



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA
PAOLO MENGOCI [PAOLO MENGOZZI] SECINĀJUMI,
sniegti 2013. gada 6. novembrī¹

Lieta C-190/12

**Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company
pret
Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy**

(Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Polija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Kapitāla brīva aprīte — EKL 56., 57. un 58. pants — Juridisko personu ienākuma nodoklis — Dividendes, kuras izmaksātas trešajās valstīs reģistrētiem ieguldījumu fondiem — Atbrīvojums no nodokļa

I – Ievads

1. Ar šo lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* (Bidgoščas vojevodistes administratīvā tiesa) (Polija) būtībā jautā, vai ar kapitāla brīvu aprīti ir saderīgs atšķirīgs nodokļu režīms starp dividendēm, kuras izmaksātas trešajās valstīs esošiem noguldījumu fondiem, un tām, kuras izmaksātas Polijā reģistrētiem fondiem.

2. Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp ieguldījumu fondu *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (turpmāk tekstā – “prasītājs pamatlietā”), kura juridiskā adrese ir Amerikas Savienotajās Valstīs, un *Izba Skarbowa w Bydgoszczy* (Bidgoščas Finanšu palāta) direktoru par šīs iestādes atteikumu konstatēt un atmaksāt pārmaksāto vienotas likmes uzņēmumu ienākuma nodokli par 2005. un 2006. gadu, kurš tika samaksāts saistībā ar tādu dividenžu aplikšanu ar nodokli, ko kapitālsabiedrības, kuru juridiskā adrese ir Polijas teritorijā, bija izmaksājušas prasītājam pamatlietā.

3. Konkrētāk, 2010. gada decembrī prasītājs pamatlietā lūdza nodokļu iestādei atmaksāt iepriekš pārmaksāto vienotās likmes uzņēmumu ienākuma nodokli, kas saistībā ar tam izmaksātajām dividendēm bija samaksāts, piemērojot 15 % likmi, atbilstoši 1992. gada 15. februāra Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli (*ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*) (turpmāk tekstā – “Likums par IS”) 22. panta 1. punktam, skatot to kopsakarā ar starp Polijas Tautas Republikas [Polijas] un Amerikas Savienoto Valstu valdībām noslēgto Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu (*Umowy między Rządem (Polskiej) Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu*), kas tika parakstīta Vašingtonā, 1974. gada 8. oktobrī (turpmāk tekstā – “1974. gada konvencija”), 11. panta 2. punkta b) apakšpunktu.

¹ — Oriģinālvaloda – franču.

4. Šis lūgums tika noraidīts ar 2011. gada 2. maija lēmumu, pamatojoties uz to, ka prasītājs pamatlietā kā Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrēts ieguldījumu fonds neatbilda Likuma par *IS* 6. panta 1. punkta 10. apakšpunktā paredzētajiem atbrīvojuma nosacījumiem, saskaņā ar kuriem tikai ieguldījumu fondi, kas savu darbību veic atbilstoši 2004. gada 27. maija Likuma par ieguldījumu fondiem (*ustawy o funduszach inwestycyjnych*) (turpmāk tekstā – “Polijas Likums par ieguldījumu fondiem”) noteikumiem, ir atbrīvoti no nodokļa².

5. Tā kā šo lēmumu 2011. gada 6. oktobrī apstiprināja *Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy*, prasītājs pamatlietā cēla prasību iesniedzējtiesā atcelt šo lēmumu.

6. Norādījusi, pirmkārt, ka prasītāja pamatlietā veiktie ieguldījumi izpaužas kā “portfeļa ieguldījumi”, ka līdzdalība sabiedrību kapitālā tam neļauj īstenot ietekmi uz minēto sabiedrību vadību un, otrkārt, ka Polijas ieguldījumu fondam automātiski nav tiesību saņemt individuālo atbrīvojumu no nodokļa, bet ka tam ir jāizpilda Polijas Likumā par ieguldījumu fondiem paredzētās prasības, iesniedzējtiesai radās jautājums, vai šaurās saiknes starp atbrīvojumu no nodokļiem un šī pēdējā minētā likuma noteikumiem dēļ drīzāk būtu jāpiemēro brīvība veikt uzņēmējdarbību, nevis kapitāla brīva aprīte.

7. Ja tomēr būtu jāpiemēro pēdējā minētā brīvība, iesniedzējtiesa jautā, vai Likumā par *IS* paredzētā atbrīvojuma no nodokļa ierobežotā piemērojamība ir saderīga ar šo brīvību. Saskaņā ar iesniedzējtiesas viedokli iespējamo ierobežojumu it īpaši varētu pamatot ar vajadzību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, jo informācija attiecībā uz statūtiem un fonda darbības noteikumiem, kas nepieciešama, lai saņemtu nodokļu atbrīvojumu, neietilpst informācijas apmaiņas mehānismu piemērošanas jomā.

8. Šajos apstākļos *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai EKL 56. panta 1. punkts (tagad LESD 63. pants) ir piemērojams, lai novērtētu, vai vispārpiemērojama individuālā atbrīvojuma no nodokļiem kontekstā dalībvalsts var ieviest tādas valsts tiesību normas, saskaņā ar kurām nodokļu maksātāji tiek diferencēti atkarībā no to tiesiskās situācijas, proti, ieguldījuma fondam ar juridisko adresi Eiropas Savienības dalībvalstī par saņemtajām dividendēm tiek piešķirts atbrīvojums no vienotas likmes uzņēmumu ienākuma nodokļa, bet šāds atbrīvojums nav paredzēts ieguldījumu fondam, kas ir ASV nodokļu rezidents?

2) Vai valsts tiesībās noteiktā atšķirīgā attieksme pret ieguldījumu fondiem, kuru juridiskā adrese ir trešajā valstī, un tādiem ieguldījumu fondiem, kuru juridiskā adrese ir Eiropas Savienības dalībvalstī, attiecībā uz individuālo atbrīvojumu uzņēmumu ienākuma nodokļa jomā var tikt uzskatīta par juridiski pamatotu saskaņā ar EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu, skatot to kopsakarā ar EKL 58. panta 3. punktu (tagad LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkts, kopsakarā ar LESD 65. panta 3. punktu)?”

9. Rakstveida apsvērumus iesniedza prasītājs pamatlietā, Polijas, Vācijas, Spānijas, Francijas, Itālijas un Somijas valdības, kā arī Eiropas Komisija. Šie ieinteresētie lietas dalībnieki, izņemot Itālijas un Somijas valdību, tika uzklauti 2013. gada 5. septembra tiesas sēde.

2 — Jānorāda, ka pēc 2010. gada 25. novembra likuma pieņemšanas, kas stājās spēkā 2011. gada 1. janvārī, ieguldījumu fondiem, kas atrodas Eiropas Savienības dalībvalstīs vai kādā citā Eiropas Ekonomikas Zonas valstī, arī ir tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa, ja tie atbilst Likuma par *IS* 6. panta 1. punkta 10.a apakšpunktā uzskaitītajiem nosacījumiem.

II – Analīze

A – Par pirmo prejudiciālo jautājumu attiecībā uz kapitāla aprītes brīvības piemērojamību

10. Lai arī pirmā prejudiciālā jautājuma formulējums attiecas tikai uz EKL 56. pantu, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma, kas īsumā izklāstīts šo secinājumu 6. punktā, izriet, ka iesniedzējtiesai ir šaubas par to, vai, ņemot vērā šauro saikni starp dividendēm piemērojamo atbrīvojumu no nodokļa, kas paredzēts Likumā par *IS*, un ieguldījumu fondu piekļuves Polijas tirgum nosacījumiem, kas paredzēti Likumā par ieguldījumu fondiem, ir jāpiemēro kapitāla aprītes brīvība, nevis brīvība veikt uzņēmējdarbību.

11. Lai arī prasītājs pamatlietā, Vācijas un Itālijas valdības, kā arī Komisija uzskata, ka ir jāpiemēro kapitāla aprītes brīvība³, Polijas valdība apgalvo, ka atbilstošāk būtu piemērot vai nu brīvību veikt uzņēmējdarbību, vai pakalpojumu sniegšanas brīvību. Saistībā ar pēdējo minēto brīvību un atsaucoties uz spriedumu lietā *Fidium Finanz*⁴, Polijas valdība aizstāv tēzi, saskaņā ar kuru, tā kā akciju, ko Polijas sabiedrībās piedāvā ieguldījumu fondi, piedāvājums ir finanšu starpnieka pakalpojums vai aktīvu portfeļa pārvaldība, trešo valstu teritorijā reģistrētos fondus ietekmē tas, ka tiem nav tiesību saņemt Likuma par *IS* 6. panta 1. punkta 10. apakšpunktā paredzēto nodokļu stimulu.

12. Manuprāt, nevar pamatoti apšaubīt kapitāla brīvas aprītes piemērojamību.

13. Šajā ziņā vispirms ir jāatsaucas uz strīdīgā tiesiskā regulējuma pamatlietā priekšmetu, kas neattiecas uz trešās valsts ieguldījumu fondu piekļuvi dalībvalsts, šajā gadījumā Polijas Republikas, tirgum, bet gan regulē minētajiem fondiem piemērojamo nodokļu režīmu.

14. Šis vienkāršais konstatējums, manuprāt, jau ļauj izslēgt pakalpojumu sniegšanas brīvības piemērojamību.

15. Faktiski pretēji situācijai, kura ir pamatā iepriekš minētajam spriedumam lietā *Fidium Finanz*, kas attiecas uz Vācijas iestāžu aizliegumu Šveices sabiedrībai, veicot tās profesionālo darbību, piešķirt Vācijas klientiem kredītus tādēļ, ka tai nebija vajadzīgās atļaujas šādu darbību veikšanai, un attiecībā uz kuru Tiesa atzina, ka tā attiecas uz pakalpojumu sniegšanas brīvības piemērojamību⁵, trešo valstu ieguldījumu fondu, kas no Polijas sabiedrībām saņem dividendes, izslēgšanas no Likuma par *IS* 6. panta 1. punkta 10. apakšpunktā paredzētā atbrīvojuma no nodokļiem piemērošanas mērķis nav kavēt šo saimnieciskās darbības subjektu piekļuvi Polijas tirgum.

16. Attiecībā uz brīvības veikt uzņēmējdarbību nošķiršanu no kapitāla brīvas aprītes ir jāatgādina, ka uz dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu var attiekties gan uz EKL 43. pants, kurā ir minēta pirmā no šīm brīvībām, gan arī EKL 56. pants, kurā ir minēta otrā brīvība⁶.

17. Turklāt Tiesai jau ir bijusi iespēja nopriest, ka uz tādiem valsts tiesību aktiem kā pamatlieta aplūkotajiem, kuru piemērošana nav atkarīga no dividendes saņemšanai sabiedrībai piederošās daļas lieluma, var attiekties gan EKL 43. pants, gan EKL 56. pants⁷.

3 — Jānorāda, ka Spānijas, Francijas un Somijas valdības nav tieši paudušas viedokli par pirmo jautājumu, taču tās visas ir atbildējušas uz otro jautājumu, ņemot vienīgi kapitāla brīvu aprīti.

4 — 2006. gada 3. oktobra spriedums lietā C-452/04 *Fidium Finanz* (Krājums, I-9521. lpp.).

5 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Fidium Finanz* (2. un 45.–47. punkts). Ir skaidrs, ka Tiesa izslēdza to, ka Šveices tiesību sabiedrība varētu atsaukties uz pakalpojumu sniegšanas brīvību kā trešajā valstī reģistrēta juridiskā persona.

6 — Šajā ziņā skat. 2011. gada 10. februāra spriedumu apvienotajās lietās C-436/08 un C-437/08 *Haribo Lakritzten Hans Riegel un Österreichische Salinen* (Krājums, I-305. lpp., 33. punkts), 2011. gada 15. septembra spriedumu lietā C-310/09 *Accor* (Krājums, I-8115. lpp., 30. punkts), kā arī 2012. gada 13. novembra spriedumu lietā C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (89. punkts).

7 — Šajā ziņā skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Claimants in the FII Group Litigation* (Krājums, I-11753. lpp., 36. punkts), 2008. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-284/06 *Burda* (Krājums, I-4571, 71. lpp.), kā arī 2009. gada 4. jūnija rīkojumu apvienotajās lietās C-439/07 un C-499/07 *KBC Bank un Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* (Krājums, I-4409. lpp., 69. punkts).

18. Attiecībā uz nodokļu režīmu, kas piemērojams trešo valstu “ienākošajām” dividendēm, proti, dividendēm, kuras šāds valsts sabiedrība izmaksā dalībvalsts teritorijā reģistrētai personai, Tiesa vēl pavisam neseno uzskatīja, ka šāda persona nevarēja atsaukties uz EKL 56. pantu, jo no pamatlietas apstākļiem izrietēja, ka tai bija tāda apmēra līdzdalība, kas tai ļāva īstenot zināmu ietekmi pār attiecīgās trešās valsts sabiedrības lēmumiem⁸. Citiem vārdiem, šādā kontekstā bija piemērojama vienīgi brīvība veikt uzņēmējdarbību. Tomēr šī persona nevarēja atsaukties uz minēto brīvību, jo ir skaidrs, ka EKL nav paredzēta tā paplašināšana attiecībā uz trešo valstu valstspiederīgajiem⁹. Praktiski persona ar šādu līdzdalību tātad nevarēja atsaukties ne uz vienu no šīm abām aprītes brīvībām.

19. Tiesa, spriežot virspalātā, no šī viedokļa novirzījās iepriekš minētajā 2012. gada 13. novembra spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*. Tā nosprieda, ka, ņemot vērā tādu valsts tiesisko regulējumu attiecībā uz trešo valstu dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu, kas ir piemērojams neatkarīgi no līdzdalības apmēra, dalībvalstī reģistrēta sabiedrība, kas saņem trešā valstī reģistrētās izmaksājošās sabiedrības dividendes, var atsaukties uz EKL 56. pantu, neņemot vērā tās līdzdalības apmēru. Faktiski šādā gadījumā nepastāv nekāds risks, ka šāda sabiedrība varētu nepamatoti gūt labumu no brīvības veikt uzņēmējdarbību, jo attiecīgajos nodokļu tiesību aktos nav paredzēti trešās valsts sabiedrības piekļuves tirgum nosacījumi, bet tie attiecas tikai uz tādām dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu, kuras iegūst no šīs sabiedrības ieguldījumiem¹⁰.

20. Šāda jaunā pieeja ļautu nodrošināt EKL 56. panta pilnīgu lietderīgu iedarbību tādā kontekstā, kurā saskaņā ar līdz šim spēkā esošo judikatūru, tā kā trešo valstu uzņēmēji pēc definīcijas nevarēja atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, jo šādā kontekstā brīvības veikt uzņēmējdarbību apiešanas risks nepastāvēja, tiem nebija arī iespējas atsaukties uz kapitāla brīvu aprīti.

21. Tiesas vērtējumu, kas būtībā ir atspoguļots šo secinājumu 19. punktā, manuprāt, var attiecināt uz “izejošajām” dividendēm, proti, dividendēm, kuras dalībvalsts sabiedrība izmaksā savam akcionāram, kas ir trešās valsts rezidents, kā tas ir pamatlietas gadījumā, ciktāl EKL 56. panta interpretācija nevar radīt nepamatota labuma gūšanu no brīvības veikt uzņēmējdarbību.

22. Manuprāt, pamatlietā šādu risku var izslēgt. Faktiski papildus jau minētajam apstāklim, ka attiecīgās Likuma par *IS* normas attiecas nevis uz ārvalstu uzņēmēju piekļuves Polijas tirgum nosacījumiem, bet gan dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu, ir skaidrs, ka prasītājs pamatlietā divu strīdīgo nodokļu gadu laikā ir veicis tikai vienu tā saukto “portfeļa” ieguldījumu, kas katrā ziņā ir mazāks par 10 %, no Polijas sabiedrību, kuras izmaksā dividendes, kapitāla, un kas tam nedod iespēju ietekmēt to Polijas sabiedrību vadību un kontroli, kurās tam pieder kapitāldaļas¹¹.

23. Līdz ar to, manuprāt, EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka uz šo tiesību normu nevar atsaukties pret tāda dalībvalsts nodokļu tiesību akta piemērošanu kā pamatlietā, saskaņā ar kuru atbrīvojumu no nodokļiem nevar piemērot dividendēm, kuras minētajā dalībvalstī reģistrētās sabiedrības izmaksā ieguldījumu fondam, kas atrodas trešajā valstī.

8 — Skat. it īpaši, lai gan nedaudz neskaidro, 2007. gada 24. maija spriedumu lietā C-157/05 *Holböck* (Krājums, I-4051. lpp., 23.–29. punkts), kā arī iepriekš minēto rīkojumu lietā *KBC Bank un Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* (70. un 71. punkts). Attiecībā uz nodokļu režīmu, ko piemēro tādā mantošanas gadījumā starp diviem Vācijas valstspiederīgajiem, kas ietver Kanādā dibinātas sabiedrības kapitāldaļu pilnīgu nodošanu, skat. arī 2012. gada 19. jūlija spriedumu lietā C-31/11 *Scheunemann* (31.–34. punkts).

9 — Šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumu lietā *Holböck* (28. punkts) un 2012. gada 13. novembra spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* (97. punkts).

10 — Šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* (99. un 100. punkts).

11 — Šajā ziņā it īpaši attiecībā uz atšķirību starp tiešajiem un portfeļa ieguldījumiem skat. 2009. gada 17. septembra spriedumu lietā C-182/08 *Glaxo Wellcome* (Krājums, I-8591. lpp., 40. punkts un tajā minētā judikatūra). Jāatgādina, ka šajā lietā piemērotā 15 % likme no dividenžu bruto summas izriet no 1974. gada konvencijas 11. panta 2. punkta b) apakšpunkta, tiesību normas, kas ir piemērojama citos gadījumos, nevis tādā, kurā ieguldītājam pieder vismaz 10 % no tās Polijas sabiedrības kapitāla, kura izmaksā dividendes.

B – Par otro prejudiciālo jautājumu attiecībā uz atšķirīga nodokļu režīma saderību ar kapitāla brīvu apriti

1) Par kapitāla brīvas aprites ierobežojumu

24. Tādi ar EKL 56. panta 1. punktu aizliegtie pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas attur minētās dalībvalsts nerezidentus veikt ieguldījumus citā dalībvalstī¹². EKL 56. panta 1. punktā paredzētais aizliegums viennozīmīgi attiecas arī uz tāda kapitāla aprites ierobežojumu, kas nāk no trešajām valstīm.

25. Šajā gadījumā saskaņā ar pamatlietas faktiem piemērojamo Likumu par *IS*, proti, tā redakcijā, kas bija spēkā 2005. un 2006. gadā, kā arī līdz 2011. gada janvārim, dividendes, ko sabiedrība rezidente izmaksāja trešajā valstī reģistrētam ieguldījumu fondam nerezidentam, principā tika apliktas ar nodokli, kura likme bija 19%, piemērojot nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, izņemot, ja atbilstoši Konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu tika piemērota atšķirīga likme un ja šādas dividendes no nodokļa bija atbrīvotas, jo tās tika izmaksātas ieguldījumu fondam rezidentam, ciktāl arī šis fonds atbilda Polijas Likumā par ieguldījumu fondiem noteiktajiem nosacījumiem.

26. Šī atšķirīgā attieksme ietekmēja arī citā dalībvalstī, kas nav Polijas Republika, reģistrētos ieguldījumu fondus, jo, kā tas jau tika norādīts, tikai sākot no 2011. gada 1. janvāra, pēc tam, kad Likuma par *IS* 6. panta 1. punktā tika iekļauts 10.a apakšpunkts un Komisija bija uzsākusi pārkāpuma procedūru, Polijas likumdevējs paplašināja atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā attiecībā uz dividendēm, kuras izmaksātas Eiropas Savienības dalībvalstu un citu 1992. gada 2. maija Eiropas Ekonomikas Zonas (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā – “EEZ līgums”) līgumslēdzēju valstu ieguldījumu fondiem, kuri bija pielīdzināmi Polijas Likumā par ieguldījumu fondiem regulētajiem fondiem.

27. Līdz ar to, kā to pamatoti norādīja Komisija, vienīgi Polijā reģistrēti ieguldījumu fondi, kas savu darbību veic atbilstoši Polijas Likumam par ieguldījumu fondiem, bija atbrīvoti no nodokļa, fondi nerezidenti bija sistemātiski izslēgti no atbrīvojuma no nodokļa, tostarp tad, ja, kā pamatlietā, fondiem nerezidentiem bija tiesības uz nodokļa par dividendēm samazinātu likmi atbilstoši Konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu.

28. Citiem vārdiem, tikai dividendēm, kuras tika izmaksātas Polijas ieguldījumu fondiem, varēja piemērot Likumā par *IS* paredzēto atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā.

29. Šāds atšķirīgs dividendēm piemērojams nodokļu režīms starp ieguldījumu fondiem vispirms atkarībā no tā, vai tie ir rezidenti, pirmkārt, var atturēt ieguldījumu fondus nerezidentus veikt ieguldījumus Polijā reģistrētās sabiedrībās un, otrkārt, šis dalībvalsts ieguldītājus rezidentus iegādāties kapitāldaļa ieguldījumu fondos nerezidentos¹³.

30. Līdz ar to šādi nodokļu tiesību akti ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar EKL 56. pantu.

31. Tomēr Savienības tiesībās šāds ierobežojums varētu būt pieļaujams, ja šī ierobežojuma pamatā esošā atšķirīgā attieksme ir piemērojama situācijās, kas nav objektīvi salīdzināmas¹⁴, ko turklāt ir apgalvojušas vairākas valdības, kas šajā lietā iesniedza apsvērumus.

12 — Šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (50. punkts), kā arī 2012. gada 10. maija spriedumu apvienotajās lietās no C-338/11 līdz C-347/11 *FIM Santander Asset Management SGIIC* (15. punkts).

13 — Šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Santander Asset Management SGIIC u.c.* (17. punkts).

14 — Skat. it īpaši 2011. gada 10. februāra spriedumu lietā C-25/10 *Missionswerk Werner Heukelbach* (Krājums, I-497. lpp., 29. punkts) un iepriekš minēto spriedumu lietā *Santander Asset Management SGIIC u.c.* (23. punkts).

32. Šo valdību tēze, saskaņā ar kuru nepastāv objektīvi salīdzināmas situācijas, balstās uz apgalvojumu, ka trešo valstu ieguldījumu fondi varētu izvairīties no tāda tiesiskā regulējuma ievērošanas, kas ir piemērojams Eiropas ieguldījumu fondu izveidei un darbībai, it īpaši Padomes 1985. gada 20. decembra Direktīva 85/611/EEK par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU)¹⁵, kuras prasības būtībā ir pārņemtas Polijas Likumā par ieguldījumu fondiem, kura ievērošana ir nosacījums, lai varētu piešķirt Likumā par *IS* paredzēto atbrīvojumu.

33. Manuprāt, šī argumentācija ir jānoraida vairāku iemeslu dēļ.

34. Pirmkārt, ir jāatgādina, ka saskaņā ar judikatūru situāciju objektīvas salīdzināmības novērtēšana ir jāveic, ņemot vērā tikai attiecīgajā valsts tiesiskajā regulējumā noteiktos nodalīšanas kritērijus¹⁶.

35. Šajā gadījumā pamatlietas faktisko apstākļu rašanās brīdī runa vispirms bija par juridiskās adreses kritēriju, jo nevienam ieguldījumu fondam, kas nebija Polijas rezidents, attiecībā uz izmaksātajām dividendēm nevarēja piemērot Likumā par *IS* paredzēto atbrīvojumu no nodokļu ieturējuma ienākumu gūšanas vietā.

36. Līdz ar to šo secinājumu 32. punktā minētā valdību argumentācija ir balstīta uz kļūdainu pieņēmumu, saskaņā ar kuru vienīgā prasība, kurai bija pakļauta Likumā par *IS* paredzētā atbrīvojuma no nodokļu ieturējuma ienākumu gūšanas vietā piemērošana, bija ievērot Polijas Likumā par ieguldījumu fondiem minētos nosacījumus, kas attiecas uz šādu fondu izveidi un darbību. Faktiski šāda prasība tikai pakārtoti attiecās vienīgi uz Polijā reģistrētiem ieguldījumu fondiem.

37. Tāpat arī, otrkārt, manuprāt, ir kļūdaini – kā to formulē iesniedzējtiesa, atsaucoties savos jautājumos uz režīmu, kas piemērojams “ieguldījumu fondiem, kuru juridiskā adrese ir Eiropas Savienības dalībvalstī”, un kā to norādījusi lielākā daļa to valdību, kuras šajā lietā ir iesniegušas apsvērumus, – salīdzināt divus pārrobežu gadījumus, lai noteiktu situāciju objektīvi salīdzināmo raksturu.

38. Faktiski šāda pieeja ir atkāpe no galvenā nodalīšanas kritērija, kas noteikts Likumā par *IS*, kurš bija piemērojams pamatlietas faktisko apstākļu rašanās brīdī, proti, konkrēti attiecībā uz to, ka minētajiem fondiem ir jābūt Polijas rezidentiem.

39. Treškārt, ņemot vērā Likumā par *IS* noteikto galveno kritēriju par juridiskās adreses vietu, ir jāatgādina, ka Tiesa savā iepriekš minētajā spriedumā lietā *Santander Asset Management SGIIC* u.c. ir nospriedusi, ka atšķirīgo attieksmi pret pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) rezidentiem, kas ir atbrīvoti no nodokļiem attiecībā uz valsts izcelsmes dividendēm, kuras tie saņem, un PVKIU nerezidentiem (tostarp trešajās valstīs reģistrētajiem), kuru saņemtajām dividendēm tiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, nevar attaisnot ar atšķirībām to atbilstošajās situācijās¹⁷.

40. Šāds secinājums, protams, tika izdarīts pēc tam, kad bija izvērtēts jautājums par to, vai, lai novērtētu situāciju objektīvu salīdzināmību, bija jāņem vērā arī PVKIU kapitāldaļu turētāju situācija salīdzinājumā ar tādu minēto struktūru situāciju kā kopīgu ieguldījumu uzņēmumu situācija.

15 — OV L 375, 3. lpp. Jānorāda, ka 2011. gada 1. jūlijā šī direktīva tika atcelta un aizstāta ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2009. gada 13. jūlija Direktīvu 2009/65/EK par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) (OV L 302, 32. lpp.).

16 — Skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Santander Asset Management SGIIC* u.c. (27. un 28. punkts un tajos minētā judikatūra), kā arī 2012. gada 25. oktobra spriedumu lietā C-38/11 Komisija/Belģija (65. punkts).

17 — 44. un 16. punkts. Attiecībā uz trešajām valstīm šajā lietā runa bija par Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrētiem PVKIU, kā tas arī izriet no minētā sprieduma 6. punkta.

41. Tomēr Tiesa ir precīzi noteikusi, ka kapitāldaļu turētāju nodokļu situācijai nav nozīmes, lai izvērtētu attiecīgo nodokļu tiesību aktu diskriminējošo vai nediskriminējošo raksturu minētajos tiesību aktos noteiktā nodalīšanas kritērija, proti, PVKIU reģistrētās adreses dēļ¹⁸.

42. Kā es jau to vairākkārt pieminēju, ieguldījumu fondu juridiskās adreses vieta ir galvenais Likumā par *IS*, kas bija spēkā pamatlietas faktisko apstākļu rašanās laikā, noteiktais kritērijs. Manuprāt, šī situācija ir pielīdzināma Francijas tiesību aktu, kas ir iepriekš minētā sprieduma lietā *Santander Asset Management SGIIC* u.c. pamatā, situācijai.

43. Turklāt īpaši minētā argumentācija attiecībā uz PVKIU rezidentu un PVKIU nerezidentu, tostarp trešo valstu PVKIU situāciju objektīvo salīdzināmību, kas atspoguļota minētā sprieduma 24.–44. punktā, neatstāj nekādas šaubas attiecībā uz šādas salīdzināmības nozīmi, kas būtu balstīta uz vispārīgu iemeslu, saskaņā ar kuru trešajā valstī reģistrētus ieguldījumu fondus regulējot tāds tiesiskais regulējums attiecībā uz to darbību, kas atšķiras no Savienības teritorijā reģistrētajiem PVKIU piemērojamā tiesiskā regulējuma.

44. Visbeidzot, kā arī tas izriet no iepriekš minētā sprieduma lietā *Santander Asset Management SGIIC* u.c. 42. punkta, šajā spriedumā tostarp attiecībā uz trešajās valstīs (ārpus EEZ) reģistrētajām organizācijām ir apstiprināts judikatūras virziens, kas tagad ir konsolidēts, saskaņā ar kuru, ja dalībvalsts īsteno savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz dividendēm, kuras izmaksātas sabiedrībām, kas ir reģistrētas citās dalībvalstīs vai trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma līgumslēdzējas, šo dividenžu saņēmējas nerezidentes tādējādi atrodas situācijā, kas pielīdzināma rezidentiem, ciktāl tā attiecas uz sabiedrību rezidenšu izmaksāto dividenžu dubultas aplikšanas vai vairākkārtējas aplikšanas ar nodokļiem risku¹⁹.

45. Kā to būtībā Komisija norādīja Tiesas sēdē, šādai argumentācijai situāciju objektīvas salīdzināmības stadijā būtu jāseko arī šajā lietā. Faktiski atšķirību tiesiskajā regulējumā, kas piemērojams Polijas ieguldījumu fondiem, salīdzinājumā ar to, kas piemērojams trešajās valstīs dibinātiem ieguldījumu fondiem, var adekvātāk ņemt vērā, izvērtējot vispārējās nozīmes iemeslus, ar ko varētu pamatot ierobežojumus nodokļu jomā.

46. Visbeidzot, ceturtkārt, ir jānorāda, ka šajā procedūrā netika izvirzīts neviens arguments, saskaņā ar kuru, piemērojot 1974. gada konvenciju, būtu iespējams judikatūras izpratnē neitralizēt atšķirīgo attieksmi, kas rodas, piemērojot Likuma par *IS* vai šīs konvencijas normas, kuru mērķis ir samazināt nodokļa, kas tiek ieturēts ienākumu gūšanas vietā, likmi²⁰.

47. Līdz ar to, ņemot vērā tādu dalībvalsts tiesību aktus kā Likums par *IS*, kurā kā galvenais nodalīšanas kritērijs ir noteikta ieguldījumu fondu juridiskā adrese, no kā ir atkarīgs, vai tiek vai netiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kuras tiem izmaksājušas Polijas sabiedrības, ieguldījumu fondi, kas reģistrēti trešajās valstīs, atrodas objektīvi salīdzināmās situācijās ar tiem, kuru juridiskā adrese ir Polijas teritorijā.

48. Tātad, kā to norādījušas Polijas, Vācijas, Spānijas un Francijas valdības, atliek pārbaudīt, vai uz atšķirīgo attieksmi var attiecināt EKL 57. panta 1. punktā paredzēto tā saukto “standstill” klauzulu vai arī to var pamatot ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem.

18 — Iepriekš minētais spriedums lietā *Santander Asset Management SGIIC* u.c., 39. un 41. punkts. Kā Tiesa nosprieda šī sprieduma 40. punktā, šī sprieduma pamatā esošā situācija atšķiras no tās, kas bija pamatā 2008. gada 20. maija spriedumam lietā C-194/06 *Orange European Smallcap Fund* (Krājums, I-3747. lpp.), kas attiecās uz nodokļu tiesisko regulējumu, ar ko PVKIU piešķiramais atbrīvojums no nodokļa ir pakļauts nosacījumam, ka visa šo uzņēmumu peļņa ir jāizmaksā to sertifikātu turētājiem.

19 — Šajā ziņā skat. 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (Krājums, I-5145. lpp., 43. un 44. punkts), 2009. gada 19. novembra spriedumu lietā C-540/07 Komisija/Itālija (Krājums, I-10983. lpp., 53. un 54. punkts), 2010. gada 3. jūnija spriedumu lietā C-487/08 Komisija/Spānija (Krājums, I-4843. lpp., 53. punkts), kā arī 2011. gada 20. oktobra spriedumu lietā C-284/09 Komisija/Vācija (Krājums, I-9879. lpp., 58. punkts).

20 — Šajā ziņā skat. it īpaši iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Itālija (39. punkts) un Komisija/Vācija (70. punkts).

2) Par EKL 57. panta 1. punkta piemērojamību

49. Jāatgādina, ka iesniedzējtiesa savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu nav ne aplūkojusi, ne arī pieminējusi EKL 57. panta 1. punktu un ka šis vienīgais iemesls dažkārt ir licis Tiesai neieklāst savās atbildēs apsvērumus attiecībā uz šīs tiesību normas interpretāciju²¹.

50. Tomēr ir jānorāda, ka EKL 57. panta 1. punkts jau ir minēts Polijas valdības un Komisijas rakstveida apsvērumos, kā arī ieinteresētie lietas dalībnieki Tiesas sēdes laikā pēc tās pieprasījuma šo jautājumu ir apsprieduši mutvārdu procesā.

51. Lai arī to iemeslu dēļ, kas tiks izklāstīti vēlāk, es uzskatu, ka EKL 57. panta 1. punktam nevajadzētu tikt piemērotam šajā lietā un ka tāpat iesniedzējtiesa katrā ziņā savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatoti nav minējusi šo tiesību normu, man tomēr šķiet, ka apsvērumi par EKL 57. panta 1. punkta piemērošanu ir noderīgi, it īpaši tādēļ, ka Tiesas sēdes laikā vairākas valdības, sekojot Polijas valdībai, aizstāvēja tēzi, kura ir pretēja Komisijas izteiktajai un saskaņā ar kuru uz Likumu par *IS* attiecas minētā panta piemērošanas joma, tādēļ šajā likumā attiecībā uz trešajām valstīm ietvertais kapitāla brīvas aprites ierobežojums varētu tikt saglabāts.

52. Ņemot vērā iepriekš minēto, kā zināms, EKL 57. panta 1. punktā atbilstoši minētajā pantā norādītajiem nosacījumiem un neatkarīgi no EKL 56. panta 1. punktā noteiktā aizlieguma ierobežot kapitāla brīvu apriti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm ir atļauts saglabāt ierobežojumus, kādi 1993. gada 31. decembrī pastāvēja valstu tiesībās, ja attiecīgā kapitāla aprīte ietver “tiešos ieguldījumus – arī investīcijas nekustamajā īpašumā –, kā arī [...] uzņēmējdarbības veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai vērtspapīru laišanu kapitāla tirgū”.

53. Līdz ar to uz valsts tiesisko regulējumu attieksies EKL 57. panta 1. punkts, ja papildus tam, ka tas ir piemērojams trešajai valstij, par ko nav šaubu attiecībā uz Amerikas Savienotajām Valstīm, tas atbilst šajā pantā noteiktajiem laika un materiāltiesiskajiem kritērijiem.

54. Attiecībā uz pirmo kritēriju ieinteresētie lietas dalībnieki – izņemot prasītāju pamatlietā –, kuri par šo jautājumu bija izteikušies tiesas sēdē, piekrit tam, ka šajā gadījumā tas esot izpildīts. Nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā, kas ietekmē prasītājam pamatlietā izmaksātās dividendes, izriet no Likuma par *IS*, kas tika pieņemts 1992. gada 15. februārī, un 1974. gada konvencijas kopā – tiesību akti, kas tāpat abi tika pieņemti pirms 1993. gada 31. decembra.

55. Kaut arī tā valsts tiesību akta saturs, kāds pastāv Savienības tiesību aktā noteiktajā datumā, principā ir jānosaka valsts tiesai²², kā to savos apsvērumos ir norādījis prasītājs pamatlietā un Komisija, tomēr ir jāatgādina, ka Polijas ieguldījumu fondiem paredzētais izņēmums tika ieviests tikai 1997. gadā²³.

56. Jāpiekrīt, ka šie Likuma par *IS* grozījumi nav izraisījuši šaubas attiecībā uz tādu dividenžu aplikšanu ar nodokli, kuras izmaksātas trešajā valstī reģistrētiem ieguldījumu fondiem.

57. Tomēr nevar teikt, ka pirms 1993. gada 31. decembra būtu pastāvējis “ierobežojums” Līguma tiesību normas, kas attiecas uz kapitāla brīvu apriti, izpratnē, kas būtu saglabāts arī pēc šī datuma. Faktiski 1993. gada 31. decembrī dividendēm, ko Polijas sabiedrības izmaksājušas ārvalstu uzņēmumiem, tika piemērots tāds pats nodokļu ieturējums ienākumu gūšanas vietā kā dividendēm, kuras tika izmaksātas Polijā reģistrētiem uzņēmumiem, piemērojot samazinātu likmi atbilstoši Konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp Polijas Republiku un attiecīgo valsti. Ieviešot atšķirīgu nodokļu režīmu attiecībā uz dividendēm, ko izmaksā Polijas

21 — Šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Santander Asset Management SGIIC u.c.* (54. punkts).

22 — Šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *C-157/05 Holböck* (40. punkts).

23 — Skat. Komisijas rakstveida apsvērumu, kas tika atkārtoti tiesas sēdē, 6. punktu. Likuma par *IS* 6. panta 1. punkta 10. apakšpunkts tika ieviests ar 1997. gada 28. augusta likumu.

sabiedrības, atkarībā no tā, vai to saņēmēji ir vai nav Polijas rezidenti, ar 1997. gada grozījumiem Likumā par *IS* tātad tika būtiski mainīts 1993. gada 31. decembrī pastāvošais nodokļu režīms. Šie grozījumi tātad ir balstīti uz citādu loģiku nekā pirms 1993. gada 31. decembra spēkā esošās tiesības judikatūras izpratnē²⁴, jo ar tiem uzņēmumiem, kas ir Polijas rezidenti, un uzņēmumiem nerezidentiem, tiek ieviests atšķirīgs nodokļu režīms, kas iepriekš nepastāvēja, atbrīvojot uzņēmumus rezidentus no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, kā arī no administratīvajām procedūrām, kas saistītas ar vienotas likmes nodokļa par dividendēm, kas tiem tiek izmaksātas, maksāšanu. Manuprāt, šo grozījumu nevar pielīdzināt tiesību aktam, kas pastāvēja 1993. gada 31. decembrī.

58. Ar šo konstatējumu pietiek, lai šajā lietā izslēgtu EKL 57. panta 1. punkta piemērošanu.

59. Ciktāl nepieciešams, katrā ziņā es uzskatu, ka strīdīgais tiesiskais regulējums neatbilst EKL 57. panta 1. punktā noteiktajam materiāltiesiskajam nosacījumam, proti, ka attiecīgajai kapitāla plūsmai ir jāietver “tiešie ieguldījumi” vai “finanšu pakalpojumu sniegšana”.

60. Tiešo ieguldījumu jēdziens Līgumā nav definēts precīzāk kā kapitāla aprites jēdziens.

61. Ņemot vērā iepriekš minēto, Tiesa līdz šim brīdim gan attiecībā uz EKL 56., gan 57. panta interpretāciju sistemātiski ir balstījusies uz definīcijām, kas ietvertas 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK parEEK līguma 67. panta (kas atcelts ar Amsterdamas līgumu) īstenošanu²⁵ I pielikuma nomenklatūrā un tās paskaidrojumos²⁶.

62. Tiešie ieguldījumi ietilpst minētās nomenklatūras I sadaļā, un atbilstoši tās 2. punktam tie attiecas uz “līdzdalīb[u] jaunā vai esošā uzņēmumā, lai izveidotu vai saglabātu stabilas ekonomiskas saiknes”. Saskaņā ar paskaidrojumiem tiešie ieguldījumi ir “visdažādākie ieguldījumi [...], kuri palīdz izveidot vai saglabāt stabilas un tiešas saiknes starp personu, kas nodrošina kapitālu, un uzņēmēju vai uzņēmumu, kam kapitāls ir darīts pieejams saimniecisku darbību veikšanai”. Šajos paskaidrojumos attiecībā uz I sadaļas 2. punktu, kas piemērojams akciju sabiedrībām, ir arī norādīts, ka “līdzdalība ir tiešu ieguldījumu formā, ja akciju pakete, kas pieder [...] kādam [...] īpašniekam, ļauj [...] [tam] efektīvi piedalīties akciju sabiedrības vadībā vai kontrolē”.

63. Pamatojoties tieši uz šīm definīcijām, Tiesa kā kapitāla aprites veidu nošķir tā sauktos “tiešos” ieguldījumus, kas izpaužas kā līdzdalība uzņēmumā, iegādājoties tā akcijas, kas dod iespēju efektīvi piedalīties tā vadībā vai kontrolē, un tā sauktos “portfeļa” ieguldījumus, kas izpaužas kā vērtspapīru iegūšana kapitāla tirgū, kas realizēta vienīgi ar nodomu veikt kapitāla ieguldīšanu, bez nodoma ietekmēt uzņēmuma vadību un kontroli²⁷.

64. Lai arī abi šie ieguldījumu veidi ietilpst kapitāla aprites jēdzienā, tikai uz “tiešajiem ieguldījumiem”, tostarp no tiem izrietošo dividenžu izmaksāšanu²⁸, attiecas EKL 57. panta 1. punktā paredzētā atkāpe.

65. Līdz ar to šos abus ieguldījumu veidus varētu vispārīgi nošķirt it īpaši tiesiskās noteiktības dēļ.

66. Šāda rīcība tomēr varētu šķīst lieka, jo tā ir atkarīga no katras lietas apstākļiem.

24 — Tostarp skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Holböck* (41. punkts), 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-101/05 *A* (Krājums, I-11531. lpp., 49. punkts) un 2010. gada 11. februāra spriedumu lietā C-541/08 *Fokus Invest* (Krājums, I-1025. lpp., 42. punkts).

25 — OV L 178, 5. lpp. Minētais 67. pants tika atcelts ar Amsterdamas līgumu.

26 — It īpaši skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Holböck* (34. punkts un tajā minētā judikatūra).

27 — Šajā ziņā it īpaši skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *Orange Europe Smallcap Fund* (98.–102. punkts), kā arī lietā *Glaxo Wellcome* (40. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī 2011. gada 10. novembra spriedumu lietā C-212/09 Komisija/Portugāle (Krājums, I-10889. lpp. 47. punkts).

28 — It īpaši skat. iepriekš minēto 2012. gada 13. novembra spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation* (103. punkts un tajā minētā judikatūra).

67. Patiesi pamatlietā Likums par *IS* ir piemērojams Polijas sabiedrību izmaksātajām dividendēm neatkarīgi no dalības apmēra minētajās sabiedrībās²⁹. Tomēr ir skaidrs, ka tikai tāda atlīdzības par dalību uzņēmumos aplikšana ar nodokli ienākumu gūšanas vietā, kādu aprakstījusi pati iesniedzējtiesa, attiecas vienīgi uz tā sauktajiem “portfeļa” ieguldījumiem.

68. Lidz ar to pamatlietā nevar atsaukties uz EKL 57. panta 1. punktu.

69. Šo vērtējumu neatspēko divi Polijas valdības Tiesas sēdes laikā izvirzītie papildargumenti, kas attiecas, pirmkārt, uz jēdziena “tiešie ieguldījumi” plašāku redzējumu, ko Tiesa esot atzinusi sprieduma lietā *VBV – Vorsorgekasse*³⁰ 21. punktā, un, otrkārt, to, ka pamatlietā aplūkotā kapitāla aprīte, ja nepastāv “tiešie ieguldījumi”, ietverot “finanšu pakalpojumu sniegšanu”, kas arī ir paredzēta EKL 57. panta 1. punktā.

70. Attiecībā uz pirmo aspektu, ir jānorāda, ka spriedums lietā *VBV – Vorsorgekasse*, kurā runa bija tikai par LESD 63. panta (agrāk EKL 56. pants) interpretāciju, attiecās uz tiesisko regulējumu, ar ko tiek ierobežota dalībvalsts rezidenta daļu iegāde kolektīvā ieguldījuma uzņēmumā, kas reģistrēts citā dalībvalstī, nevis uz tādu dividendu aplikšanu ar nodokli, ko dalībvalsts sabiedrība izmaksā ieguldījumu fondam nerezidentam, kā tas ir pamatlietā. Nav šaubu, ka Tiesa šī sprieduma 21. punktā ir uzskatījusi, ka šāda iegāde ir “tiešie ieguldījumi” un līdz ar to kapitāla brīva aprīte LESD 63. panta izpratnē. Tomēr Tiesa atsauca – un, manuprāt, ne īpaši skaidri – uz Direktīvas 88/361 I pielikuma nomenklatūras IV nodaļu, kuras nosaukums ir “Operācijas ar kolektīvu ieguldījumu uzņēmumu sertifikātiem”, nevis uz šīs nomenklatūras I nodaļu, kas attiecas uz “tiešajiem ieguldījumiem”, kā arī uz divu iepriekš minēto spriedumu punktiem³¹ kuros ir interpretēta I nodaļa un atgādināts, ka tiešos ieguldījumus raksturo iespēja efektīvi piedalīties sabiedrības vadībā un kontrolē.

71. Man tāpat šķiet, ka Tiesas nodoms iepriekš minētā sprieduma lietā *VBV – Vorsorgekasse* 21. punktā bija nevis nodalīt tiešos ieguldījumus un portfeļa ieguldījumus vai paplašināt pirmā jēdziena apjomu, bet gan drīzāk precizēt, ka daļu iegāde kolektīvā ieguldījuma uzņēmumā ir ieguldījums, kas ietilpst kapitāla aprītes jēdzienā LESD 63. panta un Direktīvas 88/361 I pielikuma nomenklatūras izpratnē.

72. Tomēr, ja, pielietojot jēdzienus, kas raksturo LESD 63. pantā paredzētās kapitāla aprītes dažādas kategorijas, ir iespējama zināma “svārstīšanās”, ņemot vērā šī panta ļoti plašo piemērošanas jomu, tā turpretī nevajadzētu būt attiecībā uz “tiešajiem ieguldījumiem”, kas uzskaitīti LESD 64. panta 1. punktā (iepriekš EKL 57. panta 1. punkts), kurš kā atkāpe no Savienības tiesībās paredzētā režīma attiecībā uz īpaši plašo brīvību ir jāinterpretē šauri³².

73. Ar otro Polijas valdības argumentu tiek apgalvots, ka kapitāla aprīte, uz ko attiecas Likumā par *IS* paredzētais ierobežojums – ja to nevar uzskatīt par attiecināmu uz tiešajiem ieguldījumiem –, ietver “finanšu pakalpojumu sniegšanu”, proti, pakalpojumus, ko ieguldījumu fondi sniedz saviem kapitāldaļu turētājiem.

74. Vispirms ir jānorāda, ka ne Līgumā, ne judikatūrā, ne arī Direktīvas 88/361 I pielikuma nomenklatūrā nav definēts jēdziens “finanšu pakalpojumu sniegšana”, minētās nomenklatūras paskaidrojumā ir tikai uzskaitītas tādas noteikta skaita finanšu operācijas kā norēķinu kontu un noguldījumu operācijas, finanšu aizdevumi un kredīti, pārvedumi, izpildot apdrošinājuma līgumus, kā

29 — Ir jāatgādina, ka iepriekš minētajā spriedumā lietā *Holböck* Tiesa atzina, ka EKL 57. panta 1. punkts var attiekties uz kapitāla brīvas aprītes ierobežojumiem, kas ietverti tiesiskajā regulējumā, kurš ir vienādi piemērojams gan dalībvalstīm, gan trešajām valstīm un kurš attiecas uz izmaksātajām dividendēm. Lieta, kurā taisīts šis spriedums, tomēr attiecas uz tādu akcionāra dalību attiecīgajā sabiedrībā, kas tam ļauj efektīgi piedalīties minētās sabiedrības vadībā vai tās kontrolē.

30 — 2012. gada 7. jūnija spriedums lietā C-39/11.

31 — Proti, attiecīgi 2002. gada 4. jūnija sprieduma lietā C-483/99 Komisija/Francija (*Recueil*, I-4781. lpp.) 37. punkts un identiski formulētais 38. punkts tās pašas dienas spriedumā lietā C-503/99 Komisija/Belģija (*Recueil*, I-4809. lpp.).

32 — Šajā ziņā skat. 51. punktu manos secinājumos lietā, kurā taisīts 2013. gada 17. oktobra spriedums lietā C-181/12 *Welte* (29. punkts).

arī minētas tādas “finanšu iestādes”, uz kurām attiecas minētā direktīva, kā, piemēram, bankas, apdrošināšanas sabiedrības, ieguldījumu sabiedrības un citi līdzīga veida uzņēmumi. Tomēr, manuprāt, būtu pareizi pieņemt, ka šie pakalpojumi ir tādi pakalpojumi, kurus minētie uzņēmumi sniedz saviem klientiem.

75. Turklāt, ņemot vērā EKL 57. panta 1. punkta formulējumu, šīs normas piemērošanas jomā ietilpst tikai tādas situācijas, uz kurām attiecas kapitāla aprīte, kas ietver finanšu pakalpojumu sniegšanu, nevis, gluži pretēji, situācijas, uz kurām attiecas tādu finanšu pakalpojumu sniegšana, kas izpaužas kā kapitāla aprīte. Līdz ar to es uzskatu, ka valsts pasākumi, uz kuriem attiecas EKL 57. panta 1. punkts, galvenokārt attiecas uz kapitāla aprīti, nevis uz finanšu pakalpojumu sniegšanu. Ja tas tā nebūtu, šie pasākumi ietilptu to Līguma tiesību normu piemērošanas jomā, kas attiecas uz pakalpojumu sniegšanas brīvību. Tomēr ir jāatgādina, ka šīs tiesību normas neattiecas uz attiecībām ar trešajām valstīm.

76. Visbeidzot un bez šaubām vissarežģītākais jautājums ir noteikt, kāda veida saiknei ir jāpastāv starp attiecīgo kapitāla aprīti un finanšu pakalpojumu sniegšanu. Vai ir jāatzīst, ka EKL 57. panta 1. punkta materiāltiesiskajā piemērošanas jomā ietilpst jebkādi kapitāla aprītes, kas saistīta ar finanšu pakalpojumiem, ierobežojumi attiecībā uz trešajām valstīm, kas nozīmētu to, ka šajā piemērošanas jomā būtu jāiekļauj gandrīz visas finanšu operācijas, vai arī šī tiesību norma ir jāinterpretē šaurāk?

77. Man šis pēdējais variants šķiet piemērotāks divu iemeslu dēļ. Pirmkārt, EKL 57. panta 1. punkta formulējumā ir paredzēta kapitāla aprīte, ja tā “ietver”³³, proti, ir saistīta ar, finanšu pakalpojumu sniegšanu. Otrkārt, EKL 57. panta 1. punktā ietvertās atrunas šaura interpretācija ļauj arī saglabāt EKL 56. pantā paredzētās *erga omnes* brīvības efektīvu iedarbību.

78. Šajā gadījumā ir jāatgādina, ka Likums par *IS* attiecas uz tādu dividenžu aplikšanu ar nodokli, ko saņem ieguldījumu fondi, kas atrodas trešajās valstīs, šajā ziņā ņemot vērā to, ka attiecības starp minētā fonda daļu turētājiem un šo fondu nekādi neietekmē nodokļa bāzi vai nodokļa likmi. Tādējādi valsts pasākums neattiecas uz kapitāla aprīti, kas saistīta ar tādiem finanšu pakalpojumiem, ko ieguldījumu fondi sniedz to kapitāldaļu turētājiem, vai tie būtu dalībvalsts rezidenti vai arī trešās valsts rezidenti. Turklāt trešās valsts ieguldījuma fonda dalība dalībvalsts sabiedrības kapitālā pati par sevi nav saistīta ar finanšu pakalpojumu sniegšanu.

79. Tātad es uzskatu, ka attiecīgā kapitāla aprīte, proti, ieguldījumu fondu līdzdalības iegūšana tādu Polijas sabiedrību kapitālā, kuras minētajam fondam ir izmaksājušas dividendes, ko apliek ar nodokli saskaņā ar Likumu par *IS*, neietver finanšu pakalpojumu sniegšanu EKL 57. panta 1. punkta izpratnē.

80. Līdz ar to pretēji tam, ko Polijas valdība ir aizstāvējusi savos apsvērumos Tiesā, es uzskatu, ka tāds kapitāla brīvas aprītes ierobežojums kā pamatlietā neietilpst EKL 57. panta 1. punkta piemērošanas jomā.

81. Šajā stadijā atliek pārbaudīt, vai šo ierobežojumu var pamatot ar primāru vispārējo interešu apsvērumu.

33 — Lai arī šī panta redakcijas citās valodās, kā, piemēram, vācu vai poļu valodā, šķiet drīzāk neitrālas, spāņu valodas (“supongan”), angļu valodas (“involving”), itāliešu valodas (“implichino”), kā arī portugāļu valodas redakcija (“envolva”), manuprāt, apstiprina zināmu cēloņsakarību starp attiecīgo kapitāla aprīti un finanšu pakalpojumu sniegšanu. Tā saucamajām “neitrālajām” redakcijām katrā ziņā nav pretrunā EKL 57. panta 1. punkta šaura interpretācija, tādēļ, ka ir nepieciešams saglabāt EKL 56. pantā paredzētās brīvības efektīvu iedarbību.

3) Par ierobežojuma pamatoto raksturu

82. Valdības, kas šajā lietā ir iesniegušas apsvērumus, ir izvirzījušas vairākus iemeslus, kas saskaņā ar viņu viedokli pamatojot Likumā par *IS* ietvertu ierobežojumu, tostarp galvenokārt iemeslu, kas attiecas uz vajadzību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, ko atbalsta arī Komisija. Turklāt šīs pašas valdības apgalvo, ka atšķirīgu nodokļu režīmu varētu saglabāt arī tādēļ, ka ir nepieciešams saglabāt nodokļu režīma saskaņotību, kā arī sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu. Vācijas valdība piebilst, ka ierobežojumu attiecībā uz trešajām valstīm var likumīgi pamatot ar nodokļu ieņēmumu nodrošināšanu.

83. Man šķiet, ka nav nepieciešams pārbaudīt šos iemeslus pēc kārtas, jo, manuprāt, lai pamatotu strīdīgo ierobežojumu, pietiktu ar pirmo no tiem. Līdz ar to es galvenokārt analizēšu pamatojumu, kas attiecas uz vajadzību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, pārējie iemesli, kas nav tik pārliecinoši, tiks aplūkoti tikai pakārtoti.

a) Par vajadzību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti

84. Valdības, kas piedalījās šajā tiesvedībā, apgalvo, ka gadījumā, ja strīdīgais ierobežojums nepastāvētu, valsts nodokļu iestādes nevarētu dalībvalstu kompetentajās iestādēs pārbaudīt, vai šajā valstī reģistrēts ieguldījumu fonds savu darbību veic, ievērojot tādus pašus nosacījumus, kā tos, kas paredzēti Polijas Likumā par ieguldījumu fondiem, uz kuru atsauce ir izdarīta Likuma par *IS* 6. panta 1. punkta 10. apakšpunktā, un ar ko ir transponēta Direktīva 85/611. Vajadzība nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, kura ir atzīta par primāru vispārējo interešu apsvērumu³⁴, tātad pamato atteikumu piešķirt strīdīgo nodokļu atbrīvojumu tādiem ieguldījumu fondiem, kuru juridiskā adrese ir Amerikas Savienotajās Valstīs, un konvencijas nodokļu jomā, kas Polijas Republiku saista ar Amerikas Savienotajām Valstīm, turklāt nevar būt par pamatojumu pieprasītās informācijas iegūšanai.

85. Komisijai būtībā ir tāds pats viedoklis. Tā faktiski uzskata, ka Likuma par *IS* 6. panta 1. punkta 10. un 10.a apakšpunkts var tikt atstāts spēkā, jo tas, ka nav juridiska instrumenta, kas ļautu Polijas nodokļu iestādēm, kā arī iesniedzējtiesai pārbaudīt Amerikas ieguldījumu fondu iesniegtos pierādījumus un informāciju, lai novērtētu, vai tie ir pielīdzināmi Polijā, Savienībā vai EEZ teritorijā reģistrētiem ieguldījumu fondiem, neļauj Amerikas ieguldījumu fondu pielīdzināt pēdējiem minētajiem fondiem.

86. Ievērojot dažas nianšes es piekrišu šādai argumentācijai.

87. Protams, kā Polijas valdība piekrita tiesas sēdes laikā, trešo valstu ieguldījumu fondiem jebkurā gadījumā nav tiesību saņemt Likumā par *IS* paredzēto atbrīvojumu no nodokļu ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, pat ja tie var izpildīt prasības, kas nepieciešamas minētā atbrīvojuma saņemšanai.

88. Runājot par attiecībām starp Savienības dalībvalstīm, Tiesa jau ir nospriedusi, ka nav pieļaujams *a priori* izslēgt, ka nodokļa maksātājs būtu spējīgs sniegt atbilstošus pierādījumus, lai dalībvalsts nodokļu iekasēšanas iestādes varētu skaidri un precīzi pārbaudīt, vai tas nemēģina izvairīties no nodokļu maksāšanas vai to apiet³⁵.

34 — It īpaši skat. 2011. gada 6. oktobra spriedumu lietā C-493/09 Komisija/Polija (Krājums, I-9247. lpp., 42. punkts un tajā minētā judikatūra).

35 — It īpaši skat. iepriekš minēto spriedumu lietā A (59. punkts) un iepriekš minēto 2011. gada 6. oktobra spriedumu lietā Komisija/Portugāle (46. punkts).

89. Līdz ar to Savienības ietvaros paustu dalībvalsts absolūtu atteikumu piešķirt nodokļa maksātājam nerezidentam nodokļu priekšrocību, liedzot tam iesniegt pierādījumu, ka tas var izpildīt nosacījumus, kas nepieciešami šādas priekšrocības saņemšanai, principā nevar pamatot ar vajadzību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, jo šāds atteikums ir nesamērīgs³⁶.

90. Tomēr šī judikatūra, kas attiecas uz aprites brīvību izmantošanas ierobežojumiem Savienībā, nevar pilnībā un automātiski tikt attiecināta uz attiecībām ar trešajām valstīm, jo Tiesa uzskata, ka kapitāla brīvas aprites īstenošana ar trešajām valstīm, tostarp tām, kas ir saistītas ar EEZ līgumu, ietilpst atšķirīgā tiesiskā kontekstā³⁷.

91. Lai apzinātos šādu tiesiskā konteksta atšķirību, Tiesa pārsvarā vienmēr norāda uz apstākli, ka, lai arī Savienības ietvaros dalībvalstu kompetentajām iestādēm ir pieejami savstarpējās palīdzības mehānismi, proti, Direktīva 77/799³⁸, kas tām, lai pareizi novērtētu nodokļa summu, tostarp ļauj pārbaudīt nodokļu maksātāju nerezidentu iesniegto informāciju, šie mehānismi nav piemērojami trešo valstu gadījumā, jo sadarbība ar šo valstu kompetentajām iestādēm ir atkarīga no daudzpusējām vai divpusējām saistībām³⁹.

92. Savos rakstveida apsvērumos Komisija ir ieteikusi sekot šim judikatūras virzienam, būtībā apgalvojot, ka, ciktāl šajā gadījumā saskaņā ar judikatūrā noteikto un pašas Komisijas analīzi ne 1974. gada konvencijas noteikumi (23. pants)⁴⁰, ne arī 1988. gada 25. janvārī Strasbūrā parakstītās Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas ESAO un Eiropas Padomes Konvencijas par savstarpēju administratīvo palīdzību nodokļu lietās⁴¹, kuras līgumslēdzējas puses ir arī Amerikas Savienotās Valstis⁴², noteikumi (4. pants) neļauj iegūt Likumā par *IS* pieprasīto nepieciešamo informāciju attiecībā uz ieguldījumu fondu izveidi un darbību, lai piešķirtu pieprasīto atbrīvojumu no nodokļa, ņemot vērā, ka ar šo secinājumu pietiek, lai pamatotu strīdīgo atšķirīgo attieksmi.

93. Šāda veida argumentācija man tomēr nešķiet piemērota šajā lietā, kā to turklāt visbeidzot arī Tiesas sēde atzina Komisija.

94. Faktiski tiesiskā konteksta atšķirība starp Savienības ietvaros ieviesto sadarbību, no vienas puses, un attiecībām ar trešajām valstīm, no otras puses, šajā gadījumā neizpaužas sadarbības mehānismu nodokļu jomā līmenī, jo Direktīvā 77/799 – ne vairāk kā konvencijas, kas Polijas Republiku saista ar Amerikas Savienotajām Valstīm, noteikumos – nav paredzēts tādas informācijas apmaiņas mehānisms starp dalībvalstu nodokļu iestādēm, kas attiecas uz ieguldījumu fondu darbības atļaujas, kontroles un darbības nosacījumiem. Citiem vārdiem, kā to pamatoti apgalvojusi iesniedzējtiesa, šāda veida informācija, kas saskaņā ar Likumu par *IS* ir nepieciešama, lai varētu piešķirt strīdīgo atbrīvojumu no nodokļa, ir ārpus Direktīvas 77/799 informācijas apmaiņas mehānisma.

36 — Šajā ziņā it īpaši skat. iepriekš minēto 2011. gada 6. oktobra spriedumu lietā Komisija/Portugāle (46. punkts).

37 — Šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *A* (60. punkts), kā arī lietā *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (65. lpp.).

38 — Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu par savstarpēju palīdzību attiecībā uz tiešo nodokļu un apdrošināšanas prēmiju aplikšanu ar nodokļiem (OV L 336, 15. lpp.), kas grozīta ar Padomes 2004. gada 16. novembra Direktīvu 2004/106/EK (OV L 359, 30. lpp.; turpmāk tekstā – “Direktīva 77/799”), tās redakcijā, kas piemērojama pamatlietas strīdīgajos finanšu gados.

39 — Šajā ziņā it īpaši skat. iepriekš minētos spriedumus lietā Komisija/Itālija (70. un 71. punkta), kā arī lietā *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (66. un 67. punkts).

40 — Šīs konvencijas 23. pantā tostarp ir noteikts, ka dalībvalstu kompetentās iestādes apmainās ar informāciju, kas nepieciešama, lai īstenotu konvencijas noteikumus vai novērstu krāpšanos vai arī lai uzraudzītu to galveno noteikumu izpildi, kas attiecas uz šajā konvencijā paredzētajiem nodokļiem, ar nosacījumu, ka informācijas raksturs pieļauj tās izpaušanu saskaņā ar katras līgumslēdzējas valsts tiesībām un administratīvo praksi salīdzinājumā ar tajā piemērojamiem nodokļiem.

41 — Šī konvencija stājās spēkā 1995. gada 1. aprīlī. Tās 4. pantā ir paredzēts, ka līgumslēdzējas puses apmainās ar informāciju, kas ņemta vērā nepieciešama, lai noteiktu un iekasētu maksājamos nodokļus, piedzītu nodokļu prasījumus vai arī veiktu ar tiem saistītos izpildes pasākumus. Minētās konvencijas teksts ir pieejams interneta vietnē: <http://conventions.coe.int>.

42 — Amerikas Savienotās Valstis šo konvenciju parakstīja 1989. gada 26. augustā un ratificēja 1991. gada 13. februārī.

95. Turpretī, manuprāt, tiesiskā konteksta atšķirība galvenokārt balstās uz tāda režīma pastāvēšanu, kurš tika ieviests ar Direktīvu 85/611, no kuras ir izslēgtas trešās valstis.

96. Faktiski, kā tas it īpaši ir atgādināts tās preambulas ceturtajā apsvērumā, ar šo direktīvu ir noteikti kopīgi pamatnoteikumi par PVKIU, kas atrodas dalībvalstīs, darbības atļaušanu (atļaujas noteikumi, kas attiecas uz visām minētajām valstīm), to uzraudzību, struktūru, darbību un informāciju, kas tiem jāpublicē. Attiecībā uz PVKIU darbības atļaušanu šādu atļauju nevar piešķirt, ja pārvaldības sabiedrība (ja tā nodibināta atbilstoši līgumtiesībām) vai ieguldījumu sabiedrība (ja tā nodibināta saskaņā ar statūtiem) neatbilst šīs direktīvas III un IV iedaļā paredzētajiem priekšnosacījumiem, kuri attiecas uz nosacījumiem saistībā ar piekļuvi šīm darbībām un to veikšanu. Runājot par PVKIU kontroli, Direktīvas 85/611 IX iedaļā ir paredzēts, ka dalībvalstu kompetentās iestādes, kurām ir jābūt visām pilnvarām, lai īstenotu uzraudzību, cieši sadarbojas, lai veiktu savu uzdevumu, un šajā nolūkā piegādā viena otrai visu vajadzīgo informāciju. Šajā direktīvā ir arī norādīts, ka tās tiesību normas par informācijas apmaiņu nerada šķērslis – ievērojot dažus nosacījumus – gan vienas dalībvalsts ietvaros, gan starp vairākām dalībvalstīm informācijas apmaiņai starp kompetentajām iestādēm un iestādēm, kas atbild par finanšu iestāžu un tirgu uzraudzību, struktūrām, kas ir iesaistītas PVKIU un uzņēmumu, kas iegulda tā uzņēmējdarbībā, likvidācijā un bankrotā vai līdzīgās procedūrās, kā arī personām, kas atbild par likumā noteikto revīziju finanšu iestādēs. Turklāt Direktīvā 85/611, ievērojot 50.a pantā noteiktos nosacījumus, ir paredzēts agrinās brīdināšanas mehānisms, saskaņā ar kuru kompetentām iestādēm ir jāziņo par jebkuru faktu vai lēmumu, ja tas var būt būtiskā pretrunā ar normatīvajiem vai administratīvajiem aktiem, kuri paredz PVKIU vai uzņēmumu, kas iegulda to uzņēmējdarbībā, darbības atļauju vai darbības īstenošanas nosacījumus, vai var apdraudēt PVKIU vai uzņēmumu, kas iegulda to uzņēmējdarbībā, darbības turpinātību vai var būt pamatā atteikumam apstiprināt grāmatvedības datus vai izteikt iebildumus.

97. Pat pieņemot, ka ieguldījumu fonds, kas atrodas trešajā valstī, var iesniegt informāciju, kas dalībvalsts iestādēm ļauj konstatēt, ka uz to attiecas noteikumi, kas ir pielīdzināmi tās dalībvalsts spēkā esošajiem noteikumiem, ar ko tiek transponētas Direktīvas 85/611 normas, minētās iestādes – nepastāvot vienotai sistēmai, kura ir analoga Savienībā piemērojamajai, – nevar ne pārliecināties par tām iesniegtās informācijas patiesību, vērsties attiecīgo trešo valstu iestādēs, ne arī iegūt no tām informāciju par iespējamām izmaiņām minētā ieguldījumu fonda statūtos vai darbībā. Tas ir jo īpaši svarīgi tāpēc, ka Savienības ietvaros Direktīvas 85/611 1. panta 5. punktā ir nodrošināta šī tiesību akta noteikumos paredzēto PVKIU statūtu turpinātība, pieprasot dalībvalstīm aizliegt PVKIU pārveidoties par tādiem uzņēmumiem, uz kuriem minētā direktīva neattiecas, kas netiek garantēti trešajās valstīs.

98. Šādos apstākļos, manuprāt, ir likumīgi, ņemot vērā Likumā par *IS* noteiktos kritērijus, lai piešķirtu strīdīgo atbrīvojumu no nodokļa, atteikt šādu atbrīvojumu no nodokļa ieguldījumu fondam, kas atrodas trešajā valstī, jo nepastāv nekāds pienākums apmainīties ar informāciju ar minētās valsts kompetentajām iestādēm, kas būtu analogs pienākumam, kurš noteikts starp Eiropas Savienības dalībvalstīm un EEZ līguma līgumslēdzējām valstīm, kurām ir saistošas Direktīvas 85/611 normas.

99. Šo secinājumu, manuprāt, nevar apšaubīt ne ar apstākli, ka tikai no 2011. gada 1. janvāra pēc Komisijas uzsāktās pārkāpumu procedūras, ieviešot Likuma par *IS* 6. panta 1. punktā 10.a apakšpunktu, Polijas likumdevējs paplašināja tiesības saņemt strīdīgo atbrīvojumu no nodokļa attiecībā uz PVKIU, kas reģistrēti Savienības dalībvalsts vai EEZ līguma līgumslēdzējas valsts teritorijā, ne arī ar apstākli, ka Direktīva 85/611 klusē par iespēju apmainīties ar informāciju starp kompetentajām iestādēm šīs direktīvas izpratnē un dalībvalsts nodokļu iestādēm.

100. Attiecībā uz pirmo aspektu pietiek norādīt, ka, ja pirms Likuma par *IS* grozījumu pieņemšanas PVKIU, kas reģistrēti Eiropas Savienības dalībvalsts vai EEZ līguma līgumslēdzēja valsts teritorijā, piemērojams atšķirīgais nodokļu režīms varēja šķist pretrunā EKL paredzētajai kapitāla brīvai aprītei, kā to turklāt apgalvojusi Komisija, šādu secinājumu, manuprāt, nevar attiecināt uz atšķirīgu attieksmi pret ieguldījumu fondiem, kas atrodas trešajās valstīs, it īpaši tādēļ, ka šis valsts kompetentajām iestādēm nav tāda pienākuma apmainīties ar informāciju, kas būtu analogs pienākumam, kurš noteikts dalībvalsts vai EEZ līguma līgumslēdzēju valstu iestādēm, kurām ir saistoša Direktīva 85/611.

101. Citiem vārdiem, tas, ka ar vajadzību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti nevar pamatot tādu ierobežojumu kā Likuma par *IS* 6. panta 1. punkta 10. apakšpunktā noteikto, kas attiecas uz attiecībām starp dalībvalstīm un EEZ līguma līgumslēdzējām valstīm, nenozīme, ka to nevar attiecināt uz trešajās valstīs esošu ieguldījumu fondu.

102. Tāpat arī attiecībā uz otro aspektu tas, ka Direktīva 85/611 klusē par informācijas apmaiņu starp kompetentajām PVKIU uzraudzības iestādēm Direktīvas 85/611 izpratnē un dalībvalsts nodokļu iestādēm, nenozīmē, ka Savienības ietvaros šīm iestādēm nevar tikt nodota pietiekama informācija, lai varētu piešķirt tādu individuālu nodokļa priekšrocību kā strīdīgais nodokļa atbrīvojums.

103. Faktiski, lai piešķirtu šādu priekšrocību, pieņemot, ka dalībvalsts nodokļu iestādes nevar tieši iegūt vai pārbaudīt noteiktu informāciju, kas tām iesniegta, pamatojoties uz valsts tiesību normām, ar kurām ir transponēta Direktīva 85/611, šīm iestādēm pavisam vienkārši attiecīgajā gadījumā var pietikt ar šīs pašas dalībvalsts kompetento iestāžu Direktīvas 85/611 izpratnē apstiprinājumu, ka PVKIU iesniegtā informācija ir patiesa, ciktāl minētās iestādes ir pārbaudījušas vai ieguvušas noteiktu informāciju no citu dalībvalstu vai EEZ līguma līgumslēdzēju valstu analogām iestādēm. Turpretī šāda iespēja nepastāv attiecībās ar trešajām valstīm.

104. Visbeidzot tas, ka iepriekš minētajā spriedumā lietā *Santander Asset Management SGIIC* u.c. Tiesa noraidīja pamatojumu, kas attiecas uz vajadzību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti saistībā ar Francijas nodokļu tiesisko regulējumu, tostarp tās attiecībās ar trešajām valstīm, neatspēko šajos secinājumos ieteikto virzienu. Attiecībā uz šo aspektu pietiek atgādināt, ka šis noraidījums ir balstīts uz apstākli, ka Francijas valdība nebija izvirzījusi nevienu elementu, kas pierādītu, kādēļ ar šo mērķi vajadzētu pamatot nodokļa uzlikšanu PVKIU nerezidentiem⁴³.

105. Šādos apstākļos un ņemot vērā atšķirīgo tiesisko kontekstu, kāds pastāv attiecībās starp dalībvalstīm un EEZ līguma līgumslēdzējām valstīm salīdzinājumā ar attiecībām ar trešajām valstīm, es uzskatu, ka attiecīgā dalībvalsts var balstīties uz vajadzību saglabāt nodokļu kontroles efektivitāti, lai pamatotu Likumā par *IS* noteikto atšķirīgo nodokļu režīmu, kas piemērojams tādām ieguldījumu fondam izmaksātajām dividendēm, kas atrodas trešajās valstīs.

106. Tātad es iesaku uz iesniedzējtiesas uzdoto otro jautājumu atbildēt tādējādi, ka EKL 56. un 58. pantam nav pretrunā tādu dalībvalsts nodokļu tiesību aktu piemērošana kā pamatlietā, saskaņā ar kuriem nevar tikt atbrīvotas no nodokļa dividendes, ko minētajā dalībvalstī reģistrētās sabiedrības izmaksā ieguldījumu fondiem, kas atrodas trešajā valstī, jo minētās dalībvalsts iestādes – nepastāvot tādai analogai tiesību sistēmai un administratīvajai sadarbībai kā Eiropas Savienībā un EEZ teritorijā – nevar pārbaudīt ieguldījumu fondu iespējami iesniegto informāciju it īpaši attiecībā uz tā darbību, kā arī darbības atļauju.

107. Ņemot vērā šo priekšlikumu un kā es to jau tiku norādījis, nav noteikti nepieciešams pārbaudīt citus to valdību izvirzītos pamatojuma iemeslus, kuras piedalījās šajā tiesvedībā. Tātad pārējos iemeslus es īsumā aplūkošu tikai tādā gadījumā, ja Tiesa neņemts vērā iepriekš izteikto priekšlikumu.

43 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Santander Asset Management SGIIC* u.c. (54. punkts).

b) Par nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšanu

108. Saskaņā ar Polijas valdības viedokli attiecīgais atbrīvojums no nodokļa esot cieši saistīts ar dividendžu, ko ieguldījumu fondi izmaksā šo fondu dalībniekiem, aplikšanu ar nodokli. Nodokļu sistēmas saskaņotība tiek nodrošināta, garantējot saskaņotu, efektīvu (faktisku) konkrētā nodokļa maksātāja ienākumu aplikšanu ar nodokli neatkarīgi no dalībvalsts, kādā tie gūti, un ņemot vērā citās dalībvalstīs samaksāto nodokļa summu.

109. Vācijas valdība būtībā apgalvo, ka situācijās, kurās ir iesaistītas trešās valstis, it īpaši attiecībā uz ieguldījumu fondiem būtu jāpaplašina nodokļu saskaņotības jēdziens un jānovērtē visi dažādie nodokļu uzlikšanas posmi, pieņemot, ka dividendes tiek izmaksātas ārvalstīs reģistrētiem kapitāldaļu turētājiem. Šāda pieeja papildinātu mērķi saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu, un tai jo lielāks pamats ir tādēļ, ka valsts tiesību sistēmas pamatlietā mērķis esot fondos veiktos ieguldījumus pielīdzināt tiešajiem ieguldījumiem. Paplašinot saskaņotības jēdzienu tādējādi, ka nodokļu uzlikšana dažādiem nodokļa maksātājiem tiktu aplūkota kopumā, bet ierobežojot šo paplašināšanu tikai attiecībā uz trešajām valstīm, ļautu izvairīties no pārmērīga šī pamatojuma izmantošanas.

110. Manuprāt risinājumam attiecībā uz šo argumentāciju, kas būtībā ir analoga Francijas valdības izvirzītajai un ko Tiesa ir noraidījusi iepriekš minētajā spriedumā lietā, būtu jābūt tādām pašām.

111. Tomēr no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai aprites brīvības ierobežojumu varētu pamatot ar nodokļu režīma saskaņotības saglabāšanu, ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ievērojot attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi⁴⁴.

112. Likumā par *IS* paredzētais atbrīvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā attiecībā uz dividendēm nav pakļauts – vairāk kā tas bija Francijas nodokļu tiesiskā regulējuma, kas ir iepriekš minētā sprieduma lietā *Santander Asset Management SGIIC* u.c. pamatā, – nosacījumam, ka dividendes, ko ir saņēmis ieguldījumu fonds, ir jāizmaksā šim fondam un ka to aplikšanai ar nodokli, kas jāmaksā minētā fonda daļu turētājiem, ir jākompensē atbrīvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā⁴⁵.

113. Turklāt es neredzu, kāda objektīva iemesla dēļ šai interpretācijai būtu jābūt vēl elastīgākai vai arī tā būtu jāapšaubā attiecībās ar trešajām valstīm, kā to apgalvojusi Vācijas valdība. Turklāt šī tēze ir balstīta uz nepierādītu premisu, ka trešo valstu ieguldījumu fondu daļu turētāji arī ir šīs valsts rezidenti vai vismaz nav attiecīgās dalībvalsts rezidenti, un norāda uz to, ka dalībvalsts nodokļu tiesiskā regulējuma saskaņotība neatkarīgi no šī tiesiskā regulējuma mērķa jebkurā gadījumā esot pakļauta tāda nodokļu režīma izvērtēšanai, kas piemērojams tā daļu turētājiem to nodokļu rezidences valstī. Ņemot to vērā, šī argumentācija varētu sagrozīt ar dalībvalsts nodokļu režīma saskaņotību saistītā iemesla izvērtēšanu, jo šādu izvērtēšanu principā varētu veikt, ņemot vērā vienu un to pašu nodokļu režīmu.

114. Līdz ar to es uzskatu, ka attiecīgā dalībvalsts nevar atsaukties uz vispārējo interešu mērķi, kas izriet no vajadzības saglabāt tās nodokļu režīma saskaņotību.

44 — Skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Santander Asset Management SGIIC* u.c. (51. punkts un tajā minētā judikatūra).

45 — Pēc analogijas skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Santander Asset Management SGIIC* u.c. (52. punkts). Šajā ziņā arī skat. iepriekš minēto 2011. gada 6. oktobra spriedumu lietā *Komisija/Portugāle* (37.–39. punkts).

c) Par sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu un nodokļu ieņēmumu nodrošināšanu

115. Tikai Vācijas valdība kā iemeslus, lai pamatotu attiecīgo ierobežojumu, ir izvirzījusi vajadzību saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp Polijas Republiku un Amerikas Savienotajām Valstīm, kā arī nodokļu ieņēmumu nodrošināšanu, iemeslus, kurus, manuprāt, ir jāizvērtē kopā, kā tie ir atspoguļoti šīs valdības argumentācijā.

116. Pat ja Vācijas valdības argumentācija būtībā pievienojas apsvērumiem par tiesiskā konteksta atšķirībām starp attiecībām Savienības ietvaros un tām, kas dalībvalstis saista ar trešajām valstīm, ko es jau aplūkoju, izvērtējot pamatojumu attiecībā uz vajadzību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, šī valdība uzskata, ka, runājot vispārīgāk par kapitāla apriti no vai uz trešajām valstīm, attiecīgās personas var atsaukties uz valsts tirgus noteikumiem tikai tad, ja savstarpēja piekļuve tirgiem ir nodrošināta starptautiskā līgumā, jo dalībvalsts nodokļu suverenitātes ierobežošanas, kas izriet no kapitāla aprites, sekas būtu tādas, ka nodokļa bāze tiktu automātiski pārnesta uz trešo valsti.

117. Vācijas valdība piebilst, ka argumenti, ko Tiesa izvirzījusi Savienības iekšējās situācijās, proti, ja dalībvalsts ir izvēlējusies tās teritorijā neuzlikt nodokli saistībā ar šāda veida ienākumiem dividenžu saņēmējām sabiedrībām, tā nevar atsaukties uz vajadzību nodrošināt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, lai pamatotu nodokļa uzlikšanu citā dalībvalstī reģistrētām dividenžu saņēmējām sabiedrībām, vai ka Polijas Republikai nebūtu jāatsakās no tās tiesībām uzlikt nodokli ienākumiem, kas rodas no tās teritorijā veiktās saimnieciskas darbības, jo sabiedrību rezidenšu izmaksātās dividendes jau būtu apliktas ar nodokli, kas kā par gūto peļņu jāmaksā sabiedrībām, kuras izmaksā dividendes, neesot piemērojami situācijā, kurā ir iesaistītas trešās valstis.

118. Šajā ziņā Vācijas valdība arī apgalvo, ka valsts nodokļu ieņēmumu saglabāšana būtu jāatzīst par atsevišķu pamatojuma iemeslu attiecībā uz trešajām valstīm. Faktiski iekšējā tirgus mērķis esot nodrošināt efektīvu resursu sadali Savienībā un tāvad ar to nav atļauts piemērot īpašu nodokļa likmi pārrobežu gadījumos salīdzinājumā ar iekšējām situācijām, lai minētajā tirgū nodrošinātu nodokļu neitralitāti. Trešajām valstīm, kuras nav šī tirgus dalībnieces, tāvad nav pienākuma samierināties, ka tiek zaudēti salīdzināmi nodokļu ieņēmumi, par labu dalībvalstīm. Līdz ar to kapitāla brīvai aprītei nevajadzētu dalībvalstīm radīt pienākumu atteikties no nodokļu ieņēmumiem par labu trešajām valstīm. Turklāt institucionālais līdzsvars, ko veido tiesību aktu tuvināšana (LESD 114. un 115. pants) un kas var būt, lai iekšējā tirgū, stājoties pretī tirgus dalībniekiem, saskaņotu dažādu dalībvalstu nodokļu intereses, nepastāv arī attiecībās ar trešajām valstīm.

119. Šis viedoklis mani nepārlicina.

120. Pirmkārt, lai gan šīs argumentācijas mērķis ir pārsvarā pakļaut kapitāla brīvu aprīti uz un no trešajām valstīm savstarpējības nosacījumam, ir jākonstatē, ka EKL (tagad LESD) šāda prasība nav paredzēta. Šis konstatējums turklāt, vispārīgi runājot, ir īpaši atgādināts iepriekš minētā Tiesas sprieduma lietā *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* 127. un 128. punktā.

121. Turklāt EKL (tagad LESD) ir paredzēta dažādu tādu pasākumu pieņemšana Savienības līmenī, kas noteikti EKL 57. panta 3. punktā un 59. pantā un kas ir īpaši piemērojami kapitāla aprītei no un uz trešajām valstīm, un kas tika īpaši noteikti, lai atspoguļotu Augsto Līgumslēdzēju Pušu gribu kontrolēt šo brīvību, ļaujot izmantot pasākumus, kas Savienības tiesībās ierobežo liberalizāciju kapitāla aprītē attiecībās ar trešajām valstīm, vai aizsargpasākumus⁴⁶.

46 — Šī interpretācija ir arī apstiprināta EKL 57. panta 1. punkta formulējumā, kurā pretēji Direktīvas 88/361 7. panta 1. punkta otrajai daļai, kas ir agrāka, attiecīgo dalībvalsts tiesību normu atstāšana spēkā attiecībā uz trešajām valstīm nav pakļauta "īpašiem savstarpējiem nosacījumiem".

122. Tas, ka pastāv šādas tiesību normas, ar kurām īpaši un izsmēloši tiek ierobežota EKL 56. pantā paredzētā kapitāla brīva aprīte attiecībā uz trešajām valstīm, pierāda arī to, ka to nevajadzētu pakļaut savstarpīguma papildnosacījumam, kas nav paredzēts EKL.

123. Otrkārt, ir jānorāda, ka Tiesa savā spriedumā lietā *Santander Asset Management SGIIC u.c.*, balstoties uz pastāvīgo judikatūru, nosprieda, ka, ja dalībvalsts ir izvēlējusies neaplikt ar nodokli valsts izcelsmes dividenžu saņēmējus – PVKIU rezidentus, tā nevar atsaukties uz vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, lai attaisnotu šādas peļņas saņēmēju – PVKIU nerezidentu aplikšanu ar nodokli⁴⁷. Faktiski, ja dalībvalsts vienpusīgi ir nolēmusi, it īpaši, lai novērstu ekonomisko dubulto nodokļu uzlikšanu, atteikties īstenot savu nodokļu uzlikšanas kompetenci attiecībā uz ienākumiem, ko tās rezidenti guvuši saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām, nav nepieciešams, lai tā atsauktos uz vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, lai identiskos apstākļos pamatotu šīs pašas kompetences īstenošanu tikai attiecībā uz nerezidentu gūtajiem ienākumiem.

124. Izņemot jautājumu par nodokļu ieņēmumu samazināšanos, uz kuru ir atsaukusies Vācijas valdība un kuru es tūlīt turpinājumā izvērtēšu, es nesaprotu, kāda veidā kādas dalībvalsts pret citu dalībvalsti izvirzīts nesaskaņots arguments gluži pretēji var kļūt par saskaņotu, ja tas tiek izvirzīts attiecībā uz trešajām valstīm. Turklāt, tā kā Vācijas valdība par šo jautājumu nav izteikusies, manuprāt, Tiesai tam nevajadzētu veltīt vairāk laika.

125. Visbeidzot attiecībā uz nodokļu ieņēmumu samazināšanos patiesi Tiesa jau ir nospriedusi, ka nevar izslēgt, ka dalībvalsts var pierādīt, ka kapitāla aprītes ierobežojums uz vai no trešajām valstīm ir pamatots ar kādu konkrētu iemeslu, bet šis pats pamatojums tādos pašos apstākļos nav pieņemams kapitāla aprītes ierobežojumam starp dalībvalstīm⁴⁸.

126. Līdz šim Tiesa ir atteikusies atzīt, tostarp attiecībās ar trešajām valstīm, kas nav EEZ līguma līgumslēdzējas puses, ka nodokļu ieņēmumu samazināšanās varētu būt primārs vispārējo interešu iemesls, ar ko var pamatot kapitāla brīvu aprīti ierobežojošu pasākumu⁴⁹.

127. Man nešķiet, ka šāda pieeja būtu jānoraida. Polijas sabiedrības ne tikai turpina maksāt ienākuma nodokli, bet ilgākā laikposmā attiecīgā dalībvalsts, pirmkārt, lai nodrošinātu nediskriminējošu attieksmi pret visiem ieguldījumu fondiem, kas ir tiem izmaksāto dividenžu saņēmēji, un, otrkārt, lai novērstu nodokļu ieņēmumu samazināšanos, var pilnībā atteikties no nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanas, jo Savienības tiesībās tai pašlaik nav noteikts pienākums pieņemt vai saglabāt pasākumus, kuru mērķis ir novērst dubultu nodokļu uzlikšanu⁵⁰.

128. Es tāpat uzskatu, ka attiecīgo ierobežojumu nevar pamatot ar vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu un attiecīgās dalībvalsts nodokļu ieņēmumus.

129. Ņemot vērā manu ieteikto atbildi uz iesniedzējtiesas uzdoto otro jautājumu, kas būtībā ir vērsta uz to, lai pamatotu attiecīgo ierobežojumu saistībā ar vajadzību saglabāt nodokļu kontroles efektivitāti, nav jālemj par Polijas valdības pakārtoto lūgumu Tiesai ierobežot pasludināmā sprieduma spēku laikā.

47 — 48. punkts un tajā minētā judikatūra.

48 — It īpaši. skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (120. punkts un tajā minētā judikatūra).

49 — Turpat (125. un 126. punkts).

50 — Šajā ziņā it īpaši skat. 2007. gada 6. decembra spriedumu lietā C-298/05 *Columbus Container Services* (Krājums, I-10451. lpp., 45. punkts) un 2011. gada 8. decembra spriedumu lietā C-157/10 *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (Krājums, I-13023. lpp., 31. punkts). Skat. arī 2012. gada 19. decembra spriedumu lietā C-540/11 *Levy un Sebbag* (24.–29. punkts).

III – Secinājumi

130. Ņemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, es iesaku Tiesai uz *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

- 1) EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka uz šo tiesību normu var atsaukties attiecībā pret tādu dalībvalsts nodokļu tiesību aktu piemērošanu kā pamatlietā, saskaņā ar kuriem dividendes, ko minētajā dalībvalstī reģistrētās sabiedrības izmaksā ieguldījumu fondiem, kas atrodas trešā valstī, nevar tikt atbrīvotas no nodokļa;
- 2) EKL 56. un 58. pantam nav pretrunā tādu dalībvalsts nodokļu tiesību aktu piemērošana kā pamatlietā, saskaņā ar kuriem dividendes, ko minētajā dalībvalstī reģistrētās sabiedrības izmaksā ieguldījumu fondiem, kas atrodas trešajā valstī, nevar tikt atbrīvotas no nodokļa, jo minētās dalībvalsts iestādes – nepastāvot tādai analogai tiesību sistēmai un administratīvajai sadarbībai kā Eiropas Savienībā un Eiropas Ekonomikas zonas teritorijā – nevar pārbaudīt ieguldījumu fondu iespējami iesniegto informāciju it īpaši attiecībā uz tā darbību, kā arī tā darbības atļauju.