TIESAS SPRIEDUMS (trešā palāta)

2023. gada 16. februārī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Tiešie nodokļi – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – LESD 49., 63. un 64. pants – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Kapitāla brīva aprite – Aktīvu nodošana uzņēmumu grupas ietvaros – Uzņēmums, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas dalībvalstī un kura mātesuzņēmuma rezidence nodokļu vajadzībām atrodas citā dalībvalstī un māsasuzņēmuma rezidence nodokļu vajadzībām atrodas trešā valstī – Uzņēmuma, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas dalībvalstī, intelektuālā īpašuma tiesību nodošana savam māsasuzņēmumam, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas trešā valstī – Viena no uzņēmuma, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas dalībvalstī, meitasuzņēmumu kapitāldaļu nodošana mātesuzņēmumam, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas citā dalībvalstī – Nodoto aktīvu tirgus vērtībai līdzvērtīga atlīdzība – Atbrīvojums no nodokļa vai aplikšanas ar nodokli atkarībā no valsts, kurā atrodas saņēmēja uzņēmuma juridiskā adrese

Lietā C-707/20

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

Gallaher Limited

pret

The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs,

TIESA (trešā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja K. Jirimēe [*K. Jürimäe*], tiesneši M. Safjans [*M. Safjan*], N. Pisarra [*N. Piçarra*], N. Jēskinens [*N. Jääskinen*] (referents) un M. Gavalecs [*M. Gavalec*],

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

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

ņemot vērā rakstveida procesu,

* Tiesvedības valoda – angļu.

ņemot vērā apsvērumus, ko snieguši:

– *Gallaher Limited* vārdā – *I. Afzal*, *barrister*, *P. Baker*, *QC*, *S. Bond* un *E. Buxton*, *solicitors*,

– Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *L. Baxter* un *F. Shibli*, kā arī *J. Simpson*, pārstāvji, kuriem palīdz *R. Baldry*, *QC*, un *B. Elliott*, *barrister*,

– Eiropas Komisijas vārdā – *P.-J. Loewenthal* un *W. Roels*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2022. gada 8. septembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 49., 63. un 64. panta interpretāciju.

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

Atbilstošās tiesību normas

Izstāšanās līgums

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

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

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

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

"2. Eiropas Savienības Tiesai joprojām ir jurisdikcija sniegt prejudiciālus nolēmumus par Apvienotās Karalistes tiesu un tribunālu pieprasījumiem, kas iesniegti pirms pārejas perioda beigām.

3. Šajā nodaļā [..] lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu uzskata par iesniegtu brīdī, kad dokuments, ar ko tiek ierosināta tiesvedība, ir reģistrēts [..] Tiesas [..] reģistrā."

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

"Eiropas Savienības Tiesas spriedumi un rīkojumi, kas pieņemti pirms pārejas perioda beigām, kā arī tādi spriedumi un rīkojumi, kas pieņemti pēc pārejas perioda beigām tiesvedībā, kas minēta 86. un 87. pantā, ir juridiski pilnībā saistoši Apvienotajai Karalistei un Apvienotajā Karalistē."

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

Apvienotās Karalistes tiesības

9 Saskaņā ar *Corporation Tax Act 2009* (2009. gada likums par uzņēmumu ienākuma nodokli, turpmāk tekstā – "*CTA 2009*") 2. un 5. pantu, kā arī *Taxation of Chargeable Gains Act 1992* (1992. gada likums par kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli, turpmāk tekstā – "*TCGA 1992*") 8. pantu uzņēmumam, kura rezidence nodokļu vajadzībām ir Apvienotajā Karalistē, ir jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis par visu peļņu (tostarp, kapitāla pieaugumu), kas ir gūta attiecīgajā finanšu gadā.

10 Saskaņā ar *CTA 2009* 5. panta 3. punktu uzņēmumam, kura rezidence nodokļu vajadzībām neatrodas Apvienotajā Karalistē, bet kurš tajā veic komercdarbību ar pastāvīgā uzņēmuma, kas reģistrēts Apvienotajā Karalistē, starpniecību, ir jāmaksā uzņēmumu ienākuma nodoklis no peļņas, kas ir attiecināma uz šo pastāvīgo uzņēmumu. Turklāt saskaņā ar *TCGA 1992* 10.B pantu šādam uzņēmumam ir jāmaksā nodoklis no kapitāla pieauguma, ko tas gūst, nododot aktīvus, ja šie aktīvi atrodas Apvienotajā Karalistē un tiek izmantoti komercdarbības vai pastāvīgā uzņēmuma vajadzībām. Šie aktīvi tiek kvalificēti kā "ar nodokli apliekami aktīvi" saskaņā ar *TCGA 1992* 171. panta (1.A) punktu.

11 Atbilstoši *TCGA 1992* 17. un 18. pantam tiek uzskatīts, ka aktīvi ir nodoti par tirgus vērtībai atbilstošu atlīdzību, ja šī nodošana netiek veikta saskaņā ar līgumu, kurš noslēgts apstākļos, kas nav parastas konkurences apstākļi, vai ja tā tiek veikta par labu kādai saistītai personai.

12 *TCGA 1992* 170. pantā ir noteikts:

"(1) Ar šo pantu nodrošina 171.–181. pantu interpretāciju, ja nav noteikts citādi [..].

(2) Ja vien nav noteikts citādi,

[..]

(b) 3.–6. punktu piemēro, lai noteiktu, vai uzņēmumi veido grupu, un kurš no tiem tādā gadījumā ir grupas galvenais uzņēmums;

[..]

d) jēdzieni "grupa" un "meitasuzņēmums" ir jāinterpretē, ņemot vērā nepieciešamos pielāgojumus, ja tie ir piemērojami uzņēmumam, kas izveidots atbilstoši citas valsts, kas nav Apvienotā Karaliste, tiesībām.

(3) Ņemot vērā 4.–6. punktu,

(a) uzņēmums (turpmāk tekstā un 171.–181. pantā – "grupas galvenais uzņēmums") un visi tam par 75 % piederoši meitasuzņēmumi veido grupu; ja kādam no šiem meitasuzņēmumiem ir meitasuzņēmumi, kuros tam pieder 75 % kapitāldaļu, tie ietilpst grupā, tāpat kā to meitasuzņēmumi, kuros tiem pieder 75 % kapitāldaļu un tā tālāk, bet

(b) grupā neietilpst neviens uzņēmums (kas nav grupas galvenais uzņēmums), kurš nav meitasuzņēmums, kurā 51 % kapitāldaļu faktiski pieder grupas galvenajam uzņēmumam.

(4) Uzņēmums nevar būt grupas galvenais uzņēmums, ja tas pats ir cita uzņēmuma meitasuzņēmums, kas tam pieder par 75 %.

[..]"

13 *TCGA 1992* 171. pantā un *CTA 2009* 775. un 776. pantā (turpmāk tekstā kopā – "noteikumi par nodošanu grupas ietvaros") ir noteikts, ka aktīvu nodošanai starp grupas uzņēmumiem, kas ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji Apvienotajā Karalistē, ir jānotiek uz nodokļu ziņā neitrāla pamata.

14 *TCGA 1992* 171. pantā ir paredzēts:

"(1) Ja

(a) uzņēmums ("uzņēmums A") nodod aktīvu citam uzņēmumam ("uzņēmums B") brīdī, kad abi uzņēmumi ietilpst vienā grupā, un ja

(b) ir izpildīti 1.A punktā paredzētie nosacījumi,

uzņēmumu ienākuma nodokļa, ko uzliek kapitāla pieaugumam, vajadzībām attiecībā uz uzņēmumu A un uzņēmumu B tiek uzskatīts, ka šo aktīvu ir ieguvis uzņēmums B, par to saņemot atlīdzības summu, kas nodrošina to, ka uzņēmums A nereģistrē nedz kapitāla pieaugumu, nedz zaudējumus, kas radušies nodošanas rezultātā.

(1A) 1. punkta b) apakšpunktā paredzētie nosacījumi ir šādi:

a) uzņēmums A ir rezidents Apvienotajā Karalistē nodošanas datumā vai aktīvs ir ar nodokli apliekams aktīvs attiecībā uz šo uzņēmumu uzreiz pirms šī datuma, un

b) uzņēmums B ir rezidents Apvienotajā Karalistē nodošanas datumā vai aktīvs ir ar nodokli apliekams aktīvs attiecībā uz šo uzņēmumu uzreiz pēc šī datuma.

Šajā nolūkā aktīvs ir "ar nodokli apliekams aktīvs" attiecībā uz uzņēmumu jebkurā brīdī, ja aktīvs šim uzņēmumam bija jānodod šajā datumā, jebkurš kapitāla pieaugums, ko guvis uzņēmums, būtu ar nodokli apliekams kapitāla pieaugums un atbilstoši 10. B pantam ietilptu tās ar nodokli apliekamā peļņā uzņēmumu ienākuma nodokļa vajadzībām.

[..]"

15 *CTA 2009* 775. pantā ir noteikts:

"(1) Uzņēmuma ("persona, kas nodod aktīvus") nemateriālo aktīvu nodošana citam uzņēmumam ("saņēmējs") ir nodokļu ziņā neitrāla šīs nodaļas piemērošanā, ja

a) nodošanas brīdī abi uzņēmumi pieder vienai grupai,

b) uzreiz pirms nodošanas attiecīgais aktīvs attiecībā uz personu, kas nodod aktīvus, ir ar nodokli apliekams nemateriāls īpašums, un

c) uzreiz pēc nodošanas attiecīgais aktīvs attiecībā uz saņēmēju ir ar nodokli apliekams nemateriāls īpašums.

(2) Attiecībā uz nodokļu ziņā neitrālas nodošanas sekām šīs nodaļas piemērošanā skat. 776. pantu.

[..]"

16 *CTA 2009* 776. pantā ir paredzēts:

"(1) Šajā pantā ir noteiktas "nodokļu ziņā neitrāla" aktīva nodošanas sekas šīs daļas piemērošanā.

(2) Šajā nolūkā uzskata, ka nodošana neiekļauj

(a) aktīvu realizāciju, ko veic persona, kas nodod aktīvus, vai

(b) aktīvu iegādi, ko veic saņēmējs.

(3) Šajā nolūkā uzskata, ka

(a) saņēmējam aktīvi piederēja visu laiku, kamēr tie piederēja personai, kas nodod aktīvus, un

(b) saņēmējs attiecībā uz aktīviem ir veicis visas tās darbības, ko veica persona, kas nodod aktīvus.

(4) It īpaši:

(a) tiek uzskatīts, ka aktīvu, kas atrodas personas, kas nodod aktīvus, īpašumā, sākotnējā vērtība ir aktīvu, kas atrodas saņēmēja īpašumā, sākotnējā vērtība, un

(b) tiek uzskatīts, ka šīs nodaļas piemērošanā visas šādas ar aktīvu saistītas kredīta un debeta operācijas, ko persona, kas nodod aktīvus, ir ņēmusi vērā nodokļu vajadzībām, ir ņēmis vērā saņēmējs.

(5) Visas atsauces uz aktīvu vērtību 4. punkta a) apakšpunktā ir atsauces uz vērtību, kas atzīta nodokļu vajadzībām."

17 *CTA 2009* 764. pantā ir paredzēts:

"(1) Šo sadaļu piemēro šīs daļas vajadzībām, lai noteiktu, vai uzņēmumi veido grupu un kurš tādā gadījumā ir grupas galvenais uzņēmums.

[..]”

18 *CTA 2009* 765. pantā ir noteikts:

“(1) Atbilstoši vispārējam principam

(a) uzņēmums (“A”) un visi tā meitasuzņēmumi, kuros tam pieder 75 % kapitāldaļu, veido grupu, un

(b) ja vienam no šiem meitasuzņēmumiem pieder meitasuzņēmumi, kuros tam pieder 75 % kapitāldaļu, grupā ietilpst šie meitasuzņēmumi un to meitasuzņēmumi, kuros tiem pieder 75 % kapitāldaļu, un tā tālāk.

(2) Šajā sadaļā un 9. sadaļā A tiek dēvēts par grupas galveno uzņēmumu.

(3) Uz 1. un 2. punktu attiecas šādi šīs sadaļas noteikumi.”

19 *CTA 2009* 767. pantā ir paredzēts:

“(1) Atbilstoši vispārējam principam uzņēmums (“A”) nav galvenais uzņēmums, ja tas ir cita uzņēmuma (“B”) meitasuzņēmums, kuros tam pieder 75 % kapitāldaļu.

[..]”

20 *Taxes Management Act 1970* (1970. gada likums par nodokļu pārvaldību, turpmāk tekstā – “*TMA 1970*”) 59.D pantā ir paredzēts:

“(1) Uzņēmumu ienākuma nodoklis par finanšu gadu ir jāsamaksā deviņu mēnešu un vienas dienas laikā pēc šī finanšu gada beigām.

(2) Ja maksājamais nodoklis pārsniedz iepriekš maksātās atbilstīgās summas (kā izriet no atbilstošās uzņēmuma nodokļu deklarācijas), pārmaksāto summu atmaksā.

[..]”

21 Atbilstoši *TMA 1970* 87.A pantam par nesamaksāto nodokli ir jāmaksā procenti no dienas, kurā bija nodokļa iekasējamības termiņš.

22 Saskaņā ar *TMA 1970* 55. un 56. pantu – ja Ieņēmumu dienesta lēmums (tostarp, paziņojums par daļēju lietvedības pabeigšanu), ar kuru tiek grozīta uzņēmuma deklarācija par konkrētu grāmatvedības periodu, tiek pārsūdzēts *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta), Apvienotā Karaliste), uzliktā nodokļa samaksu var atlikt, vienojoties ar Ieņēmumu dienestu, vai iesniedzot pieteikumu šajā tiesā, un tādējādi šis nodoklis kļūst iekasējams tikai tad, kad tiek pieņemts lēmums saistībā ar šajā tiesā celto prasību.

23 Konvencijas, kas noslēgta starp Apvienoto Karalisti un Šveices Konfederāciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, kuras pamatā ir Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) paraugkonvencija ar nodokļu uzlikšanu ienākumiem un kapitālam, 13. panta 5. punktā ir paredzēts, ka kapitāla pieaugumu, kas gūts no tādu aktīvu nodošanas kā šajā pamatlietā, ar nodokli apliek tikai tajā teritorijā, kurā persona, kas nodod aktīvus, ir rezidente.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

24 *GL* pieder uzņēmumu grupai *Japan Tobacco Inc.* (turpmāk tekstā – "*JT* grupa").

25 *JT* grupa ir pasaules mēroga grupa, kas izplata tabakas izstrādājumus 130 valstīs visā pasaulē. Šīs grupas vadošais uzņēmums ir biržā kotēts uzņēmums, kura rezidence nodokļu vajadzībām ir Japānā.

26 No iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka *JT* grupas vadošais uzņēmums Eiropā ir *JTIH*, kura rezidence nodokļu vajadzībām ir Nīderlandē (turpmāk tekstā – "Nīderlandes uzņēmums") un kurš ir *GL* netiešais mātesuzņēmums, un saikne starp Nīderlandes uzņēmumu un *GL* ir izveidota ar četru citu uzņēmumu starpniecību, kuri visi ir reģistrēti Apvienotajā Karalistē.

27 2011. gadā *GL* nodeva māsasuzņēmumam, proti, *JTISA*, kura rezidence nodokļu vajadzībām ir Šveicē (turpmāk tekstā – "Šveices uzņēmums") un kurš ir Nīderlandes uzņēmuma tiešs meitasuzņēmums, intelektuālā īpašuma tiesības saistībā ar tabakas izstrādājumu preču zīmēm un saistītiem aktīviem (turpmāk tekstā – "2011. gada nodošana"). Atlīdzību, ko *GL* saņēma par šo nodošanu, samaksāja Šveices uzņēmums, kuram šajā nolūkā Nīderlandes uzņēmums piešķīra starpuzņēmumu aizdevumus par šīs atlīdzības apmēram atbilstošu summu.

28 2014. gadā *GL* visu pamatkapitālu, kas tam piederēja vienā no tā meitasuzņēmumiem, proti, Menas salā dibinātā uzņēmumā, nodeva Nīderlandes uzņēmumam (turpmāk tekstā – "2014. gada nodošana").

29 Ieņēmumu dienests pieņēma divus paziņojumus par daļēju lietvedības pabeigšanu saistībā attiecīgi ar 2011. gada nodošanu un 2014. gada nodošanu, nosakot kapitāla pieauguma apmēru un ar nodokli apliekamās peļņas, ko *GL* ir guvis saistībā ar šīm nodošanām, apmēru attiecīgajos pārskata periodos. Tā kā saņēmēju rezidence nodokļu vajadzībām neatrodas Apvienotajā Karalistē, kapitāla pieaugums no aktīviem tika nekavējoties aplikts ar nodokli un nevienā valsts nodokļu tiesību normā nebija paredzēts atlikt šo aplikšanu vai maksāt nodokli pa daļām.

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

31 Šajās prasībās *GL* būtībā apgalvoja, ka pastāv atšķirīga attieksme nodokļu jomā starp aktīvu nodošanu pamatlietā un nodošanu, ko veica uzņēmumu grupas dalībnieki, kuru rezidence vai pastāvīgais uzņēmums atrodas Apvienotajā Karalistē un uz kuriem attiecas atbrīvojums no uzņēmumu ienākuma nodokļa. Proti, no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka noteikumos par nodošanu grupas ietvaros ir paredzēts, ka aktīvu nodošanai starp grupas uzņēmumiem, kas ir nodokļa maksātāji Apvienotajā Karalistē, ir jānotiek uz nodokļu ziņā neitrāla pamata.

32 Pirmkārt, saistībā ar prasību par paziņojumu par daļēju lietvedības izbeigšanu attiecībā uz 2011. gada nodošanu (turpmāk tekstā – "prasība par 2011. gada nodošanu") *GL* norādīja, pirmām kārtām, ka neiespējamība atlikt nodokļa parāda samaksu esot Nīderlandes uzņēmuma brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums. Otrām kārtām, pakārtoti – tas apgalvoja, ka neiespējamība atlikt šo samaksu radot Nīderlandes uzņēmuma un/vai *GL* tiesību uz kapitāla brīvu apriti ierobežojumu. Trešām kārtām, *GL* norādīja, ka, lai gan Apvienotā Karaliste, pamatojoties uz nodokļu uzlikšanas kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm, esot tiesīga aplikt ar nodokli gūto kapitāla pieaugumu, pienākums samaksāt nodokli nekavējoties un bez iespējas atlikt samaksu esot nesamērīgs.

33 Otrkārt, saistībā ar prasību par paziņojumu par daļēju lietvedības izbeigšanu attiecībā uz 2014. gada nodošanu (turpmāk tekstā – "prasība par 2014. gada nodošanu") *GL* uzskatīja, pirmām kārtām, ka neiespējamība atlikt nodokļa parāda samaksu esot Nīderlandes uzņēmuma brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums. Otrām kārtām, tā norādīja, ka, lai gan principā Apvienotā Karaliste, pamatojoties uz nodokļu uzlikšanas kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm, esot tiesīga aplikt ar nodokli gūto kapitāla pieaugumu, pienākums samaksāt nodokli nekavējoties un bez iespējas atlikt samaksu esot nesamērīgs.

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

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

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

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

38 Saistībā ar prasību par 2014. gada nodošanu tā tostarp nosprieda, ka pastāv Nīderlandes uzņēmuma brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, ka šis uzņēmums ir objektīvi salīdzināms ar uzņēmumu, kas ir nodokļu maksātājs Apvienotajā Karalistē, un ka tiesību atlikt nodokļa parāda samaksu neesamība ir nesamērīga.

39 *GL* iesniedza apelācijas sūdzību par *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* (Administratīvā pirmās instances tiesa (Nodokļu lietu palāta)) nolēmumu, ar kuru noraidīta prasība par 2011. gada nodošanu, iesniedzējtiesā *Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber)* (Administratīvā virstiesa (Nodokļu un kanclera kompetences lietu palāta), Apvienotā Karaliste). Savukārt Ieņēmumu dienests iesniedza apelācijas sūdzību par nolēmumu, ar kuru šī pati tiesa apmierināja prasību par 2014. gada nodošanu.

40 Iesniedzējtiesa norāda, ka jautājums pamatlietā ir par to, vai 2011. un 2014. gada nodošanas ietvaros nodokļa uzlikšana bez iespējas atlikt nodokļa samaksu ir saderīga ar Savienības tiesībām, precīzāk, attiecībā uz šīm abām nodošanām -–ar LESD 49. pantā paredzēto brīvību veikt uzņēmējdarbību – un attiecībā uz 2011. gada nodošanu – ar LESD 63. pantā paredzēto kapitāla brīvu apriti. Šai tiesai rodas arī jautājums par atbilstošu korektīvo pasākumu, kas būtu jāparedz gadījumā, ja nodokļa uzlikšana bez iespējas atlikt nodokļa samaksu būtu pretrunā Savienības tiesībām.

41 Šajos apstākļos *Upper Tribunal (Tax & Chancery Chamber)* (Administratīvā virstiesa (Nodevu un kanclera kompetences lietu palāta)) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

"1) Vai var atsaukties uz LESD 63. pantu attiecībā uz valsts tiesību aktiem, piemēram, *Group Transfer Rules* [Noteikumiem par nodošanu grupas ietvaros], kas piemērojami tikai uzņēmumu grupām?

2) Pat ja vispārējā ziņā uz LESD 63. pantu nevar atsaukties attiecībā uz *Group Transfer Rules*, vai tad uz to var atsaukties:
   a) attiecībā uz kapitāla apriti no mātesuzņēmuma, kas ir kādas Savienības dalībvalsts rezidents, meitasuzņēmumam, kas ir Šveices rezidents, ja mātesuzņēmumam pieder 100 % līdzdalības daļu gan meitasuzņēmumā, kas ir Šveices rezidents, gan meitasuzņēmumā, kas ir Apvienotās Karalistes rezidents un kam ir uzlikts attiecīgais nodokļa maksāšanas pienākums?
   b) attiecībā uz kapitāla apriti, ko veic pilnībā piederošs Apvienotajā Karalistē rezidējošais meitasuzņēmums par labu pilnībā piederošajam Šveicē rezidējošajam meitasuzņēmumam, abi no kuriem pieder vienam mātesuzņēmumam, kas ir Savienības dalībvalsts rezidents, ņemot vērā, ka abi uzņēmumi ir māsasuzņēmumi un starp tiem nav izveidotas mātes un meitasuzņēmuma attiecības?

3) Vai tāds tiesiskais regulējums kā *Group Transfer Rules*, kas paredz tūlītējo izceļošanas nodokli par aktīvu nodošanu no Apvienotajā Karalistē rezidējošā uzņēmuma par labu māsasuzņēmumam, kas ir Šveices rezidents (un neveic komercdarbību Apvienotajā Karalistē ar pastāvīga uzņēmuma starpniecību), uzskatāms par mātesuzņēmuma LESD 49. pantā noteiktās brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu vai, attiecīgajā gadījumā, par LESD 63. pantā noteiktās kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, situācijā, kad abi šie uzņēmumi ir meitasuzņēmumi un pilnībā pieder vienam mātesuzņēmumam, kas ir citas dalībvalsts rezidents, ņemot vērā to, ka, ja māsasuzņēmums arī būtu Apvienotās Karalistes rezidents (vai veiktu komercdarbību Apvienotajā Karalistē ar pastāvīga uzņēmuma starpniecību), tad šāda nodošana tiktu veikta bez aplikšanas ar nodokļiem?

4) Pieņemot, ka uz LESD 63. pantu var atsaukties:
   a) vai preču zīmju un saistīto aktīvu nodošana no *GL* par labu [Šveices uzņēmumam] par atlīdzību, ar kuru tika paredzēts atspoguļot šo preču zīmju tirgus vērtību, ir kapitāla aprite LESD 63. panta izpratnē?
   b) vai kapitāla aprite, ko veicis [Nīderlandes uzņēmums] par labu [Šveices uzņēmumam], proti, savam Šveicē rezidējošajam meitasuzņēmumam, ir tiešās investīcijas LESD 64. panta izpratnē?
   c) ņemot vērā, ka LESD 64. pants attiecas tikai uz konkrētiem kapitāla aprites veidiem, vai LESD 64. pantu var piemērot apstākļos, kad kapitāla apriti var raksturot gan kā tiešas investīcijas (kas minētas LESD 64. pantā), gan kā cita veida kapitāla apriti, kas nav minēta LESD 64. pantā?

5) Ja ierobežojums pastāvēja, ņemot vērā, ka ir vispārpieņemts, ka ierobežojumu principā pamatoja primārie vispārējo interešu apsvērumi (proti, nepieciešamība saglabāt līdzsvarotu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu), vai ierobežojums bija nepieciešams un samērīgs Eiropas Savienības Tiesas judikatūras izpratnē, jo īpaši apstākļos, kad attiecīgais nodokļa maksātājs ir guvis ienākumu par aktīvu nodošanu apmērā, kas ir vienāds ar pilnu aktīva tirgus vērtību?

6) Ja brīvība veikt uzņēmējdarbību un/vai tiesības uz kapitāla brīvu apriti ir pārkāptas:
   a) vai Savienības tiesībās ir prasīts, lai valsts tiesiskais regulējums tiktu interpretēts vai nepiemērots tādā veidā, saskaņā ar kuru *GL* tiek dota iespēja atlikt nodokļa samaksu;
   b) ja tas tā ir, vai Savienības tiesībās ir prasīts, lai valsts tiesiskais regulējums tiktu interpretēts vai nepiemērots tādā veidā, saskaņā ar kuru *GL* tiek dota iespēja atlikt nodokļa samaksu, kamēr aktīvi netiks nodoti ārpus apakšgrupas, kuras mātesuzņēmums ir citā dalībvalstī rezidējošs uzņēmums (proti, "uz ienākumu gūšanas pamata"), vai arī, vai iespēja veikt nodokļa samaksu pa daļām (proti, "uz samaksas pa daļām pamata") var nodrošināt samērīgu korektīvo līdzekli?
   c) ja iespēja veikt nodokļa samaksu pa daļām principā var būt par samērīgu tiesiskās aizsardzības līdzekli:
      i) vai tas tā ir tikai ar nosacījumu, ka valsts tiesībās tika paredzēta šī iespēja aktīvu nodošanas brīdī, vai arī, vai tas būtu saderīgs ar Savienības tiesībām, ja šāda iespēja tiks nodrošināta kā tiesiskās aizsardzības līdzeklis pēc notikuma (proti, valsts tiesa nodrošinās šādu iespēju pēc notikuma, piemērojot atbilstīgu interpretāciju vai nepiemērojot tiesisko regulējumu)?
      ii) vai Savienības tiesībās ir prasīts, lai valsts tiesas nodrošinātu tiesiskās aizsardzības līdzekli, kas iespējami mazā mērā skar attiecīgo Savienības tiesību brīvību, vai arī, vai pietiek ar to, ka valsts tiesas nodrošinās tiesiskās aizsardzības līdzekli, kas, būdams samērīgs, iespējami mazā mērā atkāpjas no spēkā esošajām valsts tiesībām?
      iii) kāds periods ir nepieciešams samaksai pa daļām? un
      iv) vai tas būtu Savienības tiesību pārkāpums, ja tiesiskās aizsardzības līdzeklis ietvertu pa daļām veicamo maksājumu plānu, kurā maksājumu termiņš iestātos pirms datuma, kurā jautājumi starp pusēm tiks galīgi atrisināti, proti, vai pa daļām veicamo maksājumu termiņiem ir jābūt noteiktiem nākotnē?"

Par lūgumu atkārtoti sākt tiesvedības mutvārdu daļu

42 Pēc tam, kad ģenerāladvokāts bija sniedzis secinājumus, *GL* ar aktu, kas Tiesas kancelejā iesniegts 2022. gada 29. septembrī, saskaņā ar Tiesas Reglamenta 83. pantu lūdza atkārtoti sākt tiesvedības mutvārdu daļu.

43 Lai pamatotu šo lūgumu, *GL* būtībā apgalvo, ka ģenerāladvokāts nav pareizi sapratis dažus Apvienotās Karalistes tiesību aspektus, kā arī dažus pamatlietas faktus, kas attaisnotu tiesas sēdes noturēšanu.

44 Šajā ziņā vispirms ir jāatgādina, ka atbilstoši LESD 252. panta otrajai daļai ģenerāladvokāts, ievērojot pilnīgu objektivitāti un neatkarību, atklātā tiesas sēdē sniedz pamatotus secinājumus lietās, kurās saskaņā ar Eiropas Savienības Tiesas statūtiem ir vajadzīga ģenerāladvokāta piedalīšanās. Tiesai nav saistoši nedz šie secinājumi, nedz pamatojums, ar kādu ģenerāladvokāts tos izdara (spriedums, 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskaitīšana saistībā ar dalībnieka ieguldījumu), C-98/21, EU:C:2022:645, 29. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 Tāpat ir jāatgādina, ka Eiropas Savienības Tiesas statūtos un Reglamentā attiecīgajiem lietas dalībniekiem nav paredzēta iespēja iesniegt apsvērumus par ģenerāladvokāta sniegtajiem secinājumiem. Tādējādi ieinteresētās personas nepiekrišana ģenerāladvokāta secinājumiem, lai kādi arī būtu viņa šajos secinājumos aplūkotie jautājumi, pati par sevi nevar būt tiesvedības

mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu pamatojošs iemesls (spriedums, 2022. gada 8. septembris, *Finanzamt R* (PVN atskaitīšana saistībā ar dalībnieka ieguldījumu), C-98/21, EU:C:2022:645, 30. punkts un tajā minētā judikatūra).

46 *GL* ar saviem argumentiem mēģina atbildēt uz ģenerāladvokāta secinājumiem, apšaubot dažus no viņa vērtējumiem.

47 Ir taisnība, ka atbilstoši Reglamenta 83. pantam Tiesa, uzklausījusi ģenerāladvokātu, var izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu, it īpaši, ja tā uzskata, ka tā nav pietiekami informēta, vai ja kāds lietas dalībnieks pēc šīs daļas pabeigšanas iesniedz ziņas par jaunu faktu, kam var būt izšķiroša ietekme uz Tiesas nolēmumu, vai arī ja lieta ir jāizskata, pamatojoties uz argumentu, kuru lietas dalībnieki vai Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantā minētās ieinteresētās personas nav apspriedušas.

48 Tomēr ir jākonstatē, ka apgalvotās kļūdas faktos un tiesību kļūdas, ko norādīja *GL*, nepamato tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu.

49 Pirmkārt, saistībā ar apgalvoto valsts tiesību nepareizo izpratni ir jānorāda, ka *GL* atsaucas uz kļūdu vērtējumā, kas balstīta uz 2007. gada 13. marta sprieduma *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161) kļūdainu interpretāciju. Taču apstākli, ka *GL* šo spriedumu interpretē atšķirīgi, nevar uzskatīt par kļūdainu to atbilstošo valsts tiesību normu vērtējumu, kuru izklāstu ģenerāladvokāta secinājumu 7.–14. punktā šis uzņēmums neapšaubīja.

50 Otrkārt, saistībā ar apgalvoto dažu pamatlietas faktisko apstākļu nepareizu izpratni ir jākonstatē, ka ģenerāladvokāta analīze secinājumos balstās uz tiem faktiem, kurus ir sniegusi iesniedzējtiesa un kuri ir izklāstīti secinājumu 15.–30. punktā.

51 Tālab šajā gadījumā Tiesa, uzklausījusi ģenerāladvokātu, uzskata, ka tās rīcībā ir visa vajadzīgā informācija, lai atbildētu uz iesniedzējtiesas uzdotajiem jautājumiem.

52 Tātad rīkojums par tiesvedības mutvārdu daļas atkārtotu sākšanu nav jāizdod.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par Tiesas kompetenci

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

Par pirmo un otro jautājumu

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

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

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

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

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

59 Šajā gadījumā pamatlietā aplūkotie tiesību akti attiecas uz nodokļu režīmu, kas piemērojams aktīvu nodošanai vienas uzņēmumu grupas ietvaros. Tāpat no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka noteikumi par nodošanu grupas ietvaros nav piemērojami nodošanai, kas veikta uzņēmumu grupas ietvaros, – ar pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā definēto jēdzienu "uzņēmumu grupa" saprotot uzņēmumu un tā meitasuzņēmumus, kuros tam pieder 75 % kapitāldaļu, kā arī to meitasuzņēmumus, kuros tiem pieder 75 % kapitāldaļu.

60 Turklāt, kā uzsver Apvienotās Karalistes valdība, šķiet, ka šie noteikumi ir piemērojami aktīvu nodošanai starp mātesuzņēmumu un tā meitasuzņēmumiem (vai mazmeitasuzņēmumiem), attiecībā uz kuriem tam ir konkrēta tieša (vai netieša) ietekme, kā arī aktīvu nodošanai starp māsasuzņēmumiem (vai mazmeitasuzņēmumiem), kuriem ir kopīgs mātesuzņēmums, kas īsteno noteiktu ietekmi. Abos šajos gadījumos noteikumi par nodošanu grupas ietvaros tādējādi šķiet piemērojami, pamatojoties uz mātesuzņēmuma dalību meitasuzņēmumu kapitālā, un tas ļauj tam īstenot noteiktu ietekmi uz saviem meitasuzņēmumiem.

61 Pieņemot, ka šiem noteikumiem varētu būt ierobežojoša ietekme uz kapitāla brīvu apriti, šāda ietekme ir brīvības veikt uzņēmējdarbību iespējamo šķēršļu neizbēgamas sekas un tālab neattaisno to autonomu pārbaudi saistībā ar LESD 63. pantu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 18. jūlijs, *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).

62 Tādējādi tāds valsts tiesiskais regulējums kā noteikumi par nodošanu grupas ietvaros, kas neattiecas uz uzņēmumu grupām, pārsvarā ietilpst LESD 49. panta, kurā ir garantēta brīvība veikt uzņēmējdarbību, piemērošanas jomā, un tas nav jāpārbauda saistībā ar LESD 63. pantā garantēto kapitāla brīvu apriti.

63 Papildus jāatgādina, ka LESD 63. pants nekādā ziņā nav piemērojams situācijā, kas principā ietilpst LESD 49. panta piemērošanas jomā, ja viens no attiecīgajiem uzņēmumiem nodokļu vajadzībām ir reģistrēts trešā valstī, kā tas ir Šveices uzņēmuma gadījumā saistībā ar 2011. gada nodošanu.

64 Proti, tā kā LESD uzņēmējdarbības brīvību paplašināti neattiecina arī uz trešām valstīm, ir jānodrošina, ka LESD 63. panta 1. punkta interpretācija, runājot par attiecībām ar trešām valstīm, tiem saimnieciskās darbības subjektiem, kas neietilpst brīvības veikt uzņēmējdarbības teritoriālās piemērošanas jomā, neļauj izmantot šo brīvību savā labā (spriedums, 2016. gada 24. novembris, *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

65 Tāpēc nav nepieciešams papildus izvērtēt otrajā jautājumā minēto LESD 63. panta piemērojamību.

66 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz pirmo un otro jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tāds valsts tiesiskais regulējums, kas nav piemērojams uzņēmumu grupām, neietilpst tā piemērošanas jomā.

Par trešo jautājumu

67 Uzdodot trešo jautājumu, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru ar nodokli tiek nekavējoties aplikta aktīvu nodošana no uzņēmuma, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas kādā dalībvalstī, par labu māsasuzņēmumam ar rezidenci nodokļu vajadzībām trešā valstī, kurš neveic komercdarbību šajā dalībvalstī ar pastāvīgā uzņēmuma starpniecību, gadījumā, ja abi šie uzņēmumi ir meitasuzņēmumi, kuri pilnībā pieder vienam mātesuzņēmumam, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas citā dalībvalstī, ir šī mātesuzņēmuma brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums LESD 49. panta izpratnē tādos apstākļos, kad šāda nodošana tiek veikta uz nodokļu ziņā neitrāla pamata, ja māsasuzņēmuma rezidence nodokļu vajadzībām arī ir pirmajā minētajā dalībvalstī, kurā tas darbojas ar pastāvīgā uzņēmuma starpniecību.

68 Iesākumā jānorāda, kā to secinājumu 41. un 42. punktā ir norādījis arī ģenerāladvokāts, pirmkārt, ka trešais jautājums attiecas tikai uz tādu darījuma veidu, kurš atbilst 2011. gada nodošanai, proti, aktīvu nodošanu no uzņēmuma, kas ir nodokļu maksātājs Apvienotajā Karalistē, par labu uzņēmumam, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas trešā valstī, šajā gadījumā – Šveicē, un kas nav nodokļu maksātājs Apvienotajā Karalistē.

69 Otrkārt, jautājums attiecas uz situāciju, kurā mātesuzņēmums, šajā gadījumā – Nīderlandes uzņēmums, ir īstenojis savu brīvību atbilstoši LESD 49. pantam, izveidojot meitasuzņēmumu, šajā gadījumā – *GL*, Apvienotajā Karalistē.

70 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas Savienības pilsoņiem ir atzīta LESD 49. pantā, attiecībā uz uzņēmumiem, kas ir nodibināti atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenās vadības atrašanās vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Savienībā, atbilstoši LESD 54. pantam ietver to tiesības veikt darbību attiecīgajā dalībvalstī ar

meitasuzņēmuma, filiāles vai pārstāvniecības starpniecību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2022. gada 22. septembris, *W* (Pastāvīgā uzņēmuma nerezidenta galīgo zaudējumu atskaitāmība), C-538/20, EU:C:2022:717, 14. punkts un tajā minētā judikatūra).

71 Brīvības veikt uzņēmējdarbību mērķis ir nodrošināt, ka uzņemošajā dalībvalstī citu dalībvalstu valstspiederīgajiem un uzņēmumiem, kas paredzēti LESD 54. pantā, piemēro tādu pašu valsts režīmu kā attiecīgās dalībvalsts valstspiederīgajiem un uzņēmumiem un aizliedz jebkādu diskrimināciju pret minētajiem uzņēmumiem juridiskās adreses dēļ (spriedums, 2022. gada 6. oktobris, *Contship Italia*, C-433/21 un C-434/21, EU:C:2022:760, 34. punkts un tajā minētā judikatūra).

72 Kā secinājumu 45. punktā konstatējis ģenerāladvokāts, tāds valsts tiesiskais regulējums kā noteikumi par nodošanu grupas ietvaros nerada atšķirīgu attieksmi atkarībā no mātesuzņēmuma nodokļu rezidences vietas, ciktāl ar šo tiesisko regulējumu mātesuzņēmuma, kura juridiskā adrese ir citā dalībvalstī, meitasuzņēmumam, kura rezidence nodokļu vajadzībām ir Apvienotajā Karalistē, tiek piemērota tāda pati attieksme kā mātesuzņēmuma, kura juridiskā adrese ir Apvienotajā Karalistē, meitasuzņēmumam, kura rezidence nodokļu vajadzībām ir Apvienotajā Karalistē. Šajā gadījumā tādējādi šķiet, ka *GL* tiktu piemērots tāds pats nodokļu režīms, ja mātesuzņēmuma, proti, Nīderlandes uzņēmuma, rezidence nodokļu vajadzībām būtu Apvienotajā Karalistē.

73 No minētā izriet, ka šāds valsts tiesiskais regulējums neparedz nelabvēlīgāku attieksmi pret tāda uzņēmuma meitasuzņēmumu, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas kādā dalībvalstī, salīdzinājumā ar līdzīgu uzņēmuma, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas Apvienotajā Karalistē, meitasuzņēmumu.

74 Tālab tāds tiesiskais regulējums nerada nekādu brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu mātesuzņēmumam.

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

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

77 Taču šajā gadījumā noteikumos par nodošanu grupas ietvaros ir paredzēts nekavējoties aplikt ar nodokli aktīvu nodošanu uz trešo valsti, ko veic mātesuzņēmuma, kura rezidence nodokļu vajadzībām neatrodas Apvienotajā Karalistē, meitasuzņēmums, kura rezidence nodokļu vajadzībām ir Apvienotajā Karalistē, un tāda paša nodokļa uzlikšana ir paredzēta līdzīgā situācijā, kad aktīvu nodošanu uz trešo valsti veic mātesuzņēmuma, kura rezidence nodokļu vajadzībām ir Apvienotajā Karalistē, meitasuzņēmums, kura rezidence nodokļu vajadzībām ir Apvienotajā Karalistē.

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

Par ceturto jautājumu

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

Par piekto jautājumu

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

81 Iesākumā ir jāprecizē, ka uz šo jautājumu nav jāatbild saistībā ar 2011. gada nodošanu. Pirmkārt, ņemot vērā uz trešo jautājumu sniegto atbildi, tāds tiesiskais regulējums kā noteikumi par nodošanu grupas ietvaros nerada brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu mātesuzņēmumam. Otrkārt, saistībā ar iespējamu *GL* brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu jākonstatē, ka aktīvu nodošana no uzņēmuma, kas ir nodokļu maksātājs Apvienotajā Karalistē, par labu uzņēmumam, kura rezidence nodokļu vajadzībām ir Šveicē un kurš nav nodokļa maksātājs Apvienotajā Karalistē, neietilpst LESD 49. panta piemērošanas jomā, jo Šveices Konfederācija nav dalībvalsts. Proti, LESD uzņēmējdarbības brīvību paplašināti neattiecina arī uz trešām valstīm un LESD 49. pants neattiecas uz gadījumu, kad dalībvalsts uzņēmums veic uzņēmējdarbību trešā valstī (šajā nozīmē skat. rīkojumu, 2007. gada 10. maijs, *A* un *B*, C-102/05, EU:C:2007:275, 29. punkts).

82 Saistībā ar 2014. gada nodošanu, kad *GL* nodeva kapitāldaļas Nīderlandes uzņēmuma meitasuzņēmumam, netiek apstrīdēts, ka noteikumi par nodošanu grupas ietvaros rada atšķirīgu nodokļu režīmu uzņēmumiem, kuri ir uzņēmumu ienākuma nodokļa maksātāji Apvienotajā Karalistē un veic aktīvu nodošanu grupas ietvaros, atkarībā no tā, vai attiecīgā nodošana ir veikta par labu Lielbritānijas uzņēmumam vai dalībvalstī dibinātam uzņēmumam. Lai gan nodokļu saistības nerodas, kad šāds uzņēmums nodod aktīvus grupas uzņēmumam, kurš ir nodokļu

maksātājs Apvienotajā Karalistē, šajos noteikumos šāda priekšrocība nav paredzēta, ja aktīvi tiek nodoti, kā šajā gadījumā saistībā ar 2014. gada nodošanu, grupas uzņēmumam, kurš ir nodokļu maksātājs kādā dalībvalstī.

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

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

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

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

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

88 Kā secinājumu 62. punktā konstatēja ģenerāladvokāts, vienīgais jautājums, par kuru pamatlietas puses nav vienisprātis, ir jautājums par attiecīgā nodokļa tūlītējas samaksas bez samaksas atlikšanas iespējas samērīgumu ar minēto mērķi. Proti, šķiet, ka iesniedzējtiesas jautājums patiesībā attiecas uz sekām, kas izriet no tā, ka saskaņā ar noteikumiem par nodošanu grupas ietvaros *GL* nevar saņemt atbrīvojumu no nodokļa, proti, uz apstākli, ka maksājamā nodokļa summa ir iekasējama nekavējoties.

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

90 Taču dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā ir noteikts, ka par tās nodokļu kompetencē gūto nerealizēto kapitāla pieaugumu tūlītēji jāpiedzen atbilstošais nodoklis, līdzko uzņēmuma faktiskās vadības atrašanās vieta tiek pārcelta ārpus tās teritorijas, ir ticis atzīts par nesamērīgu tāpēc, ka pastāv citi, brīvību veikt uzņēmējdarbību mazāk ierobežojoši, pasākumi nekā tūlītēja šā nodokļa piedziņa. Šajā ziņā Tiesa ir uzskatījusi, ka nodokļa maksātājam būtu jādod iespēja

izvēlēties vai nu, pirmkārt, nekavējoties samaksāt šo nodokli, vai, otrkārt, šā nodokļa summu samaksāt vēlāk kopā ar atbilstoši piemērojamajam valsts tiesiskajam regulējumam aprēķinātajiem procentiem (spriedums, 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 67. punkts).

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

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

93 Tādējādi apstākļos, kuros, pirmkārt, kapitāla pieaugums ir ticis gūts nodokļa iekasējamības gadījuma rašanās laikā, otrkārt, nodokļu iestādēm ir jāpārliecinās, ka nodoklis par kapitāla pieaugumu, kas gūts laikposmā, kad aktīvi atradās to nodokļu jurisdikcijā, tiek samaksāts, un, visbeidzot, nodokļa nesamaksāšanas risks laika gaitā var palielināties, nekavējoties piedzenams nodoklis šķiet samērīgs ar mērķi saglabāt nodokļu uzlikšanas kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm, nepiešķirot nodokļu maksātājam iespēju atlikt samaksu.

94 Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, uz piekto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesību veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, kas izriet no atšķirīgas attieksmes pret aktīvu nodošanu iekšzemē un aktīvu pārrobežu nodošanu, kas par atlīdzību veikta uzņēmumu grupas ietvaros atbilstoši valsts tiesību aktiem, saskaņā ar kuru ar nodokli tiek nekavējoties aplikta aktīvu nodošana, ko veicis uzņēmums, kura rezidence nodokļu vajadzībām ir dalībvalstī, principā var pamatot ar nepieciešamību saglabāt nodokļu uzlikšanas kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm, neparedzot iespēju atlikt nodokļa samaksu, lai nodrošinātu šī ierobežojuma samērīgumu, ja attiecīgais nodokļu maksātājs kā atlīdzību par aktīvu nodošanu ir guvis ienākumus tādā apmērā, kas atbilst šo aktīvu pilnai tirgus vērtībai.

Par sesto jautājumu

95 Ņemot vērā uz piekto jautājumu sniegto atbildi, uz sesto jautājumu nav jāatbild.

Par tiesāšanās izdevumiem

96 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība izriet no tiesvedības, kas notiek iesniedzējtiesā, tāpēc tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (trešā palāta) nospriež:

1) **LESD 63. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tāds valsts tiesiskais regulējums, kas nav piemērojams uzņēmumu grupai, neietilpst tā piemērošanas jomā.**

2) **LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru ar nodokli tiek nekavējoties aplikta aktīvu nodošana no uzņēmuma, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas kādā dalībvalstī, par labu māsasuzņēmumam ar rezidenci nodokļu vajadzībām trešā valstī, kurš neveic komercdarbību šajā dalībvalstī ar pastāvīgā uzņēmuma starpniecību, gadījumā, ja šie abi uzņēmumi pilnībā pieder vienam mātesuzņēmumam, kura rezidence nodokļu vajadzībām atrodas citā dalībvalstī, nav šī mātesuzņēmuma brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums LESD 49. panta izpratnē tādos apstākļos, kad šāda nodošana tiek veikta uz nodokļu ziņā neitrāla pamata, ja māsasuzņēmuma rezidence nodokļu vajadzībām arī ir pirmajā minētajā dalībvalstī, kurā tas darbojas ar pastāvīgā uzņēmuma starpniecību.**

3) **LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiesību veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, kas izriet no atšķirīgas attieksmes pret aktīvu nodošanu iekšzemē un aktīvu pārrobežu nodošanu, kas par atlīdzību veikta uzņēmumu grupas ietvaros atbilstoši valsts tiesību aktiem, saskaņā ar kuru ar nodokli tiek nekavējoties aplikta aktīvu nodošana, ko veicis uzņēmums, kura rezidence nodokļu vajadzībām ir dalībvalstī, principā var pamatot ar nepieciešamību saglabāt nodokļu uzlikšanas kompetenču līdzsvarotu sadalījumu starp dalībvalstīm, neparedzot iespēju atlikt nodokļa samaksu, lai nodrošinātu šī ierobežojuma samērīgumu, ja attiecīgais nodokļu maksātājs kā atlīdzību par aktīvu nodošanu ir guvis ienākumus tādā apmērā, kas atbilst šo aktīvu pilnai tirgus vērtībai.**

[Paraksti]