



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTES JULIANAS KOKOTES
[JULIANE KOKOTT] SECINĀJUMI,
sniegti 2016. gada 21. decembrī¹

Lieta C-646/15

Trustees of the P Panayi Accumulation & Maintenance Settlements
pret
Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

(Apvienotās Karalistes First-tier Tribunal (Tax Chamber) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Nodokļi – Tiešie nodokļi – Izceļošanas nodoklis – Pamatbrīvību piemērošana trastam, kam nav juridiskās personas statusa – Izceļošanas nodokļa samērīgums, neraugoties uz joprojām pastāvošu iespēju piemērot nodokli – Iespējas atlikt nodokļa samaksas termiņu neesamība – Vēlāku kapitāla vērtības izmaiņu nozīmīgums – Vēlākas nodokļa piemērošanas iespējas ņemšana vērā

I – Ievads

1. Izskatāmajā lietā Tiesa aplūko tostarp jautājumu par to, vai trasts (galvenokārt Apvienotajā Karalistē sastopama organizācijas forma trasta kompānijas veidolā) var atsaukties uz LESD minētajām pamatbrīvībām. Līdz šim par to – citādā kontekstā – ir lēmusi tikai EBTA tiesa².

2. Šis jautājums rodas saistībā ar nerealizēta kapitāla vērtības pieauguma (tā dēvēto slēpto rezervju) aplikšanu ar nodokli īpaša izceļošanas nodokļa veidā. Nodokli piemēro, ja lielākā daļa trasta pilnvaroto savu dzīvesvietu pārceļ uz ārvalstīm vai vairākumā tiek iecelti pilnvarotie, kuru dzīvesvieta ir ārvalstīs. Attiecībā uz izceļošanas nodokli šobrīd ir pieejama bagātīga judikatūra³. Tas principā ir pieļaujams. Izceļošana nevar nozīmēt, ka izcelsmes dalībvalstij jāatsakās no savām tiesībām aplikāt ar nodokli kapitāla vērtības pieaugumu, kas radies tās nodokļu jurisdikcijā pirms šīs izceļošanas⁴. Līdzīgi tam jābūt arī attiecībā uz tiesībām labot piešķirtos nodokļu atvieglojumus, kas saistīti ar aktīvu norakstīšanu, ja to rezultātā arī ir radušās slēptās rezerves. Tomēr laika gaitā judikatūra attiecībā uz

1 Orģinālvaloda – vācu.

2 EBTA tiesas spriedums, 2014. gada 9. jūlijs, *Fred. Olsen* (E-3/13, E-20/13, *EFTA Court Reports* 2014, 400. lpp.).

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

4 Spriedums, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 46. punkts).

izceļošanas nodokli ir attīstījusi noteiktas prasības. To ir ņēmis vērā arī direktīvas likumdevējs, neseno Direktīvas (ES) 2016/1164⁵, kura izskatāmajā lietā tomēr nav piemērojama, 5. pantā nosakot pat attiecīgu pienākumu piemērot izceļošanas nodokli⁶. Pēdējais minētais liecina par tiesiskās apziņas izmaiņām laika gaitā, kam var būt arī *ex post* sekas attiecībā uz juridisko vērtējumu⁷.

3. Izskatāmajā lietā Tiesai ir jālemj, vai tiesības piemērot nodokli ir arī tajā gadījumā, ja, neskatoties uz izceļošanu, izceļošanas valstij joprojām ir zināma iespēja piemērot nodokli. Tāpat ir jālemj par to, vai šo vērtējumu var ietekmēt pēc nodokļa aprēķināšanas veikta brīvprātīga slēpto rezervju realizācija pirms nodokļa saistību samaksas termiņa beigām.

II – Atbilstošās tiesību normas

A – Savienības tiesības

4. Atbilstošās Savienības tiesību normas ir pamatbrīvības, kas ietvertas LESD 49., 56., 63. un 54. pantā (iepriekš – EKL 43., 49., 56. un 48. pants)⁸. Šajā ziņā LESD 54. pantā ir reglamentēta brīvības veikt uzņēmējdarbību un pakalpojumu sniegšanas brīvības (aplūkotas kopā ar LESD 62. pantu) piemērojamība uzņēmēj sabiedrībām:

“Tiesiskais statuss tām sabiedrībām, kuras izveidotas saskaņā ar kādas dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Savienībā, šajā nodaļā ir pielīdzināts to fizisko personu tiesiskajam statusam, kuras ir dalībvalstu pilsoņi.

“Sabiedrības” ir tādas sabiedrības, kas izveidotas saskaņā ar civiltiesībām vai komerciesībām, kā arī kooperatīvi un citas juridiskas personas, kas ir publisko tiesību vai privāttiesību subjekti, izņemot bezpeļņas sabiedrības.”

B – Valsts tiesības

5. Atbilstoši iesniedzējtiesas sniegtajam raksturojumam Apvienotajā Karalistē nodokļu piemērošana kapitāla pieaugumam galvenokārt ir reglamentēta *Taxation of Chargeable Gains Act 1992* (1992. gada Likums par peļņu, kas apliekama ar nodokli, turpmāk tekstā – “TCGA”). Saskaņā ar TCGA 2. panta 1. punktu⁹ personai ir jāmaksā kapitāla pieauguma nodoklis par tās gūto apliekamo peļņu taksācijas gadā, kura jebkurā posmā šīs personas dzīvesvieta bija Apvienotajā Karalistē vai kura laikā šīs personas pastāvīgā uzturēšanās vieta bija Apvienotajā Karalistē, proti, šī persona tur pastāvīgi uzturējās. Saskaņā ar TCGA 69. pantu redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiem, pilnvarotie jāuzskata par “vienotu un pastāvīgu personu grupu”, kas ir atšķirīga no personām, kuras periodiski var būt pilnvarotie. 69. pantā vēl ir arī paredzēts, ka “tiek uzskatīts, ka šīs grupas dzīvesvieta un pastāvīgā uzturēšanās vieta ir Apvienotajā Karalistē, ja vien trasta vispārējā vadība netiek veikta ārpus Apvienotās Karalistes un pilnvarotajiem vai to vairākumam pašlaik Apvienotajā Karalistē nav dzīvesvietas vai pastāvīgās uzturēšanās vietas”.

5 Padomes 2016. gada 12. jūlija Direktīva, ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību; OV 2016, L 193, 1. lpp.

6 Direktīvas (ES) 2016/1164 5. pantā ir noteikts: “Nodokļu maksātājam piemēro nodokli, kura apmērs atbilst pārvesto aktīvu tirgus vērtībai to izceļošanas laikā, no kuras atņemta aktīvu vērtība nodokļu vajadzībām, jebkurā no šādiem gadījumiem: [...] c) nodokļu maksātājs pārceļ rezidenci nodokļu vajadzībām uz citu dalībvalsti [...]”.

7 Šādu viedokli pauž jau Karl Doehring, “Die Wirkung des Zeitablaufs auf den Bestand völkerrechtlicher Regeln”, *Jahrbuch der Max-Planck-Gesellschaft zur Förderung der Wissenschaften e.V.*, Generalverwaltung der Max-Planck-Gesellschaft, Mīnhene, 1964., 70.–89. lpp.

8 Izskatāmajā lietā hronoloģiski ir piemērojami EK līgumu noteikumi. Tā kā noteikumu saturs ir identisks, turpmāk vienkāršības labad tiek ņemta vērā spēkā esošā numerācija.

9 Redakcijā, kas bija spēkā pamatlīetas faktu rašanās laikā.

6. Saskaņā ar *TCGA* 15. panta 2. punktu visu peļņu apliek ar kapitāla pieauguma nodokli. Ar nodokli apliekamie aktīvi ietver visa veida nemateriālo īpašumu, tai skaitā sabiedrību daļas (21. panta 1. punkts).

7. Saskaņā ar *TCGA* 80. pantu fiktīva atsavināšana notiek, ja lielākajai daļai trasta pilnvaroto kādā brīdī Apvienotajā Karalistē nav nedz dzīvesvietas, nedz pastāvīgās uzturēšanās vietas. Šādos apstākļos tiek uzskatīts, ka šīs personas tieši pirms tam ir atsavinājušas un uzreiz atkal ieguvušas dažus “noteiktus aktīvus” trustā atbilstoši tirgus vērtībai. Nodokļa samaksas termiņš ir nākamā gada 31. janvāris. Pilnvarotajiem nav iespējas atlikt nodokļa samaksu pēc minētā datuma vai maksāt nodokli pa daļām.

8. Atbilstoši iesniedzējtiesas sniegtajai informācijai *TCGA* 87. pantā paredzēts, ka kapitāla pieaugums, ko realizē pilnvarotie, kuriem Apvienotajā Karalistē nav dzīvesvietas vai pastāvīgās uzturēšanās vietas, ir attiecināms uz labuma guvējiem tādā mērā, kādā pilnvarotie veic kapitāla izmaksu labuma guvējiem. Šajā ziņā pilnvaroto nerezidentu gūto kapitāla pieaugumu aprēķina tā, it kā pilnvarotie būtu Apvienotās Karalistes rezidenti. Kapitāla pieauguma kopējais fonds tad tiek attiecināts uz tiem labuma guvējiem, kuri saņem kapitāla maksājumus no pilnvarotajiem. Labuma guvējiem, kuri ir Apvienotās Karalistes rezidenti, ir jāmaksā kapitāla pieauguma nodoklis par tiem piešķirto peļņu.

III – Pamatlieta

9. Pamatlietā strīds ir saistīts ar četriem trastiem, kuru sākotnējie pilnvarotie bija Apvienotās Karalistes rezidenti, bet vēlāk tika daļēji aizstāti ar jauniem pilnvarotajiem, kā rezultātā lielākā daļa pilnvaroto turpmāk bija Kipras rezidenti. Prasītāji apelācijas tiesvedībā ir četru trastu pašreizējie pilnvarotie, kuri ir Kipras rezidenti.

10. *Panayi* k-gs (dzimis Kiprā) 1992. gadā nodibināja četrus trastus savu trīs bērnu un citu ģimenes locekļu (turpmāk tekstā – “labuma guvēji”) labā. Viņš pats nav labuma guvējs nevienā no trastiem, un labuma guvēja nevienā no trastiem nav arī *Panayi* k-ga sieva viņa dzīves laikā. Tomēr viņš saglabā tiesības kā “pārraudzītājs” iecelt trastos jaunus vai papildu pilnvarotos. Labuma guvējiem nav tiesību iecelt pilnvarotos.

11. Tobrīd, kad *Panayi* k-gs 1992. gadā izveidoja trastu, gan viņš, gan viņa sieva un bērni bija Apvienotās Karalistes rezidenti.

12. Apvienotajā Karalistē *Panayi* k-gs bija izveidojis veiksmīgu uzņēmumu (turpmāk tekstā – “*Cambos*”). Nodibinot trastus, viņš nodeva trastam 40 % no šī uzņēmuma pārvaldītājsabiedrības daļām. Sākotnējie trastu pilnvarotie bija *Panayi* k-gs un Apvienotās Karalistes rezidente trasta sabiedrība *KSL Trustees Ltd.* (turpmāk tekstā – “*KSL*”). *Panayi* k-dze kā pilnvarotā pievienojās 2003. gadā.

13. 2004. gada sākumā *Panayi* k-gs un *Panayi* k-dze nolēma aizbraukt no Apvienotās Karalistes un atgriezties uz pastāvīgu dzīvi Kiprā. Lai gan tiesību aktos tas netika prasīts, abi 2004. gada 19. augustā atkāpās no trasta pilnvaroto amata. Tajā pašā dienā *Panayi* k-gs iecēla trīs jaunus pilnvarotos, kuri visi bija Kipras rezidenti. Šīs iecelšanas rezultātā trastu administrācija tika pārcelta uz Kipru. Tā kā lielākā daļa no pilnvarotajiem četros attiecīgajos trastos 2004. gada 19. augustā vairs nebija Apvienotās Karalistes rezidenti, tad šajā datumā notika fiktīva atsavināšana saskaņā ar 80. pantu. Šīs atsavināšanas rezultātā tika iekasēts kapitāla pieauguma nodoklis par četru trastu trasta fondā ietverto aktīvu vērtības pieaugumu līdz 2004. gada 19. augustam. Tā rezultātā radās kapitāla pieaugums, kas bija apliekams ar nodokli par 2004./2005. taksācijas gadu. Nodokļa samaksas termiņš bija 2006. gada 31. janvāris. Kā redzams, pilnvarotajiem nebija iespējams atlikt nodokļa samaksu pēc minētā datuma vai maksāt nodokli pa daļām.

14. 2004. gada 1. septembrī *Panayi* k-dze atstāja Apvienoto Karalisti un kopā ar jaunāko dēlu pārcēlās uz Kipru. Divi vecākie bērni, kuri abi bija trasta labuma guvēji, vēl palika Apvienotajā Karalistē, lai pabeigtu studijas universitātē. Tikai pēc tam viņi pārcēlās uz Kipru. *Panayi* k-gs pārcēlās uz Kipru 2005. gada 23. martā.

15. 2005. gada 14. decembrī *KSL* atkāpās no četru trastu pilnvaroto amata. 2005. gada 19. decembrī pilnvarotie pārdeva trastu turētās *Cambos* daļas. To kopējie tirie pārdošanas ieņēmumi bija apmēram GBP 30 miljoni.

16. 2006. gada 11. maijā *Panayi* k-gs un *Panayi* k-dze tika atkārtoti iecelti par trastu pilnvarotajiem. Visi pašreizējie pilnvarotie pēc tam dzīvoja Kiprā.

IV – Tiesvedība Tiesā

17. 2015. gada 3. decembrī Apvienotās Karalistes *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* [Pirmās instances tiesa (Nodokļu palāta)], kas izskata lietu, atbilstoši LESD 267. pantam ir iesniegusi lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu par šādiem jautājumiem:

- “1) Vai ar brīvību veikt uzņēmējdarbību vai kapitāla brīvu apriti, vai arī pakalpojumu sniegšanas brīvību ir saderīgi, ja dalībvalsts ievieš un patur spēkā tādas tiesību normas kā, piemēram, *Taxation of Chargeable Gains Act 1992* (1992. gada Likums par peļņu, kas apliekama ar nodokli) 80. pants, saskaņā ar kuru nodokli iekasē par negūto peļņu no aktīvu vērtības, kas iekļauti trasta fondā, ja par trasta pilnvarotajiem kādā brīdī kļūst personas, kurām šajā dalībvalstī nav ne dzīvesvietas, ne pastāvīgās uzturēšanās vietas?
- 2) Ja šāda nodokļa iekasēšana ierobežo attiecīgās brīvības īstenošanu, vai to var pamatot ar līdzsvarotu nodokļu piemērošanas pilnvaru sadalījumu un vai šāda iekasēšana ir samērīga, ja tiesību aktos pilnvarotajiem netiek piešķirta iespēja atlikt nodokļa iekasēšanu vai maksāt to pa daļām, kā arī netiek ņemta vērā jebkura turpmākā trasta aktīvu vērtības samazināšanās?

Konkrētāk, tiek uzdoti šādi jautājumi:

- 3) Vai kādu no pamatbrīvībām aizskar tas, ka dalībvalsts iekasē nodokli par nerealizēto peļņu no trastiem piederšo aktīvu vērtības pieauguma laikā, kad lielākajai daļai pilnvaroto šajā dalībvalstī vairs nav dzīvesvietas vai pastāvīgās uzturēšanās vietas?
- 4) Vai brīvības ierobežojums, ko izraisa šis izceļošanas nodoklis, ir attaisnojams, lai nodrošinātu nodokļu piemērošanas pilnvaru līdzsvarotu sadalījumu apstākļos, kad bija iespējams, ka kapitāla pieauguma nodoklis vēl aizvien varētu tikt piemērots gūtajai peļņai, bet tikai tad, ja nākotnē rodas specifiski apstākļi?
- 5) Vai samērīgums ir jānosaka, pamatojoties uz konkrētās lietas faktiem? Vai šāds ar nodokļu iekasēšanu izveidots ierobežojums it īpaši ir samērīgs apstākļos, kad:
 - a) tiesību aktos nav paredzēta iespēja atlikt nodokļa samaksu vai veikt samaksu pa daļām, vai ņemt vērā jebkādu trasta aktīvu vērtības samazināšanos pēc izceļošanas;
 - b) konkrētos strīdīgā nodokļa aprēķina apstākļos aktīvi tika pārdoti, pirms bija jāmaksā nodoklis, un laikposmā starp trasta pārvietošanas un pārdošanas datumu attiecīgo aktīvu vērtība nesamazinājās?”

18. Par šiem jautājumiem savus rakstveida apsvērumus iesniedza četrus *Panayi* k-ga dibināto trastu pilnvarotie, Austrijas Republika, EBTA Uzraudzības iestāde, Norvēģijas valdība, Apvienotā Karaliste, kā arī Komisija. 2016. gada 20. oktobra tiesas sēdē piedalījās četrus *Panayi* k-ga dibināto trastu pilnvarotie, EBTA Uzraudzības iestāde, Apvienotā Karaliste, kā arī Komisija.

V – Juridiskais vērtējums

A – Par pieņemamību

19. Austrijas Republika apgalvo, ka piektā jautājuma a) punkts par vēlākas aktīvu vērtības samazināšanās vērā ņemšanu esot hipotētisks, jo konkrētajā gadījumā lielākā daļa aktīvu ir tikuši atsavināti un nav izvirzīti argumenti par starpposmā radušos aktīvu vērtības samazināšanos.

20. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru uz prejudiciālajiem jautājumiem, kurus valsts tiesa ir uzdevusi, attiecas atbilstības pieņēmums. Tomēr tā tas ir tikai tad, ja valsts tiesa jautājumus par Savienības tiesību interpretāciju uzdod pašas noteiktos tiesiskā regulējuma un faktisko apstākļu ietvaros, kuru precizitāte Tiesai nav jāpārbauda¹⁰. Tiesa var atteikties lemt par valsts tiesas iesniegto lūgumu, ja ir acīmredzams, ka lūgtajai Savienības tiesību interpretācijai nav nekādas saistības ar pamata tiesvedības faktiskajiem apstākļiem vai tās priekšmetu. Līdzīgi tas ir tad, ja problēmai ir hipotētisks raksturs vai arī ja Tiesas rīcībā nav faktisko un tiesisko elementu, kas vajadzīgi, lai sniegtu lietderīgu atbildi uz tai uzdotajiem jautājumiem¹¹.

21. Uzdotot piektā jautājuma a) punktu, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot pasākuma (nodokļa piemērošana izceļošanas brīdī) samērīgumu, ja likumā, kas ir nodokļa piemērošanas pamatā, nav paredzēta iespēja ņemt vērā aktīvu vērtības vēlāku samazināšanos. Nodokļu aprēķināšanas brīdī veiktu vērtējumu par nodokļa piemērošanas samērīgumu katrā ziņā tomēr var sniegt attiecīgajā brīdī un līdz ar to neatkarīgi no apstākļiem, kas vēlāk rodas nodokļu piedziņas procesā. Tādējādi iesniedzējtiesas jautājums katrā ziņā nav acīmredzami hipotētisks.

B – Par prejudiciālo jautājumu satura vērtējumu

1) Par pirmo un trešo prejudiciālo jautājumu

a) Trasts kā cita juridiska persona

22. Pirmajā un trešajā prejudiciālajā jautājumā, kas jāizvērtē kopā, kā pirmā ir izvirzīta problēma, vai tāda “organizācija” kā trasts (kas dibināta saskaņā ar Apvienotās Karalistes tiesībām) izskatāmajā lietā var atsaukties uz kādu no pamatbrīvībām.

23. Tas ir atkarīgs no tā, vai trasts ir “cita juridiska persona” LESD 54. panta izpratnē. Tiesa vēl nav lēmusi par šo jautājumu. Turpretim EBTA tiesa ir apstiprinājusi pamatbrīvību piemērojamību Lihtenšteinā dibinātam trastam, kura “dalībniekiem” Norvēģijā tika piemēroti nodokļi¹².

10 Starp daudziem spriedumiem skat. spriedumu, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 29. punkts).

11 Spriedumi, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 29. punkts); 2015. gada 22. janvāris, *Stanleybet Malta* (C-463/13, EU:C:2015:25, 26. punkts un tajā minētā judikatūra).

12 EBTA tiesas spriedums, 2014. gada 9. jūlijs, *Fred. Olsen* (E-3/13, E-20/13, *EFTA Court Reports 2014*, 400. lpp.).

24. Sākumpunkts atbildei uz jautājumu ir tāds, ka LESD 54. pants paplašina attiecīgo pamatbrīvību piemērošanas jomu, attiecinot tās arī uz citiem dalībniekiem, ne tikai fiziskām personām. Fiziskām personām it īpaši ir pielīdzinātas sabiedrības, kuras izveidotas saskaņā ar kādas dalībvalsts tiesību aktiem un kuru juridiskā adrese, galvenā vadība vai galvenā uzņēmējdarbības vieta ir Savienībā.

25. Tādējādi kā tiesību subjekti darbojas gan trustā izmantotās fiziskās personas kā dalībvalsts pilsoņi (sākotnēji), gan arī pats trusts. Tomēr uz trustu tas attiecas tikai tad, ja to var uzskatīt par sabiedrību LESD 54. panta pirmās daļas izpratnē.

26. Saskaņā ar LESD 54. panta otro daļu sabiedrības ir tādas sabiedrības, kas izveidotas saskaņā ar civiltiesībām vai komerciesībām, kā arī kooperatīvi un citas juridiskas personas, kas ir publisko tiesību vai privāttiesību subjekti. Trasta īpatnība ir tāda, ka tas pēc savas uzbūves ir “tikai” trešo personu aktīvu fiduciāra pārvaldība trešo personu labā.

27. Vienas pašas līgumsaistības pārvaldīt trešo personu aktīvus (tā sauktais trusts) principā vēl neveido no pārvaldītāja (pilnvarotā) nošķiramu sabiedrību LESD 54. panta izpratnē. Turklāt izskatāmajā lietā attiecīgajam trustam saskaņā ar valsts tiesībām nav juridiskas personas statusa, kā to vienbalsīgi norāda iesniedzējtiesa, Komisija un Norvēģijas valdība.

28. Tomēr LESD 54. panta kontekstā juridiskas personas statuss nav vajadzīgs. Pretējā gadījumā attiecīgais valsts likumdevējs, piešķirot vai atņemot juridiskas personas statusu, varētu pēc patikas paplašināt vai ierobežot brīvības veikt uzņēmējdarbību un pakalpojumu sniegšanas brīvības piemērošanas jomu. Tā ir gandrīz neiespējami noteikt, kāda ir atšķirība starp juridiskas personas statusu un “vienkāršu” tiesībspēju¹³.

29. Tādēļ, pretēji tiesas sēdē paustajam Apvienotās Karalistes viedoklim, uz Savienības tiesībām nevar pārnest valsts tiesībās dažkārt sastopamo organizatorisko struktūru nošķiršanu, pamatojoties uz to, vai tām ir vai nav juridiskās personas statuss. Atbilstoši jau ir rīkojusies Tiesa, kā “privāto tiesību juridisko personu” definējot sabiedrību, kurai saskaņā ar valsts tiesībām nebija juridiskās personas statusa¹⁴.

30. Turklāt LESD 54. pantu un līdz ar to arī jēdzienu “citas juridiskas personas” nevar interpretēt šauri¹⁵. Attiecinot pamatbrīvības uz sabiedrībām, galvenokārt tiek ņemts vērā apstāklis, ka galvenie tirgus dalībnieki darbojas kā sabiedrības. Tas palīdz īstenot LESD 26. panta 2. punktā izvirzīto iekšējā tirgus mērķi. Tas liecina par labu tādu organizatorisko formu kā trusts iekļaušanai. Ja nebūtu LESD 54. panta, sabiedrību dalībnieki katrā ziņā gan varētu atsaukties uz pamatbrīvībām. Tomēr tas būtu ļoti apgrūtinājoši, un rezultātā sabiedrība gan varētu tieši veikt juridiskas darbības, tomēr tā pati nevarētu uzstāt uz pamatbrīvību ievērošanu, bet gan tikai netieši ar savu dalībnieku starpniecību.

31. Tādēļ LESD 54. pantam ir jānodrošina, ka atsevišķas personas savas ar pamatbrīvībām aizsargātās intereses var īstenot arī, dibinot vai iegādājoties “citu juridisku personu”. Tas palīdz efektīvi organizēt saimniecisko darbību un tādējādi atvieglo pamatbrīvību īstenošanu – iebildums par pārkāpumu ir jāizvirza nevis personām, kuras darbojas, izmantojot sabiedrību vai “citu juridisku personu”, bet gan ekonomikas dalībniekam, kuru primāri skar šāds pārkāpums.

32. Pretēji Norvēģijas paustajam viedoklim “citas juridiskas personas” jēdziens LESD 54. panta izpratnē ir jāinterpretē autonomi, ņemot vērā šo mērķi. Tas vispār norāda ne tikai uz sabiedrībām, kurām ir juridiskas personas statuss, kas būtu jāvērtē saskaņā ar dažādām valstu tiesību sistēmām.

13 Skat., piemēram, *BGH* [Federālās Augstākās tiesas] spriedumu, 2001. gada 29. janvāris, II ZR 331/00, *NJW* 2001, 1056. lpp., par Vācijas personālsabiedrību “ierobežoto tiesisko subjektivitāti”.

14 Skat. spriedumu, 2009. gada 4. jūnijs, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft* (C-102/08, EU:C:2009:345, 74. punkts).

15 Līdzīgi, EBTA tiesas spriedums, 2014. gada 9. jūlijs, *Fred. Olsen* (E-3/13, E-20/13, *EFTA Court Reports* 2014, 400. lpp.).

33. Tādēļ Savienības tiesību jēdzienā “citas juridiskas personas” ietilpst ikviena organizatoriska vienība, ar kuras palīdzību tās dalībnieki (proti, personas, kuras izmanto attiecīgo struktūru) var veikt juridiskas darbības. Tomēr, lai minētais attiektos uz pašu organizatorisko vienību (nevis uz katru tās individuālo dalībnieku), tai jābaida zināma neatkarība, kas ļauj *pašai* veikt juridiskas darbības. Organizatoriskajai vienībai ir jāpiemīt spējai pieņemt vienotus lēmumus un tādējādi atšķirties no personām, kuras izmanto attiecīgo vienību.

34. Tomēr saistībā ar jautājumu, vai šādi tirgus dalībnieki atšķiras no personām, kuras tos izmanto, ir jāņem vērā attiecīgā valsts tiesību sistēma. Ja valsts tiesībās atsevišķai struktūrai (šajā gadījumā trastam) tiek piešķirtas vai uzliktas autonomas tiesības un pienākumi, tā tiktāl *pati* veic juridiskas darbības. Kā tiesas sēdē norādīja Apvienotā Karaliste, tas ir blakus jautājums, uz kuru pašreizējā Savienības tiesību situācijā var atbildēt tikai, pamatojoties uz piemērojamām valsts tiesībām, un uz kuru Tiesa katrā individuālā gadījumā nevar sniegt atbildi¹⁶. Tomēr, kā to apgalvo arī prasītājs, Komisija un Austrijas Republika, izskatāmajā lietā daži aspekti liecina par to, ka tostarp, pamatojoties uz TCGA 69. panta formulējumu, trusts pats (dzīvesvietas noteikums attiecībā uz pilnvaroto kopumu) veic juridiskas darbības, nevis tikai pilnvarotie kā individuālas personas.

35. Valsts tiesai ir jālemj, vai izskatāmajā lietā trastam pašam vai tikai pilnvarotajiem piemīt savas tiesības un pienākumi un vai trusts pats vai tikai pilnvarotie var veikt tiesiskus darījumus. Ja darbojas pats trusts, tad tas jāuzskata arī par “citu juridisku personu” LESD 54. panta otrās daļas izpratnē.

b) Brīvība veikt uzņēmējdarbību

36. Turklāt ir jālemj, uz kuru no pamatbrīvībām var atsaukties vai nu trusts, vai pilnvarotie, ja nerealizētās slēptās rezerves apliek ar nodokli tikai tādēļ, ka trasta faktiskā juridiskā adrese (vai attiecīgi vairākuma pilnvaroto dzīvesvieta vai pastāvīgā uzturēšanās vieta) saskaņā ar valsts tiesībās paredzēto pieņēmumu tiek pārcelta uz citu dalībvalsti. Lietas dalībnieki norāda attiecīgi uz kapitāla brīvu apriti, pakalpojumu sniegšanas brīvību un brīvību veikt uzņēmējdarbību.

37. Saskaņā ar EKL 43. pantu (tagad LESD 49. pants) brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver vienas dalībvalsts pilsoņu tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām citas dalībvalsts teritorijā¹⁷. Pat ja Līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis atbilstoši to formulējumam ir uzņēmējā dalībvalstī nodrošināt tādu pašu attieksmi kā šīs valsts pilsoņiem vai sabiedrībām, tie tomēr arī nepieļauj, ka izcelsmes dalībvalsts kādam no saviem pilsoņiem vai sabiedrībām, kas dibināta atbilstoši tās tiesiskajam regulējumam, citā dalībvalstī rada šķēršļus uzņēmējdarbībai¹⁸.

38. Trešo personu aktīvu pārvaldība, izmantojot trastu vai tā pilnvarotos, ir pašnodarbinātība. Ir izpildīts arī noteikums par piedalīšanos saimnieciskajā dzīvē, jo ir pietiekami, ja aktīvi tiek rosīgi pārvaldīti¹⁹.

39. Pat ja trešo personu aktīvu rosīga pārvaldīšana noteiktos apstākļos neietilpst pievienotās vērtības nodokļa tiesību piemērošanas jomā²⁰, tā tomēr ir patstāvīga saimnieciskā darbība. Pretēji Norvēģijas valdības izvirzītajam argumentam, vērtējot patstāvīgu saimniecisko darbību, kā brīvības veikt uzņēmējdarbību nosacījums nav jāizmanto pievienotās vērtības nodokļa tiesību principi, lai kādu uzskatītu par nodokļu maksātāju. Tā tas ir jau tādēļ vien, ka pamatbrīvībām, novēršot šķēršļus iekšējā

16 Līdzīgi kā sabiedrību gadījumā skat. spriedumu, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 26. punkts).

17 Spriedumi, 2004. gada 11. marts, *de Lasteyrie du Saillant* (C-9/02, EU:C:2004:138, 40. punkts un tajā minētā judikatūra); 2010. gada 21. janvāris, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 38. punkts).

18 Spriedumi, 2010. gada 21. janvāris, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 39. punkts); 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 31. punkts).

19 Skat. arī spriedumu, 2006. gada 14. septembris, *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (C-386/04, EU:C:2006:568, 19. punkts).

20 Spriedums, 1996. gada 20. jūnijs, *Wellcome Trust* (C-155/94, EU:C:1996:243, 34. un nākamie punkti).

tirgū, un pievienotās vērtības nodokļa tiesībām, piemērojot nodokli galapatērētājam, ir atšķirīgi mērķi. Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru²¹ vienkārša pārvaldītājsabiedrība (tā sauktā finanšu pārvaldītājsabiedrība) gan netiek uzskatīta par nodokļu maksātāju Padomes 2006. gada 28. novembra Direktīvas 2006/112/EK par kopējo pievienotās vērtības nodokļa sistēmu²² 9. panta izpratnē. Tomēr saistībā ar peļņas aplikšanu ar nodokli juridiskās adreses pārcelšanas dēļ tā tomēr var atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību²³.

40. Brīvība veikt uzņēmējdarbību katrā ziņā paredz efektīvu saimnieciskās darbības veikšanu, stabili un uz neierobežotu laiku nodibinoties uzņēmējā dalībvalstī²⁴. Izskatāmajā lietā tiesvedībā Tiesā nekas neliecina, ka trastu vai pilnvaroto darbības joprojām tiek veiktas tikai Apvienotajā Karalistē un ka Kiprā netika vai netiek veiktas nekādas darbības. Tomēr pēdējais minētais ir jautājums, kas jāizvērtē iesniedzējtiesai²⁵.

41. Ja Kiprā tiešām tiek veikta saimnieciskā darbība, tad tādā gadījumā var palikt nenoskaidrots, vai trastam vai pilnvarotajiem, kurus skar nodokļu piemērošana, ir piemērojama arī kapitāla brīva aprīte vai, iespējams, vēl citas pamatbrīvības. Tomēr konkurences attiecību noskaidrošana nolēmuma pieņemšanu lietā ietekmētu tikai tad, ja lieta būtu saistīta ar trešajām valstīm un nozīmi iegūtu paplašināta kapitāla brīvas aprītes piemērošanas joma. Tādējādi situācijās, kas norisinās Kopienas iekšienē, kā tas ir šajā tiesvedībā, var neaplūkot jautājumu par brīvības veikt uzņēmējdarbību un kapitāla brīvas aprītes un arī pakalpojumu sniegšanas brīvības savstarpējām attiecībām, jo šo pamatbrīvību pārbaudes kritēriji lielā mērā ir identiski²⁶.

c) Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums

42. Ja trasts (vai pilnvarotie), pārvaldot aktīvus par labu labuma guvējiem Kiprā, veic saimniecisko darbību, tad ir jāatbild uz jautājumu, vai nodokļa uzlikšana nerealizētai peļņai (proti, nodokļa piemērošana slēptajām rezervēm) saistībā ar juridiskās adreses pārcelšanu ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums.

43. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumi ir visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu²⁷. Tiesa jau vairākkārt ir lēmusi, ka arī nodokļa uzlikšana slēptajām rezervēm sakarā ar juridiskās adreses pārcelšanu ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, ja valsts iekšējā gadījumā (proti, veicot pārcelšanos valsts teritorijā) nerealizētai peļņai šādu nodokli nepiemēro²⁸.

21 Šajā ziņā skat. spriedumus, 1991. gada 20. jūnijs, *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, 13. punkts); 2000. gada 14. novembris, *Floridienne* un *Berginvest* (C-142/99, EU:C:2000:623, 17. punkts); 2001. gada 27. septembris, *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 19. punkts); 2013. gada 30. maijs, *X* (C-651/11, EU:C:2013:346, 35. punkts).

22 OV 2006, L 347, 1. lpp.

23 Skat arī Tiesas spriedumu, 2006. gada 10. janvāris, *Cassa di Risparmio di Firenze* u.c. (C-222/04, EU:C:2006:8, 107. un nākamie punkti) par valsts atbalsta noteikumiem saistībā ar tādas pārvaldītājsabiedrības saimniecisko darbību, kura pievienotās vērtības nodokļa tiesību normās, iespējams, netiktu uzskatīta par nodokļu maksātāju.

24 Spriedums, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 54. pants un tajā minētā judikatūra).

25 Spriedums, 2012. gada 12. jūlijs, *VALE* (C-378/10, EU:C:2012:440, 35. punkts).

26 Ģenerālvokātes J. Kokotes [J. Kokott] secinājumi lietā *SGI* (C-311/08, EU:C:2009:545, 37. un 38. punkts); Tiesa sniedza apstiprinošu atbildi tikai attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību – spriedums, 2010. gada 21. janvāris, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 36. punkts).

27 Spriedumi, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 34. punkts); 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija (C-591/13, EU:C:2015:230, 56. punkts un tajā minētā judikatūra).

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

44. Turklāt brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums rodas, jau aprēķinot nodokli, lai gan nav konkrētas gūtās peļņas. Tā tas ir tādēļ, ka, pamatojoties uz nodokļa aprēķināšanu, nodokļa maksātājam jau ir jāmaksā nodoklis un tas viņam ir slogs arī tad, ja nodokļa samaksas termiņš vēl nav beidzies. Šajā ziņā nodokļa piedziņa ir tikai ierobežojuma pabeigšana.

45. Pamatlietā trusts (vai pilnvarotie), kas savu juridisko adresi grib pārcelt no Apvienotās Karalistes (vai attiecīgi par kuras pārcelšanu, “izceļojot” vairākumam pilnvaroto, tiek izdarīts pieņēmums valsts tiesību normās), piedzīvo likviditātes trūkumu salīdzinājumā ar līdzīgiem dalībniekiem, kuri savu faktisko juridisko adresi saglabā Apvienotajā Karalistē. Tā tas ir tādēļ, ka saskaņā ar pamatlietā strīdīgo valsts tiesisko regulējumu trasta juridiskās adreses pārcelšana uz citu dalībvalsti konkrētu aktīvu gadījumā rada tūlītēju nodokļa piemērošanu²⁹ nerealizētā kapitāla vērtības pieaugumam. Turpretim šādam vērtības pieaugumam nodokli nepiemēro, ja trusts savu juridisko adresi pārceļ Apvienotās Karalistes teritorijā. Šajā gadījumā nodokli piemēro tikai tad, kad slēptās rezerves ir realizētas. Šī atšķirīgā attieksme (tūlītēja nodokļa piemērošana nerealizētam vērtības pieaugumam izceļošanas gadījumā) var atturēt trustu (vai tā pilnvarotos) pārcelt savu juridisko adresi uz citu dalībvalsti. Tā tas ir pat tad, ja trustam ir pietiekami naudas līdzekļi, lai varētu samaksāt nodokli, nerealizējot slēptās rezerves.

46. Tādēļ uz pirmo un trešo jautājumu ir jāatbild, ka brīvība veikt uzņēmējdarbību tiek ierobežota, ja trustam (vai tā pilnvarotajiem) brīdī, kad juridiskā adrese tiek pārceļta uz citu dalībvalsti, piemēro nodokli, kas netiek piemērots, pārceļot juridisko adresi valsts iekšienē.

2) Par otro, ceturto un piekto prejudiciālo jautājumu

a) Pamatojums

47. Brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu var pamatot tikai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Turklāt šim ierobežojumam ir jābūt piemērotam attiecīgā mērķa sasniegšanai un tas nedrīkst pārsniegt šī mērķa sasniegšanai vajadzīgo³⁰.

48. Tiesa jau vairākkārt ir lēmusi, ka dalībvalstij saskaņā ar nodokļu teritorialitātes principu, kas ir saistīts ar laika elementu, proti, nodokļu maksātāja rezidenci nodokļu saistību ziņā valsts teritorijā laikposmā, kad ir radies nerealizētais kapitāla vērtības pieaugums, ir tiesības aplikēt ar nodokļiem minēto kapitāla vērtības pieaugumu attiecīgā nodokļu maksātāja izceļošanas brīdī³¹. Šāds pasākums ir vērsts uz to, lai novērstu situācijas, kad varētu tikt apdraudētas izcelsmes dalībvalsts tiesības īstenot savas nodokļu pilnvaras attiecībā uz tās teritorijā veiktu darījumu, un tādēļ to var attaisnot ar pamatojumu, kas saistīts ar līdzsvarota nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījuma saglabāšanu starp dalībvalstīm³².

29 Pretēji Apvienotās Karalistes viedoklim fakts, ka Apvienotajā Karalistē attiecīgā nodokļa samaksas termiņš ir tikai nākošā gada 31. janvāris, neļauj sniegt citu vērtējumu, jo šis maksājuma termiņš iestātos arī, aplikot ar nodokli realizētas slēptās rezerves (proti, iekšzemes gadījumā), tādēļ nepietiekama likviditāte netiek ņemta vērā tikai ārvalsts gadījumā.

30 Spriedumi, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 42. punkts); 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 47. punkts); 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 35. punkts).

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

32 Spriedumi, 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 45. un 46. punkts); 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 48. punkts); 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 47. punkts); 2010. gada 21. janvāris, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 60. punkts).

49. Tomēr nosacījums ir, ka izceļošana arī faktiski apdraud izceļošanas valsts nodokļu ieturēšanas pilnvaras. Tā tas katrā ziņā ir tad, ja nodokļu ieturēšanas pilnvaras beidzas³³. Tomēr prasītāji izsaka šaubas par to, ka Apvienotā Karaliste ir zaudējusi tiesības ieturēt nodokļus, jo saskaņā ar valsts tiesību normām nodokļi joprojām tiek ieturēti, ja labuma guvēji vēl rezidē valstī un saņem maksājumus no trasta (vai pilnvarotajiem).

50. Tomēr šajā gadījumā Apvienotās Karalistes vēl esošo nodokļu ieturēšanas pilnvaru īpatnība pēc trasta juridiskās adreses pārcelšanas izpaužas tādējādi, ka šīs pilnvaras ir pakārtotas tikai trasta un/vai labuma guvēju pieņemtajiem lēmumiem. Tiesas sēdē uz to norādīja arī Komisija un Apvienotā Karaliste. Vēl esošās nodokļu ieturēšanas pilnvaras nevar tikt izmantotas, ja trasts neveic maksājumus labuma guvējiem, kuru dzīvesvieta ir Apvienotajā Karalistē, vai arī, kā tas ir noticis izskatāmajā lietā, labuma guvēji izceļo no Apvienotās Karalistes. Tādējādi dalībvalsts vairs nevar noteikt, vai tā vēl var īstenot savas tiesības ieturēt nodokļus. Šāda situācija līdzinās tai, kad juridiskās adreses pārcelšanas dēļ dalībvalstij vairs nav autonomu tiesību ieturēt nodokļus.

51. Tādēļ uz otrā jautājuma pirmo daļu un ceturto jautājumu iesniedzējtiesai ir jāsniedz atbilde, ka tāds izceļošanas nodoklis kā izskatāmajā lietā principā ir pamatots, lai saglabātu līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumu, kaut arī noteiktos apstākļos, kurus tomēr dalībvalsts vairs nevar ietekmēt, nodokļus daļēji vēl varētu ieturēt.

52. Katrā ziņā fakts, ka noteiktos apstākļos nodokļus vēl varētu ieturēt, var ietekmēt nodokļu ieturēšanas samērīgumu. Proti, šajā ziņā nodokļu dubultas uzlikšanas risku rada tikai izceļošanas valsts. Nerealizēto kapitāla vērtības pieaugumu pilnā apmērā apliek ar nodokli jau izceļošanas brīdī un turpmāku kapitāla vērtības pieaugumu var aplikt ar nodokli brīdī, kad tiek veikti maksājumi labuma guvējiem. Tā tam būtu jābūt, lai gan tagad patiesībā – izceļošanas nodokļa pamatojums ir nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalīšana – uzņemot valsts drīkstētu piekļūt šim kapitāla vērtības pieaugumam. Vērsoties pie labuma guvējiem, šādā gadījumā tad būtu jāņem vērā izceļošanas nodoklis. Tomēr izskatāmajā lietā nerodas šāds jautājums, jo slēptās rezerves jau ir tikušas realizētas un labuma guvēji vairs nav Apvienotās Karalistes rezidenti.

b) Samērīgums

53. Iesniedzējtiesas piektā jautājuma mērķis ir noskaidrot, kā konkrētajā gadījumā ir vērtējams attiecīgā izceļošanas nodokļa samērīgums. Pirmkārt, jautājums ir par neesošu iespēju atlikt nodokļa samaksas termiņu (i – par piektā jautājuma a) punktu) un, otrkārt, par faktu, ka slēptās rezerves, nesamazinoties kapitāla vērtībai, tika realizētas pēc nodokļa aprēķināšanas, bet vēl pirms nodokļa samaksas termiņa beigām (ii – par piektā jautājuma b) punktu). Turklāt jautājums vēl ir par to, ka izceļošanas nodokļa kontekstā netiek ņemta vērā iespējama kapitāla vērtības samazināšanās nākotnē (iii – par piektā jautājuma a) punktu).

54. Apvienotās Karalistes nodokļu administrācija šajā situācijā atsaucas pirmām kārtām uz īpašo apstākli, ka nodokļa maksātājs aktīvu vērtību faktiski ir realizējis pārdošanas ceļā vēl pirms nodokļa samaksas termiņa beigām. Tā kā iegūtā peļņa esot pietiekama, lai segtu nodokļu saistības, kas pirms tam radušās fiktīvas realizācijas dēļ, konkrētajā gadījumā izceļošanas nodoklis esot samērīgs.

³³ Tā skaidri ir teikts spriedumos, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 48. punkts); 2013. gada 25. aprīlis, Komisija/Spānija (C-64/11, nav publicēts, EU:C:2013:264, 31. punkts); 2014. gada 23. janvāris, *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 60. punkts un tajā minētā judikatūra).

i) nodokļa samaksas termiņa atlikšanas neesamība

55. Tiesa jau vairākkārt ir lēmusi, ka nodokļa maksātājam būtu jādod iespēja izvēlēties vai nu tūlītēji samaksāt šo nodokli, vai šā nodokļa summu samaksāt vēlāk kopā ar atbilstoši piemērojamajam valsts tiesiskajam regulējumam aprēķinātiem procentiem³⁴. Turklāt Tiesa ir atzinusi par samērīgu nodokļa piedzišanu no slēptajām rezervēm pa daļām piecu gadu laikā tūlītējas nodokļa piedzišanas vietā³⁵. Tomēr Apvienotās Karalistes tiesību aktos nav ietverts neviens nodokļu samaksas termiņa atlikšanas tiesiskais regulējums. Līdz ar to nodoklis par nerealizētām slēptām rezervēm ir jāmaksā uzreiz. Atbilstoši Tiesas judikatūrai tas ir nesamērīgi.

ii) slēpto rezervju realizācija pēc nodokļa aprēķināšanas, bet pirms nodokļa samaksas termiņa beigām

56. Pat ja būtu jāpiekrit Apvienotās Karalistes nodokļu administrācijai un jāņem vērā – nodokli piemērošanai valstij drīzāk nejaušais – apstāklis, ka slēptās rezerves ir veiksmīgi realizētas pēc nodokļa aprēķināšanas un pirms nodokļa samaksas termiņa beigām, aplikšana ar nodokli izceļošanas brīdī tomēr ir nesamērīga. Arī šajā gadījumā joprojām pastāv atšķirīga attieksme salīdzinājumā ar iekšzemes situāciju. Proti, ja slēptās rezerves realizētu neizceļojot, tas pats nodoklis būtu jāmaksā vēlāk (skaitot no realizācijas brīža – šajā gadījumā tieši pēc viena gada).

57. Turklāt valsts pasākuma samērīguma vērtējumu, konkrēti – nodokļa aprēķināšanu un nodokļa samaksas termiņu, nedrīkst pakārtot lēmumam, ko pieņem tiesību subjekts, kura tiesības tika ierobežotas. Pretējā gadījumā iebildumus par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma nesamērīgumu varētu izvirzīt tikai tāds nodokļa maksātājs, kas izvairās maksāt iekasējamo nodokli un tādēļ neatsavina aktīvus, kuros ietvertas slēptās rezerves. Turpretim tāds tiesību subjekts, kas izpilda valsts pavēli veikt nodokļa maksājumu un tādēļ realizē slēptās rezerves, nevarētu izvirzīt iebildumu par viņa pamatbrīvību nesamērīgu ierobežošanu.

58. Tādēļ, neskatoties uz slēpto rezervju realizāciju pirms nodokļa samaksas termiņa beigām, izskatāmajā lietā aplikšana ar nodokli ir nesamērīga, jo nodokļa aprēķināšanas brīdī nebija iespējas atlikt nodokļa samaksas termiņu. Šādai iespējai atlikt nodokļa samaksas termiņu nav obligāti jāatbilst Tiesas judikatūrā³⁶ minētajam piecu gadu termiņam³⁷. Apvienotās Karalistes likumdevējs drīzāk būtu varējis šo iespēju atlikt nodokļa samaksas termiņu apvienot arī ar slēpto rezervju realizāciju pirms attiecīgā termiņa beigām (tā tas tagad ir paredzēts arī Direktīvas (ES) 2016/1164³⁸ 5. panta 4. punktā).

59. Tādēļ uz piektā jautājuma b) punktu iesniedzējtiesai ir jāsniedz atbilde, ka pasākuma samērīgums ir jāvērtē, ņemot vērā konkrēto gadījumu nodokļa rašanās izceļošanas dēļ brīdī. Vērtējumu sniedz neatkarīgi no tā, vai attiecīgie aktīvi atsavināti vēl pirms nodokļa samaksas termiņa beigām un, nesamazinoties kapitāla vērtībai, ja neizceļošanas gadījumā nodoklis būtu jāmaksā vēlāk un nepastāv iespēja atlikt nodokļa samaksas termiņu.

60. Iesniedzējtiesai jāizvērtē, vai tiesiskā regulējuma nesamērīgums, iespējams, ir pieļaujams valsts nodokļu jomas procesuālajās tiesībās paredzētās tiesības atlikt nodokļa samaksas termiņu interpretējot atbilstoši Savienības tiesībām. Kā tiesas sēdē ir norādījis prasītājs pamatlietā, šķiet, ka arī Apvienotajā Karalistē ir attiecīgas iespējas pieņemt diskrecionāru lēmumu.

34 Spriedumi, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 49. punkts); 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 56., 57., 58., 62. punkts); 2015. gada 16. aprīlis, Komisija/Vācija (C-591/13, EU:C:2015:230, 67. punkts un tajā minētā judikatūra).

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

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

37 Šajā ziņā skat. arī Direktīvas (ES) 2016/1164 5. panta 2. punktu – OV 2016, L 193, 1. lpp.

38 OV 2016, L 193, 1. lpp.

iii) turpmākas kapitāla vērtības samazināšanās nepietiekama ņemšana vērā

61. Saskaņā ar teritorialitātes principu, kas ir nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījuma kritērijs, aprēķinot nodokļu bāzi, ņem vērā attiecīgajā valstī gūto peļņu un radušos zaudējumus³⁹. Turklāt attiecīgajā valstī gūtās peļņas un radušos zaudējumu ņemšana vērā atbilst līdzsvara principam⁴⁰. Tam klāt nāk arī administratīvās problēmas, lai noskaidrotu gan kapitāla vērtības pieaugumu, gan radušos zaudējumus, ja nedz aktīvi, nedz personas neatrodas vai nav reģistrēti attiecīgās valsts teritorijā. Tas būtībā izslēdz obligātu turpmākas kapitāla vērtības samazināšanās ņemšanu vērā, piemērojot nodokli saistībā ar nodokļu ieturēšanas pilnvaru izbeigšanos (izceļošanas nodoklis). Šāds pienākums nav paredzēts arī Padomes 2016. gada 12. jūlija Direktīvā (ES) 2016/1164, ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību⁴¹, kas tomēr vēl nav piemērojama izskatāmajā lietā.

62. Tā tas ir tādēļ, ka pamatojums taisnīgam nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījumam dalībvalstu starpā galu galā ir balstīts uz kapitāla vērtības pieauguma un samazināšanās, kas līdz noteiktam datumam ir radusies attiecīgās valsts teritorijā, noteikšanu. Tomēr tādā gadījumā turpmāks kapitāla vērtības pieaugums un tā samazināšanās principā ir jāņem vērā nevis izceļošanas valstī, bet gan tikai rezidences valstī (proti, valstī, kurā ieceļo).

63. Tiesa šādu pieeju – pienākuma ņemt vērā kapitāla vērtības samazināšanos neesamību – vairākkārt ir apstiprinājusi savos jaunākajos spriedumos saistībā ar izceļošanas nodokli⁴². Vienīgais izņēmums bija nolēmums saistībā ar izceļošanas nodokļa piemērošanu fiziskas personas privātiem aktīviem (būtisku daļu veidā). Attiecīgajā lietā tika uzsvērtā nepieciešamība ņemt vērā varbūtēju aktīvu vērtību samazināšanos pēc izceļošanas⁴³. Turpmākajā judikatūrā saistībā ar izceļošanas nodokļa piemērošanu tiesību subjektiem, kuri veic saimniecisko darbību, un to uzņēmumu aktīviem Tiesa⁴⁴ šādu pieeju vairs nav izmantojusi.

64. Kaut arī jaunākā judikatūra attiecās it īpaši uz tiesībspējīgām organizatoriskām vienībām, nošķiršana atkarībā no nodokļu maksātāja juridiskās formas nevarētu pārliecināt. Tas īpaši skaidrs kļūst izskatāmajā lietā, kur atkarībā no valsts tiesību noteikumiem trusts ir jāuzskata par “citu juridisku personu” vai par fizisku personu kopumu. Galarezultātā Tiesa tomēr ir mazāk nošķīrusi kapitāla vērtības samazināšanās ņemšanu vērā fizisku un juridisku personu gadījumā, bet gan vairāk – privātu aktīvu un uzņēmumu aktīvu gadījumā⁴⁵. Ja trusts veic saimniecisku darbību, apliekot ar nodokli aktīvus, tie tomēr ir uzņēmuma aktīvi. Tādēļ nav jālemj, vai tiek izmantoti nolēmumā *N* izteiktie apsvērumi par kapitāla vērtības samazināšanās vērā ņemšanu⁴⁶.

65. Atbilstošs nolēmums būtu jāpieņem tikai tad, ja tiek secināts, ka trasta darbība ir pasīva aktīvu pārvaldība un tādējādi tā nav saimnieciskā darbība. Tādā gadījumā būtu jāņem vērā, ka attiecībā uz izskatāmajā lietā piemērojamo attiecīgo pamatojumu, kas saistīts ar līdzsvarota nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījuma saglabāšanu starp dalībvalstīm, nav svarīgi, vai attiecīgie aktīvi ir privāti aktīvi vai uzņēmuma aktīvi.

39 Spriedumi, 2007. gada 15. februāris, *Centro Equestre* (C-345/04, EU:C:2007:1425, 22. punkts); 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 39. punkts); 1997. gada 15. maijs, *Futura* (C-250/95, EU:C:1997:2471, 21. un 22. punkts).

40 Spriedums, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 56., 57. un 62. punkts).

41 OV 2016, L 193, 1. lpp.

42 Spriedumi, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 43. un nākamie punkti); 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 56. un nākamie punkti).

43 Spriedums, 2006. gada 7. septembris, *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, 51. un nākamie punkti).

44 Spriedumi, 2015. gada 21. maijs, *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 43. un nākamie punkti); 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 56. un nākamie punkti); 2014. gada 23. janvāris, *DMC* (C-164/12, EU:C:2014:20, 45. un nākamie punkti).

45 Par to liecina Tiesas apsvērumi spriedumā, 2011. gada 29. novembris, *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 57. punkts).

46 Spriedums, 2006. gada 7. septembris, *N* (C-470/04, EU:C:2006:525, 54. punkts).

66. Tādēļ uz piektā jautājuma a) punktu ir jāatbild, ka samērīguma princips šajā lietā nenosaka izceļošanas valstij pienākumu ņemt vērā turpmāku kapitāla vērtības samazināšanos.

VI – Secinājumi

67. Tādējādi es ierosinu uz Apvienotās Karalistes *First-tier Tribunal (Tax Chamber)* iesniegto lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbildēt šādi:

- 1) uz pirmo un trešo jautājumu ir jāatbild, ka trasts var atsaukties uz pamatbrīvībām atbilstoši LESD 54. pantam arī tad, ja saskaņā ar valsts tiesībām tam nav juridiskās personas statusa. Ir jāizpilda nosacījums, ka trasts pats var veikt saimniecisku darbību un valsts tiesiskajā regulējumā tam šajā ziņā ir paredzētas pašam savas tiesības un pienākumi. Trasta (vai pilnvaroto) nerealizētās peļņas aplikšana ar nodokli, pamatojoties uz valsts tiesībās izdarīto pieņemumu par juridiskās adreses pārcelšanu uz citu dalībvalsti, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums;
- 2) uz otro un ceturto jautājumu ir jāatbild, ka šādu brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu principā var pamatot ar līdzsvarota nodokļu ieturēšanas pilnvaru sadalījuma saglabāšanu starp dalībvalstīm. Tā tas ir arī tajā gadījumā, ja izceļošanas dalībvalsts gan saglabā zināmas iespējas piemērot nodokļus, tomēr dalībvalsts tās vairs nevar autonomi izmantot, bet gan šīs iespējas ir būtiski pakārtotas nodokļu maksātāja pieņemtajiem lēmumiem;
- 3) uz otro un piekto jautājumu ir jāatbild, ka nerealizētās peļņas aplikšanas ar nodokli samērīgums ir jāvērtē, ņemot vērā konkrēto gadījumu nodokļu aprēķināšanas brīdī. Nodokļu aprēķināšana ir nesamērīga, ja, līdzīgi kā izskatāmajā lietā, neeksistē iespēja atlikt nodokļa samaksas termiņu un neizceļošanas gadījumā nodoklis būtu jāmaksā vēlāk. Tā tas ir neatkarīgi no apstākļa, vai attiecīgos aktīvus atsavina vēl pirms nodokļa samaksas termiņa beigām un nesamazinoties kapitāla vērtībai. Samērīguma princips nenosaka izceļošanas valstij pienākumu ņemt vērā uzņēmuma aktīvu vērtības turpmāku samazināšanos.