

Downloaded via the EU tax law app / web

TIESAS SPRIEDUMS (treš? pal?ta)

2015. gada 21. maij? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Nodok?i – Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – LESD 49. pants – Ierobežojumi – Nodok?a saist?b? ar nerealiz?to kapit?la pieaugumu piedzi?a pa da??m – Nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?juma starp dal?bvalst?m saglab?šana – Sam?r?gums

Lieta C?657/13

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Düsseldorf* (V?cija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2013. gada 5. decembr? un kas Ties? re?istr?ts 2013. gada 12. decembr?, tiesved?b?

Verder LabTec GmbH & Co. KG

pret

Finanzamt Hilden.

TIESA (treš? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekš?d?t?js M. Ileši?s [*M. Ileši?*], tiesneši A. O'K?fs [*A. Ó Caoimh*], K. Toadere [*C. Toader*], E. Jaraš?ns [*E. Jaraši?nas*] un K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents),

?ener?ladvok?ts N. J?skinens [*N. Jääskinen*],

sekret?rs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- *Verder LabTec GmbH & Co. KG* v?rd? – *O. Kress, Steuerberater*,
- *Finanzamt Hilden* v?rd? – *U. Franz*, p?rst?vj,
- V?cijas vald?bas v?rd? – *T. Henze* un *K. Petersen*, p?rst?vji,
- Be??ijas vald?bas v?rd? – *M. Jacobs* un *J.?C. Halleux*, p?rst?vji,
- D?nijas vald?bas v?rd? – *C. Thorning* un *M. S. Wolff*, p?rst?vji,
- Sp?nijas vald?bas v?rd? – *L. Banciella Rodríguez-Miñón*, p?rst?vj,
- It?lijas vald?bas v?rd? – *G. Palmieri*, p?rst?ve, kurai pal?dz *S. Fiorentino, avvocato dello Stato*,
- N?derlandes vald?bas v?rd? – *J. Langer* un *M. Bulterman*, p?rst?vji,
- Zviedrijas vald?bas v?rd? – *U. Persson* un *A. Falk*, p?rst?vji,

– Eiropas Komisijas v?rd? – A. Cordewener un W. Roels, p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2015. gada 26. febru?ra tiesas s?d?,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu attiecas uz LESD 49. panta interpret?ciju.

2 Šis l?gums ir iesniegts tiesved?b? starp *Verder LabTec GmbH & Co. KG*, kas re?istr?ta V?cij? (turpm?k tekst? – “*Verder LabTec*”) un *Finanzamt Hilden* [Hildenes finanšu iest?de] (turpm?k tekst? – “*Finanzamt*”) par nerealiz?t? kapit?la pieauguma no š?s sabiedr?bas akt?viem aplikšanu ar nodokli šo akt?vu p?rvešanas t?s past?v?gajam uz??mumam, kas atrodas N?derlandes teritorij?, d??.

Atbilstoš?s ties?bu normas

3 No Ties? iesniegtajiem lietas materi?liem izriet, ka V?cijas tiesiskais regul?jums par nerealiz?t? kapit?la pieauguma no V?cij? re?istr?tas sabiedr?bas akt?viem, kas ir p?rvesti citam t?s past?v?gam uz??mumam, kas atrodas ?rpus valsts teritorijas, aplikšanu ar nodokli galvenok?rt ir balst?ts uz *Bundesfinanzhof* (Feder?l? finanšu tiesa) judikat?ru.

4 1969. gada 16. j?lija spriedum? p?d?j? min?t? tiesa konstat?ja “gal?g?s l?dzek?u iz?emšanas teoriju”. No iesniedz?jtiesas l?muma b?t?b? izriet, ka š? teorija att?lin?s no principa, ka V?cijas Federat?v? Republika k? sabiedr?bas re?istr?cijas vietas valsts zaud? savas ties?bas aplik? ar nodokli nerealiz?to kapit?la pieaugumu no š?s sabiedr?bas akt?viem, kas rad?ti V?cijas teritorij?, jo šie akt?vi tika p?rvesti past?v?gam uz??mumam cit? dal?bvalst?, cikt?l V?cijas Federat?vajai Republikai bija j?atbr?vo š? past?v?g? uz??muma pe??a atbilstoši konvencijai par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu, kas nosl?gta ar valsti, kuras teritorij? atrodas min?tais past?v?gais uz??mums. V?cij? re?istr?tas sabiedr?bas akt?vu p?rvešana past?v?gam uz??mumam, kas atrodas citas dal?bvalsts teritorij?, t?tad tika uzskat?ta par atvilkumu, kas tiek nov?rt?ts atbilstoši t? d?v?tajai “da???jajai” v?rt?bai Likuma par ien?kuma nodokli (*Einkommensteuergesetz*, turpm?k tekst? – “*EStG*”) 4. panta 1. punkta otr? teikuma izpratn?.

5 Š?s *Bundesfinanzhof* judikat?ras sekas bija t?das, ka akt?vu, kas tika uzskat?ti par iz?emtiem no V?cij? re?istr?tas sabiedr?bas uz??muma ?pašuma, v?rt?ba bija ?paši j?nov?rt? iz?emšanas br?d?. Starp?ba starp šo v?rt?bu un šo akt?vu ieogr?matoto v?rt?bu par?d?j?s bilanc? p?rvešanas br?d?. Min?to aktualiz?to akt?vu nerealiz?tais kapit?la pieaugums t?d?j?di tika pieskait?ts š?s sabiedr?bas ikgad?jai aktu?lajai pe??ai.

6 Pamatojoties uz min?to judikat?ru, V?cijas nodok?u administr?cija nol?ma, ka š?di p?rvestie akt?vi ir j?nov?rt? p?rvešanas br?d? atbilstoši cenai pilnas konkurences apst?k?os, tas ir, cenai, par kuru neatkar?gas treš?s personas b?tu vienojuš?s identisk?s vai l?dz?g?s situ?cij?s.

7 Š? administr?cija bija nol?musi ar? m?kstin?t min?t?s judikat?ras sekas, piem?rojot taisn?guma pas?kumu, un neuzlikt nodokli ar š?du iz?emšanu saist?tajai pe??ai kopum?, bet at?aut attiec?gajai sabiedr?bai izveidot izl?dzin?juma posteni, lai šo pe??u neitraliz?tu. Šis postenis pamatl?dzek?u, kas nolietojas, gad?jum? ir j?dz?š proporcioni?li attiec?go akt?vu parastajam lietošanas laikam vai v?l?kais desmit gadus p?c attiec?g?s iz?emšanas.

8 Nerealiz?t? kapit?la pieauguma no V?cij? re?istr?tas sabiedr?bas akt?viem, kas ir p?rvesti past?v?gam uz??mumam, kas atrodas citas valsts teritorij?, iz?emšanas gad?jumi 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 izēmti no šīs dalībvalsts nodokļu uzlikšanas pilnvaru jomas.

10 Šajā nolūkā ar *SEStEG* likuma *EStG* 4. panta 1. punktā tika ievietots jauns trešais teikums, saskaņā ar kuru “[līdzekļu] izēšanai 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* likuma *EStG* tika ieviests arī 4.g pants. Atbilstoši šim pantam gadījumos, kad aktīvi – tīrpe, kas tie tiek pieskaitīti tās pašas 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 izēmtiem, uz nodokļa maksātāja pieteikuma pamata tiek izveidots izlīdzinājuma postenis, kura vērtība atbilst starpabai starp saimnieciskā līdzekļa grāmatvedības vērtību un tirgus vērtību. Šis izlīdzinājuma postenis atbilstoši šā 4.g panta 2. punkta pirmajam teikumam tiek dzēsts, palielinot peļņu, finanšu gada, kur tas ir ticis izveidots, un turpmāko gētru finanšu gadu laikā.

12 Turklāt ar *SEStEG* likuma *EStG* 52. pantā tika iekārtots 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 izēšanas 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 Vācijas reģistrētas sabiedrības aktīvu pārvēšana uz pastāvīgu uzņēmumu valstī neesot [līdzekļu] izēšana.

14 Otrkārt, šī tiesa ir pamatojusi savas nostājas attīstību, uzskatot, ka nebija vajadzības aktīvu pārvēšanu no Vācijas reģistrētas sabiedrības tās pastāvīgajam uzņēmumam, kas atrodas citas valsts teritorijā, uzskatot par peļņas gēšanas gadījumu, jo ar to, ka minētā pastāvīgā uzņēmuma peļņa Vācijas ir atbrīvota no nodokļa uzlikšanas, netiek ietekmēta vēlākā nodokļa uzlikšana Vācijas gētajam nerealizētajam kapitāla pieaugumam.

15 Ēmot vērtēt 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, ievieša 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 uzlikšana izslēgšana vai ierobežošana attiecībā uz peļņu no aktīvu atsavināšanas it paši tiek attiecināta uz gadījumu, kad aktīvi, kas līdz šim tika piešķirti nodokļu maksātāja pastāvīgam uzņēmumam valsts teritorijā, tagad tiek piešķirti pastāvīgam uzņēmumam ārvalstīs”.

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 tiesību m dibināta komandītsabiedrība, kas reģistrēta Vācijā. Kopš 2005. gada maija šī sabiedrība nodarbojas tikai ar savu patentu, preču zīmi un dizainparaugu tiesību administrēšanu. Ar 2005. gada 25. maija līgumu tā šīs tiesības nodeva savam pastāvīgajam uzņēmumam *Niederland*.

19 Veicot nodokļu revīziju, *Finanzamt* konstatēja, ka, pārvērtot minētās tiesības, bija jātiekt atklātam ar to saistītajam nerealizētajam kapitāla pieaugumam, uzrēķinātā vārtību pārvešanas brīdī.

20 Tomēr *Finanzamt* apgalvoja, ka šim nerealizētajam kapitāla pieaugumam, kura apmērs nav apstrīdēts, neesot tālīt jāuzliek nodoklis pilnā apmērā. Taisnīguma apsvērumu dēļ summa esot jāneitralizē, pēc *Finanzamt* uzskata, izveidojot atgādinājuma posteni ar tādā pašā vārtību, un, izmantojot lineāro metodi, jādzēš desmit gadu laikā.

21 Pamatojoties uz minēto revīziju, *Finanzamt* 2009. gada 17. augustā izdeva paziņojumu par atsevišķu un vienveidīgu ar nodokli apliekamo summu noteikšanu 2005. gadam. Tā aprēķināja *Verder LabTec* peļņu, pievienojot gājajai 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 vārstos sēdētā kļūpīgam pamatotību.

23 *Verder LabTec* cēla prasību par šo lēmumu *Finanzgericht Düsseldorf* [Diseldorfas finanšu tiesā], bērtībā apgalvojot, ka aplūkojamais nodokļu tiesiskais regulējums ietekmē LESD 49. panta noteikto brīvību veikt uzņēmējdarbību. Šī sabiedrība uzskata, ka nodokļa, kas saistīts ar nerealizētā kapitāla pieaugumu no pārvērtējamajiem aktīviem šo aktīvu pārvešanas brīdī, piedziņa pa daļām ir nesamērīga pasākums. Šis nodokļa piedziņa nerealizētā kapitāla pieauguma realizācijas brīdī būtu mazāk ierobežojošs pasākums.

24 *Finanzamt* līdz minēto prasību noraidīta. Tā apgalvoja, 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 tālīt 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 strādīgajiem finanšu gadam, tas ir, 2005. finanšu gadam.

26 Šī tiesa uzskata, ka valsts tiesiskais regulējums aplūkojamajam maksājumu jomā ir pretījam brīvībai veikta uzņēmējdarbība. 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 aktu pabeigšanas pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas citā dalībvalstī. Pat tad, ja varētu uzskatīt, ka nerealizētais kapitāla pieauguma summas noteikšana līdz attiecīgo aktu pabeigšanas brīdim ir samērīgs pasākums, nodokļa saistība ar šo kapitāla pieaugumu piedziā pirms peļņas gūšanas, kaut arī šāda piedziā ir sadalīta uz pieciem vai desmit gadiem, nevar pati par sevi būt samērīgs pasākums.

27 Šī dos apstākļos *Finanzgericht Düsseldorf* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai ar LESD 49. pantā noteikto brīvību veikta uzņēmējdarbība ir saderīga situācija, kurā attiecībā uz gadījumu, kad akti tiek pārvesti no sabiedrības uzņēmuma attiecīgajam valstī tās pašas sabiedrības [pastāvīgam] uzņēmumam? rīst, valsts tiesiskajam regulējumam ir noteikts, ka tas ir [līdzekļu] izņemšana ar uzņēmējdarbību nesaistītiem nolūkiem un līdz ar to, atklājot nerealizēto kapitāla [pieaugumu], rodas peļņa no izņemtiem līdzekļiem, un citā valsts tiesiskajam regulējumam 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, attiecīgajam finanšu gadam, tas ir, 2005. gadam, iesniedzējtiesas minētā nodokļa piedziā nebija piemērojams ne piecu, ne desmit gadu laikposms. *Finanzamt* un Vācijas valdība uzskata, ka prejudiciālais jautājums ir hipotētisks attiecībā uz piedziāu pa daļējam piecu gadu laikam, jo sadale uz piecu gadu laikposmu nebija piemērojama 2005. finanšu gadam. Eiropas Komisija arī apgalvo, ka prejudiciālais jautājums ir vai varētu būt hipotētisks attiecībā uz piedziāu pa daļējam piecu gadu laikam. Šajā ziņā tā norāda, ka, tā kā *Finanzamt* 2011. gada 19. septembra lēmums attiecas uz piedziāu pa daļējam desmit gadu laikam, ir iespējams, ka *Finanzamt* vēlāk nevar grozīt šo piecu gadu laikposmu.

29 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajam judikatūrai jautājumi par Savienības tiesību interpretāciju, kurus valsts tiesa uz savu atbildību ir uzdevusi pašas noteiktajos tiesiskajam regulējumam un faktisko apstākļu ietvaros un kuru precizitāte Tiesai nav jāpārbauda, attiecas atbilstības pieņēmums. 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 lūguma skaidri izriet, ka 2009. gada 17. augusta paziņojums par nodokli, pēc kura apstrādāšanas tika pieņemts *Finanzamt* 2011. gada 19. septembra lēmums, paredz nodokļa piedziāu pa daļējam desmit gadu, nevis piecu gadu laikam. Tātad ir acīmredzami, ka šis nodokļa piedziāas pa daļējam piecu gadu laikam problēma ir hipotētiska. Tādējādi, kā norāda enerģētiskās savienības secinājumu 18. punktā, prejudiciālais jautājums ir jāuzskata par nepieņemamu, ciktāl tas attiecas uz šādu piedziāu.

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 tādai 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 gēts 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. pants 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, šīs brīvības 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 uzņemšajai dalībvalstī tādai pašai attieksmi kā pret [šīs valsts pilsoņiem un uzņēmējdarbības sabiedrībām], 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 brīvības veikt uzņēmējdarbību ir piemērojama sabiedrības darbības pārvešanai no vienas dalībvalsts uz citu dalībvalsti, un tas tā ir neatkarīgi no tā, vai aplūkojamā sabiedrība pārnes savu statūtos noteikto reģistrācijas vietu un savu faktisko vadības atrašanās vietu ārpus šīs teritorijas vai tā pārvēd pastāvīgā uzņēmuma, kas atrodas minētās 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 gēts dalībvalsts nodokļu kompetences ietvaros, no aktīviem, kas pārvesti pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas citā dalībvalstī, gadījumā, kad šīs pirmās dalībvalsts zaudē savas tiesības uzlikt nodokli no šiem aktīviem gētajiem ienākumiem saistībā ar šo pārvešanu, no Tiesas judikatūras būtībā izriet, ka dalībvalsts nodokļu tiesiskais regulējums, kura sekas ir tālītāja nodokļa uzlikšana šim nerealizētajam kapitāla pieaugumam šādas pārvešanas gadījumā, lai gan tas netiek uzlikts līdzīgā pārvešanai valsts teritorijā, var atturēt sabiedrību, kas dibināta pirmajā dalībvalstī, pārvest tās aktīvus no tās teritorijas uz citu dalībvalsti un tāpēc 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 līdzīgās pārvešanas valsts teritorijā ietvaros, un šis nerealizētais kapitāla pieauguma nodoklis tiek uzlikts tikai tad, ja tas ir faktiski realizēts. Šīs atšķirīgās attieksmes var radīt zaudējumu budžetā sabiedrībai, kas vālas pārvest aktīvus pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas citā dalībvalstī. Tādējādi minētā atšķirīgā attieksme attiecībā uz nerealizēto kapitāla pieauguma atklāšanu un nodokļa uzlikšanu aplūkojamajam kapitāla pieaugumam varētu atturēt saskaņā ar Vācijas tiesību m dibinātu

sabiedrību pārvēst savus aktīvus uz citu dalībvalsti.

38 Šāda atširgā attieksme nav izskaidrojama ar objektīvu situāciju atširgā. Proti, ievērojot dalībvalsts tiesisko regulējumu, kurā gribēts ar nodokli aplikt tās teritorijā gūto nerealizēto kapitāla pieaugumu, tādā sabiedrības situācijā, kas pārvēst savus aktīvus pastāvīgam uzņēmumam citā dalībvalstī, attiecībā uz nodokļa uzlikšanu kapitāla pieaugumam no šā pārvēstā kapitāla pieauguma no aktīviem, kas ir gūti pirmajā no šā mēģinājuma dalībvalstī pirms šīs pārvēšanas, ir līdzīga tādā sabiedrības situācijai, kura izdara līdzīgu pārvēšanu 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 atširgā attieksme, kas pamatlietā aplūkojamajā tiesiskajā regulējumā ir paredzēta sabiedrības, kas atrodas Vācijas Federatīvās Republikas teritorijā, aktīvu pārvēšanas šīs sabiedrības pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas citā 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 tiesību sistēmā primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Vēl šajā gadījumā tas nedrīkst pārsniegt to, kas ir vajadzīgs šā 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. Iesniedzītiesa 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 kompetenču 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 pārvēšanas pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas citā dalībvalstī, gadījumā dalībvalstij ir tiesības šā kapitāla pieauguma, kas gūts tās teritorijā pirms minētās pārvēšanas, pārvēšanas brīdī uzlikt tam nodokli. Šis pasākums ir vērsti uz to, lai novērstu situāciju, 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 tajā minētā judikatūra).

44 Tādējādi pamatlietā aplūkojamā aktīvu pārvēšana 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 tās pārvēšanas ārpus tās teritorijas.

45 Turklāt, tā kā dalībvalstīm ir tiesības uzlikt nodokli gūtajam kapitāla pieaugumam, ja attiecīgā aktīvi atrodas to teritorijā, tām ir pilnvaras paredzēt šai nodokļa uzlikšanai citu nosacījumu, kas nav šā kapitāla pieauguma faktiskā realizācija, 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 iesniedzītīesas lūguma izriet, ka pamatlietā aplūkojamais nodokļu tiesiskais regulējums attiecas uz gadījumu, kad aktīvi tiek pārvēsti pastāvīgam uzņēmumam, kas atrodas citā dalībvalstī, kas nav Vācijas Federatīvā Republika, un kura ienākumi ir atbrīvoti no

nodok?iem p?d?j? min?taj? dal?bvalst?.

47 T?d?j?di nerealiz?t? kapit?la pieauguma no šiem p?rvestajiem akt?viem, kas g?ts pirms š?s p?rvešanas V?cijas Federat?v?s Republikas nodok?u kompetences ietvaros, atkl?šana, k? ar? t? aplikšana ar nodokli ir v?rsta uz to, lai nodrošin?tu nodok?a uzlikšanu šim nerealiz?tajam kapit?la pieaugumam, kas g?ts š?s dal?bvalsts nodok?u kompetences ietvaros. Nodok?a uzlikšana ien?kumiem saist?b? ar akt?viem, kas g?ti p?c š?das p?rvešanas, ir j?veic citai dal?bvalstij, kuras teritorij? atrodas šis past?v?gais uz??mums. Tom?r t?ds nodok?u tiesiskais regul?jums k? pamatliet? ir piem?rots, lai garant?tu aplikšanas ar nodok?iem sadal?juma starp attiec?gaj?m dal?bvalst?m saglab?šanu.

48 Attiec?b? uz pamatliet? apl?kojam? tiesisk? regul?juma sam?r?gumu vispirms ir j?nor?da, ka sam?r?gumam atbilst tas, ka dal?bvalsts ar m?r?i saglab?t savas pilnvaras nodok?u jom? nosaka maks?jamo nodokli par nerealiz?to kapit?la pieaugumu, kas g?ts t?s teritorij? no akt?viem, kas p?rvesti ?rpus t?s teritorijas, taj? br?d?, kad beidzas t?s pilnvaras piem?rot nodok?us attiec?gajiem akt?viem, šaj? gad?jum? – br?d?, kad attiec?gie akt?vi tiek p?rvesti ?rpus šis dal?bvalsts teritorijas (šaj? zi?? skat. spriedumus Komisija/Sp?nija, EU:C:2013:264, 31. punkts, k? ar? *DMC*, C?164/12, EU:C:2014:20, 60. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

49 Attiec?b? uz š?da nodok?a piedzi?u Tiesa ir nospriedusi, ka nodok?a maks?t?jam b?tu j?dod iesp?ja izv?l?ties vai nu t?l?t?ji samaks?t šo nodokli, vai š? nodok?a summu samaks?t v?l?k kop? ar atbilstoši piem?rojamajam valsts tiesiskajam regul?jumam apr??in?tajiem procentiem (spriedums Komisijas/V?cija, C?591/13, EU:C:2015:230, 67. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

50 Š?dos apst?k?os Tiesa turkl?t ir nospriedusi, ka ir j??em v?r? ar? uzlikto nodok?u nepiedz?šanas risks, kas, ritot laikam, pieaug, un ko attiec?g? dal?bvalsts var ?emt v?r? tiesiskaj? regul?jum?, ko piem?ro nodok?a par?da v?l?kam maks?jumam (šaj? zi?? skat. spriedumu *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 74. punkts).

51 Šaj? gad?jum? t?tad rodas jaut?jums, vai apl?kot?s nodok?a summas piedz?šana pa da??m desmit gadu laik? var b?t sam?r?gs pas?kums, lai ?stenotu m?r?i saglab?t nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m.

52 Šaj? zi?? pietiek konstat?t, ka nodok?a piedz?šana no nerealiz?t? kapit?la pieauguma pa da??m piecu gadu laik? t?l?t?jas nodok?a piedz?šanas viet? tika uzskat?ta par sam?r?gu pas?kumu š? m?r?a ?stenošanai (spriedums *DMC*, C?164/12, EU:C:2014:20, 64. punkts). Nodok?a no nerealiz?t? kapit?la pieauguma piedz?šana pa da??m desmit gadu laik?, par k?du ir runa pamatliet?, t?d?j?di var tikt uzskat?ta, k? ?ener?ladvok?ts nor?da savu secin?jumu 72. un 73. punkt?, par sam?r?gu pas?kumu min?t? m?r?a sasniegšanai.

53 ?emot v?r? visu iepriekš min?to, uz uzdoto jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 49. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas neliedz t?du dal?bvalsts nodok?u tiesisko regul?jumu, k?ds ir pamatliet?, kur? sabiedr?bas, kas atrodas š?s dal?bvalsts teritorij?, akt?vu p?rvešanas š?s sabiedr?bas past?v?gam uz??mumam, kas atrodas citas dal?bvalsts teritorij?, gad?jum? ir paredz?ts atkl?t nerealiz?to kapit?la pieaugumu no šiem akt?viem, kas g?ts š?s pirm?s dal?bvalsts teritorij?, uzlikt nodokli šim nerealiz?tajam kapit?la pieaugumam un piedz?t ar to saist?to nodokli pa da??m desmit gadu laik?.

Par ties?šan?s izdevumiem

54 Attiec?b? uz pamatlietas pus?m š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot

apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atļūdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neliedz tādai 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]

* Tiesvedības valoda – vācu.