TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2017. gada 23. novembrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Tiešie nodokļi – Uzņēmumu ienākuma nodoklis – Direktīva 90/434/EEK – 10. panta 2. punkts – Aktīvu ieguldījums – Pastāvīga uzņēmuma nerezidenta pārvešana sabiedrībai saņēmējai, kas arī ir nerezidente, aktīvu pārvešanas darījuma ietvaros – Pārvedamās sabiedrības dalībvalsts tiesības ar nodokli aplikt šī uzņēmuma peļņu vai kapitāla pieaugumu, kas radies aktīvu pārvešanas dēļ – Valsts tiesiskais regulējums, kurā, sākot no gada, kad pārvešana notikusi, ir paredzēta peļņas vai kapitāla pieauguma tūlītēja aplikšana ar nodokli – Nodokļa kā tā taksācijas gada nodokļu ieņēmuma iekasēšana, kurā aktīvu pārvešanas darījums ir noticis

Lieta C-292/16

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinku Administratīvā tiesa, Somija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2016. gada 20. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2016. gada 25. maijā, tiesvedībā, ko aizsākusi

A Oy.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētāja R. Silva de Lapuerta, [*R. Silva de Lapuerta*], tiesneši K. G. Fernlunds [*C. G. Fernlund*] (referents), Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], A. Arabadžijevs [*A. Arabadjiev*] un E. Regans [*E. Regan*],

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

sekretāre S. Stremholma [*C. Strömholm*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2017. gada 8. jūnija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *A Oy* vārdā – *T. Torkkel*,

– Somijas valdības vārdā – *S. Hartikainen*, pārstāvis,

– Vācijas valdības vārdā – *T. Henze*, pārstāvis,

– Zviedrijas valdības vārdā – *A. Falk*, *C. Meyer-Seitz*, *H. Shev*, *U. Persson* un *N. Otte Widgren*, pārstāves,

– Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *I. Koskinen*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – somu.

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2017. gada 13. jūlija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt LESD 49. pantu un 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 (OV 1990, L 225, 1. lpp.; turpmāk tekstā – "Apvienošanas direktīva"), 10. panta 2. punktu.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar tiesvedību, ko *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinku Administratīvā tiesa, Somija) aizsāka *A Oy*, saskaņā ar Somijas tiesībām dibināta sabiedrība, par tūlītēju nodokļa uzlikšanu šīs sabiedrības pastāvīga uzņēmuma nerezidenta kapitāla pieaugumam, kas radies, šo uzņēmumu pārvedot sabiedrībai, kas arī ir nerezidente, atbilstoši aktīvu pārvešanas darījumam un saistībā ar nodokļa iekasēšanu, kas ir bijis jāmaksā kā tā taksācijas gada nodokļu ieņēmums, kurā šis darījums ir noticis.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesības

3 Saskaņā ar Apvienošanas direktīvas 2. panta c) punktu:

"Šajā direktīvā:

[..]

c) "aktīvu pārvešana" ir operācija, ar ko uzņēmējsabiedrība, kas nebeidz darbību, pārved citai uzņēmējsabiedrībai visas, vienu vai vairākas savas darbības nozares apmaiņā pret vērtspapīru pārvedumu, kas pieder pie pārveduma saņēmējas uzņēmējsabiedrības kapitāla;

[..]."

4 Šīs direktīvas 10. panta 2. punktā ir paredzēts:

"[..] 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."

Somijas tiesības

5 Saskaņā ar *Tuloverolaki* (Likums par iedzīvotāju ienākuma nodokli) 9. panta 1. punkta pirmo daļu fiziskai vai juridiskai personai, kas nodokļu gadā ir Somijas rezidente, valsts mērķa sabiedrībai vai par valsts mantojuma masu kopā ar to ienākumiem valstī vai ārvalstīs ir pienākums maksāt ienākuma nodokli (neierobežots nodokļa maksāšanas pienākums).

6 Apvienošanas direktīva Somijas tiesībās tika transponēta ar 1995. gada 29. decembra *laki elinkeinotulon verottamisesta annetun lain muuttamisesta (1733/1995)* (Likums par grozījumiem Likumā par nodokļa uzlikšanu ienākumiem no saimnieciskās darbības (1733/1995)), kurš stājās spēkā 1996. gada 1. janvārī.

7 *Elinkeinotulon verottamisesta annettu laki* (Likums par nodokļa uzlikšanu ienākumiem no saimnieciskās darbības), ar grozījumiem (turpmāk tekstā – "*EVL*"), 52.e panta trešā daļa ir izteikta šādā redakcijā:

"Ja pārvestie citā Eiropas Savienības dalībvalstī reģistrēta pastāvīga uzņēmuma aktīvi un saistības tiek piesaistīti Somijā reģistrētai sabiedrībai, ticamais kapitāla pieaugums no šiem aktīviem un no pastāvīgā uzņēmuma, uzliekot nodokli, atskaitītie uzkrājumi vai rezerves tiek pieskaitīti pārvedamās sabiedrības ar nodokli apliekamiem ienākumiem. No nodokļa, kas Somijā jāmaksā no šiem ienākumiem, tiek atskaitīts nodoklis, kas no šiem ienākumiem, ja nebūtu minētās [Apvienošanas direktīvas] 52. panta noteikumu, tiktu samaksāts pastāvīgā uzņēmuma valstī."

8 No likumprojekta pamatojuma, kura rezultātā tika pieņemts Likums par grozījumiem Likumā par nodokļa uzlikšanu ienākumiem no saimnieciskās darbības, 52.e panta trešās daļas izriet, ka *EVL*, ar kuru Somijas tiesībās ir transponēta Apvienošanas direktīvas 10. panta 2. punktā paredzētā atkāpe, attiecas uz gadījumu, kurā pastāvīga uzņēmuma nerezidenta aktīvus pārvedot uz sabiedrību, kas arī ir nerezidente, uz šiem aktīviem vairs neattiecas Somijas fiskālā suverenitāte. Šādā gadījumā pārvesto aktīvu patiesā vērtība – tāpat kā no pastāvīgā uzņēmuma ienākumiem, pirms tam uzliekot nodokli Somijā, atskaitītie uzkrājumi vai rezerves – tiek pieskaitīta pastāvīgā uzņēmuma ar nodokli apliekamiem ienākumiem taksācijas gadā, kurā notiek uzņēmuma apvienošana, sadalīšana vai pārvešana. No nodokļa, kas Somijā jāmaksā par gūtajiem ienākumiem, tiek atskaitīts nodoklis, kas minētā pastāvīgā uzņēmuma dalībvalstī būtu bijis jāmaksā no šiem pašiem ienākumiem, ja direktīva netiktu piemērota.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

9 *A* 2006. gadā aktīvu pārvešanas darījuma ietvaros pārveda Austrijā esošu pastāvīgu uzņēmumu uz Austrijas sabiedrību apmaiņā pret šīs pēdējas minētās sabiedrības kapitāla daļām. Saskaņā ar *EVL* 52.e panta trešo daļu no *A* tika ieturēts nodoklis par šī darījuma sakarā gūto kapitāla pieaugumu 2006. taksācijas gadā, to iekasējot šajā pašā taksācijas gadā kā nodokļu ieņēmumu.

10 *A* iesniedza lūgumu par koriģējumu *Verotuksen oikaisulautakunta* (Iebildumu izskatīšanas komiteja, Somija). Tā kā šis lūgums tika noraidīts, *A* vērsās *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinku Administratīvā tiesa, Somija), norādot, ka pamatlietā aplūkotajā valsts tiesiskajā regulējumā tiekot ierobežota brīvība veikt uzņēmējdarbību, jo līdzīgā iekšzemes situācijā, nodoklis tiktu ieturēts tikai tad, kad kapitāla pieaugums tiktu gūts, proti, nododot aktīvus.

11 Iesniedzējtiesa norāda, ka *Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö* (Nodokļu saņēmēju tiesību aizsardzības iestāde, Somija) skatījumā *EVL* 52.e panta trešo daļu nevarot uzskatīt kā pretēju Savienības tiesību noteikumiem un principiem, jo ar šo tiesību normu Somijas tiesībās esot transponēts Apvienošanas direktīvas 10. panta 2. punkts.

12 Šī tiesa tomēr vērš uzmanību uz to, ka, lai arī ar šo pēdējo minēto tiesību normu tiek pieļauts no kapitāla pieauguma ieturēt nodokli tādā kā pamatlietā aplūkotā situācijā, tajā nav precizēts brīdis, kad šāds ieturējums ir jāveic.

13 Minētā tiesa tādēļ šaubās par to, vai, paredzot nodokļa ieturējumu par kapitāla pieaugumu tajā taksācijas gadā, kurā ir noticis aktīvu pārvešanas darījums, lai gan līdzīgā iekšzemes situācijā nodoklis tiktu ieturēts tikai ienākumu gūšanas brīdī, proti, pārvesto aktīvu nodošanas brīdī, pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums. Ja tas tā ir, tā jautā, vai

minēto tiesisko regulējumu var pamatot ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kas saistīti ar nodokļu ieturēšanas kompetencēm dalībvalstu starpā un – apstiprinošas atbildes gadījumā – vai tas ir samērīgs ar šo mērķi.

14 Šādos apstākļos *Helsingin hallinto-oikeus* (Helsinku Administratīvā tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus 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?"

Par prejudiciālajiem jautājumiem

15 Uzdodot prejudiciālos jautājumus, kas jāizvērtē kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, kurā gadījumā, kad sabiedrība rezidente aktīvu pārvešanas darījuma ietvaros pārved pastāvīgu uzņēmumu nerezidentu uz sabiedrību, kas arī ir nerezidente, pirmkārt, tiek paredzēta kapitāla pieauguma, kas radies šī darījuma dēļ, tūlītēja aplikšana ar nodokli un, otrkārt, netiek paredzēta maksājamā nodokļa vēlāka iekasēšana, lai gan līdzīgā iekšzemes gadījumā šāds kapitāla pieaugums ar nodokli tiktu aplikts tikai pārvesto aktīvu nodošanas brīdī.

16 Vispirms jānorāda, ka, pirmkārt, nav šaubu par to, ka pamatlietā aplūkotais darījums, saskaņā ar kuru *A* pārveda pastāvīgu uzņēmumu nerezidentu uz sabiedrību, kas arī ir nerezidente, ir aktīvu pārvešana Apvienošanas direktīvas 2. panta c) punkta izpratnē. Otrkārt, nav apstrīdēts, ka uz šī pastāvīgā uzņēmuma kapitāla pieauguma, kas radies šī darījuma rezultātā, aplikšanu ar nodokli, attiecas šīs direktīvas 10. panta 2. punkts.

17 No Apvienošanas direktīvas 10. panta 2. punkta izriet, ka gadījumā, kur apvienošanas, sadalīšanas vai aktīvu pārvešanas dēļ pārvestajā kopībā ietilpst pārvedamās sabiedrības pastāvīgs uzņēmums, kas neatrodas tajā pašā dalībvalstī, kur šī sabiedrība, tad pārvedamās sabiedrības dalībvalsts, ja tā piemēro tādu nodokļu sistēmu, kura paredz uzlikt nodokli peļņai vai kapitāla pieaugumam, kas gūts visā pasaulē, šai dalībvalstij ir tiesības uzlikt nodokli šī pastāvīgā uzņēmuma kapitāla pieaugumam, kurš radies šī darījuma dēļ, ar noteikumu, ka dalībvalsts piešķir nodokļa atlaidi, kas, ja nebūtu šīs direktīvas, būtu uzlikts šai peļņai vai kapitāla pieaugumam dalībvalstī, kur ir minētais pastāvīgais uzņēmums, tāpat un tādā pašā apjomā, kā to darītu, ja nodoklis būtu reāli uzlikts un samaksāts.

18 Šādi ar šo tiesību normu pārvedamās sabiedrības dalībvalsts var ieturēt nodokli par peļņu vai kapitāla pieaugumu, kas radies apvienošanas, sadalīšanas vai aktīvu pārvešanas darījuma rezultātā, ja vien šī dalībvalsts ievēro minētajā tiesību normā paredzētos nosacījumus.

19 Šajā gadījumā no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka saskaņā ar pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu, pirmkārt, sabiedrības rezidentes pastāvīga uzņēmuma nerezidenta kapitāla pieaugums tiek aplikts ar nodokli, ja šis pastāvīgais uzņēmums saskaņā ar aktīvu pārvešanas darījumu tiek pārvests uz sabiedrību, kas arī ir nerezidente. No maksājamā nodokļa ir atskaitīts nodoklis, kas

Apvienošanas direktīvas noteikumu neesamības gadījumā būtu jāmaksā par šo kapitāla pieaugumu dalībvalstī, kurā atrodas šis pastāvīgais uzņēmums. Otrkārt, šis nodoklis ir jāiekasē kā tā taksācijas gada nodokļu ieņēmums, kurā ir noticis šāds darījums.

20 Paredzot šāda kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli un atzīstot nodokļa atskaitīšanu, kas šīs direktīvas noteikumu neesamības gadījumā par to būtu jāmaksā dalībvalstī, kurā atrodas pastāvīgais uzņēmums, ar šo tiesisko regulējumu ir tikai īstenota dalībvalstīm minētās direktīvas 10. panta 2. punktā piedāvātā iespēja.

21 Savukārt nedz 10. panta 2. punktā, nedz kādā citā direktīvas pantā nav ietverti noteikumi, kuros minēts brīdis, kad maksājamais nodoklis ir jāiekasē.

22 Tādējādi dalībvalstīm, ievērojot Savienības tiesības, ir jāparedz šādas tiesību normas.

23 Šai sakarā no Tiesas judikatūras izriet, ka pārrobežu apvienošanās darījumi, uz kuriem attiecas Apvienošanas direktīva, ir īpašs brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanas veids, kas ir svarīgs labai iekšējā tirgus funkcionēšanai un tādēļ ietilpst saimnieciskajās darbībās, attiecībā uz kurām dalībvalstīm ir pienākums ievērot šo brīvību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 8. marts, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 28. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru ar LESD 49. pantu ir aizliegti ierobežojumi brīvībai veikt uzņēmējdarbību. Lai arī LESD noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis atbilstoši tajos teiktajam ir nodrošināt ārvalstu pilsoņiem un sabiedrībām uzņemošajā dalībvalstī tādu pašu attieksmi kā pret šīs valsts pilsoņiem un uzņēmējsabiedrībām, tajos arī ir aizliegts izcelsmes dalībvalstij radīt šķēršļus kādam savam pilsonim vai sabiedrībai, kas dibināta saskaņā ar tās tiesību aktiem, veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (spriedums, 2017. gada 8. marts, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).

25 Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem ir uzskatāmi arī visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu (spriedums, 2017. gada 8. marts, *Euro Park Service*, C-14/16, EU:C:2017:177, 59. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 Šajā gadījumā no Tiesas rīcībā esošajiem lietas materiāliem izriet, ka pamatlietā aplūkotajā tiesiskajā regulējumā kapitāla pieauguma tūlītēja aplikšana ar nodokli un maksājamā nodokļa kā tā taksācijas gada nodokļu ieņēmuma iekasēšana, kurā šis darījums ir noticis, ir paredzēta tikai gadījumā, kad aktīvu pārvešanas darījuma ietvaros sabiedrība rezidente pārved pastāvīgu uzņēmumu nerezidentu sabiedrībai, kas arī ir nerezidente.

27 Šāda atšķirīga attieksme var atturēt sabiedrības, kas veic uzņēmējdarbību Somijā, veikt saimniecisko darbību citā dalībvalstī ar pastāvīga uzņēmuma starpniecību un tādējādi rada šķēršli brīvībai veikt uzņēmējdarbību.

28 Šāds šķēršlis ir pieļaujams tikai tad, ja tas attiecas uz situācijām, kuras nav objektīvi salīdzināmas, vai arī ja tas ir attaisnots ar kādu Savienības tiesībās atzītu primāru vispārējo interešu apsvērumu. Turklāt šim ierobežojumam ir jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt šī mērķa sasniegšanai vajadzīgo (spriedums, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

29 Attiecībā uz aplūkoto situāciju salīdzināmību ir jākonstatē, ka, ņemot vērā dalībvalsts tiesisko regulējumu, ar kuru nodoklis tiek ieturēts par kapitāla pieaugumu šīs valsts nodokļu kompetences ietvaros, tādas sabiedrības situācija, kura aktīvu pārvešanas darījuma ietvaros pārved pastāvīgu uzņēmumu nerezidentu sabiedrībai, kas arī ir nerezidente, raugoties uz šī pastāvīgā uzņēmuma kapitāla pieauguma, kurš radies šīs dalībvalsts nodokļu kompetences ietvaros, aplikšanu ar nodokli pirms šī

pārvešanas darījuma, šķiet salīdzināma ar tādas sabiedrības situāciju, kas aktīvu pārvešanas darījuma ietvaros pārved pastāvīgu uzņēmumu citai sabiedrībai rezidentei (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 38. punkts un tajā minētā judikatūra).

30 Saistībā ar jautājumu par to, vai šķērsli var pamatot Savienības tiesībās atzīti primāri vispārējo interešu apsvērumi, ir jāatgādina, pirmkārt, ka pamatojums, kas saistīts ar vajadzību saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, ir Tiesas atzīts leģitīms mērķis un, ja Eiropas Savienības pieņemtu unifikācijas vai saskaņošanas normu, tad dalībvalstu ziņā paliek vienošanās ceļā vai vienpusēji noteikt savu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalīšanas kritērijus, it īpaši, lai novērstu dubultu nodokļu uzlikšanu (spriedums, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

31 Otrkārt, saskaņā ar nodokļu teritorialitātes principu dalībvalstij gadījumā, kad aktīvu pārvešanas darījuma ietvaros sabiedrībai nerezidentei tiek pārvests pastāvīgs uzņēmums nerezidents, ir jābūt tiesīgai šī pārvešanas brīdī ar nodokli aplikt kapitāla pieaugumu, kas radies šīs valsts nodokļu kompetences ietvaros pirms minētās pārvešanas. Šāds pasākums ir vērsts uz to, lai novērstu situācijas, kad varētu tikt apdraudētas šīs dalībvalsts tiesības īstenot savu nodokļu kompetenci attiecībā uz šīs kompetences ietvaros veiktu darbību (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 43. punkts un tajā minētā judikatūra).

32 Šādi saskaņā ar aktīvu pārvešanas darījumu sabiedrības rezidentes pastāvīga uzņēmuma pārvešana sabiedrībai nerezidentei nenozīmē, ka attiecīgajai dalībvalstij būtu jāatsakās no nodokļa ieturēšanas par kapitāla pieaugumu, kas radies tās nodokļu kompetences ietvaros pirms šīs pārvešanas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 44. punkts).

33 Šajā gadījumā, tā kā saskaņā ar aktīvu pārvešanas darījumu pastāvīga uzņēmuma nerezidenta pārvešanas sabiedrībai, kas arī ir nerezidente, rezultātā Somijā tiek zaudētas jebkādas saites ar šo uzņēmumu un līdz ar to pilnvaras ieturēt nodokli no kapitāla pieauguma saistībā ar šī uzņēmuma aktīviem pēc minētā darījuma, ir jāuzskata, ka tāds tiesiskais regulējums kā pamatlietā nodrošina nodokļu kompetences sadales saglabāšanu starp dalībvalstīm.

34 Attiecībā uz aplūkojamā tiesiskā regulējuma samērīgumu no Tiesas judikatūras izriet, pirmkārt, ka tas, ka pārvedamās sabiedrības dalībvalsts, lai turpinātu īstenot savu nodokļu kompetenci, nosaka nodokļa apmēru par kapitāla pieaugumu, kas radies šīs valsts nodokļu kompetences ietvaros brīdī, kad tās nodokļu kompetence attiecībā uz aktīviem beidzas, – šajā gadījumā aplūkoto aktīvu pārvešanas brīdī – atbilst samērīguma principam (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec*, C-657/13, EU:C:2015:331, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 Otrkārt, ir ticis nospriests, ka dalībvalsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļu maksātājam būtu piedāvāta izvēle vai nu, no vienas puses, veikt tūlītēju uzliktā nodokļa samaksu, kas šai sabiedrībai radītu naudas plūsmas grūtības, taču to atbrīvotu no vēlākas administratīvās slodzes, vai, no otras puses, veikt minētā nodokļa vēlāku samaksu, kam attiecīgā gadījumā pieskaita procentus saskaņā ar piemērojamo valsts tiesisko regulējumu, kas katrā ziņā attiecīgajai sabiedrībai rada administratīvu slodzi, kura ir saistīta ar pārcelto aktīvu uzraudzību, būtu tāds, kas ne tikai nodrošinātu līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu starp dalībvalstīm, bet arī mazāk ierobežotu brīvību veikt uzņēmējdarbību nekā maksājamā nodokļa tūlītēja iekasēšana (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 73. punkts).

36 Attiecībā uz administratīvu slodzi Tiesai ir precizējusi, ka nodokļu maksātājam ir jāļauj izvēlēties vai nu, pirmkārt, uzņemties administratīvu slodzi nodokļa vēlākas samaksas dēļ, vai, otrkārt, šo nodokli samaksāt tūlīt. Gadījumā, ja nodokļu maksātājs uzskata, ka šis administratīvais slogs nav pārmērīgs, un izvēlas to uzņemties, par pārmērīgu nav uzskatāms arī nodokļu administrācijai esošais slogs (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija, C-591/13, EU:C:2015:230, 73. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 No tā izriet, ka, ja ar pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu sabiedrībai rezidentei, kura saskaņā ar aktīvu pārvešanas darījumu pārved pastāvīgu uzņēmumu nerezidentu sabiedrībai, kas arī ir nerezidente, nav ļauts izvēlēties, pirmkārt, vai nu tūlītēji samaksāt nodokli par šī pastāvīgā uzņēmuma kapitāla pieaugumu, vai arī, otrkārt, minēto nodokļa summu samaksāt vēlāk, tad šāds tiesiskais regulējums pārsniedz to, kas nepieciešams mērķa saglabāt nodokļu kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm sasniegšanai.

38 Šo vērtējumu nemaina fakts, ka ar šo tiesisko regulējumu atbilstoši Apvienošanas direktīvas 10. panta 2. punktam tiek ļauts atskaitīt nodokli, kas šīs direktīvas noteikumu neesamības gadījumā par šādu kapitāla pieaugumu būtu bijis jāmaksā dalībvalstī, kur atrodas pastāvīgais uzņēmums nerezidents, jo minētā tiesiskā regulējuma nesamērīgums nav atkarīgs no maksājamā nodokļa apmēra, bet tas izriet no tā, ka tajā nodokļu maksātājam nav paredzēta iespēja izšķirt tā iekasēšanas brīdi (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 14. septembris, *Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements*, C-646/15, EU:C:2017:682, 60. punkts).

39 Attiecībā uz pamatojumu, kas saistīts ar vajadzību nodrošināt efektīvu nodokļu iekasēšanu, uz ko norāda Vācijas un Zviedrijas valdības, ir jānorāda, ka, lai arī Tiesa jau ir nospriedusi, ka tā var būt primārs vispārējo interešu apsvērums, kas var attaisnot LES garantēto pakalpojumu sniegšanas brīvības ierobežojumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 19. jūnijs, *Strojírny Prostějov* un *ACO Industries Tábor*, C-53/13 un C-80/13, EU:C:2014:2011, 46. punkts un tajā minētā judikatūra), ar pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu netiek nodrošināta tās īstenošana, jo ar minēto mērķi tādā gadījumā kā pamatlietā aplūkotais iespējamais brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums netiek pamatots. Kā to norādījusi Komisija, tas, ka dalībvalsts ļautu pārvedamai sabiedrībai rezidentei izvēlēties nodokli samaksāt vēlāk, neietekmētu nedz šīs dalībvalsts iespēju pieprasīt šai sabiedrībai vajadzīgo informāciju maksājamā nodokļa iekasēšanai, nedz arī faktiski veikt nodokļa iekasēšanu (pēc analoģijas skat. spriedumu, 2014. gada 19. jūnijs, *Strojírny Prostějov* un *ACO Industries Tábor*, C-53/13 un C-80/13, EU:C:2014:2011, 49.–53. punkts).

40 Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz uzdotajiem jautājumiem ir jāatbild, ka LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, kurā tad, ja sabiedrība rezidente aktīvu pārvešanas darījuma ietvaros pārved pastāvīgu uzņēmumu nerezidentu uz sabiedrību, kas arī ir nerezidente, pirmkārt, tiek paredzēta kapitāla pieauguma, kas radies šī darījuma dēļ, tūlītēja aplikšana ar nodokli un, otrkārt, netiek paredzēta maksājamā nodokļa vēlāka iekasēšana, lai gan līdzīgā iekšzemes gadījumā šāds kapitāla pieaugums ar nodokli tiktu aplikts tikai pārvesto aktīvu nodošanas brīdī, ja ar šo tiesisko regulējumu netiek pieļauts iekasēt nodokli vēlāk.

Par tiesāšanās izdevumiem

41 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar to netiek pieļauts tāds valsts tiesiskais regulējums kā pamatlietā aplūkotais, kurā tad, ja sabiedrība rezidente aktīvu pārvešanas darījuma ietvaros pārved pastāvīgu uzņēmumu nerezidentu uz sabiedrību, kas arī ir nerezidente, pirmkārt, tiek paredzēta kapitāla pieauguma, kas radies šī darījuma dēļ, tūlītēja aplikšana ar nodokli un, otrkārt, netiek paredzēta maksājamā nodokļa vēlāka iekasēšana, lai gan līdzīgā iekšzemes gadījumā šāds kapitāla pieaugums ar nodokli tiktu aplikts tikai pārvesto aktīvu nodošanas brīdī, ja ar šo tiesisko regulējumu netiek pieļauts iekasēt nodokli vēlāk.

[Paraksti]