ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*] SECINĀJUMI,

sniegti 2006. gada 30. martā [1]

I — Ievads

1. Pamatā prāvā *N.* apstrīd ienākuma nodokļa aprēķināšanas un iekasēšanas nosacījumus, apliekot ar to peļņu no būtiskas dalības uzņēmumos, pārceļot savu domicilu uz citu dalībvalsti. *Gerechtshof te Arnhem* (Arnhemas Apgabaltiesa, Nīderlande), kas izskata šo strīdu, radās šaubas par attiecīgā Nīderlandes tiesiskā regulējuma saderīgumu ar Līguma noteikumiem par Savienības pilsonību un tiesībām veikt uzņēmējdarbību, un tādēļ tā nolēma uzdot Tiesai piecus prejudiciālus jautājumus [2].

2. Atbilstoši Nīderlandes tiesību normām pārcelšanās no Nīderlandes uz citu valsti pielīdzināma kapitāla daļu [akciju] atsavināšanai. Tādēļ nodokli par daļu kapitāla vērtības pieaugumu aprēķina pārcelšanas brīdī, bet to atliek uz desmit gadiem vai līdz daļu faktiskās atsavināšanas brīdim. Nodokļu maksātāja pienākumu sniegt garantiju uz pagarinājuma laiku vēlāk atcēla.

3. Līdzīgu Francijas noteikumu attiecībā uz nodokli, [nodokļu maksātājam] pārceļoties [uz citu valsti], Tiesa jau aplūkoja lietā *De Lasteyrie du Saillant* [3]. Neaplūkojot jautājumu par to, vai iepriekš minētajā lietā nospriesto iespējams piemērot attiecībā uz attiecīgo Nīderlandes tiesisko regulējumu, kas atšķiras detaļās, šajā lietā jānoskaidro, vai *N.* vispār var atsaukties uz uzņēmējdarbības brīvību. Proti, pārcelšanas brīdī ārpus Nīderlandes viņš bija vienīgais dalībnieks trīs uzņēmējsabiedrībās, kuras atradās Kirasao (Nīderlandes Antiļu salas). Tomēr jaunajā dzīvesvietā Lielbritānijā *N.* vairākus gadus [pēc pārcelšanās] saimniecisko darbību neveica.

1 — Oriģinālvaloda — vācu.

2 — Līdzīgā lietā *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (2005. gada 15. septembra spriedums, V-N 2005/47.11) nosprieda, ka tiesiskais regulējums par aplikšanu ar nodokli domicila pārcelšanas gadījumā ir minētajā lietā piemērojamās Beļģijas un Nīderlandes konvencijas, lai novērstu nodokļu dubulto uzlikšanu, saistībā ar Vīnes līgumtiesību konvenciju pārkāpums un, neizvērtējot Kopienu tiesības, atcēla attiecīgos nodokļu paziņojumus jau šī iemesla dēļ vien (skat. attiecībā uz šo: Kemmeren, E. Pending Cases Filed by Dutch Courts I, izdevumā Lang, M., Schuch, J. un Staringer, C. *ECJ Recent Developments in Direct Taxation*, Vīne, 2006, 219., 230. un turpmākās lappuses).

3 — 2004. gada 11. marta spriedums lietā C-9/02 (*Recueil*, I-2409. lpp.).

4. Tādēļ iesniedzējtiesa kā pirmo uzdod jautājumu, ciktāl šādi noteikumi pārkāpj *N.* kā Eiropas Savienības pilsoņa tiesības. Netieši tas ietver arī jautājumu par saistību starp noteikumiem par Savienības pilsonību un tiesībām veikt uzņēmējdarbību.

5. Pārējie jautājumi attiecas uz prasībām par sniegtās garantijas atbrīvošanu, kā arī uz brīvas pārvietošanās tiesību dalībvalstu teritorijā ierobežojumu, ko rada aplikšana ar nodokli sakarā ar pārcelšanos.

II — Atbilstošās tiesību normas

6. Saskaņā ar *Wet inkomstenbelasting 1964* (1964. gada likumu par ienākuma nodokli, turpmāk tekstā — "*WIB*") valsts nodokļu maksātāja apliekamajos ienākumos iekļauj ienākumus no būtiskas dalības. *WIB* 20. a panta 1. punkts precizē, kas ir peļņa no būtiskas dalības, proti, tostarp priekšrocības no daļu atsavināšanas [b) apakšpunkts]. Atbilstoši *WIB* 20.a panta 3. punktam būtiska dalība ir tad, ja nodokļu maksātājam tieši vai netieši pieder 5 % no kapitālsabiedrības kapitāla. *WIB* 20.a panta 6. punkta i) apakšpunkts paredz, ka atsavināšana ir arī nodokļu maksātāja statusa zaudēšana, tātad pārcelšanās ārpus valsts.

7. Saskaņā ar *WIB* 20.c panta 1. punktu peļņa no būtiskas dalības parasti ir starpība starp daļu pirkuma un pārdevuma cenu. Ja pārcelšanās izraisa aplikšanu ar nodokli, pārdošanas cenas vietā izmanto šo daļu attiecīgā brīža tirgus vērtības (*WIB* 20. c panta 4. punkts). Savukārt, ierodoties Nīderlandē, pirkuma cenas vietā kā bāzi principā izmanto daļu [akciju] tirgus vērtības ieceļošanas brīdī (*WIB* 20.c panta 7. punkts).

8. *WIB* 20.c panta 18. punkts cita starpā paredz, ka ar ministra lēmumu nosaka noteikumus attiecībā uz nodokļa samazinājumu, ja nodokļu maksātājs, kurš aplikts ar nodokli, pārceļoties ārpus Nīderlandes, atgriežas Nīderlandē ātrāk nekā pēc 10 gadiem.

9. Saskaņā ar *Invorderingswet 1990* (1990. gada likums par nodokļu iekasēšanu, turpmāk tekstā — "*IW*") 25. pantu nodokļa samaksai, ar ko apliek peļņu no būtiskas dalības pārceļoties, ja tiek sniegta garantija, piešķir [maksājuma] pagarinājumu 10 gadus;

noteikumi tiek precizēti ministra lēmumā. Atbilstoši *IW* 28. pantam [maksājuma] pagarinājumā procenti netiek aprēķināti.

10. *IW* 26. panta 2. punkts paredz, ka ar ministra lēmumu nosaka sīkākus noteikumus attiecībā uz nodokļa, kura samaksai piešķirts pagarinājums, summu samazinājumu, ja nodoklis par izmaksātajām dividendēm tiek maksāts Nīderlandē (a) apakšpunkts), ja peļņa aplikta ar nodokli ārvalstīs (b) apakšpunkts) un, visbeidzot, ja šis nodoklis vēl pēc 10 gadiem nav samaksāts (c) apakšpunkts). Atbilstoši pilnvarām tika izdots Lēmums par 1990. gada likuma par nodokļu iekasēšanu izpildi.

kopš tā brīža paredz nodokļa atlaidi, ja dalība 10 gadu laikā pēc pārcelšanās ir pārdota un tās vērtība starplaikā ir samazinājusies, nesniedzot daļu turētājiem kapitāla pieaugumu vai neatlīdzinot maksājumus un ieguldījumus. Nodokli, kura samaksai piešķirts pagarinājums, samazina par ceturtdaļu no starpības starp vērtību pārcelšanās brīdī un esošo vērtību. Visbeidzot, atlaide tiek piešķirta, ja saskaņā ar vienošanos par nodokļu dubulto uzlikšanu no atsavināšanas gūto peļņu apliek ar nodokli citā valstī.

III — Fakti un prejudiciālie jautājumi

11. Saskaņā ar spriedumu lietā *De Lasteyrie du Saillant* finanšu valsts sekretārs 2004. gada 13. aprīlī paziņoja, ka, ja pārcelšanās uz Eiropas Savienības dalībvalsti gadījumā nodokļa maksājuma termiņš tiek pagarināts, vairs nav nepieciešams sniegt garantiju. 2005. gada 1. janvārī stājās spēkā jauni tiesību noteikumi, kurus tiesiskās situācijas pielāgošanai piemēroja ar atpakaļejošu spēku no 2004. gada 11. marta [4].

12. Turklāt *IW* 26. panta 5. punkts kopsakarā ar grozītajiem ieviešanas noteikumiem

13. 1997. gada 22. janvārī *N.* pārcēla pastāvīgo dzīvesvietu no Nīderlandes uz Apvienoto Karalisti, kur viņš 2002. gadā sāka apsaimniekot zemnieku saimniecību, kurā ir liels ābeļdārzs. Brīdī, kad viņš atstāja Nīderlandi, viņš bija vienīgais sabiedrības dalībnieks trijās sabiedrībās ar ierobežotu atbildību, kas dibinātas saskaņā ar Nīderlandes tiesībām (*besloten vennootschappen*), kuru faktiskā valde kopš 1997. gada 22. janvāra bija Kirasao (Nīderlandes Antiļu salas).

14. Par 1997. gadu *N.* deklarēja apliekamos ienākumus NLG 15 664 697 apmērā. Līdzās ienākumiem no privātmājas, kurā viņš pats dzīvoja (NLG 765), tā galvenokārt bija peļņa

4 — 2004. gada 16. decembra likums (*Staatsblad 2004*, 654. lpp.) un ministra 2004. gada 16. decembra lēmums Nr. WDB2004/756M (*Staatscourant 2004*, 249. lpp.).

no būtiskas dalības (NLG 15 663 932). Nodokļu paziņojums, kas pamatots uz šo deklarāciju, bija par NLG 3 918 275, kam pieskaitīti NLG 228 429 kā procenti.

15. Pēc *N.* lūguma šo summu samaksai piešķīra termiņa pagarinājumu pret garantiju. Ieķīlājot daļas vienā no savām sabiedrībām, viņš sniedza pieprasīto garantiju. Pēc tam, kad finanšu valsts sekretārs pēc sprieduma lietā *De Lasteyrie du Saillant* paziņoja, ka turpmāk nevar pieprasīt sniegt garantiju, 2004. gada 7. jūnijā nodokļu pārvalde *N.* paziņoja, ka ķīlā sniegtā garantija tiek atbrīvota.

16. *N.* apstrīdēja nodokļu paziņojumu par 1997. gadu ar pamatojumu, ka, apliekot ienākumus no būtiskas dalības ar nodokli, ir pārkāpts EKL 18. un 43. pants. Ne tikai pienākums sniegt garantiju par nodokļa samaksu liek viņam šķēršļus brīvi pārvietoties. Pati aplikšana ar nodokli sakarā ar pārcelšanos ir nepieļaujama. *N.* arī apstrīdēja procentu aprēķināšanu, kā arī noteikumus par izdevumu atlīdzināšanu administratīvos procesos, kuros piemēro ES tiesības.

17. Nodokļu iekasētājs, pret kuru celta prasība, būtībā atbildēja, ka *N.* nevar atsaukties uz EK līgumā garantētajām tiesībām, jo šajā gadījumā dalībvalsts iedzīvotājs neveic pārrobežu saimniecisku darbību. Katrā ziņā, atbrīvojot garantiju, ir likvidēti jebkādi ierobežojumi. Turklāt noteikumi ir saskanīgi un pamatoti.

18. Ar 2004. gada 27. oktobra lēmumu *Gerechtshof te Arnhem*, kam iesniegta šī lieta, nolēma saskaņā ar EKL 234. pantu uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

"1) Vai dalībvalsts iedzīvotājs, kas pārceļ savu domicilu no šīs dalībvalsts, lai to izveidotu citā dalībvalstī, var [tiesiskajās] attiecībās ar valsti, kuru atstāj, atsaukties uz EKL 18. panta piemērošanu, pamatojoties tikai uz to, ka nodoklis, par ko lemts sakarā ar domicila pārcelšanu, ir vai varētu būt šķērslis valsts atstāšanai?

2) Ja atbilde uz pirmo jautājumu ir noraidoša, vai dalībvalsts iedzīvotājs, kas pārceļ savu domicilu no šīs dalībvalsts, lai to izveidotu citā dalībvalstī, var [tiesiskajās] attiecībās ar valsti, kuru atstāj, atsaukties uz EKL 43. panta piemērošanu gadījumā, ja nav uzreiz skaidrs vai ir iespējams, ka viņš šajā citā

dalībvalstī veiks tādu ekonomisko darbību, kas ir paredzēta šajā pantā? Lai atbildētu uz iepriekšējo jautājumu, vai ir svarīgi, ka šī darbība tiek īstenota noteiktā termiņā? Ja jā, cik garu termiņu varētu noteikt?

3) Apstiprinošas atbildes gadījumā uz pirmo vai otro jautājumu — vai EKL 18. pants vai 43. pants nepieļauj attiecīgo Nīderlandes tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru ienākumu nodoklis/nodoklis par sociālās nodrošināšanas maksājumiem var tikt noteikts sakarā ar paredzamo ienākumu gūšanu no būtiskas dalības, pamatojoties tikai ar to, ka Nīderlandes iedzīvotājs, kas izbeidz būt par valsts nodokļu maksātāju, jo pārceļ savu domicilu uz citu dalībvalsti, tiek uzskatīts par tādu, kas ir atsavinājis savas akcijas būtiskā dalībā?

4) Pozitīvas atbildes jautājumā uz trešo jautājumu — tādēļ, ka nodokļu maksājuma pagarinājuma piešķiršana ir atkarīga no garantijas sniegšanas, vai aplūkotais šķērslis var tikt atcelts ar atpakaļejošu spēku, atbrīvojot sniegto garantiju? Vai ir arī svarīgi, lai atbildētu uz šo jautājumu, zināt, vai garantija tika atbrīvota, pamatojoties uz likumīgu tiesisko regulējumu vai vadlīnijām, kas ir vai nav pieņemtas, veicot [noteikumu] ieviešanu? Vai ir svarīgi arī, lai atbildētu uz šo jautājumu, zināt, vai tiek piedāvāta kompensācija par iespējamo kaitējumu, kas nodarīts, sniedzot garantiju?

5) Apstiprinošas atbildes gadījumā uz trešo jautājumu un noraidošas atbildes gadījumā uz ceturtā jautājuma pirmo daļu — vai šo šķērsli līdz ar to var attaisnot?"

19. Turklāt iesniedzējtiesa norāda, ka "attiecībā uz atbildi uz jautājumu par to, vai gadījumā, ja nodokļu maksātāja prasība tiek apmierināta tiesvedībā par Kopienu tiesību pārkāpumu, Nīderlandes tiesāšanās izdevumu atmaksas sistēma (pamatlikmes sistēma) ir pretrunā Kopienu tiesībām, tādējādi šī tiesa atbalsta jautājumu, ko šajā sakarā Tiesai uzdeva *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* lietā C-376/03".

20. Pēc Tiesas sprieduma lietā C-376/03 (*D.*)[5] pasludināšanas *N.* ar 2005. gada 12. jūliju datētā vēstulē, kas kopijas veidā nosūtīta Tiesai, vērsa iesniedzējtiesas uzmanību uz to, ka iepriekš minētajā spriedumā Tiesa nav atbildējusi uz jautājumu, vai tiesiskais regulējums, ko

5 — 2005. gada 5. jūlija spriedums (Krājums, I-5821. lpp.).

piemēro attiecībā uz tiesāšanās izdevumiem, ir spēkā. Tā kā procesā šis jautājums netika skaidri uzdots, pastāvot risks, ka šajā lietā Tiesa no jauna šo jautājumu neaplūkos. Tādēļ *N.* ierosināja, vai *Gerechtshof te Arnhem* lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu nebūtu jāpapildina. Tomēr līdz šim brīdim iesniedzējtiesa šo iespēju nav izmantojusi.

21. Attiecībā uz lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu rakstveida apsvērumus sniedza *N.*, Dānijas, Nīderlandes, Vācijas un Itālijas valdība. Tiesas sēde nav bijusi.

IV — Tiesiskais vērtējums

A — *Ievada apsvērums*

22. Iesniedzējtiesa ar nolūku vispirms uzdod jautājumu par EKL 18. panta interpretāciju. Tās mērķis ir noskaidrot sakarību starp Savienības pilsoņu vispārējām tiesībām brīvi pārvietoties un īpašajām pamatbrīvībām, it īpaši uzņēmējdarbības brīvību. Tā pamatā ir šaubas, ka personu brīvas pārvietošanās īpašās garantijas, proti, darba ņēmēju pārvietošanās brīvība, uzņēmējdarbības brīvība un pakalpojumu sniegšanas brīvība lielā mērā zaudētu savu nozīmi, ja Savienības pilsonība piedāvātu tādu pašu aizsardzību un to varētu vērtēt primāri.

23. Komisijai acīmredzami šādu šaubu nav. Tā savos (rakstveida) apsvērumos norāda, ka nepieciešams atbildēt tikai uz pirmo jautājumu un jautājums par uzņēmējdarbības brīvību nav jāpārbauda.

24. Tiesa iedibinātajā judikatūrā jau ir izstrādājusi skaidru nostāju attiecībā uz saistību starp garantijām, par ko ir runa šajā lietā. Saskaņā ar šo judikatūru tiesības brīvi pārvietoties, kas vispārīgi paredzētas EKL 18. pantā, īpaši konkretizē EKL 39., 43. un 49. pants [6]. Tādēļ Tiesa pirmām kārtām pārbauda šīs īpašās garantijas un aplūko vispārējo Savienības pilsoņu brīvu pārvietošanos tikai gadījumā, ja nav piemērojami īpaši noteikumi [7]. Šo izvērtēšanas secību Tiesa ievēro pat tad, ja jautājums skaidri uzdots par Savienības pilsonību [8].

6 — 1996. gada 29. februāra spriedums lietā C-193/94 *Skanavi* un *Chryssanthakopoulos* (*Recueil*, I-929. lpp., 22. punkts); 2002. gada 26. novembra spriedums lietā C-100/01 *Olazabal* (*Recueil*, I-10981. lpp., 26. punkts); 2003. gada 6. februāra spriedums lietā C-92/01 *Stylianakis* (*Recueil*, I-1291. lpp., 18. punkts) un 2004. gada 16. decembra spriedums lietā C-293/03 *My* (Krājums, I-12013. lpp., 33. punkts).

7 — Skat. iepriekš 6. zemsvītras piezīmē minētos spriedumus. Gadījumā, ja piemērojama īpašā pamatbrīvība, bet ierobežojums ir pamatots, tad nav jāatsaucas uz vispārējo pārvietošanās brīvību, jo pamatojums šajā gadījumā vērtējams pēc tādiem pašiem kritērijiem.

8 — 2005. gada 15. septembra spriedums lietā C-258/04 *Ioannidis* (Krājums, I-8275. lpp., 20. un turpmākie punkti).

25. Savrup no vispārējiem loģikas apsvērumiem īpašo pamatbrīvību prioritāra aplūkošana ir pamatojama arī tādēļ, ka tiesības brīvi pārvietoties izmantojamas, ņemot vērā EKL un tā īstenošanas noteikumos paredzētos ierobežojumus un nosacījumus. No tā izriet, ka vispirms jāpārbauda otrs uzdotais jautājums. Tikai tādā gadījumā, ja šajā lietā nav piemērojama uzņēmējdarbības brīvība, konkrētāk jāaplūko pirmais jautājums attiecībā uz EKL 18. panta interpretāciju.

26. Neatkarīgi no tā, kādas tiesību normas ir jāpiemēro, šajā sakarā vispirms ir jāatgādina, ka, lai gan arī pašreizējā Kopienu tiesību stāvoklī tiešā aplikšana ar nodokļiem ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm šī kompetence tomēr jāīsteno, ievērojot Kopienu tiesības [9].

B — *Par otro iesniegto jautājumu*

27. Saskaņā ar EKL 43. panta otro daļu brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības dalībvalstu iedzīvotājiem izvērst darbības kā pašnodarbinātiem, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus, it īpaši sabiedrības, kas definētas 48. panta otrajā daļā, citas dalībvalsts teritorijā.

28. Uzdodot otro jautājumu, *Gerechtshof te Arnhem* vēlas noskaidrot, vai iespējams atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, ja, pārceļot domicilu, vēl nav zināms, vai fiziskā persona uzņemošajā valstī veiks patstāvīgu saimniecisku darbību. Pirmās instances tiesa uzdod arī jautājumu, cik ilgi jāņem vērā vēlākā laikposmā uzsākta saimnieciskā darbība. Šo jautājumu tā uzdod sakarā ar to, ka *N.* tieši piecus gadus pēc pārcelšanās no Nīderlandes uz Lielbritāniju uzsāka vadīt savu lauksaimniecības uzņēmumu.

29. *N.* saskata saimniecisko darbību ne tikai šajā uzņēmumā. Viņš uzskata, ka viņa kā vienīgā sabiedrības dalībnieka darbība trīs uzņēmumos ir saimnieciska darbība EKL 43. panta izpratnē. Šis arguments jāizvērtē pirmām kārtām bez sākotnējas nepieciešamības ņemt vērā vēlāko lauksaimniecības uzņēmuma pārņemšanu.

1) Uzņēmumu daļu turējums kā saimnieciska darbība EKL 43. panta izpratnē

30. Lai pamatotu savu tēzi par to, ka jau daļu turēšana uzņēmumos ir nozīmīga saimnie-

9 — Skat. attiecībā uz uzņēmējdarbības brīvību 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer* (Krājums, I-10837. lpp., 29. punkts) un iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu *De Lasteyrie du Saillant*, 44. punkts; attiecībā uz Savienības pilsoņu tiesībām brīvi pārvietoties — 2005. gada 12. jūlija spriedumu lietā C-403/03 *Schempp* (Krājums, I-6421. lpp., 19. punkts).

ciska darbība uzņēmējdarbības brīvības izpratnē, *N.* norāda uz spriedumu lietā *Baars* [10], kurā Tiesa uzņēmējdarbības brīvību definēja šādi:

"No EK 52. panta otrās daļas [tagad — EKL 43. panta otrā daļa] izriet, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver citas dalībvalsts pilsoņa tiesības dibināt un vadīt uzņēmumus, īpaši sabiedrības, kādā dalībvalstī. Savas tiesības veikt uzņēmējdarbību īsteno kādas dalībvalsts pilsonis, kam citā dalībvalstī dibinātā sabiedrībā ir dalība kapitālā, kas tam piešķir noteiktu ietekmi uz sabiedrības lēmumiem un ļauj noteikt tās darbības."

31. Tomēr no iepriekš minētā izriet vienīgi brīvība dibināt vai iegādāties uzņēmumu citā dalībvalstī un veikt uzņēmējdarbību caur šo uzņēmumu. Šīs tiesības tiek skartas, ja pašam uzņēmumam — piemēram, pārceļot tā atrašanās vietu — uzliek ierobežojumus, vai arī ja tiek apgrūtināta tā vadības īstenošana. Tas attiecas arī uz ierobežojumiem, kas investoram apgrūtina iespēju iegādāties būtisku kapitāla daļu skaitu uzņēmumā, kurš atrodas citā dalībvalstī, un ar šī uzņēmuma starpniecību veikt saimniecisku darbību.

32. Tomēr iepriekš minētie šķēršļi šajā lietā netiek aplūkoti. Nepastāv saikne starp apstrīdēto pasākumu un saimniecisko darbību, ko *N.* caur saviem uzņēmumiem veic Nīderlandes Antiļu salās. Nodoklis tika uzlikts sakarā ar *N.* (privātās) dzīvesvietas pārcelšanu. No Tiesas iepriekš minētās definīcijas tomēr neizriet, ka šī darbība atrodas uzņēmējdarbības brīvības tiesību piemērošanas jomā.

33. Tomēr apstāklī, ka *N.* ir kapitāla daļu turētājs uzņēmumos, varētu saskatīt patstāvīgu saimniecisku darbību, kas nošķirta no darbības uzņēmēja statusā. Šo darbību *N.* šajā gadījumā veica no sava domicila Apvienotajā Karalistē.

34. To, ciktāl kapitāla daļu turēšana ir saimnieciska darbība, Tiesa jau pārbaudīja lietā attiecībā uz konkurences tiesībām un Sesto direktīvu. Visnesenāk spriedumā lietā *Cassa di Risparmio di Firenze* u.c. [11] Tiesa nosprieda, ka vienkārša kapitāla daļu turē-

10 — 2000. gada 13. aprīļa spriedums lietā C-251/98 *Baars* (*Recueil*, I-2787. lpp., 22. punkts). Skat. arī 2002. gada 5. novembra spriedumu lietā C-208/00 *Überseering* (*Recueil*, I-9919. lpp., 77. punkts) un 2002. gada 21. novembra spriedumu lietā C-436/00 *X* un *Y* (*Recueil*, I-10829. lpp., 37. punkts).

11 — 2006. gada 10. janvāra spriedums lietā C-222/04 (Krājums, I-289. lpp., 111. punkts).

šana, kas saistīta ar daļu turētāja tiesību izmantošanu un dividenžu saņemšanu, nav saimnieciska darbība, kas ļautu šo sabiedrības dalībnieku pašu par sevi uztvert kā uzņēmumu EKL 87. panta 1. punkta izpratnē. Uz šo jautājumu jāatbild atšķirīgi, ja daļu īpašnieks tieši vai netieši piedalās uzņēmuma vadībā. Tiesa arī kapitāla daļu turēšanu nekvalificēja kā saimniecisku darbību, kas apliekama ar pievienotās vērtības nodokli [12].

35. Attiecīgi piemērojot šos kritērijus, varētu atsaukties uz uzņēmējdarbības brīvību, ja *N.*, pastāvīgi uzturoties savā domicilā Lielbritānijā un esot ne tikai sabiedrības dalībnieka statusā, būtu ietekme uz uzņēmuma vadību. No iesniedzējtiesas un procesa dalībnieku sniegtās informācijas tas neizriet. Pret iepriekš minēto liecina apstāklis, ka saskaņā ar prejudiciāla nolēmuma lūguma saturu kapitālsabiedrības vadība faktiski tiek īstenota Nīderlandes Antiļu salās, nevis Lielbritānijā. Turklāt šķiet, ka *N.* šo sabiedrību vadības institūcijās nekādu amatu neieņem.

36. Arī gadījumā, ja kapitālsabiedrības daļu turēšanu saprastu kā saimniecisku darbību, tad pārcelšanās ārpus valsts ietver arī privātās dzīvesvietas pārvietošanu. Tādēļ Savienības pilsoņu uzņēmējdarbības un vispārējās pārvietošanās brīvības (EKL 18. panta 1. punkts) piemērošanas jomas norobežošanai jānoskaidro, vai *N.* ir pārcēlis savu domicilu, lai veiktu Lielbritānijā saimniecisku darbību, vai arī viņš ir izmantojis tiesības brīvi pārvietoties, nesaistot to ar saimniecisku darbību [13]. Lai gan uzņēmējdarbības brīvības izmantošana principā jāvērtē vispirms, nebūtu svarīgi, vai saimnieciskā darbība būtu tikai dzīvesvietas maiņas sekas.

37. Fiziska persona, kas pārceļ savu domicilu uz citu dalībvalsti, principā pārved līdzi arī savu kustamo īpašumu. Tādēļ tiesiskais regulējums, kas ierobežo brīvu pārvietošanos, netieši ietekmē kustamā īpašuma pārvešanu. Tomēr šādas situācijas nav jāizvērtē, ņemot vērā preču aprites brīvību, jo to būtība ir personu pārvietošanās brīvības izmantošana [14].

12 — Skat. 1991. gada 20. jūnija spriedumu lietā C-60/90 *Polysar Investments Netherlands* (*Recueil*, I-3111. lpp., 13. punkts); 1997. gada 6. februāra spriedumu lietā C-80/95 *Harnas & Helm* (*Recueil*, I-745. lpp., 13. un 14. punkts); 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-442/01 *KapHag* (*Recueil*, I-6851. lpp., 38. punkts) un 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-465/03 *Kretztechnik* (Krājums, I-4357. lpp., 19. un 20. punkts). 2005. gada 27. oktobra secinājumos lietā C-222/04 *Cassa di Risparmio di Firenze* u.c. (Krājums, I-289. lpp., 88. punkts) ģenerāladvokāts Džeikobss [*Jacobs*] saistībā ar Komisijas argumentiem norādīja uz paralēlēm starp konkurences tiesībām un pievienotā vērtības nodokļa tiesībām.

13 — Par attiecīgo norobežošanu starp preču un pakalpojumu brīvu apriti atkarībā no darījuma būtības skat.: 1994. gada 24. marta spriedumu lietā C-275/92 *Schindler* (*Recueil*, I-1039. lpp., 22. punkts); 2004. gada 14. oktobra spriedumu lietā C-36/02 *Omega Spielhallen* (Krājums, I-9609. lpp., 26. punkts) un 2005. gada 26. maija spriedumu lietā C-20/03 *Burmanjer* (Krājums, I-4133. lpp., 35. punkts).

14 — Tiesa atzina, ka noteikumi attiecībā uz atļauju došanu automobiļu ekspluatācijai, kurus darba ņēmējs pārvietojoties pārved sev līdzi, ir darba ņēmēju brīvas pārvietošanās tiesiskā regulējuma piemērošanas, tātad Savienības pilsoņu brīvas pārvietošanās, nevis preču brīvas aprites piemērojamības jomā. (Skat. attiecībā uz EKL 39. pantu — 2004. gada 29. aprīļa spriedumu lietā C-387/01 *Weigel* un *Weigel*, *Recueil*, I-4981. lpp., 50. un turpmākie punkti; attiecībā uz 18. pantu — 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-365/02 *Lindfors*, Krājums, I-7183. lpp., 33. un turpmākie punkti.)

38. Iesniedzējtiesa pamatoti nav aplūkojusi tiesisko regulējumu par aplikšanu ar nodokli sakarā ar domicila pārcelšanu saskaņā ar kapitāla brīvu apriti. Kā Tiesa ir nesen nospriedusi, tikai domicila pārcelšana pati par sevi neizraisa kapitāla pārvedumu [15]. Jebkurā gadījumā iespējamais kapitāla pārvedums notiek pēc pārvietošanās brīvības tiesību izmantošanas.

39. Līdzīgi noteikumi attiecas uz saikni starp uzņēmējdarbības brīvības un vispārējās pārvietošanās brīvības izmantošanu. Ja fiziska persona pārceļ savu domicilu uz citu dalībvalsti un pārved arī savu no sabiedrības kapitāla daļām sastāvošo īpašumu, tad šī persona pirmām kārtām izmanto EKL 18. pantā paredzētās brīvas pārvietošanās tiesības. Iespējamā saimnieciskā darbība, kas izriet no daļu turēšanas [kapitālsabiedrībās], tiek skarta tikai reflektīvi.

40. Turpretī *N.* saimnieciskā darbība, kas izpaužas kā kapitāla daļu turēšana, koncentrēta viņam piederošo uzņēmumu atrašanās vietā. Paša *N.* izvirzītā tēze novestu pie viņa uzņēmumu atrašanās vietu skaita palielinājuma, jo līdztekus uzņēmuma faktiskajai atrašanās vietai kā vēl citas uzņēmuma atrašanās vietas šķita šī sabiedrības dalībnieka domicili. Turklāt [teorētiski] *N.* arī varēja būt dzīvesvietas vairākās dalībvalstīs. Tādā gadījumā tās tāpat būtu uzņēmējdarbības veikšanas vietas līdztekus uzņēmuma atrašanās vietai Antiļu salās.

41. *N.* minētie spriedumi *Daily Mail* [16], *ICI* [17], kā arī *X* un *Y* [18] nav pretrunā iepriekš minētajam. Minētajās lietās nebija runas par fiziskām personām, bet gan par kapitālsabiedrībām. Tā kā kapitālsabiedrībām parasti ir vienīgi ekonomiski mērķi, to situācija atšķiras no fizisko personu situācijas, kuru gadījumā dzīvesvieta vispirms kalpo privātiem mērķiem. Atšķirībā no fiziskām personām kapitālsabiedrības nevar arī atsaukties uz Savienības pilsonību. Pārceļot kapitālsabiedrības atrašanās vietu, vienīgais saiknes elements ir saimnieciskā darbība un līdz ar to uzņēmējdarbības brīvība.

42. Spriedumā *De Lasteyrie du Saillant* Tiesas nospriestais arī nav pretrunā iepriekš

15 — 2006. gada 23. februāra spriedums lietā C-513/03 *van Hilten-van der Heijden* (Krājums, I-1957. lpp., 49. punkts). Skat. arī ģenerāladvokāta Ležē [*Léger*] 2005. gada 30. jūnija secinājumus šajā lietā, 57., 58. un 68. punkts. Saskaņā ar Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu (OV L 178, 5. lpp.) 1. pielikuma pirmajā ievilkumā sniegto nomenklatūras formulējumu noteiktos apstākļos arī vienas fiziskas personas (piemēram, emigranta) aktīvu pārskaitījums ir kapitāla aprite. Skat. attiecībā uz šīs diskusijas pašreizējo attīstību [juridiskajā] literatūrā: Hohenwarter, D./Plansky, P. Besteuerung von Erbschaften nach Wegzug in einen Drittstaat im Gemeinschaftsrecht — Schlussanträge des GA Léger in der Rs. van Hilten-van der Heijden, *Steuer und Wirtschaft International* (SWI) 2005, 471., 420. un turpmākās lpp.

16 — 1988. gada 27. septembra spriedums lietā 81/87 *Daily Mail and General Trust* (*Recueil*, 5483. lpp.).

17 — 1998. gada 16. jūlija spriedums lietā C-264/96 *ICI* (*Recueil*, I-4695. lpp.).

18 — 1999. gada 18. novembra spriedums lietā C-200/98 *X* un *Y* (*Recueil*, I-8261. lpp.).

minētajam secinājumam. Trūkstot konkrētākiem faktiem attiecībā uz attiecīgās personas saimniecisko darbību, Tiesa iepriekš minētajā spriedumā pamatojās tikai uz to, ka iesniedzējtiesa uzskatīja, ka prāvā ir piemērojama uzņēmējdarbības brīvība [19]. Tātad [tajā prāvā] netika noskaidrots, kādā veidā attiecīgā persona veica saimniecisko darbību. Tādēļ Tiesai nebija jāsniedz savs viedoklis par to, vai fiziskas personas, kura ir tikai kapitāla daļu turētāja, bet saimniecisku darbību neveic, domicila pārcelšana (emigrācija) pirmām kārtām jāvērtē, ņemot vērā uzņēmējdarbības brīvību vai vispārējās pārvietošanās brīvību.

2) Par atsaukšanos uz uzņēmējdarbības brīvības izmantošanu [tiesiskajās] attiecībās ar dalībvalsti, no kuras indivīds pārcēlis domicilu (emigrējis), ja kopš pārcelšanās brīža līdz saimnieciskās darbības uzsākšanai pagājis ilgāks laikposms

43. Iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai ir iespējams atsaukties uz uzņēmējdarbības brīvību, ja pārcelšanās brīdī nebija iespējams paredzēt, vai uzņemošajā valstī tiks veikta saimnieciskā darbība, un faktiski tā tika uzsākta tikai daudz vēlākā laikposmā.

44. EKL 43. pants aizliedz jebkādus valsts pasākumus, kuri, pat ja tie būtu piemērojami bez diskriminācijas pēc pilsonības, var kavēt Kopienas pilsoņus īstenot Līgumā garantēto uzņēmējdarbības brīvību vai arī padarīt to mazāk pievilcīgu [20].

45. Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru uzņēmējdarbības brīvībai ir divi mērķi: pirmkārt, uzņemošā dalībvalsts nodrošina tādu attieksmi kā pret saviem pilsoņiem un aizliedz ierobežot citu dalībvalstu pilsoņu darbību pašnodarbinātu personu statusā; otrkārt, tā aizliedz izcelsmes dalībvalstij likt šķēršļus savu pilsoņu uzņēmējdarbībai citās dalībvalstīs [21].

46. Pirmajā minētajā situācijā uzņemošās valsts pienākumi kļūst aktuāli vēlākais tajā brīdī, kad citas dalībvalsts iedzīvotājs tajā uzsāk darbību kā pašnodarbinātais. Nav svarīgi, cik ilgi viņš ir uzturējies uzņemošajā dalībvalstī līdz tam brīdim.

19 — Iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *De Lasteyrie du Saillant*, 41. punkts; skat. attiecībā uz šo arī ģenerāladvokāta Mišo [*Mischo*] tēzes 2003. gada 13. marta secinājumos šajā lietā, 15.–20. punkts. Viņš atstāja atklātu jautājumu par to, kura pamatbrīvība lietā jāpiemēro.

20 — 1993. gada 31. marta spriedums lietā C-19/92 *Kraus* (*Recueil*, I-1663. lpp., 32. punkts); 2004. gada 14. oktobra spriedums lietā C-299/02 Komisija/Nīderlande (Krājums, I-9761. lpp., 15. punkts) un 2005. gada 21. aprīļa spriedums lietā C-140/03 Komisija/Grieķija (Krājums, I-3177. lpp., 27. punkts).

21 — Skat. šajā izpratnē arī iepriekš 16. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu *Daily Mail and General Trust*, 16. punkts; 10. zemsvītras piezīmē minēto spriedumus *Baars*, 28. punkts, un 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu *De Lasteyrie du Saillant*, 42. punkts.

47. Tomēr pamata prāvā ir otrā iepriekš minētā situācija. Šajā kontekstā iesniedzējtiesa kā pirmo uzdod jautājumu, vai [tiesiskajās] attiecībās uz uzņēmējdarbības brīvību var atsaukties tikai gadījumā, ja ir pilnīgi skaidrs, ka tiks veikta patstāvīga saimnieciska darbība, vai arī ja tas ir paredzams.

48. Sākotnēji jānorāda, ka principā vispirms tiek pārcelts domicils, tikai pēc tam uzsākta uzņēmējdarbība uzņemošajā dalībvalstī. Ja EKL 43. pants pirms uzņēmējdarbības uzsākšanas principā vēl nedotu nekādas tiesības, kā norāda Vācijas un Nīderlandes valdības, tad atsaukšanās uz uzņēmējdarbības brīvību būtu lielākoties neiespējama sakarā ar ierobežojumiem pārcelšanās gadījumā. Tas noteikti ir pretrunā iepriekš minētajai judikatūrai [22].

49. Turklāt Tiesa jau ir atzinusi, ka EKL 43. pants, līdzīgi kā EKL 39. pants, piemērojams attiecībā uz laikposmu pirms saimnieciskas darbības uzsākšanas; šie noteikumi tādējādi garantē, ka dalībvalsts pilsoņi var doties un uzturēties citās dalībvalstīs, lai darbotos kā pašnodarbinātie vai darba ņēmēji [23].

50. Tādējādi, pārceļot domicilu uz citu dalībvalsti, [tiesiskajās] attiecībās ar izcelsmes dalībvalsti atsaukšanos uz uzņēmējdarbības brīvību nevar padarīt atkarīgu no apstākļa, vai uzņemošajā dalībvalstī jau ir uzsākta uzņēmējdarbība. Šajā situācijā jāņem vērā arī nākotnes plāni.

51. Lai uzņēmējdarbības brīvības piemērošanas joma nebūtu pilnīgi neierobežota, šādā iespējamā prognozēšanas situācijā, ņemot vērā objektīvus kritērijus, jābūt saskatāmai konkrētai strīdīgā pasākuma saiknei ar pašnodarbinātības uzsākšanu. Saikne var izrietēt jau no tā apstākļa vien, ka pats dalībvalsts tiesiskais regulējums reglamentē profesionālo darbību [24].

52. Turpretī gadījumā, ja līdzīgi kā attiecībā uz šo Nīderlandes nodokļu tiesisko regulējumu runa ir par vispārējiem noteikumiem, kuru priekšmets nav iespēja uzsākt pastāvīgu saimniecisku darbību vai to veikt, tad saikne ar uzņēmējdarbības brīvību jānosaka citādi. Tādā gadījumā ir izšķiroši, vai tajā brīdī, kad persona, kurai ir attiecīgas tiesības, atsaucas uz uzņēmējdarbības brīvību, pastāv konkrēti

22 — Skat. iepriekš 21. zemsvītras piezīmi.

23 — 1976. gada 8. aprīļa spriedums lietā 48/75 *Royer* (*Recueil*, 497. lpp., 31.–33. punkts).

24 — Iepriekš 20. zemsvītras piezīmē minētajā spriedumā *Kraus* (18. un turpmākie punkti) Tiesa atzina vienīgi, ka citā valstī iegūts akadēmiskais grāds nodrošina priekšrocības gan attiecībā uz darba ņēmēju, gan pašnodarbināto personu profesionālo karjeru. Tiesai ar šo konstatējumu bija pietiekami, lai piemērotu darba ņēmēju brīvu pārvietošanos un uzņēmējdarbības brīvību.

fakti par patstāvīgas darbības uzsākšanu citā dalībvalstī, kā to pareizi norāda Vācijas un Nīderlandes valdība. Tīri hipotētiskā iespēja, ka šis gadījums kaut kādā brīdī iestāsies, uzņēmējdarbības brīvības piemērošanai nav pietiekams.

53. Konkrēti fakti, kas norāda uz neatkarīgas ekonomiskās darbības tūlītēju uzsākšanu un tam nepieciešamo laiku, nevar tikt noteikti vispārēji, tas ir atkarīgs no katras lietas apstākļiem. Turklāt no prejudiciāla nolēmuma lūguma tāpat jau izriet, ka, *N.* pārceļoties 1997. gadā, attiecīgu pierādījumu nebija.

54. Apstrīdēto Nīderlandes nodokļu normu īpatnība ir tā, ka *N.* līdzīgu personu pārcelšanās gadījumā nodokļu aprēķins tās skar ne tikai vienreiz. Tieši pretēji, šo noteikumu darbība ilgst līdz pat desmit gadiem. Šajā laikposmā nodokļu prasījums ar atlikto samaksas termiņu pastāv latentā formā, un līdz jauno noteikumu spēkā stāšanās brīdim par to bija jāsniedz garantija. Visbeidzot, nodokļa samaksas termiņš var iestāties gadījumā, ja kapitāla daļas uzņēmumos pārdod desmit gadu laikā pēc domicila pārcelšanas.

55. Iepriekš minētās nodokļa sekas saistībā ar domicilu aizvien vairāk ierobežoja *N.* iespēju uzsākt darbību pašnodarbinātā statusā. Tā, piemēram, pirmām kārtām viņam nebija iespējas atsavināt daļu no sava īpašuma, jo tas bija ieķīlāts kā garantija. Tādējādi, 2002. gadā uzsākot Apvienotajā Karalistē patstāvīgu saimniecisku darbību, *N.* arī [tiesiskajās] attiecībās ar savu izcelsmes valsti varēja atsaukties uz uzņēmējdarbības brīvību.

56. Proti, nodokļa summas aprēķināšanas brīdī Nīderlandes nodokļu pārvalde vēl nedrīkstēja ņemt vērā uzņēmējdarbības brīvības tiesību izmantošanu. Tomēr vēlāk tā varēja atcelt apgrūtinošo pasākumu iedarbību ar atpakaļejošu datumu kopš brīža, kad *N.* faktiski uzsāka izmantot uzņēmējdarbības brīvības tiesības. Tas būtu nodokļu pārvaldes pienākums, ja izrādītos, ka attiecīgie pasākumi ir neattaisnots uzņēmējdarbības brīvības ierobežojums.

57. Tātad uz otro iesniegto jautājumu jāsniedz šāda atbilde: EKL 43. pantā garantētā uzņēmējdarbības brīvības piemērojamība netiek uzsākta tādēļ vien, ka fiziska persona, kas ir vienīgais dalībnieks kapitālsabiedrībā, pārceļ domicilu no vienas dalībvalsts uz citu. Tomēr dalībvalsts pilsonis [tiesiskajās] attiecībās ar izcelsmes valsti var atsaukties uz EKL 43. pantu, kad viņš atstāj šo valsti, ja atsaukšanās uz šo pamatbrīvību brīdī, ņemot vērā konkrētus faktus, ir paredzams, ka viņš

uzsāks pašnodarbinātā darbību citā dalībvalstī. Atsaukšanās uz EKL 43. pantu [tiesiskajās] attiecībās ar izcelsmes dalībvalsti ir iespējama tik ilgi, cik ilgi turpina darboties šīs valsts piemērotais, ar domicila pārcelšanu saistībā esošais apgrūtinošais pasākums un tiek likti šķēršļi uzņēmējdarbības brīvībai uzņemošajā dalībvalstī.

C — *Par pirmo jautājumu*

58. Uzdodot šo jautājumu, *Gerechtshof te Arnhem* vēlas noskaidrot, vai dalībvalsts pilsonis, kas pārceļ domicilu no izcelsmes valsts uz citu dalībvalsti, [tiesiskajās] attiecībās ar izcelsmes valsti var atsaukties uz EKL 18. panta piemērošanu, pamatojoties tikai uz to, ka nodokļa uzlikšana sakarā ar domicila pārcelšanu uz citu dalībvalsti ir vai arī varētu būt šķērslis valsts atstāšanai.

59. Ņemot vērā uz otro jautājumu ieteikto atbildi, šis jautājums vēl arvien ir svarīgs. Jo uzņēmējdarbības brīvību, kas jāaplūko primāri, piemēro tikai kopš brīža, kad [*N.*] Apvienotajā Karalistē uzsāk saimniecisku darbību. Turpretī pirms šī brīža var atsaukties vienīgi uz Savienības pilsoņu vispārējām tiesībām brīvi pārvietoties.

60. EKL 18. panta 1. punkts paredz ikvienam Savienības pilsonim tiesības "brīvi pārvietoties un pastāvīgi uzturēties dalībvalstu teritorijā, ievērojot šajā Līgumā noteiktos ierobežojumus un nosacījumus, kā arī tā īstenošanai paredzētos pasākumus".

61. Iesniedzējtiesa norāda, ka šī lieta atšķiras no līdz šim Tiesā izskatītajām lietām ar līdzīgiem faktiskajiem un tiesiskajiem apstākļiem ar to, ka šķēršļus attiecībā uz indivīda uzturēšanos [dalībvalstī] neradīja uzņemošā valsts, kā tas bija lietās *d'Hoop* [25] *un Lindfors* [26]. Turklāt pēc tam, kad *N.* emigrēja, nepastāvēja arī ekonomiska saikne ar izcelsmes valsti, [atšķirībā no tā] kā tas bija lietā *Pusa* [27].

62. *N.* un Komisija uzskata, ka EKL 18. pants paredz vispārējas tiesības brīvi pārvietoties, uz ko Savienības pilsonis var atsaukties, iebilstot pret izcelsmes dalībvalsts radītiem ierobežojumiem. Pret to visvairāk iebilda Vācijas valdība. Tā norāda, ka EKL paredz tikai pārvietošanās un uzturēšanās tiesības šaurākā izpratnē, nevis vispārēju ierobežošanas aizliegumu.

25 — 2002. gada 11. jūlija spriedums lietā C-224/98 *D'Hoop* (*Recueil*, I-6191. lpp.).

26 — Iepriekš minēts 14. zemsvītras piezīmē.

27 — 2004. gada 29. aprīļa spriedums lietā C-224/02 *Pusa* (*Recueil*, I-5763. lpp.).

63. Tiesa iedibinātajā judikatūrā uzsver, ka Savienības pilsoņa statuss ir dalībvalstu pilsoņu pamatstatuss, kas tiem, kas atrodas tādā pašā situācijā, ļauj saņemt tādu pašu attieksmi tiesībās atbilstoši Līguma *ratione materiae* neatkarīgi no to pilsonības un saskaņā ar skaidri izteiktiem ierobežojumiem [28].

64. Spriedumā lietā *Pusa* Tiesa nosprieda, ka pret Savienības pilsoni, kas izmantojis savas EKL 18. pantā paredzētās tiesības brīvi pārvietoties, viņa izcelsmes valsts nevar izturēties nelabvēlīgāk kā situācijā, ja viņš nebūtu izmantojis šīs tiesības. Tādā gadījumā indivīds tiktu atturēts no EKL 18. pantā garantēto pastāvīgas uzturēšanās tiesību izmantošanas [29]. Tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums ir pretrunā principiem, uz kuriem balstās Savienības pilsoņa statuss, proti, vienlīdzīgas tiesiskas attieksmes garantija, izmantojot tiesības brīvi pārvietoties [30].

65. Attiecībā uz klasiskajām pamatbrīvībām Tiesa par ierobežošanu parasti atzīst to, ka tiek pieļauta nevienlīdzīga attieksme pārrobežu saiknes un valsts iekšēju lietu gadījumos [31]. Vairāki apstākļi liecina par to, ka šādi pasākumi tāpat jākvalificē kā aizliegta [tiesību] ierobežošana, ja tie ir EKL 18. panta piemērojamības jomā [32]. No iepriekš minētā izriet, ka visi pasākumi, kas negatīvi ietekmē Savienības pilsoņu tiesības brīvi pārvietoties un pastāvīgi uzturēties citās dalībvalstīs [33] vai arī kas ir citāda veida šķērslis, kas varētu atturēt Savienības pilsoņus izmantot šīs brīvas pārvietošanās un pastāvīgas uzturēšanās dalībvalstu teritorijā tiesības [34], jāvērtē, ņemot vērā EKL 18. panta 1. punktu.

66. Noteikti ir skaidrs, ka dalībvalstis nedrīkst likt šķēršļus saviem pilsoņiem kas izmanto EKL 18. pantā garantētās brīvas pārvietošanās tiesības, saistot ar to tādas negatīvas sekas attiecībā uz [šo tiesību] izmantošanu, kuras nebūtu radušās, ja tie paliktu attiecīgajā dalībvalstī [35].

28 — Skat. citu starpā 2001. gada 20. septembra spriedumu lietā C-184/99 *Grzelczyk* (*Recueil*, I-6193. lpp., 31. punkts); iepriekš 25. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *d'Hoop*, 28. punkts, un 27. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Pusa*, 16. punkts.

29 — Skat. iepriekš 27. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Pusa*, 18. un 19. punkts, ar norādi uz iepriekš 25. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *d'Hoop*, 30. un 31. punkts.

30 — Iepriekš 27. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Pusa*, 20. punkts, ar norādi uz iepriekš 25. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *d'Hoop*, 34. un 35. punkts.

31 — Skat. it īpaši 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *De Lasteyrie du Saillant*, 45. punkts. Šajā izpratnē arī — 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp., 20. un turpmākie punkti) un iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 34. punkts.

32 — Šajā pašā izpratnē arī ģenerāladvokāta Džeikobsa 2003. gada 20. novembra secinājumi lietā C-224/02 *Pusa* (*Recueil*, I-5763. lpp., 18.–20. un 22. punkts) un 2005. gada 30. jūnija secinājumi lietā C-96/04 *Standesamt Stadt Niebüll* (atrodas izskatīšanā Tiesā, kā arī ģenerāladvokāta Hēlhuda [*Geelhoed*] 2006. gada 2. februāra secinājumi lietā C-406/04 *De Cuyper* (atrodas izskatīšanā Tiesā, 104.–108. punkts). Tāpat skat. manus šodien sniegtos secinājumus lietā C-192/05 *Tas-Hagen* un *Tas* (atrodas izskatīšanā Tiesā, 50. punkts).

33 — Šajā izpratnē skat. iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minētais spriedumu lietā *Schempp*, 43. punkts.

34 — Skat. šajā izpratnē iepriekš 27. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Pusa*, 19. punkts.

35 — Skat. iepriekš 32. zemsvītras piezīmē minētos ģenerāladvokāta Džeikobsa secinājumus lietā *Pusa*, 22. punkts, un manus iepriekš 32. zemsvītras piezīmē minētos secinājumus lietā *Tas-Hagen* un *Tas*, 51. punkts.

67. Turklāt no minētās judikatūras izriet, ka EKL 18. pants neietver tikai ieceļošanas dalībvalstī un izceļošanas no tās, kā arī uzturēšanās tiesību ierobežojumus šaurākā izpratnē, kā uzskata Vācijas valdība [36]. Savienības pilsoņu pārvietošanās tiesības ir pamatbrīvība, kas jāinterpretē plaši [37]. EKL 18. pantam zustu praktiskā iedarbība, ja tam būtu tikai šī šaurā piemērojamības joma un tas neattiektos uz citu tiesisko regulējumu, kas var negatīvi ietekmēt brīvas pārvietošanās tiesības [38].

68. Atliek noskaidrot, ciktāl EKL 18. panta piemērošanas [tiesiskajās] attiecībās ar izcelsmes valsti priekšnoteikums ir ekonomiskas saiknes ar šo valsti [turpināta] pastāvēšana.

69. Lietā *Pusa* prasītājs pēc pārcelšanās uz Spāniju joprojām saņēma pensiju no savas izcelsmes valsts Somijas. Somijā daļa no šiem ienākumiem tika aizsargāta no apķīlāšanas. Aprēķinot aizsargāto minimālo ienākumu summu, tika ņemts vērā iekšzemē [Somijā], nevis Spānijā maksājamais ienākumu nodoklis. Valsts tiesiskā regulējuma noteikums tātad nodibināja saikni ar valsts iekšējiem faktiskiem apstākļiem, proti, Somijas maksātas pensijas apķīlāšanu. Tomēr arī šajā lietā nepastāvēja aktīvas nodarbinātības attiecības izcelsmes valstī.

70. EKL 18. pants tiesības brīvi pārvietoties dalībvalstu teritorijā piešķir tieši ekonomiski neaktīviem Savienības pilsoņiem [39]. Tas nepieļauj, ka atsaukšanos uz brīvas pārvietošanās tiesībām [tiesiskajās] attiecībās ar izcelsmes valsti obligāti padara atkarīgu esošas *ekonomiskas* saiknes ar šo valsti.

71. Tomēr pasākumam ir jāapgrūtina Savienības pilsonis, ja viņš [tiesiskajās] attiecībās ar dalībvalsti vēlas atsaukties uz EKL 18. pantu. Šis apgrūtinājums var būt ekonomiska rakstura, bet var izpausties arī kā cita veida kaitējums, kas liek šķēršļus domicila pārcelšanai.

72. Šajā lietā aplikšana ar nodokļiem ir atkarīga no apstākļiem, kas radās laikā, kad *N.* dzīvoja Nīderlandē, proti, peļņas no būtiskas dalības [kapitālsabiedrībās]. Nodoklis ar atpakaļejošu spēku stājās spēkā brīdī tieši pirms domicila pārcelšanas. Tomēr aprēķinātā nodokļa maksāšanas termiņš var ilgt līdz pat desmit gadiem kopš pārcelšanās [40]. Tātad apstrīdētais dalībvalsts pasākums, kas veikts vienīgi sakarā ar brīvas pārvietošanās tiesību izmantošanu, *N.* vēl joprojām ietekmē.

36 — Skat. iepriekš 32. zemsvītras piezīmē minētos ģenerāladvokāta Džeikobsa secinājumus lietā *Pusa*, 21. punkts.

37 — 2004. gada 19. oktobra spriedums lietā C-200/02 *Zhu* un *Chen* (Krājums, I-9925, 31. punkts).

38 — Iepriekš 27. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Pusa*, 19. punkts.

39 — Skat. 2002. gada 17. septembra spriedumu lietā C-413/99 *Baumbast* (*Recueil*, I-7091. lpp., 81., 83. un 84. punkts). Šajā pašā nozīmē skat. 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-456/02 *Trojani* (Krājums, I-7573. lpp., 40. punkts) un 2005. gada 15. marta spriedumu lietā C-209/03 *Bidar* (Krājums, I-2119. lpp., 37. punkts).

40 — Skat. attiecībā uz šo arī iepriekš 54. un 55. punktu.

73. No iepriekš minētā izriet, ka dalībvalsts iedzīvotājs, kas pārceļ domicilu no izcelsmes valsts un citu dalībvalsti, [tiesiskajās] attiecībās ar izcelsmes valsti var atsaukties uz EKL 18. panta 1. punktā paredzētajām tiesībām brīvi pārvietoties, ja, apliekot viņu ar nodokli, pārceļot domicilu, viņš tiek nostādīts nelabvēlīgākā situācijā, salīdzinot ar tiem iekšzemes nodokļu maksātājiem, kuri nav izmantojuši savas brīvas pārvietošanās tiesības.

D — *Par trešo un piekto jautājumu*

74. Uzdodot trešo un piekto jautājumu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, ciktāl tādi pasākumi kā šajā lietā apstrīdētais nodoklis, ar ko aplikta negūta peļņa no būtiskas dalības [kapitālsabiedrībās] pārcelšanas brīdī, ir nesaderīgi ar EKL 18. un 43. pantu. Tas būtu gadījumā, ja tiktu ierobežota brīvas pārvietošanās tiesību izmantošana un ja šī ierobežošana būtu nepamatota.

1) Ierobežošana

75. Vērtējot apstrīdēto Nīderlandes noteikumu, jānošķir līdz 2004. gada beigām un kopš 2005. gada spēkā esošo tiesību normu redakcijas. Vispirms jāizvērtē sekas, kas izriet no aplikšanas ar nodokli domicila pārcelšanās brīdī pie patlaban spēkā esošajiem nosacījumiem. Pēc tam sīkāk jāizvērtē citi apstākļi, kas papildus pastiprināja aplikšanas ar nodokli iedarbību pirms tiesību normu grozījumiem, it īpaši pienākums sniegt garantiju.

76. Spriedumā lietā *De Lasteyrie du Saillant* Tiesa jau nosprieda, ka tiesiskais regulējums, kas sakarā ar to, ka iekšzemes nodokļu maksātājs pārceļ savu domicilu, uzliek daļai no [kapitāla] vērtības pieauguma nodokli, ir kvalificējams kā uzņēmējdarbības brīvības ierobežojums [41]. Proti, tas noved pie nevienlīdzīgas attieksmes pret tiem indivīdiem, kas ir izmantojuši brīvas pārvietošanās tiesības, salīdzinot ar nodokļu maksātājiem, kuru domicils pastāvīgi ir iekšzemē. Ja attiecībā uz pēdējiem minētajiem peļņas nodoklis paredzēts tikai peļņai no būtiskas dalības [kapitālsabiedrībās] gadījumā, ja tie atsavina savas kapitāla daļas un patiešām gūst peļņu, tad *N.* nodokli uzlika jau tajā brīdī, kad viņš pārcēla domicilu ārpus Nīderlandes.

77. Nevienlīdzīga attieksme pret tiem indivīdiem, kas izmanto savas brīvas pārvietošanās tiesības tāpat ir EKL 18. panta pārkāpums [42].

41 — Iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *De Lasteyrie du Saillant*, 45. un 46. punkts.

42 — Skat. iepriekš 65. punktu.

78. Tiesa, uzliktais nodoklis *N.* nav jāmaksā nekavējoties, bet tikai tad, ja viņš savas kapitāla daļas patiešām atsavina desmit gadu laikā pēc domicila pārcelšanas [43]. Izņemot garāku termiņu, Nīderlandes tiesiskais regulējums būtiski neatšķiras no Francijas noteikumiem. Pat aplūkojot izolēti, aplikšana ar nodokli domicila pārcelšanas brīdī ir apgrūtinājums, kas skar tikai tos indivīdus, kuri izmanto brīvas pārvietošanās tiesības.

79. Šim nolūkam nepieciešamā nodokļu deklarācijas iesniegšana ir papildu formalitāte, kas var būt šķērslis domicila pārcelšanai [44]. Arī iekšzemes nodokļu maksātājam, iespējams, kaut kad ir jāiesniedz nodokļu deklarācija par peļņu no būtiskas dalības, kā to norāda Nīderlandes valdība. Tomēr šis pienākums skar iekšzemes nodokļu maksātāju — ciktāl noprotams — tikai tad, ja viņš patiešām atsavina savas kapitāla daļas. Turpinot būt par kapitāla daļu turētāju, viņam par slēpto (vēl negūto) peļņu nodokļu deklarācija nav jāiesniedz.

80. Attiecībā uz laikposmu līdz tiesību normu grozījumiem 2004. gadā jānorāda vēl uz diviem citiem aspektiem. Pirmkārt, domicila pārcelšanas gadījumā nodokļa samaksas termiņu atlika tikai pēc garantijas sniegšanas. Šādu pasākumu Tiesa jau agrāk kvalificējusi kā nodokļa paziņojuma ierobežojošās darbības pastiprinājumu [45].

81. Otrkārt, sākotnēji kā nodokļa summu samazinošs elements netika ņemts vērā kapitāla daļu vērtības pazeminājums, kas iestājās pēc domicila pārcelšanas. Sekas varēja būt tādas, ka tā nodokļa summa, ar ko tika aplikta paredzētā peļņa, kas bija aprēķināts pārcelšanās brīdī un bija jāmaksā, atsavinot daļas, bija lielāka par nodokļa summu, kas nodokļu maksātājam, atsavinot kapitāla daļas, būtu jāmaksā iekšzemē. Tas ir tādēļ, ka iekšzemē nodokļa summa būtu iekasēta par faktiski gūto (iespējams, zemāku) peļņu.

82. Tiesiskā regulējuma jaunajā 2004. gada redakcijā bija uzlabojumi abos iepriekš minētajos aspektos. Tas, ciktāl saskaņā ar šiem noteikumiem vēlāk īstenotā garantiju atbrīvošana likvidēja visus šķēršļus, jāizvērtē, atbildot uz ceturto jautājumu.

83. To, vai *IW* 26. panta 5. punkta grozījums nodrošināja pilnīgi vienlīdzīgu attieksmi vērtības samazinājuma gadījumos pēc domicila

43 — Ņemot vērā to, ka nodokļu parāds tika dzēsts brīdī, kad pagājuši desmit gadi kopš domicila pārcelšanas, skat. iepriekš 10. punktā minēto *IW* 26. pantu.

44 — Skat. attiecībā uz deklarācijas iesniegšanas pienākuma un citu formalitāšu ierobežojošo raksturu 1998. gada 28. aprīļa spriedumu lietā C-118/96 *Safir* (*Recueil*, I-1897. lpp., 26. un 28. punkts).

45 — Skat. iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *De Lasteyrie du Saillant*, 47. punkts.

pārcelšanas, pilnībā novērtēt nav iespējams. Saskaņā ar šo noteikumu nodokļu maksājuma summu, kuras samaksas termiņš ir atlikts, var samazināt par vienu ceturtdaļu no starpības starp [kapitāla daļu] vērtību pirms pārcelšanās un esošo vērtību atsavināšanas brīdī. Saskaņā ar šo noteikumu nodokļa summa, veicot atsavināšanu iekšzemē un ārzemēs, tikai tādā gadījumā būtu identiska, ja nodokļu likme ir 25 %. No lietas materiāliem neizriet, vai katrā gadījumā tiek piemērota tieši šāda likme. Šaubas varētu arī rasties gadījumā, ja nodokļa samazināšana būtu pārvaldes iestāžu ziņā [46].

84. Dalībvalstu tiesas, kas vienīgās ir kompetentas interpretēt valsts tiesības, izvērtē, vai spēkā esošie noteikumi, pārceļot domicilu uz citu dalībvalsti, gadījumos, ja faktiski realizētā peļņas summa ir pilnīgi vienāda, noved pie identiskas nodokļa summas, kāda tā būtu salīdzināmā iekšējā situācijā [47].

85. Visbeidzot, par nevienlīdzīgu attieksmi *N.* uzskata to, ka apstrīdētajā nodokļu paziņojumā iekļauti arī procenti. Procentus iekasē, ja starp laikposmu, par kuru uzlikts nodoklis, un nodokļa summas prasījumu pagājuši vairāk nekā 15 mēneši. Tie jāatšķir no piespiedu procentiem, kas uzkrājas laikposmā starp nodokļa paziņojuma izdošanu un nodokļa samaksu. Šajā lietā piespiedu procenti netiek aprēķināti, jo nodokļa samaksas termiņš tika pagarināts.

86. Procentu aprēķināšana ir parastās nodokļu paziņojuma izdošanas sekas. Kā pareizi norādīja iesniedzējtiesa, nodokļu procenti nav brīvas pārvietošanās tiesību šķēršļa domicila pārcelšanas gadījumā īpašas nevienlīdzīgas attieksmes papildu izpausme. Nodokļu procentu, tāpat kā pārējā nodokļu parāda samaksas termiņš iestājas tikai tad, ja daļas tiek atsavinātas desmit gadu laikā pēc pārcelšanās. Gadījumā, ja atsavināšana notiktu iekšzemē, tāpat tiktu nosūtīts nodokļu paziņojums un saskaņā ar tiem pašiem noteikumiem tiktu aprēķināti procenti.

87. Priekšnoteikums tam, lai nodokļu procentu iekasēšana neradītu nevienlīdzīgu attieksmi pret indivīdiem, kas pārceļ domicilu, pirmkārt, ir, lai nodokļa procenti tiktu attiecīgi pazemināti, ja pats nodokļa paziņojums tiek izdots, daļēji piemērojot *IW* 26. pantu. Otrkārt, nedrīkst būt būtiska atšķirība starp nodokļa apmēra aprēķināšanas procedūrām atkarībā no tā, vai nodoklis tiek aprēķināts sakarā ar domicila pārcelšanu, vai par kapitāla daļu atsavināšanu iekšzemē, kā rezultātā pārrobežu gadījumos parasti ir lielāki procentu prasījumi.

46 — 1990. gada 8. maija spriedumā lietā C-175/88 *Biehl* (*Recueil*, I-1779. lpp., 18. punkts) Tiesa attiecībā uz ierobežojuma izslēgšanu par nepietiekamu uzskatīja situāciju, ja Kopienu tiesībām atbilstoša stāvokļa radīšana ir nodokļu pārvaldes kompetencē.

47 — Turpretī, ja domicila pārcelšanas gadījumā vērtība paaugstinās, tad tas nav iemesls paaugstināt nodokli, jo šajā gadījumā aplikšanas ar nodokli tiesības ir valstij, kurā atrodas jaunais domicils.

2) Pamatojums

88. Šādu dalībvalsts noteikumu, kas ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību, var pieļaut tikai tad, ja ar to kalpo leģitīmam, ar Līgumu saderīgam mērķim un tas ir pamatots ar būtiskām sabiedrības interesēm. Turklāt ir nepieciešams, lai noteikums būtu piemērots attiecīgā mērķa sasniegšanai un nepārsniedz to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai [48]. Attiecībā uz Savienības pilsoņu brīvas pārvietošanās tiesību pārkāpumu jāpiemēro tie paši kritēriji [49].

a) Obligātas sabiedrības intereses

89. Pirmajā posmā jāpārbauda, vai apstrīdēto tiesību normu tiesiskā regulējuma mērķa pamatojums ir obligātas sabiedrības intereses. Iesniedzējtiesa norāda, ka Nīderlandes noteikumiem par aplikšanu ar nodokļiem domicila pārcelšanas gadījumā saskaņā ar likumdošanas procesa materiāliem ir divi mērķi. No vienas puses, šiem noteikumiem jānodrošina saskaņota Nīderlandē esošas būtiskas dalības vērtības pieauguma aplikšana ar nodokli pēc teritoriālā principa. No otras puses, šim pasākumam jānovērš domicila pārcelšanas gadījumi, kas notiek vienīgi nodokļu apiešanas dēļ.

90. Šīs prāvas dalībnieces, dalībvalstu valdības, uzsver, pirmkārt, ka aplikšana ar nodokli domicila pārcelšanas gadījumos nodrošina taisnīgu, teritoriālajam principam atbilstošu nodokļu ienākumu sadalījumu. Turklāt kā citus pamatojuma iemeslus tās norāda nodokļu sistēmas vienotības nodrošināšanu, kā arī efektīvu nodokļu uzraudzību.

— Aplikšana ar nodokli pēc teritoriālā principa

91. Kā norādīts iepriekš, tiešo nodokļu iekasēšana saskaņā ar spēkā esošajām Kopienu tiesībām ir dalībvalstu kompetencē [50]. Tās var izlemt, kādi darījumi tiek aplikti ar nodokļiem. Kopienu tiesībās trūkstošās harmonizācijas dēļ tāpat dalībvalstu kompetencē ir noteikt kritērijus nodokļu aplikšanas pilnvaru sadalei, noslēdzot konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu vai arī pieņemot vienpusējus pasākumus [51]. EKL 293. panta otrais ievilkums skaidri aicina dalībvalstis noslēgt konvencijas, lai nodrošinātu Kopienā nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu.

48 — 1997. gada 15. maija spriedums lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer* (*Recueil*, I-2471. lpp., 26. punkts); iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *De Lasteyrie du Saillant*, 49. punkts, un iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Marks & Spencer*, 35. punkts.

49 — Skat. iepriekš 25. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *D'Hoop*, 36. punkts, un iepriekš 27. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Pusa*, 16. punkts.

50 — Skat. iepriekš 26. punktu.

51 — Skat. 1998. gada 12. maija spriedumu lietā C-336/96 *Gilly* (*Recueil*, I-2793. lpp., 24. un 30. punkts); 2002. gada 12. decembra spriedumu lietā C-385/00 *De Groot* (*Recueil*, I-11819. lpp., 93. punkts); iepriekš 5. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā C-376/03 *D.*, 50. un 51. punkts, un iepriekš 15. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Van Hilten-van der Heijden*, 47. punkts.

92. Spriedumā lietā *Marks & Spencer* Tiesa nosprieda, ka nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma saglabāšana dalībvalstīm ir leģitīms mērķis, ar ko var pamatot uzņēmējdarbības brīvības ierobežošanu [52]. Kā noteicošo principu var izmantot starptautiskajās nodokļu tiesībās un Kopienu tiesībās atzīto teritoriālo principu [53], saskaņā ar kuru dalībvalstis piešķir nodokļu aplikšanas pilnvaras.

93. Tomēr nav izstrādāta precīza teritoriālā principa definīcija. Praktiski šis princips izpaužas tādējādi, ka valstis neierobežotam nodokļu maksāšanas pienākumam principā pakļauj tikai rezidentus un papildus, pamatojoties uz ierobežotu nodokļu atbildību, apliek ar nodokļiem nerezidentu ienākumus, kas gūti no avotiem attiecīgajā valstī.

94. Teritoriālais princips izteikts arī ESAO Modeļa konvencijās, saskaņā ar kurām dalībvalstis racionāli var sadalīt nodokļu aplikšanas pilnvaras [54]. Piemēram, ESAO Modeļa konvencijas attiecībā uz nodokļiem, ar ko apliek ienākumus un kapitālu, 13. panta 5. punkts paredz, ka ienākumi no īpašuma atsavināšanas — atskaitot dažus izņēmumus, kas neattiecas uz šo lietu — tiek aplikti ar nodokli tikai tajā valstī, kuras iedzīvotājs ir atsavinātājs. 1980. gadā [55] noslēgtā Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu starp Nīderlandi un Apvienoto Karalisti 13. panta 4. punktā atbilstoši nosaka nodokļu piemērošanas pilnvaras.

95. Atkāpjoties no tā, Nīderlandes un Apvienotās Karalistes Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu 13. panta 5. punkts [56] paredz līgumslēdzējai dalībvalstij tiesības saskaņā ar savu nodokļu regulējumu piemērot nodokli fiziskas personas ar domicilu citā dalībvalstī atsavināšanas rezultātā gūtajai peļņai tādā gadījumā, ja viņš piecus gadus pirms atsavināšanas ir dzīvojis pirmajā minētajā dalībvalstī.

96. Pirmajā acumirklī šķiet, ka Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu pieļauj teritoriālā principa neievērošanu. Saskaņā ar šā noteikuma tekstu Nīderlande drīkst aplikt ar nodokli visu atsavināšanas rezultātā gūto peļņu vēl piecus gadus pēc domicila pārcelšanas. Neatkarīgi no tā, vai Konvencija patiešām jāinterpretē tādējādi,

52 — Skat. iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 45. punkts.

53 — Skat. iepriekš 9. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 39. punkts. Skat. arī 1997. gada 15. maija spriedumu lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer* (*Recueil*, I-2471. lpp., 22. punkts).

54 — Skat. iepriekš 15. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Van Hilten-van der Heijden*, 48. punkts.

55 — *SI* 1980/1961.

56 — Noteikuma teksts ir šāds: "The provisions of paragraph (4) shall not affect the right of either of the States to levy according to its own law a tax on gains from the alienation of any property derived by an individual who is a resident of the other State and has been a resident of the first-mentioned State at any time during the five years immediately preceding the alienation of the property."

apstrīdētie Nīderlandes noteikumi nav tik plaši. Atsavināšanas gadījumā tie paredz vienīgi pārcelšanās brīdī aprēķinātā nodokļa piedziņu, kas uzlikts vērtības pieaugumam iekšzemē un kura samaksas termiņam piešķirts pagarinājums.

97. Tātad Nīderlandes noteikumos ir piemērots teritoriālais elements attiecībā uz aplikšanu ar nodokļiem, kas saistīts ar laika faktoru, proti, ar uzturēšanos Nīderlandē laikposmā, kad gūta ar nodokli apliekamā peļņa. Arī tādā gadījumā, ja nodokļa samaksas termiņš iestājas tikai brīdī, kad nodokļu maksātāja domicils vairs neatrodas Nīderlandē, noteikumus attiecībā uz nodokļu piemērošanu, pārceļot domicilu, var uzskatīt par atbilstošiem teritoriālajam principam.

98. Turklāt jāatceras, ka dalībvalstu kompetencē ir tas, kādā veidā tās konkrētos gadījumos ņem vērā teritoriālo un laika faktoru attiecībā uz nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu, ciktāl attiecībā uz nodokļu uzlikšanu tiek ievērots saskaņotības princips un netiek pieļauta vairākkārtēja aplikšana ar nodokli.

99. Iespējamā pretruna starp Konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu paredzēto termiņu, kas ir pieci gadi, un desmit gadus ilgu termiņu saskaņā ar Nīderlandes tiesisko regulējumu negroza likuma noteikumu vērtējumu no Kopienu tiesību aspekta [57]. Šī pretruna, ja tāda ir, jāatrisina saskaņā ar valsts tiesībām [58].

100. Pirmajā acumirklī šķiet, ka šeit sniegtais noteikumu par nodokļa piemērošanu domicila pārcelšanas gadījumā vērtējums ir pretrunā spriedumam lietā *De Lasteyrie du Saillant*. Šajā spriedumā Tiesa noraidīja izvirzīto pamatojumu — nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma nodrošināšanu [59]. Toreiz apstrīdēto noteikumu mērķis saskaņā ar Francijas valdības apsvērumiem bija vienīgi novērst nodokļu apiešanu un tie nebija paredzēti, lai nodrošinātu, ka "gadījumā, ja nodokļu maksātājs pārceļ savu domicilu uz citu valsti, šis vērtības pieaugums tiek aplikts ar nodokli, ciktāl attiecīgais vērtības pieaugums ir radies laikā, kad tas pastāvīgi uzturējās Francijā" [60].

57 — Nav skaidrs, vai te tiešām pastāv pretruna. Nodokļa summu aprēķina tieši pirms domicila pārcelšanas, bet piedziņu veic, tikai beidzoties maksāšanas pagarinājuma termiņam, ja notiek atsavināšana. Tādēļ varētu uzskatīt, ka tas nav Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu 13. panta 5. punkta piemērošanas gadījums, jo nodokļa summa formāli noteikta tieši pirms pārcelšanās brīža un nodoklis uzlikts rezidentam.

58 — *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* (2005. gada 15. septembra spriedums, V-N 2005/47.11) uzskatīja to par acīmredzami līdzīgās Nīderlandes un Beļģijas Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu pārkāpumu, ka nodokļa aprēķināšana pēc Konvencijas noslēgšanas ar grozījumu *Wet IB* vienpusēji tika pagarināta no pieciem līdz desmit gadiem (skat. iepriekš 2. zemsvītras piezīmi). Nīderlandes valdība šajā sakarā norāda, ka Nīderlandes mērķis bija panākt, lai arī Konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu termiņš tiktu pagarināts līdz desmit gadiem, kā tas starplaikā ir jau noteikts attiecīgās konvencijās ar Beļģiju un Portugāli.

59 — Skat. iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lieta *De Lasteyrie du Saillant*, 68. punkts.

60 — Skat. iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *De Lasteyrie du Saillant*, 65. punkts.

101. Turpretī Nīderlandes noteikumu mērķis nav tikai novērst nodokļu apiešanu. Tie kalpo arī tam, lai atvieglotu Nīderlandes nodokļu iekasēšanu saskaņā ar starp Nīderlandi un Apvienoto Karalisti paredzēto nodokļu pilnvaru likumīgo sadalījumu. Nenosakot nodokļa apmēru pirms pārcelšanās [ārpus dalībvalsts], peļņas summa, kas radusies laikā, kad nodokļu maksātāja domicils bija Nīderlandē, būtu jāaprēķina vēlākā laikposmā. Atkarībā no atsavināšanas brīža varētu būt nepieciešams aprēķināt peļņas summu pēc vairākiem gadiem, radot, kā pareizi norāda Vācijas valdība, būtiskas papildu grūtības.

— Nodokļu sistēmas saskaņotības princips

102. Saskaņā ar iedibināto judikatūru, lai nodrošinātu nodokļu sistēmas saskaņotības pamatojumu, ir jābūt tiešai saitei starp nodokļu atvieglojuma piešķiršanu un šī atvieglojuma izlīdzinājumu, piemērojot nodokli [61]. Līdz ar to noteikumi, kas novērš, ka ieņēmumus apliek ar nodokli vairākkārt vai neapliek vispār, ir īpaši likumīgi [62].

103. Attiecībā uz iepriekš minēto Nīderlandes un Vācijas valdība norāda, ka, aprēķinot nodokļa summu domicila pārcelšanas brīdī, tiek kompensētas nepamatotas priekšrocības. Attiecībā uz apstrīdētajiem noteikumiem tas varētu notikt, ja vēlākas [kapitāla daļu] atsavināšanas brīdī izcelsmes valsts nevar vairs piekļūt šajā valstī līdz domicila pārcelšanai gūtajai peļņai. Vienlaikus uzņemošajai valstij būtu aizliegts aplikt ar nodokli peļņu, kas radusies pirms domicila pārcelšanas uz to.

104. Teorētiski Nīderlandes likumdevējs varēja šo nodokli paredzēt kā periodisku maksājumu par neiegūto peļņu, kas veicams katra kalendārā gada beigās. Tomēr tas nolēma, ka nodokļa piemērošana jāatliek līdz brīdim, kad daļu atsavināšanas rezultātā tiek gūta peļņa. Termiņa pagarinājuma nosacījums ir faktiska nodokļa piemērošanas iespējamība [daļu] atsavināšanas brīdī.

105. Lai vērtētu argumentu par saskaņotības principu, vispirms jāatgādina par spriedumu lietā *X* un *Y* [63], kuras priekšmets bija noteikums ar apstrīdētajiem noteikumiem līdzīgu mērķi par nodokli, pārceļot domicilu. Noteikumi, kas bija šī strīda priekšmets, noteica, ka, nododot savas iekšzemes kapitālsabiedrībā piederošās kapitāla daļas kapitālsabiedrībai, kuras faktiskā vadība bija ārvalstīs un kuru kontrolēja šis pats nodokļu maksātājs, daļu vērtības pieaugums tika

61 — 1992. gada 28. janvāra spriedums lietā C-204/90 *Bachmann* (*Recueil*, I-249. lpp., 21.–23. punkts); 1995. gada 14. novembra spriedums lietā C-484/93 *Svensson* un *Gustavsson* (*Recueil*, I-3955. lpp., 18. punkts); 2003. gada 18. septembra spriedums lietā C-168/01 *Bosal Holding* (*Recueil*, I-9409. lpp., 29. un 30. punkts).

62 — Skat. manus 2004. gada 18. marta secinājumus lietā C-319/02 *Manninen* (Krājums, I-7477. lpp., 51. punkts).

63 — Minēts iepriekš 10. zemsvītras piezīmē.

aplikts ar nodokli. Nodokļa piemērošanas mērķis bija nodrošināt, lai daļas netiek pārvestas uz citu valsti, neapliekot ar nodokli slēpto vērtības pieaugumu iekšzemē. Šajā lietā Tiesa uzskatīja, ka nodokļu sistēmas saskaņotība varēja attaisnot pasākumu; galu galā tā sniedza noraidošu atbildi tikai tādēļ, ka tūlītēja nodokļa uzlikšana nebija vismazāk ierobežojošais pasākums [64].

106. Patiesībā šajā lietā netiktu garantēta saskaņota aplikšana ar nodokli, ja pārcelšanās padarītu neiespējamu nodokļu iekasēšanu attiecībā uz peļņu no daļām, kas gūta laikposmā, kad [nodokļa maksātāja] domicils atradās izcelsmes valstī. Tādējādi nodokļu sistēmas saskaņotība un aplikšana ar nodokli saskaņā ar teritoriālo principu saskan.

107. Turklāt Nīderlandes nodokļu sistēma ir saskaņota arī tādēļ, ka nodokļu maksātāju pārcelšanās gadījumā peļņas no būtiskas dalības aplikšana ar nodokli balstās uz daļu vērtību ieceļošanas brīdī (*step-up*). Šī metode ir saderīga ar teritoriālo principu, jo tā ņem vērā vienīgi peļņu, kas gūta, pastāvīgi uzturoties iekšzemē.

64 — Iepriekš 10. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *X* un *Y*, 58. un 59. punkts.

108. Visbeidzot, nevar noliegt, ka Nīderlandes noteikumi [65] ievēro saskaņotības principu tādēļ, ka tie paredz citā dalībvalstī maksātu nodokļu ieskaitu [66]. Ja netiek pārkāpti Kopienu tiesībās noteiktie ierobežojumi, dalībvalstij ir brīvas tiesības atteikties no nodokļu prasījuma, it īpaši, piemērojot Konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu paredzēto savstarpējo sadarbību. Šādi daļēji izņēmumi nodrošina nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu un tādējādi pat veicina saskaņotību. Tie nekādā gadījumā neapstrīd nodokļu prasījumu un to īstenošanu vispār.

— Nodokļu apiešanas novēršana un efektīva nodokļu uzraudzība

109. Nīderlandes noteikumu par aplikšanu ar nodokli domicila pārcelšanas gadījumā mērķis vienlaikus ir novērst to, ka nodokļu maksātājs, īslaicīgi pārceļot domicilu, var izvairīties no nodokļu maksāšanas. Principā tas ir tikpat leģitīms mērķis [67] kā efektīva nodokļu uzraudzība [68].

65 — *IW* 26. panta 2. punkts redakcijā, kas bija spēkā pirms 2005. gada, vai *IW* 26. panta 5. punkts grozītajā redakcijā.

66 — Tā nospriests iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētajā spriedumā lietā *De Lasteyrie du Saillant*, 66. punkts, neskatoties uz to, ka Francijas tiesiskais regulējums kalpo tikai ļaunprātīgas izmantošanas novēršanai.

67 — Skat. visbeidzot 9. zemsvītras piezīmē minēto spriedumu lietā *Marks & Spencer*, 49.–51. punkts.

68 — Iepriekš 48. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Futura Participations* un *Singer*, 31. punkts, un 2005. gada 13. decembra spriedums lietā C-411/03 *Sevic Systems* (Krājums, I-10805. lpp., 28. punkts).

b) Samērīgums

110. Turklāt, pieņemot pasākumus, jāievēro samērīguma princips, t.i., tiem jābūt piemērotiem iecerētā mērķa sasniegšanai un tie nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai [69].

— Tiesiskā situācija sākumposmā

111. Vispirms jāpārbauda noteikumu sākotnējā redakcija, saskaņā ar kuru nodokļa samaksas termiņa pagarinājums bija atkarīgs no garantijas sniegšanas. Tie šajā redakcijā gan bija piemēroti iepriekš minēto mērķu sasniegšanai, bet tomēr tas nebija nepieciešams.

112. Garantija noteikti palielina nodokļu iekasēšanas drošību no nodokļu maksātājiem nerezidentiem. Gadījumā, ja nodokļu samaksas termiņš iestājas domicila pārcelšanas gadījumā sakarā ar kapitāla daļu pārdošanu, tad nodokļu iestādes nepieciešamības gadījumā var izmantot garantiju. No tā izriet, ka ir izslēgts nodokļu apiešanas risks un garantēta efektīva nodokļu uzraudzība. Nodokļu maksātājs pēc domicila pārcelšanas katrā ziņā saglabās saikni ar izcelsmes valsts finanšu pārvaldi, jo noteiktā brīdī vēlēsies saņemt atpakaļ sniegto garantiju.

113. Tomēr [dalībvalstu] rīcībā ir mazāk stingri līdzekļi, kas nodokļu maksātājus ierobežo mazāk un kas rada mazākus šķēršļus brīvas pārvietošanās tiesību izmantošanai. Pirmkārt, saskaņā ar Direktīvu 77/799/EEK [70] dalībvalsts var pieprasīt kompetentām citas dalībvalsts iestādēm visu informāciju, kas nepieciešama atbilstošas ienākumu nodokļa summas aprēķināšanai [71]. Otrkārt, saskaņā ar Direktīvu 76/308/EEK [72] dalībvalstu pienākums ir sniegt savstarpēju atbalstu ienākumu un kapitāla nodokļu prasījumu piedziņas gadījumos.

114. Praksē šie sadarbības instrumenti ne vienmēr funkcionē raiti un apmierinoši. Tomēr dalībvalstis nevar atsaukties uz trū-

69 — Skat. iepriekš 48. zemsvītras piezīmē minēto judikatūru.

70 — Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK par dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpējo palīdzību attiecībā uz tiešajiem nodokļiem, noteiktiem akcīzes nodokļiem un apdrošināšanas prēmiju aplikšanu ar nodokļiem Padomes 2004. gada 16. novembra Direktīvas 2004/106/EK redakcijā (OV L 359, 30. lpp.) (turpmāk tekstā — Direktīva 2004/106/EK).

71 — Skat. 1999. gada 28. oktobra spriedumu lietā C-55/98 *Vestergaard* (*Recueil*, I-7641. lpp., 26. punkts) un 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-422/01 *Skandia* un *Ramstedt* (*Recueil*, I-6817. lpp., 42. punkts).

72 — Padomes 1976. gada 15. marta Direktīva 76/308/EEK par savstarpēju palīdzību prasījumu piedziņā, kas radušies no darbībām, kas pieder pie Eiropas Lauksaimniecības vadības un garantiju fonda finansēšanas sistēmas, kā arī lauksaimniecības maksājumu un muitas nodokļu piedziņā un attiecībā uz pievienotās vērtības nodokļa un dažu akcīzes nodokļu piedzīšanu (OV L 73, 18. lpp.), kurā grozījumi izdarīti ar Padomes 2001. gada 15. jūnija Direktīvu 2001/44/EK (OV L 175, 17. lpp.).

kumiem nodokļu pārvalžu sadarbībā, lai ar to attaisnotu pamatbrīvību ierobežošanu.

115. Nav attaisnojami arī tas, ka noteikumu agrākajā redakcijā pienācīgi nav ņemts vērā vērtības samazinājums pēc domicila pārcelšanas.

— Grozītā tiesiskā situācija

116. Turpretī Nīderlandes noteikumi par nodokli domicila pārcelšanas gadījumā spēkā esošajā redakcijā atbilst samērīguma principam. Šķērslis ir vienīgi nodokļu summas aprēķināšanas sasaiste ar domicila pārcelšanu. Tomēr nodokļa samaksas termiņu pagarina bez garantijas sniegšanas. Noteikumi paredz arī nodokļa samazinājumu, ņemot vērā vēlākā laikposmā notikušu vērtības pazeminājumu.

117. Būtu nesamērīgi, ja nodokli sakarā ar domicila pārcelšanu noteiktu tikai tādēļ, lai izvairītos no nodokļu apiešanas riska. Jo nevar pamatot vispārēju pieņēmumu par nodokļu apiešanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas ar apstākli, ka fiziska persona vēlas pārcelt domicilu uz citu dalībvalsti [73].

118. Tomēr noteikumu mērķis ir arī ieviest teritoriālajam principam un saskaņotības principam atbilstošu nodokļu sistēmu. Nodokļa aprēķināšana atbilstoši grozījumiem šobrīd nav nepiemērots domicila pārcelšanas šķērslis. Tas ir piemērots un nepieciešams [pasākums], lai, atsavinot daļas vēlākā laikposmā, patiešām būtu iespējams peļņu no būtiskas dalības aplikt ar nodokli.

119. Nav redzams mazāk apgrūtinošs un tiesiski un faktiski iespējams veids, kā aplikt ar nodokli kapitāla daļu vērtības pieaugumu, kas radies līdz domicila pārcelšanai. Šķiet visai neiespējami, ka izcelsmes valsts aprēķinātu nodokli pēc [nodokļu maksātāja] pārcelšanās [kapitāla daļu] faktiskās atsavināšanas brīdī.

120. Pat tādā gadījumā, ja tiesiski būtu iespējams aprēķināt attiecīgās nodokļa daļas apmēru, kas pienākas Nīderlandei, atsavināšanas brīdī, tad tas nebūtu mazāk stingrs līdzeklis, kas apgrūtina nodokļu maksātāju mazāk. Tādēļ, ka nodokļu maksātājam būtu jāuzglabā ne tikai attaisnojoši dokumenti vērtības aprēķināšanai vēlākā laikposmā, bet arī par atlīdzināmiem izdevumiem, kas

73 — Iepriekš 3. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *De Lasteyrie du Saillant*, 50. punkts, un iepriekš 10. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *X* un *Y*, 61. punkts.

saistīti ar gūto peļņu līdz domicila pārcelšanai. Šī iemesla dēļ nodokļa apmēra iepriekšēja (agrāka) noteikšana attiecīgajā brīdī ir arī nodokļu maksātāja interesēs.

121. Nobeigumā vēlreiz jānorāda, ka Nīderlandes tiesiskais regulējums, ņemot vērā mērķi un — kopš 2005. gada — arī formu, būtiski atšķiras no Francijas regulējuma, kas Tiesai bija jāvērtē lietā *De Lasteyrie du Saillant*. Šis regulējums paredzēts arī, lai nodrošinātu saskaņotības principam atbilstošu aplikšanu ar nodokļiem pēc teritoriālā principa, ne tikai lai novērstu nodokļu samaksas apiešanu.

122. Pēc tam, kad ir atcelts pienākums sniegt garantiju, paredzot nodokļa pagaidu summas aprēķināšanu, šķērslis, lai pārceltos, ir nebūtisks. Katrā ziņā, ja, [fiziskai personai] veicot atsavināšanu, uzņemošā valsts nepieprasa aplikt ar nodokli to peļņu, kas gūta pirms domicila pārcelšanas (tātad līdzīgi piemēro *step-up* principu), tad dubultā nodokļu uzlikšana nenotiek. Arī, ņemot vērā spriedumu lietā *De Lasteyrie du Saillant*, pamatbrīvības neiestājas pret no būtiskas dalības gūtas peļņas aplikšanas ar nodokli tā, kā tas paredzēts Nīderlandes tiesiskā regulējuma kopš 2005. gada spēkā esošajā versijā.

123. Tādējādi uz trešo un piekto jautājumu jāatbild, ka EKL 18. panta 1. punkts un 43. pants neiestājas pret tādu dalībvalstu noteikumu, kas paredz peļņas, kas gūta no būtiskas dalības, nodokļa summas aprēķināšanu tieši brīdī pirms domicila pārcelšanas uz citu dalībvalsti,

— ja, neparedzot citus nosacījumus, aprēķinātās nodokļa summas samaksas termiņš tiek atlikts līdz dalības faktiskās atsavināšanas brīdim un

— ja ir nodrošināts, ka pēc domicila pārcelšanas atsavināšanas gadījumā faktiski iekasētā nodokļa summa nav augstāka par nodokļa summu, kas būtu iekasēta saskaņā ar tiem pašiem nosacījumiem iekšzemē.

E — *Par ceturto jautājumu*

124. Uzdodot šo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, kādi pasākumi jāveic seku likvidēšanai sakarā ar to, ka sākumposmā [nodokļu maksātājam] nodokļa mak-

sāšanas termiņa pagarinājumu piešķīra, tikai sniedzot garantiju.

125. Pirms atbildēt uz ceturto jautājumu, jānorāda, ka ar domicila pārcelšanu saistītā aplikšana ar nodokli vēl arvien pastāv un — kā jau iepriekš konstatēts — tā ir likumīga. Tas, ka nodokļa summas aprēķināšana sākumposmā bija saistīta ar garantiju, neskar tās tiesiskumu. Tieši pretēji, nodokļa aprēķināšana un apstāklis, ka nodokļa maksāšanas termiņu atlika tikai pēc garantijas sniegšanas, skaidri jānošķir viens no otra.

126. Garantija, ar kuras pieprasījumu pārkāpj Kopienu tiesības, saskaņā ar iesniedzējtiesas sniegto informāciju ir atbrīvota. Turklāt no tiesību normām ir svītrots noteikums par garantijas sniegšanas pienākumu. *N.* izsaka šaubas, vai garantijai sniegto kapitāla daļu atbrīvošana notikusi atbilstošā formā. Tomēr šis jautājums iesniedzējtiesai jāpārbauda saskaņā ar valsts tiesībām.

127. Tādējādi Tiesai tikai jānosaka, vai garantijas atbrīvošana — kā to formulē iesniedzējtiesa — noved pie ierobežojuma atcelšanas ar atpakaļejošu darbību. Būtībā jautājums ir par to, vai tikai garantijas atbrīvojums ir pietiekams vai Kopienu tiesības liek nodrošināt visu citu no garantijas sniegšanas izrietošo negatīvo seku novēršanu.

128. Jānorāda, ka garantiju sniegšana var būt saistīta ar izmaksām. Ja garantiju sniedz skaidras naudas veidā, tad garantijas sniedzējs zaudē procentus. Par bankas garantijām jāmaksā nodevas. Tāda īpašuma kā kapitāla daļas ieķīlāšana var mazināt nodokļu maksātāja kredītreitingu un pasliktināt kredīta nosacījumus. Šādus finansiālus zaudējumus nevar kompensēt tikai ar garantijas atbrīvošanu.

129. No lietas materiāliem neizriet, ka *N.* būtu cietis iepriekš minētos zaudējumus. Tādēļ varētu uzskatīt, ka ceturtais uzdotais jautājums ir par hipotētisku problēmu un tādēļ Tiesai uz to nav jāatbild. Tomēr pilnībai es tomēr vēlētos aplūkot šo jautājumu īsi.

130. Garantijas atbrīvošana ir līdzīga nodokļu, kurus iekasējot, pārkāptas Kopienu tiesības, atmaksai. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru konkrētāki nosacījumi izriet no valsts tiesībām; tomēr tie nevar būt mazāk labvēlīgāki par noteikumiem par līdzīgām iekšējām situācijām (ekvivalences princips), kā arī tie nedrīkst padarīt Kopienu tiesības

piešķirto tiesību izmantošanu par praktiski neiespējamu vai to pārmērīgi apgrūtināt (efektivitātes princips) [74].

131. Saskaņā ar ekvivalences principu Nīderlandes valsts kases pienākums būtu papildu garantijas atbrīvošanai atlīdzināt ar garantijas sniegšanu saistītās izmaksas, ja salīdzināmā iekšējā valsts situācijā to paredz Nīderlandes tiesības. Citas pretenzijas nevar izvirzīt arī saskaņā ar efektivitātes principu. Galvenais ir pašas garantijas atbrīvošana, ko valsts tiesības acīmredzami neapgrūtina. Efektivitātes princips nenodrošina vispārējas tiesības uz seku novēršanu.

132. Tiesa jau ir nospriedusi, ka visas izrietošās sekas saistībā ar kļūdaini iekasētiem nodokļiem, piemēram, procentu maksājumi, vērtējamas saskaņā ar valsts tiesībām [75]. Turklāt, ja saskaņā ar Kopienu tiesību efektivitātes principu dalībvalstu pienākums būtu kompensēt visas neērtības un zaudējumus, kas nodarīti, pārkāpjot Kopienu tiesības, tiktu apieti īpašie nosacījumi, kurus Tiesa ir noteikusi attiecībā uz dalībvalstu atbildību par Kopienu tiesību pārkāpumiem.

133. Dalībvalstu atbildības par Kopienu tiesību pārkāpumiem principi [76] ir papildu pamats attiecībā uz iespējamiem prasījumiem līdztekus pašas garantijas atdošanai. Atbildība iestājas, ja ir izpildīti trīs priekšnoteikumi: pārkāptās tiesību normas mērķis ir piešķirt indivīdam tiesības, pārkāpums ir pietiekami būtisks un starp neizpildi attiecībā uz valsts pienākumu un kaitējumu, kas radīts cietušajiem, ir tieša cēloņsakarība [77].

134. Tā kā jautājuma par nodokli domicila pārcelšanas gadījumā vērtējums no Kopienu tiesību aspekta līdz sprieduma lietā *De Lasteyrie du Saillant* pasludināšanai bija pietiekami neskaidrs, nevarētu uzskatīt, ka

74 — Skat. 1976. gada 16. decembra spriedumu lietā 33/76 *Rewe* (*Recueil*, 1989. lpp., 5. punkts); 1995. gada 14. decembra spriedumu lietā C-312/93 *Peterbroeck* (*Recueil*, I-4599. lpp., 12. punkts); 1998. gada 15. septembra spriedumu lietā C-231/96 *Edis* (*Recueil*, I-4951. lpp., 19. un 34. punkts) un 2001. gada 8. marta spriedumu apvienotajās lietās C-397/98 un C-410/98 *Metallgesellschaft* u.c. (*Recueil*, I-1727. lpp., 85. punkts).

75 — 1998. gada 15. septembra spriedums apvienotajās lietās no C-279/96 līdz C-281/96 *Ansaldo Energia* u.c. (*Recueil*, I-5025. lpp., 28. punkts) un iepriekš 74. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Metallgesellschaft* u.c., 85. punkts. Skat. arī 2002. gada 10. septembra spriedumu apvienotajās lietās C-216/99 un C-222/99 *Prisco* un *Caser* (*Recueil*, I-6761. lpp., 70. un turpmākie punkti).

76 — 1996. gada 5. marta spriedums apvienotajās lietās C-46/93 un C-48/93 *Brasserie du pêcheur* un *Factortame* (*Recueil*, I-1029. lpp.); 2000. gada 4. jūlija spriedums lietā C-424/97 *Haim* (*Recueil*, I-5123. lpp., 26. un 36. un turpmākie punkti) un 2003. gada 4. decembra spriedums lietā C-63/01 *Evans* (*Recueil*, I-14447. lpp., 82. un turpmākie punkti).

77 — Iepriekš 76. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Haim*, 36. punkts, un 76. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Evans*, 83. punkts.

līdz tam laikam izdarīts pārkāpums ir uzskatāms par pietiekami būtisku.

135. Tātad uz ceturto jautājumu jāatbild šādi: gadījumā, ja dalībvalsts sasaista nodokļu prasījuma maksāšanas termiņa atlikšanu ar garantijas sniegšanas prasību, pārkāpjot Kopienu tiesības, tad tās pienākums ir ne tikai atbrīvot garantiju, bet arī kompensēt nodokļu maksātājam finansiālos zaudējumus, kas radušies, sniedzot garantiju, ja valsts tiesības salīdzināmos gadījumos paredz šādus prasījumus. Turklāt principā [nodokļu maksātājam] var būt tiesības celt prasību zaudējumu atlīdzību saskaņā ar dalībvalstu atbildības par Kopienu tiesību pārkāpumiem principiem.

F — *Par jautājuma par tiesāšanās izdevumu atmaksu izskatīšanu*

136. Lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu rezolutīvajā daļā iekļauti tikai pieci iepriekš minētie jautājumi par noteikumiem par aplikšanu ar nodokļiem, [fiziskai personai] pārceļot domicilu. Nav skaidrs, kā jāinterpretē lēmuma pamatojumā esošā norāde uz lietā *D.* uzdoto jautājumu par tiesāšanās izdevumu atlīdzināšanas pēc vienotas likmes likumību.

137. Vārdus ("atbalsta [..] jautājumu [..]") varētu saprast tādējādi, ka iesniedzējtiesa arī vēlas uzdot šo jautājumu, ja uz to jau nav atbildēts spriedumā lietā *D.* No otras puses, visu šo rindkopu kopumā varētu arī iztulkot tādējādi, ka, ņemot vērā lietu *D.*, iesniedzējtiesa nevēlējās uzdot Tiesai vēlreiz šo jautājumu. Otrās alternatīvas izpratnē to acīmredzot uztvēra visas personas, kas iestājās lietā, jo neviena no tām šo jautājumu [īpaši] neaplūkoja.

138. Arī mans viedoklis ir tāds, ka iesniedzējtiesa nevēlējās vēlreiz uzdot šo jautājumu. Par to liecina tas, ka atšķirībā no detalizētā izklāsta attiecībā uz pārējiem punktiem par šo punktu lūgumā nav sniegta precīzāka informācija vai pamatojums. Turklāt iesniedzējtiesa nepapildināja savu lūgumu pēc sprieduma lietā *D.* pasludināšanas, lai gan šajā spriedumā Tiesa nesniedza vērtējumu attiecībā uz tiesāšanās izdevumu atlīdzināšanu.

139. Gadījumā, ja tiek uzskatīts, ka jautājums ir ticis uzdots, es to uzskatu par nepieņemamu formas dēļ.

140. Ne EKL 234. pants, nedz pārējās procesuālo tiesību normas nesniedz konkrētas norādes attiecībā uz lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu formu. It īpaši, lai gan ir ieteicams, bet nav obligāti, uzdotos jautājumus vienkopus norādīt lēmuma par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atsevišķā daļā [78]. Nepienācīgi formulētu jautājumu gadījumā Tiesa var arī noteikt tos Kopienu tiesību elementus, kurus nepieciešams interpretēt, ņemot vērā prāvas priekšmetu [79].

141. Tomēr saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ir nepieciešams, lai iesniedzējtiesa raksturo uzdoto jautājumu faktisko un tiesisko kontekstu vai vismaz izskaidro faktiskos apstākļus, ar kuriem pamatoti šie jautājumi [80]. Informācijai lēmumos par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu jānodrošina Tiesai iespēja ne tikai sniegt noderīgas atbildes, bet arī dalībvalstu valdībām un citiem lietas dalībniekiem iespēja iesniegt apsvērumus saskaņā ar Kopienu Tiesas Statūtu 23. pantu [81].

142. Iesniegtajā lēmumā nav nedz tiesiskās situācijas Nīderlandē apraksta, nedz arī apraksta par tiesāšanās izdevumu faktisko summu un eventuālo izdevumu atmaksāšanu.

143. Atsevišķos gadījumos Tiesa nepilnīgu informāciju ir papildinājusi, izmantojot citos lūgumos sniegt prejudiciālu nolēmumu gūto informāciju. Šajā lietā tā varētu atsaukties uz *Gerechtshof te 's-Hertogenbosch* lūgumu lietā *D.*

144. Tomēr minēto lietu pamatā bija īpaši faktiskie apstākļi. Spriedumā lietā *Crispoltoni* Tiesa varēja atsaukties uz prāvu, kurā bija tie paši lietas dalībnieki [82]. Spriedumos lietā *Albany* [83] un lietā *Brentjens'* [84] runa bija tiesisko regulējumu, kas bija virknes lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets. Tiesa norādīja, ka trūkstošā informācija, kas

78 — Skat. Informatīvo materiālu par valsts tiesu uzsākto prejudiciālo tiesvedību, 24. punkts, OV 2005, C 143, 1. lpp.

79 — 1978. gada 29. novembra spriedums lietā 83/78 *Pigs Marketing Board* (*Recueil*, 2347. lpp., 26. punkts) un 2003. gada 27. februāra rīkojums apvienotajās lietās C-307/00 līdz C-311/00 *Oliehandel Koeweit BV* u.c. (*Recueil*, I-1821. lpp., 105. punkts).

80 — 1993. gada 26. janvāra spriedums apvienotajās lietās C-320/90 līdz C-322/90 *Telemarsicabruzzo* u.c. (*Recueil*, I-393. lpp., 6. punkts); 2000. gada 13. aprīļa spriedums lietā C-176/96 *Lehtonen* un *Castors Braine* (*Recueil*, I-2681. lpp., 22. punkts) un iepriekš 6. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *My*, 17. punkts, kā arī 1993. gada 19. marta rīkojums lietā C-157/92 *Banchero* (*Recueil*, I-1085. lpp., 4. punkts); 1997. gada 30. jūnija rīkojums lietā C-66/97 *Banco de Fomento e Exterior* (*Recueil*, I-3757. lpp., 7. punkts) un 2004. gada 11. februāra rīkojums apvienotajās lietās C-438/03, C-439/03, C-509/03 un C-2/04 *Cannito* u.c. (*Recueil*, I-1605. lpp., 6. punkts).

81 — Iepriekš 80. zemsvītras piezīmē minētie spriedumi lietās *Lehtonen* un *Castors Braine*, 23. punkts, un iepriekš 6. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *My*, 17. punkts, kā arī iepriekš 80. zemsvītras piezīmē minētais rīkojums lietā *Banchero*, 5. punkts, un lietā *Cannito*, 8. punkts.

82 — 1994. gada 5. oktobra spriedums apvienotajās lietās C-133/93, C-300/93 un C-362/93 *Crispoltoni* u.c. (*Recueil*, I-4863. lpp., 18. punkts).

83 — 1999. gada 21. septembra spriedums lietā C-67/96 *Albany* (*Recueil*, I-5751. lpp., 42. punkts).

84 — 1999. gada 21. septembra spriedums apvienotajās lietās no C-115/97 līdz C-117/97 *Brentjens'* (*Recueil*, I-6025. lpp., 41. punkts).

Tiesai bija zināma no paralēlu lietu izskatīšanas, prāvas dalībniekiem tika sniegta ziņojumā tiesas sēdē [85]. Šajā lietā ziņojuma tiesas sēdē nebija, jo tiesas sēdes nebija.

145. Šķiet, ka vienīgi lietā *Europièces* [86] Tiesa norādīja, ka tai attiecīgs valsts tiesiskais regulējums zināms jau no citas prāvas, neņemot vērā, vai arī lietas dalībnieku rīcībā ir attiecīga informācija. Tomēr, ņemot vērā turpmākos spriedumus, kuros lietas dalībniekiem tika dota iespēja saņemt šādu informāciju vispirms, šim spriedumam nevar piešķirt izšķirošu nozīmi.

146. Sakarā ar formu, kādā uzdoti jautājumi, lietas dalībniekiem vai nu nebija skaidrs, ka tiesāšanās izdevumu atlīdzināšana vispār ir šī lūguma priekšmets, vai arī viņu rīcībā nebija informācijas nostājas paušanai. Tomēr jautājums par šādu tiesāšanās izdevumu atlīdzināšanas tiesisko regulējumu varētu būt svarīgs daudzām dalībvalstīm. Tādēļ Tiesai nebūtu jāatbild uz šo jautājumu, ja dalībvalstīm nav nodrošināta reāla iespēja sniegt par to apsvērumus.

147. *Gerechtshof te Arnhem* ir iespēja atkārtoti uzdot Tiesai jautājumu par tiesāšanās izdevumu atlīdzināšanas tiesisko regulējumu un šajā lūgumā sniegt nepieciešamo informāciju. Gadījumā, ja tā attiecībā uz lēmumu par tiesāšanās izdevumiem ir pēdējās instances tiesa, piemēram, tādēļ, ka nav pieejama apelācija tikai par tiesāšanās izdevumiem, tās pienākums noteiktos apstākļos pat būtu iesniegt jaunu lūgumu.

148. Gadījumā, ja Tiesa tomēr vēlas detalizētāk vērtēt tiesāšanās izdevumu tiesisko regulējumu, es uzskatu, ka ģenerāladvokāts Ruiss-Harabo Kolomers [*Ruiz-Jarabo Colomer*] secinājumos lietā *D.* [87] jau ir sniedzis atbilstošus norādījumus, ar kuriem es esmu vienisprātis. Viņš it īpaši uzsvēra, ka Kopienu tiesībās paredzētais efektivitātes princips varētu iestāties pret noteikumiem par tiesāšanās izdevumu atlīdzināšanu pēc vienotas likmes, ja praksē tie ārkārtīgi apgrūtina ar Kopienu tiesībām pamatotu prasījuma tiesību izmantošanu. To, vai tas attiecas arī uz Nīderlandes tiesisko regulējumu, šajā lietā var izvērtēt tikai *Gerechtshof te Arnhem* arī tādēļ, ka Tiesas rīcībā nav informācijas par atmaksas prasījuma summas un faktisko izdevumu nesaskaņotību.

85 — Iepriekš 84. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Brentjens'*, 42. punkts, un iepriekš 83. zemsvītras piezīmē minētais spriedums lietā *Albany*, 43. punkts. Šajā nozīmē arī 2000. gada 11. aprīļa spriedums apvienotajās lietās C-51/96 un C-191/97 *Deliège* (*Recueil*, I-2549. lpp., 38. punkts).

86 — 1998. gada 12. novembra spriedums lietā C-399/96 *Europièces* (*Recueil*, I-6965. lpp., 24. punkts).

87 — 2004. gada 26. oktobra secinājumi lietā C-376/03 *D.* (Krājums, I-5821. lpp., 107.–112. punkts).

V — Secinājumi

149. Es iesaku Tiesai uz iesniegtajiem jautājumiem sniegt šādas atbildes:

1) EKL 43. pantā garantētā uzņēmējdarbības brīvība netiek piemērota uzreiz tikai tādēļ, ka fiziska persona, kas ir kapitālsabiedrības vienīgais dalībnieks, pārceļ savu domicilu no vienas dalībvalsts uz otru. Tomēr dalībvalsts iedzīvotājs [tiesiskajās] attiecībās ar savu izcelsmes valsti var atsaukties uz EKL 43. pantu gadījumā, ja viņš atstāj šo valsti un ja brīdī, kad viņš atsaucas uz šo pamatbrīvību, ir pierādījumi, ka viņš uzņemošajā valstī uzsāks darbību pašnodarbinātā statusā. [Fiziska persona] [tiesiskajās] attiecībās ar izcelsmes valsti uz EKL 43. pantu var atsaukties tik ilgi, cik ilgi darbojas ar domicila pārcelšanu saistītais šīs valsts īstenotais, apgrūtinošais pasākums, kas apgrūtina uzņēmējdarbības uzsākšanu uzņemošajā valstī;

2) dalībvalsts iedzīvotājs, kas pārceļ savu domicilu no savas izcelsmes valsts uz citu dalībvalsti, [tiesiskajās] attiecībās ar izcelsmes valsti var atsaukties uz EKL 18. panta 1. punktā garantētajām tiesībām brīvi, ja sakarā ar domicila pārcelšanu viņam jāmaksā nodoklis, kas izraisa nevienlīdzīgu attieksmi pret viņu salīdzinājumā ar iekšzemes nodokļu maksātājiem, kas nav izmantojuši brīvas pārvietošanās tiesības;

3) EKL 18. panta 1. punkts un EKL 43. pants neiestājas pret dalībvalsts noteikumu, kas paredz peļņu no būtiskas dalības aplikt ar nodokli tieši pirms domicila pārcelšanas uz citu dalībvalsti,

— ja aprēķinātā nodokļa samaksas termiņš, neparedzot citus priekšnosacījumus, tiek pagarināts līdz kapitāla daļu faktiskajai atsavināšanai un

— ja ir nodrošināts, ka atsavināšanas gadījumā pēc domicila pārcelšanas faktiski iekasētā nodokļa summa nav augstāka par nodokļa summu, kas būtu iekasēta pie līdzīgiem nosacījumiem iekšzemē;

4) gadījumā, ja dalībvalsts, pārkāpjot Kopienu tiesības, saista nodokļa parāda maksāšanas termiņa pagarinājumu ar garantijas sniegšanu, tad tai var uzlikt pienākumu ne tikai atbrīvot sniegto garantiju, bet arī kompensēt nodokļu maksātājam arī finansiālus zaudējumus, kas viņam radušies sakarā ar garantijas sniegšanu, ja šāda veida prasījumus salīdzināmos gadījumos paredz dalībvalsts tiesības. Principā var celt prasību atlīdzināt zaudējumus saskaņā ar principiem par dalībvalstu atbildību par Kopienu tiesību pārkāpumiem.