



Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [PAOLO MENGOZZI]
SECINĀJUMI,
sniegti 2014. gada 18. decembrī¹

Lieta C-560/13

**Finanzamt Ulm
pret**

Ingeborg Wagner-Raith, Maria Schweier tiesību pārnēmēju

(Bundesfinanzhof (Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Neuzdots prejudiciāls jautājums — Kapitāla brīva aprīte — EK līguma 73.c pants — EKL 57. pants — “Atturēšanās no jebkādas darbības” klauzula — Trešās valstis — Aizjūras zemes un teritorijas (AZT) — Dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā ir paredzēta vienotas nodokļu likmes piemērošana ienākumiem no ārvalstu ieguldījumu fondiem, kas nesniedz sīki izklāstītu informāciju par ieguldītāju peļņu (“schwarze Fonds”) — Finanšu pakalpojumu sniegšana — Tiešās investīcijas

I – Ievads

1. Šajā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu *Bundesfinanzhof* [Federālā Finanšu tiesa] (Vācija) jautā par EK līguma 73.c pantā un kopš 1999. gada 1. maija – EKL 57. panta 1. punktā minētā jēdziena “kapitāla aprīte starp dalībvalstīm un trešām valstīm, [kas] ietver [...] tiešas investīcijas [vai] finanšu pakalpojumu sniegšanu”, piemērošanas jomu².

2. Šis lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz strīdu starp *I. Wagner-Raith, M. Schweier* tiesību pārnēmēju, un *Finanzamt Ulm* [Ulmas Finanšu pārvaldi] par ienākumu no Kaimanu salās reģistrētā ieguldījumu fonda daļām aplikšanu ar nodokli par 1997.–2003. finanšu gadu.

3. Ir skaidrs, ka visā attiecīgajā laikposmā Vācijā nodokļa uzlikšanu daļu turētājiem ieguldījumu fondos reglamentēja Likums par ārvalstu ieguldījumu daļu pārdošanu un ienākumu no ārvalstu ieguldījumu daļām aplikšanu ar nodokli (*Gesetz über den Vertrieb und über die ausländischer Investmentanteile Besteuerung aus der Erträge ausländischen Investmentanteilen*)³ (turpmāk tekstā – “*AusInvestmG*”), kurā ir nošķirtas trīs ārvalstu ieguldījumu fondu kategorijas, kuras parasti attiecīgi sauc par “baltajiem”, “pelēkajiem” un “melnajiem” fondiem atkarībā no tā, kā minētie fondi ievēro *AusInvestmG* noteikumus.

4. Tādējādi saskaņā ar *AusInvestmG* 17. panta 3. punktu fonds tiek uzskatīts par pirmās kategorijas fondu, ja ārvalstu ieguldījumu sabiedrība Vācijas uzraudzības iestādei pati paziņo savu nodomu pārdot ārvalstu ieguldījumu daļas Vācijas sabiedrībai, vai arī, ja šīs daļas tiek pārdotas oficiālajā tirgū vai Vācijas biržas regulētajā tirgū, tā ieceļ Vācijā reģistrētu pārstāvi, kas pilda konkrētus paziņošanas un

1 — Oriģinālvaloda – franču.

2 — Izņemot gadījumus, kad tas ir vajadzīgs līgumu piemērošanas laikā nolūkā, šajos secinājumos ērtības labad atsauksies tikai uz EKL 57. panta 1. punktu, ja vien abos pantos paredzētie nosacījumi nav tikuši grozīti.

3 — *BGBI.* 1998 I, 2820. lpp.

publicēšanas noteikumus. Šajā gadījumā nodokļu uzlikšana daļu turētājiem parasti notika saskaņā ar tiem pašiem “pārskatāmības” principiem kā daļu turētājiem Vācijas ieguldījumu sabiedrības dibinātajā fondā, proti, tā, it kā viņi tieši būtu guvuši ienākumus no ieguldījumu daļām kopīgajos portfeļieguldījumos⁴. Nodokļa bāze tika aprēķināta, balstoties uz faktisko peļņas sadali, kā arī konkrētiem ienākumiem, kas tika pielīdzināti šādai sadalei⁵.

5. Ja ārvalstu ieguldījumu sabiedrība neatbilda *AuslInvestmG* 17. panta 3. punkta prasībām, bet iesniedza pierādīšanai paredzētos dokumentus par faktiskas peļņas sadali, kā arī “ieguldījumiem, kas tika uzskatīti par sadalītiem”, un turklāt iecēla Vācijā reģistrētu pārstāvi saskaņā ar *AuslInvestmG* 18. panta 2. punktu, fonds tika iekļauts tā sauktajā “pelēko” fondu kategorijā. Šādā gadījumā principā daļu turētājiem nodokļi tika uzlikti tāpat kā tā saukto “balto” fondu gadījumā saskaņā ar *AuslInvestmG* 18. panta 1. punktu.

6. Ja ārvalstu ieguldījumu sabiedrība neizpildīja ne *AuslInvestmG* 17. panta 3. punkta, ne šā likuma 18. panta 2. punkta prasības, fonds tika atzīts par tā saukto “melno” fondu, kura daļu turētājiem tika uzlikti nodokļi saskaņā ar *AuslInvestmG* 18. panta 3. punktu. Šajā tiesību normā bija paredzēts, ka par daļu turētājiem sadalītu un izmaksātu tika uzskatīts vienreizējs maksājums. Šis vienreizējais maksājums bija 90 % no kapitāla vērtības pieauguma, kas radies no pirmās kalendārā gada laikā noteiktās atpakaļpirkšanas cenas, vismaz 10 % apmērā no pēdējās kalendārā gada laikā noteiktās atpakaļpirkšanas cenas. Ja šāda atpakaļpirkšanas cena nebija noteikta, bija jāpiemēro biržā kotētā cena vai tirgus cena. Šis vienreizējais maksājums bija obligāts un nebija iespējams to apstrīdēt, sniedzot pretējus pierādījumus, pamatojoties it īpaši uz grāmatvedības dokumentiem, ar kuriem apliecina gūtos, bet daļu turētājiem nesadalītos ienākumus.

7. Pamatlietas rašanās pamatā ir tieši vienotas nodokļu likmes piemērošana ienākumiem no ieguldījumiem melnajos fondos.

8. *LGT Bank in Liechtenstein AG* (turpmāk tekstā – “*LGT Bank*”) noguldītā depozīta, kurā it īpaši bija Kaimanu salās reģistrēto ieguldījumu fondu daļas, turētāja *M. Schweizer* Vācijas nodokļu iestādēm paziņoja 1997.–2003. gadā gūto ienākumu summu, pievienojot dokumentus, kurus, pamatojoties uz *AuslInvestmG* 18. panta 3. punktu, *LGT Bank* bija nodevusi viņas rīcībā.

9. Vācijas nodokļu iestādes grozīja nodokļu paziņojumus par attiecīgajiem gadiem un par katru no šiem gadiem noteica *M. Schweizer* ienākumu no kapitāla, kurš tika iegūts no *LGT Bank* noguldītajiem ieguldījumiem, summu, kas kopumā pārsniedza EUR 623 000.

10. *M. Schweizer* iesniedza sūdzību par šo lēmumu, norādot, ka *AuslInvestmG* 18. panta 3. punktā noteiktā vienotā nodokļu likme nav saderīga ar kapitāla brīvu apriti, un lūdza Vācijas nodokļu iestādēm veikt viņas faktisko ienākumu novērtējumu, piemērojot šī paša likuma 18. panta 1. punktu, nododot to rīcībā šim nolūkam nepieciešamos dokumentus un aprēķinus.

11. Tā kā Vācijas nodokļu iestādes noraidīja sūdzību, *M. Schweizer* cēla prasību *Finanzgericht Baden-Württemberg* [Bādenes-Virtembergas Finanšu tiesā], kas lielākajā daļā prasību apmierināja, nospriežot, ka ar *AuslInvestmG* 18. panta 3. punktu tika pārkāpta kapitāla brīva aprīte. Tādējādi šī tiesa grozīja *M. Schweizer* no ieguldījumiem gūto ienākumu summu katrā no attiecīgajiem finanšu gadiem, pamatojoties uz tās veikto faktiskās peļņas novērtējumu. Šī tiesa noteica, ka kopējā ienākumu summa bija aptuveni EUR 285 000.

4 — Saskaņā ar Likuma par ieguldījumu sabiedrībām (*Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften*, turpmāk tekstā – “*KAGG*”) noteikumiem, redakcijā, kas tika piemērota līdz 2013. gada 31. decembrim.

5 — Skat. *KAGG* 38.b pantu.

12. Vācijas nodokļu iestādes iesniedza kasācijas sūdzību [Revision] *Bundesfinanzhof*, apgalvojot, ka uz *AuslInvestmG* 18. panta 3. punktu attiecās EKL 57. panta 1. punktā paredzētā “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzula saistībā ar kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm. Minētās iestādes apgalvoja, ka šis noteikums bija jāpiemēro tādām strīdam kā pamatlietā, jo *AuslInvestmG* reglamentēja situācijas, kas attiecās vai nu uz finanšu pakalpojumu sniegšanu, vai arī “tiešo investīciju” jēdzienu EKL 57. panta 1. punkta izpratnē.

13. Lai arī, kā uzskata *Bundesfinanzhof*, *AuslInvestmG* atbilst EKL 57. panta 1. punktā minētajai laika un personālai prasībai, jo šis tiesību akts būtībā esot palicis negrozīts kopš 1993. gada 31. decembra un šajā gadījumā tas attiecas uz daļām ieguldījumu fondā, kura pārvaldības sabiedrību galvenā mītne atradās trešajā valstī, materiāltiesisks nosacījums, šķiet, neesot izpildīts, tāpēc Vācijas nodokļu iestāžu iesniegtā kasācijas sūdzība [Revision] ir jānoraida. Saskaņā ar iesniedzējtiesas viedokli neesot nekādu šaubu, ka, lai arī EKL 57. panta 1. punkts nav piemērojams pamatlietā, kā šī tiesa sliecas uzskatīt, *AuslInvestmG* 18. panta 3. punktā paredzētā vienotas nodokļu likmes ieturēšana, vienlaikus ņemot vērā, pirmkārt, neiespējamību ieguldītājam pierādīt savu faktisko ienākumu apmēru, ja ieguldījumu fonds nepilda šī paša likuma 17. panta 3. punkta paredzētos nosacījumus, un, otrkārt, pārstāvja neiecelšanu saskaņā ar minētā likuma 18. panta 2. punktu, acīmredzami nav saderīga ar EKL 56. pantā paredzēto kapitāla brīvu apriti un to nevar pamatot ar EKL 58. panta noteikumiem vai primāriem vispārējo interešu iemesliem. Tādējādi, atsaucoties uz spriedumu *Cilfit* u.c.⁶, iesniedzējtiesa uzskata, ka jautājums par to, kā interpretēt EKL 56. un 58. pantu, nav jāuzdod.

14. Tomēr, tā kā var rasties šaubas attiecībā uz EKL 57. panta 1. punkta materiāltiesisko piemērošanas jomu, it īpaši kopš tika pasludināts spriedums *VBV – Vorsorgekasse*⁷ par to, kā interpretēt tiešo investīciju jēdzienu, *Bundesfinanzhof* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai dalības trešo valstu fondos gadījumā [EKL 56.] pantā paredzētā kapitāla aprites brīvība neaizliedz tādu valsts tiesisko regulējumu (šajā gadījumā *AuslInvestmG* 18. panta 3. punktu), kurā ir noteikts, ka uz iekšzemes ieguldītājiem ārvalstu ieguldījumu fondos konkrētos apstākļos papildus dividendēm ir jāattiecinā fiktīvi ienākumi 90 % apmērā no pirmās un pēdējās gada laikā noteiktās atpakaļpirkšanas cenas starpības, taču vismaz 10 % apmērā no pēdējās atpakaļpirkšanas cenas (vai arī biržas vai tirgus vērtības), jo kopš 1993. gada 31. decembra būtībā negrozītais tiesiskais regulējums attiecas uz finanšu pakalpojumu sniegšanu EKL 57. panta 1. punktā paredzētās “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzulas izpratnē?Ja uz pirmo jautājumu netiek sniegta apstiprinoša atbilde:

2) Vai dalība tādā ieguldījumu fondā, kas ir reģistrēts trešajā valstī, vienmēr ir tiešas investīcijas EKL 57. panta 1. punkta izpratnē vai tomēr atbilde uz šo jautājumu ir atkarīga no tā, vai dalība saskaņā ar ieguldījumu fonda reģistrācijas valsts tiesību aktiem vai uz citiem pamatiem sniedz iespēju ieguldītājam piedalīties ieguldījuma fonda vadībā vai kontrolē?

15. Par šiem jautājumiem rakstveida apsvērumus iesniedza Vācijas, Itālijas un Apvienotās Karalistes valdība, kā arī Eiropas Komisija. Tiesa arī uzklusēja *I. Wagner-Raith*, Vācijas valdību un Komisiju 2014. gada 20. novembra tiesas sēdē, citi lietas dalībnieki nebija ieradušies.

6 — 283/81, EU:C:1982:335, 21. punkts.

7 — C-39/11, EU:C:2012:327.

II – Analīze

A – Par lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu apjomu

16. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu formulējuma un pamatojuma skaidri izriet, ka iesniedzējtiesa uzdod Tiesai jautājumu tikai par to, kā interpretēt EKL 57. panta 1. punktu, izslēdzot EKL 56. pantu, ar kuru, kā zināms, ir aizliegti jebkādi ierobežojumi kapitāla aprītei starp dalībvalstīm un starp dalībvalstīm un trešām valstīm.

17. Uzskatot, ka pamatlietā aplūkotais attiecīgais nodokļu režīms ir acīmredzami nesaderīgs ar šajā tiesību normā paredzēto kapitāla brīvu apriti, iesniedzējtiesa faktiski nepārprotami atzīst, ka šajā ziņā tai nav jāuzdod jautājums Tiesai.

18. Tāpēc Tiesas atbildes pamatā ir jābūt pieņemumam, ka principā nodokļu režīms, kas ir piemērojams ieguldītājiem, kuriem ir daļas melnajos ieguldījumu fondos, ir pretrunā EKL 56. pantam.

19. Man ir bijusi izdevība konstatēt, ka Tiesa, lai sniegtu noderīgu atbildi iesniedzējtiesai, un, neraugoties uz šīs tiesas noteiktajām lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu robežām, ņemot vērā faktiskos apstākļus pamatlietā un argumentus, kurus tiesvedībā ir izvirzījuši lietas dalībnieki, dažkārt nevilcinās vai nu pārbaudīt, vai kādu Savienības tiesību normu, uz kuru neattiecas lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, tomēr var piemērot lietai, vai arī pēc savas ierosmes vai lietas dalībnieku lūguma pārformulēt uzdotos jautājumus, lai Savienības tiesību interpretācijā iekļautu vienu vai vairākas tiesību normas⁸.

20. Lai cik likumīga un slavējama būtu šī pieeja, kuru turklāt Komisija aicina izmantot šajā gadījumā, tomēr, pirmkārt, tā ir jāsaskaņo ar judikatūras virzienu, kurā ir atzīts, ka tikai iesniedzējtiesai ir jānosaka to jautājumu priekšmets un saturs, kurus tā vēlas uzdot Tiesai⁹. Otrkārt, tai arī ir jābūt saderīgai ar judikatūru, kuru ir minējusi iesniedzējtiesa un kurā ir atzīts, ka valsts tiesai, par kuras lēmumiem valsts tiesību sistēmā ir paredzēta iespēja vērsties tiesā, sistemātiski nav jāuzdod jautājumi Tiesai par Savienības tiesību normu, kas tai būtu jāpiemēro strīdā, kuru tā izskata, it īpaši, ja attiecīgais tiesību jautājums ir ticis atrisināts pastāvīgajā Tiesas judikatūrā vai arī ja Savienības tiesību pareiza piemērošana ir tik acīmredzama, ka neatstāj vietu saprātīgām šaubām¹⁰.

21. Tādā gadījumā kā izskatāmajā lietā, kurā, lai arī Tiesai, kurai ir iesniegts lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu saskaņā ar LESD 267. pantu, iesniedzējtiesa neuztic tai uzdevumu atbildēt uz visiem Savienības tiesību jautājumiem, kas tiek aplūkoti minētajā tiesā, es uzskatu, ka principā Tiesai ir jāatbild tikai uz tai uzdotajiem jautājumiem par EKL 57. panta interpretāciju un nav jāpaplašina lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmets, lai labprātīgi aplūkotu neuzdoto jautājumu, proti, par EKL 56. panta interpretāciju.

22. Proti, kā esmu norādījis savu secinājumu lietā *Fonnschip* un *Svenska Transportarbetareförbundet*¹¹ 19. punktā, no Tiesas judikatūras izriet, ka Tiesa sistemātiski atsakās mainīt vai paplašināt lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu priekšmetu, kas pārsniedz iesniedzējtiesas definēto apjomu, ja šī tiesa tieši vai netieši ir atteikusies uzdot Tiesai (papildu) jautājumu par Savienības tiesību interpretāciju, kuru skaidri ir izvirzījis kāds no pamatlietas dalībniekiem.

8 — Skat. manus secinājumus lietā *Fonnschip* un *Svenska Transportarbetareförbundet* (C-83/13, EU:C:2014:201, 17. punkts, kā arī tajā minētā judikatūra).

9 — It īpaši skat. spriedumus *Kerafina-Keramische und Finanz-Holding* un *Vioktimatiki* (C-134/91 un C-135/91, EU:C:1992:434, 16. punkts), *Consiglio nazionale dei geologi* un *Autorità garante della concorrenza e del mercato* (C-136/12, EU:C:2013:489, 29. punkts), kā arī *Belgian Electronic Sorting Technology* (C-657/11, EU:C:2013:516, 28. punkts).

10 — It īpaši skat. spriedumus *Cilfit* u.c. (EU:C:1982:335, 21. punkts), *Pedro IV Servicios* (C-260/07, EU:C:2009:215, 36. punkts), kā arī *Boxus* u.c. (no C-128/09 līdz C-131/09, C-134/09 un C-135/09, EU:C:2011:667, 31. punkts).

11 — EU:C:2014:201.

23. Šis virziens netika atcelts spriedumā *Fonnship* un *Svenska Transportarbetareförbundet*¹², jo Tiesa, pieņemot nolēmumu virspalātā, tikai atbildēja uz jautājumu, kuru tai bija uzdevusi valsts pēdējās instances tiesa.

24. Lai arī izskatāmajā lietā procesuāli jautājumi rodas citā kontekstā nekā lietā *Fonnship* un *Svenska Transportarbetareförbundet*, tomēr to atšķirība nav tik būtiska, ka būtu jāierosina Tiesai izskatīt tai neuzdotu jautājumu.

25. Pirmkārt, apstāklim, ka principā šis tiesas neuzdotais jautājums pilnīgi loģiski ir jautājums, kas ir jāizskata pirms jautājuma, kuru tā nolēma uzdot Tiesai, kamēr lietā *Fonnship* un *Svenska Transportarbetareförbundet* tika aplūkota pretēja situācija, manuprāt, nav jāpiešķir liela nozīme.

26. Kā esmu sacījis un kā to ir ļoti labi izklāstījušas Itālijas un Apvienotās Karalistes valdības savos rakstveida apsvērumos, ir pilnīgi pieļaujams, ka Tiesa, atbildot uz uzdoto jautājumu, pamatojas tikai uz pieņēmumu, ka attiecīgais nodokļu režīms ir pretrunā EKL 56. pantam, ar nosacījumu, ka pēc Tiesas atbildes uz uzdoto jautājumu saņemšanas valsts tiesai vajadzības gadījumā būs pienākums galīgajā nolēmumā apstiprināt analīzi attiecībā uz EKL 56. panta piemērošanu, kuru tā bija ierosinājusi savā lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu.

27. No šāda viedokļa raugoties, šī situācija būtiski neatšķiras no tās, kuru Tiesa ir aplūkojusi spriedumā *Pedro IV Servicios*¹³. Proti, šajā lietā Tiesai tika iesniegts lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu par atbrīvojuma regulu interpretāciju, ar ko īsteno EKL 81. panta 3. punktu, saistībā ar ekskluzīvās piegādes nolīgumu kategorijām un vertikālām vienošanām starp uzņēmumiem, lai gan iesniedzējtiesa nebija tai iesniegusi jautājumu, kas bija jāizskata iepriekš, proti, vai ar aplūkojamo nolīgumu noslēgšanu šajā lietā faktiski tika pārkāpts EKL 81. panta 1. punkts.

28. Būtībā konstatējusi, ka nebija nekādu šķēršļu atbildēt uz neuzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem par atbrīvojuma regulu interpretāciju, bez nepieciešamības iepriekš veikt sarežģītu EKL 81. panta 1. punkta piemērošanas nosacījumu ekonomisko un juridisko analīzi un ņemot vērā judikatūru lietā *Cilfit* u.c. (EU:C:1982:335)¹⁴, Tiesa nolēma atbildēt tikai uz tai uzdotajiem jautājumiem.

29. Ir taisnība, ka atšķirībā no situācijas, pirmkārt, lietā *Pedro IV Servicios* un, otrkārt, lietā *Fonnship* un *Svenska Transportarbetareförbundet*, kurās valstu tiesas nebija precizējušas, kā tās bija paredzējušas izlemt Tiesai neuzdotos jautājumus, iesniedzējtiesa sava lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojumā nepārprotami izklāsta nodomu noraidīt Vācijas nodokļu iestāžu un Vācijas valdības viedokli, ka *AuslInvestmG* 18. panta 3. punktā paredzētais režīms ir saderīgs ar EKL 56. pantu vai arī ka tas ir pamatots ar primāriem vispārējo interešu iemesliem.

30. Es nedomāju, ka no tā būtu jāsecina iesniedzējtiesas nodoms saņemt no Tiesas nepārprotamu apstiprinājumu atbildei, kuru tā ierosina sniegt uz tās neuzdoto jautājumu, jo iesniedzējtiesa, it īpaši atsaucoties uz valstu tiesām, tostarp pēdējās instances tiesām, piešķirto novērtējuma brīvību, tostarp pēc sprieduma *Cilfit* u.c. (EU:C:1982:335) pasludināšanas, uzskata, ka saskaņā ar Tiesas judikatūru ir acīmredzami, ka ar *AuslInvestmG* 18. panta 3. punktu ir pārkāpta EKL 56. pantā nostiprinātā kapitāla brīva aprīte.

12 — C-83/13, EU:C:2014:2053.

13 — EU:C:2009:215.

14 — Turpat (36. punkts).

31. Šajā atklātas lojālas sadarbības attieksmē es drīzāk saskatu vēlmi dot iespēju vispirms dalībvalstu valdībām un Eiropas Savienības Tiesas statūtu 23. pantā minētajām ieinteresētajām personām, kurām tiek paziņots lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu, un tad arī Tiesai pašai noraidīt iesniedzējtiesas aizstāvēto interpretāciju gadījumā, ja piedāvātais iesniedzējtiesas risinājums neuzdotajam jautājumam ir balstīts uz acīmredzami kļūdainu Savienības tiesību normu interpretāciju vai uz acīmredzami neprecīziem juridiskiem pieņēmumiem.

32. Tādā gadījumā es uzskatu, ka, ņemot vērā nepieciešamību nodrošināt vienveidīgu Savienības tiesību interpretāciju un privātpersonu tiesību aizsardzību, būtu patiešām svarīgi, ka Tiesa labotu šīs pēdējās instances tiesas pieļautās kļūdas, pat ja tās ietekmētu jautājumu, kuru minētā tiesa apzināti atteicās tai uzdot¹⁵.

33. Tomēr tas tā nav izskatāmajā lietā.

34. Proti, iesniedzējtiesas vērtējums, kas nav acīmredzami kļūdainš, ir jāapstiprina, turklāt arī attiecīgā nodokļu režīma preventīvais raksturs ir neapšaubāms, kā to savos rakstveida apsvērumos arī ir atbalstījusi Komisija.

35. Tādējādi šajā gadījumā, lai arī daļām valsts ieguldījumu fondos nekad netiek piemērota vienota nodokļu likme, ārvalstu fondos tā tiek piemērota, pat obligāti tiek piemērota daļām melnajos fondos, nedodot daļu turētājiem iespēju sniegt pierādījums par gūto ienākumu faktisko apmēru. Kā to parāda situācija saistībā ar *I. Wagner-Raith* gūtajiem ienākumiem no ieguldījumiem, nodokļa bāzei piemērojamā vienotā nodokļu likme ir ievērojami lielāka par to, kad tiek ņemti vērā faktiskie ienākumi baltajos vai pelēkajos fondos – gan attiecībā uz visu laikposmu no 1997. līdz 2003. gadam, gan attiecībā uz katru finanšu gadu atsevišķi.

36. Turklāt ir jānorāda, ka savā nesenajā spriedumā *van Caster*¹⁶ Tiesa ir nospriedusi, ka kapitāla brīvai aprītei bija pretrunā Vācijas tiesību akti, ar kuriem kopš 2003. gada tika aizstāts attiecīgais nodokļu režīms pamatlietā.

37. Tādējādi, balstoties uz savu judikatūru, Tiesa ir nospriedusi, ka kapitāla brīvai aprītei ir pretrunā tādi valsts tiesību akti kā minētajā spriedumā aplūkoti, kuros paredzēts, ka, ja ārvalstu ieguldījumu fonds neievēro šajos tiesību aktos vietējiem un ārvalstu fondiem bez izšķirības uzliktus pienākumus paziņot un publicēt noteiktu šajos tiesību aktos paredzēto informāciju, tad ienākumi, kurus nodokļu maksātājs saņem no šiem ieguldījumu fondiem, tiek aplikti ar nodokli, piemērojot vienotu nodokļu likmi, ciktāl ar šiem tiesību aktiem nodokļu maksātājam netiek atļauts sniegt datus un informāciju, ar kuriem var tikt pierādīts viņa ienākumu faktiskais apmērs¹⁷.

38. Neapšaubāmi, ka šāds vērtējums ir vismaz transponējams uz režīmu, kas ir ieviests ar *AuslInvestmG* 18. panta 3. punktu.

15 — Šajā ziņā skat. manus secinājumus lietā *Fonnship un Svenska Transportarbetareförbundet* (EU:C:2014:201, 22. punkts).

16 — C-326/12, EU:C:2014:2269.

17 — Turpat (58. punkts un rezolutīvā daļa).

39. Visbeidzot šis vērtējums nebūtu jāapstrīd tāda pamatlietai raksturīga apstākļa dēļ, ka *M. Schweier* iegādājās daļas aizjūras zemēs un teritorijās (turpmāk tekstā – “AZT”) reģistrētajos ieguldījumu fondos, kas šajā gadījumā ir reģistrēti Apvienotās Karalistes autonomajā teritorijā – Kaimanu salās¹⁸, kas pēc Apvienotās Karalistes Pievienošanās akta pieņemšanas sākumā tika minētas EEK līguma IV pielikumā¹⁹, vēlāk EK līguma II pielikumā.

40. Ir jāatgādina, ka kopš Eiropas Ekonomikas kopienas izveides AZT juridiskais statuss būtībā ir palicis nemainīgs²⁰. Šīs vienības, kas ir juridiski un/vai konstitucionāli saistītas ar kādu dalībvalsti, nav iekļautas Līgumu teritoriālās piemērošanas jomā, kā tas EEK līguma kontekstā izrietēja no tā 227. panta 3. punkta un EK līguma kontekstā – tā 299. panta 3. punkta, vienlaikus šajos attiecīgajos līgumos tām bija paredzēts “īpašs, [...] ceturtajā daļā noteikts asociācijas režīms”. Tas joprojām ir spēkā LESD²¹.

41. Šī īpašā režīma mērķis ir veicināt minēto AZT ekonomisko un sociālo attīstību, kā arī nodibināt to ciešus ekonomiskos sakarus ar visu Kopienu (Eiropas Savienību)²².

42. Šāds dažām dalībvalstīm pievienotajām zemēm un teritorijām, kas neatrodas Eiropas teritorijā, noteikts īpašs asociācijas režīms rada virkni jautājumu saistībā ar to pielīdzināšanu dalībvalstīm vai trešām valstīm, lai noteiktu, vai tām ir piemērojami vispārējie Līgumu noteikumi, – tie ir jautājumi, uz kuriem Tiesa nav sniegusi nepārprotamu atbildi, iespējams, tāpēc, ka šīs vienības ir hibrīda veidojums, vai arī tāpēc, ka ar Savienību tās vieno *sui generis* asociēšanas saites²³.

43. Vismaz attiecībā uz Savienības tiesībās atzīto aprites pamatbrīvību īstenošanu Tiesas argumentācijas pamatā ir konstatējums, ka īpašā asociācijas režīma dēļ vispārējie Savienības tiesību noteikumi bez tiešas atsaucē nav piemērojami AZT²⁴.

44. Lai arī secīgu līgumu IV daļā nav ietverts neviens noteikums par kapitāla brīvu apriti, Tiesa tomēr nav secinājusi, ka šie noteikumi nebija piemērojami AZT. Proti, tā kā šī brīvība tiek nodrošināta arī trešajām valstīm, būtu bijis neatbilstoši, ka vienības, kurām ir īpašs asociācijas režīms, lai nodibinātu ciešas ekonomiskās attiecības ar Savienību, nevarētu izmantot brīvības režīmu, kas īpaši ir paredzēts visām trešajām valstīm. Tāpēc spriedumā *Prunus* un *Polonium* par tiešajām investīcijām, kuras Francijā veica Britu Virdžīnu salās reģistrēta sabiedrība, Tiesa ir nospriedusi, ka LESD 63. pantā paredzētā kapitāla aprites liberalizācija ir piemērojama AZT kā trešajām valstīm²⁵, pat ja, manuprāt, pareizāk būtu sacīt, ka AZT ir piemērojama *tāda pati* kapitāla aprites liberalizācija, kāda ir nodrošināta trešajām valstīm, ņemot vērā to *sui generis* statusu.

18 — Saskaņā ar 1981. gada likumu par Lielbritānijas pilsonību [*British Nationality Act 1981*] Kaimanu salām līdz 2002. gadam bija “British dependent territory” [autonomas Lielbritānijas teritorijas] statuss (skat. šā likuma 6. pielikumu). Piemērojot Lielbritānijas 2002. gada 26. februāra likumu par aizjūras teritorijām [*British Overseas Territories Act*], šis statuss 2002. gadā tika pārdēvēts par “British overseas territory” [Lielbritānijas aizjūras teritoriju].

19 — AZT saraksts EEK līguma IV pielikumā tika grozīts ar Akta par Dānijas Karalistes, Īrijas un Lielbritānijas un Ziemeļīrijas Apvienotās Karalistes pievienošanās nosacījumiem un Līgumu pielāgojumiem (OV 1972, L 73, 14. lpp.) 24. pantu, it īpaši iekļaujot tajā Kaimanu salas.

20 — Izklāstu par šo jautājumu skat. ģenerālvokāta P. Kruza Viljalona [*P. Cruz Villalón*] secinājumos lietā *Prunus* un *Polonium* (C-384/09, EU:C:2010:759, 24.–29. punkts).

21 — LESD 355. panta 2. punkts.

22 — Skat. EEK līguma 131. panta otro daļu un EK līguma 182. panta otro daļu, kā arī tagad LESD 198. panta otro daļu.

23 — Skat. ģenerālvokāta P. Kruza Viljalona secinājumus lietā *Prunus* un *Polonium* (EU:C:2010:759, 31.–39. punkts).

24 — Spriedumi *Prunus* un *Polonium* (C-384/09, EU:C:2011:276, 29. punkts), kā arī *X* un *TBG* (C-24/12 un C-27/12, EU:C:2014:1385, 45. punkts).

25 — EU:C:2011:276, 31. punkts. Tiesa min “trešās valstis”, bet pareizāk būtu sacīt trešās zemes, ņemot vērā, ka, no starptautisko publisko tiesību viedokļa raugoties, šīs vienības nav suverēnas un ka tas arī atbilst EK līguma 73.b un 73.c panta, EKL 56. un 57. panta, kā arī LESD 63. un 64. panta formulējumam.

45. Attiecībā uz valsts pasākuma kā ierobežojuma kapitāla aprītei starp dalībvalstīm un AZT kvalifikāciju Tiesas vērtējums spriedumā *Prunus* un *Polonium* (EU:C:2011:276), kurā LESD 63. panta piemērošanas jomā ir iekļautas arī AZT, ir derīgs ar nosacījumu, ka minēto aprīti nereglamentē neviens īpašs noteikums, vismaz tāds, kura piemērošanas joma ir tāda pati kā LESD 63. panta piemērošanas joma.

46. Tas tā nav laikposmā no Māstrihtas līguma stāšanās spēkā, proti, no kapitāla aprītes principa liberalizācijas arī attiecībā uz trešajām valstīm, kas ir paredzēta EK līguma 73.b pantā, līdz 2001. gada 2. decembrim, jo nevienā Padomes lēmumā, kas ir pieņemts saskaņā ar EK līguma IV daļu, netika noteikta kapitāla aprītes liberalizācija starp dalībvalstīm un AZT, kas ir līdzvērtīga liberalizācijai, kāda ir piemērojama trešajām valstīm. Turpretī 2001. gada 2. decembrī ir stājies spēkā Padomes 2001. gada 27. novembra Lēmums 2001/822/EK par aizjūras zemju un teritoriju asociāciju ar Eiropas Kopieni ("lēmums par AZT asociāciju")²⁶, kura 47. panta 1. punkta piemērošanas jomu Tiesa spriedumā *X* un *TBG*²⁷ nesen ir atzinusi par īpaši plašu, tuvojoties EKL 56. panta piemērojamībai attiecībās starp dalībvalstīm un trešajām valstīm.

47. Lai arī pamatlietā uz *M. Schweier* ieguldījumiem, kas, atgādināšu, tika veikti laikposmā no 1997. līdz 2003. gadam, attiecas EK līguma 73.b pants un daļēji lēmuma par AZT asociāciju 47. panta 1. punkts, tas nemaina *AuslInvestmG* 18. panta 3. punktā paredzētā režīma ierobežojošo raksturu salīdzinājumā ar šiem noteikumiem.

48. Ņemot vērā visus šos apsvērumus, es ierosinu Tiesai neizskatīt iesniedzējtiesas neuzdotos jautājumus saistībā ar EKL 56. panta interpretāciju.

B – Par jautājumiem, kas ir uzdoti par EKL 57. panta 1. punkta interpretāciju

49. Ar saviem diviem jautājumiem iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai EKL 57. panta 1. punktā paredzētā "atturēšanās no jebkādas darbības" klauzula, kas īpaši attiecas uz kapitāla brīvas aprītes ierobežojumiem attiecībā uz trešām valstīm, ir piemērojama tādām nodokļu režīmam kā pamatlietā.

50. Saskaņā ar šī noteikuma pirmo teikumu "EKL 56. pants neliedz attiecināt uz trešām valstīm ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembrī pastāvēja valstu [...] tiesību aktos par kapitāla aprīti starp dalībvalstīm un trešām valstīm, ja tā ietvēra tiešas investīcijas [...] [vai] finanšu pakalpojumu sniegšanu".

51. Tādējādi, lai piemērotu noteikumu, kas atļauj dalībvalstīm saglabāt kapitāla aprītes ierobežojumus, ir jāizpilda trīs kumulatīvi kritēriji, proti, personālais kritērijs, proti, ka attiecīgais valsts pasākums attiecas uz vienu vai vairākām trešām valstīm vai arī ir piemērojams šīm trešām valstīm, laika kritērijs, proti, attiecīgie ierobežojumi pastāvēja 1993. gada 31. decembrī, un materiāltiesiskais kritērijs, proti, ka attiecīgā kapitāla aprīte ietver vienu no darījumiem, attiecībā uz kuru EKL 57. panta 1. punkta pirmajā teikumā ir noteikts ierobežojums²⁸.

52. Šis noteikums arī ir piemērojams kapitāla aprītei starp dalībvalstīm un AZT, tostarp no 2001. gada 2. decembra. Proti, lēmuma par AZT asociāciju 47. panta 2. punktā tostarp ir norādīts, ka dalībvalstis un AZT var īstenot *mutatis mutandis* EKL 57. pantā paredzētos pasākumus saskaņā ar tajā minētajiem nosacījumiem²⁹.

26 — OV L 314, 1. lpp. Saskaņā ar šā lēmuma 63. pantu tas bija piemērojams līdz 2011. gada 31. decembrim.

27 — EU:C:2014:1385, 48. punkts.

28 — Šajā ziņā skat. manus secinājumus lietā *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2013:710, 53. punkts).

29 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Prunus* un *Polonium* (EU:C:2011:276, 32. punkts).

1) Par EKL 57. panta 1. punktā paredzēto laika un personālo kritēriju

53. Gan iesniedzējtiesa, gan ieinteresētie lietas dalībnieki, kas ir iesnieguši rakstveida apsvērumus, bez mazākās vilcināšanās piekrit, ka pirmie divi kritēriji ir izpildīti.

54. Nav nepieciešamības kavēties pie jautājuma par to, vai laika kritērijs ir izpildīts, jo, kā atgādināja iesniedzējtiesa un Komisija, *AusInvestmG* 18. panta 3. punktā paredzētais nodokļu režīms jau pastāvēja 1969. gadā un kopš tā laika netika būtiski grozīts³⁰.

55. Personālais kritērijs arī ir izpildīts, jo, kā esmu minējis, AZT tiek uzskatītas par trešām valstīm vai vienkārši tiek pielīdzinātas tām – katrā ziņā EKL 57. panta 1. punktā paredzētie nosacījumi tām ir piemērojami vai nu tieši, vai arī ar lēmuma par AZT asociāciju 47. panta 2. punkta starpniecību.

56. Turklāt man nešķiet, ka būtu jāuzskata, ka EKL 57. panta 1. punktā paredzētais personālais kritērijs nav izpildīts tāpēc, ka *M. Schweier* daļas attiecīgajos ieguldījumu fondos, kā arī no tām gūtie ienākumi tika noguldīti finanšu iestādē, kura acīmredzami ir reģistrēta valstī, kas ir 1992. gada 2. maijā parakstītā Nolīguma par Eiropas Ekonomikas zonu (turpmāk tekstā – “EEZ līgums”)³¹ līgumslēdzēja puse – šajā gadījumā tā ir Lihtenšteinas Firstiste –, attiecībā uz kuru dalībvalstis, kā zināms, vairs nevar atsaukties uz EKL 57. panta 1. punktu kopš 1995. gada 1. maija, kad attiecībā uz šo firstisti stājās spēkā EEZ līgums³².

57. Ja neatkarīgi no valsts tiesiskajā regulējumā noteiktajiem kritērijiem dalībvalstīm tiktu liegta iespēja atsaukties uz EKL 57. panta 1. punktu ikreiz, kad trešās valsts kapitāls vai trešajai valstij domātais kapitāls tiek nodots caur citu dalībvalsti vai valsti, kas ir EEZ līguma līgumslēdzēja puse, šī norma zaudētu tās lietderīgās iedarbības būtību. Turklāt neviena no pamatlietas pusēm nav apgalvojusi pretējo.

58. Turklāt, kā izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu, *AusInvestmG* 18. panta 3. punkts galvenokārt tiek piemērots, ņemot vērā vietu, kurā ir reģistrēta ieguldījumu fonda pārvaldes sabiedrība, šajā gadījumā tās ir Kaimanu salas, nevis vietu, kurā ir noguldīti vērtspapīri³³.

59. Tomēr, kā jau esmu norādījis, iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu pamatā ir EKL 57. panta 1. punktā paredzētā materiāltiesiskā kritērija piemērojamība.

2) Par EKL 57. panta 1. punkta materiāltiesisko kritēriju

60. Iesniedzējtiesa Tiesai it īpaši jautā, kāda nozīme ir jāpiešķir izteicienam “tiešas investīcijas [...] [vai] finanšu pakalpojumu sniegšana”, lai varētu noteikt, vai, ņemot vērā situāciju pamatlietā, *AusInvestmG* 18. panta 3. punktā paredzēto nodokļu režīmu varētu likumīgi saglabāt atbilstoši EKL 57. panta 1. punktam.

61. Manuprāt, uz pirmo jautājumu par jēdzienu “finanšu pakalpojumu sniegšana” ir jāsniedz apstiprinoša atbilde, tādējādi, ja vien Tiesa piekrit šim viedoklim, uz otro jautājumu par “tiešo investīciju” jēdzienu nebūtu jāatbild. Katrā ziņā iesniedzējtiesas šaubas par šo tikko minēto jautājumu var ātri izklaidēt.

30 — Visbeidzot par EKL 57. panta 1. punktā paredzēto laika kritēriju skat. spriedumu *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 47.–52. punkts).

31 — OV 1994, L 1, 3. lpp.

32 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Ospelt un Schlössle Weissenberg* (C-452/01, EU:C:2003:493, 31. punkts) jau par EK līguma 73.c pantu.

33 — Lai arī tiesas sēdē *I. Wagner-Raith* advokāts norādīja, ka noguldītos ieguldījumus apkalpoja tikai *LGT Bank*, šī informācija nav norādīta lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, un tas nemaina apstākli, uz kuru norādīja šī tiesa, ka ieguldījumu fondus apkalpoja Kaimanu salās reģistrēta sabiedrība, – tostarp šī apstākļa dēļ tika piemēroti stridīgie valsts tiesību akti.

a) Par izteicienu “finanšu pakalpojumu sniegšana” EKL 57. panta 1. punkta izpratnē

62. Ar pirmo jautājumu ir lūgts noteikt, vai *AuslInvestmG* 18. panta 3. punktā paredzēto nodokļu režīmu varētu saglabāt tādā situācijā kā pamatlietā, pamatojoties uz to, ka tas tiktu piemērots kapitāla aprītei, kas ietver finanšu pakalpojumu sniegšanu EKL 57. panta 1. punkta izpratnē.

63. Norādījusi, ka Tiesa vēl nav precizējusi šo jēdzienu, iesniedzējtiesa uzskata, ka, ņemot vērā to, ka EKL 57. panta 1. punkta noteikumi ir jāinterpretē šauri, ar minēto izteicienu ir saistītas tikai tiesību normas par pašu trešo valstu finanšu pakalpojumu sniedzējiem un tiesību normas, kurās ir paredzēti pakalpojumu sniegšanas nosacījumi vai noteikumi, katrā ziņā izņemot valsts tiesību normas par ieguldītāju aplikšanu ar nodokli.

64. Lai arī Komisija atbalsta šādu interpretāciju, Vācijas, Itālijas un Apvienotās Karalistes valdība to noraida. Šie trīs lietas dalībnieki būtībā apgalvo, ka, pirmkārt, finanšu pakalpojumu sniegšanas jēdziens var ietvert pasākumus, kas attiecas uz minētā pakalpojuma saņēmēju, un ka, otrkārt, šajā gadījumā ir cieša saikne starp valsts pasākuma mērķi, proti, nodokļu uzlikšanu vērtspapīru turētājiem ārvalstu ieguldījumu fondos, un fondu rīcību, kas neatbilst *AuslInvestmG* 17. panta 3. punktā un 18. panta 2. punktā noteiktajām prasībām. Citiem vārdiem sakot, valsts nodokļu tiesību akti attiecoties uz finanšu pakalpojumu sniegšanu, ciktāl ieguldījumu fondi vismaz netieši tiek mudināti ievērot minētās valsts izdotos tiesību aktus attiecībā uz pārskatāmību.

65. Sākumā savukārt atgādināšu, ka man ir bijusi iespēja sniegt dažus apsvērumus par EKL 57. panta 1. punktā minēto jēdzienu “finanšu pakalpojumu sniegšana” savos secinājumos lietā *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*³⁴.

66. Kā esmu precizējis šajos secinājumos, tā kā nav attiecīgā jēdziena definīcijas, ir pareizi pieņemt, ka attiecīgie pakalpojumi ir tādu finanšu iestāžu kā banku, apdrošināšanas sabiedrību, ieguldījumu sabiedrību un citu līdzīga veida uzņēmumu sniegtie pakalpojumi. Neapšaubāmi, ka ieguldījumu fonds (vai, precīzāk, sabiedrība, kas nodrošina tā pārvaldību) pieder šāda veida uzņēmumiem.

67. Turklāt es joprojām uzskatu, ka, ņemot vērā EKL 57. panta 1. punkta formulējumu, tā piemērošanas jomā ietilpst tikai kapitāla aprīte, kas “ietver” finanšu pakalpojumu sniegšanu, nevis otrādi – finanšu pakalpojumu sniegšana ietver vai rada kapitāla aprīti. Šādai nošķiršanai ir ļoti svarīga nozīme. Proti, EKL 57. panta 1. punkta piemērošanas jomā ietilpst tikai tādi valsts pasākumi, kuru mērķis vismaz galvenokārt ir nodrošināt kapitāla aprīti. Valsts pasākumi, kuru mērķis galvenokārt ir sniegt finanšu pakalpojumus, tajā neietilpst, jo tie ir jāpārbauda saskaņā ar Līguma noteikumiem par pakalpojumu sniegšanas brīvību, kuri, kā zināms, neattiecas ne uz attiecībām ar trešajām valstīm, ne ar AZT³⁵.

68. Tāpēc, kad EKL 57. panta 1. punktā ir norādīts, ka tas attiecas uz kapitāla aprīti, kas ietver finanšu pakalpojumu sniegšanu, manuprāt, runa nav par to, lai tā piemērošanas jomā iekļautu valsts pasākumus nolūkā paredzēt pakalpojumu sniegšanas nosacījumus vai noteikumus. Ja tas tā būtu, šāds pasākums vienkārši ietilptu nevis noteikumu par kapitāla brīvu aprīti un tādējādi EKL 57. panta 1. punkta piemērošanas jomā, bet noteikumu par pakalpojumu sniegšanu piemērošanas jomā.

34 — EU:C:2013:710, 73.–79. punkts.

35 — Attiecībā uz Līguma noteikumu par pakalpojumu sniegšanas brīvību nepiemērošanu trešām valstīm skat. spriedumu *Fidium Finanz* (C-452/04, EU:C:2006:631, 25. un 47. punkts). Attiecībā uz AZT ir jānorāda, ka Līguma ceturtajā daļā nav minēta pakalpojumu sniegšanas brīvība un lēmumā par AZT asociāciju ir tikai norādīts ilgtermiņa mērķis – pakāpeniska pakalpojumu tirdzniecības liberalizācija –, pamatojoties uz uzņemtajām saistībām, noslēdzot Vispārējo vienošanos par pakalpojumu tirdzniecību (VVPT).

69. EKL 57. panta 1. punktu nevarētu interpretēt tādējādi, ka Līgumā tikai atkārtoti vispārīgi tiktu nošķirta noteikumu par pakalpojumu – pat ja tie būtu tikai finansiāli pakalpojumi – sniegšanu un noteikumu par kapitāla apriti piemērošanas joma. Tā kā šajā pantā iekļautā atruna – lai arī tas nepatīktu Vācijas valdībai –, ir jāinterpretē šauri³⁶, tai ir jāvar saglabāt lietderīgo iedarbību.

70. Tāpēc EKL 57. panta 1. punktā ir minēta kapitāla aprite, kas “ietver”, proti, izraisa, finanšu pakalpojumu sniegšanu³⁷.

71. Lietā *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (EU:C:2013:710), kas attiecās uz nodokļu uzlikšanu Polijā daļām, kuras trešās valsts ieguldījumu fondam piederēja Polijas sabiedrību pamatkapitālā, attiecīgā kapitāla aprite neietvēra finanšu pakalpojumus, kurus attiecīgajām sabiedrībām sniedza ieguldījumu fonds. Turklāt savos secinājumos arī esmu precizējis, ka strīdīgais valsts pasākums neattiecas arī uz kapitāla apriti, kas saistīta ar tādiem finanšu pakalpojumiem, kurus ieguldījumu fondi sniedz to kapitāldaļu turētājiem, vai tie būtu dalībvalsts rezidenti vai arī trešās valsts rezidenti. Tātad uz EKL 57. panta 1. punkta piemērošanu nevarēja atsaukties³⁸.

72. Tiesai vēl nav bijis jāaplūko šis jautājums, jo EKL 57. panta 1. punktā paredzētā “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzula pamatoti tika noraidīta tikai tāpēc, ka šajā lietā attiecīgie Polijas tiesību akti neatbilda laika kritērijam³⁹.

73. Izskatāmajā lietā attiecīgā kapitāla aprite, proti, tādu daļu iegāde AZT reģistrētajos ieguldījumu fondos, no kurām ieguldītājs saņem dividendes, kurām ir noteikta strīdīgā vienotā nodokļu likme, manuprāt, obligāti ietver finanšu pakalpojumus, kurus attiecīgie ieguldījumu fondi sniedz ieguldītājam. Ja šādi pakalpojumi netiktu sniegti, daļu iegādei vienkārši nebūtu jēgas, it īpaši neinstitucionāla ieguldītāja gadījumā, kuram ir virkne kapitāla ieguldījuma iespēju atkarībā no atbilstošiem parametriem, kas parasti viņam tiktu liegtas, ja viņš nolemtu tieši ieguldīt kapitāla tirgū. Turklāt tieši ar šiem finanšu pakalpojumiem tiek optimizēta un palielināta peļņa, pamatojoties uz kuru valstī būtu iespējams uzlikt nodokli.

74. Apstākļi, ka valsts pasākums vispirms attiecas nevis uz pakalpojumu sniedzēju pašu par sevi, bet ieguldītāju, negroza šo konstatējumu, jo EKL 57. panta 1. punktā noteiktais izšķirošais kritērijs attiecas uz cēloņsakarības saikni, kas pastāv starp kapitāla apriti un finanšu pakalpojumu *sniegšanu*, nevis uz strīdīgā valsts pasākuma personālo piemērošanas jomu, vai tā saikni ar šādu *pakalpojumu sniedzēju*, nevis to saņēmēju. Lai arī minētā aprite noteikti izraisa šādu pakalpojumu sniegšanu, EKL 57. panta 1. punkts ir jāpiemēro ar nosacījumu, ka citi ar šo tiesību normu paredzētie nosacījumi ir izpildīti.

75. Turklāt pretēji tam, ko tiesas sēdē apgalvoja Komisija, nekas neliecina, ka dalībvalstu nodokļu tiesiskie regulējumi ir izslēgti no EKL 57. panta 1. punkta vai tagad LESD 64. panta 1. punkta piemērošanas jomas. Pierādījums tam ir, ka Tiesa savos spriedumos *Holböck*⁴⁰, *Prunus* un *Polonium* (EU:C:2011:276), *Welte* (EU:C:2013:662), kā arī *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (EU:C:2014:249) ir izskatījusi šīs tiesību normas piemērojamību, ņemot vērā valstu pasākumus nodokļu jomā.

36 — Skat. spriedumu *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 29. punkts).

37 — Skat. manus secinājumus lietā *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (EU:C:2013:710, 77. punkts).

38 — Turpat (78. un 79. punkts).

39 — Skat. spriedumu *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (EU:C:2014:249, 53. punkts).

40 — C-157/05, EU:C:2007:297, 37.–45. punkts.

76. Tāpēc es uzskatu, ka uz pirmo prejudiciālo jautājumu ir jāatbild tādējādi, ka tāds valsts tiesiskais regulējums kā *AuslInvestmG* 18. panta 3. punkts, kurš nav būtiski grozīts kopš 1993. gada 31. decembra un ar kuru konkrētos apstākļos ir paredzēta vienota nodokļu likme iekšzemes daļu turētājiem ieguldījumu fondos, kas atrodas trešajās valstīs vai AZT, kas tiek pielīdzinātas šādām trešām valstīm, attiecas uz kapitāla apriti, kas ietver finanšu pakalpojumu sniegšanu EK līguma 73.c panta – no 1999. gada 1. maija – EKL 57. panta 1. punkta – izpratnē.

77. Šādos apstākļos otrais jautājums, kas ir uzdots tikai tad, ja uz pirmo jautājumu ir sniegta noraidoša atbilde, nebūtu jāaplūko.

78. Tātad tikai pakārtoti, ja Tiesa nepieņemtu manis ierosināto priekšlikumu, es analizēšu iesniedzējtiesas otro jautājumu.

b) Par “tiešo investīciju” jēdzienu EKL 57. panta 1. punkta izpratnē

79. Kā esmu norādījis savos secinājumos lietā *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*⁴¹, tiešo investīciju jēdziens EK līgumā nav definēts, tāpēc Tiesa līdz šim ir balstījusies uz definīcijām, kas ir ietvertas Padomes 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK par Līguma 67. panta īstenošanu⁴² I pielikuma nomenklatūrā, un ar to saistītajiem paskaidrojumiem⁴³.

80. Saskaņā ar šīm definīcijām tiešo investīciju jēdziens attiecas uz ieguldījumiem, kurus veic fiziskas vai juridiskas personas un kuri palīdz izveidot vai saglabāt stabilas un tiešas saiknes starp personu, kas nodrošina kapitālu, un uzņēmumu, kam kapitāls ir darīts pieejams saimniecisku darbību veikšanai⁴⁴.

81. Balstoties uz šīm definīcijām, Tiesa kapitāla apritē izšķir “tiešās” investīcijas kā dalības veidu uzņēmumā, iegādājoties akcijas, kas dod iespēju efektīvi piedalīties tā vadībā un kontrolē, un “portfeļieguldījumus”, kas ietver akciju iegādi kapitāla tirgū vienīgi ar nodomu veikt finanšu ieguldīšanu, bez nodoma ietekmēt uzņēmuma vadību un kontroli⁴⁵.

82. Lai arī šīs divas ieguldījumu kategorijas attiecas uz kapitāla aprites jēdzienu, tomēr EKL 57. panta 1. punktā paredzētā atkāpe attiecas tikai uz “tiešajām investīcijām”, tostarp dividenžu izmaksu⁴⁶.

83. Lai arī EKL 57. panta 1. punkta piemērošanas nolūkā iesniedzējtiesa *a priori* sliecas ievērot šo robežu starp tiešajām investīcijām un portfēļieguldījumiem, uzskatot, ka šajā gadījumā ieguldījumu fondu daļu turētāju situācija parasti neietilpst pirmajā kategorijā, tomēr tā jautā, vai ar savu 2012. gada 7. jūnija spriedumu *VBV – Vorsorgekasse*⁴⁷ Tiesa neesot niansējusi, pat atcēlusi šo judikatūru.

84. Šo Polijas valdības izvirzīto argumentu, uz kuru Tiesai nebija jāatbild, esmu izskatījis un noraidījis savos secinājumos lietā *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*⁴⁸.

41 — EU:C:2013:710, 60. un 61. punkts.

42 — OV L 178, 5. lpp.

43 — Skat. it īpaši spriedumus *Holböck* (EU:C:2007:297, 34. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī *Welte* (EU:C:2013:662, 32. punkts).

44 — It īpaši skat. spriedumu *Welte* (EU:C:2013:662, 32. punkts).

45 — Par šo nošķiršanu it īpaši skat. spriedumus *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289, 98.–102. punkts), *Glaxo Wellcome* (C-182/08, EU:C:2009:559, 40. punkts un tajā minētā judikatūra), kā arī Komisija/Portugāle (C-212/09, EU:C:2011:717, 47. punkts).

46 — Šajā ziņā skat. spriedumu *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 137. un 138. punkts), kā arī manus secinājumus lietā *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (EU:C:2013:710, 64. punkts).

47 — EU:C:2012:327.

48 — EU:C:2013:710, 69.–72. punkts. Šie secinājumi tika sniegti dažas dienas pēc tam, kad aplūkojamais lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu tika iesniegts Tiesā.

85. Tāpēc būtībā norādišu tikai uz apsvērumiem, kas šajā ziņā ir izklāstīti minētajos secinājumos. It īpaši ir jāatgādina, ka, lai arī spriedums *VBV – Vorsorgekasse* (EU:C:2012:327) attiecās uz ierobežojumiem juridiskai personai (uzņēmumu ieguldījuma fonds), Austrijā reģistrētajam institucionālajam ieguldītājam, iegādāties daļas citā dalībvalstī reģistrētā kopīgā ieguldījumu fondā, – Tiesa savas argumentācijas preambulā šo darbību bija kvalificējusi kā “tiešas investīcijas” –, Tiesai bija uzdots jautājums nevis attiecībā uz LESD 64. panta 1. punktu, ar kuru tika aizstāts EKL 57. panta 1. punkts, bet tikai attiecībā uz LESD 63. pantu. Lai arī LESD 63. panta piemērošanas joma ir ļoti plaša un ir iespējams pieciest sava veida “nenoteiktību”, lietojot jēdzienus, ar kuriem apzīmē dažādas kapitāla aprites kategorijas, tas tā nav attiecībā uz kategorijām, kuras ir minētas LESD 64. panta 1. punktā, kas, atgādināšu, ir atkāpe no Savienības tiesībās paredzētā brīvības režīma un saskaņā ar judikatūru ir jāinterpretē šauri⁴⁹. Tā kā Tiesai netika uzdots jautājums par to, kā interpretēt LESD 64. panta 1. punktu, tai acīmredzami nebija nodoma paplašināt tiešo investīciju jēdzienu šā noteikuma izpratnē.

86. Kā savos rakstveida apsvērumos to aizstāv Komisija, nevarētu pilnībā izslēgt, ka faktiski daļu turētājs ieguldījumu fondā var piedalīties minētā fonda pārvaldības sabiedrības vadībā vai kontrolē tādējādi, ka, ņemot vērā katras lietas apstākļus, varētu secināt, ka runa ir par tiešajām investīcijām.

87. Spriedumā *VBV – Vorsorgekasse* (EU:C:2012:327) sniegtie faktiskie un tiesiskie pierādījumi diemžēl neļauj pārliecināties, ka tas tā ir bijis attiecībā uz Luksemburgā reģistrētā kopīgā ieguldījuma fonda daļu iegādi, ko veica Austrijas uzņēmuma ieguldījuma fonds.

88. Tomēr, ņemot vērā *M. Schweier* veikto ieguldījumu būtību un apjomu, katrā ziņā, šķiet, nav pārāk droši, ka viņa bija iegādājusies daļas, kas viņai ļautu iegūt kontroles tiesības pār ieguldījumu fondu, kura pārvaldības sabiedrības bija reģistrētas Kaimanu salās. Tieši otrādi, ņemot vērā lietas materiālos sniegto informāciju, ir daudz vairāk iespējams, ka *M. Schweier* kā privātā ieguldītāja tikai piedalījās šo fondu izveidotajos kopīgajos portfeļieguldījumos vienīgi ar nodomu veikt finansiālu ieguldījumu. Tomēr ir skaidrs, ka ar *AuslInvestmG* 18. panta 3. punktu paredzētais nodokļu režīms ir piemērojams tad, kad šādi portfeļieguldījumi tika veikti.

89. Tāpēc es uzskatu, ka spriedums *VBV – Vorsorgekasse* (EU:C:2012:327) neietekmē EKL 57. panta 1. punktā minētā tiešo investīciju jēdziena interpretāciju un ka, ņemot vērā visus lietas materiālos esošos tiesiskos un faktiskos pierādījumus, uz šajā noteikumā paredzēto atkāpi nevar atsaukties, ciktāl situācija pamatlietā neattiecas uz “kapitāla apriti [...] no [kādas] trešās valsts vai uz [kādu] trešo valsti [...], [kas] ietver tiešas investīcijas”.

III – Secinājumi

90. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, es ierosinu Tiesai uz *Bundesfinanzhof* (Vācija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

Tāds valsts tiesiskais regulējums kā Likuma par ārvalstu ieguldījumu daļu pārdošanu un ienākumu no ārvalstu ieguldījumu daļām aplikšanu ar nodokli (*Gesetz über den Vertrieb und über die ausländischer Investmentanteile Besteuerung aus der Erträge ausländischen Investmentanteilen*) 18. panta 3. punkts, kurš nav būtiski grozīts kopš 1993. gada 31. decembra un ar kuru konkrētos apstākļos iekšzemes daļu turētājiem ieguldījumu fondos, kas atrodas trešajās valstīs vai aizjūras zemēs un teritorijās, kuras ir pielīdzinātas šādām trešām valstīm, ir piemērojama vienota nodokļu likme, attiecas uz kapitāla apriti, kas ietver finanšu pakalpojumu sniegšanu EK līguma 73.c panta – no 1999. gada 1. maija – EKL 57. panta 1. punkta – izpratnē.

49 — Skat. spriedumu *Welte* (EU:C:2013:662, 29. punkts).