

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2017. gada 14. septembrī (*)

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

Lieta C-646/15

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu 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*] (referenti) un S. Rodins [*S. Rodin*],

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

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

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

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* vērā – *M. Lemos*, barrister, un *P. Baker*, QC,

– Apvienotās Karalistes valdības vērā – *M. Holt* un *D. Robertson*, kārā *S. Simmons*, pārstāvji, kuriem palādz *R. Hill* un *J. Bremner*, barristers,

– Austrijas valdības vērā – *C. Pesendorfer*, pārstāve,

– Norvēģijas valdības vērā – *K. B. Moen*, kārā *K. E. B. Kloster* un *J. T. Kaasin*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vērā – *W. Roels* un *J. Samnadda*, pārstāvji,

– EBTA Uzraudzības iestādes vērā – *C. Zatschler* un *Ø. Bø*, kārā *A. Steinarsdóttir*,

p?rst?vji,

noklaus?jusies ?ener?ladvok?tes secin?jumus 2016. gada 21. decembra tiesas s?d?,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par to, k? interpret?t LESD 49., 54., 56. un 63. pantu.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar tiesved?bu starp *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* (turpm?k tekst? – “*Panayi* pilnvarotie”) un *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs* (turpm?k tekst? – “nodok?u administr?cija”) par nodok?a uzlikšanu nerealiz?tajam kapit?la pieaugumam saist?b? ar trastam piederošu mantu t?d??, ka t? pilnvarotie p?rce? savu dz?vesvietu uz dal?bvalsti, kas nav izcelsmes dal?bvalsts.

Atbilstoš?s Apvienot?s Karalistes ties?bu normas

Trasti

3 No Ties? iesniegtajiem lietas materi?liem izriet, ka anglosakšu ties?bu sist?mas valst?s j?dziens *trust* princips attiecas uz tr?spus?ju dar?jumu, ar kuru trasta dibin?t?js nodod mantu personai – pilnvarotajam (*trustee*) –, lai tas to p?rvald?tu saska?? ar trasta dibin?šanas aktu par labu trešajai personai, labuma guv?jam. Trasti, kas izveidoti par labu ?paš?m person?m, dažk?rt tiek saukti par *settlements*.

4 Trastu raksturo fakts, ka to veidojoš?s mantas ?pašumties?bas ir sadal?tas starp juridisko ?pašumu un ekonomisko ?pašumu, kas pieder, attiec?gi, pilnvarotajam un labuma guv?jam.

5 Kaut ar? trusts ir atz?ts likum? un rada tiesiskas sekas, tas nav juridiska persona un darbojas ar sava pilnvarot? starpniec?bu. T?d?j?di manta, kas veido trastu, neietilpst pilnvarot? ?pašum?. P?d?jam min?tajam ir j?p?rvalda šis ?pašums k? atseviš?s ?pašums, nodal?ti no vi?a paša ?pašuma. Pilnvarot? galvenais pien?kums ir iev?rot nosac?jumus un pien?kumus, kas ir noteikti trasta dibin?šanas akt?, un ties?bas visp?r.

Kapit?la pieauguma aplikšana ar nodokli

6 *Taxation of Chargeable Gains Act 1992* (1992. gada Likums par kapit?la pieauguma aplikšanu ar nodokli), redakcij?, kas bija piem?rojama pamatlietas faktu norises laik? (turpm?k tekst? – “*TCGA*”), 2. panta 1. punkts ir paredz?ts, ka personai tiek uzlikts kapit?la pieauguma nodoklis par t?s ieg?to kapit?la pieaugumu finanšu gad?, kur? t? da??ji vai past?v?gi dz?vo Apvienotaj? Karalist?.

7 Saska?? ar *TCGA* 69. pantu pilnvarotie tiek uzskat?ti par “vienotu un past?v?gu personu grupu”, kas ir atš?ir?ga no person?m, kuras periodiski var b?t pilnvarotie. Turkl?t šaj? pant? ir paredz?ts, ka “tiek uzskat?ts, ka š?s grupas dz?vesvieta un past?v?g? dz?vesvieta ir Apvienotaj? Karalist?, ja vien trastu visp?r?j? vad?ba parasti netiek veikta ?rpus Apvienot?s Karalistes un pilnvarotie vai to vair?kums nedz?vo vai past?v?gi nedz?vo šaj? valst?”.

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

“Pilnvarotie, kas p?rtrauc dz?vot Apvienotaj? Karalist?

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) Ēmot 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 Apvienotajā 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 līguma sniegtā prejudiciālu nolikumu izriet, ka saskaņā ar TCGA 87. pantu pilnvaroto, kas nedzīvo vai pastāvīgi nedzīvo Apvienotajā Karalistē, gūtais kapitāla pieaugums tiek pieskaitīts labuma guvumiem, ciktāl pilnvarotie izdara kapitāla maksājumu labuma guvumiem. Šajā pantā ir paredzēts, ka pilnvaroto nerezidentu gūto kapitāla pieaugumu iegrāmto tāt, it kā šie pilnvarotie būtu Apvienotās Karalistes rezidenti. Šis kopējais gūtais kapitāla pieaugums tad tiek piešķirts labuma guvumiem, kuri saņem kapitāla maksājumu no pilnvarotajiem. Kapitāla maksājumi tiek noteikti plaši, lai ietvertu lielāko daļu pakalpojumu, ko saņem trusts. Ja labuma guvums 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. pants ir paredzēts nodokļa summas pieaugums, ja ir nobēde starp kapitāla pieauguma maksājumu, ko izdara pilnvarotie, un to, kad kapitāla maksājums saņem labuma guvums.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

11 Ētrus trustus, kas ir pamatlietas 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 mētesuzņēmuma, akcijām.

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

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

14 2004. gada sākumā *P. Panayi* un *Panayi* kādē nolēma aizbraukt no Apvienotās Karalistes un atgriezties uz pastāvīgu dzīvi Kiprā. Pirms savas pārcelšanās viņi abi 2004. gada 19. augustā atstāja savas pilnvaroto funkcijas. Lai viņus aizstātu, *P. Panayi* tajā pašā dienā iecēla trīs jaunus pilnvarotos, kas ir Kipras rezidenti. Savukārt *KSL Trustees Limited*, sabiedrība, kas ir Apvienotās Karalistes rezidente, saglabāja savas pilnvaroto funkcijas līdz 2005. gada 14. decembrim. Tādējādi 2004. gada 19. augustā lielākā daļa no *Panayi* trastu pilnvarotajiem pārrauca bērt Apvienotās Karalistes rezidenti.

15 2005. gada 19. decembrī *Panayi* pilnvarotie pārdēva *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 pārdu 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 šo 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 tāpēc tika uzskatīts, ka *Panayi* trastu administrācija tika pārcelta uz Kipru 2004./2005. finanšu gada laikā. Tādēļ minētais 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 tīlītības piedziņas, kas paredzēta *TCGA 80.* pantā, atbilstību Savienības tiesību noteiktajam brīvas pārvietošanas pamatbrīvībām.

18 Savukārt nodokļu administrācija uzskata, ka trasta juridiskā rakstura dēļ, ņemot vērā Anglijas un Velsas tiesības, šajā lietā nav piemērojama neviena no pārvietošanas brīvībām. Gadījumā, ja kāda no šīm brīvībām tiktu uzskatīta par piemērojamu, šī administrācija pieņem, ka izceļošanas nodokļa tīlītība piedziņa būtu ierobežojums *a priori*, bet tas tomēr būtu pamatots un samērīgs.

19 Iesniedzātāja apgalvo, ka, ja pilnvarotie būtu saglabājuši savu Apvienotās Karalistes rezidentu statusu, viņu 2005. gada 19. decembrī īstenotā trastam piederošo akciju pārdošana būtu notikusi kapitāla pieauguma iekasēšanas gadījumā. 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 pārvietošanas pamatbrīvību. Gadījumā, ja viena no šīm brīvībām būtu piemērojama, šī tiesa šaubās, vai šīs rīslis varētu tikt attaisnots ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem, kas ir saistīti ar nodokļu uzlikšanas pilnvaru līdzsvarotu sadali starp dalībvalstīm, un vajadzības gadījumā, vai šīs rīslis 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 veikta uzņēmējdarbība, kapitāla brīvība apriti un pakalpojumu sniegšanas brīvība ir saderīgi, ka dalībvalsts pieņem un uztur spēkā tādās tiesību normas kā *TCGA 80.* pants, saskaņā ar kuru nodoklis tiek iekasēts par negūto kapitāla pieaugumu no aktīviem, kas ir

iek?auti trasta fond?, ja š? trasta pilnvarotie k?d? br?d? šaj? dal?bvalst? vairs nedz?vo vai nedz?vo past?v?gi?

2) Ja var pie?emt, ka š?ds nodoklis ierobežo attiec?g?s br?v?bas ?stenošanu, vai šis nodoklis var tikt attaisnots ar l?dzsvarotu nodok?u piem?rošanas pilnvaru sadal?jumu un vai š?da iekas?šana ir sam?r?ga, ja ties?bu aktos pilnvarotajiem nav pieš?irta iesp?ja atlikt nodok?a samaksu vai maks?t to pa da??m, k? ar? netiek ?emta v?r? nek?da turpm?k? trasta akt?vu v?rt?bas samazin?šan?s?

It ?paši tiek uzdoti š?di jaut?jumi:

3) vai k?da no š?m pamatbr?v?b?m tiek p?rk?pta, ja dal?bvalsts paredz nodokli par nerealiz?to kapit?la pieaugumu no trastiem piederošo akt?vu v?rt?bas pieauguma laik?, kad liel?k? da?a pilnvaroto p?rtrauc b?t š?s dal?bvalsts rezidenti vai past?v?gie rezidenti?

4) Vai š?s br?v?bas ierobežojums, ko izraisa šis izce?ošanas nodoklis, ir attaisnojams, lai nodrošin?tu nodok?u piem?rošanas pilnvaru l?dzsvarotu sadal?jumu apst?k?os, kad ir iesp?jams, ka kapit?la pieauguma nodoklis v?l var?tu tikt piem?rots g?tajai pe??ai, bet tikai tad, ja n?kotr? rastos ?paši apst?k?i?

5) Vai sam?r?gums ir j?nosaka, iev?rojot konkr?t?s lietas faktus? It ?paši – vai ar š?du nodokli rad?ts ierobežojums ir sam?r?gs:

a) apst?k?os, kad ties?bu aktos nav paredz?ta ne iesp?ja atlikt nodok?a samaksu vai veikt samaksu pa da??m, ne iesp?ja ?emt v?r? jebk?du trasta akt?vu v?rt?bas samazin?šanas p?c izce?ošanas,

b) ta?u ?pašajos str?d?g? nodok?a apr??ina apst?k?os akt?vi tikuši p?rdoti, pirms nodoklis k?uva iekas?jams, un laikposm? no trasta p?rvietošanas dienas l?dz p?rdošanas dienai attiec?go akt?vu v?rt?ba nav samazin?jusies?”

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

22 Uzdotot savus jaut?jumus, kas ir j?izskata kop?, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai LESD norm?m par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu t?dos apst?k?os, k?di ir pamatliet?, kad pilnvarotie saska?? ar valsts ties?b?m tiek apl?koti k? vienota un past?v?ga personu grupa, kas ir atš?ir?ga no person?m, kuras periodiski var b?t pilnvarotie, ir pretrun? t?di dal?bvalsts ties?bu akti, k?di tiek apl?koti pamatliet?, kuros ir paredz?ts uzlikt kapit?la pieauguma nodokli trastam piederošai mantai, ja liel?k? da?a pilnvaroto p?rce? savu dz?vesvietu uz citu dal?bvalsti, ne?aujot v?l?k iekas?t t?d?j?di maks?jamo nodokli.

23 Lai atbild?tu uz uzdotajiem jaut?jumiem, vispirms ir j?nosaka, vai uz t?diem trastiem, k?di ir pamatliet?, attiecas br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu un, attiec?g? gad?jum?, vai š? br?v?ba ir piem?rojama t?d? situ?cij?, k?da ir pamatliet?.

Par br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu piem?rošanu trastiem

24 LESD 49. pant? ir paredz?ts likvid?t vienas dal?bvalsts rezidentu br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojumus citas dal?bvalsts teritorij?. Saska?? ar LESD 54. panta pirmo da?u sabiedr?bas, kuras izveidotas saska?? ar k?das dal?bvalsts ties?bu aktiem un kuru juridisk? adrese, galven? vad?ba vai galven? uz??m?jdarb?bas vieta ir Savien?b?, LESD ties?bu normu piem?rošanai tiek piel?dzin?tas fiziskaj?m person?m, kuras ir dal?bvalstu valstspieder?gie.

25 Atbilstoši LESD 54. panta otrajai da?ai sabiedr?bas ir t?das sabiedr?bas, kas izveidotas

saska?? ar civilties?b?m vai komercies?b?m, tostarp kooperat?vi un citas juridiskas personas, kas ir publisko ties?bu vai priv?tties?bu subjekti, iz?emot bezpe??as sabiedr?bas.

26 Šaj? zi?? j?konstat?, ka br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – kura ir viens no Savien?bas ties?bu pamatnoteikumiem (spriedums, 2011. gada 24. maijs, Komisija/Be??ija, C?47/08, EU:C:2011:334, 77. punkts un taj? min?t? judikat?ra), kas veicina iekš?j? tirgus ?stenošanas m?r?i (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2005. gada 13. decembris, *SEVIC Systems*, C?411/03, EU:C:2005:762, 19. punkts), – ir piem?rojama ?oti plaši.

27 T?d?j?di no Tiesas judikat?ras izriet, pirmk?rt, ka atk?pes no š?s br?v?bas tiek interpret?tas šauri (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1974. gada 21. j?nijs, *Reyners*, 2/74, EU:C:1974:68, 43.–55. punkts, k? ar? 2017. gada 1. febru?ris, Komisija/Ung?rija, C?392/15, EU:C:2017:73, 106. punkts un taj? min?t? judikat?ra), otrk?rt, ka, ja L?guma noteikumam par min?to br?v?bu m?r?is ir uz??m?j? dal?bvalst? nodrošin?t t?du pašu attieksmi k? pret š?s valsts valstspieder?gajiem, tie ar? nepie?auj, ka izcelsmes dal?bvalsts k?dam no saviem pilso?iem vai sabiedr?bai, kas dibin?ta atbilstoši t?s tiesiskajam regul?jumam, cit? dal?bvalst? rad?tu š??rš?us uz??m?jdarb?bai (spriedumi, 1988. gada 27. septembris, *Daily Mail and General Trust*, 81/87, EU:C:1988:456, 16. punkts, k? ar? 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec*, C?657/13, EU:C:2015:331, 33. punkts un taj? min?t? judikat?ra), un, trešk?rt, ka uz??m?jdarb?bas j?dzienam l?guma izpratn? ir ?oti plaša piem?rojam?ba, kas paredz iesp?ju Savien?bas pilsonim stabili un turpin?ti piedal?ties t?das dal?bvalsts saimnieciskaj? dz?v?, kas nav vi?a izcelsmes valsts, un g?t no t? pe??u, t?d?j?di veicinot saimniecisko un soci?lo sapl?šanu Savien?bas iekšien? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 1995. gada 30. novembris, *Gebhard*, C?55/94, EU:C:1995:411, 25. punkts).

28 Šaj? gad?jum? ir skaidrs, pirmk?rt, ka pamatliet? apl?kotie trasti ir dibin?ti saska?? ar Apvienot?s Karalistes ties?b?m un, otrk?rt, ka tie, iev?rojot š?s ties?bas, netiek uzskat?ti par saska?? ar civilties?b?m vai komercies?b?m izveidot?m sabiedr?b?m, tostarp kooperat?viem. T?d?j?di ir j?nosaka, vai šie trasti var ietilpt j?dzien? “citas juridisk?s personas”, kas ir publisko vai priv?to ties?bu subjekti un kuru m?r?is ir g?t pe??u LESD 54. panta otr?s da?as izpratn?.

29 Šaj? zi??, k? ?ener?ladvok?te b?t?b? ir nor?d?jusi savu secin?jumu 33. un 34. punkt?, ka šis j?dziens “citas juridiskas personas” ietver vien?bu, kam atbilstoši valsts ties?b?m ir ties?bas un pien?kumi, kuri tai ?auj r?koties š?d? status? attiec?gaj? ties?bu sist?m?, neraugoties uz to, ka tai nav ?pašas juridiskas formas, un kam m?r?is ir g?t pe??u.

30 Šaj? gad?jum? no Ties? iesniegtajiem lietas materi?liem izriet, pirmk?rt, ka atbilstoši attiec?gaj?m valsts ties?b?m trastam nodot? manta veido atseviš?u ?pašumu, kas ir nodal?ts no pilnvaroto personisk? ?pašuma, un ka p?d?jiem min?tajiem ir ties?bas un pien?kums p?rvald?t šo mantu un r?koties ar to saska?? ar trasta dibin?šanas akt? paredz?tajiem nosac?jumiem un valsts ties?b?m.

31 Otrk?rt, k? min?ts š? sprieduma 7. un 8. punkt?, pirm?m k?rt?m, atbilstoši *TCGA* 69. pantam pilnvarotie valsts ties?b?s tiek uzskat?ti par vienotu un past?v?gu personu grupu, kas ir atš?ir?ga no person?m, kuras periodiski var b?t pilnvarotie. Šaj? pant? ir ar? paredz?ts, ka tiek uzskat?ts, ka š?s grupas rezidence vai past?v?g? rezidence ir Apvienotaj? Karalist?, ja vien trasta visp?r?j? vad?ba parasti netiek veikta ?rupus Apvienot?s Karalistes un pilnvarotie vai to vair?kums nedz?vo vai past?v?gi nedz?vo šaj? valst?. Otr?m k?rt?m, atbilstoši *TCGA* 80. pantam, ja trasta pilnvarotie k?d? br?d? p?rtrauc dz?vot vai past?v?gi dz?vot Apvienotaj? Karalist?, tiek uzskat?ts, ka tie tieši pirms š?s dienas ir atsavin?juši akt?vus, kas ir trasta manta, un tos ir nekav?joties ieg?d?jušies no jauna par tirgus cenu.

32 T?d?j?di š?iet, ka pamatliet? apskat?tajos ties?bu aktos saist?b? ar šiem noteikumiem pilnvarotie tiek apl?koti kopum? k? vien?ba, nevis individu?li un k? nerealiz?t? kapit?la pieauguma

nodokļa maksājumi par trasta pašumu, ja tas ir pierādījis savu juridisko adresi uz citu dalībvalsti, kas nav Apvienotā Karaliste. Šāda pierādīšana notiek, ja pilnvaroto lielākā daļa pārraudzītāvu Apvienotajā Karalistē. Pilnvaroto darbība saistīta ar pašumtiesībām un trasta mantas pārvaldīšanu tādā nesaraujami saistītā ar pašu trastu un tādējādi veido nedalīmu veselumu ar to. Šādos apstākļos šāds trasts ir jāuzskata par tādū vienību, kam atbilstoši valsts tiesībām ir tiesības un pienākumi, kuri tai ļauj darboties šajā statusā attiecīgajā tiesību sistēmā.

33 Attiecībā uz jautājumu, vai pamatlietā aplūkotojām trastēm ir peļņas gūšanas mērķis, pietiek konstatēt, ka no Tiesā iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka šiem trastēm nav labdarības vai sociāla mērķa un ka tie ir dibināti, lai labuma gūtu peļņu, ko rada minēto trastu manta.

34 No minētā izriet, ka tādā vienībā, kādā 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 Tādā rodas jautājums, vai šā brīvība ir piemērojama tādā situācijā, kādā ir pamatlietā, kurā pilnvaroto dzīvības pārrādīšana 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 lūmusi, ka saskaņā ar vienas dalībvalsts tiesībām dibinātā sabiedrība, kas pierce savu faktiski vadības centru uz citu dalībvalsti, šādi juridiskās adreses pārrādīšanai neietekmējot sabiedrības statusu pirmajā dalībvalstī, var atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, lai apstrādātu pirmās minētās dalībvalsts saistītu ar šo juridiskās adreses pārrādīšanu uzliktā nodokļa likumā (spriedums, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 33. punkts).

37 Pamatlietā ir jākonstatē, pirmkārt, ka, tādā kādā pilnvarotojām ir tiesības un pienākums pārvaldīt trastam piederošo mantu un kapitāla pieauguma nodokļa iekasēšanas gadījumā attiecībā uz trasta mantu ir šo pilnvaroto dzīvības pārrādīšana ārpus Apvienotās Karalistes, šā dzīvības pārrādīšana, ievērojot valsts tiesības, nozīmē arī šā trasta juridiskās adreses pārrādīšanu.

38 Otrkārt, no Tiesā iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka pamatlietā aplūkoto juridiskās adreses pārrādīšana, ņemot vērā attiecīgās valsts tiesības, šā iet, nav ietekmējusi pamatlietā aplūkoto trastu trasta statusu.

39 Šādos apstākļos Tiesas judikatūra par kapitāla pieauguma nodokli saistītu ar sabiedrības pašumiem tās faktiski vadības centra pārrādīšanas uz citu dalībvalsti gadījumā ir piemērojama arī tad, ja dalībvalsts uzliktā nodokli kapitāla pieaugumam saistītu ar trastam piederošo mantu tādā, ka trasta juridiskā adrese ir pārrādīta 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 pārrādīšanas uz citu dalībvalsti gadījumā ir paredzēti, pirmkārt, uzliktā kapitāla pieauguma nodokli saistītu ar trastam piederošo mantu šā pārrādīšanas dēļ un, otrkārt, tādā piedzēti saistītu ar to maksājamo nodokli, ir šā rīslis šai brīvībai.

Par brīvības veikt uzņēmējdarbību šā rīša pastāvīšanu

41 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru LESD 49. pantā ir noteikts pienākums atcelt

ierobežojumus brīvībai veikt uzņēmējdarbību. Attiecībā uz sabiedrību, kuras ir izveidotas atbilstoši kādas dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā administrācija vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Savienībā, šā 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 šā sprieduma 27. punktā, lai arī LESD noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis atbilstoši to formulējumam ir nodrošināt iedzīvotāju pilsoņiem un sabiedrību uzmošajai dalībvalstī tādā pašā attieksmī kā pret šīs valsts pilsoņiem un sabiedrību, tajos arī ir aizliegts izcelsmes dalībvalstij radīt šā rīkus 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 Tiesu iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka pamatlietā aplūkotajos tiesību aktos tikai gadījumā, kad trasta juridiskā adrese tiek pārceļta uz citu dalībvalsti, kas nav Apvienotā Karaliste, ir paredzēts, pirmkārt, uzlikt kapitāla pieauguma nodokli trastam piederošajai mantai šīs pārceļšanas gadījumā un, otrkārt, tādā gadījumā saistībā ar to maksājamo nodokli. Savukārt tas tā nav, ja līdza 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 atširgu attieksmi pret trastu, kurš saglabā juridisko adresi Apvienotajā Karalistē, un trastu, kura juridiskā adrese tiek pārceļta uz citu dalībvalsti tādā gadījumā, ka jauno pilnvaroto dzīvesvieta atrodas šajā citā dalībvalstī.

47 Šā atširgā attieksme var, pirmkārt, atturēt pilnvarotos, trasta pārvaldniekus, pārceļt tās juridisko adresi uz citu dalībvalsti un, otrkārt, atturēt trasta dibinātāju, ciktāl to atļauj trasta dibināšanas akts, iecelt jaunus pilnvarotos nerezidentus. Tādējādi tā ir šā rīslis brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

48 Šāds šā rīslis ir pieļaujams tikai tad, ja tas attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai arī ja tas ir attaisnots ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem, kas ir atzīti Savienības tiesībās. Turklāt pārdējam minētā gadījumā šim šā rīslim ir jābūt piemērotam sava mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pāršņiegt šā 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 tādā gadījumā 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 šā rīslis attaisno primāri vispārīgo interešu apsvērumi, kas ir saistīti ar līdzsvarotu nodokļu kompetences sadali starp dalībvalstīm.

51 Š?dos apst?k?os ir j?atg?dina, pirmk?rt, ka nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?juma dal?bvalstu starp? saglab?šana ir Tiesas atz?ts likum?gs m?r?is. Otrk?rt, t? k? Savien?ba nav noteikusi unifik?cijas vai saska?ošanas pas?kumus, dal?bvalstis saglab? kompetenci l?gumu ce?? vai vienpus?ji defin?t krit?rijus savu nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadalei, lai nov?rstu nodok?u dubultu uzlikšanu (spriedums, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec*, C?657/13, EU:C:2015:331, 42. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

52 Šaj? gad?jum? no Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka trasta juridisk?s adreses p?rcelšana uz citu dal?bvalsti nevar noz?m?t, ka izcelsmes dal?bvalstij b?tu j?atsak?s no sav?m ties?b?m aplik? ar nodokli kapit?la pieaugumu, kas radies t?s nodok?u kompetences ietvaros pirms min?t?s p?rcelšanas. Šaj? zi?? Tiesa ir nol?musi, ka dal?bvalstij saska?? ar nodok?u teritorialit?tes principu, kas ir saist?ts ar laika elementu, proti, nodok?u maks?t?ja rezidenci nodok?u saist?bu zi?? valsts teritorij? laikposm?, kad ir radies nerealiz?tais kapit?la pieaugums, ir ties?bas aplik? ar nodok?iem min?to kapit?la pieaugumu min?t? nodok?u maks?t?ja emigr?cijas br?d?. Š?da pas?kuma m?r?is ir nov?rst t?das situ?cijas, kas var apdraud?t izcelsmes dal?bvalsts ties?bas ?stenot savu kompetenci nodok?u jom? saist?b? ar t?s teritorij? veikto darb?bu, un tas t?gad var tikt attaisnots ar pamatojumu, kas saist?ts ar nodok?u kompeten?u sadal?juma saglab?šanu starp dal?bvalst?m (spriedums, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 46. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

53 Tom?r Tiesa ir preciz?jusi, ka m?r?is saglab?t nodok?u kompetences sadal?jumu starp dal?bvalst?m var pamatot valsts pas?kumu tikai tad, ja dal?bvalstij, kuras teritorij? ien?kumi ir radušies, tieš?m faktiski tiek trauc?ts ?stenot savu nodok?u kompetenci attiec?b? uz min?tajiem ien?kumiem (spriedums, 2014. gada 23. janv?ris, *DMC*, C?164/12, EU:C:2014:20, 56. punkts).

54 Pamatliet? *Panayi* pilnvarotie apgalvo, ka, lai gan attiec?gais kapit?la pieaugums netiek t?l?t aplikts ar nodokli pamatliet? apl?koto trastu juridisk?s adreses p?rcelšanas gad?jum?, Apvienotajai Karalistei nebija š??ršu uzlikt nodokli šim kapit?la pieaugumam saist?b? ar *Panayi* trastiem piederošo mantu, jo atbilstoši *TCGA* 87. pantam kapit?la pieaugums, ko ir guvuši pilnvarotie nerezidenti un kas ir pieš?irts labuma guv?jiem rezidentiem k? kapit?la maks?jums, var tikt attiecin?ts uz šiem labuma guv?jiem.

55 K? ?ener?ladvok?te ir nor?d?jusi savu secin?jumu 50. punkt?, valsts ties?bu akti, k?di ir pamatliet?, cikt?l tajos nodok?u kompetence, ko saglab? attiec?g? dal?bvalsts, piln?b? ir nodota pilnvaroto un labuma guv?ju r?c?bas br?v?b?, nevar tikt uzskat?ti par pietiekamiem, lai saglab?tu š?s dal?bvalsts nodok?u kompetenci attiec?b? uz t?s teritorij? g?to kapit?la pieaugumu.

56 L?dz ar to ir j?konstat?, ka dal?bvalsts ties?bu akti, kuros t?d? situ?cij?, k?da ir pamatliet?, ir paredz?ts uzlikt nodokli nerealiz?tajam kapit?la pieaugumam saist?b? ar trastam piederošu mantu gad?jum?, kad š? trasta juridisk? adrese tiek p?rcelta uz citu dal?bvalsti, neraugoties uz faktu, ka šai pirmajai dal?bvalstij ir iesp?ja saglab?t varb?t?ju nodok?u kompetenci attiec?b? uz šo kapit?la pieaugumu, var garant?t nodok?u kompetences sadal?juma starp dal?bvalst?m saglab?šanu, jo p?c š?s p?rcelšanas š? pirm? dal?bvalsts zaud? savas nodok?u uzlikšanas pilnvaras attiec?b? uz kapit?la pieaugumu.

57 Attiec?b?, visbeidzot, uz apl?kojam? pas?kuma sam?r?gumu no Tiesas judikat?ras izriet, pirmk?rt, ka tas, ka izcelsmes dal?bvalsts, lai turpin?tu ?stenot savu nodok?u kompetenci, nosaka nerealiz?t? kapit?la pieauguma, kas g?ts t?s teritorij?, nodok?a apm?ru br?d?, kad t?s nodok?u kompetence uz šo kapit?la pieaugumu beidz past?v?t, šaj? gad?jum? – trasta juridisk?s adreses p?rcelšanas uz citu dal?bvalsti br?d?, atbilst sam?r?guma principam (spriedums, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C?371/10, EU:C:2011:785, 52. punkts). Otrk?rt, dal?bvalsts ties?bu akti, kuros ir paredz?ts, ka trasts, kas p?rce? savu juridisko adresi uz citu dal?bvalsti, var

izvērtēt ties starp sava kapitāla pieauguma nodokļa summas tērtju piedziņu un vērtību minētā nodokļa summas iekasēšanu, kam vajadzības gadījumā tiek pieskaitīti procenti atbilstoši piemērojamajiem valsts tiesību aktiem, ir pasākums, kas mazāk aizskar brīvību veikt uzņēmējdarbību nekā tērtja maksājuma nodokļa iekasēšana (šajā nozīmā 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 vērtība iekasēšana nevar radīt pienākumu izcelsmes dalībvalstij ņemt vērā iespējamās kapitāla samazinājumus, kas radušies pēc trasta juridiskās adreses pārcelšanas uz citu dalībvalsti (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 61. punkts).

59 No Tiesas iesniegtajiem lietās materiāliem izriet, ka pamatlietā aplūkotajos tiesību aktos ir paredzēta vienīgi tērtja 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 tādēļ tas ir nepamatots šā rīstis brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

60 Šaubas par šo novērtējumu nerada tas, ka pamatlietas apstākļos kapitāla pieaugums ir gēts pēc nodokļa summas noteikšanas, bet pirms tas kēst iekasējams, ja pamatlietā aplūkoto tiesību aktu nesamērgums izriet no tā, ka šajos tiesību aktos nav paredzēta iespēja nodokļu maksātājam atlikt maksājuma nodokļa iekasēšanas brīdi.

61 ņemot vērā visus iepriekš izklēstētos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka LESD lēguma normā par brīvību veikt uzņēmējdarbību tēdos apstākļos, kēdi ir pamatlietā, kad pilnvarotie saskaēē ar valsts tiesībām tiek aplūkoti kē vienota un pastvēga personu grupa, kas ir atēirēga no personām, kuras periodiski var bēt pilnvarotie, ir pretrunē tēdi dalībvalsts tiesību akti, kēdi ir aplūkoti pamatlietā, kuros ir paredzēts uzlikt kapitāla pieauguma nodokli trastam piederōšai mantai, ja lielēkē daēa pilnvaroto pērceē savu dzēvesvietu uz citu dalībvalsti, neāujot vērtēk iekasē tēdējēdi maksājamo nodokli.

Par tiesēšanēs izdevumiem

62 Attiecēbē uz pamatlietas pusēm šē tiesvedēba ir stadija procesē, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tē lemē par tiesēšanēs izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlēdzinēmi.

Ar šēdu pamatojumu Tiesa (pirmē palēta) nosprēž:

LESD normā par brīvību veikt uzņēmējdarbību tēdos apstākļos, kēdi ir pamatlietā, kad pilnvarotie saskaēē ar valsts tiesībām tiek aplūkoti kē vienota un pastvēga personu grupa, kas ir atēirēga no personām, kuras periodiski var bēt pilnvarotie, ir pretrunē tēdi dalībvalsts tiesību akti, kēdi ir aplūkoti pamatlietā, kuros ir paredzēts uzlikt kapitāla pieauguma nodokli trastam piederōšai mantai, ja lielēkē daēa pilnvaroto pērceē savu dzēvesvietu uz citu dalībvalsti, neāujot vērtēk iekasē tēdējēdi maksājamo nodokli.

[Parakstī]

* Tiesvedēbas valoda – angēu.