir paredzēta vienīgi tūlītēja attiecīgā nodokļa iekasēšana. No minētā izriet, ka šādi tiesību akti pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķi saglabāt nodokļu kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm, un tād tas ir nepamatots šķērslis brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

- 60 Šaubas par šo novērtējumu nerada tas, ka pamatlietas apstākļos kapitāla pieaugums ir gūts pēc nodokļa summas noteikšanas, bet pirms tas kļūst iekasējams, ja pamatlietā aplūkoto tiesību aktu nesamērīgums izriet no tā, ka šajos tiesību aktos nav paredzēta iespēja nodokļu maksātājam atlikt maksājamā nodokļa iekasēšanas brīdi.
- 61 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka LESD līguma normām par brīvību veikt uzņēmējdarbību tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, kad pilnvarotie saskaņā ar valsts tiesībām tiek aplūkoti kā vienota un pastāvīga personu grupa, kas ir atšķirīga no personām, kuras periodiski var būt pilnvarotie, ir pretrunā tādi dalībvalsts tiesību akti, kādi ir aplūkoti pamatlietā, kuros ir paredzēts uzlikt kapitāla pieauguma nodokli trastam piederošai mantai, ja lielākā daļa pilnvaroto pārceļ savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti, neļaujot vēlāk iekasēt tādējādi maksājamo nodokli.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 62 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 minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

LESD normām par brīvību veikt uzņēmējdarbību tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, kad pilnvarotie saskaņā ar valsts tiesībām tiek aplūkoti kā vienota un pastāvīga personu grupa, kas ir atšķirīga no personām, kuras periodiski var būt pilnvarotie, ir pretrunā tādi dalībvalsts tiesību akti, kādi ir aplūkoti pamatlietā, kuros ir paredzēts uzlikt kapitāla pieauguma nodokli trastam piederošai mantai, ja lielākā daļa pilnvaroto pārceļ savu dzīvesvietu uz citu dalībvalsti, neļaujot vēlāk iekasēt tādējādi maksājamo nodokli.

[Paraksti]