Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES [*JULIANE KOKOTT*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2017. gada 13. jūlijā [1]

**Lieta C-292/16**

***A Oy*,**
**piedaloties**
***Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö***

(*Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinku Administratīvā tiesa, Somija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Nodokļu tiesību akti – Nodokļu uzlikšana uzņēmumiem – Apvienošanas direktīva (Direktīva 90/434/EEK) – Iekšzemes sabiedrības pastāvīga ārvalsts uzņēmuma pārvešana uz ārvalsts sabiedrību – Tūlītēja nodokļu uzlikšana pārrobežu situācijā atšķirībā no nodokļu neuzlikšanas iekšzemes situācijā – Sekundāro tiesību pārbaude, ņemot vērā pamatbrīvības – Līdzība ar izceļošanas nodokļa uzlikšanu – Tūlītējas nodokļu uzlikšanas samērīgums, samazinot nodokļu slogu

## I. Ievads

1. Tiesai šajā lietā ir jāanalizē Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/434/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro dažādu dalībvalstu uzņēmējsabiedrību apvienošanai, sadalīšanai, to aktīvu pārvešanai un akciju maiņai (turpmāk tekstā – "Apvienošanas direktīva") [2], transponēšana Somijā. Runa ir par īpašo gadījumu, kad iekšzemes sabiedrība pastāvīgu ārvalsts uzņēmumu pārved uz ārvalstī reģistrētu sabiedrību un par to no tās saņem nevis naudu, bet gan sabiedrības akcijas. Šādai pārvešanai Somijā – atšķirībā no pastāvīga iekšzemes uzņēmuma pārvešanas uz iekšzemes uzņēmumu gadījuma – nodokļi tiek uzlikti uzreiz. Taču tiek atskaitīts fiktīvs ārvalsts nodoklis valstī, kur atrodas pastāvīgais uzņēmums. Ir jānoskaidro, vai tas atbilst brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

2. Apvienošanas direktīvas 10. panta 2. punktā ir atļauta nodokļu uzlikšana, jo pārrobežu pārvešanas dēļ zūd tiesības uzlikt nodokļus pastāvīgajam uzņēmumam ārvalstī. Tas vairs nepieder pie valsts teritorijā reģistrētas sabiedrības un atrodas svešas valsts teritorijā. Būtībā runa ir par sava veida izceļošanas nodokļa uzlikšanu, kas šobrīd Savienības tiesībās pat tiek pieprasīta [3]. Vispārīgi *tūlītēja* izceļošanas nodokļa uzlikšana nav samērīga. Šajā gadījumā izlemjamais jautājums ir par to, vai fiktīva ārvalsts nodokļa atskaitīšana atbilstoši direktīvai kaut ko šajā ziņā maina, tātad atļaujot tūlītēju nodokļu uzlikšanu.

1 Oriģinālvaloda – vācu.

2 OV 1990, L 225, 1. lpp.

3 Saskaņā ar šajā lietā gan vēl nepiemērojamo 5. pantu Padomes 2016. gada 12. jūlija Direktīvā (ES) 2016/1164, ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību (OV 2016, L 193, 1. lpp.). Direktīvas 2016/1164 5. pants ir formulēts šādi: "Nodokļu maksātājam piemēro nodokli, kura apmērs atbilst pārvesto aktīvu tirgus vērtībai to izceļošanas laikā, no kuras atņemta aktīvu vērtība nodokļu vajadzībām, jebkurā no šādiem gadījumiem: [..] c) nodokļu maksātājs pārceļ rezidenci nodokļu vajadzībām uz citu dalībvalsti [..]."

3. Tāpēc Tiesa tiek aicināta turpināt izstrādāt tās judikatūru par dalībvalstu noteiktajiem pamatbrīvību ierobežojumiem, pamatojoties uz to nodokļu uzlikšanas kompetences izbeigšanos.

## II. Atbilstošās tiesību normas

### *A. Savienības tiesības*

4. Atbilstošās Savienības tiesību normas šajā lietā papildus EKL 43. pantam, lasot to kopā ar 48. pantu (tagad – LESD 49. pants, lasot to kopā ar 54. pantu), ir Apvienošanas direktīva.

5. Šajā gadījumā piemērojamais Apvienošanas direktīvas 10. pants IV sadaļā "Īpašs gadījums – pastāvīgu uzņēmumu pārvešana" ir formulēts šādi:

"1. Ja pie aktīviem, ko pārved, apvienojot vai sadalot sabiedrības, vai pārvedot to aktīvus, pieder kāds pastāvīgs pārvedamās sabiedrības uzņēmums, kas atrodas dalībvalstī, kura nav pārvedamās sabiedrības dalībvalsts, tad tā dalībvalsts atsakās no visām tiesībām uzlikt nodokļus pastāvīgajam uzņēmumam. Pārvedamās sabiedrības dalībvalsts sabiedrības peļņā, kam uzliek nodokļus, tomēr var ieskaitīt atpakaļ tādus pastāvīgā uzņēmuma zaudējumus, kas iepriekš šajā dalībvalstī var būt ieskaitīti sabiedrības peļņā, kam uzliek nodokļus, un kuri nav atgūti. Valsts, kurā atrodas pastāvīgais uzņēmums, un saņēmējas sabiedrības valsts tādam pārvedumam piemēro šo Direktīvu tā, it kā valsts, kurā atrodas pastāvīgais uzņēmums, būtu pārvedamās sabiedrības valsts.

2. Atkāpjoties no 1. punkta, ja pārvedamās sabiedrības dalībvalsts piemēro tādu nodokļu sistēmu, kas paredz uzlikt nodokļus peļņai, kura gūta visā pasaulē, šai dalībvalstij ir tiesības uzlikt nodokļus pastāvīgā uzņēmuma peļņai vai kapitāla peļņai, kas radusies, apvienojot vai sadalot sabiedrības, vai pārvedot to aktīvus, ar noteikumu, ka dalībvalsts piešķir nodokļa atlaidi, bet, ja nebūtu šīs Direktīvas, tas būtu uzlikts šai peļņai vai kapitāla pieaugumam dalībvalstī, kur ir šis pastāvīgais uzņēmums, tāpat un tādā pašā apjomā, kā to darītu, ja nodoklis būtu reāli uzlikts un samaksāts."

### *B. Somijas tiesības*

6. Saskaņā ar iesniedzējtiesas izklāstu Apvienošanas direktīva Somijā tika transponēta Likumā par nodokļa uzlikšanu ienākumiem no saimnieciskās darbības (turpmāk tekstā – "Likums 1733/1995").

7. Atbilstoši Likuma 1733/1995 52.d panta 2. punktam, uzliekot nodokli pārvedamai sabiedrībai, pie pārvesto aktīvu ar nodokli apliekamās pārdošanas cenas pieskaita to atlikušo vērtību, no kuras aprēķina nodokli, ar nosacījumu, ka pārvešana ir veikta, ņemot vērā atlikušo uzskaites vērtību.

8. Saskaņā ar Likuma 1733/1995 52.d panta 3. punktu, uzliekot nodokli saņēmējai sabiedrībai, atskaitāmos izdevumos par pārvesto aktīvu iegādi tiek ņemta vērā summa, kas atbilst summai, kas saskaņā ar 2. punktu ir ņemta vērā pārvedamā sabiedrībā kā ar nodokli apliekamā pārdošanas cena. Tāpēc galu galā notiek no nodokļu viedokļa neitrāla pārejošo aktīvu pārvešana.

9. Ja pārvestie aktīvi un saistības ir piesaistīti citā Eiropas Savienības dalībvalstī esošam iekšzemes sabiedrības pastāvīgam uzņēmumam, saskaņā ar Likuma 1733/1995 52.e panta 3. punktu patiesā pārvesto aktīvu vērtība – tāpat kā no pastāvīgā uzņēmuma ienākumiem pirms tam, uzliekot nodokļus, atskaitītie uzkrājumi vai rezerves – tiek pieskaitīti ar nodokli apliekamiem ienākumiem Somijā nodokļu gadā, kad notiek apvienošana, sadalīšana vai pārvešana. Tāpēc šķiet, ka galu galā nodokļi tiek uzlikti pastāvīgā uzņēmuma slēptajām rezervēm. No nodokļa, kas Somijā jāmaksā no šiem ienākumiem, tiek atskaitīts nodoklis, kas no šiem ienākumiem, ja nebūtu Apvienošanas direktīvas tiesību normas, tiktu samaksāts pastāvīgā uzņēmuma valstī.

10. Saskaņā ar Likuma 1733/1995 52.e panta 3. punkta pamatojumu šajā tiesību normā ir reglamentētas situācijas, kurās Somijas sabiedrībai piesaistīti citā Eiropas Savienības dalībvalstī esoša pastāvīga uzņēmuma aktīvi pāriet uz ārvalsts sabiedrību. Ja ārvalstī esoši aktīvi pārietu ārvalsts sabiedrības īpašumā, uz tiem vairs neattiektos Somijas nodokļu uzlikšanas kompetence. Atskaitot pastāvīgā uzņēmuma valsts nodokli, runa esot par nodokļa atskaitīšanu, kas esot sastopama arī dažos nolīgumos par nodokļiem. Lai piemērotu tiesību normu, esot jāaprēķina nodokļa summa, kas, ja nebūtu Apvienošanas direktīvas tiesību normas, būtu jāsamaksā citā valstī.

## III. Pamatlieta

11. 2006. gadā *A Oy* (turpmāk tekstā arī – "sabiedrība") pārveda pastāvīgu Austrijas uzņēmumu, veicot uzņēmuma pārvešanu, uz Austrijas uzņēmumu grupas sabiedrību *B* un apmaiņā saņēma no tās jaunas akcijas. Veicot pārvešanu, pārgāja uzņēmuma ražošanas daļai piesaistītie aktīvi, pasīvi un uzkrājumi vai rezerves.

12. Sabiedrības ar nodokli apliekamajiem ienākumiem tika pieskaitīta uzņēmuma pārvešanas rezultātā pārgājušo aktīvu iespējamā ticamā pārdošanas cena, kas šajā gadījumā kopā ar to vērtību tika lēsta EUR 249 663 661,59 apmērā, pieskaitot Austrijas valsts piešķirto ieguldījumu atbalstu EUR 11 256 146, tātad kopā EUR 260 919 807,59. No tās tika atskaitītas nerealizētās iegādes izmaksas. Uzliekot nodokļus, pie atskaitāmām iegādes izmaksām netika pieskaitīts Austrijas valsts piešķirtais atbalsts.

13. Nodoklis, pamatojoties uz Likuma 1733/1995 52.d panta 1. punktu un 52.e panta 3. punktu, tika noteikts 2006. nodokļu gadā. Šāda nodokļa maksāšanas pienākuma nebūtu attiecīgā iekšzemes situācijā, kad nodokļa maksāšanas pienākums rodas tikai ienākumu realizācijas brīdī, ko veic saņēmēja sabiedrība.

14. *A Oy* ar savu iebildumu lūdza koriģēt paziņojuma par nodokli labojumu, kas 2010. gada 30. novembrī tika izdarīts par sliktu nodokļu maksātājam. Likuma 1733/1995 52. panta 3. punkts neatbilstot brīvībai veikt uzņēmējdarbību saskaņā ar LESD 49. pantu.

15. Iebildumu izskatīšanas komiteja šo iebildumu noraidīja. Par to *A Oy* cēla prasību *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinku Administratīvā tiesa, Somija). Helsinku Administratīvā tiesa nolēma apturēt tiesvedību un lūgt uzsākt prejudiciāla nolēmuma tiesvedību.

## IV. Tiesvedība Tiesā

16. Helsinku Administratīvā tiesa, kas izskata lieta, iesniedza Tiesai šādus jautājumus:

"1) Vai LESD 49. pantam ir pretrunā Somijas tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru situācijā, kad valsts sabiedrība aktīvu pārvešanas rezultātā pārved aktīvus uz citā ES dalībvalstī reģistrētu pastāvīgu uzņēmumu apmaiņā pret jaunām kapitāla daļām, šo aktīvu pārvešana tiek aplikta ar nodokli uzreiz pārvešanas gadā, bet attiecīgā valsts situācijā nodoklis tiek uzlikts tikai peļņas gūšanas brīdī?

2) Vai runa ir par netiešu vai tiešu diskrimināciju, ja Somija uzliek nodokli uzreiz uzņēmuma pārvešanas gadā pirms peļņas gūšanas, bet valsts situācijā – tikai tās gūšanas brīdī?

3) Ja atbilde uz pirmo un otro jautājumu ir apstiprinoša, vai brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu var pamatot ar primāru vispārējo interešu apsvērumu vai nepieciešamību saglabāt valsts nodokļu ieturēšanas kompetenci? Vai aizliegtais ierobežojums ir saderīgs ar samērīguma principu?"

17. Par šiem jautājumiem tiesvedībā Tiesā rakstveida apsvērumus iesniedza *A Oy*, Somija, Zviedrija un Eiropas Komisija. 2017. gada 8. jūnija tiesas sēdē piedalījās arī Vācijas Federatīvā Republika.

## V. Juridiskais vērtējums

### *A. Pārbaudes kritērijs*

18. Ar saviem prejudiciālajiem jautājumiem – kas ir jāpārbauda kopā – iesniedzējtiesa galu galā vaicā, vai brīvība veikt uzņēmējdarbību kā primāro tiesību daļa tiek ierobežota ar valsts tiesisko regulējumu, atbilstoši kuram, transponējot Apvienošanas direktīvas 10. panta 2. punktu, ir paredzēta nodokļu uzlikšana, un vai šī nodokļu uzlikšana attiecīgā gadījumā var tikt attaisnota. Šajā ziņā atbilstoši iesniedzējtiesas izteikumiem šī nodokļu uzlikšana tikai pārrobežu situācijās nozīmē tūlītēju nodokļu uzlikšanu, savukārt tipiskā iekšzemes situācijā pārvedamajiem aktīviem nodokļi netiek uzlikti.

19. Taču – kā lietas dalībnieces dalībvalstis gandrīz vienprātīgi ir norādījušas – Tiesa ir vairākkārt nospriedusi, ka "ikviens valsts pasākums tādā jomā, kurā ir veikta izsmeļoša saskaņošana Eiropas Savienības līmenī, ir jāizvērtē, ņemot vērā šī saskaņošanas pasākuma normas, nevis primāro tiesību aktu normas" [4].

20. Taču, pat ja Apvienošanas direktīva būtu uzskatāma par šādu izsmeļošu saskaņošanu, tas nevarētu būt šķērslis tam, ka direktīva būtu jāinterpretē primārajām tiesībām atbilstošā veidā un ka vajadzības gadījumā būtu jāpārbauda situācijas atbilstība pamatbrīvībām. Tas tādēļ, ka Tiesa jau sen ir nospriedusi, ka pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu aizliegums attiecas ne tikai uz valstu, bet arī uz Savienības iestāžu pasākumiem [5]. Līgumi kā primārās tiesības, kā Tiesa jau ir izklāstījusi, turpina būt par visu Savienības tiesību aktu "pamatu, ietvaru un robežu" [6]. Tāpēc tie ir jāņem vienmēr, arī dalībvalstīm transponējot šos tiesību aktus [7].

21. Neņemot vērā minēto, ar Apvienošanas direktīvu nav notikusi izsmeļoša saskaņošana. Kā izriet no sistēmas un formulējuma, 2. punktā ir paredzēts izņēmums no 1. punkta. Saskaņā ar 1. punktu būtībā pārvedamās sabiedrības valsts galīgi atsakās no savām tiesībām uzlikt nodokļus pastāvīgajam uzņēmumam. Tā var vienīgi koriģēt iepriekš norādītus zaudējumus. Atkāpjoties no minētā, dalībvalstij, kas piemēro nodokļu uzlikšanas sistēmu visā pasaulē gūtajai peļņai, atbilstoši 2. punktam *ir tiesības* uzlikt nodokļus peļņai, kas rodas pārvešanas rezultātā.

22. Turpretim tas, vai, kad un kādā konkrētā apmērā šīs nodokļu uzlikšanas tiesības tiek īstenotas, Apvienošanas direktīvas 10. panta 2. punktā – kā arī uzsver Komisija – nav reglamentēts. It īpaši atbilstoši šim formulējumam Somijai nav pienākuma šādā veidā un apmērā uzlikt nodokļus pastāvīga uzņēmuma pārvešanai, bet gan tai ir tikai šādas tiesības. Šādā situācijā jebkurā gadījumā valsts likumdevējam, transponējot sekundārās tiesības, joprojām ir jāievēro pamatbrīvības.

4 Šādi galu galā atkal spriedumos, 2017. gada 8. marts, *Euro Park Service* (C-14/16, EU:C:2017:177, 19. punkts); 2015. gada 12. novembris, *Visnapuu* (C-198/14, EU:C:2015:751, 40. punkts); 2003. gada 11. decembris, *Deutscher Apothekerverband* (C-322/01, EU:C:2003:664, 64. punkts), kā arī 2008. gada 16. decembris, *Gysbrechts* un *Santurel Inter* (C-205/07, EU:C:2008:730, 33. punkts) – lai gan konkrētajā gadījumā vienmēr noliedzot saiknes ar primārajām tiesībām neesamību.

5 Spriedumi, 2015. gada 2. septembris, *Groupe Steria* (C-386/14, EU:C:2015:524, 39. punkts); 2003. gada 18. septembris, *Bosal* (C-168/01, EU:C:2003:479, 25. un 26. punkts); 2006. gada 23. februāris, *Keller Holding* (C-471/04, EU:C:2006:143, 45. punkts); 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-446/04, EU:C:2006:774, 46. punkts); 1984. gada 29. februāris, *REWE-Zentrale* (37/83, EU:C:1984:89, 18. punkts), un 2010. gada 26. oktobris, *Schmelz* (C-97/09, EU:C:2010:632, 50. punkts).

6 Spriedums, 1978. gada 5. oktobris, *Viola* (26/78, EU:C:1978:172, 9/14. punkts).

7 Šādi *expressis verbis* spriedumā, 1998. gada 28. aprīlis, *Decker* (C-120/95, EU:C:1998:167, 27. punkts), un spriedums, 1998. gada 28. aprīlis, *Kohll* (C-158/96, EU:C:1998:171, 25. punkts) – "Fakts, ka valsts pasākums, iespējams, atbilst atvasināto tiesību normai – šajā gadījumā Regulas Nr. 1408/71 22. pantam –, nenozīmē, ka tas nebūtu jāpārbauda, ņemot vērā EK līguma tiesību normas".

### *B. Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums*

23. Saskaņā ar EKL 43. pantu, lasot to kopā ar 48. pantu (tagad – LESD 49. pants, lasot to kopā ar 54. pantu), brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver vienas dalībvalsts pilsoņu tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām citas dalībvalsts teritorijā [8]. Pat ja līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis atbilstoši to formulējumam ir uzņēmējā dalībvalstī nodrošināt tādu pašu attieksmi kā šīs valsts pilsoņiem vai sabiedrībām, tie arī nepieļauj, ka izcelsmes dalībvalsts kādam no saviem pilsoņiem vai sabiedrībai, kas dibināta atbilstoši tās tiesiskajam regulējumam, citā dalībvalstī rada šķēršļus uzņēmējdarbībai, it īpaši saistībā ar pastāvīgā uzņēmuma darbību [9 10]. Šajā ziņā nodokļu tiesību aktos nozīme ir ierobežojuma diskriminējošam raksturam.

24. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumi ir visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu [11].

25. Valsts nodokļu tiesību norma pati par sevi šajā gadījumā neierobežo pastāvīga uzņēmuma nodibināšanu ārvalstīs. Taču uzņēmuma pārrobežu darbība, pirmkārt, tiek ietekmēta tādējādi, ka pēc vēlākas pastāvīga ārvalsts uzņēmuma pārvešanas uz ārvalsts sabiedrību tiek uzlikti attiecīgi nodokļi. Tas nenotiktu, ja pastāvīgais uzņēmums būtu atradies valsts teritorijā. Līdz ar to saistībā ar vēlākiem restrukturizācijas pasākumiem un nodokļu uzlikšanu tiem pastāvīga uzņēmuma nodibināšana valsts teritorijā, nevis ārzemēs, šķiet pievilcīgāka.

26. Otrkārt, ir jāņem vērā, ka ne tikai pastāvīga uzņēmuma nodibināšana, bet arī tā likvidēšana ir daļa no pārrobežu saimnieciskās darbības, ko aizsargā pamatbrīvības. Pastāvīga uzņēmuma pārvešana uz citu uzņēmumu nozīmē, ka līdz ar to vairs netiek veikta saimnieciskā darbība ārvalstī. Šai saimnieciskās darbības izbeigšanai tiek uzlikti nodokļi tikai tāpēc, ka ārvalstī esošais pastāvīgais uzņēmums tiek pārvests uz ārvalsts sabiedrību, nevis iekšzemes sabiedrību. Arī šajā ziņā nevar noliegt pārrobežu saikni. Proti, pārrobežu aktivitātes izbeigšana ar pārvešanu uz ārvalsts sabiedrību ir reglamentēta ne tik pievilcīgi, cik izbeigšana ar pārvešanu uz iekšzemes sabiedrību.

27. Nodokļu uzlikšana slēptajām rezervēm, pārvietojot juridisko adresi, saskaņā ar Tiesas judikatūru ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, ja šāda nodokļu uzlikšana nerealizētai peļņai iekšzemes situācijā (t.i., pārvietojot iekšzemē) nenotiek [12].

28. Tam ir līdzīga šajā gadījumā aplūkojamā situācija. Uzliekot nodokļus saskaņā ar Likuma 1733/1995 52.d panta 3. punktu, nodokļi tiek uzlikti pastāvīgajā uzņēmumā esošajām slēptajām rezervēm (aktīvu vērtības pieaugums vai aktīvu uzskaites vērtības zaudējumi nodokļu atlikšanas dēļ, tos norakstot), nodokļu maksātājam nesaņemot tam nepieciešamos skaidros līdzekļus. Tikmēr nodokļi netiek uzlikti, pārvedot pastāvīgu uzņēmumu valsts teritorijā, pamatojoties uz aktīvu uzskaites vērtības turpināšanu pastāvēt. Labākajā gadījumā šajā lietā kaut kādā brīdī "pircējam" (proti, saņēmējai sabiedrībai) ir jāuzliek nodokļi realizētajam aktīvu vērtības pieaugumam.

8 Spriedumi, 2004. gada 11. marts, *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, 40. punkts un tajā minētā judikatūra); 2010. gada 21. janvāris, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 38. punkts), un 2005. gada 13. decembris, *SEVIC Systems* (C-411/03, EU:C:2005:762, 18. punkts).

9 Šādi *expressis verbis* jau spriedumos, 2014. gada 17. jūlijs, *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 18. punkts), un 2008. gada 15. maijs, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 19. un 20. punkts).

10 Spriedumi, 2010. gada 21. janvāris, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 39. punkts); 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 31. punkts), un 2012. gada 6. septembris, Komisija/Portugāle (C-38/10, EU:C:2012:521, 25. punkts).

11 Spriedumi, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 36. punkts); 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 34. punkts), un 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija (C-591/13, EU:C:2015:230, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

12 Spriedumi, 2004. gada 11. marts, *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, 46. punkts); 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 33. punkts); 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 35. punkts), un 2006. gada 7. septembris, *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, 35. punkts).

29. Šajā gadījumā gan neizceļo pats nodokļu maksātājs, bet izceļošana tikai notiek, tā ārvalstī esošo pastāvīgo uzņēmumu pārvedot uz ārvalsts sabiedrību. Taču tam ir tādas pašas juridiskās sekas kā gadījumā, ja nodokļu maksātājs ar sava pastāvīgā iekšzemes uzņēmuma aktīviem pirms tam būtu izceļojis uz ārvalstīm. Nodokļu uzlikšana kā "klasiskās" izceļošanas nodokļa uzlikšanas gadījumā notiek, pamatojoties tikai uz to, ka cita dalībvalsts iegūst ekskluzīvās tiesības uzlikt nodokļus pastāvīgā uzņēmuma aktīviem.

30. Valsts tiesiskais regulējums Likuma 1733/1995 52.e panta 3. punktā galu galā nozīmē, ka, ņemot vērā vēlākas pārvešanas darbības, pastāvīga uzņēmuma nodibināšana ārvalstīs ir mazāk pievilcīga nekā pastāvīga uzņēmuma nodibināšana valsts teritorijā. Tas – kā ir norādījusi arī Komisija un *A Oy* – ir pretrunā gan Apvienošanas direktīvas mērķiem (skat., piemēram, preambulu, kurā runa ir par to, ka uzņēmējsabiedrību aktīvu pārvešanu nedrīkst kavēt īpaši ierobežojumi), gan brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

31. Šajā ziņā brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums ir jūtams jau nodokļu aprēķinā [13] 2006. gadā, nevis tikai nodokļa samaksas termiņa iestāšanās brīdī. Tas tādēļ, ka *A Oy*, kas savu ārvalstī esošo pastāvīgo uzņēmumu pārved uz citu (ārvalsts) uzņēmumu, salīdzinājumā ar līdzīgiem subjektiem, kuri valsts teritorijā esošus pastāvīgus uzņēmumus pārved uz ārvalstu sabiedrībām (vai ārvalstīs esošus pastāvīgus uzņēmumus uz iekšzemes sabiedrībām), šajā brīdī, kad tiek aprēķināti nodokļi un kad iestājas ar minēto saistītais nodokļa samaksas termiņš, izjūt negatīvas sekas likviditātes ziņā.

## *C. Pamatojums*

### ***1.*** *Izceļošanas nodokļa uzlikšanas pamatojums*

32. Tiesa jau vairākkārt ir nospriedusi, ka dalībvalstij saskaņā ar nodokļu teritorialitātes principu, ir tiesības uzlikt nodokļus no tās teritorijā reģistrēta, bet vēl nerealizēta nodokļu maksātāja kapitāla pieauguma nodokļu maksātāja izceļošanas brīdī [14].

33. Šādam pasākumam ir jānovērš situācijas, kad varētu tikt apdraudētas izcelsmes dalībvalsts tiesības īstenot savas nodokļu pilnvaras attiecībā uz tās teritorijā veiktiem darījumiem, un tādēļ to var attaisnot ar pamatojumu, kas saistīts ar līdzsvarota nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījuma saglabāšanu starp dalībvalstīm [15]. Tomēr nosacījums ir, ka izceļošana arī faktiski apdraud izceļošanas valsts nodokļu pilnvaras. Tā tas būtībā ir tad, ja nodokļu uzlikšanas kompetence beidzas [16].

34. Nodokļu uzlikšanas kompetence beidzas ne tikai, izceļojot no kādas teritorijas, bet arī tad, ja ārvalstī esošs pastāvīgs uzņēmums tiek piesaistīts valsts teritorijā nereģistrētai sabiedrībai pārvešanas ceļā. Šī ideja – kā pareizi norāda Somija un Zviedrija – acīmredzami ir arī Apvienošanas direktīvas 10. panta 2. punkta pamatā, kurā nodokļu uzlikšanas visā pasaulē gūtajai peļņai gadījumā dalībvalstij tiek piešķirtas tiesības (pēdējo reizi) uzlikt nodokļus slēptajām rezervēm (pārdošanas peļņa).

13 Turpretim nodokļa samaksas termiņam – kā esmu izklāstījusi savos secinājumos lietā *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* (C-646/15, EU:C:2016:1000, 59. punkts) – nav nozīmes. Tas tādēļ, ka, pamatojoties uz nodokļa aprēķinu, nodokļu maksātājam jau ir jāmaksā nodoklis un tādējādi uz viņu gulstas slogs arī tad, ja nodokļa samaksas termiņš vēl nav iestājies. Šajā ziņā nodokļa piedziņa ir tikai ierobežojuma pabeigšana.

14 Spriedumi, 2014. gada 23. janvāris, *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 53. punkts un tajā minētā judikatūra); 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 49. punkts); 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 44. un 45. punkts), un 2006. gada 7. septembris, *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, 46. punkts).

15 Spriedumi, 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 45. un 46. punkts); 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 45. un nākamie punkti); 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 47. punkts), un 2010. gada 21. janvāris, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 60. punkts).

16 Šādi *expressis verbis*: spriedumi, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 48. punkts); 2013. gada 25. aprīlis, Komisija/Spānija (C-64/11, nav publicēts, EU:C:2013:264, 31. punkts), un 2014. gada 23. janvāris, *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 60. punkts un tajā minētā judikatūra).

35. Taču atšķirībā no klasiskās izceļošanas nodokļa uzlikšanas, veicot pārvešanu apmaiņā pret akcijām, uz saņēmējai sabiedrībai nodotajām akcijām attiecas izceļošanas valsts nodokļu uzlikšanas kompetence. Notiek tikai sava veida aktīvu apmaiņa (raugoties no bilances viedokļa aktīvu pusē). Šajā ziņā Apvienošanas direktīvas 8. panta 2. punkta otrajā daļā *expressis verbis* ir atļauts uzlikt nodokļus peļņai, ko rada atkārtota saņemto vērtspapīru pārvešana. Slēptās rezerves, kas pastāvīgajā uzņēmumā rodas nākotnē, šajā ziņā *netieši* vēl aizvien ietilpst Somijas nodokļu uzlikšanas kompetencē.

36. Taču nodokļu uzlikšanas kompetence attiecībā uz ārvalstī esošas ārvalsts sabiedrības akcijām ir kaut kas pilnīgi cits salīdzinājumā ar nodokļu ieturēšanas kompetenci attiecībā uz ārvalsts pastāvīga uzņēmuma akcijām. Saņemtās akcijas ir kaut kas cits nekā pastāvīga uzņēmuma akcijas. Tāpēc ir jāsecina, ka pilnīgi zūd tiesības [uzlikt nodokļus] slēptajām rezervēm, kas rodas pastāvīgajā uzņēmumā. Minētais pamato dalībvalsts, kas zaudē savu tiešo nodokļu uzlikšanas kompetenci, likumīgu interesi uzlikt (pēdējo reizi) nodokļus.

### *2. Ierobežojuma samērīgums*

37. Ierobežojumam ir jābūt arī piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai, un tas nedrīkst pārsniegt to, kas nepieciešams šī mērķa – šajā gadījumā nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījuma ievērošana – sasniegšanai [17].

#### *a) Atlikšanas nepieciešamība*

38. Tiesa jau vairākkārt ir arī nospriedusi, ka nodokļu maksātājam izceļojot būtu jādod iespēja izvēlēties tūlītēji samaksāt šo nodokli vai šā nodokļa summu samaksāt vēlāk, attiecīgā gadījumā kopā ar atbilstoši piemērojamajam valsts tiesiskajam regulējumam aprēķinātiem procentiem [18]. Turklāt Tiesa ir atzinusi par samērīgu nodokļa piedzīšanu no slēptajām rezervēm pa daļām piecu gadu laikā tūlītējas nodokļa piedzīšanas vietā [19]. Taču Somijas tiesībās nav paredzēta šāda iespēja. Tāpēc Somijas tiesiskais regulējums būtu nesamērīgs brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums.

39. Pretēji Somijas un Zviedrijas viedoklim pretarguments minētajam nevar būt tāds, ka Tiesas judikatūra par izceļošanas nodokļa uzlikšanu neesot piemērojama pēc analoģijas nodokļu uzlikšanai, kad pastāvīgs uzņēmums tiek pārvests apmaiņā pret sabiedrības akcijām.

40. Pastāvīga uzņēmuma pārvešana apmaiņā pret sabiedrības akcijām – kā pareizi uzsver Zviedrija – atšķirībā no vienkāršas izceļošanas gan ir realizācijas darbība, kādēļ slēptās rezerves tiek atklātas un tām tiek uzlikti nodokļi. Taču pārvešana apmaiņā pret sabiedrības akcijām tieši nav īsta pastāvīgā uzņēmuma vērtības realizācija pārdošanas ceļā, bet gan tikai restrukturizācijas pasākums. Pastāvīgais uzņēmums netiek pārdots, bet gan tiek pārvests uz tiesību subjektu, kurā tā dalība no šī brīža ir lielāka nekā iepriekš. Ar apvienošanas direktīvu ir tieši jāatvieglo šādas pārrobežu restrukturizācijas.

17 Spriedumi, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 42. punkts); 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 47. punkts); 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 35. punkts); 2014. gada 17. jūlijs, *Nordea Bank* (C-48/13, EU:C:2014:2087, 25. punkts); 2008. gada 15. maijs, *Lidl Belgium* (C-414/06, EU:C:2008:278, 27. punkts), un 2005. gada 13. decembris, *SEVIC Systems* (C-411/03, EU:C:2005:762, 23. punkts).

18 Spriedumi, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 49. punkts); 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 56. un nākamie punkti, 58., 62. punkts), un 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija (C-591/13, EU:C:2015:230, 67. punkts un tajā minētā judikatūra).

19 Spriedumi, 2014. gada 23. janvāris, *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 64. punkts), un 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 52. punkts).

41. Turklāt netiek realizēta nodokļu samaksai nepieciešamā finansiālā likviditāte, bet pārvedamā sabiedrība tikai saņem atbilstošā apmērā saņēmējas sabiedrības akcijas. Šis apstāklis ir arī iemesls tam, kāpēc Somija arī iekšzemes pārvešanas gadījumos, neņemot vērā "realizāciju", dod iespēju veikt neitrālu restrukturizāciju no akciju uzskaites vērtības viedokļa. Šāda nodokļu neuzlikšana tipiskā iekšzemes situācijā Apvienošanas direktīvā netiek pieprasīta.

42. Arī direktīvas mērķis – pārrobežu restrukturizāciju atvieglošana – tiek īstenots daudz efektīvākā veidā, ja pārrobežu restrukturizācijām nodokļi tiek uzlikti – ja vispār, tad ne uzreiz, bet gan tikai pa daļām ilgākā periodā.

43. Ja dalībvalsts, neņemot vērā "realizāciju", pastāvīga uzņēmuma pārvešanas gadījumā valsts teritorijā neparedz nodokļu uzlikšanu pārvedamajiem aktīviem, tūlītējas nodokļu uzlikšanas noteikšana bez atlikšanas iespējas, ņemot vērā nodokļu maksātāja neesošo likviditāti, katrā ziņā nav saudzējošākais līdzeklis, lai ņemtu vērā to, ka dalībvalstij zūd nodokļu tiesības uzlikt nodokļus ārvalstī.

44. Nodokļu uzlikšana pa daļām vairākos gados ļauj arī ievērot nodokļu uzlikšanas tiesību zaudējumu un ievērojami samazina atšķirīgu attieksmi (nodokļu neuzlikšana iekšzemes situācijā). Pēdējam minētajam secinājumam līdzīgu secinājumu Tiesa – uz ko tiesas sēdē norādīja arī Komisija – jau ir izdarījusi kopsakarā ar atšķirīgām atlikšanas tiesību normām attiecībā uz realizētu peļņu, lai iegūtu aizstājošus aktīvus [20].

45. Papildus ir jāņem vērā fakts, ka attiecībā uz nodokļu maksātāju – pretēji izceļošanas gadījumiem – nodokļu kreditoram joprojām ir teritoriālas nodokļu uzlikšanas tiesības, kā pareizi uzsver Komisija. Laika ziņā izvērsta nodokļu uzlikšana šajā gadījumā nerada administratīvas grūtības, kādēļ būtu nepieciešama tūlītēja nodokļu uzlikšana. Tāpēc šajā gadījumā – piekrītot Komisijas viedoklim – tieši pietiek ar to, ja, no vienas puses, tiek ievērots valsts nodokļu uzlikšanas iespējas zudums, nodrošinot tai iespēju pēdējo reizi uzlikt nodokļus, un, otrkārt, nodokļu maksātāja neesošā likviditāte, nodrošinot tam laika ziņā pa daļām sadalītu nodokļa uzlikšanu.

46. Taču pretēji *A Oy* viedoklim no pamatbrīvībām neizriet, ka nodokļu uzlikšana noteikti ir jāatliek līdz slēpto rezervju "patiesai" realizācijai. Tā kā vēlāka realizācija, turklāt vēl no trešās personas puses (saņēmēja sabiedrība), nav obligāta – piemēram, vēlāk zaudējot aktīvu vērtību vai zaudējot aktīvus –, un Somija to gandrīz nevar kontrolēt, šī prasība ir pretrunā nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm principam. Tas tāpēc, ka minētā rezultāts būtu tāds, ka būtu jāņem vērā arī vēlāka aktīvu vērtības samazināšanās ārpus savām nodokļu uzlikšanas pilnvarām [21]. Ņemot vērā teritorialitātes principu, lasot to kopā ar nodokļu tiesībās valdošo termiņa principu, nodokļu uzlikšana slēptajām rezervēm tiesību ieturēt nodokļus zaudēšanas brīdī arī bez slēpto rezervju realizācijas – un turklāt no trešās personas puses – ir pieņemama. Samērīguma principam ir pretrunā tikai tūlītēja nodokļu ieturēšana.

### ***b)*** *Samērīgums fiktīva nodokļa atskaitījuma dēļ?*

47. Šo secinājumu nemaina arī Somijas tiesībās un Apvienošanas direktīvas 10. panta 2. punktā paredzētais fiktīvā ārvalsts nodokļa atskaitījums. Proti, tas ir attiecināms "tikai" uz nodokļu sloga apmēru pārrobežu situācijā. Tā apmērs ir pilna nodokļa likme, ja saņēmējā valstī netiktu uzlikti nodokļi. Tas būtu samazinātas nodokļa likmes apmērā, ja atskaitāmais (fiktīvais) nodoklis būtu mazāks, vai nodokļu slogs nebūtu paredzēts vispār, ja atskaitāmais (fiktīvais) nodoklis būtu lielāks vai tikpat liels.

20 Spriedums, 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija (C-591/13, EU:C:2015:230, 71. un nākamie punkti).

21 Tiesa šo pieeju – pienākuma ņemt vērā kapitāla vērtības samazināšanos neesamību – vairākkārt ir apstiprinājusi savos jaunākajos spriedumos saistībā ar izceļošanas nodokļa uzlikšanu – skat. spriedumus, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 43. un nākamie punkti), un 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 56. un nākamie punkti). Šajā ziņā skat. arī manus secinājumus lietā *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements* (C-646/15, EU:C:2016:1000, 61. un nākamie punkti).

48. Galu galā sveša nodokļa atskaitīšana "tikai" novērš – kā norāda pat Somija un Zviedrija – iespējamu nodokļu dubultu uzlikšanu. Taču pārkāpums nav nodokļu dubulta uzlikšana. Savienības tiesībās nav paredzēts nodokļu dubultas uzlikšanas aizliegums [22]. Tomēr, ja nodokļu dubulta uzlikšana nav Savienības tiesību un līdz ar to pamatbrīvību jautājums, izdarot apgrieztu secinājumu, arī nodokļu dubultas uzlikšanas novēršana nevar ietekmēt pamatbrīvības ierobežojuma pamatojumu.

49. Tas tā ir it īpaši tad, ja, veicot atskaitīšanu, netiek samazināta atšķirīgā attieksme pret pārrobežu situāciju salīdzinājumā ar iekšzemes situāciju. Attaisnojamā atšķirīgā attieksme neizpaužas tikai nodokļu uzlikšanas (vai nodokļa likmes) apmērā, bet arī *tūlītējā nodokļu uzlikšanā* pārvedamajai sabiedrībai pārrobežu situācijā salīdzinājumā ar *nodokļu neuzlikšanu* t.s. iekšzemes situācijā [23].

50. Galu galā Apvienošanas direktīvas 10. panta 2. punktā nav noteikta mazāka nodokļa likme nekā "parastā" nodokļa likme; tajā ir definēta parastā nodokļa likme, kuru dalībvalstis var noteikt pārrobežu situācijā. Tā atšķirībā no pārējām nodokļu likmēm ir tikai mainīga un atkarīga no citiem faktoriem (fiktīva ārvalsts nodokļa aprēķināšana). Turpretim tas, kad šī nodokļa likme tiek piemērota, Apvienošanas direktīvā – kā izklāstīts iepriekš 21. un 22. punktā – nav reglamentēts. Tomēr to var secināt no iepriekš minētās Tiesas judikatūras par izceļošanas nodokļa uzlikšanu.

51. Ja līdzīgā iekšzemes situācijā restrukturizācijas pasākumiem nodokļi netiek uzlikti vispār, ņemot vērā nodokļu uzlikšanas kompetenci, tikpat piemērots un saudzējošāks līdzeklis ir (vajadzības gadījumā samazināta) nodokļa atlikšana vai laika ziņā izvērsta uzlikšana saistībā ar restrukturizācijas pasākumiem iekšzemes situācijā.

52. Tas tā ir vēl jo vairāk šajā gadījumā, jo, ņemot vērā Apvienošanas direktīvas 8. panta 2. punktu, – atšķirībā no klasiskās izceļošanas nodokļa uzlikšanas gadījumiem – tiek pat saglabāta netieša nodokļu uzlikšanas kompetence attiecībā uz pastāvīgā uzņēmuma aktīvu vērtības pieaugumu nākotnē. Taču, ja netieša dalība saglabājas turpmākās aktīvu vērtības izmaiņās, tūlītēja nodokļu uzlikšana (piemērojot konkrētu nodokļa likmi) šķiet vēl mazāk samērīgāka nekā izceļošanas gadījumā, kad zūd jebkāda saikne ar nodokļu bāzi.

53. Tāpēc runa ir par nepamatotu brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu. Taču iesniedzējtiesas uzdevums ir pārbaudīt, vai valsts tiesiskā regulējuma neatbilstība Savienības tiesībām var tikt novērsta ar Savienības tiesībām atbilstošu interpretāciju tādējādi, ka tiek atzītas tiesības uz laika ziņā izvērstu nodokļa samaksu saskaņā ar Somijas procesuālajām tiesībām nodokļu jomā.

## VI. Secinājumi

54. Līdz ar to es iesaku uz *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinku Administratīvā tiesa, Somija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem kopā atbildēt šādi:

EKL 43. pantam, lasot to kopā ar 48. pantu (tagad – LESD 49. pants, lasot to kopā ar 54. pantu), ir pretrunā, transponējot Direktīvas 90/434/EEK 10. panta 2. punktu, pieņemtais tiesiskais regulējums, atbilstoši kuram tikai pārrobežu situācijā saistībā ar pastāvīga ārvalsts uzņēmuma pārvešanu uz ārvalsts sabiedrību ir noteikta tūlītēja nodokļu uzlikšana, savukārt iekšzemes situācijā tas tā nav. Minēto nemaina fiktīva ārvalsts nodokļa atskaitījums, jo ar to tiek tikai novērsta nodokļu dubulta uzlikšana, nevis to tūlītēja uzlikšana.

22 Spriedumi, 2010. gada 15. aprīlis, *CIBA* (C-96/08, EU:C:2010:185, 27. un nākamie punkti); 2009. gada 16. jūlijs, *Damseaux* (C-128/08, EU:C:2009:471, 26. un nākamie punkti), un 2009. gada 12. februāris, *Block* (C-67/08, EU:C:2009:92, 30. un 31. punkts), kā arī ģenerāladvokāta Ī. Bota [*Y. Bot*] secinājumi lietā *Glaxo Wellcome* (C-182/08, EU:C:2009:438, 58. un nākamie punkti).

23 Proti, pastāvīgais uzņēmums atrodas valsts teritorijā vai pārvedamā sabiedrība ir iekšzemes sabiedrība.