Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA NĪLO JĒSKINENA [*NIILO JÄÄSKINEN*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2015. gada 26. februārī [1]

Lieta C-657/13

Verder LabTec GmbH & Co. KG
pret
Finanzamt Hilden

(Finanzgericht Düsseldorf (Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Slēpto rezervju, kas rodas, pārvedot aktīvus no sabiedrības pastāvīga uzņēmuma vienā dalībvalstī uz citu pastāvīgu uzņēmumu citā dalībvalstī, atklāšana un aplikšana ar nodokļiem — Ierobežojums — Nerealizētā kapitāla pieauguma, kas rada ar nodokli apliekamu peļņu, pārvešanas brīža noteikšana — Pamatojums — Nodokļu piemērošanas kompetences starp dalībvalstīm saglabāšana — Nodokļu samaksa un piedziņa, sadalot maksājumus uz desmit gadiem — Samērīgums

I – **Ievads**

1. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz Vācijas Federatīvās Republikas nodokļu režīmu, ar kuru tiek noteikti par slēptajām (neuzrādītām) rezervēm maksājamie nodokļi ikgadēju maksājumu veidā. Šie noteikumi tiek piemēroti gadījumos, ja uzņēmumam piederoši aktīvi tiek pārvesti no pastāvīga Vācijas uzņēmuma tā pastāvīgam uzņēmumam ārvalstīs.

2. Saskaņā ar Vācijas tiesisko regulējumu komandītsabiedrība pārcēla tās īpašumā esošas vairākas intelektuālā īpašuma tiesības no tās pastāvīgā uzņēmuma Vācijā aktīviem uz tās pastāvīgo uzņēmumu Nīderlandē. Kompetentā nodokļu iestāde uzskata, ka saskaņā ar Vācijas tiesību normām slēpto rezervju, kas ir saistītas ar aktīvu pārvešanu, atklāšana ir apliekama ar nodokli. Tomēr attiecīgais nodoklis nebija jānomaksā nekavējoties. Nodokļu administrācija atļāva to samaksāt, veicot ikgadējus maksājumus desmit gadu laikā.

3. Komandītsabiedrība apstrīdēja nodokļu administrācijas lēmumu Vācijas tiesās, līdz, visbeidzot, *Finanzgericht Düsseldorf* [Diseldorfas Finanšu tiesa] iesniedza šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu. Strīda juridiskie aspekti ir par to, vai ar apstrīdētajām Vācijas tiesību normām tiek vai netiek ierobežota brīvība veikt uzņēmējdarbību, vai tās var tikt attaisnotas ar vajadzību saglabāt Vācijas nodokļu uzlikšanas pilnvaras attiecībā uz nerealizēta kapitāla pieaugumu (slēptajām rezervēm), kas izveidojies šajā dalībvalstī pirms attiecīgo aktīvu pārvešanas, kā arī to, vai tās ir samērīgas, it īpaši ņemot vērā, ka, no vienas puses, nodoklis ir jāmaksā, pat pirms aktīvi faktiski tiek realizēti un, no otras puses, ka tā piedziņa var tikt veikta desmit gadu laikā.

1 — Oriģinālvaloda – angļu.

4. Šo jautājumu Tiesa ir jau vērtējusi, it īpaši tādos spriedumos kā spriedums lietā *National Grid Indus*[2], atsevišķās pārkāpuma procedūrās, ko Komisija ierosinājusi pret Portugāli, Spāniju un Dāniju[3], un nesen pasludinātajā spriedumā lietā *DMC*[4]. Tomēr šajā lietā ir pavisam citādi apstākļi.

II – **Atbilstošās tiesību normas**

5. Ļoti sarežģītais valsts tiesiskais regulējums var tikt apkopots šādi.

6. Sākotnēji Vācijas tiesībās nebija juridiska pamata tā sauktajai "nodokļa uzlikšanai atdalīšanas gadījumā". Tas tika pamatots ar Federālās Finanšu tiesas (*Bundesfinanzhof*) 1969. gada judikatūru, saskaņā ar kuru aktīvu pārvešana no Vācijas uzņēmuma uz tās pastāvīgo uzņēmumu ārvalstī tika uzskatīta par aktīvu izņemšanu no uzņēmējdarbības *Einkommensteuergesetz* (Likums par ienākuma nodokli, turpmāk tekstā – "*EStG*") 4. panta 1. punkta otrā teikuma izpratnē. Lai mazinātu šīs pieejas ietekmi uz nodokļu maksātājiem, nodokļu iestādes ieviesa administratīvo praksi, ka nodokļu maksātāji var izvēlēties starp nerealizētā kapitāla pieauguma tūlītēju iekļaušanu ar nodokli apliekamajos ienākumos un aplikšanas ar nodokli atlikšanu, uzskatot šo peļņu par kompensējošiem līdzekļiem par nenomaksātajiem nodokļiem attiecīgajos nodokļu pārskatos desmit gadu laikā.

7. Pirmo reizi "nodokļa uzlikšana atdalīšanas gadījumā" tika regulēta 2006. gada 7. decembra *Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften* [Likumā par nodokļu pasākumiem saistībā ar Eiropas sabiedrības ieviešanu un par citu nodokļu tiesību normu grozījumiem][5] (turpmāk tekstā – "*SEStEG*").

8. EStG 4. panta 1. punkta trešajā teikumā, kas tika iekļauts *EStG*, ir noteikts: "Līdzekļu izņemšanai ar uzņēmējdarbību nesaistītiem nolūkiem ir pielīdzināma Vācijas Federatīvās Republikas nodokļu uzlikšanas tiesību izslēgšana vai ierobežošana attiecībā uz peļņu no aktīva atsavināšanas vai lietošanas".

9. Ar *SEStEG* tika iekļauts *EStG* 4.g pants, kurā tika paredzēts, ka gadījumos, ja aktīvs saskaņā ar *EStG* 4. panta 1. punkta trešo teikumu tiek uzskatīts par izņemtu, jo tas tiek piešķirts tā paša nodokļu maksātāja pastāvīgam uzņēmumam citā ES dalībvalstī, uz nodokļu maksātāja pieteikuma pamata tiek izveidots izlīdzinājuma postenis, kura vērtība atbilst starpībai starp aktīva grāmatvedības vērtību un patieso tirgus vērtību. Šis izlīdzinājuma postenis tiek dzēsts, palielinot peļņu, finanšu gada, kurā tas ir ticis izveidots, un turpmāko četru finanšu gadu laikā attiecīgi par vienu piektdaļu.

10. 2010. gadā *EStG* 4. panta 1. punkts, ņemot vērā *Bundesfinazhof* spriedumu[6], tika grozīts. Pirmkārt, *EStG* 4. panta 1. punktā aiz trešā teikuma tika iekļauts jauns ceturtais teikums šādā redakcijā:

"Tiesību uzlikt nodokļus izslēgšana vai ierobežošana attiecībā uz peļņu no aktīva atsavināšanas it īpaši tiek attiecināta uz gadījumu, kad aktīvs, kas līdz šim tika piešķirts nodokļu maksātāja pastāvīgam uzņēmumam Vācijā, tagad tiek piešķirts pastāvīgam uzņēmumam ārvalstī."

2 — Spriedums *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785).

3 — Spriedumi Komisija/Spānija (C-269/09, EU:C:2012:43), Komisija/Portugāle (C-38/10, EU:C:2012:521) un Komisija/Dānija (C-261/11, EU:C:2013:480).

4 — Spriedums *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20). Kā ir norādīts Itālijas valdības rakstveida apsvērumos, rakstot lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, *Finanzgericht* vēl nebija pieejams Tiesas spriedums lietā *DMC*.

5 — *Bundesgesetzblatt, Federal Law Gazette* (*BGBl.*) I 2006, 2782. [lpp.].

6 — Ar 2008. gada 17. jūlija spriedumu laikā, kad jau bija spēkā *EStG* 4. panta 1. punkta trešais teikums *SEStEG* izteiktajā redakcijā, lietā, kura attiecās uz 1985. taksācijas gadu, *Bundesfinanzhof* atteicās no galīgās līdzekļu izņemšanas privātiem nolūkiem teorijas. Tā norādīja, ka aktīva pārvešana no uzņēmuma uz tās pašas uzņēmējsabiedrības pastāvīgo uzņēmumu ārvalstī nav līdzekļu izņemšana privātiem nolūkiem. Nebija vajadzības aktīva pārvešanu no Vācijas uzņēmējsabiedrības uz tās pastāvīgo uzņēmumu ārvalstī uzskatīt par peļņas gūšanas gadījumu, jo ar to, ka ārvalstī esošā pastāvīgā uzņēmuma peļņa Vācijā ir atbrīvota no nodokļa uzlikšanas, netiekot ierobežota vēlākā nodokļa uzlikšana attiecīgajā valstī izveidotajām slēptajām rezervēm. Šo judikatūras izmaiņu dēļ likumdevējs nolēma grozīt *EStG* 4. panta 1. punkta noteikumus. Tas tika veikts ar 2010. gada 8. decembra *Jahressteuergesetz 2010* (*BGBl.* I 2010, 1768 [. lpp.]), lai nodrošinātu, ka 2008. gada 17. jūlija spriedumā noteiktie principi tiek attiecināti tikai uz izlemto konkrēto lietu un ka galīgās līdzekļu izņemšanas privātiem nolūkiem teorija tādā formā, kā tā ir noteikta *EStG* 4. panta 1. punkta trešajā teikumā, tiek piemērota visās vēl nepabeigtajās lietās.

11. Otrkārt, *EStG* 52. panta 8.b punkts, kurā iepriekš bija vienīgi noteikts, ka *EStG* 4. panta 1. punkta trešais teikums *SEStEG* redakcijā ir spēkā no 2006. gada, tika mainīts, nosakot, ka *EStG* 4. panta 1. punkta trešais teikums ir spēkā arī attiecībā uz agrākiem taksācijas periodiem, ja ir notikusi aktīva pārvešana ārvalstī esošam pastāvīgam uzņēmumam, kura ienākumi, pamatojoties uz nolīgumu par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu, ir atbrīvoti no nodokļa Vācijas teritorijā, un ka *EStG* 4. panta 1. punkta ceturtais teikums ir spēkā attiecībā uz visiem gadījumiem, kuros ir piemērojams *EStG* 4. panta 1. punkta trešais teikums.

III – **Pamatlieta, prejudiciālais jautājums un tiesvedība Tiesā**

12. Verder LabTec GmbH & Co KG (turpmāk tekstā arī – "komandītsabiedrība") ir komandītsabiedrība, kuras juridiskā adrese ir reģistrēta Hānā, Vācijā. *Verder LabTec Beteiligungs GmbH* (turpmāk tekstā – "komplementārā dalībniece"), kura arī ir reģistrēta Hānā, ir tās komplementārā dalībniece[7]. *Tarco B.V.* un *Labo-Tech B.V.*, kuru abu juridiskās adreses ir Nīderlandē, ir komandītes. Kopš 2005. gada maija prasītāja nodarbojās tikai ar savu patentu, preču zīmju un dizainparaugu tiesību administrēšanu. Ar 2005. gada 25. maija līgumu tā šīs tiesības nodeva savam pastāvīgajam uzņēmumam Nīderlandē, *Vleuten*[8].

13. Veicot nodokļu revīziju, nodokļu administrācija (*Finanzamt Hilden*) konstatēja, ka, veicot intelektuālā īpašuma tiesību nodošanu, ir jāatklāj slēptās rezerves, uzrādot to vērtību tiesību nodošanas brīdī. Visas lietas dalībnieces vienojās par slēpto rezervju vērtību, un nodokļu administrācija apstiprināja, ka šai vērtībai gan neesot tūlīt jāuzliek nodoklis pilnā apmērā. Taisnīguma apsvērumu dēļ to varot neitralizēt, izveidojot atgādinājuma posteni ar tādu pašu vērtību; šim atgādinājuma postenim pēc tam, izmantojot lineāro metodi, desmit gadu laikā jātiek dzēstam, palielinoties peļņai. Citiem vārdiem sakot, *Finanzamt Hilden*, ievērojot taisnīguma apsvērumus, atlika nodokļa piedziņu, sadalot slēptās rezerves uz desmit gadu laikposmu. 2009. gada 17. augusta paziņojumā par atsevišķu un vienveidīgu ar nodokli apliekamo summu noteikšanu attiecībā uz 2005. gadu *Finanzamt Hilden* aplika ar nodokli komandītsabiedrības uzņēmējdarbībā gūtos ienākumus, ņemot vērā slēptās rezerves. Par paziņojumu iesniegto sūdzību *Finanzamt Hilden* ar 2011. gada 19. septembra lēmumu noraidīja kā nepamatotu.

14. Valsts tiesā komandītsabiedrība apgalvo, ka Vācijas tiesību normas neatbilst LESD 49. pantā noteiktajam principam par brīvību veikt uzņēmējdarbību. Turklāt nodokļa tūlītēja iekasēšana aktīvu pārvešanas brīdī esot bijusi nesamērīga ar nodokļa iekasēšanu kapitāla pieauguma realizācijas brīdī, kas ir mazāk radikāla alternatīva.

15. Ņemot vērā iepriekš minēto, *Finanzgericht Düsseldorf* ir uzdevusi šādu jautājumu prejudiciāla nolēmuma saņemšanai:

"Vai ar Līguma par Eiropas Savienības darbību 49. pantā noteikto brīvību veikt uzņēmējdarbību ir saderīga situācija, ka attiecībā uz gadījumu, kad aktīvs tiek pārvests no uzņēmējsabiedrības pastāvīga uzņēmuma attiecīgajā valstī tās pašas uzņēmējsabiedrības pastāvīgam uzņēmumam ārvalstī, valsts tiesiskajā regulējumā ir noteikts, ka tā ir līdzekļu izņemšana ar uzņēmējdarbību nesaistītiem nolūkiem un līdz ar to, atklājot slēptās rezerves, rodas peļņa no privātiem nolūkiem izņemtiem līdzekļiem, un citā valsts tiesiskajā regulējumā ir paredzēta iespēja šo peļņu vienmērīgi sadalīt uz pieciem vai desmit finanšu gadiem?"

7 — Vācijā komandītsabiedrības, kuru komplementārais dalībnieks ir privāta sabiedrība ar ierobežotu atbildību (tā sauktās *GmbH & Co* sabiedrības) ir populāras nodokļu iemeslu dēļ. Skat. Hensler, M. un Strohn, L., *Gesellschaftsrecht*. 2. izd., Beck, Minhene, 2014, 403., 404. un 511. lpp. Vācijā komandītsabiedrības ir pakļautas "pārskatāmās" aplikšanas ar nodokļiem sistēmai; tas nozīmē, ka pati sabiedrība kā tāda nav uzņēmumu ienākuma nodokļa vai ienākuma nodokļa maksātāja, bet tā ir nodokļu subjekts tādā ziņā, ka ar nodokli apliekami ienākumi, kas tiek gūti tās uzņēmējdarbībā, tiek aprēķināti atsevišķi un pēc tam tiek attiecināti uz tās dalībniekiem. Nodokļi tiek iekasēti no dalībniekiem.

8 — Lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav norādītas šī līguma puses. No konteksta es secinu, ka tās ir komandītsabiedrības dalībnieces. Šķiet, šim apstāklim nav nozīmes, sniedzot prejudiciālu nolēmumu.

16. Verder LabTec GmbH & Co KG, *Finanzamt Hilden*, Beļģijas, Dānijas, Vācijas, Spānijas, Nīderlandes un Zviedrijas valdības, kā arī Komisija iesniedza rakstveida apsvērumus. Tiesas sēde nav rīkota.

IV – **Analīze**

A – *Ievada apsvērumi*

1) Pieņemamība

17. Komandītsabiedrība apgalvo, ka prejudiciālais jautājums ir nepieņemams, jo tas ir hipotētisks. Ne piecu, ne desmit gadu laikposms, ko *Finanzgericht* ir minējusi nodokļa piedziņai, nav piemērojams attiecībā uz 2005. taksācijas gadu. Komisija uzskata, ka lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir vai varētu būt hipotētisks attiecībā uz piecu gadu laikposmu, ja tas nav attiecināms uz 2005. taksācijas gadu. Arī *Finanzamt* un Vācijas valdība norāda, ka piecu gadu laikposmam nav nozīmes šī strīda risinājumā.

18. Manuprāt, prejudiciālais jautājums ir hipotētisks tiktāl, ciktāl tas attiecas uz nodokļa samaksas piecu gadu laikposma samērīgumu. Tas tā ir tādēļ, ka Vācijas nodokļu administrācija nav pieņēmusi nekādu lēmumu par komandītsabiedrību, saskaņā ar kuru būtu piemērojams šis laikposms. Turpretim desmit gadu termiņu šī nodokļa samaksai apstiprina *Finanzamt*, līdz ar to šajā ziņā prejudiciālais jautājums nav hipotētisks. Tāpēc attiecībā uz piedziņas laikposmu Tiesai savos apsvērumos ir jāizvērtē attiecīgā desmit gadu termiņa atbilstība ES tiesībām.

2) Slēptās rezerves un izceļošanas nodokļi

19. Jēdziens slēptās (neuzrādītās) rezerves attiecas uz peļņu, parasti kapitāla pieaugumu, kas nav iekļauta nodokļu maksātāja ienākuma nodokļa nodokļa bāzē. Slēptās rezerves var rasties, palielinoties aktīva vērtībai un/vai saskaņā ar tiem noteikumiem par nodokli, kuros ir paredzēta lielāka vērtības amortizācija par aktīva vērtības patieso amortizāciju, ņemot vērā nolietojumu, un/vai citiem ieturējumiem no izdevumiem, kas vēl nav radušies[9].

20. Nerealizēta kapitāla pieaugums gadā, kurā tas ir izveidojies, netiek uzskatīts par ar nodokli apliekamu ienākumu. Tā aplikšana ar nodokli tiek atlikta – parasti uz to gadu, kurā šie ienākumi faktiski tiek realizēti. Šī principa loģika ir tāda, ka pirms realizācijas slēptās rezerves neietekmē nodokļu maksātāja maksātspēju. Tomēr it īpaši nemateriālu aktīvu vai to īpašumu gadījumā, kuru vērtība viegli tiek amortizēta, obligāti nenotiek aktīvu realizācija, tos nododot, bet slēptās rezerves, runājot metaforās, "izkūst", kad aktīva tirgus vērtība sasniedz nulles vērtību, piemēram, iekārtas nolietojuma vai intelektuālā īpašuma tiesību izbeigšanās dēļ.

21. Slēptās rezerves ietekmē ar nodokli apliekamos ienākumus, ja tiek veikta izņemšana (atsavināšana) ar uzņēmējdarbību nesaistītos nolūkos. Tas nozīmē, ka aktīvs tiek izslēgts no nodokļu maksātāja nodokļa bāzes. Tas tā ir, piemēram, gadījumā, ja aktīvs tiek pārvests no uzņēmēja uzņēmējdarbības īpašuma viņa privātam patēriņam vai no sabiedrības – tās dalībniekiem bez atlīdzības vai par vērtību, kas ir mazāka par tā tirgus vērtību. Tomēr vissvarīgākie atsavināšanas gadījumi attiecas uz izceļošanu, kad valstij vairs nav tiesību piemērot nodokļus attiecībā uz nodokļu maksātāju vai arī teritoriālā ziņā.

9 — Skat. Von Brocke, K., un Müller, S., "Exit Taxes", *EC Tax Review* 6 (2013), 299.–304. lpp. Turklāt slēptās rezerves var uzkrāties tādu nemateriāla rakstura īpašumu rezultātā kā reputācija, ko ir radījis nodokļu maksātājs, bet kas var nebūt uzrādīts bilancē kā aktīvs.

22. Fiskālā izceļošana, kuras rezultātā tiek iekasēti t.s. izceļošanas nodokļi, var attiekties uz nodokļu maksātāju, objektu, kas tiek aplikts ar nodokli, vai uz tiem abiem. Privāta vai uzņēmumam piederoša subjekta migrācija uz citu valsti parasti nozīmē, ka nodokļu piemērošanas kompetence ir šai pēdējai valstij. Tas pats attiecas arī uz tādu "ar nodokli apliekamu objektu", kāds ir uzņēmējdarbības aktīvs, pārvešanu no vienas valsts uz citu. Attiecībā uz pastāvīgu uzņēmumu [10] var būt jautājums par nodokļu maksātāja vai ar nodokli apliekama objekta, vai abu izceļošanu – atkarībā no situācijas [11].

23. ESAO paraugkonvencijas 7. panta un 13. panta 2. punkta noteikumos par ienākuma nodokļiem un uzņēmuma kapitāla peļņu ir paredzēta gan mītnes, gan uzņēmējas valsts nodokļu piemērošanas kompetence attiecībā uz ārvalstu sabiedrību pastāvīgajiem uzņēmumiem. Lai izvairītos no nodokļu dubultas uzlikšanas vienai un tai pašai peļņai, mītnes valstis var neaplikt ar nodokli peļņu, ko gūst pastāvīgo uzņēmumu sabiedrības ārvalstīs. Minētais tieši attiecas uz Vāciju, kas atbrīvo no nodokļiem ienākumus, kurus gūst Vācijā reģistrētu sabiedrību pastāvīgie uzņēmumi Nīderlandē [12].

24. Nodokļu maksātājiem izceļošanas nodokļi var nozīmēt nodokļu dubultu uzlikšanu vai slēpto rezervju neaplikšanu ar nodokli. Pirmajā gadījumā valsts, no kuras nodokļu maksātājs izceļo, iekasē izceļošanas nodokli, pamatojoties uz starpību starp aktīva grāmatvedības vērtību (nodokļu pārskatos) un patieso vērtību, turpretim uzņēmēja valsts izmanto to pašu grāmatvedības vērtību kā pamatu nodokļa aprēķināšanai, ja aktīvs tiek atsavināts, nepiemērojot samazinājumu izceļošanas nodoklim, kas uzlikts izceļošanas valstī. Turpretī otrajā gadījumā slēptās rezerves var netikt apliktas ar nodokli, ja izceļošanas valsts neuzliek izceļošanas nodokli un uzņēmēja valsts apstiprina aktīva patieso vērtību par ieceļošanas vērtību ("ienākšana"), un aktīvs tiek atsavināts par šo vērtību [13].

25. Turklāt, ja izceļošanas nodoklis tiek piedzīts, pirms tiek realizēts aktīvs, tas rada nelabvēlīgu naudas plūsmu nodokļu maksātājam.

26. No šajā lietā sniegtajiem apsvērumiem izriet, ka galvenās domstarpības starp Komisiju un dalībvalstīm ir par pieņemamību un izceļošanas nodokļa piemērošanas veidiem iekšējā tirgū [14]. Šķiet, lai arī Komisija un Padome atbalsta pamata nostāju, saskaņā ar kuru izceļošanas nodokļi tiek uzskatīti par iekšējā tirgus brīvību ierobežojumiem, bet vienlaikus par nenovēršamām nodokļu piemērošanas kompetenci starp dalībvalstīm regulējošā fiskālās teritorialitātes principa sekām, viņu viedokļi atšķiras attiecībā uz to pamatotību un samērīgumu. Tāpēc nav pārsteigums, ka par izceļošanas nodokļiem Tiesas judikatūra ir samērā plaša.

10 — Saskaņā ar ESAO Paraugkonvencijas par ienākuma un īpašuma nodokļiem 2010 (ESAO 2012, ESAO izdevums, http://dx.doi.org/10.1787/978926417517-en) 5. panta 1. un 2. punktu šīs konvencijas izpratnē "pastāvīgs uzņēmums" ir fiksēta uzņēmējdarbības vieta, ar kuras starpniecību uzņēmums veic visu vai daļu no savas saimnieciskās darbības un kas ietver arī filiāles.

11 — Norādīšu, ka 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 L 225, 1. lpp.), izpratnē aktīvu pārvešanai ir īpaša un šaura nozīme. Saskaņā ar Direktīvas 90/434 2. panta c) punktu "šajā direktīvā [..] c) "aktīvu pārvešana" ir operācija, ar ko sabiedrība, kas nebeidz darbību, pārved citai sabiedrībai visas, vienu vai vairākas savas darbības nozares apmaiņā pret vērtspapīru pārvedumu, kas pieder pie pārveduma saņēmējas sabiedrības kapitāla".

12 — 1959. gada nodokļu nolīguma starp Vāciju un Nīderlandi atbilstošie noteikumi ir norādīti Beļģijas un Vācijas rakstveida apsvērumos. Saskaņā ar šī nolīguma 20. panta 2. punktu, ja Vācija ir nodokļu maksātāja mītnes valsts, tā izslēdz no nodokļa bāzes ienākumus vai kapitālu, kuru Nīderlande var aplikt ar nodokli saskaņā ar nolīgumu. Tas tieši attiecas uz Vācijas sabiedrību pastāvīgajiem uzņēmumiem Nīderlandē (skat. 5. pantu).

13 — Skat. Aplikšana ar nodokļiem izceļojot un nepieciešamība koordinēt dalībvalstu nodokļu politiku. 2006. gada 19. decembra Komisijas paziņojums Padomei, Eiropas Parlamentam un Eiropas Ekonomikas un sociālo lietu komitejai – **Aplikšana ar nodokļiem izceļojot un nepieciešamība koordinēt dalībvalstu nodokļu politiku**, COM/2006/825, galīgā redakcija, 4.–8. lpp. Skat. arī ģenerāladvokātes J. Kokotes [*J. Kokott*] secinājumus lietā *National Gfid Indus* (EU:C:2011:563, 47.–49. punkts).

14 — Skat. COM(2006) 825, galīgā redakcija, turpat un Padomes 2008. gada 2. decembra Rezolūciju par koordināciju izceļošanas nodokļa jomā (OV C 323, 1. lpp.).

3) Svarīgākās judikatūras apkopojums

27. Tiesas judikatūrā nav neviena sprieduma, kuru tieši varētu attiecināt uz šo lietu. Tādēļ faktisko problēmu un Tiesas konstatējumu šajās lietās apkopojums sniedz noderīgas norādes, lai noteiktu, vai komandītsabiedrības izvirzītie argumenti atbilst ES tiesībām.

28. Lietā *National Grid Indus* (EU:C:2011:785) Nīderlandes sabiedrība pārcēla savu faktisko vadības centru uz Apvienoto Karalisti. Saskaņā ar piemērojamo nolīgumu par nodokļa dubultu uzlikšanu pēc pārvešanas par nodokļu iekasēšanas valsti tika uzskatīta Apvienotā Karaliste, lai gan tā turpināja būt Nīderlandes sabiedrība, kurai principā bija jāmaksā nodokļi Nīderlandē. Tā kā sabiedrībai nebija pastāvīga uzņēmuma Nīderlandē, tikai Apvienotajai Karalistei bija tiesības aplikt ar nodokli tās peļņu un kapitāla pieaugumu pēc pārvešanas, ievērojot nolīguma par nodokļu dubultu uzlikšanu noteikumus.

29. Tiesa uz *Gerechtshof Amsterdam* prejudiciālajiem jautājumiem tiktāl, ciktāl tas attiecas uz šo lietu, atbildēja, ka LESD 49. pantam nav pretrunā tāds valsts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru nodokļa apmērs, ar ko apliek kapitāla pieaugumu no sabiedrības aktīviem, tiek galīgi noteikts – neņemot vērā ne kapitāla vērtības samazinājumu, ne arī kapitāla pieaugumu, kurš, iespējams, tiks realizēts vēlāk, – brīdī, kad sabiedrība tās faktiskā vadības centra pārcelšanas uz citu dalībvalsti dēļ pārtrauc saņemt ar nodokļiem apliekamu peļņu pirmajā dalībvalstī. Tomēr LESD 49. pantam ir pretrunā tāds dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar ko piemēro nodokļa summas tūlītēju piedziņu par nerealizētu kapitāla pieaugumu no aktīviem sabiedrībai, kas pārceļ savu faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, tieši šīs pārcelšanas brīdī.

30. Nosakot, ka ir jānošķir ar nodokli apliekama kapitāla pieauguma apmēra noteikšana no tā piedziņas, Tiesa arī konstatēja, ka Nīderlandes *tiesiskais regulējums ir piemērots*, lai garantētu aplikšanas ar nodokļiem sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanu, jo *kapitāla pieaugumu no aktīviem apliek ar nodokļiem tajā dalībvalstī, kurā tas ir gūts*[15] (izcēlums mans). Es uzskatu, ka apstāklim, ka sabiedrību Nīderlandē joprojām varēja aplikt ar nodokli, lai gan tā šajā dalībvalstī vairs neguva ar nodokli apliekamu peļņu, nav izšķirošas nozīmes.

31. Lietā Komisija/Portugāle (EU:C:2012:521) Tiesa uzskatīja, ka Komisijas pirmais iebildums ir par to, ka attiecīgās Portugāles tiesību normas ietver šķēršļus brīvībai veikt uzņēmējdarbību, jo gadījumā, ja Portugāles sabiedrība pārceļ savu juridisko adresi un faktisko vadības centru uz citu dalībvalsti, kā arī gadījumā, *ja Portugāles nerezidentes sabiedrības, kas atrodas Portugāles teritorijā, pastāvīgā uzņēmuma aktīvi daļēji vai pilnībā tiek pārvesti uz citu dalībvalsti*, šāda sabiedrība finansiāli tiek sodīta salīdzinājumā ar līdzīgu sabiedrību, kas saglabā savu darbību Portugāles teritorijā[16]. Ņemot vērā, ka attiecībā uz tikai valsts iekšienē veiktajām darbībām nebija paredzēts nekavējoties uzlikt nodokli nerealizētajam kapitāla pieaugumam, Tiesa noteica, ka Portugāles tiesiskais regulējums neatbilst LESD 49. pantam.

32. Lietā Komisija/Dānija[17] Komisija par neatbilstošu LESD 49. pantam un Eiropas Ekonomikas zonas līguma 31. pantam uzskatīja Dānijas tiesisko regulējumu, kurā bija paredzēts nekavējoties uzlikt nodokli sabiedrības ar ierobežotu atbildību kapitāla pieaugumam aktīvu pārvešanas uz citiem tās uzņēmumiem citās dalībvalstīs gadījumā, ja līdzīgas darbības Dānijas teritorijā (izņemot Grenlandi un Fēru salas) netika apliktas ar nodokli. Saskaņā ar attiecīgajām Dānijas tiesību normām šī pārrobežu pārvešana ir attiecīgo aktīvu pārdošana, savukārt līdzīgas darbības starp sabiedrības uzņēmumiem Dānijā netiek

15 — Spriedums *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 48. punkts).

16 — Spriedums Komisija/Portugāle (EU:C:2012:521, 27. punkts).

17 — Spriedums Komisija/Dānija (EU:C:2013:480) (spriedums ir pieejams tikai dāņu un franču valodā).

uzskatītas par aktīvu pārdošanu [18]. Tiesa konstatēja šo noteikumu pārkāpumu, jo Dānijas tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēts nekavējoties uzlikt nodokli sabiedrības ar ierobežotu atbildību nerealizētā kapitāla pieaugumam aktīvu pārvešanas gadījumā ārpus Dānijas galvenās teritorijas [19], bija nesamērīgs [20].

33. Šajā lietā īpaša nozīme ir Tiesas konstatējumam par to, ka dalībvalstīm, lai uzliktu nodokli kapitāla pieaugumam, kas gūts to teritorijā, ir pilnvaras paredzēt šai nodokļa uzlikšanai citu nodokļa bāzi, kas nav šī kapitāla pieauguma faktiskā realizēšana, lai garantētu, ka šiem aktīviem tiek uzlikts nodoklis, ja attiecīgais uzņēmums neplāno pārvest aktīvus, ņemot vērā, ka nodoklis netiek piedzīts pārvešanas brīdī [21]. Šis konstatējums attiecās uz Dānijas valdības apgalvojumiem par to, ka tādus nemateriāla rakstura aktīvus kā aktīvi, uz kuriem tiek attiecināts nolietojums, vai nemateriāls īpašums netiek plānots realizēt, bet gan samazināt to vērtību. Proti, to grāmatvedības vērtība būtu nulle vai katrā ziņā mazāka nekā maksājamā nodokļa apmērs [22].

34. Lieta *DMC* (EU:C:2014:20) attiecās uz Vācijas komandītsabiedrības nerealizētā kapitāla pieauguma aplikšanu ar nodokli tādēļ, ka komandītsabiedrība tika likvidēta, jo tās komandīti, divas Austrijas sabiedrības ar ierobežotu atbildību, nodeva savas daļas komplementārajai dalībniecei Vācijas komandītsabiedrībā, t.i., Vācijas sabiedrībai ar ierobežotu atbildību, pret atlīdzību šīs komplementārās dalībnieces kapitāla daļu pamatkapitālā formā. Tā kā visas komandītsabiedrības daļas tika pārceltas uz Vācijas komplementāro dalībnieci, komandītsabiedrība tika likvidēta.

35. Līdz ar to komandīti, ņemot vērā komandītsabiedrības nerealizētā kapitāla pieaugumu Vācijā, jo kā līdzīpašniekiem tiem ir jāmaksā nodoklis par gūto peļņu pat tad, ja pēc komandītsabiedrības likvidēšanas tiem vairs nepieder pastāvīgs uzņēmums Vācijā, tika aplikti ar nodokli Vācijā. Tā rezultātā Vācijai vairs nebija tiesību uzlikt nodokli peļņai, ko komandīti guva no Vācijas komplementārā dalībnieka to pamatkapitāla daļu atsavināšanas, kas tika piešķirtas apmaiņā pret šīm sabiedrībām piederošo Vācijas komandītsabiedrības daļu ieguldījumu. Ņemot vērā, ka komandītu ieguldīto daļu vērtība Vācijas komplementārajā dalībniecē tika noteikta pēc to paredzamās, nevis pēc to grāmatvedības vērtības, nerealizētais kapitāla pieaugums saistībā ar Vācijas komandītsabiedrības daļām tika aplikts ar nodokli.

36. Lietā *DMC* (EU:C:2014:20) *Finanzgericht Hamburg* uzdeva Tiesai divus prejudiciālus jautājumus. Pirmais jautājums bija par to, vai noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību atbilst valsts tiesiskais regulējums, "kurā attiecībā uz līdzdalības daļu ieguldījumu kapitālsabiedrībā ir paredzēts, ka ieguldītie aktīvi obligāti ir jānovērtē pēc funkcionējoša uzņēmuma vērtības (un tādējādi slēpto rezervju atklāšanas rezultātā ieguldītājam rodas kapitāla pieaugums), ja mantiska ieguldījuma brīdī Vācijas Federatīvajai Republikai nav tiesību uzlikt nodokli ienākumiem no ieguldītājam par veikto ieguldījumu piešķirto jauno sabiedrības daļu atsavināšanas".

37. Gadījumam, ja atbilde uz pirmo jautājumu būtu noliedzoša, valsts tiesa uzdeva jautājumu, vai valsts tiesiskais regulējums ir saderīgs ar noteikumiem par brīvību veikt uzņēmējdarbību, ja ieguldītājam tiek piešķirtas tiesības pieteikties uz slēpto rezervju atklāšanas rezultātā maksājamā nodokļa bezprocentu atlikšanu tādā nozīmē, ka par kapitāla pieaugumu maksājamais nodoklis var tikt samaksāts ikgadējos daļējos maksājumos vismaz vienas piektdaļas apmērā no nodokļa ar nosacījumu, ka tiek nodrošināta daļējās summas samaksa?

18 — Spriedums Komisija/Dānija (EU:C:2013:480, 24. punkts).
19 — Spriedums Komisija/Dānija (EU:C:2013:480, 29. punkts).
20 — Spriedums Komisija/Dānija (EU:C:2013:480, 32. punkts).
21 — Spriedums Komisija/Dānija (EU:C:2013:480, 37. punkts).
22 — Spriedums Komisija/Dānija (EU:C:2013:480, 12.–14. punkts).

38. Tiesa noteica, ka lietas apstākļi attiecas uz kapitāla aprites brīvību, nevis uz brīvību veikt uzņēmējdarbību. Tā arī uzskatīja, ka valsts tiesiskais regulējums varētu atbilst LESD 63. pantam attiecībā uz to, ka mērķis saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm ir tiesisks. Tas izrietēja no noteikuma par to, ka dalībvalsts var aplikt ar nodokli nerealizētā kapitāla pieaugumu brīdī, kad tas tiek faktiski realizēts [23].

39. Otrs prejudiciālais jautājums par nerealizētā kapitāla pieauguma, kas gūts attiecīgās dalībvalsts teritorijā, tūlītēju aplikšanu ar nodokli tika atzīts par samērīgu, ņemot vērā, ka nodokļu maksātājs var izvēlēties atlikto maksājumu un šādā gadījumā viņam ir tikai jāpilda prasība iesniegt bankas nodrošinājumu, kas tika ieviesta, apsverot faktisko risku nodokļa nepiedzīšanas gadījumā [24]. It īpaši Tiesa noteica, ka ņemot vērā, ka nodokļa nepiedzīšanas risks laika gaitā palielinās, *maksājamā nodokļa samaksas sadalīšana pa daļām uz pieciem ikgadējiem maksājumiem pirms nerealizētā kapitāla pieauguma ir atbilstošs un samērīgs pasākums*, lai sasniegtu mērķi saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm [25] (izcēlums mans).

40. Manuprāt, Tiesa vispārīgi ir atzinusi, ka īpašu ES tiesību normu neesamības gadījumā no dalībvalsts kompetences uzlikt tiešos nodokļus izriet, ka tās var aplikt ar nodokli nerealizētā kapitāla pieaugumu, kas gūts to teritorijā, pat ja šādā gadījumā tiek ierobežota brīvība veikt uzņēmējdarbību vai, attiecīgi, kapitāla brīva aprite [26]. Tas nodokļu maksātāja izceļošanas kontekstā ir balstīts uz to, ka tiek atzīta dalībvalsts kompetence izmantot nodokļu piemērošanas pilnvaras attiecībā uz darbībām, kas tiek veiktas tās teritorijā saskaņā ar nodokļu teritorialitātes principu [27].

41. Tomēr, ņemot vērā lietu Komisija/Portugāle (EU:C:2012:521) un Komisija/Dānija (EU:C:2013:480) judikatūru, nodokļu teritorialitātes principa iedarbība tiek atzīta ne tikai situācijās, kad nodokļu maksātājs atstāj dalībvalsts teritoriju, bet tas ir piemērojams arī daļējas vai pilnīgas aktīvu pārvešanas uz citu dalībvalsti gadījumā. Attiecībā uz nodokļu teritorialitāti nav nozīmes tam, vai uz nodokļu maksātāju ir vai nav attiecināma teritoriālā jurisdikcija, ja dalībvalsts zaudē tās teritoriālo jurisdikciju attiecībā uz tādu noteiktu nodokļu bāzi kā peļņa, kas saistīta ar noteiktu uzņēmuma kapitālu. Šādā gadījumā dalībvalstij ir jānosaka nodokļi, kas ir jāmaksā pirms nodokļu bāzes pārvešanas citas dalībvalsts nodokļu piemērošanas kompetencē, ņemot vērā, ka pirmā dalībvalsts saskaņā ar starptautiskajām tiesībām un/vai valsts tiesību normām ir piešķīrusi otrai dalībvalstij nodokļu piemērošanas pilnvaras pēc pārvešanas attiecībā uz šo nodokļu bāzi.

42. Tiesa skaidri noraidīja izceļošanas valsts pienākumu ņemt vērā aktīvu, ar kuriem ir saistītas slēptās rezerves, vērtības izmaiņas pēc tam, kad šie aktīvi ir pārvesti no šīs dalībvalsts teritorijas [28]. Tomēr šī priekšrocība aplikt ar nodokli nerealizētā kapitāla pieaugumu, kas gūts dalībvalstī, nevar tikt piemērota nesamērīgi attiecībā uz nodokļa piedziņu un tās veidiem.

23 — Šis noteikums tika pamatots ar iespējamību ņemt vērā kapitāla pieaugumu, nosakot Vācijā maksājamā uzņēmuma ienākuma nodokļa apmēru, pārņemot sabiedrību, t.i., sabiedrību ar ierobežotu atbildību, kas šajā lietā bijusi likvidētās komandītsabiedrības komplementārā dalībniece (spriedums *DMC* (EU:C:2014:20, 57. punkts)).

24 — Spriedums *DMC* (EU:C:2014:20, 67. punkts).

25 — Spriedums *DMC* (EU:C:2014:20, 62. punkts).

26 — Spriedums *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 46. punkts).

27 — Spriedums *DMC* (EU:C:2014:20, 49. punkts un tajā minētā judikatūra).

28 — Spriedums *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 56. punkts).

B – *Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu pastāvēšanu*

43. Iesniedzējtiesa uzskata, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību tiek ierobežota, jo, ja aktīvi tiktu pārvesti no viena pastāvīga uzņēmuma uz otru Vācijas teritorijā, slēptās rezerves netiktu apliktas ar nodokli [29]. Šķiet, ka šai nostājai savos rakstveida apsvērumos piekrīt lietas dalībnieki, izņemot *Finanzamt* un Beļģijas valdību.

44. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru brīvība veikt uzņēmējdarbību tiek ierobežota ar tiesību normu nodokļu jomā, ja attiecībā uz pārrobežu situāciju tiek piemērots nelabvēlīgāks tiesiskais režīms nekā valsts iekšienē pastāvošai situācijai, pieņemot, ka situācijas ir salīdzināmas [30].

45. Saskaņā ar Vācijas noteikumiem par nodokļiem aktīvu pārvešanai no iekšzemes pastāvīgā uzņēmuma uz pastāvīgo uzņēmumu ārvalstīs neapšaubāmi tiek piemērots atšķirīgs tiesiskais regulējums nekā tad, ja līdzīgas darbības tiek veiktas starp diviem iekšzemes pastāvīgajiem uzņēmumiem. Pirmajā gadījumā slēptās rezerves tiek apliktas ar nodokli, otrajā gadījumā – netiek apliktas. Šīs atšķirības dēļ pārrobežu darbību gadījumā tiek piemērots mazāk labvēlīgs tiesiskais režīms nekā attiecībā uz iekšējām darbībām tiktāl, ciktāl tas attiecas uz naudas plūsmas grūtībām [31].

46. Manuprāt, mazāk labvēlīgs tiesiskais režīms tiek piemērots pat gadījumā, ja nav problēmu ar naudas plūsmu. Nosakot apmēru, kādā nerealizētā kapitāla pieaugums ietekmē ar nodokli apliekamo peļņu aktīvu pārvešanas brīdī, nodokļu maksātājam zūd tiesības pamatoties uz turpmāku aktīvu tirgus vērtības samazinājumu, aprēķinot maksājamo nodokļu apmēru. Tomēr šādas tiesības tiek saglabātas, ja aktīvi paliek Vācijas teritorijā.

47. Līdz ar to šajā lietā ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, jo situācija, kad Vācijas uzņēmums pārved aktīvus uz citu dalībvalsti, ir objektīvi salīdzināma ar aktīvu pārvešanu uz pastāvīgu uzņēmumu Vācijas teritorijā. Šķiet, saskaņā ar judikatūru šī ir tieši tāda situācija [32].

48. Tomēr Vācijas un Beļģijas valdības uzskata, ka attiecībā uz pārrobežu darījumiem, ņemot vērā starp Vāciju un Nīderlandi parakstīto nolīgumu par nodokļu dubultu uzlikšanu, kas tiek piemērots kopā ar Nīderlandes tiesisko regulējumu nodokļu jomā, netiek piemērots nelabvēlīgs režīms. Saskaņā ar nolīguma noteikumiem Vācija neapliek ar nodokli Vācijas nodokļu maksātāja pastāvīgo uzņēmumu Nīderlandē peļņu, bet tā tiek aplikta ar nodokli Nīderlandē. Saskaņā ar Nīderlandes tiesisko regulējumu attiecībā uz aktīviem no Vācijas Nīderlandes pastāvīgajā uzņēmumā var tikt veikts "step-up", t.i., tie var tikt iekļauti pēdējās nodokļu pārskatos par to tirgus vērtību, kas pēc tam ir pamats vērtības samazinājumam. Tāpēc tiek apgalvots, ka visus Vācijas izceļošanas nodokļus tiekot neitralizēti ar Nīderlandes noteikumiem par nodokļiem, kuros ir paredzēta aktīvu "step-up" vērtības samazināšana, tādējādi samazinot to ar nodokli apliekamo ienākumu apmēru, kas gūti Nīderlandē. Ievērojot Nīderlandes noteikumus par vērtības samazināšanu attiecībā uz patentu tiesībām, šajā situācijā nodokļu maksātājs var pat gūt peļņu.

49. Manuprāt, šī argumentācija neietekmē apstākli, ka Vācijas tiesiskais regulējums ir diskriminējošs aktīvu pārvešanas pārrobežu situācijā. Nolīgums par nodokļiem drīzāk attiecas uz ierobežojuma pamatojumu, atsaucoties uz vajadzību taisnīgi noteikt nodokļu piemērošanas kompetenci starp divām valstīm. Es izvērtēšu šo jautājumu tālāk tekstā.

29 — Es uzskatu, ka līguma noteikums, kas ir piemērojams *ratione temporis*, ir EKL 43. pants, nevis LESD 49. pants, jo lieta attiecas uz 2005. gadā veiktās aktīvu pārvešanas aplikšanu ar nodokli. Tomēr, ņemot vērā, ka pēc būtības šie divi noteikumi neatšķiras, manuprāt, Tiesa, atbildot uz prejudiciālo jautājumu, var atsaukties uz pēdējo noteikumu.

30 — Spriedums *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 37. un 38. punkts un tajos minētā judikatūra).

31 — Turpat, 37. punkts.

32 — Spriedumi Komisija/Dānija (EU:C:2013:480, 31. punkts), Komisija/Portugāle (EU:C:2012:521, 29. punkts) un Komisija/Spānija (EU:C:2012:439, 60. punkts).

50. Turklāt šķiet, ka Tiesas pastāvīgajā judikatūrā tiek noraidīti argumenti par to, ka ar nodokļu nolīguma noteikumiem var neitralizēt ierobežojumu, kas *a priori* izriet no valsts tiesiskā regulējuma nodokļu jomā. Tiesa ir noteikusi, ka "dalībvalstīm ir tiesības noteikt, vai un cik lielā mērā ir jānovērš ekonomiskā dubultā nodokļa uzlikšana sadalītajai peļņai, un šajā nolūkā vienpusēji vai ar konvencijām, ko tās noslēdz ar citām dalībvalstīm, ieviest sistēmas, kuras ir paredzētas, lai novērstu vai samazinātu šo ekonomisko dubulto nodokļa uzlikšanu. Tomēr šis apstāklis vien tām neļauj piemērot pasākumus, kas ir pretrunā aprites un pārvietošanās brīvībai" [33].

51. Līdz ar to, manuprāt, pamatlietā apstrīdētās tiesību normas ierobežo brīvību veikt uzņēmējdarbību.

C – *Par attaisnojumu brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumam*

1) Līdzsvarota nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšana

52. Iesniedzējtiesa un dažādas dalībvalstis, kas piedalījās tiesvedībā, uzskata, ka Vācijas attiecīgās tiesību normas var tikt pamatotas, atsaucoties uz nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma saglabāšanu dalībvalstu starpā, ko Tiesa ir atzinusi par leģitīmu vispārējo interešu mērķi, ar ko var attaisnot brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu. Turklāt Vācija pamatojas uz tās nodokļu sistēmas saskaņotību.

53. Turpretī Komisija apgalvo, ka pirmais no šiem attaisnojuma pamatiem nevar tikt atzīts, jo, pienācīgi ņemot vērā *Bundesfinanzhof* judikatūru [34], Vācijai saglabājas tās nodokļu uzlikšanas pilnvaras attiecībā uz kapitāla pieaugumu, kas gūts pirms aktīvu pārvešanas.

54. Es ierosinu Tiesai neņemt vērā Komisijas apgalvojumu, jo tas ir balstīts uz tās izdarītu *Bundesfinanzhof* judikatūras izmaiņu interpretāciju attiecībā uz jautājumu par to, vai aktīvu pārvešana uz ārvalsts pastāvīgo uzņēmumu ir pielīdzināma īpašuma atsavināšanai, kā rezultātā šī valsts zaudē pilnvaras uzlikt nodokļus. Faktiski šķiet, ka komandītsabiedrībai ir jāmaksā nodokļi tikai tāpēc, ka aktīvi ir pārvesti uz pastāvīgu uzņēmumu ārvalstī. Šis apstāklis, kas, izriet no valsts tiesiskā regulējuma piemērošanas, dalībvalstij ir jāattaisno attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību.

55. Apstāklis, vai Vācijas noteikumi saskaņā ar ES tiesībām ir vai nav attaisnoti, ir atkarīgs, pirmkārt, no tā, vai tie ir piemēroti un vajadzīgi, lai tiktu saglabāts iepriekš minētais nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījums, un, otrkārt, vai tie pārsniedz vai nepārsniedz to, kas nepieciešams šī mērķa sasniegšanai [35]. Manuprāt, nav sīki jāanalizē attiecīgie Vācijas noteikumi, ņemot vērā šo shēmu, jo attiecībā uz tiem var piemērot atbilstošos Tiesas konstatējumus iepriekš minētajās lietās.

56. Es norādu, ka Tiesas judikatūra par izceļošanas nodokļiem balstās uz atšķirību starp, no vienas puses, nodokļa apmēra, kas jāmaksā izceļošanas brīdī, *noteikšanu* un, no otras puses, šādi noteiktā nodokļa *piedziņu*. Tiesa ir apstiprinājusi, ka pirmā no šīm darbībām tiek attaisnota ar mērķi saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu [36] un nodokļu sistēmas saskaņotību [37].

33 — Spriedums *Amurta* (C-379/05, EU:C:2007:655, 24. punkts). Skat. arī spriedumu *Bouanich* (C-265/04, EU:C:2006:51, 49. un 50. punkts).

34 — Skat. 6. zemsvītras piezīmē minēto 2008. gada 17. jūlija spriedumu.

35 — Skat., piemēram, spriedumu *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 — Spriedums *DMC* (EU:C:2014:20, 51. un 52. punkts).

37 — Spriedums *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 81. punkts).

57. Nav strīda par to, ka Vācija saglabā savas tiesības aplikt ar nodokli nerealizētā kapitāla pieaugumu, kas gūts tās teritorijā pirms pārvešanas. No piemērojamā nolīguma par nodokļiem izriet, ka Vācija ir atteikusies no savām pilnvarām aplikt ar nodokli Vācijas uzņēmējsabiedrības pastāvīgā uzņēmuma Nīderlandē peļņu un aktīvus, kā arī tā neapliek ar nodokli nekādus ienākumus, kas attiecas uz šo pastāvīgo uzņēmumu.

58. Līdz ar to šķiet, ka Nīderlande un Vācija ir noregulējušas savu kompetenci uzlikt nodokļus peļņai, kas gūta no attiecīgajiem aktīviem, tāpēc pārvešanas brīdim ir izšķiroša nozīme. Ir skaidrs, ka, lai Vācija varētu izmantot savas pilnvaras uzlikt nodokļus, tai ir jāvar noteikt apmēru, kādā nerealizētais kapitāla pieaugums ietekmē komandītsabiedrības ar nodokli apliekamo peļņu pārvešanas brīdī. Citādi nevarētu skaidri nošķirt šī kapitāla pieaugumu no visa pārējā kapitāla pieauguma (vai zaudējuma), kas radies pēc pārvešanas, un attiecībā uz kuru nodokļu piemērošanas kompetence ir Nīderlandei.

2) Vācijas pilnvaru uzlikt nodokļus īstenošana (nerealizētā kapitāla pieauguma apmēra noteikšana)

59. Tādējādi patiesībā Vāciju interesē jautājums, kā tā var efektīvi izmantot savas pilnvaras uzlikt nodokļus. Vai apstāklis, ka komandītsabiedrība paliek Vācijā, padara lieku nerealizētā kapitāla pieauguma apmēra, kas gūts Vācijas teritorijā, pirms attiecīgie aktīvi tiek pārvesti, noteikšanu, lai nodokļu ieturēšanas kompetence starp divām dalībvalstīm tiktu joprojām sadalīta līdzsvaroti? Šķiet, šo nostāju atbalsta Komisija. Tā pamatojas uz Tiesas lietā *DMC* pasludinātā sprieduma fragmentiem, kuros ir atzīts, ka mērķis saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm var attaisnot citādi prettiesiskus dalībvalsts noteikumus tikai tad, ja dalībvalstij, kuras teritorijā ienākumi ir gūti, faktiski netiek ļauts īstenot savu nodokļu piemērošanas kompetenci attiecībā uz šiem ienākumiem [38].

60. Šķiet, ir skaidrs, ka Vācija saglabā tiesības uzlikt nodokļus *ratione personae* attiecībā uz komandītsabiedrību, ja sabiedrība neizceļo. Tas pats attiecas arī uz komplementāro dalībnieci, Vācijas sabiedrību ar ierobežotu atbildību; lietas materiālos nav informācijas par komandītu, proti, Nīderlandes sabiedrību, nodokļu maksātāju statusu Vācijā.

61. Ievērojot Tiesas spriedumu lietā *National Grid Indus* (EU:C:2011:785), es neredzu, kādi iebildumi varētu tikt attiecināti uz Vāciju, novērtējot ar nodokli apliekamo peļņu, atsaucoties uz ar nodokli apliekamā apmēra noteikšanu atbilstoši nerealizētā kapitāla pieaugumam, kas saistīts ar aktīvu pārvešanu uz komandītsabiedrības pastāvīgo uzņēmumu Nīderlandē. Tam ir nozīme tiesiskās noteiktības nodrošināšanā, jo šī peļņa katrā ziņā ir saistīta ar pārvešanas brīdi un līdz ar to ar noteiktu finanšu gadu [39].

62. Manuprāt, nav būtiskas atšķirības starp situāciju, kad visi rezidenta nodokļu maksātāja iekšzemes pastāvīgā uzņēmuma aktīvi tiek pārvesti uz pastāvīgu uzņēmumu ārvalstī, un situāciju, kad tiek pārvesta tikai daļa no šiem aktīviem, ciktāl tiesību subjekts, kas veic pārvešanu, turpina maksāt nodokļus izceļošanas valstī. Lietā Komisija/Portugāle Tiesa nenošķīra daļēju vai pilnīgu Portugāles nerezidentes sabiedrības pastāvīgā uzņēmuma aktīvu pārvešanu [40]. Vēl mazāka nozīme šim aspektam ir attiecībā uz rezidentēm sabiedrībām, jo nodokļa bāze, t.i., nerealizētā kapitāla pieaugums, kas gūts pirms pārvešanas, abās situācijās paliek nemainīgs [41].

38 — Skat. spriedumu *DMC* (EU:C:2014:20, 56. un 57. punkts).

39 — Situācija būtu citādāka, ja Es tiesībās tiktu prasīts, ka, novērtējot ar nodokli apliekamās peļņas, kas gūta Vācijā, apmēru attiecībā uz nerealizētā kapitāla pieaugumu (vai zaudējumu), ir jāņem vērā apstāklis, vai un kad aktīvi ir tikuši realizēti Nīderlandē. Tiesa noraidīja šādas prasības pastāvēšanu spriedumā *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 56. un 57. punkts). Skat. arī spriedumu *DMC* (EU:C:2014:20, 48. punkts). Es atgādinu, ka lietā *National Grid Indus* sabiedrība faktiski palika nodokļu maksātāja Nīderlandē, lai gan tā bija kļuvusi par rezidenti Apvienotajā Karalistē. Turklāt es uzskatu, ka gadījumā, ja valsts neapliek ar nodokli ienākumus, kas attiecas uz rezidentu uzņēmumu pastāvīgu uzņēmumu ārvalstī, pienākums ņemt vērā šādu tiem pārvesto aktīvu vērtības samazinājumu, bet neņemt vērā šo aktīvu vērtības pieaugumu pēc izceļošanas nozīmētu asimetriju, kas ietekmētu tās nodokļu sistēmas saskaņotību.

40 — Spriedums Komisija/Portugāle (EU:C:2012:521, 27. un 28. punkts). Skat. arī spriedumu Komisija/Dānija (EU:C:2013:480, 28. punkts).

41 — Skat. spriedumu Komisija/Dānija (EU:C:2013:480, 31. un 36. punkts).

63. Turklāt šķiet, ka judikatūra apstiprina izceļošanas nodokļa noteikšanu attiecībā uz aktīvu pārvešanu, pat ja nodokļu maksātājs nepārceļas uz citu dalībvalsti, ciktāl netiek veikta nodokļa tūlītēja piedziņa [42].

64. Nobeigumā jānorāda, ka, lai saglabātu Vācijas pilnvaras uzlikt nodokli nerealizētam kapitāla pieaugumam, kas gūts pirms aktīvu pārvešanas, kas ir *nodokļa iekasējamības* gadījums, nosakot nodokļu maksātāju, noteikt ar nodokli apliekamās peļņas apmēru šajā brīdī ir gan vajadzīgi, gan atbilstoši. To neietekmē apstāklis, ka komandītsabiedrība turpina būt nodokļu maksātāja Vācijā; tas ietekmē tikai piedziņu.

65. Visbeidzot, pirms detalizētas jautājuma par nodokļa piedziņu izvērtēšanas, es norādu, ka Komisijas pamatošanās uz praktisko neiespējamību aplikt ar nodokli nerealizētā kapitāla pieaugumu, ko Tiesa apšaubīja, pamatojoties uz lietas *DMC* apstākļiem, ir nevietā. Lietā *DMC* Tiesa apšaubīja, vai Vācijai bija neiespējami ņemt vērā likvidētās Vācijas komandītsabiedrības nerealizētā kapitāla pieaugumu, nosakot uzņēmuma ienākuma nodokļa apmēru, kas jāmaksā sabiedrībai ar ierobežotu atbildību, kura bija bijusi tās komplementārā dalībniece, ja Vācijas komandītsabiedrību tās likvidēšanas rezultātā ir pārņēmis vienīgais palikušais dalībnieks, proti, sabiedrība ar ierobežotu atbildību [43].

66. Pirmkārt, šajā lietā nav iespējams ņemt vērā atbilstošo nerealizētā kapitāla pieaugumu, uzliekot nodokli citiem subjektiem, kas nav komandītsabiedrība, un, ievērojot pārskatāmo nodokļu piemērošanas sistēmu, galu galā tās dalībniekiem. Otrkārt, pareiza robeža starp Vācijas un Nīderlandes nodokļu piemērošanas pilnvarām var tikt ievērota, ja ir noteikts nerealizētā kapitāla pieauguma apmērs aktīvu pārvešanas brīdī. Šī kapitāla pieauguma vēlāka realizēšana neietekmē šo apmēru, jo uz jebkādu kapitāla pieaugumu vai samazinājumu, kas radies pēc aktīvu pārvešanas, tiek attiecinātas Nīderlandes pilnvaras nodokļu uzlikšanas jomā. Līdz ar to faktiski nav iespējams aplikt ar nodokli šī nerealizētā kapitāla pieaugumu Vācijā, ja nav noteikts tā apmērs aktīvu pārvešanas brīdī.

3) Nodokļa piedziņa

67. Šķiet, kopš lietās Komisija/Dānija un *DMC* pasludinātajiem spriedumiem ir skaidrs, ka Tiesa faktisko tā kapitāla realizāciju uzņēmējā valstī, kas pārcelts uz pastāvīgo uzņēmumu šajā dalībvalstī, neuzskata par vienīgo pieņemamo vai obligātu *nodokļa iekasējamības situāciju* tajā ziņā, ka tā izraisa pienākumu maksāt nodokli pretstatā nodokļa iekasējamības gadījumam, kad tiek noteikts nodokļu maksātājs [44]. Turklāt Tiesa jau ir noteikusi, ka tūlītēja piedziņa ir nesamērīga, bet ir piebildusi, ka izvēles iespēju nodrošināšana nodokļu maksātājam starp nodokļa tūlītēju samaksu un tā piedziņu ar atliktajiem maksājumiem ir samērīga [45]. Tiklīdz tiek atzītas izceļošanas dalībvalsts tiesības aplikt ar nodokli nerealizētā kapitāla pieaugumu, kas gūts tās teritorijā, ierobežojot šī nodokļa piedziņu attiecībā uz gadījumiem, kad aktīvi patiešām tiek realizēti, nozīmētu, ka izceļošanas valsts varētu izmantot pilnvaras uzlikt nodokļus atkarībā no nodokļu maksātāja uzvedības [46].

42 — Šajā ziņā skat. spriedumu Komisija/Portugāle (EU:C:2012:521). Šajā lietā Tiesa konstatēja, ka tāda nodokļa tūlītēju piedziņu, kas uzlikts nerealizētā kapitāla pieaugumam attiecībā uz pastāvīgā uzņēmuma, kurš atrodas Portugāles teritorijā, aktīviem, kas pārcelti uz citu dalībvalsti, nevar uzskatīt ne par attaisnojamu, ne samērīgu. Skat. arī spriedumus Komisija/Dānija (EU:C:2013:480, 36. un 37. punkts) un *National Grid Indus* (EU:C:2011:785), kur sabiedrību tika turpināts uzskatīt par Nīderlandes sabiedrību, lai gan tās faktiskās vadības centrs bija pārcelts uz citu dalībvalsti.

43 — Spriedums *DMC* (EU:C:2014:20, 57. punkts).

44 — Spriedumi Komisija/Dānija (EU:C:2013:480, 37. punkts) un *DMC* (EU:C:2014:20, 53. punkts).

45 — Spriedums *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 73. punkts). Noteiktos apstākļos tūlītēja samaksa palīdzēs nodokļu maksātājam un nodokļu iestādēm izvairīties no nesamērīgiem administratīvajiem slogiem, ņemot vērā katra pārvestā aktīva vērtības izmaiņas.

46 — Tā apgalvoja Dānija lietā Komisija/Dānija (EU:C:2013:480, 13. punkts). Jāatgādina, ka Tiesa ir apstiprinājusi (skat. 37. punktu), ka dalībvalstis nodokļa piedziņai var izvēlēties citu nodokļa iekasējamības gadījumu, nevis faktisko kapitāla realizēšanu.

68. Manuprāt, šajā ziņā judikatūra ir skaidra. Tiesa apstiprina, ka arī citos gadījumos, ne tikai faktiski realizējot aktīvus, rodas pienākums maksāt nodokļus. Vienlaikus pastāvīgajā judikatūrā nav noteikts pienākums dalībvalstīm atļaut atlikt izceļošanas nodokļa samaksu, līdz aktīvi tiek faktiski realizēti [47].

69. Ļoti svarīgs ir apstāklis, lai faktiskā kapitāla realizēšana netiktu noteikta par vienīgo pieļaujamo nodokļa iekasējamības gadījumu vai pat par obligātu alternatīvu, ja pārceltie uzņēmuma aktīvi sastāv no intelektuālā īpašuma tiesībām. Pirmkārt, šādas tiesības ir nododamas tālāk, bet to īpašnieks var viegli tās izmantot, tās neatsavinot. Līdz ar to, nosakot faktisko realizēšanu par brīdi, kas izraisa izceļošanas nodokļa piedziņu, nozīmētu, ka šī nodokļa samaksa daudzos gadījumos būtu brīvprātīga. Otrkārt, intelektuālā īpašuma tiesības parasti dod ienākumus un tāpēc attiecas uz to īpašnieka nodokļu maksātspēju kā nepārtraukta ienākumu plūsma autora honorāra veidā vai kā uzņēmuma ienākumi, kas gūti izmantojot šo tiesību, kas patentu vai dizainparaugu autortiesību gadījumā ir uz ierobežotu laiku, bet preču zīmju gadījumā var būt uz nenoteiktu laiku. Tāpēc piedziņas laikposms, ja nodoklis ir jāmaksā pa daļām, labāk atklāj šo tiesību saistību ar maksātspēju [48].

4) Par nodokļa samaksai un piedziņai paredzētā desmit gadu termiņa samērīgumu

70. Visbeidzot, attiecībā uz nodokļa samaksai un piedziņai paredzētā desmit gadu termiņa samērīgumu noteikta veida shēma attiecībā uz nodokļa samaksu ir neizbēgama, ievērojot, ka Tiesa ir noteikusi, ka dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēta izceļošanas nodokļa tūlītēja piedziņa pārvešanas brīdī, ir nesamērīgs [49], ja nepastāv iespēja atlikt to piedziņu [50].

71. Šo termiņu var noteikt individuāli attiecībā uz katru pārcelto aktīvu, ņemot vērā tā paredzamo ekonomiskās izmantošanas laiku nolietojuma ziņā vai intelektuālā īpašuma tiesību izbeigšanos, kas, šķiet, ir Komisijas atbalstītā nostāja. Tomēr šis risinājums, ņemot vērā atšķirības, cik ilgi saglabājas individuālo tiesību aizsardzība, kas ietverta pārceltajos aktīvos, un to turpmākā iespējamā pārvešana sabiedrības struktūras ietvaros galu galā citā nodokļu jurisdikcijā Eiropas Savienībā vai trešajā valstī, var ietvert ievērojamas praktiskas dabas neērtības nodokļu maksātājam un izcelsmes dalībvalstij. Šāda veida grūtības bija iemesls, kāpēc Tiesa noraidīja nostāju par to, ka faktiskā realizēšana varētu tikt uzskatīta par vienīgo pieņemamo nodokļu iekasējamības gadījumu, piedzenot izceļošanas nodokļus [51].

72. No minētā izriet, ka nodokļa samaksas un piedziņas termiņu var noteikt shematiski, nepārkāpjot samērīguma principu. Tā kā Tiesa izceļošanas nodokļu tūlītēju piedziņu ir noraidījusi, pamatojoties uz nodokļu maksātāja naudas plūsmas neērtībām, ir skaidrs, ka šim termiņam ir jābūt pietiekami ilgam, lai mazinātu šīs problēmas ietekmi. No otras puses, termiņam ir jāatbilst tādai uzņēmējdarbības un uzņēmuma ienākuma nodokļa sistēmas ekonomiskai un tiesiskai īstenībai, kādi ir noteikumi par nodokļu pārskatu un to pamatojošo dokumentu saglabāšanu.

73. Lietā *DMC* (EU:C:2014:20) Tiesa uzskatīja, ka piecu gadu termiņš izceļošanas nodokļa samaksai ir samērīgs, ievērojot šīs lietas apstākļus. Ņemot vērā, ka attiecīgais izceļošanas nodoklis šajā lietā var tikt nomaksāts desmit gadu laikā, es neredzu pamatu šo termiņu uzskatīt par nesamērīgu.

47 — Spriedumi Komisija/Dānija (EU:C:2013:480, 36.–38. punkts) un *DMC* (EU:C:2014:20, 53. punkts).

48 — Tas ir spēkā neatkarīgi no noteikumiem par vērtības samazinājumu, kas attiecībā uz patentu tiesībām Nīderlandē, šķiet, ir diezgan dāsni, kā tas ir norādīts Beļģijas valdības rakstveida apsvērumos.

49 — Spriedums *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 81. punkts).

50 — Spriedumi *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 73. punkts) un *DMC* (EU:C:2014:20, 61. punkts).

51 — Spriedums *National Grid Indus* (EU:C:2011:785, 70. un 71. punkts).

V – **Secinājumi**

74. Šo iemeslu dēļ es ierosinu uz *Finanzgericht Düsseldorf* uzdoto jautājumu atbildēt šādi:

Valsts tiesību norma, kurā ir paredzēts, ka, pārvedot aktīvu no vienas un tās pašas uzņēmējsabiedrības iekšzemes pastāvīgā uzņēmuma uz pastāvīgo uzņēmumu ārvalstīs, ir jāatklāj slēptās rezerves, kas veido ar nodokli apliekamo peļņu, ja citā valsts tiesību normā ir noteikta iespēja sadalīt šos ienākumus vienādos desmit ikgadējos maksājumos, nav pretrunā LESD 49. pantā noteiktajai brīvībai veikt uzņēmējdarbību.