

Downloaded via the EU tax law app / web

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2023. gada 16. februārī (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Tiešie nodokļi – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – LESD 49., 63. un 64. pants – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Kapitāla brīva aprīte – Aktīvu nodošana uzņēmumu grupas ietvaros – Uzņēmums, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas dalībvalstī un kura mētesuzņēmuma rezidence nodokļu vajadzībām atrodas citā dalībvalstī un mēsasuzņēmuma rezidence nodokļu vajadzībām atrodas trešā valstī – Uzņēmuma, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas dalībvalstī, intelektuālā pašuma tiesību nodošana savam mēsasuzņēmumam, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas trešā valstī – Viena no uzņēmuma, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas dalībvalstī, meitasuzņēmumu kapitāla nodošana mētesuzņēmumam, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas citā dalībvalstī – Nodoto aktīvu tirgus vērtības līdzvērtīga atlīdzība – Atbrvojums no nodokļa vai aplikšanas ar nodokli atkarībā no valsts, kurā atrodas saņēmēja uzņēmuma juridiskā adrese

Lietā C-707/20

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber)* (Administratīvā pirmstiesa (Nodokļu un kanclera kompetences lietu palāta), Apvienotā Karaliste) iesniegusi ar 2020. gada 29. decembrī līgumu un kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 30. decembrī, tiesvedībā

Gallagher Limited

pret

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja K. Jirimāe [*K. Jürimäe*], tiesneši M. Safjans [*M. Safjan*], N. Pizarra [*N. Piçarra*], N. Jāskinens [*N. Jääskinen*] (referenti) un M. Gavalecs [*M. Gavalec*],

ģenerālvokāts: A. Rants [*A. Rantos*],

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

ģemotvērī rakstveida procesū,

ģemotvērī apsvērumus, ko snieguši:

- *Gallagher Limited* vērī – *I. Afzal*, barrister, *P. Baker*, QC, *S. Bond* un *E. Buxton*, solicitors,
- Apvienotās Karalistes valdības vērī – *L. Baxter* un *F. Shibli*, kār *J. Simpson*, pārstāvji, kuriem palīdz *R. Baldry*, QC, un *B. Elliott*, barrister,
- Eiropas Komisijas vērī – *P. J. Loewenthal* un *W. Roels*, pārstāvji,

noklausījusiēs ģenerālvokāta secinājumus 2022. gada 8. septembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu ir par LESD 49., 63. un 64. panta interpretāciju.

2 Šis līgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību starp *Gallaher Limited* (turpmāk tekstā – “GL”) – uzņēmumu, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas Apvienotajā Karalistē, – un *Commissioners for Her Majesty’s Revenue and Customs* (Apvienotās Karalistes iekšējumu un muitas dienests, turpmāk tekstā – “Iekšējumu dienests”) par nodokļa uzlikšanu GL bez iespējas atlikt nodokļa samaksu saistībā ar diviem darījumiem, proti, aktīvu nodošanu uzņēmumiem, kuru rezidence nodokļu vajadzībām neatrodas Apvienotajā Karalistē, bet kuri ietilpst tajā pašā uzņēmumu grupā, kurā ietilpst GL.

Atbilstošās tiesību normas

Izstāšanās līgums

3 Līgums par Lielbritānijas un Ziemeļrīrijas Apvienotās Karalistes izstāšanos no Eiropas Savienības un Eiropas Atomenerģijas kopienas (OV 2020, L 29, 7. lpp., turpmāk tekstā – “Izstāšanās līgums”) ir apstiprināts ar Padomes Lēmumu (ES) 2020/135 (2020. gada 30. janvāris) (OV 2020, L 29, 1. lpp.).

4 Atbilstoši Izstāšanās līguma preambulai no šī līguma spēkā stāšanās dienas, ievērojot tajā noteikto kārtību, Apvienotajai Karalistei pilnībā pārstāj piemērot Savienības tiesības.

5 Izstāšanās līguma 126. pantā ir paredzēts pārejas periods, kurš sākas šī līguma spēkā stāšanās dienā un beidzas 2020. gada 31. decembrī un kurā Apvienotajai Karalistei ir piemērojamas Savienības tiesības, ja vien šajā līgumā nav noteikts citādi.

6 Saskaņā ar Izstāšanās līguma 86. panta “Eiropas Savienības Tiesā izskatīšanā esošās lietas” 2. un 3. punktu:

“2. Eiropas Savienības Tiesai jāprojē m ir jurisdikcija sniegt prejudiciālus nolikumus par Apvienotās Karalistes tiesu un tribunālu pieprasījumiem, kas iesniegti pirms pārejas perioda beigām.

3. Šajā nodatnā [...] līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu uzskata par iesniegtu brīdē, kad dokuments, ar ko tiek ierosināta tiesvedība, ir reģistrēts [...] Tiesas [...] reģistrē.”

7 Izstāšanās līguma 89. panta 1. punktā ir noteikts:

“Eiropas Savienības Tiesas spriedumi un rēkojumi, kas pieēmti pirms pārejas perioda beigām, kā arī tēdi spriedumi un rēkojumi, kas pieēmti pēc pārejas perioda beigām tiesvedībā, kas minēta 86. un 87. pantā, ir juridiski pilnībā saistoši Apvienotajai Karalistei un Apvienotajā Karalistē.”

8 Atbilstoši Izstāšanās līguma 185. pantam šis līgums stājās spēkā 2020. gada 1. februārī.

Apvienotās Karalistes tiesības

9 Saskaņā ar *Corporation Tax Act 2009* (2009. gada likums par uzņēmumu ienākuma nodokli,

turpm?k tekst? – “CTA 2009”) 2. un 5. pantu, k? ar? *Taxation of Chargeable Gains Act 1992* (1992. gada likums par kapit?la pieauguma aplikšanu ar nodokli, turpm?k tekst? – “TCGA 1992”) 8. pantu uz??mumam, kura rezidence nodok?u vajadz?b?m ir Apvienotaj? Karalist?, ir j?maks? uz??mumu ien?kuma nodoklis par visu pe??u (tostarp, kapit?la pieaugumu), kas ir g?ta attiec?gaj? finanšu gad?.

10 Saska?? ar CTA 2009 5. panta 3. punktu uz??mumam, kura rezidence nodok?u vajadz?b?m neatrodas Apvienotaj? Karalist?, bet kurš taj? veic komercdarb?bu ar past?v?g? uz??muma, kas re?istr?ts Apvienotaj? Karalist?, starpniec?bu, ir j?maks? uz??mumu ien?kuma nodoklis no pe??as, kas ir attiecin?ma uz šo past?v?go uz??mumu. Turkl?t saska?? ar TCGA 1992 10.B pantu š?dam uz??mumam ir j?maks? nodoklis no kapit?la pieauguma, ko tas g?st, nododot akt?vus, ja šie akt?vi atrodas Apvienotaj? Karalist? un tiek izmantoti komercdarb?bas vai past?v?g? uz??muma vajadz?b?m. Šie akt?vi tiek kvalific?ti k? “ar nodokli aplikami akt?vi” saska?? ar TCGA 1992 171. panta (1.A) punktu.

11 Atbilstoši TCGA 1992 17. un 18. pantam tiek uzskat?ts, ka akt?vi ir nodoti par tirgus v?rt?bai atbilstošu atl?dz?bu, ja š? nodošana netiek veikta saska?? ar l?gumu, kurš nosl?gts apst?k?os, kas nav parastas konkurences apst?k?i, vai ja t? tiek veikta par labu k?dai saist?tai personai.

12 TCGA 1992 170. pant? ir noteikts:

“(1) Ar šo pantu nodrošina 171.–181. pantu interpret?ciju, ja nav noteikts cit?di [..].

(2) Ja vien nav noteikts cit?di,

[..]

(b) 3.–6. punktu piem?ro, lai noteiktu, vai uz??mumi veido grupu, un kurš no tiem t?d? gad?jum? ir grupas galvenais uz??mums;

[..]

d) j?dzieni “grupa” un “meitasuz??mums” ir j?interpret?, ?emot v?r? nepieciešamos piel?gojumus, ja tie ir piem?rojami uz??mumam, kas izveidots atbilstoši citas valsts, kas nav Apvienot? Karaliste, ties?b?m.

(3) ?emot v?r? 4.–6. punktu,

(a) uz??mums (turpm?k tekst? un 171.–181. pant? – “grupas galvenais uz??mums”) un visi tam par 75 % piederoši meitasuz??mumi veido grupu; ja k?dam no šiem meitasuz??mumiem ir meitasuz??mumi, kuros tam pieder 75 % kapit?lda?u, tie ietilpst grup?, t?pat k? to meitasuz??mumi, kuros tiem pieder 75 % kapit?lda?u un t? t?l?k, bet

(b) grup? neietilpst neviens uz??mums (kas nav grupas galvenais uz??mums), kurš nav meitasuz??mums, kur? 51 % kapit?lda?u faktiski pieder grupas galvenajam uz??mumam.

(4) Uz??mums nevar b?t grupas galvenais uz??mums, ja tas pats ir cita uz??muma meitasuz??mums, kas tam pieder par 75 %.

[..]”

13 TCGA 1992 171. pant? un CTA 2009 775. un 776. pant? (turpm?k tekst? kop? – “noteikumi par nodošanu grupas ietvaros”) ir noteikts, ka akt?vu nodošanai starp grupas uz??mumiem, kas ir uz??mumu ien?kuma nodok?a maks?t?ji Apvienotaj? Karalist?, ir j?notiek uz nodok?u zi??

neitr?la pamata.

14 TCGA 1992 171. pant? ir paredz?ts:

“(1) Ja

(a) uz??mums (“uz??mums A”) nodod akt?vu citam uz??mumam (“uz??mums B”) br?d?, kad abi uz??mumi ietilpst vien? grup?, un ja

(b) ir izpild?ti 1.A punkt? paredz?tie nosac?jumi,

uz??mumu ien?kuma nodok?a, ko uzliek kapit?la pieaugumam, vajadz?b?m attiec?b? uz uz??mumu A un uz??mumu B tiek uzskat?ts, ka šo akt?vu ir ieguvis uz??mums B, par to sa?emot atl?dz?bas summu, kas nodrošina to, ka uz??mums A nere?istr? nedz kapit?la pieaugumu, nedz zaud?jumus, kas radušies nodošanas rezult?t?.

(1A) 1. punkta b) apakšpunkt? paredz?tie nosac?jumi ir š?di:

a) uz??mums A ir rezidents Apvienotaj? Karalist? nodošanas datum? vai akt?vs ir ar nodokli apliekams akt?vs attiec?b? uz šo uz??mumu uzreiz pirms š? datuma, un

b) uz??mums B ir rezidents Apvienotaj? Karalist? nodošanas datum? vai akt?vs ir ar nodokli apliekams akt?vs attiec?b? uz šo uz??mumu uzreiz p?c š? datuma.

Šaj? nol?k? akt?vs ir “ar nodokli apliekams akt?vs” attiec?b? uz uz??mumu jebkur? br?d?, ja akt?vs šim uz??mumam bija j?nodod šaj? datum?, jebkurš kapit?la pieaugums, ko guvis uz??mums, b?tu ar nodokli apliekams kapit?la pieaugums un atbilstoši 10. B pantam ietilptu t?s ar nodokli apliekam? pe??? uz??mumu ien?kuma nodok?a vajadz?b?m.

[..]”

15 CTA 2009 775. pant? ir noteikts:

“(1) Uz??muma (“persona, kas nodod akt?vus”) nemateri?lo akt?vu nodošana citam uz??mumam (“sa??m?js”) ir nodok?u zi?? neitr?la š?s noda?as piem?rošan?, ja

a) nodošanas br?d? abi uz??mumi pieder vienai grupai,

b) uzreiz pirms nodošanas attiec?gais akt?vs attiec?b? uz personu, kas nodod akt?vus, ir ar nodokli apliekams nemateri?ls ?pašums, un

c) uzreiz p?c nodošanas attiec?gais akt?vs attiec?b? uz sa??m?ju ir ar nodokli apliekams nemateri?ls ?pašums.

(2) Attiec?b? uz nodok?u zi?? neitr?las nodošanas sek?m š?s noda?as piem?rošan? skat. 776. pantu.

[..]”

16 CTA 2009 776. pant? ir paredz?ts:

“(1) Šaj? pant? ir noteiktas “nodok?u zi?? neitr?la” akt?va nodošanas sekas š?s da?as piem?rošan?.

- (2) Šaj? nol?k? uzskata, ka nodošana neiek?auj
- (a) akt?vu realiz?ciju, ko veic persona, kas nodod akt?vus, vai
- (b) akt?vu ieg?di, ko veic sa??m?js.
- (3) Šaj? nol?k? uzskata, ka
- (a) sa??m?jam akt?vi pieder?ja visu laiku, kam?r tie pieder?ja personai, kas nodod akt?vus, un
- (b) sa??m?js attiec?b? uz akt?vjiem ir veicis visas t?s darb?bas, ko veica persona, kas nodod akt?vus.
- (4) It ?paši:
- (a) tiek uzskat?ts, ka akt?vu, kas atrodas personas, kas nodod akt?vus, ?pašum?, s?kotn?j? v?rt?ba ir akt?vu, kas atrodas sa??m?ja ?pašum?, s?kotn?j? v?rt?ba, un
- (b) tiek uzskat?ts, ka š?s noda?as piem?rošan? visas š?das ar akt?vu saist?tas kred?ta un debeta oper?cijas, ko persona, kas nodod akt?vus, ir ??musi v?r? nodok?u vajadz?b?m, ir ??mis v?r? sa??m?js.
- (5) Visas atsauces uz akt?vu v?rt?bu 4. punkta a) apakšpunkt? ir atsauces uz v?rt?bu, kas atz?ta nodok?u vajadz?b?m.”

17 CTA 2009 764. pant? ir paredz?ts:

“(1) Šo sada?u piem?ro š?s da?as vajadz?b?m, lai noteiktu, vai uz??mumi veido grupu un kurš t?d? gad?jum? ir grupas galvenais uz??mums.

[..]”

18 CTA 2009 765. pant? ir noteikts:

“(1) Atbilstoši visp?r?jam principam

(a) uz??mums (“A”) un visi t? meitasuz??mumi, kuros tam pieder 75 % kapit?lda?u, veido grupu, un

(b) ja vienam no šiem meitasuz??mumiem pieder meitasuz??mumi, kuros tam pieder 75 % kapit?lda?u, grup? ietilpst šie meitasuz??mumi un to meitasuz??mumi, kuros tiem pieder 75 % kapit?lda?u, un t? t?l?k.

(2) Šaj? sada?? un 9. sada?? A tiek d?v?ts par grupas galveno uz??mumu.

(3) Uz 1. un 2. punktu attiecas š?di š?s sada?as noteikumi.”

19 CTA 2009 767. pant? ir paredz?ts:

“(1) Atbilstoši visp?r?jam principam uz??mums (“A”) nav galvenais uz??mums, ja tas ir cita uz??muma (“B”) meitasuz??mums, kuros tam pieder 75 % kapit?lda?u.

[..]”

20 *Taxes Management Act 1970* (1970. gada likums par nodok?u p?rvald?bu, turpm?k tekst? –

“TMA 1970”) 59.D pant? ir paredz?ts:

“(1) Uz??mumu ien?kuma nodoklis par finanšu gadu ir j?samaks? devi?u m?nešu un vienas dienas laik? p?c š? finanšu gada beig?m.

(2) Ja maks?jamais nodoklis p?rsniedz iepriekš maks?t?s atbilst?g?s summas (k? izriet no atbilstoš?s uz??muma nodok?u deklar?cijas), p?rmaks?to summu atmaks?.

[..]”

21 Atbilstoši TMA 1970 87.A pantam par nesamaks?to nodokli ir j?maks? procenti no dienas, kur? bija nodok?a iekas?jam?bas termi?š.

22 Saska?? ar TMA 1970 55. un 56. pantu – ja le??mumu dienesta l?mums (tostarp, pazi?ojums par da??ju lietved?bas pabeigšanu), ar kuru tiek groz?ta uz??muma deklar?cija par konkr?tu gr?matved?bas periodu, tiek p?rs?dz?ts *First?tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administrat?v? pirm?s instances tiesa (Nodok?u lietu pal?ta), Apvienot? Karaliste), uzlikt? nodok?a samaksu var atlikt, vienojoties ar le??mumu dienestu, vai iesniedzot pieteikumu šaj? ties?, un t?d?j?di šis nodoklis k??st iekas?jams tikai tad, kad tiek pie?emts l?mums saist?b? ar šaj? ties? celto pras?bu.

23 Konvencijas, kas nosl?gta starp Apvienoto Karalisti un Šveices Konfeder?ciju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu, kuras pamat? ir Ekonomisk?s sadarb?bas un att?st?bas organiz?cijas (ESAO) paraugkonvencija ar nodok?u uzlikšanu ien?kumiem un kapit?lam, 13. panta 5. punkt? ir paredz?ts, ka kapit?la pieaugumu, kas g?ts no t?du akt?vu nodošanas k? šaj? pamatliet?, ar nodokli apliek tikai taj? teritorij?, kur? persona, kas nodod akt?vus, ir rezidente.

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

24 GL pieder uz??mumu grupai *Japan Tobacco Inc.* (turpm?k tekst? – “JT grupa”).

25 JT grupa ir pasaules m?roga grupa, kas izplata tabakas izstr?d?jumus 130 valst?s vis? pasaul?. Š?s grupas vadošais uz??mums ir birž? kot?ts uz??mums, kura rezidence nodok?u vajadz?b?m ir Jap?n?.

26 No iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka JT grupas vadošais uz??mums Eirop? ir *JTIH*, kura rezidence nodok?u vajadz?b?m ir N?derland? (turpm?k tekst? – “N?derlandes uz??mums”) un kurš ir GL netiešais m?tesuz??mums, un saikne starp N?derlandes uz??mumu un GL ir izveidota ar ?etru citu uz??mumu starpniec?bu, kuri visi ir re?istr?ti Apvienotaj? Karalist?.

27 2011. gad? GL nodeva m?sasuz??mumam, proti, *JTISA*, kura rezidence nodok?u vajadz?b?m ir Šveic? (turpm?k tekst? – “Šveices uz??mums”) un kurš ir N?derlandes uz??muma tiešs meitasuz??mums, intelektu?l? ?pašuma ties?bas saist?b? ar tabakas izstr?d?jumu pre?u z?m?m un saist?tiem akt?viem (turpm?k tekst? – “2011. gada nodošana”). Atl?dz?bu, ko GL sa??ma par šo nodošanu, samaks?ja Šveices uz??mums, kuram šaj? nol?k? N?derlandes uz??mums pieš??ra starpuz??mumu aizdevumus par š?s atl?dz?bas apm?ram atbilstošu summu.

28 2014. gad? GL visu pamatkapit?lu, kas tam pieder?ja vien? no t? meitasuz??mumiem, proti, Menas sal? dibin?t? uz??mum?, nodeva N?derlandes uz??mumam (turpm?k tekst? – “2014. gada nodošana”).

29 le??mumu dienests pie??ma divus pazi?ojumus par da??ju lietved?bas pabeigšanu saist?b? attiec?gi ar 2011. gada nodošanu un 2014. gada nodošanu, nosakot kapit?la pieauguma apm?ru un ar nodokli apliekam?s pe??as, ko GL ir guvis saist?b? ar š?m nodošan?m, apm?ru

attiecīgajos pārskaņtos periodos. Tā kā šādu rezidence nodokļu vajadzībām neatrodas Apvienotajā Karalistē, kapitāla pieaugums no aktīviem tika nekavējoties aplikts ar nodokli un nevienam valsts nodokļu tiesību normā nebija paredzēts atlikt šo aplikšanu vai maksāt nodokli pašmēr.

30 *GL* cēlā divas prasības par šiem abiem paziņojumiem par daļu lietuvedības izbeigšanu *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta)).

31 Šādas prasības *GL* b) apgalvoja, ka pastāv atšķirīga attieksme nodokļu jomā starp aktīvu nodošanu pamatlietai un nodošanu, ko veica uzņēmumu grupas dalībnieki, kuru rezidence vai pastāvīgais uzņēmums atrodas Apvienotajā Karalistē un uz kuriem attiecas atbrīvojums no uzņēmumu ienākuma nodokļa. Proti, no iesniedzējtiesas nolūmuma izriet, ka noteikumos par nodošanu grupas ietvaros ir paredzēts, ka aktīvu nodošanai starp grupas uzņēmumiem, kas ir nodokļa maksātāji Apvienotajā Karalistē, ir jānotiek uz nodokļu ziņu neitralitātes pamata.

32 Pirmkārt, saistībā ar prasību par paziņojumu par daļu lietuvedības izbeigšanu attiecībā uz 2011. gada nodošanu (turpmāk tekstā – “prasība par 2011. gada nodošanu”) *GL* norādīja, pirmkārt, ka neiespējama atlikt nodokļa parāda samaksu esot Nīderlandes uzņēmuma brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums. Otrkārt, pakārtoti – tas apgalvoja, ka neiespējama atlikt šo samaksu radot Nīderlandes uzņēmuma un/vai *GL* tiesību uz kapitāla brīvību apriti ierobežojumu. Treškārt, *GL* norādīja, ka, lai gan Apvienotajā Karalistē, pamatojoties uz nodokļu uzlikšanas kompetenču līdžsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm, esot tiesīga aplikēt ar nodokli gēto kapitāla pieaugumu, pienākums samaksāt nodokli nekavējoties un bez iespējas atlikt samaksu esot nesamērogs.

33 Otrkārt, saistībā ar prasību par paziņojumu par daļu lietuvedības izbeigšanu attiecībā uz 2014. gada nodošanu (turpmāk tekstā – “prasība par 2014. gada nodošanu”) *GL* uzskatīja, pirmkārt, ka neiespējama atlikt nodokļa parāda samaksu esot Nīderlandes uzņēmuma brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums. Otrkārt, tā norādīja, ka, lai gan principā Apvienotajā Karalistē, pamatojoties uz nodokļu uzlikšanas kompetenču līdžsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm, esot tiesīga aplikēt ar nodokli gēto kapitāla pieaugumu, pienākums samaksāt nodokli nekavējoties un bez iespējas atlikt samaksu esot nesamērogs.

34 *GL*, pamatojoties uz to, ka ir cēlis prasību par 2011. gada nodošanu un prasību par 2014. gada nodošanu, atlika uzņēmumu ienākuma nodokļa samaksu līdž brīdim, kad tiks pieņemts nolūmums pārcēties, – un saskaņā ar *TMA 1970 55.* pantu tam bija tiesības to darīt.

35 *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta)) secināja, ka abām nodošanām esot pamatoti komerciāli iemesli, ka neviena no šīm nodošanām neesot daļa no ekonomisko realitāti neatspoguļojošiem pilnībā mērķiem veidojumiem un ka izvairīšanās no nodokļu maksāšanas neesot minēto nodošanu galvenais vai viens no galvenajiem mērķiem.

36 Šī tiesa nosprieda, ka Savienības tiesības ir tikušas pārkāptas attiecībā uz 2014. gada nodošanu, bet nav tikušas pārkāptas attiecībā uz 2011. gada nodošanu. Tādējādi tā apmierināja prasību par 2014. gada nodošanu, bet noraidīja prasību par 2011. gada nodošanu.

37 Šādu ziņu attiecībā uz prasību par 2011. gada nodošanu tā tostarp nosprieda, ka Nīderlandes uzņēmuma brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums nepastāv. Saistībā ar tiesībām uz kapitāla brīvību apriti tā atzina, ka uz šīm tiesībām nevar atsaukties, jo attiecīgās tiesību akti pamatlietai attiecas tikai uz tām grupām, ko veido kopīgi kontrolēti uzņēmumi.

38 Saistībā ar prasību par 2014. gada nodošanu tā tostarp nosprieda, ka pastāv Nīderlandes

uz??muma br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojums, ka šis uz??mums ir objekt?vi sal?dzin?ms ar uz??mumu, kas ir nodok?u maks?t?js Apvienotaj? Karalist?, un ka ties?bu atlikt nodok?a par?da samaksu neesam?ba ir nesam?r?ga.

39 GL iesniedza apel?cijas s?dz?bu par *First?tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administrat?v? pirm?s instances tiesa (Nodok?u lietu pal?ta)) nol?mumu, ar kuru noraid?ta pras?ba par 2011. gada nodošanu, iesniedz?jties? *Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber)* (Administrat?v? virstiesā (Nodok?u un kanclera kompetences lietu pal?ta), Apvienot? Karaliste). Savuk?rt le??mumu dienests iesniedza apel?cijas s?dz?bu par nol?mumu, ar kuru š? pati tiesa apmierin?ja pras?bu par 2014. gada nodošanu.

40 Iesniedz?jtiesā nor?da, ka jaut?jums pamatliet? ir par to, vai 2011. un 2014. gada nodošanas ietvaros nodok?a uzlikšana bez iesp?jas atlikt nodok?a samaksu ir sader?ga ar Savien?bas ties?b?m, prec?z?k, attiec?b? uz š?m ab?m nodošan?m –ar LESD 49. pant? paredz?to br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu – un attiec?b? uz 2011. gada nodošanu – ar LESD 63. pant? paredz?to kapit?la br?vu apriti. Šai tiesai rodas ar? jaut?jums par atbilstošu korekt?vo pas?kumu, kas b?tu j?paredz gad?jum?, ja nodok?a uzlikšana bez iesp?jas atlikt nodok?a samaksu b?tu pretrun? Savien?bas ties?b?m.

41 Šajos apst?k?os *Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber)* (Administrat?v? virstiesā (Nodevu un kanclera kompetences lietu pal?ta)) nol?ma aptur?t tiesved?bu un uzdot Tiesai š?dus prejudici?lus jaut?jumus:

“1) Vai var atsaukties uz LESD 63. pantu attiec?b? uz valsts ties?bu aktiem, piem?ram, *Group Transfer Rules* [Noteikumiem par nodošanu grupas ietvaros], kas piem?rojami tikai uz??mumu grup?m?

2) Pat ja visp?r?j? zi?? uz LESD 63. pantu nevar atsaukties attiec?b? uz *Group Transfer Rules*, vai tad uz to var atsaukties:

a) attiec?b? uz kapit?la apriti no m?tesuz??muma, kas ir k?das Savien?bas dal?bvalsts rezidents, meitasuz??mumam, kas ir Šveices rezidents, ja m?tesuz??mumam pieder 100 % l?dzdal?bas da?u gan meitasuz??mum?, kas ir Šveices rezidents, gan meitasuz??mum?, kas ir Apvienot?s Karalistes rezidents un kam ir uzlikts attiec?gais nodok?a maks?šanas pien?kums?

b) attiec?b? uz kapit?la apriti, ko veic piln?b? piederošs Apvienotaj? Karalist? rezid?jošais meitasuz??mums par labu piln?b? piederošajam Šveic? rezid?jošajam meitasuz??mumam, abi no kuriem pieder vienam m?tesuz??mumam, kas ir Savien?bas dal?bvalsts rezidents, ?emot v?r?, ka abi uz??mumi ir m?sasuz??mumi un starp tiem nav izveidotas m?tes un meitasuz??muma attiec?bas?

3) Vai t?ds tiesiskais regul?jums k? *Group Transfer Rules*, kas paredz t?l?t?jo izce?ošanas nodokli par akt?vu nodošanu no Apvienotaj? Karalist? rezid?još? uz??muma par labu m?sasuz??mumam, kas ir Šveices rezidents (un neveic komercdarb?bu Apvienotaj? Karalist? ar past?v?ga uz??muma starpniec?bu), uzskat?ms par m?tesuz??muma LESD 49. pant? noteikt?s br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojumu vai, attiec?gaj? gad?jum?, par LESD 63. pant? noteikt?s kapit?la br?vas aprites ierobežojumu, situ?cij?, kad abi šie uz??mumi ir meitasuz??mumi un piln?b? pieder vienam m?tesuz??mumam, kas ir citas dal?bvalsts rezidents, ?emot v?r? to, ka, ja m?sasuz??mums ar? b?tu Apvienot?s Karalistes rezidents (vai veiktu komercdarb?bu Apvienotaj? Karalist? ar past?v?ga uz??muma starpniec?bu), tad š?da nodošana tiktu veikta bez aplikšanas ar nodok?iem?

4) Pieņemot, ka uz LESD 63. pantu var atsaukties:

a) vai preču zīmju un saistīto aktīvu nodošana no *GL* par labu [Šveices uzņēmumam] par atlīdzību, ar kuru tika paredzēts atspoguļot šo preču zīmju tirgus vērtību, ir kapitāla aprīte LESD 63. panta izpratnē?

b) vai kapitāla aprīte, ko veicis [Nīderlandes uzņēmums] par labu [Šveices uzņēmumam], proti, savam Šveices rezidentam meitasuzņēmumam, ir tiešs investīcijas LESD 64. panta izpratnē?

c) Ēmot vērtība, ka LESD 64. pants attiecas tikai uz konkrētiem kapitāla aprītes veidiem, vai LESD 64. pantu var piemērot apstākļos, kad kapitāla aprīti var raksturot gan kā tiešas investīcijas (kas minētas LESD 64. pantā), gan kā cita veida kapitāla aprīti, kas nav minēta LESD 64. pantā?

5) Ja ierobežojums pastāv, Ēmot vērtība, ka ir vispārpieņemts, ka ierobežojumu principa pamatojuma priekšā vispārējās intereses apsvērumi (proti, nepieciešamība saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu), vai ierobežojums bija nepieciešams un samērīgs Eiropas Savienības Tiesas judikatūras izpratnē, jo pašī apstākļos, kad attiecīgais nodokļa maksātājs ir guvis ienākumu par aktīvu nodošanu apmērā, kas ir vienāds ar pilnu aktīva tirgus vērtību?

6) Ja brīvība veikt uzņēmējdarbību un/vai tiesības uz kapitāla brīvību aprīti ir pārkāptas:

a) vai Savienības tiesību sistēmā ir prasīts, lai valsts tiesiskais regulējums tiktu interpretēts vai nepiemērots tādā veidā, saskaņā ar kuru *GL* tiek dota iespēja atlikt nodokļa samaksu;

b) ja tas tā ir, vai Savienības tiesību sistēmā ir prasīts, lai valsts tiesiskais regulējums tiktu interpretēts vai nepiemērots tādā veidā, saskaņā ar kuru *GL* tiek dota iespēja atlikt nodokļa samaksu, kamēr aktīvi netiks nodoti grupas apakšgrupas, kuras mēģināja uzņēmums ir citā dalībvalstī rezidentam uzņēmumam (proti, "uz ienākumu gūšanas pamata"), vai arī, vai iespēja veikt nodokļa samaksu pa daļēm (proti, "uz samaksas pa daļēm pamata") var nodrošināt samērīgā korektvo līdzekļus?

c) ja iespēja veikt nodokļa samaksu pa daļēm principā var būt par samērīgu tiesiskās aizsardzības līdzekli:

i) vai tas tā ir tikai ar nosacījumu, ka valsts tiesību sistēmā tika paredzēta šāda iespēja aktīvu nodošanas brīdī, vai arī, vai tas būtu saderīgs ar Savienības tiesībām, ja šāda iespēja tiks nodrošināta kā tiesiskās aizsardzības līdzeklis pāc notikuma (proti, valsts tiesā nodrošinās šādu iespēju pāc notikuma, piemērojot atbilstošu interpretāciju vai nepiemērojot tiesisko regulējumu)?

ii) vai Savienības tiesību sistēmā ir prasīts, lai valsts tiesās nodrošinātu tiesiskās aizsardzības līdzekli, kas iespējami mazāk mērķa skar attiecīgo Savienības tiesību brīvību, vai arī, vai pietiek ar to, ka valsts tiesās nodrošinās tiesiskās aizsardzības līdzekli, kas, būdams samērīgs, iespējami mazāk mērķa atkāpjas no spēkā esošajam valsts tiesībām?

iii) kāds periods ir nepieciešams samaksai pa daļēm? un

iv) vai tas būtu Savienības tiesību pārkāpums, ja tiesiskās aizsardzības līdzeklis ietvertu pa daļēm veicamo maksājumu plānu, kurā maksājumu termiņš iestātos pirms datuma, kurā jānotiek starp pusēm tiks galīgi atrisināti, proti, vai pa daļēm veicamo maksājumu termiņiem ir jābūt noteiktiem noteiktiem noteikumiem?

Par l'ogumu atk'rtoti s'kt tiesved'bas mutv'rdu da'u

42 P'c tam, kad 'ener'ladvok'ts bija sniedzis secin'jumus, *GL* ar aktu, kas Tiesas kancelej' iesniegts 2022. gada 29. septembr', saska' ar Tiesas Reglamenta 83. pantu l'dza atk'rtoti s'kt tiesved'bas mutv'rdu da'u.

43 Lai pamatotu ņo l'ogumu, *GL* b't'b' apgalvo, ka 'ener'ladvok'ts nav pareizi sapratis da'us Apvienot's Karalistes ties'bu aspektus, k' ar' da'us pamatlietas faktus, kas attaisnotu tiesas s'des notur'šanu.

44 Őaj' zi' vispirms ir j'atg'dina, ka atbilstoši LESD 252. panta otrajai da'ai 'ener'ladvok'ts, iev'rojot piln'gu objektivit'ti un neatkar'bu, atkl't' tiesas s'd' sniedz pamatotus secin'jumus liet's, kur's saska' ar Eiropas Savien'bas Tiesas stat'tiem ir vajadz'ga 'ener'ladvok'ta piedal'šan's. Tiesai nav saistoši nedz ņie secin'jumi, nedz pamatojums, ar k'du 'ener'ladvok'ts tos izdara (spriedums, 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskait'šana saist'b' ar dal'bnieka ieguld'jumu), C'98/21, EU:C:2022:645, 29. punkts un taj' min't' judikat'ra).

45 T'pat ir j'atg'dina, ka Eiropas Savien'bas Tiesas stat'tos un Reglament' attiec'gajiem lietās dal'bniekiem nav paredz'ta iesp'ja iesniegt apsv'rumus par 'ener'ladvok'ta sniegtajiem secin'jumiem. T'd'j'di ieinteres't's personas nepiekrišana 'ener'ladvok'ta secin'jumiem, lai k'di ar' b'tu vi'a ņajos secin'jumos apl'kotie jaut'jumi, pati par sevi nevar b't tiesved'bas mutv'rdu da'as atk'rtotu s'kšanu pamatojošs iemesls (spriedums, 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskait'šana saist'b' ar dal'bnieka ieguld'jumu), C'98/21, EU:C:2022:645, 30. punkts un taj' min't' judikat'ra).

46 *GL* ar saviem argumentiem m'ina atbild't uz 'ener'ladvok'ta secin'jumiem, apšaubot da'us no vi'a v'rt'jumiem.

47 Ir taisn'ba, ka atbilstoši Reglamenta 83. pantam Tiesa, uzklau'sjusi 'ener'ladvok'tu, var izdot r'kojumu par tiesved'bas mutv'rdu da'as atk'rtotu s'kšanu, it 'paši, ja t' uzskata, ka t' nav pietiekami inform'ta, vai ja k'ds lietas dal'bnieks p'c ņ's da'as pabeigšanas iesniedz zi'as par jaunu faktu, kam var b't izš'iroša ietekme uz Tiesas nol'mumu, vai ar' ja lieta ir j'izskata, pamatojoties uz argumentu, kuru lietas dal'bnieki vai Eiropas Savien'bas Tiesas stat'tu 23. pant' min't's ieinteres't's personas nav apspriedušas.

48 Tom'r ir j'konstat', ka apgalvot's k'das faktos un ties'bu k'das, ko nor'd'ja *GL*, nepamato tiesved'bas mutv'rdu da'as atk'rtotu s'kšanu.

49 Pirmk'rt, saist'b' ar apgalvoto valsts ties'bu nepareizo izpratni ir j'nor'da, ka *GL* atsaucas uz k'du v'rt'jumu, kas balst'ta uz 2007. gada 13. marta sprieduma *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C'524/04, EU:C:2007:161) k'dainu interpret'ciju. Ta'u apst'kli, ka *GL* ņo spriedumu interpret' atš'ir'gi, nevar uzskat't par k'dainu to atbilstošo valsts ties'bu normu v'rt'jumu, kuru izkl'stu 'ener'ladvok'ta secin'jumu 7.–14. punkt' ņis uz'mums neapšaub'ja.

50 Otrk'rt, saist'b' ar apgalvoto da'ū pamatlietas faktisko apst'k'u nepareizu izpratni ir j'konstat', ka 'ener'ladvok'ta anal'ze secin'jumos balst's uz tiem faktiem, kurus ir sniegusi iesniedz'jtiesa un kuri ir izkl'st'ti secin'jumu 15.–30. punkt'.

51 T'lab ņaj' gad'jum' Tiesa, uzklau'sjusi 'ener'ladvok'tu, uzskata, ka t's r'c'b' ir visa vajadz'g' inform'cija, lai atbild'tu uz iesniedz'jtiesas uzdotajiem jaut'jumiem.

52 Tātad rēkojums par tiesvedības mutvārdu dašas atkārtotu sākšanu nav jāizdod.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par Tiesas kompetenci

53 No Izstāšanās līguma, kurš stājās spēkā 2020. gada 1. februārī, 86. panta izriet, ka Tiesai joprojām ir jurisdikcija sniegt prejudiciālus nolikumus par Apvienotās Karalistes tiesu un tribunālu pieprasījumiem, kas iesniegti pirms pabeigšanas perioda beigām 2020. gada 31. decembrī, lai gan Apvienotā Karaliste 2020. gada 31. janvārī izstājās no Savienības. Tāds ir šis līgums sniegt prejudiciālu nolikumu, kas Tiesā reģistrēts 2020. gada 30. decembrī (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2021. gada 3. jūnijs, *Tesco Stores*, C-624/19, EU:C:2021:429, 17. punkts). No minētā izriet, ka sniegt atbildes uz prejudiciālajiem jautājumiem šajā lietā ir Tiesas kompetencē.

Par pirmo un otro jautājumu

54 Uzdotot pirmo un otro jautājumu, kuri ir jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tajā piemērošanas jomā ietilpst tās valsts tiesiskais regulējums, kurš nav piemērojams uzņēmumu grupām.

55 Šajā ziņā, kā izriet no pastāvīgās judikatūras – lai noteiktu, vai uz valsts tiesību aktiem attiecas kāda no LESD garantātajām pamatbrīvībām, ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu priekšmets (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 7. aprīlis, *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Atbilstīgi līgumtiesību izveidotu ieguldījumu fondu atbrīvojums no nodokļa), C-342/20, EU:C:2022:276, 35. punkts un tajā minētā judikatūra).

56 Tiesa ir nospriedusi, ka LESD 49. panta piemērošanas jomā ietilpst valsts tiesību akti, kurus ir iecerēts piemērot tikai tādām kapitāldaļām, kas ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz uzņēmuma līgumiem un noteikt tās darbību. Turpretim valsts tiesiskais regulējums, kas ir piemērojams kapitāldaļām, kuru iegūšanas vienīgais mērķis ir bijusi kapitāla ieguldīšana, bet ne uzņēmuma vadības ietekmēšana vai kontrole, ir jāpārbauda, ņemot vērā vienīgi kapitāla brīvību apriti (spriedums, 2012. gada 13. novembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 91. un 92. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

57 Turklāt, ja valsts pasākums vienlaikus attiecas gan uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, gan uz kapitāla brīvību apriti, saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru attiecīgais pasākums principā ir jāizskata, ņemot vērā tikai vienu no šīm brīvībām, ja izrādās, ka pamatlietas apstākļos viena no šīm brīvībām ir pilnīgi otršķirīga salīdzinājumā ar otro un var tikt tai piesaistīta (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2009. gada 17. septembris, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, EU:C:2009:559, 37. punkts un tajā minētā judikatūra).

58 Turklāt no Tiesas judikatūras izriet, ka valsts tiesiskais regulējums, ciktāl tas skar tikai attiecības uzņēmumu grupas ietvaros, lielkoties ietekmē brīvību veikt uzņēmējdarbību (spriedums, 2008. gada 26. jūnijs, *Burda*, C-284/06, EU:C:2008:365, 68. punkts un tajā minētā judikatūra).

59 Šaj? gad?jum? pamatliet? apl?kotie ties?bu akti attiecas uz nodok?u rež?mu, kas piem?rojams akt?vu nodošanai vienas uz??mumu grupas ietvaros. T?pat no iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, ka noteikumi par nodošanu grupas ietvaros nav piem?rojami nodošanai, kas veikta uz??mumu grupas ietvaros, – ar pamatliet? apl?kotaj? valsts tiesiskaj? regul?jum? defin?to j?dzienu “uz??mumu grupa” saprotot uz??mumu un t? meitasuz??mumus, kuros tam pieder 75 % kapit?lda?u, k? ar? to meitasuz??mumus, kuros tiem pieder 75 % kapit?lda?u.

60 Turkl?t, k? uzsver Apvienot?s Karalistes vald?ba, š?iet, ka šie noteikumi ir piem?rojami akt?vu nodošanai starp m?tesuz??mumu un t? meitasuz??mumiem (vai mazmeitasuz??mumiem), attiec?b? uz kuriem tam ir konkr?ta tieša (vai netieša) ietekme, k? ar? akt?vu nodošanai starp m?sasuz??mumiem (vai mazmeitasuz??mumiem), kuriem ir kop?gs m?tesuz??mums, kas ?steno noteiktu ietekmi. Abos šajos gad?jumos noteikumi par nodošanu grupas ietvaros t?d?j?di š?iet piem?rojami, pamatojoties uz m?tesuz??muma dal?bu meitasuz??mumu kapit?l?, un tas ?auj tam ?stentot noteiktu ietekmi uz saviem meitasuz??mumiem.

61 Pie?emot, ka šiem noteikumiem var?tu b?t ierobežojoša ietekme uz kapit?la br?vu apriti, š?da ietekme ir br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu iesp?jamo š??rš?u neizb?gamas sekas un t?lab neattaisno to autonomu p?rbaudi saist?b? ar LESD 63. pantu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2007. gada 18. j?lijs, *Oy AA*, C?231/05, EU:C:2007:439, 24. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

62 T?d?j?di t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? noteikumi par nodošanu grupas ietvaros, kas neattiecas uz uz??mumu grup?m, p?rsvar? ietilpst LESD 49. panta, kur? ir garant?ta br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu, piem?rošanas jom?, un tas nav j?p?rbauda saist?b? ar LESD 63. pant? garant?to kapit?la br?vu apriti.

63 Papildus j?atg?dina, ka LESD 63. pants nek?d? zi?? nav piem?rojams situ?cij?, kas princip? ietilpst LESD 49. panta piem?rošanas jom?, ja viens no attiec?gajiem uz??mumiem nodok?u vajadz?b?m ir re?istr?ts treš? valst?, k? tas ir Šveices uz??muma gad?jum? saist?b? ar 2011. gada nodošanu.

64 Proti, t? k? LESD uz??m?jdarb?bas br?v?bu paplašin?ti neattiecina ar? uz treš?m valst?m, ir j?nodrošina, ka LESD 63. panta 1. punkta interpret?cija, run?jot par attiec?b?m ar treš?m valst?m, tiem saimniecisk?s darb?bas subjektiem, kas neietilpst br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bas teritori?l?s piem?rošanas jom?, ne?auj izmantot šo br?v?bu sav? lab? (spriedums, 2016. gada 24. novembris, *SECIL*, C?464/14, EU:C:2016:896, 42. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

65 T?p?c nav nepieciešams papildus izv?rt?t otraj? jaut?jum? min?to LESD 63. panta piem?rojam?bu.

66 ?emot v?r? visus iepriekš izkl?st?tos apsv?rumus, uz pirmo un otro jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 63. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?ds valsts tiesiskais regul?jums, kas nav piem?rojams uz??mumu grup?m, neietilpst t? piem?rošanas jom?.

Par trešo jaut?jumu

67 Uz dodot trešo jaut?jumu, iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai LESD 49. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru ar nodokli tiek nekav?joties aplikta akt?vu nodošana no uz??muma, kura rezidence nodok?u vajadz?b?m atrodas k?d? dal?bvalst?, par labu m?sasuz??mumam ar rezidenci nodok?u vajadz?b?m treš? valst?, kurš neveic komercdarb?bu šaj? dal?bvalst? ar past?v?g? uz??muma starpniec?bu, gad?jum?, ja abi šie uz??mumi ir meitasuz??mumi, kuri piln?b? pieder vienam m?tesuz??mumam, kura rezidence nodok?u vajadz?b?m atrodas cit? dal?bvalst?, ir š? m?tesuz??muma br?v?bas veikt

uz??m?jdarb?bu ierobežojums LESD 49. panta izpratn? t?dos apst?kos, kad š?da nodošana tiek veikta uz nodok?u zi?? neutr?la pamata, ja m?sasuz??muma rezidence nodok?u vajadz?b?m ar? ir pirmaj? min?taj? dal?bvalst?, kur? tas darbojas ar past?v?g? uz??muma starpniec?bu.

68 Ies?kum? j?nor?da, k? to secin?jumu 41. un 42. punkt? ir nor?d?jis ar? ?ener?ladvok?ts, pirmk?rt, ka trešais jaut?jums attiecas tikai uz t?du darb?juma veidu, kurš atbilst 2011. gada nodošanai, proti, akt?vu nodošanu no uz??muma, kas ir nodok?u maks?t?js Apvienotaj? Karalist?, par labu uz??mumam, kura rezidence nodok?u vajadz?b?m atrodas treš? valst?, šaj? gad?jum? – Šveic?, un kas nav nodok?u maks?t?js Apvienotaj? Karalist?.

69 Otrk?rt, jaut?jums attiecas uz situ?ciju, kur? m?tesuz??mums, šaj? gad?jum? – N?derlandes uz??mums, ir ?stenojis savu br?v?bu atbilstoši LESD 49. pantam, izveidojot meitasuz??mumu, šaj? gad?jum? – GL, Apvienotaj? Karalist?.

70 Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu, kas Savien?bas pilso?iem ir atz?ta LESD 49. pant?, attiec?b? uz uz??mumiem, kas ir nodibin?ti atbilstoši dal?bvalsts ties?bu aktiem un kuru juridisk? adrese, galven?s vad?bas atrašan?s vai galven? uz??m?jdarb?bas vieta ir Savien?b?, atbilstoši LESD 54. pantam ietver to ties?bas veikt darb?bu attiec?gaj? dal?bvalst? ar meitasuz??muma, fili?les vai p?rst?vniec?bas starpniec?bu (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2022. gada 22. septembris, *W* (Past?v?g? uz??muma nerezidenta gal?go zaud?jumu atskait?m?ba), C?538/20, EU:C:2022:717, 14. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

71 Br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu m?r?is ir nodrošin?t, ka uz?emošaj? dal?bvalst? citu dal?bvalstu valstspieder?gajiem un uz??mumiem, kas paredz?ti LESD 54. pant?, piem?ro t?du pašu valsts rež?mu k? attiec?g?s dal?bvalsts valstspieder?gajiem un uz??mumiem un aizliedz jebk?du diskrimin?ciju pret min?tajiem uz??mumiem juridisk?s adreses d?? (spriedums, 2022. gada 6. oktobris, *Contship Italia*, C?433/21 un C?434/21, EU:C:2022:760, 34. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

72 K? secin?jumu 45. punkt? konstat?jis ?ener?ladvok?ts, t?ds valsts tiesiskais regul?jums k? noteikumi par nodošanu grupas ietvaros nerada atš?ir?gu attieksmi atkar?b? no m?tesuz??muma nodok?u rezidences vietas, cikt?l ar šo tiesisko regul?jumu m?tesuz??muma, kura juridisk? adrese ir cit? dal?bvalst?, meitasuz??mumam, kura rezidence nodok?u vajadz?b?m ir Apvienotaj? Karalist?, tiek piem?rota t?da pati attieksme k? m?tesuz??muma, kura juridisk? adrese ir Apvienotaj? Karalist?, meitasuz??mumam, kura rezidence nodok?u vajadz?b?m ir Apvienotaj? Karalist?. Šaj? gad?jum? t?d?j?di š?iet, ka GL tiktu piem?rots t?ds pats nodok?u rež?ms, ja m?tesuz??muma, proti, N?derlandes uz??muma, rezidence nodok?u vajadz?b?m b?tu Apvienotaj? Karalist?.

73 No min?t? izriet, ka š?ds valsts tiesiskais regul?jums neparedz nelabv?l?g?ku attieksmi pret t?da uz??muma meitasuz??mumu, kura rezidence nodok?u vajadz?b?m atrodas k?d? dal?bvalst?, sal?dzin?jum? ar l?dz?gu uz??muma, kura rezidence nodok?u vajadz?b?m atrodas Apvienotaj? Karalist?, meitasuz??mumu.

74 T?lab t?ds tiesiskais regul?jums nerada nek?du br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu ierobežojumu m?tesuz??mumam.

75 Šo secinājumu nevar atspēkot ar GL izvirzītajiem argumentiem. GL norāda, ka uzņēmuma, kurš ir rezidents Apvienotajā Karalistē un kuru iegādājās Nīderlandes uzņēmums, nespēja nodot aktīvus Nīderlandes uzņēmuma meitasuzņēmumam uz nodokļu ziņā neitrāla pamata GL iegādāties esot padarījusi mazāk pievilcīgu Nīderlandes uzņēmumam un būtu varējusi to atturēt no šādas iegādes veikšanas.

76 Šajā ziņā ir jākonstatē, ka judikatūra, uz kuru atsaucas GL un saskaņā ar kuru pastāv brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, ja pasākums padara “šīs brīvības stenošanu mazāk pievilcīgu”, attiecas uz situācijām, kas atšķiras no situācijas pamatlīnī, proti, situācijām, kurās uzņēmums, kas vēlas izmantot savu brīvību veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī, atrodas neizdevīgākā situācijā nekā līdzīgās uzņēmums, kas šo brīvību neizmanto (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 36. un 37. punkts).

77 Taču šajā gadījumā noteikumos par nodošanu grupas ietvaros ir paredzēti nekavējoties aplikti ar nodokli aktīvu nodošanu uz trešo valsti, ko veic mētesuzņēmuma, kura rezidence nodokļu vajadzībām neatrodas Apvienotajā Karalistē, meitasuzņēmums, kura rezidence nodokļu vajadzībām ir Apvienotajā Karalistē, un tādā pašā nodokļa uzlikšana ir paredzēta līdzīgā situācijā, kad aktīvu nodošanu uz trešo valsti veic mētesuzņēmuma, kura rezidence nodokļu vajadzībām ir Apvienotajā Karalistē, meitasuzņēmums, kura rezidence nodokļu vajadzībām ir Apvienotajā Karalistē.

78 Ēmot vērē visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru ar nodokli tiek nekavējoties aplikta aktīvu nodošana no uzņēmuma, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas kādā dalībvalstī, par labu māsasuzņēmumam ar rezidenci nodokļu vajadzībām trešā valstī, kurš neveic komercdarbību šajā dalībvalstī ar pastāvīgu uzņēmuma starpniecību, gadījumā, ja abi šie uzņēmumi pilnībā pieder vienam mētesuzņēmumam, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas citā dalībvalstī, nav šis mētesuzņēmuma brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums LESD 49. panta izpratnē apstākļos, kad šāda nodošana tiek veikta uz nodokļu ziņā neitrāla pamata, ja māsasuzņēmuma rezidence nodokļu vajadzībām ar ir pirmajā minētajā dalībvalstī, kur tas darbojas ar pastāvīgu uzņēmuma starpniecību.

Par ceturto jautājumu

79 Tā kā ceturtais jautājums tika uzdots pakārtoti, proti, tikai gadījumā, ja Tiesa sniegtu apstiprinošu atbildi uz pirmo un otro jautājumu saistībā ar LESD 63. panta piemērojamību šajā lietā, atbilde uz šo jautājumu nav jāsniedz.

Par piekto jautājumu

80 Uz dodot piekto jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesību veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, kas izriet no atšķirīgās attieksmes pret aktīvu nodošanu iekšzēmē un aktīvu pārrobežu nodošanu, kas par atbildību veikta uzņēmumu grupas ietvaros, atbilstoši valsts tiesiskajam regulējumam, saskaņā ar kuru ar nodokli tiek nekavējoties aplikta aktīvu nodošana, ko veicis uzņēmums, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas kādā dalībvalstī, principā var pamatot ar nepieciešamību saglabāt nodokļu uzlikšanas kompetenci līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm, neparedzot iespēju atlikt nodokļa samaksu, lai nodrošinātu šo ierobežojuma samērīgumu, ja attiecīgais nodokļu maksātājs kā atbildību par aktīvu nodošanu ir saņēmis summu, kas atbilst šo aktīvu pilnai tirgus vērtībai.

81 Iesūcums ir jāprecizē, ka uz šo jautājumu nav jāatbild saistībā ar 2011. gada nodošanu.

Pirmkārt, ņemot vērā uz trešo jautājumu sniegto atbildi, tās tiesiskais regulējums kā noteikumi par nodošanu grupas ietvaros nerada brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu mutesuzņēmumam. Otrkārt, saistībā ar iespējamo GL brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu jākonstatē, ka aktīvu nodošana no uzņēmuma, kas ir nodokļu maksātājs Apvienotajā Karalistē, par labu uzņēmumam, kura rezidence nodokļu vajadzībām ir Šveicē un kurš nav nodokļa maksātājs Apvienotajā Karalistē, neietilpst LESD 49. panta piemērošanas jomā, jo Šveices Konfederācija nav dalībvalsts. Proti, LESD uzņēmējdarbības brīvību paplašina ti neattiecinā ar uz trešām valstīm un LESD 49. pants neattiecas uz gadījumu, kad dalībvalsts uzņēmums veic uzņēmējdarbību trešā valstī (šajā nozīmā skat. rīkojumu, 2007. gada 10. maijs, A un B, C-102/05, EU:C:2007:275, 29. punkts).

82 Saistībā ar 2014. gada nodošanu, kad GL nodeva kapitālaas Nīderlandes uzņēmuma meitasuzņēmumam, netiek apstrīdēts, ka noteikumi par nodošanu grupas ietvaros rada atšķirīgu nodokļu režīmu uzņēmumiem, kuri ir uzņēmumu iekšējā nodokļa maksātāji Apvienotajā Karalistē un veic aktīvu nodošanu grupas ietvaros, atkarībā no tā, vai attiecīgā nodošana ir veikta par labu Lielbritānijas uzņēmumam vai dalībvalstī dibinātam uzņēmumam. Lai gan nodokļu saistības nerodas, kad šāds uzņēmums nodod aktīvus grupas uzņēmumam, kurš ir nodokļu maksātājs Apvienotajā Karalistē, šajos noteikumos šāda priekšrocība nav paredzēta, ja aktīvi tiek nodoti, kā šajā gadījumā saistībā ar 2014. gada nodošanu, grupas uzņēmumam, kurš ir nodokļu maksātājs kādā dalībvalstī.

83 No minētā izriet, ka šādi noteikumi ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, ciktī tie rada mazāk labvēlīgu nodokļu režīmu uzņēmumiem, kuri ir nodokļa maksātāji Apvienotajā Karalistē un veic aktīvu nodošanu grupas ietvaros uzņēmumiem, kas nav nodokļa maksātāji Apvienotajā Karalistē, salīdzinājumā ar uzņēmumiem, kas ir nodokļa maksātāji Apvienotajā Karalistē un veic aktīvu nodošanu grupas ietvaros uzņēmumiem, kas ir nodokļa maksātāji Apvienotajā Karalistē.

84 Iesniedzējtiesa, šīet, pieņem, ka šāds ierobežojums var tikt pamatots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, proti, nepieciešamību saglabāt nodokļu uzlikšanas kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm.

85 Apvienotās Karalistes valdības skatījumā Tiesa ir atzinusi, ka nodokļu uzlikšanas kompetenču līdzsvarota sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšana principā var pamatot atšķirīgu attieksmi pret pārobežu darījumiem salīdzinājumā ar darījumiem, kas veikti vienas nodokļu kompetences jurisdikcijā. Šī valdība norāda, ka pamatlietā aplūkotie valsts pasākumi, kuriem ir šāds mērķis, ir samērīgi un nepārsniedz to, kas nepieciešams to mērķa sasniegšanai.

86 Kā Tiesa vairākkārt ir nospriedusi – pamatojums, kas ir saistīts ar vajadzību saglabāt nodokļu uzlikšanas kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm, var būt pieņemams, ja aplūkotā regulējuma mērķis ir izvairīties no situācijām, kas apdraud dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2021. gada 20. janvāris, *Lexel*, C-484/19, EU:C:2021:34, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

87 Tomēr pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums un tajā noteiktais ierobežojums nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2017. gada 8. marts, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 63. punkts un tajā minētā judikatūra).

88 Kā secinājumu 62. punktā konstatēja ģenerālvokāts, vienīgais jautājums, par kuru pamatlietas puses nav vienprātis, ir jautājums par attiecīgā nodokļa tīlītās samaksas bez samaksas atlikšanas iespējas samērīgumu ar minēto mērķi. Proti, šīet, ka iesniedzējtiesas jautājums patiesībā attiecas uz sekām, kas izriet no tā, ka saskaņā ar noteikumiem par nodošanu grupas ietvaros GL nevar saņemt atbrīvojumu no nodokļa, proti, uz apstākli, ka maksājams

nodokļa summa ir iekasājama nekavājoties.

89 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet – tātad dalībvalstīm ir tiesības uzlikt nodokli no aktīvu nodošanas gūtajam kapitāla pieaugumam, ja attiecīgie aktīvi atrodas to teritorijā, tātad ir pilnvaras paredzēt citu nodokļa iekasājamo gadījumu, kas nav šā kapitāla pieauguma faktiskā realizācija, lai garantētu, ka šiem aktīviem tiek uzlikts nodoklis (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 45. punkts). Šī ietī, ka tādējādi dalībvalsts var aplikēt ar nodokli nerealizēto kapitāla pieaugumu, lai garantētu, ka šie aktīvi tiek aplikti ar nodokli.

90 Tātad dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā ir noteikts, ka par tās nodokļu kompetencē gūto nerealizēto kapitāla pieaugumu tādējādi jāpiedzen atbilstošais nodoklis, līdzko uzņēmuma faktiskās vadības atrašanās vieta tiek pārcelta ārpus tās teritorijas, ir ticis atzīts par nesamērīgu tādēļ, ka pastāv citi, būtu veikti uzņēmējdarbību mazāk ierobežojoši, pasākumi nekā tādējādi šā nodokļa ieviešana. Šajā ziņā Tiesa ir uzskatījusi, ka nodokļa maksātājam būtu jādod iespēja izvēlēties vai nu, pirmkārt, nekavājoties samaksāt šo nodokli, vai, otrkārt, šā nodokļa summu samaksāt vēlāk kopā ar atbilstoši piemērojamajam valsts tiesiskajam regulējumam aprēķinātajiem procentiem (spriedums, 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 67. punkts).

91 Šajā kontekstā secinājumu 68. punktā ģenerālvokāts konstatēja – lai noširtu kapitāla pieaugumu, ko guvusi persona, kas nodod aktīvus, uzņēmumu grupas ietvaros, no nerealizēta kapitāla pieauguma, šāpa nozīmē ir diviem apstākļiem, proti, pirmkārt, tam, ka visiem izceļošanas nodokļa uzlikšanas gadījumiem ir raksturīga likviditātes problēma, ar kuru saskaras nodokļu maksātājs, kuram jāmaksā nodoklis par kapitāla pieaugumu, kuru viņš vēl nav guvis, un, otrkārt, tam, ka nodokļu iestādēm ir jāpārliedz, ka nodoklis par kapitāla pieaugumu, kas gūts laikposmā, kad aktīvi atradās to nodokļu jurisdikcijā, tiek samaksāts (šajā nozīmā skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 52. punkts), un ka nodokļa nesamaksāšanas risks laika gaitā var palielināties (šajā nozīmā skat. spriedumus, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 74. punkts, un 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 50. punkts).

92 Tātad, ja kapitāla pieaugums ir gūts, nododot aktīvus, nodokļu maksātājs principā nesaskaras ar likviditātes problēmu un var vienkārši samaksāt nodokli par kapitāla pieaugumu no ienākumiem, ko tas guvis no šo aktīvu nodošanas. Šajā gadījumā no iesniedzējtiesas nolūmuma, kā arī no piektā jautājuma teksta izriet, ka attiecībā uz 2014. gada nodošanu netiek apstrādāts, ka *GL* ir saņēmis atlīdzību, kas atbilst minētajā nodošanā ietilpstošo aktīvu tirgus vērtībai, kā atlīdzību par aktīvu nodošanu. Tādēļ kapitāla pieaugums, par kuru *GL* piemēroja nodokli, atbilda gūtajam kapitāla pieaugumam.

93 Tādējādi apstākļos, kuros, pirmkārt, kapitāla pieaugums ir ticis gūts nodokļa iekasājamo gadījuma rašanās laikā, otrkārt, nodokļu iestādēm ir jāpārliedz, ka nodoklis par kapitāla pieaugumu, kas gūts laikposmā, kad aktīvi atradās to nodokļu jurisdikcijā, tiek samaksāts, un, visbeidzot, nodokļa nesamaksāšanas risks laika gaitā var palielināties, nekavājoties piedzenams nodoklis šī ietī samērīgs ar mērīti saglabāt nodokļu uzlikšanas kompetenci līdzsvarotā sadalījumā starp dalībvalstīm, nepieširost nodokļu maksātājam iespēju atlikt samaksu.

94 Ģemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz piekto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesību veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, kas izriet no atširtīgās attieksmes pret aktīvu nodošanu iekšzēmī un aktīvu pārrobežu nodošanu, kas par atlīdzību veikta uzņēmumu grupas ietvaros atbilstoši valsts tiesību aktiem, saskaņā ar kuru ar nodokli tiek nekavājoties aplikta aktīvu nodošana, ko veicis uzņēmums, kura rezidence nodokļu vajadzībām

ir dalībvalstī, principā var pamatot ar nepieciešamību saglabāt nodokļu uzlikšanas kompetenci līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm, neparedzot iespēju atlikt nodokļa samaksu, lai nodrošinātu šo ierobežojuma samērīgumu, ja attiecīgais nodokļu maksātājs kā atlīdzību par aktīvu nodošanu ir guvis ienākumus tādā apmērā, kas atbilst šo aktīvu pilnai tirgus vērtībai.

Par sesto jautājumu

95 Jautājums uz piekto jautājumu sniegto atbildi, uz sesto jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanas izdevumiem

96 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šīs tiesvedības izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tādēļ jālemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

- 1) **LESD 63. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tās valsts tiesiskais regulējums, kas nav piemērojams uzņēmumu grupai, neietilpst tās piemērošanas jomā.**
- 2) **LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tās valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru ar nodokli tiek nekavējoties aplikta aktīvu nodošana no uzņēmuma, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas kādā dalībvalstī, par labu māsasuzņēmumam ar rezidenci nodokļu vajadzībām trešā valstī, kurš neveic komercdarbību šajā dalībvalstī ar pastāvīgu uzņēmuma starpniecību, gadījumā, ja šie abi uzņēmumi pilnībā pieder vienam māsasuzņēmumam, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas citā dalībvalstī, nav šīs māsasuzņēmuma brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums LESD 49. panta izpratnē tādēļ apstākos, kad šāda nodošana tiek veikta uz nodokļu ziņā neitrā pamata, ja māsasuzņēmuma rezidence nodokļu vajadzībām arī ir pirmajā minētajā dalībvalstī, kurā tas darbojas ar pastāvīgu uzņēmuma starpniecību.**
- 3) **LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesību veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, kas izriet no atšķirīgās attieksmes pret aktīvu nodošanu iekšzēm un aktīvu pārrobežu nodošanu, kas par atlīdzību veikta uzņēmumu grupas ietvaros atbilstoši valsts tiesību aktiem, saskaņā ar kuru ar nodokli tiek nekavējoties aplikta aktīvu nodošana, ko veicis uzņēmums, kura rezidence nodokļu vajadzībām ir dalībvalstī, principā var pamatot ar nepieciešamību saglabāt nodokļu uzlikšanas kompetenci līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm, neparedzot iespēju atlikt nodokļa samaksu, lai nodrošinātu šo ierobežojuma samērīgumu, ja attiecīgais nodokļu maksātājs kā atlīdzību par aktīvu nodošanu ir guvis ienākumus tādā apmērā, kas atbilst šo aktīvu pilnai tirgus vērtībai.**

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – angļu.