



## Judikatūras krājums

ĢENERĀLADVOKĀTA PAOLO MENGOCI [PAOLO MENGOZZI] SECINĀJUMI,  
sniegti 2018. gada 5. jūnijā<sup>1</sup>

**Lieta C-135/17**

**X-GmbH  
pret  
Finanzamt Stuttgart – Körperschaften**

(*Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kapitāla brīva aprīte – EKL 56. un 57. pants – Kapitāla aprīte starp dalībvalstīm un trešajām valstīm – “Atturēšanās no jebkādas darbības” klauzula – Tiešie ieguldījumi – Dalībvalsts tiesiskais regulējums, kurā paredzēta ārvalstīs reģistrētās sabiedrībās gūto ienākumu aplikšana ar nodokli – Pamatojums – Cīņa pret pilnībā mākslīgām struktūrām – Nodokļu uzlikšanas pilnvaru līdzsvarots sadalījums – Nodokļu kontroles efektivitātes saglabāšana

### I. Ievads

1. Ar lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) vaicā Tiesai, kā interpretēt EKL 56. un 57. pantu (tagad –attiecīgi LESD 63. un 64. pants), lai būtībā noskaidrotu, vai “dalībai ārvalstu starpnieksabiedrībās”<sup>2</sup> piemērojamais Vācijas tiesiskais regulējums ir uzskatāms par kapitāla brīvas aprītes attiecībā uz trešajām valstīm ierobežojumu, kas, ja to neaptver EKL 57. panta 1. punktā paredzētā “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzula, varētu būt attaisnojams ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, jo īpaši cīņu pret pilnībā mākslīgām struktūrām.

2. Šis lūgums ir iesniegts tiesvedībā starp Vācijā reģistrētu sabiedrību X un *Finanzamt Stuttgart – Körperschaften* (Štutgartes nodokļu iestādes Juridisko personu apkalpošanas nodaļa, Vācija) saistībā ar Šveices sabiedrības Y, kurā 30 % daļu pieder X, 2005. un 2006. gadā gūto ienākumu vēlāku iekļaušanu ar nodokli aplikamajā ienākumā saskaņā ar 1972. gada 8. septembra *Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Außensteuergesetz)*<sup>3</sup> (Likums par nodokļiem ārvalstu darījumos), tā redakcijā, kas izriet no 1993. gada 21. decembra *Missbrauchsbekämpfungsgesetz- und Steuerbereinigungsgesetz*<sup>4</sup> (Likums par nodokļu saskaņošanu un krāpšanas apkarošanu) un 2001. gada 20. decembra *Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts*<sup>5</sup> (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokļa reformu, turpmāk tekstā – “*UntStFG 2001*”) (turpmāk tekstā –“*AStG*”).

1 Orģinālvaloda – franču.

2 Runa galu galā ir par “kontrolētām ārvalstu sabiedrībām” (turpmāk tekstā – “KĀS”). Atzīmējams, ka tāda tiesiskā regulējuma saderību ar aprītes pamatbrīvībām jau būtu bijis iespējams izvērtēt lietā, kurā tika taisīts 2007. gada 6. decembra spriedums *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:754), ja saskaņā ar Vācijas nodokļu tiesībām šī sabiedrība būtu tikusi uzskatīta nevis par personālsabiedrību, bet gan par kapitālsabiedrību. Šajā ziņā skat. manus secinājumus lietā *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:197, 32.–37. punkts, kā arī 14. zemsvitras piezģme).

3 *BGBI.* 1972 I, 1713. lpp.

4 *BGBI.* 1993 I, 2310. lpp.

5 *BGBI.* 2001 I, 3858. lpp.

3. No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu izriet, ka saskaņā ar *AStG* 7. panta 6. un 6.a punktu, kā arī 8. pantu par ienākumiem, kas gūti no ārvalsts sabiedrības, kurā Vācijā reģistrētam nodokļu maksātājam pieder vismaz 1 % daļu, šim nodokļu maksātājam ir jāmaksā nodoklis, ja ir runa par “starpposma ienākumiem no kapitālieguldījumiem”, tas ir, ja ārvalstī šie ienākumi tiek aplikti ar peļņas nodokli, kas ir mazāks par 25 %, un ja tie netiek gūti no tā sauktās “aktīvās” saimnieciskās darbības.

4. Pamatlietā nav strīda par to, ka sabiedrību *Y* Vācijas nodokļu iestāde ir kvalificējusi kā ārvalsts starpnieksabiedrību “starpposma ienākumiem no kapitālieguldījumiem” *AStG* 7. panta 6. un 6.a punkta izpratnē. Proti, konkrētajos taksācijas gados Vācijas nodokļu administrācija ir konstatējusi, ka parādi, kurus *Y* bija iegādājusies no kādas Vācijas sabiedrības un daļēji ar *X* izsniegtu aizdevumu, dod tiesības piedalīties četru Vācijas sporta klubu darbībā gūtās peļņas, tostarp tās, ko šie pēdējie gūst caur plašsaziņas līdzekļiem, sadalē. Tātad *Y* gūtie ienākumi bija jākvalificē kā starpposma ienākumi no kapitālieguldījumiem un tie bija jāiekļauj *X* apliekamajā ienākumā abos pamatlietā strīdīgajos taksācijas gados.

5. Nesekmīgi apstrīdējusi Vācijas nodokļu administrācijas lēmumus, *X* vērsās *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa).

6. *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) norāda, ka *AStG* 7. panta 6. un 6.a punktā paredzētie noteikumi par starpposma ienākumu no kapitālieguldījumiem vēlāku iekļaušanu akcionāra, kuram Vācijā ir neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, apliekamajā ienākumā ir mērķēti vienīgi uz dalību ārvalstu sabiedrībās. Šajā ziņā tā uzskata, ka aplūkojamais Vācijas tiesiskais regulējums principā varētu būt aizliegts kapitāla brīvas aprites ierobežojums EKL 56. panta 1. punkta izpratnē.

7. Tomēr *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) vaicā, vai šāds valsts tiesiskais regulējums ir atļauts Savienības tiesībās, ņemot vērā EKL 57. panta 1. punktā paredzēto “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzulu, saskaņā ar kuru EKL 56. pants neliedz attiecināt uz trešajām valstīm ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembrī pastāvēja valstu tiesību aktos par kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, ja šī aprīte tostarp ietver tiešos ieguldījumus. Vienlaikus atgādinot Tiesas judikatūru, saskaņā ar kuru principā valsts tiesas uzdevums šajā ziņā ir noteikt 1993. gada 31. decembrī “pastāvējušo” tiesību aktu saturu, šī tiesa uzskata, ka attiecībā uz aplūkojamo Vācijas tiesisko regulējumu ir nepieciešams Tiesas skaidrojums, it īpaši par diviem aspektiem.

8. Pirmkārt, saskaņā ar *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) sniegtajiem skaidrojumiem 1993. gada 31. decembrī spēkā bijušie noteikumi par “starpposma ienākumu no kapitālieguldījumiem” vēlāku iekļaušanu akcionāra, kuram Vācijā ir neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, apliekamajā ienākumā, esot tikuši grozīti ar 2000. gada 23. oktobra *Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung (Steuersenkungsgesetz)*<sup>6</sup> (Likums par nodokļu likmju samazināšanu un uzņēmumu ienākuma nodokļa reformu, turpmāk tekstā – “*StSenkG 2000*”). Šī tiesa secina, ka, lai gan ar *StSenkG 2000* minētie 1993. gada 31. decembrī piemērojamie noteikumi, protams, tika pamatīgi pārkārtoti, tomēr ar šo tiesību aktu ieviestie *AStG* grozījumi paši ir tikuši atcelti ar *UntStFG 2001*, vēl pirms tos bija iespējams piemērot attiecībā uz tādiem ienākumiem konkrētā gadījumā.

9. Šajā ziņā *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) uzskata, ka viennozīmīgi skaidrs nav tas, vai saskaņā ar EKL 57. panta 1. punktu 1993. gada 31. decembrī pastāvējuša kapitāla brīvas aprites ierobežojuma saglabāšanas garantija var izbeigties jau tikai ar grozošā regulējuma formālu spēkā stāšanos vai arī grozījumiem tomēr ir jābūt tikušiem faktiski piemērotiem praksē.

6 *BGBL*. 2000 I, 1433. lpp.

10. Otrkārt, ar *UntStFG 2001* noteikumu par starpposma ienākumu ar ieguldīta kapitāla raksturu vēlāku iekļaušanu akcionāra, kuram Vācijā ir neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, apliekamajā ienākumā 1993. gada 31. decembrī pastāvējušās tiesiskās sekas esot tikušas atjaunotas, izņemot vienu elementu. Tostarp ar *UntStFG 2001* tādi vēlāki iekļaušanai nepieciešamais minimālais procentuālais dalības līmenis ārvalsts starpnieksabiedrībā esot samazināts no iepriekš noteiktajiem 10 % līdz 1 %. Turklāt zināmos apstākļos šī vēlākā iekļaušana esot paredzēta arī gadījumos, kad dalība ir mazāka par 1 %. Tomēr, lai gan šī minēto noteikumu piemērošanas jomas attiecināšana arī uz dalību daļu portfeli mazāku par 10 %, *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) ieskatā, ir būtiska izmaiņa, kas ievērojami paplašina kapitāla pārrobežu aprites ierobežojumu, šī izmaiņa attiecas nevis uz tiešajiem ieguldījumiem EKL 57. panta 1. punkta izpratnē, bet gan vienīgi uz dalību daļu portfeli. Līdz ar to *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) uzskata, ka aplūkojamajā gadījumā “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzula varētu būt piemērojama, ciktāl īpašajā X, kurai piederošie 30 % Y daļu ir tiešie ieguldījumi, situācijā piemērojamos noteikumus nav skārušas ar *UntStFG 2001* ieviestās izmaiņas attiecībā uz dalību daļu portfeli.

11. Gadījumā, ja kāda šo divu aspektu dēļ “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzula uz konkrēto valsts tiesisko regulējumu nav attiecināma, *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) vaicā, vai tāds regulējums nav uzskatāms par aizliegtu kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas attiecīgā gadījumā var tikt attaisnots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Šajā ziņā *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) atgādina, ka jautājumu par ienākuma no starpnieksabiedrībām aplikšanu ar nodokli Tiesa ir analizējusi lietā, kurā tika taisīts 2006. gada 12. septembra spriedums *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544). Taču tā piebilst, ka šīs lietas konteksts bija dalībvalstu attiecībās piemērojamā brīvība veikt uzņēmējdarbību, nevis kapitāla brīva aprīte, kas ir piemērojama arī dalībvalstu un trešo valstu attiecībās. Ja šī judikatūra ir attiecināma arī uz tādu situāciju kā pamatlietā aplūkojamā, *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) šaubās, vai tādā gadījumā valsts tiesiskais regulējums ir attaisnojams.

12. Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) ir nolēmusi apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālus jautājumus:

- “1) Vai EKL 57. panta 1. punkts (tagad LESD 64. panta 1. punkts) ir jāinterpretē tādējādi, ka uz kapitāla aprites starp dalībvalstīm un trešajām valstīm ierobežojumu, kas 1993. gada 31. decembrī pastāv dalībvalstī saistībā ar tiešiem ieguldījumiem, EKL 56. pants (tagad LESD 63. pants) neattiecas arī tad, ja valsts tiesību norma, kas pastāvēja attiecīgajā datumā un ierobežoja kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, būtībā attiecās tikai uz tiešiem ieguldījumiem, bet pēc attiecīgā datuma tika paplašināta, ietverot arī tādus portfeļa kapitāldaļu turējumus sabiedrībās nerezidentēs, kuru apjoms ir mazāks par līdzdalības sliekšni 10 % apmērā?”
- 2) Ja uz pirmo jautājumu tiek sniegta apstiprinoša atbilde, vai EKL 57. panta 1. punkts [tagad LESD 64. panta 1. punkts] ir jāinterpretē tādējādi, ka par 1993. gada 31. decembrī pastāvošas valsts tiesību normas, ar kuru tiek ierobežota kapitāla aprīte starp dalībvalstīm un trešajām valstīm saistībā ar tiešiem ieguldījumiem, piemērošanu ir uzskatāma situācija, ka ir piemērojama vēlāka tiesību norma, kas būtībā atbilst attiecīgajā datumā pastāvošajam ierobežojumam, tomēr attiecīgajā datumā pastāvošais ierobežojums pēc attiecīgā datuma īslaicīgi ir ticis būtiski grozīts, pamatojoties uz likumu, kurš, lai gan juridiski ir stājies spēkā, tomēr praksē nekad nav ticis piemērots, jo vēl pirms tā pirmreizējās piemērošanas konkrētā gadījumā to ir aizstājusi pašlaik piemērojamā tiesību norma?
- 3) Ja uz pirmo vai otro jautājumu tiek sniegta noliedzoša atbilde, vai EKL 56. pants [tagad LESD 63. pants] nepieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru attiecīgās dalībvalsts nodokļu maksātāja, kuram citā valstī (šajā lietā – Šveice) dibinātā sabiedrībā pieder vismaz 1 % kapitāldaļu, nodokļa aprēķina bāzē proporcionāli attiecīgās līdzdalības apjomam tiek ieskaitīti šīs sabiedrības gūtie pozitīvie ienākumi, kas uzskatāmi par ienākumiem no kapitālieguldījumiem, ja šiem ienākumiem ir piemērojama zemāka nodokļa likme nekā pirmajā minētajā valstī?”

13. Par šiem jautājumiem rakstveida apsvērumus ir iesniegušas prasītāja pamatlietā, Vācijas, Francijas un Zviedrijas valdības, kā arī Eiropas Komisija. Šo ieinteresēto lietas dalībnieku mutvārdu paskaidrojumi tika uzklauti 2018. gada 5. marta tiesas sēdē, izņemot Francijas un Zviedrijas valdības, kuras tajā nebija pārstāvētas.

## II. Analīze

14. Kamēr pirmie divi iesniedzējtiesas uzdotie jautājumi ir par to, kā interpretēt EKL 57. panta 1. punktā paredzēto “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzulu – tiesību normu, kuras piemērošanas priekšnoteikums ir, ka pamatlietā aplūkojamais tiesiskais regulējums tiek kvalificēts kā EKL 56. panta 1. punktam neatbilstošs kapitāla brīvas aprites ierobežojums, – tikmēr trešajā jautājumā tiek vaicāts tieši par šo kvalifikāciju un par tāda ierobežojuma attaisnojāmību.

15. Tādēļ tālākajā analīzē netiks ievērota iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu secība. Vispirms es izvērtēšu, vai pamatlietā aplūkojamais “starposma ienākumiem no kapitālieguldījumiem” piemērojamais tiesiskais regulējums ir ierobežojums EKL 56. panta 1. punkta izpratnē, par ko, manā ieskatā, nav nekādu šaubu (A sadaļa). Tālāk būs jānoskaidro, vai šis ierobežojums tomēr var tikt saglabāts, pamatojoties uz to, ka to aptver EKL 57. panta 1. punktā paredzētā “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzula (B sadaļa). Šajā ziņā uzreiz ir norādāms, ka pamatlietā aplūkojamais tiesiskais regulējums, manā ieskatā, atbilst šajā pantā paredzētajiem temporālajiem un materiālajiem kritērijiem. Tātad tikai papildus gadījumam, ja Tiesa nepiekrītu manai analīzei par “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzulas piemērojamību, es noslēgumā izvērtēšu, vai pamatlietā aplūkojamajā tiesiskajā regulējumā ietvertais kapitāla brīvas aprites ierobežojums var būt attaisnojams ar kādu primāru vispārējo interešu apsvērumu (C sadaļa).

### *A. Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma esamību EKL 56. panta 1. punkta izpratnē*

#### *1. Par kapitāla brīvas aprites piemērojamību*

16. Vispirms svarīgi atgādināt, ka *AStG* ir piemērojams visiem Vācijas nodokļu maksātājiem rezidentiem, kuriem pieder daļa kādā sabiedrībā trešajā valstī, kurā atbilstoši *AStG* šīs sabiedrības peļņai tiek piemēroti “zemi” nodokļi, ja vien tāda Vācijas nodokļu maksātāja dalība noteikti neļauj īstenot zināmu ietekmi pār konkrētās sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību. Proti, saskaņā ar *AStG* 7. pantu pamatlietā aplūkojamajos taksācijas gados trešās valsts sabiedrībā gūto ienākumu vēlāka iekļaušana šīs sabiedrības dalībnieka, kuram Vācijā ir neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, apliekamajā ienākumā neatkarīgi no jebkādas peļņas sadales automātiski bija piemērojama ikvienai dalībai vismaz 1 % apmērā attiecīgajā šīs trešās valsts sabiedrībā.

17. Jānorāda, ka EKL 56. panta 1. punktā paredzēto kapitāla brīvas aprites piemērojamību pamatlietā nav apšaubījis neviens no ieinteresētajiem lietas dalībniekiem, un pati iesniedzējtiesa pamatoti ir noraidījusi brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērojamību pamatlietā aplūkojamajam nodokļu tiesiskajam regulējumam.

18. Patiešām, pēc analogijas ar no 2012. gada 13. novembra sprieduma *Test Claimants in the FII Group Litigation* (C-35/11, EU:C:2012:707, 98.–100. un 104. punkts) izrietošo judikatūru tāds tiesiskais regulējums, kuru, pirmkārt, nav paredzēts piemērot tikai un vienīgi dalībai kādas dalībvalsts sabiedrībā, kas ļauj īstenot zināmu ietekmi pār konkrētu trešās valsts sabiedrību, un kurš, otrkārt, attiecas vienīgi uz kādas dalībvalsts sabiedrības ienākuma nodokļa regulējumu attiecībā uz ienākumiem, kas radušies no veiktiem ieguldījumiem trešajā valstī reģistrētā sabiedrībā, nešaubīgi ir jāizvērtē saistībā ar EKL

56. panta 1. punktu<sup>7</sup>.

19. Šādā kontekstā, lai izvērtētu, vai konkrētais nodokļu regulējums attiecas uz kapitāla brīvu apriti, jau ir pietiekami tikai ar valsts tiesiskā regulējuma mērķa pārbaudi<sup>8</sup>. Katrā ziņā tātad nav ņemami vērā konkrēti pamatlietas apstākļi, tas ir, aplūkojamajā gadījumā, 30 % daļu Šveices sabiedrībā Y. Proti, neatkarīgi no tā, vai tāda dalība varētu nodrošināt X izšķirošu ietekmi pār Y lēmumiem – kas pats par sevi nav acīmredzams, ņemot vērā, ka šīs sabiedrības pārējās daļas atrodas tikai viena cita akcionāra rokās, – attiecībās ar trešajām valstīm, ņemot vērā konkrēto AStG normu mērķi, šie apstākļi nevar būt par pamatu tam, lai kapitāla brīvas aprites vietā piemērotu brīvību veikt uzņēmējdarbību, kas, kā zināms, nedarbojas attiecībās ar trešajām valstīm<sup>9</sup>.

20. Ja kapitāla brīvas aprites piemērojamībai būtu jāpiekāpjas brīvības veikt uzņēmējdarbību priekšā, ņemot vērā tikai šos apstākļus, tas, kā es to jau esmu izklāstījis savos secinājumos lietā *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2013:710, 20. punkts), nozīmētu atņemt EKL 56. panta 1. punktā paredzētajam aizliegumam tā lietderīgo iedarbību situācijās, kad tomēr nepastāv nekāds brīvības veikt uzņēmējdarbību apiešanas risks.

2. Par AStG 7. panta ierobežojošo raksturu attiecībā uz kapitāla apriti ar trešajām valstīm

21. Atbilde uz jautājumu par to, vai tāda nodokļu tiesību norma kā AStG 7. pants ir uzskatāma par kapitāla brīvas aprites starp dalībvalstīm un trešajām valstīm ierobežojumu, manuprāt, ir viennozīmīgi skaidra.

22. Šajā ziņā jāatgādina, ka no pastāvīgās judikatūras izriet, ka ar EKL 56. panta 1. punktu aizliegtie pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver tādus pasākumus, kas attur kādas dalībvalsts rezidentus veikt ieguldījumus citās valstīs<sup>10</sup>.

23. Aplūkojamajā gadījumā no iesniedzējtiesas sniegtajiem skaidrojumiem izriet, ka noteikumu par vēlāku iekļaušanu mērķis ir nepieļaut vai neitralizēt to, ka (pasīvie) ienākumi, ko gūst nodokļu maksātāji Vācijā pilnā apmērā, tiek pārnesti uz valstīm, kurās saskaņā ar Vācijas tiesību aktiem ir zems peļņas nodoklis. Tātad noteikumu par vēlāku iekļaušanu mērķis ir aplikēt ar nodokli Vācijas dalībnieka, kuram kādā trešās valsts sabiedrībā ir vismaz 1 % daļu, tā sauktos “pasīvos” ienākumus, ko ģenerē šī sabiedrība, neatkarīgi no tā, vai notiek jebkāda peļņas sadale. Tādi noteikumi pēc definīcijas var būt piemērojami vienīgi pārrobežu situācijās.

7 Skat. arī spriedumus, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 27.–32. punkts); 2014. gada 11. septembris, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, 38., 41. un 54. punkts), kā arī 2016. gada 24. novembris, *SECIL* (C-464/14, EU:C:2016:896, 34., 35. un 41.–43. punkts).

8 Pēc analogijas saistībā ar dalībvalsts nodokļu regulējumu attiecībā uz trešās valsts izcelsmes dividendēm skat. it īpaši spriedumus, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 29. punkts), un 2016. gada 24. novembris, *SECIL* (C-464/14, EU:C:2016:896, 34. punkts).

9 Skat. spriedumu, 2014. gada 11. septembris, *Kronos International* (C-47/12, EU:C:2014:2200, 44. punkts un tajā minētā judikatūra). Tāpat svarīgi atgādināt, ka attiecībās ar Šveices Konfederāciju tiesības veikt uzņēmējdarbību daļēji aptver 1999. gada 21. jūnijā Luksemburgā noslēgtais Nolīgums starp Eiropas Kopienu un tās dalībvalstīm, no vienas puses, un Šveices Konfederāciju, no otras puses, par personu brīvu pārvietošanos (OV 2002, L 114, 6. lpp.; turpmāk tekstā – “NPBP”), kas stājās spēkā 2002. gada 1. jūnijā. Tomēr juridiskās personas ir izslēgtas no NPBP garantēto tiesību veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomas, skat. spriedumus, 2009. gada 12. novembris, *Grimme* (C-351/08, EU:C:2009:697, 37. un 39. punkts), un 2010. gada 11. februāris, *Fokus Invest* (C-541/08, EU:C:2010:74, 31. punkts).

10 Skat. it īpaši spriedumu, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 39. punkts).

24. Proti, kā to īpaši uzsver iesniedzējtiesa, Zviedrijas valdība, kā arī Komisija, Vācijas dalībniekam, kuram Vācijā ir neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums un kuram būtu līdzvērtīga līmeņa dalība Vācijā reģistrētā sabiedrībā, savā apliekamajā ienākumā nekad nebūtu vēlāk jāiekļauj ienākumi no šīs sabiedrības. Starp citu, pati Vācijas valdība savos rakstveida apsvērumos ir atzinusi, ka tādi noteikumi par vēlāku iekļaušanu rada nelabvēlīgāku attieksmi pret dalību ārvalstu sabiedrībās salīdzinājumā ar dalību Vācijā reģistrētās sabiedrībās, jo šajā pēdējā gadījumā pirms jebkādas peļņas sadales šādas sabiedrības dalībnieku ienākums nekad netiek aplikts ar nodokli.

25. Tāda atšķirīga attieksme tātad nenoliedzami attur Vācijas nodokļu maksātājus veikt ieguldījumus trešajās valstīs.

26. Līdz ar to es uzskatu, ka tāda tiesību norma kā *AStG* 7. pants ir uzskatāma par kapitāla brīvas aprites starp dalībvalstīm un trešajām valstīm ierobežojumu, kas principā ir aizliegta EKL 56. pantā.

### **B. Par EKL 57. panta 1. punkta piemērojamību**

27. Kā jau iepriekš minēju, uzdotot pirmos divus jautājumus, iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai nupat kā norādītais kapitāla aprites ierobežojums starp dalībvalstīm un trešajām valstīm tomēr var tikt neitralizēts, piemērojot EKL 57. panta 1. punktā paredzēto “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzulu.

28. Atgādināšu, ka saskaņā ar šo pantu “[EKL] 56. pants neliedz *attiecināt* uz trešām valstīm *ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembrī pastāv* valstu vai [Savienības] tiesību aktos par kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešām valstīm, ja tā ietver *tiešas investīcijas* [..]”<sup>11</sup>.

29. Tādējādi dalībvalsts tiesiskajā regulējumā paredzētie ierobežojumi ietilpst EKL 57. panta 1. punkta piemērošanas jomā, ja bez tā, ka tie ir piemērojami trešajai valstij, par ko nav nekādu šaubu, ciktāl, kā pamatlietā, ir runa par Šveices Konfederāciju, tie atbilst noteiktajiem *laika* un *materiāltiesiskajiem* kritērijiem šajā pantā<sup>12</sup>.

#### **1. Par EKL 57. panta 1. punkta piemērojamību laikā**

30. Attiecībā uz EKL 57. panta 1. punkta piemērojamību laikā būtiski norādīt, ka šajā lietā aplūkojamā *AStG* redakcija ir pieņemta pēc 1993. gada 31. decembra.

31. Tomēr Tiesa jau ir nospriedusi, ka jebkurš valsts pasākums, kas ir veikts pēc šā datuma, vien šā iemesla dēļ tāpēc automātiski nav izslēgts no Savienības tiesībās paredzētās atkāpes. Tātad šāda atkāpe attiecas uz tādu noteikumu, kas būtībā ir identisks iepriekšējos tiesību aktos ietvertajam noteikumam vai ar kuru ir paredzēts tikai samazināt vai atcelt iepriekšējos tiesību aktos esošos šķēršļus Savienības tiesību un brīvību īstenošanai<sup>13</sup>.

<sup>11</sup> Mans izcēlums.

<sup>12</sup> Atgādinājumam – šie divi kritēriji ir kumulatīvi, skat. spriedumu, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 53. punkts).

<sup>13</sup> Šajā nozīmē skat. it īpaši spriedumus, 2007. gada 24. maijs, *Holböck* (C-157/05, EU:C:2007:297, 41. punkts); 2007. gada 18. decembris, *A.* (C-101/05, EU:C:2007:804, 49. punkts), kā arī 2010. gada 11. februāris, *Fokus Invest* (C-541/08, EU:C:2010:74, 42. punkts). Jāatzīmē, ka 2016. gada 24. novembra spriedumā *SECIL* (C-464/14, EU:C:2016:896, 89.–92. punkts) Tiesa arī ir nospriedusi, ka dalībvalsts nevar atsaukties uz EKL 57. panta 1. punktu, ja, formāli neatceļot un negrozot pastāvošo tiesisko regulējumu, tā noslēdz tādu starptautisku līgumu kā asociācijas nolīgumu, kas kādā tiesību normā, kurai ir tieša iedarbība, paredz tiešo ieguldījumu liberalizāciju ar kādu trešo valsti. Šāda situācija pamatlietā nav aktuāla, jo ar NPBP EKL 57. panta 1. punktā paredzētā kapitāla aprite starp Šveices Konfederāciju un Eiropas Savienību un tās dalībvalstīm nekā netiek liberalizēta.

32. Šajā gadījumā no judikatūras izriet, ka priekšnoteikums dalībvalsts iespējai atsaukties uz EKL 57. panta 1. punktā paredzēto izņēmumu ir, pirmkārt, ka kopš 1993. gada 31. decembra kapitāla aprites ierobežojumam nepārtraukti jābūt bijušam šīs dalībvalsts tiesību sistēmas daļai<sup>14</sup> un, otrkārt, ka šis ierobežojums nav ietverts tiesību aktā, kas ir balstīts uz citādāku loģiku nekā iepriekšējās tiesības, kuras bija spēkā 1993. gada 31. decembrī, un kas neievieš jaunas procedūras<sup>15</sup>.

33. Izskatāmajā lietā prasītāja pamatlietā atšķirībā no citiem ieinteresētajiem lietas dalībniekiem būtībā apgalvo, ka *AStG* redakcija 1993. gada 31. decembrī ir tikusi atcelta ar *StSenkG 2000*, kas nozīmējot, ka uz pamatlietā aplūkojamajām strīdīgajām *AStG* tiesību normām pēc 1993. gada 31. decembra nevarot attiecināt EKL 57. panta 1. punktā paredzēto “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzulu, jo Vācijas tiesību sistēmā tās neesot eksistējušas nepārtraukti.

34. Šī argumentācija mani nepārliecina.

35. Ir taisnība, kā to norāda iesniedzējtiesa, ka, pieņemot *StSenkG 2000*, Vācijas likumdevējs nolēma būtiski grozīt 1993. gada 31. decembrī spēkā esošajā *AStG* paredzētos noteikumus par vēlāku iekļaušanu. Tomēr, kā tas arī izriet no iesniedzējtiesas sniegtajiem skaidrojumiem, lai gan *StSenkG 2000* stājās spēkā, Vācijas likumdevējs arī izvēlējās noteikt, ka tas tiks piemērots ar taksācijas gadu, kas sākas 2002. gada 1. janvārī. Tāpat lietā arī nav strīda par to, ka vēl pirms *StSenkG 2000* piemērošanas uzsākšanas taksācijas gadā, kas sākas 2002. gada 1. janvārī, šis likums pats tika atcelts ar *UntStFG 2001*, ko sāka piemērot no 2002. gada 1. janvāra, kā arī taksācijas gadiem, par kuriem ir runa pamatlietā, un šajā tiesību aktā būtībā identiski tika pārņemti *AStG* noteikumi par vēlāku iekļaušanu, kas 1993. gada 31. decembrī bija piemērojami tiešajiem ieguldījumiem.

36. No minētā izriet, ka taksācijas gados līdz 2001. gada 31. decembrim Vācijas nodokļu maksātāji, kas atradās analogiskā situācijā kā *X*, joprojām bija pakļauti *AStG* noteikumiem par vēlāku iekļaušanu to redakcijā pēc 1993. gada 21. decembra Likuma par nodokļu saskaņošanu un krāpšanas apkarošanu un ka no taksācijas gada, kas sākas 2002. gada 1. janvārī, tiem bija jāpilda noteikumi par vēlāku iekļaušanu, kas būtībā bija identiski *UntStFG 2001* paredzētajiem, kā ar šo likumu tika grozīts *AStG*.

37. No iepriekš minētā izriet, ka ierobežojums, kas pastāvēja 1993. gada 31. decembrī un par kuru sūdzas prasītāja pamatlietā, kopš šā datuma nav pārtraucis būt piemērojams attiecībā ar trešajām valstīm un kopš šā datuma ir turpinājies būt daļa no konkrētās dalībvalsts tiesību sistēmas. Proti, Vācijas nodokļu maksātāji, kas būtu guvuši analogiskus ienākumus tiem, kādus guva prasītāja pamatlietā no tiešajiem ieguldījumiem Šveicē un kuri attiecās gan uz taksācijas gadu, kas noslēdzās 1993. gada 31. decembrī, gan arī nākamajiem taksācijas gadiem pēc šā datuma, nepārtraukti būtu bijuši pakļauti tiem pašiem noteikumiem par šo ienākumu vēlāku iekļaušanu apliekamajā ienākumā, no kura viņiem būtu bijis jāmaksā nodoklis Vācijā par minētajiem taksācijas gadiem.

38. Tomēr saskaņā ar EKL 57. panta 1. punktu, kurā, atgādināšu, ir noteikts, ka “[EKL] 56. pants neliedz attiecināt uz trešām valstīm ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembrī pastāv”<sup>16</sup>, svarīgākais nav tas, vai tiesību akts formāli tiek atcelts vai būtiski grozīts, bet gan tas, ka tajā paredzētais ierobežojums, kas pastāvēja 1993. gada 31. decembrī, turpina radīt tiesiskās sekas un tādat nepārtraukti turpina būt piemērojams pēc šā datuma attiecībā ar trešajām valstīm. Tieši tā tas ir izskatāmajā lietā, jo, kā es to atzīmēju iepriekš, prasītājai pamatlietā analogiskā situācijā esošie Vācijas nodokļu maksātāji kā pirms, tā arī pēc 1993. gada 31. decembra ir turpinājuši būt pakļauti *AStG* 7. pantā paredzētajiem noteikumiem par ienākumu no tiešajiem ieguldījumiem trešo valstu sabiedrības vēlāku iekļaušanu neatkarīgi no šā akta redakcijas līdz 1993. gada 31. decembrim vai pēc šā datuma.

14 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2007. gada 18. decembris, *A*. (C-101/05, EU:C:2007:804, 48. punkts).

15 Šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 24. maijs, *Holböck* (C-157/05, EU:C:2007:297, 41. punkts); 2007. gada 18. decembris, *A*. (C-101/05, EU:C:2007:804, 49. punkts), kā arī 2016. gada 24. novembris, *SECIL* (C-464/14, EU:C:2016:896, 88. punkts).

16 Mans izcēlums.

39. Šo EKL 57. panta 1. punkta interpretāciju, kas ir balstīta uz 1993. gada 31. decembrī pastāvējušo ierobežojumu “piemērošanu” un valsts tiesiskā regulējuma “iedarbību”, pastiprina 2017. gada 15. februāra spriedums *X* (C-317/15, EU:C:2017:119, 21. punkts), saskaņā ar kuru “LESD 64. panta 1. punkta [bijušā EKL 57. panta 1. punkta] piemērojamība nav atkarīga no valsts tiesiskā regulējuma, kurš ietver šādus ierobežojumus, priekšmeta, bet gan no tā iedarbības”.

40. Manis aizstāvētā pieeja nav pretrunā nepieciešamībai EKL 57. panta 1. punktā paredzēto izņēmumu interpretēt šauri<sup>17</sup>, jo šī pieeja ir balstīta uz pašu minētā panta formulējumu, kā tas starp citu ir atgādināts 2017. gada 15. februāra spriedumā *X* (C-317/15, EU:C:2017:119, 21. punkts).

41. Tā nav pretrunā arī 2007. gada 18. decembra spriedumam *A* (C-101/05, EU:C:2007:804, 49. punkts) un 2016. gada 24. novembra spriedumam *SECIL* (C-464/14, EU:C:2016:896, 87. punkts), kuros Tiesa ir atzinusi, ka “LESD 64. panta 1. punkts [bijušais EKL 57. panta 1. punkts] neattiecas uz tiesību normām, kas, būdamas būtībā identiskas 1993. gada 31. decembrī pastāvējušajam tiesiskajam regulējumam, no jauna ir ieviestas *šķērsli* kapitāla brīvai aprītei, kura agrāko tiesību aktu atcelšanas rezultātā *vairs nebija*”<sup>18</sup>.

42. Proti, šo spriedumu attiecīgi 49. un 87. punktā Tiesa, visticamāk, ir atsaukusies uz situācijām, kuras varētu dēvēt par “klasiskām”, kurās valsts tiesiskā regulējuma atcelšana nekavējoties izraisa kapitāla brīvas aprītes ierobežojuma izžušanu, un tādējādi pēc šā regulējuma formālās atcelšanas minētā tiesiskā regulējuma iedarbība neturpinās.

43. Turklāt es uzskatu, ka drīzāk arī 2007. gada 18. decembra spriedums *A* (C-101/05, EU:C:2007:804) apstiprina interpretāciju, kura balstās uz EKL 57. panta 1. punkta redakciju un kuru es ierosinu izvēlēties.

44. Proti, svarīgi norādīt, ka šajā lietā Zviedrijas nodokļu tiesiskā regulējuma normas, kas piešķir nodokļu priekšrocības tikai Zviedrijā reģistrētiem uzņēmumiem, bija tikušas atceltas pēc 1993. gada 31. decembra un pēc tam atkal ieviestas 1995. gadā. Taču pretēji ģenerālvokāta veiktajai analīzei<sup>19</sup> Tiesa secināja, ka, lai gan minētās normas bija formāli un pagaidām atceltas, Zviedrijas Republika bija tiesīga atsaukties uz EKL 57. panta 1. punktā paredzēto izņēmumu, jo “iespēja” saņemt šādu priekšrocību (Zviedrijā reģistrēto sabiedrību izmaksāto dividenžu atbrīvošanu no nodokļa) nepārtraukti un vismaz, sākot no 1992. gada, bija izslēgta attiecībā uz trešajās valstīs reģistrētām sabiedrībām, kuras nebija Eiropas Ekonomikas zonas dalībvalstis un kuras ar Zviedrijas Karalisti nebija noslēgušas konvenciju par informācijas apmaiņu<sup>20</sup>.

45. Tātad EKL 57. panta 1. punkta piemērošanas nolūkos Tiesa pievērsās kapitāla brīvas aprītes ierobežojuma iedarbībai, proti, tam, ka nepārtraukti bija saglabāta atbrīvojumu nepiemērošana attiecībā uz konkrēto trešo valstu sabiedrībām, nevis tam, ka valsts tiesību normas, kas tādu atbrīvojumu piešķir Zviedrijas uzņēmumiem, formāli un uz laiku bija atceltas.

46. Līdzīgi pamatlietā, kā es to jau iepriekš minēju, šķērsli kapitāla brīvai aprītei attiecībā uz trešajām valstīm, kas ne tuvu nav ticis atcelts, *AStG* iedarbības saglabāšanās dēļ pēc 1993. gada 31. decembra turpināja būt piemērojams līdz brīdim, kad stājās spēkā *UntStFG 2001*<sup>21</sup>, kurā no minētā datuma būtībā identiski tika pārņemti noteikumi par vēlāku iekļaušanu, kas tiešajiem ieguldījumiem bija piemērojami 1993. gada 31. decembrī.

17 Skat. spriedumus, 2013. gada 17. oktobris, *Welte* (C-181/12, EU:C:2013:662, 29. punkts) un 2015. gada 21. maijs, *Wagner-Raith* (C-560/13, EU:C:2015:347, 21. un 42. punkts).

18 Mans izcēlums.

19 Skat. ģenerālvokāta Ī. Bota [*Y. Bot*] secinājumus lietā *A*. (C-101/05, EU:C:2007:493, 109. un 115. punkts).

20 Skat. spriedumu, 2007. gada 18. decembris, *A*. (C-101/05, EU:C:2007:804, 51. punkts).

21 Katram gadījumam atgādināšu, ka atcelta valsts tiesiskā regulējuma iedarbība tiek ņemta vērā arī, lai konstatētu, ka dalībvalsts nav izpildījusi kādu no tās pienākumiem Savienības tiesībās, ja tāda iedarbība turpinās Komisijas argumentētajā atzinumā noteiktā termiņa beigās, skat. it īpaši spriedumu, 2007. gada 6. decembris, Komisija/Vācija (C-456/05, EU:C:2007:755, 15. un 16. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).



47. Līdz ar to es uzskatu, ka EKL 57. panta 1. punktā paredzētais laika kritērijs pamatlietā ir izpildīts.

48. Turpinājumā ir jāizvērtē prasītājas pamatlietā iebildumi par šīs tiesību normas *materiālā* kritērija izpildi, ar to saprotot, ka pārējie ieinteresētie lietas dalībnieki uzskata, ka šis kritērijs pamatlietā ir izpildīts.

## 2. Par EKL 57. panta 1. punkta materiālo piemērošanas jomu

49. Kā uzskata prasītāja pamatlietā, ar *UntStFG 2001* esot tikusi būtiski grozīta *AStG* redakcija pirms 1993. gada 31. decembra, kā rezultātā, piemērojot šo tiesību aktu ne vairs *tikai* tiešajiem ieguldījumiem, bet arī tā sauktajiem “portfeļa” ieguldījumiem trešajās valstīs, to vairs neaptverot EKL 57. panta 1. punktā paredzētais izņēmums.

50. Turpmāk norādīto apsvērumu dēļ es nepiekrītu šai nostājai.

51. Kā jau to esmu norādījis šo secinājumu 32. punktā, saskaņā ar judikatūru par 1993. gada 31. decembri vēlāks valsts tiesību akts, ar ko izmaina loģiku, uz kuras balstījies agrākais tiesiskais regulējums pirms šā datuma, un ar ko tiek ieviestas jaunas procedūras, nevar būt aptverts ar EKL 57. panta 1. punkta “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzulu.

52. Manā ieskatā, tas tā nav ar *UntStFG 2001* ieviestajām izmaiņām *AStG* pēc 1993. gada 31. decembra, ar kurām, kā to atzīmē iesniedzējtiesa, Vācijas likumdevējs ir vienīgi pazeminājis sliekšni, no kura tiek piemēroti *AStG* paredzētie noteikumi par vēlāku iekļaušanu, kas kopš tā laika ietver dalību *mazāku* par 10 % attiecīgās trešās valsts sabiedrības pamatkapitālā neatkarīgi ne no kā cita.

53. Protams, nav noliedzams, ka atbilstošās *AStG* tiesību normas to redakcijā pirms 1993. gada 31. decembra Vācijas nodokļu maksātājiem lika veikt vēlāku ienākumu iekļaušanu no dalības trešo valstu sabiedrībās, kas veidoja *vismaz* 10 % no minēto sabiedrību pamatkapitāla.

54. Kā to ir uzsvērusi iesniedzējtiesa un kā to arī ir atzinusi prasītāja pamatlietā, *AStG* tā redakcijā pirms 1993. gada 31. decembra bija piemērojams tikai tiešajiem ieguldījumiem EKL 56. un 57. panta izpratnē.

55. No judikatūras izriet, ka jēdziens “tiešie ieguldījumi” attiecas uz visdažādākajiem ieguldījumiem, kurus veic fiziskās vai juridiskās personas un kuri palīdz izveidot vai saglabāt ilgstošas un tiešas attiecības starp personu, kas nodrošina kapitālu, un uzņēmumu, kam kapitāls ir darīts pieejams saimnieciskās darbības veikšanai. Kas attiecas uz dalību jaunos vai jau pastāvošos uzņēmumos ar akciju sabiedrības formu, mērķis izveidot vai saglabāt ilgstošas ekonomiskas saiknes nozīmē, ka akcionāra īpašumā esošās akcijas vai nu saskaņā ar valsts tiesību normām par akciju sabiedrībām, vai citādā veidā sniedz tam *iespēju faktiski piedalīties šīs sabiedrības vadībā vai kontrolē*<sup>22</sup>. Šis jēdziens aptver arī ienākumus, kas rodas no tādiem tiešajiem ieguldījumiem<sup>23</sup>.

56. Dalība sabiedrības pamatkapitālā vismaz 10 % apmērā, kāda bija paredzēta *AStG* redakcijā līdz 1993. gada 31. decembrim, tātad principā ietvēra tiešos ieguldījumus, jo šāds dalības līmenis, lai gan nedod iespēju kontrolēt šādu sabiedrību, katrā ziņā dod iespēju faktiski piedalīties tās vadīšanā<sup>24</sup>.

22 Skat. it īpaši spriedumus, 2008. gada 20. maijs, *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2008:289, 100.–102. punkts) un 2016. gada 24. novembris, *SECIL* (C-464/14, EU:C:2016:896, 75. un 76. punkts).

23 Saistībā ar dividenžu izmaksu no tiešajiem ieguldījumiem skat. 2016. gada 24. novembra spriedumu *SECIL* (C-464/14, EU:C:2016:896, 77. punkts un tajā minētā judikatūra).

24 Šajā nozīmē skat. arī ģenerālvokāta M. Vatelē [*M. Wathelet*] secinājumus lietā *EV* (C-685/16, EU:C:2018:70, 83. punkts).

57. Tāpat ir tiesa, ka atšķirībā no EKL 56. panta EKL 57. panta materiālā piemērošanas joma neattiecas uz tā sauktajiem “portfeļa” ieguldījumiem un tāpēc to nevar izmantot, lai saglabātu kapitāla aprites ierobežojumus, kas saistīti ar šādiem ieguldījumiem trešajās valstīs un no tām. Šajā ziņā atgādināšu, ka saskaņā ar judikatūru jēdziens “portfeļa ieguldījumi” apzīmē vērtspapīru iegādāšanos kapitāla tirgū, kas tiek veikta vienīgi ar nodomu veikt finansiālu ieguldīšanu *bez nolūka ietekmēt uzņēmuma vadību un kontroli*<sup>25</sup>.

58. Ar *UntStFG 2001* veiktie *AStG* grozījumi, samazinot dalības sliekšni no 10 % līdz 1 %, neapšaubāmi ir izraisījuši portfeļa ieguldījumu iekļaušanu šā likuma piemērošanas jomā<sup>26</sup>.

59. Tomēr, kā iesniedzējtiesa sliecas pieņemt, tādas sekas, kas ietekmē ieguldījumu kategoriju, kura jebkurā gadījumā neietilpst EKL 57. panta 1. punkta piemērošanas jomā, manā ieskatā, neietekmē šā panta piemērojamību situācijās, kurās ir runa tikai par tiešajiem ieguldījumiem.

60. Proti, dalībvalsts tiesiskais regulējums, kas *bez izšķirības* ierobežo portfeļa ieguldījumus un tiešos ieguldījumus trešajās valstīs vai no tām<sup>27</sup>, var ietilpt EKL 57. panta 1. punkta piemērošanas jomā, ciktāl šāds regulējums ir piemērojams attiecībā uz šiem pēdējiem ieguldījumiem.

61. Tieši to Tiesa ir netieši atzinusi 2007. gada 18. decembra spriedumā *A* (C-101/05, EU:C:2007:804, 52. punkts), secinot, ka šajā lietā iespējas saņemt nodokļu atbrīvojumu par konkrētajām dividendēm izslēgšana, ņemot vērā lietas apstākļos, varēja ietilpt EKL 57. panta 1. punktā “vismaz tad, ja šīs dividendes saistītas ar tiešām investīcijām izmaksātājā sabiedrībā”, par ko pārliecināties tā atstāja iesniedzējtiesas ziņā.

62. Šī nostāja tiešā veidā ir tikusi apstiprināta 2017. gada 15. februāra spriedumā *X* (C-317/15, EU:C:2017:119, 21., 24. un 25. punkts). Proti, šajā spriedumā Tiesa ir precizējusi, ka valsts tiesiskais regulējums, kas satur tādu kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kurš var tikt piemērots arī vēl citām kapitāla aprites kategorijām nekā tās, kas izsmeloši uzskaitītas LESD 64. panta 1. punktā (bijušais EKL 57. panta 1. punkts), nav šķērslis piemērot LESD 64. panta 1. punktu šajā noteikumā paredzētajos apstākļos.

63. Līdz ar to dalībvalstij, kuras valsts tiesību akti attiecībā uz trešajām valstīm bez izšķirības ierobežo, pirmkārt, tiešos ieguldījumus, kas ietilpst EKL 57. panta 1. punkta piemērošanas jomā, un, otrkārt, portfeļa ieguldījumus, kas neietilpst šīs tiesību normas piemērošanas jomā, ir tiesības atsaukties uz “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzulu minētajā pantā, *ciktāl šis valsts tiesiskais regulējums ir piemērojams attiecībā uz tiešajiem ieguldījumiem*<sup>28</sup>.

64. Pamatlietā un saskaņā ar nupat kā citēto judikatūru, *ar nosacījumu, ka runa ir par tiešajiem ieguldījumiem*, tā kā ar *UntStFG 2001* nav mainīta ne *AStG* tā 1993. gada 31. decembrī piemērojamās redakcijas loģika, ne ieviestas jaunas procedūras, es neredzu nevienu šķērslī tam, lai Vācijas Federatīvā Republika nebūtu tiesīga atsaukties uz EKL 57. panta 1. punkta piemērošanu. Citiem vārdiem sakot, šis tiesīgums darbojas, ciktāl, ņemot vērā lietas apstākļus, daļas konkrētās trešās valsts sabiedrībā piešķir Vācijas dalībniekam, kuram Vācijā ir neierobežots nodokļu maksāšanas pienākums, iespēju faktiski piedalīties minētās sabiedrības vadībā vai kontrolē, tas ir, ka šīs daļas atbilst tiešajam ieguldījumam minētā panta izpratnē.

25 Šajā nozīmē it īpaši skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, *AGET Iraklis* (C-201/15, EU:C:2016:972, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).

26 2011. gada 10. februāra spriedumā *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 137. punkts) Tiesa būtībā nosprida, ka dalība konkrētās sabiedrības pamatkapitālā mazāka par 10 % neietilpst “tiešo ieguldījumu” jēdzienā LESD 64. panta 1. punkta izpratnē.

27 Atgādinājumam – 2007. gada 24. maija spriedumā *Holböck* (C-157/05, EU:C:2007:297) Tiesa jau ir atzinusi, ka EKL 57. panta 1. punkts var aptvert valsts tiesiskajā regulējumā ietvertus kapitāla brīvas aprites ierobežojumus, kas bez izšķirības ir piemērojami *dalībvalstīm un trešajām valstīm* un kas attiecas uz dividendžu izmaksu atbilstoši daļām, ļaujot akcionāram faktiski piedalīties izmaksātājas sabiedrības vadībā vai kontrolē.

28 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 15. februāris, *X* (C-317/15, EU:C:2017:119, 23. punkts un tajā minētā judikatūra).

65. Parasti tas ir valsts tiesas uzdevums katrā konkrētā gadījumā EKL 57. panta 1. punkta “atturēšanās no jebkādas darbības” klauzulas piemērošanas nolūkos pārbaudīt, vai kapitāla aprites ierobežojums attiecībā uz attiecīgajām trešajām valstīm skar šajā pantā uzskaitītās kategorijas, it īpaši tiešos ieguldījumus.

66. Lai gan pamatlietā X dalību 30 % apmērā Šveices sabiedrības Y pamatkapitālā iesniedzējtiesa nav tieši kvalificējusi kā tiešos ieguldījumus, tāda tomēr ir premisa, uz kuru pamatojoties ir uzdots pirmais prejudiciālais jautājums, pretējā gadījumā šim jautājumam nebūtu lielas nozīmes. Katrā ziņā tāds dalības līmenis šādam dalībniekam paver iespēju ja ne dalīti kontrolēt konkrēto sabiedrību, tad vismaz faktiski piedalīties tās vadīšanā<sup>29</sup>. Turklāt, kā to savos rakstveida apsvērumos uzsvērusi Komisija, šķiet, ka ar *UntStFG 2001* veiktās izmaiņas *AStG* paredzēto noteikumu par vēlāku iekļaušanu iedarbināšanai nekā nav ietekmējušas X situāciju, raugoties no tās dalības līmeņa Y pamatkapitālā. Proti, kā pirms, tā arī pēc 1993. gada 31. decembra tādai Vācijas sabiedrībai, kas būtu atradusies X situācijai stingri identiskā situācijā, tās Vācijā ar nodokli apliekamajā ienākumā būtu bijis vēlāk jāiekļauj ienākumi no tādas dalības<sup>30</sup>.

67. Šajos apstākļos es uzskatu, ka Vācijas Federatīvā Republika ir tiesīga atsaukties uz EKL 57. panta 1. punktu, ciktāl pamatlietā aplūkojamā situācija skar kapitāla aprites ierobežojumu, kas pastāvējis 1993. gada 31. decembrī, ietverot tiešos ieguldījumus, ja vien izmaiņas šo ierobežojumu paredzošajā tiesiskajā regulējumā pēc šā datuma nav mainījušas loģiku, uz kuru ir balstījies tiesiskais regulējums līdz 1993. gada 31. decembrim, un ja ar minētajām izmaiņām nav tikušas ieviestas jaunas procedūras.

68. Gadījumā, ja Tiesa piekristu šai analīzei, atbilde uz iesniedzējtiesas uzdoto trešo jautājumu, kas attiecas uz kapitāla brīvas aprites ierobežojuma attaisnojamību, zaudētu priekšmetu. Tātad šo jautājumu es izvērtēšu vien pakārtoti.

### **C. Pakārtoti apsvērumi par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma attaisnošanu**

69. Saskaņā ar EKL 58. panta 1. punktu, lai kādu valsts tiesisko regulējumu, uz kuru neattiecas EKL 57. panta 1. punkts, varētu uzskatīt par saderīgu ar EKL noteikumiem par kapitāla brīvu apriti, ir nepieciešams, lai tajā paredzētā atšķirīgā attieksme skartu situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai lai to attaisnotu primāri vispārējo interešu apsvērumi<sup>31</sup>.

#### *1. Par situāciju objektīvu salīdzināmību*

70. Vācijas valdība apgalvo, ka šo secinājumu 24. punktā norādītā atšķirīgā attieksme attiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas. Proti, šīs valdības ieskatā, *AStG* tā pamatlietas faktu rašanās laikā piemērojamās redakcijas noteikumi par ārvalsts starpnieksabiedrībā gūto ienākumu vēlāku iekļaušanu attiecas vienīgi uz trešajās valstīs reģistrētām sabiedrībām, kur tām tiek piemēroti zemi nodokļi. Vācijas Federatīvās Republikas nodokļu kompetences neesamība attiecībā uz ienākumiem no ieguldījumiem ārvalsts sabiedrībā atspoguļojot būtisku atšķirību salīdzinājumā ar situāciju, kad ienākumi tiek gūti no līdzvērtīgiem ieguldījumiem Vācijas sabiedrības pamatkapitālā. Vācijas valdība piebilst, ka 2015. gada 17. decembra spriedumā *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, 65. punkts) Tiesa jau esot atzinusi, ka tāda nodokļu maksātāja situācija, kuram ir pastāvīgs uzņēmums Vācijā, nav salīdzināma ar tāda nodokļu maksātāja situāciju, kuram ir uzņēmums, kas atrodas ārvalstī.

<sup>29</sup> Pamatlietā iesniedzējtiesa ir precizējusi, ka Y pamatkapitālu bez X vēl kontrolē kāda Šveices sabiedrība. Šai pēdējai tātad pieder 70 % Y akciju, kas var nozīmēt šīs pēdējās dalītu kontroli.

<sup>30</sup> Ir nepieciešama norāde uz vispārēju hipotētisku standartu, jo, atgādināšu to, Y daļas X pieder tikai kopš 2005. gada – laikposma, kas ļoti skaidri ir vēlāks par 1993. gada 31. decembri.

<sup>31</sup> Skat. spriedumu, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 57. punkts un tajā minētā judikatūra).

71. Es pilnībā nepiekrītu Vācijas valdības argumentācijai. Proti, pats *AStG* 7. panta mērķis neatkarīgi no tā redakcijas, uz kuru tiek balstīta analīze, tieši ir nodrošināt, lai Vācijas Federatīvā Republika īstenotu savu nodokļu kompetenci attiecībā uz ienākumiem, ko gūst sabiedrība rezidente, kas ir veikusi kapitālieguldījumus sabiedrībā trešajā valstī, kurā nodokļi saskaņā ar Vācijas nodokļu tiesībām tiek kvalificēti kā “zemi”. Tātad šīs tiesību normas mērķis ir šādu sabiedrību situāciju pēc iespējas pielīdzināt tādu rezidentu sabiedrību situācijai, kuras savu kapitālu ir ieguldījušas citā sabiedrībā rezidentē Vācijā, lai pēc iespējas neitralizētu nodokļu priekšrocības, ko pirmās varētu gūt no kapitāla ieguldīšanas ārvalstīs.

72. *AStG* 7. panta mērķis un situācija, kādu šī tiesību norma rada sabiedrībai rezidentei, kas ir veikusi ieguldījumus sabiedrībā trešajā valstī, kurā nodokļi ir “zemi”, atgādina apstākļus, kuros tika taisīts 2006. gada 12. septembra spriedums *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544) saistībā ar Apvienotās Karalistes tiesisko regulējumu par kontrolētām ārvalstu sabiedrībām (KĀS). Proti, ar šo tiesisko regulējumu uz mātessabiedrību rezidenti tika attiecināta KĀS gūta peļņa, ja valstī, kurā KĀS bija reģistrēta, tai tika piemērots minētā tiesiskā regulējuma izpratnē “mazāks” nodoklis.

73. Tomēr attiecībā uz tādas situācijas salīdzināmību ar iekšzemes situāciju Tiesa secināja, ka “atšķirīga attieksme”, kas sabiedrībai rezidentei, kurai ir piemērojami tiesību akti par KĀS, rada “neizdevīgu nodokļu situāciju”, pamatojoties uz to, ka atšķirībā no sabiedrības rezidentes ar meitassabiedrību, kura ir nodokļu maksātāja Apvienotajā Karalistē, šī sabiedrība rezidente maksā nodokli par citas juridiskās personas gūto peļņu<sup>32</sup>.

74. Šādā situācijā ir arī Vācijas sabiedrība, kurai tiek piemērots *AStG* 7. pants, tāpat kā *X*, kura ir veikusi ieguldījumus Šveicē reģistrētā sabiedrībā, kā *Y*.

75. Šos apsvērumus, manuprāt, neatspēko 2015. gada 17. decembra spriedums *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, 65. punkts), uz ko atsaucas Vācijas valdība. Proti, lai gan ir taisnība, ka šajā minētā sprieduma punktā Tiesa ir precizējusi, ka “Austrijā esoša pastāvīga uzņēmuma situācija nav salīdzināma ar Vācijā esoša pastāvīga uzņēmuma situāciju attiecībā uz Vācijas Federatīvās Republikas paredzētajiem pasākumiem sabiedrības rezidentes peļņas dubultas aplikšanas ar nodokļiem novēršanai vai samazināšanai”, tas tā ir tādēļ, ka attiecībā uz šajā sprieduma daļā apskatāmo taksācijas gadu Vācijas Federatīvajai Republikai bija izbeigusies “kompetence nodokļu jomā attiecībā uz šāda pastāvīga uzņēmuma ar nodokli aplikamajiem ienākumiem un tā kā tā zaudējumu atskaitīšana Vācijā [vairs nebija] atļauta”<sup>33</sup>.

76. Taču, kā es tikko kā esmu uzsvēris, izskatāmajā lietā *AStG* 7. pantā tieši ir paredzētas Vācijas Federatīvajai Republikai pilnvaras aplikāt ar nodokļiem trešajā valstī reģistrētā starpnieksabiedrībā, konkrētajā gadījumā *Y*, gūtos ienākumus, tos vēlāk iekļaujot citas Vācijas rezidentes juridiskās personas, proti, pamatlietā sabiedrības *X*, aplikamajā ienākumā. Turklāt no pamatlietas faktu izklāsta

32 Spriedums, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 45. punkts). Atgādināšu, ka šajā sprieduma punktā Tiesa arī ir apsvērusi sabiedrības rezidentes, kas ir pakļauta KĀS tiesiskajam regulējumam, situācijas salīdzināmību ar tādas sabiedrības rezidentes situāciju, kuras meitassabiedrība, kas ir reģistrēta ārpus Apvienotās Karalistes, nav maksājusi mazākus nodokļus, tas ir, divu pārrobežu situāciju salīdzināmību. Šā salīdzināšanas kritērija pievienošana, kas šķiet sasaucamies ar ģenerālvokāta F. Ležē [*P. Léger*] sniegtajiem secinājumiem lietā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:278), ir bijusi zināmu diskusiju objekts ģenerālvokātu starpā (skat. manus secinājumus lietā *Columbus Container Services* (C-298/05, EU:C:2007:197, 124.–155. punkts) un ģenerālvokāta Ī. Bota secinājumus lietā *Orange European Smallcap Fund* (C-194/06, EU:C:2007:403, 101.–108. punkts)), bet kas, ja vien es neklūdos, nav turpinājušās vēlāk judikatūrā. Tāpēc pie tām es šeit neuzkavēšos.

33 Proti, attiecībā uz iepriekšējiem taksācijas gadiem, kuros Vācijas Federatīvā Republika pieļāva Austrijā esoša pastāvīga uzņēmuma ciesto zaudējumu atskaitīšanu, Tiesa secināja, ka sabiedrības rezidentes situācija, kurai ir pastāvīgs Austrijā reģistrēts uzņēmums, bija salīdzināma ar sabiedrības rezidentes situāciju, kurai ir pastāvīgs Vācijā reģistrēts uzņēmums, skat. spriedumu, 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, 28. un 59. punkts).

skaidri izriet, ka attiecībā uz Vācijas sabiedrību rezidenti tādas nodokļu uzlikšanas pilnvaras tiek īstenotas kā saistībā ar starpnieksabiedrības gūto peļņu, tā arī ciestajiem zaudējumiem, kas pirmās gadījumā tiek vēlāk iekļauta, bet otrajā gadījumā ņemta vērā, nosakot pirmās sabiedrības ar nodokli apliekamo ienākumu.

77. Lai gan Vācijas sabiedrībai rezidentei, kurai ir piederējušas daļas sabiedrībā, kas ir reģistrēta trešajā valstī ar “zemiem” nodokļiem, piemērojams nodokļu regulējums, protams, ir atšķirīgs no tā regulējuma, kāds ir piemērojams sabiedrībai rezidentei, kas ir veikusi kapitālieguldījumus citā Vācijas sabiedrībā rezidentē, Tiesa jau ir atzinusi, kā to ir norādījusi iesniedzējtiesa, ka tas vien, ka sabiedrībām rezidentēm atkarībā no tā, vai tām pieder daļas sabiedrībās rezidentēs vai sabiedrības nerezidentēs, tiek piemērots atšķirīgs regulējums, nav uzskatāms par atbilstošu kritēriju, lai novērtētu situāciju objektīvu salīdzināmību un līdz ar to lai konstatētu objektīvu atšķirību starp tām<sup>34</sup>. Protī, atšķirīgu nodokļu regulējumu piemērošana rada atšķirīgu attieksmi, lai gan abos gadījumos konkrētā dalībvalsts īsteno savas nodokļu uzlikšanas pilnvaras attiecībā uz minēto sabiedrību rezidentu ienākumiem.

78. Manā ieskatā, no minētā izriet, ka kapitāla brīvas aprites ierobežojuma, ja vien tas nav atļauts ar EKL 57. panta 1. punktu, attaisnojums var tikt saglabāts vienīgi primāra vispārējo interešu apsvēruma dēļ.

## 2. Par primāra vispārējo interešu apsvēruma esamību

79. Kamēr lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojumā iesniedzējtiesa noraida domu, ka no AStG 7. panta izrietošais kapitāla brīvas aprites ierobežojums attiecībā uz trešajām valstīm varētu būt attaisnojams ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu ieņēmumus, tā interesējas, vai ir iespējams attaisnojums ar mērķi nepieļaut pilnībā mākslīgas struktūras, kuru mērķis ir apiet konkrētās dalībvalsts tiesību aktus, kā šis attaisnojuma pamatojums principā ir ticis atzīts 2006. gada 12. septembra spriedumā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544). Tomēr iesniedzējtiesa pauž šaubas par to, pirmkārt, vai šāda judikatūra ir piemērojama un, otrkārt – gadījumā, ja šī judikatūra būtu pilnībā attiecināma uz tādu situāciju kā pamatlietā, – vai AStG paredzētie noteikumi par vēlāku iekļaušanu ir samērīgi. Šajā ziņā iesniedzējtiesa norāda, ka šie noteikumi darbojas ne vien tikai pilnībā mākslīgu struktūru gadījumos, bet arī neatkarīgi no attiecīgajā trešajā valstī reģistrētās starpnieksabiedrības saimnieciskās darbības veida, un Vācijas nodokļu maksātājam rezidentam nav iespēju pierādīt, ka tā ieguldījums ir ekonomiski pamatots.

80. Savukārt Vācijas valdība norāda, ka AStG tiesību normās paredzētie noteikumi par vēlāku iekļaušanu esot pamatoti ar tādiem primāriem vispārējo interešu apsvērumiem kā nodokļu uzlikšanas pilnvaru līdzsvarots sadalījums<sup>35</sup> un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršana<sup>36</sup>, saistībā ar kuru tā atsauca uz nepieciešamību apkarot pilnībā mākslīgas struktūras. Savos rakstveida apsvērumos Francijas valdība piebilst, ka noteikumi par vēlāku iekļaušanu varētu būt attaisnojami arī ar mērķi nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti<sup>37</sup>.

34 Skat. spriedumu, 2009. gada 22. janvāris, *STEKO Industriemontage* (C-377/07, EU:C:2009:29, 33. punkts).

35 Par mērķa saglabāt nodokļu uzlikšanas pilnvaru līdzsvarotu sadalījumu dalībvalstu starpā leģitimitātes atzīšanu skat. it īpaši spriedumus, 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer* (C-446/03, EU:C:2005:763, 45. punkts); 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC* u.c. (C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 47. punkts), kā arī 2015. gada 24. februāris, *Grünwald* (C-559/13, EU:C:2015:109, 40. punkts). Par šā attaisnošanas pamatojuma attiecināšanu arī uz ierobežojumiem kapitāla brīvai aprītei ar trešajām valstīm skat. spriedumu, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 100. punkts un tajā minētā judikatūra).

36 Par izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, tostarp darījumos ar trešajām valstīm, novēršanas atzīšanu par primāru vispārējo interešu mērķi skat. it īpaši spriedumus, 2007. gada 30. janvāris, Komisija/Dānija (C-150/04, EU:C:2007:69, 51. punkts un tajā minētā judikatūra); 2010. gada 21. janvāris, *SGI* (C-311/08, EU:C:2010:26, 65. punkts), kā arī 2016. gada 24. novembris, *SECIL* (C-464/14, EU:C:2016:896, 62. punkts).

37 Par nepieciešamības nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, tostarp darījumos ar trešajām valstīm, atzīšanu par primāru vispārējo interešu mērķi skat. it īpaši spriedumus, 2007. gada 18. decembris, *A.* (C-101/05, EU:C:2007:804, 55. punkts), un 2016. gada 24. novembris, *SECIL* (C-464/14, EU:C:2016:896, 58. punkts).

81. No savas puses, *pirmkārt*, es pilnībā atbalstu iesniedzējtiesas veikto analīzi, saskaņā ar kuru dalībvalsts nevar attaisnot ierobežojumu kapitāla brīvai aprītei ar trešajām valstīm, atsaucoties uz nodokļu ieņēmumu saglabāšanu. Proti, šādu pilnībā ekonomiska rakstura pamatojumu Tiesa jau ir noraidījusi situācijās, kurās ir iesaistīta kapitāla aprīte ar trešajām valstīm<sup>38</sup>. Izskatāmajā lietā nekas nepamato atkāpšanos no tāda risinājuma. Turklāt Tiesā Vācijas valdība pat nemaz nav mēģinājusi norādīt tādu pamatojumu.

82. *Otrkārt*, kas attiecas uz mērķi par nepieciešamību pretoties pilnībā mākslīgām struktūrām, norādāms, ka Tiesa jau ir atzinusi, ka tāds mērķis var attaisnot aprītes pamatbrīvības starp dalībvalstīm ierobežojumu gan kopā ar tā piesaisti citiem primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kā cīņa pret prettiesiskām darbībām<sup>39</sup>, krāpšanas vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršana<sup>40</sup>, kā arī apvienojumā ar to vai citu no minētajiem iemesliem nodokļu uzlikšanas pilnvaru līdzsvarots sadalījums starp dalībvalstīm<sup>41</sup>, gan, šķiet, kā patstāvīgs vispārējo interešu mērķis<sup>42</sup>.

83. Pretēji tam, ko norāda iesniedzējtiesa, šāda mērķa sasniegšanas leģitimitāte ir tikusi atzīta ne vien tikai saistībā ar brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanu, bet arī attiecībā uz kapitāla brīvas aprītes ierobežojumiem starp dalībvalstīm<sup>43</sup>, kā arī starp šīm pēdējām un trešajām valstīm<sup>44</sup>.

84. Saistībā ar šo pēdējo punktu vēršama uzmanība uz to, ka 2016. gada 24. novembra spriedumā *SECIL* (C-464/14, EU:C:2016:896, 59.–62. punkts) Tiesa izvērtēja, vai atšķirīga attieksme nodokļu jomā pret Portugāles sabiedrībām rezidentēm atkarībā no tā, vai tās saņem dividendes, ko izmaksā šīs dalībvalsts sabiedrības rezidentes vai trešajās valstīs (Tunisijā un Libānā) reģistrētas sabiedrības – atšķirīga attieksme, kas tika kvalificēta kā kapitāla brīvas aprītes ierobežojums, – tomēr var būt attaisnojama ar nepieciešamību novērst krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas. Šā izvērtējuma noslēgumā Tiesa secināja, ka ar šajā lietā aplūkojamo nodokļu tiesisko regulējumu “ *tiek vispārīgi izslēgta iespēja novērst vai mazināt dividenžu dubulto ekonomisko aplikšanu ar nodokli, ja šīs dividendes sadala trešajās valstīs reģistrētas sabiedrības, necenšoties konkrēti novērst, ka tiek radīti ekonomiskajai realitātei neatbilstoši gluži fiktīvi mehānismi, kuru vienīgais mērķis ir izvairīties no nodokļiem, kas parasti jāmaksā, vai gūt kādu nodokļu priekšrocību*”<sup>45</sup>. Tātad no minētā tā izsecināja, ka kapitāla brīvas aprītes ierobežojumu nevar attaisnot ar iemesliem, kas saistīti ar nepieciešamību novērst krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas.

38 Skat. spriedumus, 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 125. un 126. punkts), un 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 101. punkts).

39 Skat. it īpaši spriedumus, 2008. gada 4. decembris, *Jobra* (C-330/07, EU:C:2008:685, 35. punkts), un 2010. gada 22. decembris, *Tankreederei I* (C-287/10, EU:C:2010:827, 28. punkts). Attiecībā uz šā pamatojuma piesaisti prettiesisku darbību un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai skat. it īpaši spriedumus, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544, 48., 51. un 55. punkts), un 2009. gada 18. jūnijs, *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (C-303/07, EU:C:2009:377, 63.–65. punkts). Attiecībā uz šā pamatojuma piesaisti prettiesisku darbību un krāpšanas novēršanai skat. spriedumu, 2016. gada 21. decembris, *Masco Denmark un Damixa* (C-593/14, EU:C:2016:984, 30. punkts).

40 Saistībā ar šā pamatojuma piesaisti krāpšanas nodokļu jomā novēršanai skat. it īpaši spriedumus, 2009. gada 19. novembris, Komisija/Itālija (C-540/07, EU:C:2009:717, 57. punkts); 2010. gada 28. oktobris, *Établissements Rimbaud* (C-72/09, EU:C:2010:645, 34. punkts), kā arī 2016. gada 24. novembris, *SECIL* (C-464/14, EU:C:2016:896, 59. punkts). Saistībā ar piesaisti izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai skat. it īpaši spriedumus, 2007. gada 18. jūlijs, *Oy AA* (C-231/05, EU:C:2007:439, 58. punkts); 2009. gada 17. septembris, *Glaxo Wellcome* (C-182/08, EU:C:2009:559, 89. punkts); 2010. gada 21. janvāris, (C-311/08, EU:C:2010:26, 65. punkts), kā arī 2015. gada 17. decembris, *Timac Agro Deutschland* (C-388/14, EU:C:2015:829, 42. punkts). Attiecībā uz piesaisti šiem abiem primārajiem vispārējo interešu apsvērumiem skat. it īpaši spriedumus, 2013. gada 3. oktobris, *Itelcar* (C-282/12, EU:C:2013:629, 33.–35. punkts), un 2013. gada 7. novembris, *K.* (C-322/11, EU:C:2013:716, 61. un 62. punkts).

41 Skat. spriedumu, 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 74. un 75. punkts).

42 Skat. spriedumus, 2014. gada 1. aprīlis, *Felixstowe Dock and Railway Company u.c.* (C-80/12, EU:C:2014:200, 31. un 35. punkts), un 2018. gada 6. marts, *SEGRO un Horváth* (C-52/16 un C-113/16, EU:C:2018:157, 114. un 115. punkts).

43 Skat. it īpaši spriedumus, 2009. gada 17. septembris, *Glaxo Wellcome* (C-182/08, EU:C:2009:559, 89. punkts); 2013. gada 3. oktobris, *Itelcar* (C-282/12, EU:C:2013:629, 34. punkts), kā arī 2018. gada 6. marts, *SEGRO un Horváth* (C-52/16 un C-113/16, EU:C:2018:157, 114. un 115. punkts).

44 Skat. spriedumus, 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 165. punkts), un 2016. gada 24. novembris, *SECIL* (C-464/14, EU:C:2016:896, 59.–62. punkts).

45 Spriedums, 2016. gada 24. novembris, *SECIL* (C-464/14, EU:C:2016:896, 61. punkts) (mans izcēlums).

85. No šā sprieduma var tikt atvedināti divi apsvērumi. Pirmkārt, šis spriedums parāda, ka dalībvalsts patiešām var pamatoti atsaukties uz mērķi cīnīties pret pilnībā mākslīgām struktūrām nolūkā izvairīties no parastā gadījumā maksājamā nodokļa, lai attaisnotu ierobežojumu kapitāla brīvai aprītei uz trešajām valstīm vai no tām. Starp citu, es nesaprotu, kāda būtu loģika liegt dalībvalstij iespēju atsaukties uz tādu attaisnojuma pamatojumu vienīgi tās attiecību ar trešajām valstīm kontekstā. Otrkārt, šis spriedums apstiprina, ka tāda mērķa tvērums tāds pats ir arī gadījumā, kad tas tiek piesaukts attiecībās dalībvalstu starpā. Jo īpaši aplūkojamā nodokļu tiesiskā regulējuma mērķim *specifiski* ir jābūt novērst darbības, kuru rezultātā tiek radītas pilnībā mākslīgas struktūras.

86. Tieši no šā skatpunkta es uzskatu, ka neatkarīgi no tā, vai cīņa pret pilnībā mākslīgām struktūrām, kuru vienīgais nolūks ir izvairīties no parasti maksājamajiem nodokļiem, ir izvērtējama, kā to rosina arī iesniedzējtiesa, kā patstāvīgs primārs vispārējo interešu apsvērums vai, kā to apgalvo Vācijas valdība, kontekstā ar izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu, *AStG* paredzētie noteikumi par vēlāku iekļaušanu pārsniedz to, kas ir vajadzīgs, lai sasniegtu šo mērķi.

87. Proti, šie noteikumi nevis attiecas *specifiski* uz pilnībā mākslīgām struktūrām, bet tie, pamatojoties uz neatspēkojamu prezumpciju par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas<sup>46</sup>, ir vispārpiemērojami attiecībā uz ikvienu nodokļu maksātāju ar neierobežotu nodokļu maksāšanas pienākumu Vācijā, kam pieder vismaz 1 % daļu sabiedrībā, kas ir reģistrēta trešajā valstī, kuras nodokļi Vācijas nodokļu tiesiskajā regulējumā vienpusēji tiek kvalificēti kā “zemi”.

88. Ņemot vērā *AStG* noteikumu par vēlāku iekļaušanu vispārpiemērojamo raksturu, tiem tātad nav specifiska mērķa novērst darbības, kuru rezultātā tiek izveidotas no ekonomiskās situācijas atrautas, pilnībā mākslīgas struktūras, kuru vienīgais mērķis ir izvairīties no parasti maksājamajiem nodokļiem<sup>47</sup>.

89. Līdz ar to es uzskatu, ka *AStG* paredzētie noteikumi par vēlāku iekļaušanu nevar tikt attaisnoti, pamatojot tos ar izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanu un cīņu pret pilnībā mākslīgām struktūrām.

90. No minētā izriet, ka nav jāizlemj Francijas valdības tās rakstveida apsvērumos izteiktais aicinājums, ka Tiesai būtu jāatzīst, ka attiecībā uz trešajām valstīm dalībvalstīm ir atļauts saglabāt to regulējumus, kuru mērķis ir pretoties pilnībā mākslīgām struktūrām, kuru *galvenais, nevis vienīgais* mērķis ir izvairīties no parasti maksājamajiem nodokļiem<sup>48</sup>. Katrā ziņā no 2011. gada 10. februāra sprieduma *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61,

46 Atzīmējams, ka Tiesas sēdē Vācijas valdība atzina šīs prezumpcijas neatspēkojamo raksturu.

47 Šajā nozīmē pēc analogijas skat. spriedumus, 2014. gada 1. aprīlis, *Felixstowe Dock and Railway Company* u.c. (C-80/12, EU:C:2014:200, 34. punkts); 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 165. punkts), un 2016. gada 24. novembris, *SECIL* (C-464/14, EU:C:2016:896, 61. punkts).

48 Savu argumentāciju Francijas valdība balsta, pirmkārt, uz 2007. gada 13. marta spriedumu *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161, 81. punkts) un, otrkārt, uz atsevišķiem atvasinātajiem Savienības tiesību aktiem, kas ir jaunāki par pamatlietas faktiem (un kuri tātad katrā ziņā nav attiecināmi), to vidū it īpaši Padomes Direktīvu (ES) 2016/1164 (2016. gada 12. jūlijs), ar ko paredz noteikumus tādas nodokļu apiešanas prakses novēršanai, kas tieši iespaido iekšējā tirgus darbību (OV 2016, L 193, 1. lpp.). Lai gan ir tiesa, ka 2007. gada 13. marta sprieduma *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161) 81. punktā ir norādīts uz to, ka, lai attiecīgo darījumu kvalificētu kā pilnībā mākslīgu struktūru, ar to sasniedzamajam mērķim ir jābūt “galvenajam”, nevis vienīgajam, norādišu, ka minētā sprieduma 82. punktā kā pilnībā mākslīgās struktūras tās tiek raksturotas saistībā ar to “nodokļu mērķiem”. Cik man zināms, 2007. gada 13. marta sprieduma *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation* (C-524/04, EU:C:2007:161) 81. punkts ir citēts tikai vienu vienīgu reizi 2008. gada 17. janvāra sprieduma *Lammers & Van Cleeff* (C-105/07, EU:C:2008:24) 30. punktā. Savukārt viennozīmīgi vadošajā judikatūras virzienā tiek norādīts uz attiecīgā darījuma mērķa īpašo vai vienīgo raksturu, skat. spriedumus, 2008. gada 4. decembris, *Jobra* (C-330/07, EU:C:2008:685, 35. punkts); 2009. gada 17. septembris, *Glaxo Wellcome* (C-182/08, EU:C:2009:559, 89. un 92. punkts); 2010. gada 22. decembris, *Tankreederei I* (C-287/10, EU:C:2010:827, 28. punkts); 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 165. punkts); 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 41. punkts); 2013. gada 3. oktobris, *Itelcar* (C-282/12, EU:C:2013:629, 34. punkts); 2014. gada 13. novembris, Komisija/Apvienotā Karaliste (C-112/14, nav publicēts, EU:C:2014:2369, 25. punkts); 2016. gada 24. novembris, *SECIL* (C-464/14, EU:C:2016:896, 59. punkts), kā arī 2017. gada 7. septembris, *Eqiom un Enka* (C-6/16, EU:C:2017:641, 34. punkts). Skat. arī rīkojumu, 2008. gada 23. aprīlis, *Test Claimants in the CFC and Dividend Group Litigation* (C-201/05, EU:C:2008:239, 84. punkts).

165. punkts) un 2016. gada 24. novembra sprieduma *SECIL* (C-464/14, EU:C:2016:896, 59. punkts) izriet, ka tostarp attiecībās ar trešajām valstīm attiecīgais darījums ir uzskatāms par pilnībā mākslīgu struktūru, ja izvairīties no parasti maksājamajiem nodokļiem vai iegūt kādu nodokļu priekšrocību ir tā vienīgais mērķis.

91. *Treškārt*, atbilde uz jautājumu par to, vai *AStG* paredzētie noteikumi par vēlāku iekļaušanu var tikt attaisnoti ar nepieciešamību saglabāt nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu starp valstīm un nodokļu kontroles efektivitāti, kopā ņemot, manā ieskatā, ir rodama grūtāk.

92. Runājot par principiem, šos abus primāros vispārējo interešu apsvērumus Tiesa jau ir izvērtējusi kopā<sup>49</sup> un jau ir atzinusi, ka uz šiem iemesliem dalībvalstis var atsaukties, lai attaisnotu ierobežojumus kapitāla brīvai aprītei uz trešajām valstīm vai no tām<sup>50</sup>.

93. Kas attiecas uz nepieciešamību saglabāt dalībvalstu nodokļu uzlikšanas pilnvaras, šis iemesls ir pieļaujams, ja ar konkrēto regulējumu ir paredzēts novērst tādu rīcību, kas var apdraudēt kādas dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz tās teritorijā veikto darbību<sup>51</sup>.

94. Manā ieskatā, nav nekādu šaubu, ka *AStG* paredzētie noteikumi par vēlāku iekļaušanu ir piemēroti tam, lai sasniegtu mērķi pretoties šādai rīcībai, jo pamatlietā ar tiem tiek novērsts tas, ka Vācijas sporta klubu darbība atrodas ārpus Vācijas Federatīvās Republikas kompetences nodokļu jomā, šo klubu gūtās peļņas sadalīšanu nododot trešajā valstī reģistrētai sabiedrībai. Tieši tādēļ šīs sabiedrības gūtā ienākumi no Vācijas sporta klubu gūtās peļņas sadales ir iekļauti tās Vācijas dalībnieka, sabiedrības X, aplikamajā ienākumā, lai nepieļautu šīs pēdējās nodokļa bāzes samazināšanos Vācijā.

95. Arī atsevišķi šā valsts pasākuma aspekti man šķiet esam atbilstoši. Pirmkārt, *AStG* paredzētie noteikumi par vēlāku iekļaušanu ir piemērojami vienīgi trešajās valstīs, kurās peļņa tiek aplikta ar nodokli mazāk nekā 25 % apmērā, reģistrētu starpnieksabiedrību tā sauktajām “pasīvajām” darbībām. Otrkārt, lai gan ir tiesa, ka noteikumi par vēlāku iekļaušanu ir piemērojami neatkarīgi no tā, vai ir notikusi peļņas sadale, kā uz to uzmanību ir vēršusi iesniedzējtiesa, par starpnieksabiedrības *faktiski* veikto peļņas sadali, izmaksājot to tās dalībniekiem Vācijā, Vācijas Federatīvajā Republikā nodoklis nav jāmaksā. Treškārt, attiecīgajā trešajā valstī uz vietas maksājamais nodoklis no sadalītās peļņas var tikt attiecināts uz nodokli, kas saskaņā ar *AStG* normām tiek piemērots Vācijas dalībnieka aplikamajā ienākumā vēlāk iekļaujamajai vai no tā atskaitāmajai nodokļa summai.

96. Tomēr saskaņā ar *AStG* Vācijas dalībnieks trešajā valstī reģistrētā starpnieksabiedrībā nevar izvairīties no noteikumu par vēlāku iekļaušanu piemērošanas, pierādot, ka, lai gan minētās starpnieksabiedrības veiktajai darbībai ir “pasīvs” raksturs, šīs darbības pamatā ir patiesi komerciāli vai ekonomiski iemesli, tādējādi panākot, ka par ienākumiem no starpnieksabiedrības minētajam dalībniekam nodoklis nav jāmaksā.

97. Ir taisnība, ka, lai arī attiecībās *starp Savienības dalībvalstīm* nodokļu maksātājam *a priori* nedrīkstētu tikt izslēgta iespēja iesniegt atbilstošus pierādījumus, kas nodokļa uzlikšanas dalībvalsts nodokļu iestādēm ļauj pārliecināties, ka šis nodokļu maksātājs atbilst nosacījumiem, kas viņam dod tiesības uz nodokļu priekšrocību, Tiesa vairākkārt ir norādījusi, ka šī judikatūra nevar tikt pilnībā attiecināta uz kapitāla aprīti *starp dalībvalstīm un trešajām valstīm*, kas norisinās atšķirīgā juridiskā kontekstā<sup>52</sup>.

49 Skat. spriedumu, 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT* (C-318/10, EU:C:2012:415, 48. punkts).

50 Skat. spriedumu, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 71. un 100. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).

51 Skat. spriedumu, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 98. punkts un tajā minētā judikatūra).

52 Šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 81. un 82. punkts, kā arī tajos minētā judikatūra).



98. Proti, lai Savienības dalībvalstu starpā piemērojamo judikatūru varētu piemērot attiecībām ar trešajām valstīm, ir nepieciešams, lai starp attiecīgās dalībvalsts un trešās valsts kompetentajām iestādēm būtu noslēgta vienošanās par savstarpēju palīdzību, kas būtu līdzvērtīga Savienības ietvaros ar Padomes Direktīvu 77/799/EEK (1977. gada 19. decembris) par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā izveidotajai sadarbībai<sup>53</sup>.

99. Tādā kontekstā, kāds tas ir izskatāmajā lietā, tāds sadarbības un savstarpējas palīdzības nodokļu jomā ietvars attiecīgās dalībvalsts iestādēm varētu nodrošināt iespēju tostarp pārbaudīt, vai konkrētā trešajā valstī reģistrētā sabiedrība, lai gan tās darbībai ir “pasīvs” raksturs, veic īstu vai reālu saimniecisko darbību, izmantojot personālu, aprīkojumu, preces vai telpas, un ka tā it īpaši nav uzskatāma par vienkāršu “pastkastītes” sabiedrību.

100. Tomēr kopumā, nešķirojot trešās valstis atkarībā no tā, vai tām ar Vācijas Federatīvo Republiku ir vai nav izveidots Direktīvā 77/799 paredzētajam sadarbības un informācijas apmaiņas ietvaram līdzvērtīgs ietvars, *AStG* paredzētie noteikumi par vēlāku iekļaušanu, manā ieskatā, pārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu mērķi saglabāt konkrētās dalībvalsts nodokļu uzlikšanas pilnvaras un nodokļu kontroles efektivitāti. *AStG* paredzēto noteikumu par vēlāku iekļaušanu piemērošana tāda Vācijas nodokļu maksātāja gadījumā, kuram ir daļas trešajā valstī reģistrētā sabiedrībā, attiecībā uz kuru, izmantojot informācijas apmaiņas nodokļu jomā līgumisku ietvaru starp šo valsti un Vācijas Federatīvo Republiku, būtu pierādīts, ka tā faktiski veic īstu saimniecisko darbību, nozīmētu sabiedrības reģistrācijas valsts nodokļu uzlikšanas pilnvaru piesavināšanos un, manā ieskatā, būtu pamats uzskatīt, ka *AStG* noteikumi par vēlāku iekļaušanu galu galā ir paredzēti, lai papildinātu Vācijas valsts kases ieņēmumus<sup>54</sup>.

101. Paturot to prātā, bez iesniedzējtiesas veiktām plašākām pārbaudēm šeit konstatētajam uz pamatlietu varētu nebūt praktiskas ietekmes.

102. Šajā ziņā, lai gan iesniedzējtiesa nesniedz Tiesai nekādu informāciju par to, vai starp Vācijas Federatīvo Republiku un Šveices Konfederāciju pastāv sadarbības un savstarpējas palīdzības ietvars nodokļu jomā, nevar pilnībā ignorēt to, ka tāds sadarbības ietvars starp šīm divām valstīm pastāv kopš 2017. gada 1. janvāra, kad Šveices Konfederācijas teritorijā stājās spēkā Strasbūrā 1988. gada 25. janvārī noslēgtā Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (*OECD*) un Eiropas Padomes izstrādātā Konvencija par savstarpējo administratīvo palīdzību nodokļu jomā<sup>55</sup>. Šīs konvencijas 4. pantā ir noteikts, ka līgumslēdzējas puses apmainās ar informāciju, kas ir paredzami svarīga to valsts tiesiskā regulējuma piemērošanai attiecībā uz minētajā konvencijā paredzētajiem nodokļiem, kuru skaitā saskaņā ar šīs konvencijas 2. pantu ir ienākuma un peļņas nodokļi.

103. Tomēr saskaņā ar konvencijas 30. pantu “Atrunas” Šveices Konfederācija, deponējot savu ratifikācijas dokumentu, ir precizējusi, ka tā “nesniedz nekādu administratīvo palīdzību attiecībā uz nodokļu parādiem, kas jau pastāv šīs konvencijas spēkā stāšanās dienā” attiecībā uz šo līgumslēdzēju pusi, tas ir, par laiku pirms 2017. gada 1. janvāra.

53 OV 1977, L 336, 15. lpp. Skat. it īpaši spriedumu, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (C-190/12, EU:C:2014:249, 83. punkts un tajā minētā judikatūra).

54 Starp citu, kā to savos rakstveida apsvērumos norāda Komisija, *attiecību ietvaros starp Savienības dalībvalstīm* un pēc izskatāmajā lietā aplūkojamajiem taksācijas gadiem Vācijas likumdevējs grozīja *AStG* ar *Jahressteuergesetz 2008* (Finanšu likums 2008. gadam, *BGBI.* I, 3150. lpp.), atļaujot Vācijas nodokļu maksātājam izvairīties no noteikumu par vēlāku iekļaušanu piemērošanas, ja tas pierāda, ka citā dalībvalstī reģistrētā sabiedrība veic faktiski saimniecisko darbību.

55 *STE* Nr. 127. Šīs konvencijas teksts, pie tās izdarītās atrunas, kā arī ratifikācijas stāvoklis ir pieejams vietnē <https://www.coe.int/fr/web/conventions/full-list/-/conventions/treaty/127>. Vācijas Federatīvā Republika šo konvenciju ratificēja 2015. gada 28. augustā, un šajā dalībvalstī tā stājās spēkā 2015. gada 1. decembrī.

104. No minētā izriet, ka attiecībā uz pamatlietā aplūkojamajiem taksācijas gadiem, kas, atgādinu, ir 2005. un 2006. gads, iesniedzējtiesai visdrīzāk nāksies secināt, ka Konvencija par savstarpējo administratīvo palīdzību nodokļu jomā neļauj Vācijas nodokļu iestādēm pie to Šveices kolēģiem pārbaudīt Šveicē reģistrētās starpnieksabiedrības Y darbības istumu.

105. Līdz ar to, ņemot vērā pamatlīetas apstākļus un ja vien starp Vācijas Federatīvo Republiku un Šveices Konfederāciju nepastāv divpusējs informācijas apmaiņas ietvars nodokļu jomā, kurš būtu piemērojams pamatlīetas faktiem, kas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai, es uzskatu, ka *AStG* paredzēto noteikumu par vēlāku iekļaušanu *piemērošana* varētu būt attaisnojama ar konkrētās dalībvalsts nodokļu uzlikšanas pilnvaru un nodokļu kontroles efektivitātes saglabāšanu.

### III. Secinājumi

106. Ņemot vērā galvenokārt šajos secinājumos norādītos apsvērumus, uz *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem es ierosinu Tiesai atbildēt šādi:

EKL 57. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka šā panta piemērošanas jomā ietilpst valsts tiesiskais regulējums, kurā 1993. gada 31. decembrī bija paredzēts, ka dalībvalsts nodokļu maksātājam ir jāmaksā nodoklis par tiešajiem ieguldījumiem trešajā valstī reģistrētā ārvalsts sabiedrībā, ja tā dalības līmenis ir vismaz 10 %, un kura iedarbība ir turpinājusies pēc 1993. gada 31. decembra līdz brīdim, kad šis regulējums ticis aizstāts ar citu valsts tiesisko regulējumu, kas attiecībā uz tiešajiem ieguldījumiem būtībā ir identisks regulējumam, kurš pastāvēja 1993. gada 31. decembrī.