



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA MACEJA ŠPUNARA [MACIEJ SZPUNAR] SECINĀJUMI,  
sniegti 2015. gada 26. novembrī<sup>1</sup>

**Lieta C-522/14**

**Sparkasse Allgäu  
pret  
Finanzamt Kempten**

(Bundesfinanzhof (Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā bankām ir uzlikts pienākums informēt nodokļu iestādes par mirušo klientu aktīviem, lai tiktu iekasēts mantojuma nodoklis — Šā tiesiskā regulējuma piemērošana filiālēm, kas reģistrētas citā dalībvalstī, kurā bankas noslēpums liedz sniegt šādu informāciju

### Ievads

1. Brīvība veikt uzņēmējdarbību, kas ir viena no vienotā tirgus pamatbrīvībām, sabiedrībām, kas ir reģistrētas kādā no dalībvalstīm, tostarp ļauj izveidot filiāli citā dalībvalstī. Šādi pārrobežu saimnieciskās darbības veikšanai no uzņēmumu viedokļa un to klientu viedokļa, nenoliedzami, ir daudz priekšrocību. Vienlaikus tā rada grūtības, kas izriet no tā, ka ārvalsts filiālei ir piemērojami divu dalībvalstu – izcelsmes un uzņēmējas dalībvalsts – tiesību akti. Atšķirības starp šīm abām tiesību sistēmām var radīt ierobežojumus minētās brīvības izmantošanā.

2. Izskatāmajā lietā runa ir tieši par šādu situāciju. Pretrunīgi Vācijas un Austrijas tiesiskie regulējumi apgrūtina – un pat var padarīt neiespējamu – pārrobežu bankas darbības īstenošanu filiāles formā. Tiesai tātad ir jāizskata jautājums, vai tas būtu jāatzīst par dalībvalstu tiesisko regulējumu saskaņošanas neesamības dabiskām sekām vai arī par brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanas ierobežojumu, kas būtu piedēvējams dalībvalstij un kas šai dalībvalstij būtu šajā saistībā jānovērš.

### Atbilstošie tiesību akti

#### *Savienības tiesības*

3. Šī lieta ietilpst LESD 49. panta, lasot to kopā ar LESD 54. pantu (brīvība veikt uzņēmējdarbību), piemērošanas jomā.

<sup>1</sup> — Oriģinālvaloda – poļu.

4. Attiecībā uz banku nozari brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanas noteikumi ir paredzēti Eiropas Parlamenta un Padomes 2006. gada 14. jūnija Direktīvā 2006/48/EK par kredītiestāžu darbības sākšanu un veikšanu<sup>2</sup>. Konkrēti, Direktīvas 2006/48 16. un 23. pantā, 26. panta 1. punktā un 31. pantā ir noteikts:

“16. pants

Uzņēmējas dalībvalstis nevar prasīt atļauju vai dotāciju kapitālu citās dalībvalstīs atļautu kredītiestāžu filiālēm. [..]

[..]

23. pants

Dalībvalstis nosaka, ka I pielikumā uzskaitītās darbības saskaņā ar 25. pantu, 26. panta 1. līdz 3. punktu, 28. panta 1. un 2. punktu un 29. līdz 37. pantu to teritorijā var – izveidojot filiāles vai sniedzot pakalpojumus – veikt ikviena kredītiestāde, kam atļauju piešķirušas un ko uzrauga citas dalībvalsts kompetentās iestādes, ja atļauja aptver šādas darbības.

[..]

26. pants

Pirms kredītiestādes filiāle sāk darboties, uzņēmējas dalībvalsts kompetentās iestādes [..] sagatavojas kredītiestādes pārraudzībai [..] un, vajadzības gadījumā, norāda nosacījumus, ar kuriem vispārējās interesēs šīs darbības veic uzņēmēja dalībvalstī.

[..]

31. pants:

Šīs direktīvas 29. un 30. pants neiespaido uzņēmēju dalībvalstu tiesības veikt piemērotus pasākumus, lai novērstu to teritorijā izdarītos pārkāpumus, kas ir pretrunā ar tiesību aktiem, kurus tās pieņēmušas vispārējās interesēs, vai lai piemērotu sodus par tiem. Tas ietver iespēju liegt pārkāpējām kredītiestādēm veikt jaunus darījumus uzņēmējas dalībvalsts teritorijā.”

### *Vācijas tiesības*

5. Atbilstoši *Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetz* (Likums par mantojuma un dāvinājuma nodokli, turpmāk tekstā – “*ErbStG*”) 33. panta 1. punktam personām, kuru profesionālajā darbībā ietilpst trešo personu aktīvu noguldīšana vai pārvaldība, ir pienākums informēt pilnvarotās nodokļu iestādes par mantojuma un dāvinājuma tiesībām uz aktīviem, kas tajā ir noguldīti, un pret to izvirzītajiem prasījumiem, kas personas miršanas brīdī veidoja tās īpašumu.

2 — OV L 177, 1. lpp. Šī direktīva bija saistoša nolēmuma, par kuru ir runa pamatlietā, pieņemšanas brīdī. Tā tika aizstāta ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2013. gada 26. jūnija Direktīvu 2013/36/ES par piekļuvi kredītiestāžu darbībai un kredītiestāžu un ieguldījumu brokeru sabiedrību prudenciālo uzraudzību, ar ko groza Direktīvu 2002/87/EK un atceļ Direktīvas 2006/48/EK un 2006/49/EK (OV L 176, 338. lpp.).

## Austrijas tiesības

6. Saskaņā ar *Bankwesengesetz* (Banku nozares likums, turpmāk tekstā – “BWG”) 9. panta 1. un 7. punktu kredītiestāžu filiāles, kuru juridiskā adrese ir citās dalībvalstīs, var veikt savu darbību Austrijas Republikas teritorijā, ievērojot vairākas Austrijas tiesību normas, tostarp BWG 38. pantu.

7. Ar pēdējo minēto tiesību normu tiek izveidots tā sauktais “bankas noslēpums”. Saskaņā ar šo tiesību normu kredītiestādes, to dalībnieki, valdes locekļi, darbinieki un citas personas, kas rīkojas to interesēs, nedrīkst atklāt vai izmantot informāciju, kas tiem uzticēta vai pieejama ar klientu noslēgta līguma dēļ. BWG 38. panta 2. punktā ir uzskaitītas atkāpes no bankas noslēpuma, kuru vidū nav Vācijas tiesībās paredzētajam pienākumam informēt nodokļu iestādes analogiska pienākuma.

8. BWG 101. pantā ir paredzēts kriminālsods bankas noslēpuma pārkāpuma gadījumā.

## Fakti, tiesvedības norise un prejudiciālais jautājums

9. *Sparkasse Allgäu* ir kredītiestāde Direktīvas 2006/48 izpratnē, kas darbojas, pamatojoties uz atļauju, kas piešķirta Vācijas Federatīvajā Republikā. Tā tostarp pārvalda filiāli Austrijā.

10. 2008. gada 25. septembrī *Finanzamt Kempten* (Nodokļu pārvalde Kemptenā, kompetentā Vācijas nodokļu iestāde), pamatojoties uz *ErbStG* 33. pantu, pieprasīja *Sparkasse Allgäu* sniegt informāciju par tās Austrijas filiāles klientiem, kas ir Vācijas iedzīvotāji, attiecībā uz laikposmu no 2001. gada 1. janvāra.

11. *Sparkasse Allgäu* iesniedza sūdzību par šo lēmumu, kas tika noraidīta, tāpat kā tās prasība pirmās instances tiesā. Šādos apstākļos prasītāja pamatlietā iesniedza kasācijas sūdzību (*Revision*) iesniedzējtiesā.

12. Šai tiesai radās jautājums, vai prasītāja pamatlietā var efektīvi apstrīdēt iepriekš minēto nolēmumu, pamatojoties uz LESD 49. pantu. Šādos apstākļos minētā tiesa nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“Vai brīvība veikt uzņēmējdarbību ([LESD] 49. pants, agrāk [EKL] 43. pants) nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru valsts teritorijā dibinātai kredītiestādei mantojuma atstājēja rezidenta nāves gadījumā nodokļu iestādei, kura ir atbildīga par mantojuma nodokļa iekasēšanu valsts teritorijā, ir jāpaziņo arī par tiem mantojuma atstājēja aktīviem, kuri ir noguldīti neatkarīgā kredītiestādes filiālē citā dalībvalstī vai kuras tā pārvalda, ja šajā citā dalībvalstī nav līdzīga paziņošanas pienākuma, bet uz kredītiestādēm šajā valstī ir attiecināts banku noslēpums, kura pārkāpšana tiek krimināli sodīta?”

13. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesas kancelejā tika reģistrēts 2014. gada 19. novembrī. Rakstveida apsvērumus iesniedza pamatlietas puses, Vācijas, Grieķijas un Polijas valdības, kā arī Eiropas Komisija. Piemērojot Reglamenta 76. panta 2. punktu, Tiesa nolēma nenoturēt tiesas sēdi mutvārdu paskaidrojumu uzklaušanai.

## Analīze

14. Iesniedzējtiesa uzskata, ka informācijas pieprasījums, ko *Finanzamt Kempten* adresējis *Sparkasse Allgäu*, ir saderīgs ar Vācijas tiesībām. Tas ir tāpēc, ka šīs bankas ārvalsts filiāle nav patstāvīga juridiskā persona un tāpēc tai – tāpat kā bankas administratīvajam centram un tās filiālēm Vācijā – ir piemērojams Vācijas tiesiskais regulējums. No otras puses, Austrijas iestādes, pamatojoties uz Direktīvas 2006/48 26. panta 1. punktu, tomēr atsaucas uz savām valsts tiesību normām par bankas

noslēpumu kā uz tām tiesību normām, kas ir jāievēro kredītiestāžu filiālēm no citām dalībvalstīm, kuras veic darbību Austrijas teritorijā. Tādējādi *Sparkasse Allgäu* ir divu pretrunīgu pienākumu situācijā, kas tai var apgrūtināt vai pat padarīt neiespējamu darbības veikšanu Austrijā un tāvad – tās brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanu.

15. Šajā saistībā ir jānosaka, vai šajā gadījumā runa ir par ierobežojumu, kas ir pretrunā LESD 49. pantam, un vai šis ierobežojums izriet tikai no divu dalībvalstu tiesību aktu kolīzijas, vai arī šo ierobežojumu var piedēvēt vienai no šīm valstīm. Ja tiks atzīts, ka šāds ierobežojums patiešām pastāv, būs jāpārbauda, vai tas ir attaisnots ar pārākām vispārējām interesēm. Tomēr sāksu ar atbildētājas pamatlietā un Vācijas valdības apsvērumos šajā lietā izteikto šaubu par faktiem izklaidēšanu.

#### *Ievada piezīme*

16. *Finanzamt Kempten*, kā arī Vācijas valdība savos apsvērumos apstrīd *Sparkasse Allgäu* apgalvojumu par to, ka Austrijas tiesību dēļ tai neesot iespējams izpildīt informācijas sniegšanas pienākumu atbilstoši *ErbStG* 33. pantam, bet iespējamās šā pienākuma izpildes gadījumā tai rastos kriminālatbildība. Tās uzskata, pirmkārt, ka Austrijas tiesībās ir paredzēta iespēja sniegt informāciju ar klienta piekrišanu un, otrkārt, ka kriminālsods draud tikai gadījumā, ja bankas noslēpums tiek pārkāpts ar mērķi gūt sev vai trešajai personai materiālu labumu, kas nenotiek informācijas sniegšanas nodokļu iestādēm gadījumā.

17. Iesniedzējtiesa, iesniedzot lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu, acīmredzami pamatojas uz pieņēmumu, ka *Sparkasse Allgäu* nevar vienlaikus izpildīt Vācijas un Austrijas tiesības. Manuprāt tas ir pareizs pieņēmums. Pirmkārt, ja runa ir par iespējamu klienta piekrišanu, ir jānorāda, ka informācija, kuras sniegšanas pienākums paredzēts *ErbStG* 33. pantā, attiecas uz mirušām personām, kuras nekādi nevar šādu piekrišanu izteikt. *Sparkasse Allgäu* nevar arī iepriekš lūgt šādu piekrišanu no saviem klientiem un pakļaut pakalpojumu sniegšanu savā Austrijas filiālē tās saņemšanas nosacījumam, jo tādējādi Austrijas tiesību normas par bankas noslēpumu zaudētu savu priekšmetu. Otrkārt, ja runa ir par iespējamo sodu, kas draud *Sparkasse Allgäu* bankas noslēpuma pārkāpuma gadījumā, nepastāvot vajadzībai detalizētāk interpretēt Austrijas krimināltiesību normas, pietiek atzīmēt, ka aizliegums sniegt informāciju, kas ir paredzēts *BWG* 38. panta 1. punktā, ir formulēts kategoriskā un, ievērojot šīs tiesību normas 2. punktā paredzētos izņēmumus, beznosacījumu formā. Tāvad saskaņā ar Direktīvas 2006/48 31. pantu dalībvalstīm ir tiesības veikt piemērotus pasākumus, lai novērstu to, ka atsevišķas ārvalsts kredītiestāžu filiāles to teritorijā veic darbību, pārkāpjot saistošos tiesību aktus, tostarp tiesības vajadzības gadījumā aizliegt šīs darbības veikšanu.

18. Ņemot vērā iesniedzējtiesas atzinumus, *Sparkasse Allgäu* tāvad nevar Austrijas teritorijā veikt darbību filiāles formā, vienlaikus ievērojot Vācijas tiesību normas par *ErbStG* 33. pantā paredzēto informācijas sniegšanas pienākumu un Austrijas tiesību normas par bankas noslēpumu.

#### *Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma pastāvēšanu*

Brīvība veikt uzņēmējdarbību un tās ierobežojumi banku nozarē

19. Kredītiestādes, kas darbojas, pamatojoties uz atļauju, kas izsniegta vienā dalībvalstī, tāpat kā *Sparkasse Allgäu*, ir sabiedrības LESD 54. panta otrās daļas izpratnē, un tāvad uz tām attiecas brīvība veikt uzņēmējdarbību atbilstoši LESD 54. panta pirmajai daļai.

20. Brīvība veikt uzņēmējdarbību atbilstoši LESD 49. panta pirmajai daļai tostarp ietver tiesības atvērt pārstāvniecības, filiāles, kā arī meitasuzņēmumus citu dalībvalstu teritorijā, nevis valstī, kur ir tās juridiskā adrese vai ieinteresētās personas domicils<sup>3</sup>. Attiecībā uz banku nozari šīs brīvības īstenošana, izveidojot filiāles, Direktīvā 2006/48 ir reglamentēta tikai daļēji. Līdz ar to jomās, kas nav reglamentētas šīs direktīvas noteikumos, ir jāpiemēro vispārīgie principi, kas attiecas uz brīvību veikt uzņēmējdarbību.

21. Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai arī LESD noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību mērķis ir nodrošināt valsts režīmu *uzņēmējā dalībvalstī*, tie arī nepieļauj, ka *izcelsmes dalībvalsts* kādam no saviem pilsoņiem vai sabiedrībām, kas dibinātas atbilstoši tās tiesiskajam regulējumam, citā dalībvalstī rada šķēršļus uzņēmējdarbībai<sup>4</sup>.

22. Turklāt Tiesa uzskata, ka par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem ir jāatzīst jebkādi noteikumi, kuru dēļ šo brīvību īstenot kļūst neiespējami, sarežģīti vai mazāk pievilcīgi, pat ja tie ir piemērojami nešķīrojot pilsonības dēļ<sup>5</sup>.

23. Diskriminācijas elements tāpat nav obligāts nosacījums brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma pastāvēšanai<sup>6</sup>. Tas pats attiecas uz ierobežojumiem, kas izriet no izcelsmes valsts tiesību normām. Nav nozīmes tam, vai tie tiek piemēroti arī uzņēmēja darbībai, kas tiek veikta izcelsmes valstī, ja vienlaikus tie šai personai apgrūtina vai padara neiespējamu šīs darbības veikšanu citās dalībvalstīs un tāpat brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanu<sup>7</sup>.

24. Saskaņā ar LESD 49. panta pirmās daļas otro teikumu brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošana tostarp ietver juridiskās tās formas izvēli, kādā saimnieciskās darbības subjekts plāno veikt saimniecisko darbību uzņēmējā dalībvalstī (pārstāvniecība, filiāle, meitasuzņēmums). Tāpat valsts noteikumi, ar kuriem tiek ierobežota šī izvēle vai ietekmēta kādas noteiktas juridiskās formas izvēle citas vietā, ir uzskatāmi par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu<sup>8</sup>.

25. Juridiskās formas, kādā ieinteresētā persona veiks darbību citā dalībvalstī, izvēles brīvība it īpaši ir nozīmīga banku nozarē. Proti, saskaņā ar Direktīvas 2006/48 (tagad – Direktīva 2013/36) noteikumiem, lai kredītiestāde, kas darbojas, pamatojoties uz vienā dalībvalstī izsniegtu atļauju, atvērtu filiāli citā dalībvalstī, ir jāizpilda tikai nelielas administratīvas formalitātes<sup>9</sup>. Tādēļ attiecībā uz kredītiestāžu filiālēm no citām dalībvalstīm ir piemērojams atļauju savstarpējas atzīšanas princips<sup>10</sup>. Turpretī darbības veikšanai meitasuzņēmuma formā un tāpat no juridiskā viedokļa neatkarīga uzņēmuma formā ir jāsaņem atļauja dalībvalstī, kurā šī darbība tiks veikta, kā arī jāizpilda prasības par sākotnējo kapitālu un sabiedrības valdes locekļu, kā arī tās akcionāru vai dalībnieku kvalifikāciju<sup>11</sup>. Tāpat nav nejaušība, ka Direktīvā 2006/48 filiāles atvēršana ir atzīta par kredītiestādes brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanas pamatformu<sup>12</sup>.

3 — It īpaši, visbeidzot, skat. spriedumu *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 32. punkts).

4 — It īpaši skat. spriedumus *Daily Mail* un *General Trust* (81/87, EU:C:1988:456, 16. punkts), un *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 33. punkts).

5 — It īpaši skat. spriedumus *Kraus* (C-19/92, EU:C:1993:125, 32. punkts), *Attanasio Group* (C-384/08, EU:C:2010:133, 43. punkts) un *Verder LabTec* (C-657/13, EU:C:2015:331, 34. punkts).

6 — Skat. arī, piemēram, C. Barnard, *The Substantive Law of the EU. The Four Freedoms*, 4. izdevums, Oxford University Press, 2013, 309. un nākamās lpp.; M. Szwarc-Kuczer, "Komentarz do art. 49 TFUE", no: A. Wróbel (red.), *Traktat o funkcjonowaniu Unii Europejskiej. Komentarz Lex*, Varšava, 2012, 1. sējums, 866. un 867. lpp.

7 — Pēc analogijas saistībā ar pakalpojumu sniegšanas brīvību skat. spriedumu *Alpine Investments* (C-384/93, EU:C:1995:126, 32.–38. punkts).

8 — Šajā ziņā it īpaši skat. spriedumus Komisija/Francija (270/83, EU:C:1986:37, 22. punkts) un *Philips Electronics UK* (C-18/11, EU:C:2012:532, 13. punkts).

9 — Skat. Direktīvas 2006/48 25. un 26. pantu.

10 — Skat. Direktīvas 2006/48 preambulas 7. apsvērumu un 16. pantu.

11 — Skat. Direktīvas 2006/48 6.–12. pantu.

12 — Direktīvas 2006/48 III sadaļas "Noteikumi par uzņēmējdarbības veikšanas brīvību un pakalpojumu sniegšanas brīvību" 3. iedaļā "Uzņēmējdarbības veikšanas tiesību īstenošana" (25.–27. pants) ir reglamentēta filiāļu izveide.

26. Kredītiestādei darbības uzsākšana meitasuzņēmuma formā citā dalībvalstī tātad ir cita apmēra ekonomisks projekts nekā filiāles atvēršana tajā. Proti, tam ir nepieciešamas nesalīdzināmi lielākas organizatoriskas pūles un daudz lielāki finansiālie līdzekļi. Meitasuzņēmuma izveide, kas parasti ir patstāvīgs uzņēmums ne tikai no juridiskā viedokļa, bet arī no finansiālā un organizatoriskā viedokļa, tāpat ir saistīta ar atbilstoša darbības līmeņa veikšanu, kas ļauj šim uzņēmumam ekonomiski neatkarīgi darboties. Turpretī filiāle, kas darbojas, balstoties uz galvenā uzņēmuma infrastruktūru izcelsmes valstī, var darboties daudz mazākā mērogā un nodalītā uzņēmējas dalībvalsts tirgus daļā, piemēram, tikai pierobežu reģionos.

27. Tas nozīmē, ka daudzos gadījumos, kuros filiāles izveidei citā dalībvalstī būtu ekonomiska nozīme, meitasuzņēmuma izveide var izrādīties nerentabla. Citiem vārdiem sakot, attiecīgais saimnieciskās darbības subjekts, kuram nebūs iespējas izveidot citā dalībvalstī filiāli, vispār var atteikties no domas uzsākt tajā darbību. Šāds brīvības izvēlēties juridisko formu ierobežojums, it īpaši filiāles izveidošanas apgrūtināšana banku nozarē, rada daudz lielāku brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu nekā mazāk reglamentētajās nozarēs. Tātad galējā gadījumā filiāles izveides padarīšana par neiespējamu nozīmē, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošana vispār tiek padarīta mazāk pievilcīga, un tātad tiek pārkāpta pati šīs brīvības būtība.

No *ErbStG* 33. panta izrietošais pienākums sniegt informāciju kā brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums

– Valsts režīma principa pārkāpums

28. Saskaņā ar LESD 49. panta otrās daļas noteikumiem “brīvība veikt uzņēmējdarbību ietver tiesības sākt un izvērst darbības kā pašnodarbinātām personām, kā arī dibināt un vadīt uzņēmumus [...] *ar tādiem pašiem nosacījumiem, kādus saviem pilsoņiem paredz tās valsts likumi, kurā notiek šī uzņēmējdarbība*”<sup>13</sup>. Citiem vārdiem sakot, personai, kas īsteno brīvību veikt uzņēmējdarbību, ir jābūt iespējai ar vienādiem nosacījumiem konkurēt ar vietējiem uzņēmējiem<sup>14</sup>. Tas vispirms jau nozīmē uzņēmēju no citām dalībvalstīm – tiešas vai netiešas – diskriminācijas aizliegumu uzņēmējā valstī.

29. Tomēr, kā norādīju šo secinājumu 21. punktā, brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu aizliegums attiecas ne tikai uz uzņēmēju valsti, bet arī uz izcelsmes valsti. Proti, izcelsmes valstij tāpat ir jādod tās teritorijā reģistrētajiem uzņēmējiem iespēja veikt darbību citās dalībvalstīs ar tādiem pat nosacījumiem kā vietējiem uzņēmējiem.

30. Tādējādi, ja jautājumi par saimnieciskās darbības subjektu organizāciju, to reģistrāciju vai arī atļaujas veikt darbību izsniegšanu var tikt pakļauti izcelsmes valsts tiesībām, tad *pašiem pakalpojumu sniegšanas nosacījumiem un tātad šo subjektu attiecībām ar klientiem* būtu jābūt piemērojamam uzņēmējas valsts tiesiskajam regulējumam, kā tas ir valsts saimnieciskās darbības subjektu gadījumā. Turpretī katrs papildu administratīvais slogs kopā ar atbildību par tā izpildi<sup>15</sup>, kas, pamatojoties uz izcelsmes valsts tiesībām, uzlikts uzņēmējiem, kuri īsteno brīvību veikt uzņēmējdarbību, izraisa to, ka šie uzņēmēji nonāk sliktākā tirgus stāvoklī nekā valsts uzņēmēji.

31. Manuprāt, no *ErbStG* 33. panta izrietošais informēšanas pienākums Vācijas kredītiestādēm apgrūtina un padara mazāk pievilcīgu brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanu, izveidojot filiāli, kas ir Direktīvā 2006/48 paredzētā pamatforma.

13 — Mans izcēlums.

14 — Šajā saistībā skat. spriedumus Komisija/Itālija (C-565/08, EU:C:2011:188, 51. punkts) un *SC Volksbank România* (C-602/10, EU:C:2012:443, 80. punkts).

15 — Iesniedzējtiesa nav norādījusi, kādi konkrēti sodi ir paredzēti par pienākuma, kas izriet no *ErbStG* 33. panta, neizpildi. Tomēr ir acīmredzams, ka saimnieciskās darbības subjekts, kas veic darbību tik stingri reglamentētā nozarē kā banku nozare, nevar atļauties neizpildīt likumiskos pienākumus attiecībā uz pārvaldes iestādēm.

32. Turklāt nav nozīmes, ka minētais pienākums – kā savos apsvērumos it īpaši ir uzsvērusi Vācijas valdība – bez diskriminācijas attiecas gan uz Vācijas banku filiālēm, kas izveidotas un darbojas Vācijas teritorijā, gan uz šo banku filiālēm citās dalībvalstīs. Atbilstoši Tiesas judikatūrai diskriminācijas kritērijs tātad nav noteicošs, izvērtējot, vai pastāv brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums<sup>16</sup>.

– Darbības juridiskās formas izvēles brīvības pārkāpums

33. No *ErbStG* 33. panta izrietošais informācijas sniegšanas pienākums attiecas uz Vācijas kredītiestāžu filiālēm citās dalībvalstīs. Kā izriet no paskaidrojumiem lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu, tas ir saistīts ar to, ka Vācijas tiesiskajā regulējumā uz šādām filiālēm tiek attiecināts to kredītiestāžu pienākums, kas darbojas Vācijā. *A contrario*, šis pienākums tātad neattiecas uz meitasuzņēmumiem, ko Vācijas kredītiestādes ir izveidojušas citās dalībvalstīs.

34. Tātad Vācijas bankas filiāle citā dalībvalstī, ņemot vērā tās pienākumu sniegt informāciju atbilstoši *ErbStG* 33. pantam, ir nelabvēlīgākā situācijā nekā šādas bankas meitasuzņēmums. Tādēļ šis pienākums, ciktāl tas attiecas arī uz citās dalībvalstīs izveidotajām filiālēm, ietekmē Vācijas banku darbības citās dalībvalstīs juridiskās formas izvēli, apgrūtinot vai padarot mazāk pievilcīgu filiāļu izveidi.

35. Kā minēts iepriekš, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, pirmkārt, brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu aizliegums attiecas ne tikai uz uzņēmēju valsti, bet arī uz izcelsmes valsti<sup>17</sup> un, otrkārt, par šīs brīvības ierobežojumu tostarp ir jāatzīst tiesību normas, kas ietekmē pārrobežu darbības juridiskās formas izvēli, it īpaši dodot priekšroku meitasuzņēmumam salīdzinājumā ar filiāli<sup>18</sup>. Ja šie principi tiek lasīti kopā, loģiski jāsecina, ka brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu aizliegums attiecas arī uz valsts mazāk labvēlīgu attieksmi pret savu uzņēmumu filiāļu radīšanu citās dalībvalstīs salīdzinājumā ar šo uzņēmumu meitasuzņēmumiem.

– Vācijas tiesiskā regulējuma kolīzija ar uzņēmējas valsts tiesisko regulējumu

36. Situāciju pasliktina tas, ka vismaz dažās dalībvalstīs no *ErbStG* 33. panta izrietošais pienākums var izrādīties nesaderīgs ar attiecīgās valsts tiesību normām, kas citu dalībvalstu – un tātad arī Vācijas – kredītiestāžu filiālēm, kuras darbojas tās teritorijā, ir jāievēro atbilstoši Direktīvas 2006/48 26. panta 1. punktam. Šādā gadījumā Vācijas kredītiestāžu filiāļu izveidošana šajās valstīs būs ne tikai apgrūtināta un mazāk pievilcīga, bet vienkārši neiespējama. Tā kā neiespējamība izvēlēties filiāli kā saimnieciskās darbības formu, kā uzsvērts šo secinājumu 27. punktā, var padarīt brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanu par nerentablu, darbības juridiskās formas izvēles brīvības ierobežojums var pilnībā atturēt no brīvības veikt uzņēmējdarbību izmantošanas.

– Secinājums

37. No *ErbStG* 33. panta izrietošais pienākums tātad ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, jo, pirmkārt, tas Vācijas kredītiestādēm, kas veic darbību citās dalībvalstīs, uzliek papildu pienākumus, kuri neizriet no šo valstu tiesībām, otrkārt, tas ierobežo šīs darbības juridiskās formas izvēles brīvību, dodot priekšroku meitasuzņēmumam salīdzinājumā ar filiāli, un, treškārt, iespējami, bet – kā liecina šī lieta – ne tikai hipotētiski var padarīt neiespējamu pārrobežu darbības veikšanu filiāles formā un tādējādi arī padarīt šīs brīvības izmantošanu ekonomiski neizdevīgu.

16 — Skat. šo secinājumu 23. punktu.

17 — Skat. šo secinājumu 21. punktu.

18 — Skat. šo secinājumu 24. punktu un tajā minēto judikatūru.

Par iespēju piemērot Tiesas judikatūru par dalībvalstu nodokļu noteikumu koliziju

38. Vācijas valdība un Komisija savos apsvērumos piedāvā šajā lietā pēc analogijas piemērot Tiesas judikatūru par divu dalībvalstu tiesisko regulējumu tiešo nodokļu jomā koliziju<sup>19</sup>.

39. Proti, Tiesa atzina, ka, piemērojot savas tiesību normas nodokļu jomā, dalībvalstīm nevar tikt uzlikts pienākums ņemt vērā iespējami negatīvās sekas, kas izriet no tāda citas valsts tiesiskā regulējuma īpatnībām, kas ir piemērojams tādai pastāvīgajai pārstāvniecībai minētās dalībvalsts teritorijā, kura pieder sabiedrībai, kuras juridiskā adrese ir pirmās valsts teritorijā<sup>20</sup>. Brīvība veikt uzņēmējdarbību tātad nevar tikt saprasta tādējādi, ka dalībvalstij ir pienākums pielāgot savus nodokļu tiesību aktus atkarībā no citas dalībvalsts nodokļu tiesību aktiem, lai ikvienā gadījumā garantētu nodokļu uzlikšanu bez jebkādam atšķirībām, kas izrietētu no valsts nodokļu tiesiskā regulējuma<sup>21</sup>.

40. Tomēr, pirmkārt, kā minēts šo secinājumu 28.–35. punktā, pienākums, kas, pamatojoties uz *ErbStG* 33. pantu, ir Vācijas banku filiālēm citās dalībvalstīs, pats par sevi ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums. Tā iespējamā kolizija ar citu dalībvalstu tiesisko regulējumu var tikai pasliktināt stāvokli, šīs brīvības izmantošanu iespējami padarot pilnībā neiespējamu.

41. Otrkārt, atšķirībā no lietām par dalībvalstu tiesību normu tiešo nodokļu jomā koliziju<sup>22</sup> šajā lietā aplūkotās valsts tiesību normas neattiecas uz nodokļu uzlikšanu personām, kas izmanto brīvību veikt uzņēmējdarbību. Patiešām *ErbStG* 33. pants ir paredzēts, lai atvieglotu – kā savos apsvērumos apgalvo atbildētāja iestāde pamatlietā – nodokļu iekasēšanu, tomēr tas attiecas uz bankas klientiem un to tiesību pārņēmējiem, nevis uz pašām bankām. Situācija būtu bijusi identiska, ja informācija, kas sniegta, pamatojoties uz iepriekš minēto tiesību normu, netiktu izmantota nodokļu iekasēšanai, bet, piemēram, naudas atmazgāšanas apkarošanai. Turpretī Austrijas tiesību normas, kas reglamentē bankas noslēpumu, vispār neattiecas uz nodokļu uzlikšanu.

42. Lai arī lietās, par kurām ir runa iepriekšējā punktā, tika izskatīti brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumi, kas izriet no tiesību normām, ar kurām tiek reglamentētas nodokļu maksātāju attiecības ar kompetentajām nodokļu iestādēm, šajā lietā runa ir par tiesību normām, kas reglamentē *saimnieciskās darbības veikšanas principus*, un tātad tieši attiecas uz uzņēmuma un klientu attiecībām. Līdz ar to nepastāv nekāda analogija, ar ko būtu attaisnota iepriekš minētās judikatūras piemērojamība šajā lietā.

43. Treškārt, dalībvalstu kompetence tiešo nodokļu jomā ir balstīta uz starptautiskajās tiesībās skaidri definētiem un Tiesas judikatūrā atzītiem principiem. Proti, šo valstu kompetencē ir nodokļu uzlikšana visiem savu nodokļu maksātāju rezidentu ienākumiem (neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums), bet attiecībā uz nerezidentiem – nodokļu uzlikšana ienākumiem no to teritorijā veiktās darbības<sup>23</sup>. Tādēļ nodokļu kompetenču sadales saglabāšana dalībvalstu starpā atbilstoši Tiesas judikatūrai ir viens no nosacījumiem, ar ko var tikt attaisnots vienotā tirgus brīvību, tostarp brīvības veikt uzņēmējdarbību, ierobežojums<sup>24</sup>.

19 — It īpaši skat. spriedumus *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754), *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588) un *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785).

20 — Skat. spriedumu *Krankenheim Ruhesitz am Wannsee-Seniorenheimstatt* (C-157/07, EU:C:2008:588, 49. punkts).

21 — It īpaši skat. spriedumu *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 62. punkts).

22 — Skat. šo secinājumu 19. zemsvītras piezīmi.

23 — It īpaši skat. spriedumu *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 39. punkts).

24 — It īpaši skat. spriedumu *National Grid Indus* (C-371/10, EU:C:2011:785, 45. punkts).

44. Turklāt tiešie nodokļi ir īpaša joma, jo tā attiecas uz vienu no suverēno valstu pamata kompetencēm un uz vienu no to budžeta ienākumu pamatavotiem. Savienības likumdevējs līdz šim nav nolēmis saskaņot šo jomu, bet iespējamo neērtību novēršana, piemēram, divkārsa nodokļu uzlikšana, ir jāreglamentē katrai valstij atsevišķi, noslēdzot divpusējus līgumus. Šādas saskaņošanas neesamības gadījumā tiešo nodokļu jomā ir grūti pilnā mērā piemērot principus, kas paredz jebkādu brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu novēršanu. Proti, tādējādi tiktu aizskartas dalībvalstu suverēnās kompetences<sup>25</sup>.

45. Iepriekš minētie argumenti nav piemērojami attiecībā uz valsts tiesību normām, kas, kā minēts šo secinājumu 42. punktā, reglamentē nevis nodokļu maksātāju attiecības ar nodokļu iestādēm, bet saimnieciskās darbības veikšanas principus. Šajā saistībā atbilstoši LESD dalībvalstis ir uzņēmušās nodrošināt šīs darbības veikšanas brīvību pārrobežu situācijās. Tātad tām var tikt pieprasīts, lai tās definētu savu iekšējo tiesību normu teritoriālo piemērošanas jomu tā, lai šīs tiesību normas nenonāktu kolīzijā ar citu dalībvalstu tiesību normām.

46. Ceturtkārt un visbeidzot, šo lietu no lietām par divu dalībvalstu tiesiskā regulējuma tiešo nodokļu jomā vienlaicīgu piemērošanu atšķir tādu brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu būtība, kas var izrietēt no šīm valstu tiesību normām. Mazāk labvēlīga attieksme nodokļu ziņā attiecīgajam saimnieciskās darbības subjektam acīmredzami var būt smaga no finanšu viedokļa. Tomēr tā neapgrūtina un arī nepadara neiespējamu darbības veikšanu vispār vai tās veikšanu konkrētā juridiskā formā. Tā, augstākais, ietekmē šīs darbības rentabilitātes vērtējumu, bet piemērojamo nodokļu apmērs šajā saistībā ir tikai viens no ļoti daudziem faktoriem, no kuriem situācijai tirgū (pieprasījuma līmenis, konkurence, darbības izmaksas, cenu apmērs) parasti ir daudz lielāka nozīme. Turklāt atšķirības dažādu dalībvalstu nodokļu sistēmās ne vienmēr ir neizdevīgas uzņēmumiem, kas darbojas pārrobežu veidā, jo šie uzņēmumi bieži ir labākā situācijā nekā valsts uzņēmēji. Turklāt saimnieciskās darbības subjektiem ir zināma rīcības brīvība, kas tiem ļauj kompensēt nodokļu slogus, vai nu samazinot izmaksas, vai arī paaugstinot cenas. Nodokļu piemērošanas veids tātad parasti nav noteicošais faktors, pieņemot lēmumu par pārrobežu darbības veikšanu. Tie, izmantojot ģenerālvokāta L. A. Hēlhuda [L. A. Geelhoed] formulējumu, drīzāk ir “kvaziierobežojumi”<sup>26</sup>.

47. Šie kvaziierobežojumi ir jānošķir no patiesajiem ierobežojumiem, piemēram, tādiem, kas attiecas uz pašiem darbības veikšanas nosacījumiem. No vienas puses, saimnieciskās darbības subjektiem šajā saistībā ir ļoti neliela pielāgošanas iespēja vai arī tās nav vispār; principā tie var tikai vai nu izpildīt saistošos noteikumus, vai arī atteikties no darbības. No otras puses, tiesību normas par darbības veikšanas nosacījumiem to var apgrūtināt tādā mērā, ka tā – tāpat kā šajā lietā – kļūst praktiski neiespējama vai pilnībā nerentabla. Tādēļ brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem, kas attiecas uz darbības veikšanas nosacījumiem, ir daudz lielāka ietekme uz lēmumu par šīs brīvības izmantošanu nekā tikai nodokļu veida ierobežojumiem.

48. Ņemot vērā iepriekš minēto, uzskatu, ka noteikumi, kas noteikti Tiesas judikatūrā par vienlaicīgu divu dalībvalstu tiesību aktu tiešo nodokļu jomā piemērošanu<sup>27</sup>, nevar tikt atzīti par horizontāliem noteikumiem, kas ir piemērojami katram brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu veidam. Tādēļ tie nevar tikt piemēroti arī šajā lietā.

49. Komisija sava apgalvojuma pamatošanai atsaucas arī uz spriedumu *Hervein* u.c.<sup>28</sup>, kas attiecas uz citu jomu, proti, sociālo nodrošinājumu. Minētajā spriedumā Tiesa nosprieda, ka saistībā ar atšķirībām dalībvalstu tiesiskajos regulējumos sociālā nodrošinājuma jomā Līgumā darbiniekiem nav garantēts, ka darbības veikšana vairākās dalībvalstīs vai tās pārceļšana uz citu dalībvalsti no sociālā nodrošinājuma

25 — Šajā saistībā skat. ļoti interesantus apsvērumus C. Barnard, op.cit, 347.–349. lpp.

26 — Skat. ģenerālvokāta L. A. Hēlhuda secinājumus lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:139, 37.–40. punkts).

27 — Skat. 19. zemsvītras piezīmi.

28 — Spriedums C-393/99 un C-394/99, EU:C:2002:182.

viedokļa būs neitrāla<sup>29</sup>. Tomēr ir jānorāda, ka sociālā nodrošinājuma iemaksām ir tādu valsts nodevu raksturs, kas ir analogiskas tiešajiem nodokļiem. Tātad šeit ir spēkā tie paši argumenti, kas ir minēti šo secinājumu 40.–47. punktā<sup>30</sup>. Līdz ar to arī spriedums *Hervein* u.c. neliecina par labu judikatūrā par dalībvalstu tiesību normu tiešo nodokļu jomā kolīziju noteikto principu attiecināšanai uz brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem, kas attiecas uz saimnieciskās darbības veikšanas nosacījumiem.

Austrijas tiesību normas kā patstāvīgi brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumi

50. Iespējams, – tāpat kā savos apsvērumos apgalvo atbildētāja iestāde pamatlietā un Vācijas valdība – varētu tikt atzīts, ka Austrijas tiesību normas par banku noslēpumu arī ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, ciktāl tās attiecas uz kredītiestāžu filiālēm no citām dalībvalstīm un šīm filiālēm liedz izpildīt iespējamus no izcelsmes valsts tiesībām izrietošos un pretrunā šim noslēpumam esošos pienākumus.

51. Tas nav šīs lietas priekšmets, un es šo jautājumu vairs neiztirzāšu. Tikai atzīmēšu, ka tiesību normas par banku noslēpumu patiešām rada bankām zināmus pienākumus, tomēr vienlaikus klientiem tās var sniegt labumu. Ja kredītiestāžu no citām dalībvalstīm filiāles tiktu atbrīvotas no šī noslēpuma, varētu rasties situācija, kad tās nonāktu sliktākā konkurences stāvoklī nekā valsts bankas. Tādējādi, vēloties novērst vienu brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, tiktu radīts cits. Šis paradokss, manuprāt, apliecina, ka šīs brīvības ierobežojums šajā gadījumā drīzāk būtu jāmeklē Vācijas tiesību normās.

52. Tomēr, neraugoties uz iepriekš norādīto, pat tad, ja būtu atzīst, ka Austrijas pusē pastāv līdzvērtīgs brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, runa būtu nevis par vienu ierobežojumu, kas izriet no Vācijas un Austrijas tiesību normu kolīzijas, bet par diviem savstarpēji nesaistītiem ierobežojumiem. Tomēr neuzskatu, ka iespējama kādas no vienotā tirgus brīvības ierobežojumiem pastāvēšana uzņēmējā valstī būtu pietiekams iemesls atteikumam novērst šādu ierobežojumu izcelsmes valstī. Ja šajā tiesvedībā tiktu atzīts, ka *Sparkasse Allgäu* drīzāk būtu jāvēršas Austrijas tiesās, apstrīdot Austrijas tiesību normu par [banku] noslēpumu piemērošanas tās Austrijas filiālei saderību ar Savienības tiesībām, šīs tiesas varētu noraidīt šo pamatu, atzīstot, ka problēma tomēr ir saistīta ar *ErbStG* 33. pantu, bet to novērst var tikai Vācijas tiesas.

53. Tādējādi rastos paradoksāla situācija, kad vienotā tirgus brīvību ierobežojumi, kas izriet no uzņēmējas vai izcelsmes valsts tiesiskā regulējuma, tiktu salīdzinoši viegli un pilnībā novērsti, bet tādi ierobežojumi, kas vienlaikus un neatkarīgi izriet no abu šo valstu tiesību normām, nevarētu tikt novērsti, jo nav zināms, kurai no attiecīgajām valstīm tas būtu jādara pirmajai.

Secinājums par ierobežojumu pastāvēšanu

54. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, esmu nonācis pie secinājuma, ka no *ErbStG* 33. panta izrietošais informēšanas pienākums, ciktāl tas ir saistošs arī Vācijas kredītiestāžu filiālēm citās dalībvalstīs, ir jāatzīst par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu, kas principā ir aizliegts LESD 49. pantā.

29 — Turpat, 51. punkts.

30 — Uzmanību šai analogijai ir pievērsis ģenerāladvokāts L. A. Hēlhuds savos secinājumos lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation* (C-374/04, EU:C:2006:139, 42. zemsvirtras piezīme 46. punktā).

### Par ierobežojuma attaisnojumu

55. Saskaņā ar Tiesas judikatūrā noteikto nu jau klasisko formulu brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums var būt pieļaujams, ja tas ir attaisnots ar pārākām vispārējām interesēm, ir piemērots attiecīgā mērķa sasniegšanai un nepārsniedz šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo<sup>31</sup>. Līdz ar to ir jāpārbauda, vai brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, kas izriet no *ErbStG* 33. panta, atbilst šiem nosacījumiem.

### Par diskrimināciju

56. Pirms šīs pārbaudes veikšanas ir jāizskata jautājums par valsts tiesību normu iespējamo diskriminējošo raksturu. Gan iesniedzējtiesa savā lēmumā, gan Vācijas valdība apsvērumos, kas sniegti šajā lietā, apgalvo, ka *ErbStG* 33. pants nav diskriminējošs, jo tas ir vienādi piemērojams Vācijas banku filiālēm citās dalībvalstīs un bankām, kas veic darbību Vācijas teritorijā. Tomēr tas neizsmēļ diskriminācijas jautājumu. Neapšaubāmi, runa nav par tiešu diskrimināciju pilsonības dēļ, jo valsts un pārrobežu situācijas formāli tiek izskatītas vienādi.

57. Diskriminācijas jēdziens Savienības tiesībās tomēr nenozīmē tikai tiešo diskrimināciju. Saskaņā ar jau klasisko formulu diskriminācija ir vienādu situāciju atšķirīga izskatīšana<sup>32</sup>, kā arī atšķirīgu situāciju vienāda izskatīšana<sup>33</sup>, izņemot, ja gan vienā, gan otrā gadījumā šāda izskatīšana ir objektīvi attaisnota.

58. No šāda viedokļa raugoties, šajā lietā, kas attiecas uz izcelsmes valsts tiesību normām, kurās ir reglamentētas ārvalsts filiāļu attiecības ar to klientiem, rodas šaubas par trim jautājumiem. Pirmkārt, vai ir attaisnota vienāda attieksme pret Vācijas kredītiestāžu ārvalstu filiālēm un šo pašu iestāžu pārstāvniecībām Vācijas teritorijā, ņemot vērā, ka ārvalsts filiāles veic darbību citā ekonomiskā un juridiskā kontekstā. Otrkārt, vai ir attaisnota atšķirīga attieksme pret Vācijas kredītiestāžu ārvalstu filiālēm un kredītiestādēm, kuru juridiskā adrese ir citās dalībvalstīs, bet kuras saimniecisko darbību veic tajos pašos tirgos, kuros to filiāles. Treškārt un visbeidzot, vai ir attaisnota atšķirīga attieksme pret Vācijas kredītiestādēm, kas veic darbību citās dalībvalstīs filiāles formā, un pret tām pašām kredītiestādēm, kuras veic pārrobežu darbību meitasuzņēmuma formā.

59. Manuprāt, šī problēma var tikt risināta divos veidos.

60. Pirmais veids ir balstīts uz filiāles kā darbības veikšanas juridiskās formas īpašo tiesiski organizatorisko situāciju. Filiāle nav patstāvīga juridiskā persona, tā ir tikai juridiskās personas, kas ir galvenais uzņēmums, atsevišķa daļa. Šis uzņēmums kopā ar visām savām – valsts un ārvalstu – filiālēm principā ir pakļauts juridiskās adreses valsts tiesībām. Citiem vārdiem sakot, pienākumi, kas izriet no juridiskās adreses valsts tiesībām, dabiski attiecas arī uz uzņēmuma ārvalstu filiālēm. Līdz ar to šīs filiāles, no vienas puses, ir objektīvi salīdzināmā situācijā ar valsts saimnieciskās darbības subjektu situāciju, bet, no otras puses, objektīvi atšķirīgā situācijā salīdzinājumā gan ar ārvalsts uzņēmumiem, gan ar valsts uzņēmumu meitasuzņēmumiem. Šādas pieejas gadījumā attieksme pret Vācijas kredītiestāžu ārvalstu filiālēm citās dalībvalstīs, kas ir vienāda ar attieksmi pret valsts saimnieciskās darbības subjektiem, bet atšķirīga no attieksmes pret ārvalsts saimnieciskās darbības subjektiem un valsts saimnieciskās darbības subjektu meitasuzņēmumiem, būtu objektīvi attaisnota.

31 — It īpaši skat. spriedumus *Gebhard* (C-55/94, EU:C:1995:411, 37. punkts) un, visbeidzot, Komisija/Vācija (C-591/13, EU:C:2015:230, 63. punkts).

32 — It īpaši skat. spriedumu *Ruckdeschel* u.c. (117/76 un 16/77, EU:C:1977:160, 7. punkts).

33 — It īpaši skat. spriedumu *Sermide* (106/83, EU:C:1984:394, 28. punkts).

61. Otrā, manuprāt, iespējamā pieeja minētās problēmas risināšanai ir ārvalsts filiāles – kā vienas no iespējamām pārrobežu saimnieciskās darbības veikšanas brīvības veikt uzņēmējdarbību ietvaros formām – ekonomiskās būtības ņemšana vērā. Atbilstoši šai pieejai ārvalsts filiāle, lai arī juridiski saistīta ar galvenā uzņēmuma juridiskās adreses valsti, funkcionāli ir ārvalsts uzņēmums, un tādēļ pret to būtu jāattiecas tāpat kā pret citiem ārvalstu uzņēmumiem (tostarp valsts uzņēmumu ārvalsts meitasuzņēmumiem). Juridiskā saistība ar uzņēmuma (administrācijas atrašanās vietas) juridiskās adreses valsti tātad zaudē objektīvas nošķiršanas elementa vērtību un kļūst tikai par otršķirīgu faktoru, ar kuru nevar tikt attaisnota atšķirīga attieksme. Šādas pieejas gadījumā attieksme pret Vācijas kredītiestāžu ārvalsts filiālēm citās dalībvalstīs, kas ir vienāda ar attieksmi pret valsts saimnieciskās darbības subjektiem, bet atšķirīga salīdzinājumā ar ārvalsts saimnieciskās darbības subjektiem un valsts saimnieciskās darbības subjektu meitasuzņēmumiem, faktiski nozīmē diskrimināciju.

62. Vienas vai otras pieejas izmantošana, manuprāt, ietekmē iespēju attaisnot tādu brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu kā tas, kas izriet no *ErbStG* 33. panta.

#### Attaisnojums

63. Gan iesniedzējtiesa, gan Vācijas valdība savos apsvērumos kā *ErbStG* 33. panta attaisnojumu min vajadzību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti un efektīvu nodokļu ievākšanu. Proti, šī tiesību norma esot paredzēta, pirmkārt, lai pārbaudītu, kā mirušā bankas klienta tiesību pārņēmējs ir nomaksājis mantojuma nodokli, un, otrkārt, lai pārbaudītu, kā šis klients, kad bija dzīvs, ir pildījis savas nodokļu saistības, kas radušās saistībā ar aktīviem, ko tas ieguldījis bankā. Šis attaisnojums ir ticis ņemts vērā Tiesas judikatūrā<sup>34</sup> gan attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, gan attiecībā uz citām vienotā tirgus brīvībām.

64. Tomēr, lai varētu tikt pieņemts šis attaisnojums, tam ir jāatbilst samērīguma nosacījumam. Šim nolūkam attiecīgajai valsts tiesību normai, pirmkārt, ir jābūt piemērotai noteiktā mērķa sasniegšanai un, otrkārt, tā nedrīkst pārsniegt tā sasniegšanai vajadzīgo<sup>35</sup>. Visbeidzot, faktiskos apstākļus un attiecīgi valsts tiesību normu samērīgumu vislabāk var izvērtēt valsts tiesa. Tomēr Tiesa šajā saistībā var sniegt norādes, pamatojoties uz lietas materiālos esošo informāciju<sup>36</sup>.

– Par attaisnojumu gadījumā, ja tiks pieņemts arguments par diskriminācijas pastāvēšanu

65. Ja runa ir par kredītiestādi, kas var turēt un pārvaldīt Vācijas iedzīvotāju aktīvus ārpus Vācijas teritorijas<sup>37</sup>, *ErbStG* 33. pants attiecas tikai uz Vācijas banku filiālēm. Turpretī tas neattiecas nedz uz šo banku meitasuzņēmumiem, nedz – acīmredzamu iemeslu dēļ – uz citu valstu bankām.

66. Ja tiktu atzīts, ka ārvalstu filiāles ir salīdzināmā situācijā ar to uzņēmumu situāciju, kuru juridiskā adrese ir citās dalībvalstīs, manuprāt, Vācijas tiesību normu piemērošanas ierobežojums tikai attiecībā uz filiālēm nekādi nebūtu attaisnots. Tādēļ šādā situācijā brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma attaisnojums ir jābalsta uz objektīviem kritērijiem no tās tiesību normas viedokļa, ar kuru šis ierobežojums ir noteikts. No šāda viedokļa raugoties, visas kredītiestādes, kuras var turēt un pārvaldīt Vācijas iedzīvotāju aktīvus, tātad ir salīdzināmā situācijā, jo šie aktīvi vienādā līmenī ir pakļauti

34 — It īpaši skat. spriedumus *Futura Participations i Singer* (C-250/95, EU:C:1997:239, 31. punkts) un *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 71. punkts).

35 — Skat. šī sprieduma 55. punktu un tajā minēto judikatūru.

36 — Skat. manus secinājumus apvienotajās lietās *Trijber* un *Harmsen* (C-340/14 un C-341/14, EU:C:2015:505, 80. punkts un tajā minētā judikatūra).

37 — Saskaņā ar *ErbStG* 33. panta 1. punktu informācijas sniegšanas pienākums attiecas uz visiem saimnieciskās darbības subjektiem, kam ir piemērojams Vācijas tiesiskais regulējums un kuri nodarbojas ar citām personām piederošu aktīvu turēšanu vai pārvaldību, nevis tikai ārvalsts filiālēm. Tomēr brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums neizriet no pašas šīs tiesību normas, bet tikai no to piemērošanas Vācijas kredītiestāžu filiālēm citās dalībvalstīs. Šī tiesību norma, ciktāl tā attiecas uz Vācijas bankām, kas darbojas Vācijā, nav šīs lietas priekšmets.

mantojuma nodokļu maksāšanas pienākumiem un ir vajadzīga tāda pat šā pienākuma izpildes efektīva kontrole. Līdz ar to, ja ar nodokļu kontroles efektivitātes nodrošināšanas vajadzību var tikt attaisnota papildu pienākumu uzlikšana šiem saimnieciskās darbības subjektiem, piemēram, pienākums sniegt informāciju nodokļu iestādēm, tad atšķirīga attieksme šajā saistībā pret filiālēm būtu jāattaisno citādi, bet cita attaisnojuma nav.

67. Ārvalsts filiāles saikne ar izcelsmes valsts tiesību sistēmu šādas pieejas gadījumā ir otršķirīgs faktors, ar kuru nevar tikt attaisnota tādu pienākumu uzlikšana šīm filiālēm, kas saistīti ar šo filiāļu pakalpojumu sniegšanas nosacījumiem. Tādējādi izcelsmes valstij būtu jāatturas no šādu pienākumu uzlikšanas.

– Attaisnošanas iespēja gadījumā, ja tiek apstiprināts pieņēmums par filiāļu īpašo situāciju

68. Tomēr uzskatu, ka drīzāk būtu jāapstiprina pieņēmums, ka kredītiestāžu filiāles, kas darbojas citās dalībvalstīs, nevis tajā, kur ir galvenā uzņēmuma juridiskā adrese, ņemot vērā to īpašo saikni ar izcelsmes valsts tiesību sistēmu, ir no ārvalsts kredītiestādēm atšķirīgā situācijā. Ar šo īpašo saikni var tikt attaisnota noteiktu valsts bankām uzlikto pienākumu attiecināšana arī uz to ārvalstu filiālēm, pat ja šis pienākums nav jāpilda ārvalsts saimnieciskās darbības subjektiem. Tāpat tas tā ir situācijā, kad šis pienākums – tāpat kā šajā lietā – attiecas tikai uz ārvalsts filiāles attiecībām ar klientiem, kas ir izcelsmes valsts iedzīvotāji. Proti, šiem iedzīvotājiem ir vieglāk atvērt kontu valsts bankas ārvalsts filiālē nekā ārvalsts bankā. Šādā gadījumā ar nodokļu kontroles efektivitātes nodrošināšanas mērķi ir attaisnots brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums – ar nosacījumu, ka tas ir piemērots noteiktā mērķa sasniegšanai un nepārsniedz tā sasniegšanai vajadzīgo.

69. Manuprāt, ar informācijas sniegšanas pienākuma noteikšanu var tikt sasniegts efektīvas nodokļu kontroles nodrošināšanas mērķis. Proti, no bankas saņemtā informācija nodokļu iestādēm ļauj pārbaudīt tām nodokļu maksātāju nodokļu deklarācijās sniegtos datus. Turklāt, ja nodokļu maksātājs neizpilda pienākumu iesniegt šādu deklarāciju, šī informācija nodokļu iestādēm ļauj konstatēt nodokļa iekasējamības gadījuma pastāvēšanu un veikt pasākumus šā nodokļa iekasēšanai.

70. Tāpat uzskatu, ka minētajā Vācijas tiesību normā netiek pārsniegts mērķa sasniegšanai vajadzīgais. Proti, pirmkārt, nodokļu iestādes tikpat uzticamu un pilnīgu informāciju nevar iegūt ne no viena cita avota. Nodokļu deklarācijā norādīto datu pareizības pārbaude tātad būtu daudz sarežģītāka.

71. Otrkārt, ir jāvērs uzmanība uz to, ka nolēmumā, par kuru ir runa pamatlietā, pieprasījums sniegt informāciju, kas nosūtīts *Sparkasse Allgäu* ārvalsts filiālei, attiecas tikai uz informāciju par tiem šīs filiāles klientiem, kas ir Vācijas rezidenti. Uzskatu, ka šis aspekts ir ļoti būtisks. Lai arī mantojuma nodokļa maksāšanas pienākums ir nedaudz plašāk piemērojams<sup>38</sup>, praksē tas, neapstrīdami, vispirms attiecas uz Vācijas rezidentu mantojumiem. Tātad, ja Vācijas iestādes būtu pieprasījušas informāciju par visiem Vācijas banku ārvalstu filiāļu klientiem, tāpat kā tas ir attiecībā uz valsts filiālēm, tas ārvalsts filiālēm būtu šķērslis darbības veikšanai. Pieprasot informāciju tikai par Vācijas rezidentiem, Vācijas iestādes tātad ir piemērojušas mazāk aizskarošu pasākumu no brīvības veikt uzņēmējdarbību viedokļa. Pateicoties tam, Vācijas kredītiestāžu filiāles citās dalībvalstīs attiecībā uz klientiem, kas nav Vācijas rezidenti, var veikt darbību tādos pašos apstākļos kā vietējās bankas.

72. Līdz ar to uzskatu, ka *ErbStG* 33. panta noteikumi ir samērīgi ar mērķi, kam tie ir paredzēti, un tādēļ tāds brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums kā tas, kas izriet no šiem noteikumiem, ir jāatzīst par attaisnotu.

38 — Kā izriet no lūgumā sniegt prejudiciālu nolēmumu norādītās informācijas, nodokļu pienākums, pamatojoties uz *ErbStG*, attiecībā uz visu mantojuma masu rodas tad, ja vai nu mantojuma atstājējs nāves brīdī, vai mantojuma saņēmējs nodokļa iekasējamības gadījuma rašanās brīdī (runa droši vien ir par mantojuma tiesību iegūšanas brīdi) ir Vācijas rezidenti. Par rezidentiem tiek uzskatītas fiziskas personas, kuru domicils vai pastāvīgā dzīvesvieta ir Vācijas teritorijā, kā arī Vācijas pilsoņi, kas dzīvo ārvalstīs mazāk par pieciem gadiem (*ErbStG* 2. panta 1. punkta 1) apakšpunkts).

– Austrijā saistoša bankas noslēpuma problēma

73. Acīmredzami apzinot šāda risinājuma nepilnību saistībā ar brīvības veikt uzņēmējdarbību nodrošināšanu. Proti, ir grūti neņemt vērā, ka tad, ja iesniedzējtiesa, pamatodamās uz Tiesas spriedumu, atzītu, ka *ErbStG* 33. pants ir saderīgs ar Savienības tiesībām, un līdz ar to apstiprinātu nolēmumu, par kuru ir runa pamatlietā, nekādi netiktu atrisināta problēma, kas ir radusies *Sparkasse Allgäu*. Proti, šī banka joprojām būtu situācijā, kad tai būtu jāizpilda divi pretrunīgi juridiski pienākumi. Tas tā ir vēl jo vairāk tāpēc, ka Vācijas nodokļu iestāžu pieprasījums attiecas uz pienākumu sniegt informāciju par iepriekšējiem gadiem – un tāpat par mirušiem klientiem, kuri, piemēram, nevar sniegt piekrišanu šādas informācijas sniegšanai.

74. Šādā gadījumā atbilstoši lojālas sadarbības un Savienības tiesību pārkuma principam, manuprāt, Austrijas iestādēm noteikumi par bankas noslēpumu būtu jāinterpretē vai to piemērojamība jāierobežo tādējādi, lai Vācijas kredītiestāžu filiāles, kas darbojas Austrijas teritorijā, varētu sniegt informāciju, pamatojoties uz *ErbStG* 33. pantu<sup>39</sup>. Tas acīmredzami attiecas tikai uz informācijas sniegšanas pienākumu, ciktāl tas ir saderīgs ar Savienības tiesībām un tāpat, konkrēti, attiecas tikai uz absolūto minimumu.

### Secinājumi

75. Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, piedāvāju Tiesai uz *Bundesfinanzhof* prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

LESD 49. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tam nav pretrunā dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā valsts kredītiestāžu filiālēm, kas atrodas citās dalībvalstīs, ir uzlikts pienākums paziņot valsts nodokļu iestādēm par tiem aktīviem, kuri noguldīti šajā filiālē, minēto aktīvu īpašnieka, kurš bijis pirmās no minētajām dalībvalstīm rezidents, nāves gadījumā, ja šis pienākums nepārsniedz nodokļu kontroles efektivitātes nodrošināšanai vajadzīgo.

39 — Pēc analogijas skat. spriedumu *Hervein* u.c. (C-393/99 un C-394/99, EU:C:2002:182, 63. punkts).