



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2014. gada 9. oktobrī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Kapitāla brīva aprīte — LESD 63. pants — Ienākumu no ieguldījumu fondiem aplikšana ar nodokli — Ieguldījumu fonda pienākumi paziņot un publicēt noteiktu informāciju — Ienākumu no ieguldījumu fonda, kurš neievēro paziņošanas un publicēšanas pienākumus, aplikšana ar nodokli, piemērojot fiksētu nodokļa bāzi

Lieta C-326/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Finanzgericht Düsseldorf* (Vācija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 3. maijā un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 10. jūlijā, tiesvedībā

Rita van Caster,

Patrick van Caster

pret

Finanzamt Essen-Süd.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs A. Tizzano [*A. Tizzano*], tiesneši S. Rodins [*S. Rodin*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*], E. Levits (referents) un M. Bergere [*M. Berger*],

ģenerālvokāts M. Vatelē [*M. Wathelet*],

sekretārs M. Aleksejevs [*M. Alekseev*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2013. gada 9. oktobra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— *R. van Caster* un *P. van Caster* vārdā – *V. Heidelberg, Rechtsanwalt*,

— *Finanzamt Essen-Süd* vārdā – *U. Weise*, pārstāvis,

— Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *A. Wiedmann*, pārstāvji,

— Apvienotās Karalistes valdības vārdā – *C. Murrell*, pārstāve, kurai palīdz *R. Hill, barrister*,

— Eiropas Komisijas vārdā – *W. Roels* un *W. Mölls*, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – vācu.

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2013. gada 21. novembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu attiecas uz LESD 63. un 65. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts *R. van Caster* un viņas dēla (turpmāk tekstā – “*R. van Caster* un *P. van Caster*”), kuri dzīvo Vācijā, prāvā pret *Finanzamt Essen-Süd* (turpmāk tekstā – “*Finanzamt*”) par atsevišķu un vienotu nodokļu aprēķina bāzes noteikšanu viņu ienākumiem, kas gūti no ārvalstu ieguldījumu fondiem 2004.–2008. taksācijas gadā.

Atbilstošās Vācijas tiesību normas

- 3 Likumā par ieguldījumu aplikšanu ar nodokli (*Investmentsteuergesetz*, turpmāk tekstā – “*InvStG*”), kurš ir spēkā no 2004. gada, ietilpst 1. nodaļa, kas ietver 1.–10. pantu par kopējiem noteikumiem attiecībā uz daļām vietējos un starptautiskos ieguldījumos.
- 4 *InvStG* 2. panta 1. punktā ir paredzēts, ka sadalītie ienākumi no daļām, sadalei atbilstošie ienākumi un starpposma peļņa ar zināmiem izņēmumiem ietilpst ieguldītāja ienākumos no kapitāla.
- 5 Šī likuma 2003. gada 15. decembra redakcijā (*BGBI.* 2003 I, 2676. lpp.) 5. pants ir formulēts šādi:

“(Nodokļu bāzes)

(1) 2. un 4. pants ir piemērojami vienīgi tad, ja:

1. Ieguldījumu sabiedrība ieguldītājiem vācu valodā par katru ar ieguldījumu daļu saistīto peļņas sadali paziņo:
 - a) sadales apmēru (ar vismaz četriem skaitļiem aiz komata);
 - b) sadalītās peļņas apmēru (ar vismaz četriem skaitļiem aiz komata);
 - c) sadalē ietvertās summas, proti:
 - aa) sadalei atbilstošos iepriekšējā gada ienākumus,
 - bb) kapitāla pieaugumu no īpašumtiesību nodošanas, kas ir atbrīvota no nodokļiem 2. panta 3. punkta 1. apakšpunkta pirmā teikuma izpratnē,
 - cc) ienākumus Likuma par ienākuma nodokli [(*Einkommensteuergesetz*)] 3. panta 40. punkta izpratnē,
 - dd) ienākumus Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli [(*Körperschaftsteuergesetz*)] 8.b panta 1. punkta izpratnē,
 - ee) kapitāla pieaugumu no īpašumtiesību nodošanas Likuma par ienākuma nodokli 3. panta 40. punkta izpratnē,

- ff) kapitāla pieaugumu no īpašumtiesību nodošanas Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 8.b panta 2. punkta izpratnē,
 - gg) ienākumus 2. panta 3. punkta 1. apakšpunkta otrā teikuma izpratnē, ciktāl tie nav ienākumi no kapitāla Likuma par ienākuma nodokli 20. panta izpratnē,
 - hh) kapitāla pieaugumu no īpašumtiesību nodošanas, kas ir atbrīvota no nodokļiem 2. panta 3. punkta 2. apakšpunkta izpratnē,
 - ii) ienākumus 4. panta 1. punkta izpratnē,
 - jj) ienākumus 4. panta 2. punkta izpratnē, kuriem nav veikta atskaitīšana saskaņā ar 4. punktu,
 - kk) ienākumus 4. panta 2. punkta izpratnē, kas saskaņā ar Konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu rada tiesības ieskaitīt ienākuma vai uzņēmuma ienākuma nodokli par samaksātu uzskatītu nodokli;
- d) sadales daļu, kas dod tiesības uz nodokļa par ienākumiem no kapitāla ieskaitīšanu vai atmaksu atbilstoši:
- aa) 7. panta 1. un 2. punktam,
 - bb) 7. panta 3. punktam;
- e) nodokļa par ienākumiem no kapitāla summu, kas ieskaitāma vai atmaksājama atbilstoši:
- aa) 7. panta 1. un 2. punktam,
 - bb) 7. panta 3. punktam;
- f) ārvalstu ar ienākumiem saistīto nodokļu apmēru 4. panta 2. punkta izpratnē, kas ir ietverti sadales summās un
- aa) ir atskaitāmi saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 34.c panta 1. punktu vai Konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu,
 - bb) ir atskaitāmi saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 34.c panta 3. punktu, ja nav veikta atskaitīšana, piemērojot 4. panta 4. punktu,
 - cc) ir uzskatāmi par samaksātiem saskaņā ar Konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu;
- g) atskaitījuma par pamatvērtības samazinājumu vai samazināšanos apmēru saskaņā ar 3. panta 3. punkta pirmo teikumu;
- h) nodokļa par uzņēmumu ienākuma nodokļa samazinājuma apmēru, ko saskaņā ar Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 37. panta 3. punktu lūdz piemērot sadali veicošā sabiedrība;
2. Ieguldījumu sabiedrība atbilstoši 1. punktam ieguldītājiem ar ieguldījumu daļu saistītos datus par sadalei atbilstošajiem ienākumiem vācu valodā paziņo vēlākais četrus mēnešus laikā pēc tā taksācijas gada beigām, kura laikā tie tiek uzskatīti par izmaksātiem;

3. Ieguldījumu sabiedrība 1. un 2. punktā minētos datus saistībā ar ikgadējo atskaiti Likuma par ieguldījumiem [(*Investmentgesetz*)] 45. panta 1. punkta un 122. panta 1. un 2. punkta izpratnē paziņo *Federālajā Oficiālo Paziņojumu Elektroniskajā Laikrakstā*; informācijai pievieno speciālista, kas saskaņā ar Likuma par nodokļu konsultantiem [(*Steuerberatungsgesetz*)] 3. pantu ir tiesīgs sniegt nodokļu konsultanta pakalpojumus peļņas gūšanas nolūkā, valsts pārvaldes atzītas audita organizācijas vai līdzvērtīgas organizācijas apliecinājumu par to, ka informācija noskaidrota, pamatojoties uz Vācijas nodokļu tiesību normām; Komerckodeksa [(*Handelsgesetzbuch*)] 323. pants ir piemērojams *mutatis mutandis*. Ja konta izraksts *Federālajā Oficiālo Paziņojumu Elektroniskajā Laikrakstā* atbilstoši Likuma par ieguldījumiem noteikumiem nav publicēts, ir norādāma arī atsauce uz konta izraksta publikāciju vācu valodā;
4. Ārvalstu ieguldījumu sabiedrība kopā ar atpakaļpirkšanas cenu aprēķina un paziņo ienākumu apmēru, kas tiek uzskatīts par izmaksātu ārvalstu ieguldījumu daļu īpašniekiem pēc 1993. gada 31. decembra un vēl nav aplikts ar nodokli;
5. Ārvalstu ieguldījumu sabiedrība Federālajai centrālajai nodokļu pārvaldei uz tās pieprasījuma pamata un trīs mēnešu laikā pilnā apmērā pierāda 1., 2. un 4. punktā sniegto datu patiesumu. Ja apliecinājumi tiek sastādīti svešvalodā, var tikt pieprasīts apliecināts tulkojums vācu valodā. Ja ārvalstu ieguldījumu sabiedrība ir norādījusi neprecīzu apmēru, tā pēc pašas iniciatīvas vai pēc Federālās centrālās nodokļu pārvaldes pieprasījuma publikācijā par kārtējo taksācijas gadu ņem vērā starpību.

Ja 1. punkta c) vai f) apakšpunktā minētās ziņas nav pieejamas, ienākumus apliek ar nodokli saskaņā ar 2. panta 1. punkta pirmo teikumu un 4. pants netiek piemērots.”

6. *InvStG* 6. pantā “Nodoklis deklarācijas neesamības gadījumā”, redakcijā, kas ir spēkā no 2004. gada 9. decembra (*BGBL*. 2004 I, 3310. lpp.), ir noteikts:

“Ja 5. panta 1. punkta nosacījumi nav ievēroti, ar ienākuma nodokli apliek ieguldītāja daļas peļņas sadali, starpposma peļņu, kā arī 70 % no kapitāla vērtības pieauguma, kas radies no pirmās kalendārā gada laikā noteiktās atpakaļpirkšanas cenas un pēdējās šī paša gada laikā noteiktās atpakaļpirkšanas cenas starpības; nodokli nosaka vismaz 6 % apmērā no pēdējās kalendārā gada laikā noteiktās atpakaļpirkšanas cenas. Ja atpakaļpirkšanas cena nav noteikta, to aizvieto ar biržas cenu vai tirgus cenu [...]”

7. Saskaņā ar Vācijas valdības norādēm *InvStG* 5. un 6. pants vēlāk vairākkārt ir grozīti, bet šie grozījumi neietekmē pamatlietu.

Pamatlieta un prejudiciālais jautājums

8. *R. van Caster* un *P. van Caster* pieder kapitalizācijas ieguldījumu fondu ieguldījumu daļas, kas noguldītas bankā Beļģijā.
9. Ienākumi no šiem kapitāla noguldījumiem no 2003. gada *R. van Caster* un *P. van Caster* tika noteikti atsevišķi un vienoti un aprēķināti, katram no viņiem aprēķinot pusi.
10. Laikā no 2003. līdz 2006. ienākumu gadam *R. van Caster* un *P. van Caster* ieguldījumu daļas bija vai nu daļas tā sauktajos “melnajos” fondos, kuru aplikšana ar nodokli līdz 2003. gadam bija regulēta Likuma par ārvalstu ieguldījumu daļu pārdošanu un ienākumu no ārvalstu ieguldījumu daļām aplikšanu ar nodokli (*Gesetz über den Vertrieb ausländischer Investmentanteile und über die Besteuerung der Erträge aus ausländischen Investmentanteilen*, *BGBL*. 1998 I, 2820. lpp.) 18. panta 3. punktā, vai arī daļas tā sauktajos “nepārskatāmajos” fondos, uz kuru aplikšanu ar nodokli attiecas *InvStG* 6. pants.

- 11 2007. un 2008. ienākumu gadā *R. van Caster* un *P. van Caster* deklarēja ienākumus no dažām sešos ieguldījumu fondos, no kuriem trīs bija t.s. “nepārskatāmie” fondi.
- 12 *R. van Caster* un *P. van Caster* deklarēja savus ienākumus no šo ieguldījumu fondu ieguldījumu daļām, tos novērtējot vai aplēšot, pamatojoties uz viņu deklarācijām pievienotajiem pamatojošajiem dokumentiem vai uz informāciju biržas biļetenā. Tādējādi attiecībā uz 2003.–2008. gadu viņi deklarēja ienākumus attiecīgi EUR 8435,43, EUR 10 500,94, EUR 12 318,18, EUR 13 263,04, EUR 12 672,46 un EUR 14 272,88 apmērā, t.i., par kopējo summu EUR 71 462,93 apmērā.
- 13 *Finanzamt* ienākumus no nepārskatāmajiem fondiem noteica atbilstoši *InvStG* 6. pantam, piemērojot fiksētu nodokļa bāzi. Saskaņā ar *Finanzamt* aprēķinu *R. van Caster* un *P. van Caster* saņemtie ienākumi 2003.–2008. gadā bija attiecīgi EUR 38 503,53, EUR 32 691,41, EUR 63 603,62, EUR 49 463,21, EUR 37 045,03 un EUR 25 139,27, t.i., kopējā summa EUR 246 446,07 apmērā.
- 14 *R. van Caster* un *P. van Caster* apstrīdēja šo lēmumu *Finanzgericht Düsseldorf* (Diseldorfas finanšu tiesa). Šajā tiesvedībā pamatlietas puses vienojās par to, ka 2003. gada ienākumi ir lēšami 4% apmērā no 2003. gada 31. decembrī noteiktās atpakaļpirkšanas cenas, proti, EUR 19 848,07 apmērā.
- 15 Attiecībā uz 2004.–2008. gadu *R. van Caster* un *P. van Caster* lūdz grozīt paziņojumus par nodokli un ienākumus no kapitāla šajos gados noteikt, pamatojoties uz deklarētajām summām, apgalvojot, ka *InvStG* 6. pants ir pretrunā LESD normām par kapitāla brīvu apriti.
- 16 Iesniedzējtiesa norāda, ka, lai gan *InvStG* 6. pantā paredzētais mehānisms aplikšanai ar nodokli, piemērojot fiksētu bāzi, ir bez izšķirības piemērojams kā vietējiem, tā ārvalstu nepārskatāmajiem ieguldījumu fondiem, šī tiesību norma varētu izraisīt netiešu ārvalstu nepārskatāmo fondu diskrimināciju, ciktāl vietējie fondi parasti ievēro *InvStG* 5. panta 1. punkta nosacījumus, savukārt attiecībā uz ārvalstu fondiem tas parasti tā neesot.
- 17 Šādos apstākļos *Finanzgericht Düsseldorf* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:
- “Vai [*InvStG*] 6. pantā paredzētā fiksētā nodokļu bāze ienākumiem no tā sauktajiem “nepārskatāmajiem” (valsts un) ārvalstu ieguldījumu fondiem ir pretrunā Eiropas Savienības tiesībām [LESD 63. pants], jo tā ir uzskatāma par slēptu kapitāla brīvas aprites [LESD 65. panta 3. punkts] ierobežojumu?”

Par prejudiciālo jautājumu

Ievadapsvērumi

- 18 No Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem izriet, ka atkarībā no tā, kā ieguldījumu sabiedrība ievēro *InvStG* 5. panta 1. punktā noteiktos pienākumus, uz ieguldījumiem attiecas trīs dažādas aplikšanas ar nodokli sistēmas.
- 19 Ja ieguldījumu sabiedrība sniedz *InvStG* 5. panta 1. punktā paredzēto informāciju tam noteiktajos veidos un termiņos, ienākumi no ieguldījumu fondu daļām ir pakļauti vispārējai t.s. “pārskatāmās” aplikšanas ar nodokļiem sistēmai atbilstoši *InvStG* 2. panta 1. punkta pirmajam teikumam un 4. pantam.

- 20 Ja ieguldījumu sabiedrība nav ne publicējusi, ne paziņojusi *InvStG* 5. panta 1. punkta 1. apakšpunkta c) un f) punktā paredzēto informāciju, tad saskaņā ar šī likuma 5. panta 1. punkta otro teikumu ieguldījumu daļām fondos var tikt piemērota t.s. “daļēji pārskatāmās” aplikšanas ar nodokļiem sistēma. Šī aprēķina metode paredz, ka priekšrocības, par kurām nav tikusi sniegta noteikta informācija, netiek ņemtas vērā attiecībā uz nodokļu maksātāja ienākuma nodokļa bāzi.
- 21 Ja *InvStG* 5. panta 1. punkta nosacījumi nav ievēroti, daļas ieguldījumu fondos tiek apliktas ar nodokli, atbilstoši *InvStG* 6. pantam piemērojot fiksētu nodokļa bāzi, un nodokļu maksātājam ir pienākums samaksāt nodokli par summu, kas noteikta atbilstoši šajā pantā noteiktajām aprēķina metodēm.
- 22 *InvStG* 5. panta 1. punkta 1.–3. apakšpunktā ir noteikti, pirmkārt, pienākumi saistībā ar šajā pantā paredzētās informācijas paziņošanu akcionāriem vācu valodā un tās publicēšanu *Federālajā Oficiālajā Paziņojumu Elektroniskajā Laikrakstā*, tai pievienojot speciālista, kas ir tiesīgs sniegt nodokļu konsultanta pakalpojumus, apliecinājumu par to, ka informācija noskaidrota, pamatojoties uz Vācijas nodokļu tiesību normām, kuras piemērojamas visām – gan vietējām, gan ārvalstu – ieguldījumu sabiedrībām, un, otrkārt, 4. un 5. apakšpunktā ir noteikti papildu pienākumi, kas ir piemērojami vienīgi ārvalstu ieguldījumu sabiedrībām.
- 23 Iesniedzējtiesa neprecizē pienākumus, kurus ieguldījumu fondi, par kuriem ir runa pamatlietā, nav ievērojuši, bet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu pamatojuma izriet, ka tai it īpaši ir šaubas par Vācijas tiesību normu, kuras bez izšķirības ir piemērojamas vietējiem un ārvalstu ieguldījumu fondiem, saderīgumu ar kapitāla brīvas aprites principu.
- 24 Šādos apstākļos ir uzskatāms, ka ar savu jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vaicā, vai LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādus valsts tiesību aktus kā pamatlietā, kuros paredzēts, ka, ja ārvalstu ieguldījumu fonds neievēro šajos tiesību aktos vietējiem un ārvalstu fondiem bez izšķirības uzliktus pienākumus paziņot un publicēt noteiktu informāciju, tad ienākumi, kurus nodokļu maksātājs saņem no šiem ieguldījumu fondiem, tiek aplikti ar nodokli, piemērojot fiksētu bāzi.

Par ierobežojuma pastāvēšanu

- 25 Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru tādi ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šīs dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (skat. spriedumus *Santander Asset Management SGII u.c.*, no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 15. punkts un tajā minētā judikatūra, kā arī *Bouanich*, C-375/12, EU:C:2014:138, 43. punkts).
- 26 Šajā lietā ir jānorāda, ka valsts tiesisko regulējumu, par kuru ir runa pamatlietā, raksturo tas, ka sekas tam, ka ieguldījumu fondi nav ievērojuši *InvStG* 5. pantā paredzētos paziņošanas un publicēšanas pienākumus, izjūt nodokļu maksātāji, kuri iegulda šajos fondos.
- 27 Šo pienākumu neievērošanas gadījumā piemērojamo aplikšanu ar nodokli, izmantojot fiksētu nodokļa bāzi, veido minimālās nodokļa bāzes aprēķins, kas atbilst 6 % no atpakaļpirkšanas cenas kalendārā gada beigās neatkarīgi no tā, vai ieguldījumu daļas vērtība attiecīgā gada laikā ir samazinājusies vai augusi.
- 28 Veicot šādu aprēķinu, kurā izmanto fiksētu nodokļa bāzi, nodokļu maksātāja reālie ienākumi var tikt novērtēti pārāk augstu, it īpaši, kā norādījis ģenerāladvokāts savu secinājumu 43. punktā, ja procentu likme ilgu laiku ir zema. Turklāt pati Vācijas valdība atzīst, ka minimālā nodokļa bāze, kas atbilst 6 % no atpakaļpirkšanas cenas, zemu procentu likmju gadījumā bieži būs augstāka par to, kuras pamatā ir attiecīgā fonda reāli radītie ienākumi.

- 29 Tiesa, nevar tikt izslēgts, ka gados, kad ieguldījumu fondi rada īpaši augstus ienākumus, aplikšana ar nodokli, piemērojot fiksētu bāzi, varētu būt labvēlīgāka, nekā piemērojot vispārējo pārskatāmās aplikšanas ar nodokļiem sistēmu, nedz arī, ka šādi aprēķinātie ienākumi, kā apgalvo attiecīgi *Finanzamt* un Vācijas valdība, vidēji varētu tikt gūti ilgā [daļu] turēšanas laikposmā.
- 30 Tomēr jānorāda, pirmkārt, ka aplikšana ar nodokli, piemērojot fiksētu bāzi, nav mainīga atkarībā no daļu turēšanas ilguma.
- 31 Otrkārt, no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka pamatbrīvībai pretrunā esošu nelabvēlīgu attieksmi nodokļu jomā nevar pamatot ar citu nodokļu priekšrocību pastāvēšanu, pat ja tādas pastāvētu (skat. spriedumu *Lakebrink* un *Peters-Lakebrink*, C-182/06, EU:C:2007:452, 24. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 32 Tādējādi jāuzskata, ka aplikšana ar nodokli, piemērojot fiksētu bāzi, kāda tā izriet no *InvStG* 6. panta piemērošanas, var būt nodokļu maksātājam nelabvēlīga.
- 33 Šādos apstākļos no tiesību aktiem pamatlietā izriet, ka nodokļu maksātājs, kurš ir veicis ieguldījumus fondā, kurš neievēro *InvStG* 5. panta 1. punktā paredzētos pienākumus, nevar sniegt datus vai informāciju, kas spētu pierādīt viņa faktiskos ienākumus.
- 34 Tādējādi šāda aplikšana ar nodokli, piemērojot fiksētu bāzi, var atturēt šādu nodokļu maksātāju no ieguldīšanas fondos, kuri neievēro šajā valsts tiesību normā paredzētos pienākumus.
- 35 Kā tiesas sēdē norādīja Vācijas valdība, izvēle ievērot vai neievērot šos pienākumus ir ieguldījumu fondu ziņā un ir atkarīga it īpaši no viņu vēlmes piesaistīt klientus Vācijā.
- 36 Tādējādi pēc to rakstura šos pienākumus, ticamākais, neievēros tāds ieguldījumu fonds, kurš nedarbojas Vācijas tirgū un kurš aktīvi nemērķē uz šo tirgu. Kā savu secinājumu 42. punktā norādījis ģenerāladvokāts, šāds fonds nav sevišķi ieinteresēts pakļauties šādām prasībām.
- 37 Tā kā šādi fondi parasti ir ārvalstu fondi, jāatzīst, ka valsts tiesiskais regulējums, par kuru ir runa pamatlietā, var atturēt vācu ieguldītāju parakstīties uz daļām ārvalstu ieguldījumu fondā, ciktāl šāda ieguldījuma rezultātā viņam var tikt piemērota viņam neizdevīga aplikšana ar nodokli, piemērojot fiksētu bāzi, nedodot viņam iespēju iesniegt datus vai informāciju, ar kuriem varētu tikt pierādīts viņa faktisko ienākumu līmenis.
- 38 Tādējādi šāds tiesiskais regulējums ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar LESD 63. pantu.

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma pamatojumu

- 39 Tomēr no Tiesas iedibinātās judikatūras izriet, ka valsts pasākumi, kas var apgrūtināt vai padarīt mazāk pievilcīgu Līgumā garantēto pamatbrīvību izmantošanu, var tomēr tikt pieļauti ar nosacījumu, ka tiem ir vispārējo interešu mērķis, ka tie ir atbilstoši, lai nodrošinātu tā īstenošanu, un ka tie nepārsniedz to, kas ir nepieciešams, lai sasniegtu iecerēto mērķi (it īpaši skat. spriedumu Komisija/Beļģija, C-296/12, EU:C:2014:24, 32. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 40 *Finanzamt* un Vācijas valdība apgalvo, ka tiesisko regulējumu, par kuru ir runa pamatlietā, pamato, pirmkārt, nepieciešamība saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm.

- 41 Šajā ziņā kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm nodokļu ieturēšanas jomā saglabāšana ir Tiesas atzīts likumīgs mērķis (skat. spriedumu *National Grid Indus*, C-371/10, EU:C:2011:785, 45. punkts un tajā minētā judikatūra), kas var tikt akceptēta kā ierobežojuma pamatojums, it īpaši tad, ja attiecīgā sistēma ir domāta, lai novērstu tādas darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot tās kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (skat. it īpaši spriedumus *Santander Asset Management SGIIC* u.c., EU:C:2012:286, 47. punkts, un *Argenta Spaarbank*, C-350/11, EU:C:2013:447, 53. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 42 Valsts tiesiskā regulējuma, par kuru ir runa pamatlietā, mērķis, kā norāda *Finanzamt* un Vācijas valdība, ir nodrošināt vienādu attieksmi no aplikšanas ar nodokļiem viedokļa pret, pirmkārt, Vācijas nodokļu maksātājiem, kuri ir tieši veikuši ieguldījumus akcijās vai obligācijās, un tiem, kuri parakstās uz daļām ieguldījumu fondos, kā arī, otrkārt, Vācijas nodokļu maksātājiem, kuri ir ieguldījuši ārvalstu un vietējos ieguldījumu fondos, ievērojot vienlīdzības nodokļu priekšā principu.
- 43 Šī valsts tiesiskā regulējuma mērķis nav novērst darbības, kas varētu apdraudēt Vācijas Federatīvās Republikas kompetenci aplikēt ar nodokļiem tās teritorijā veiktās darbības vai aplikēt ar nodokļiem tās rezidentu citā dalībvalstī gūtos ienākumus.
- 44 Tādējādi attiecībā uz minētā valsts tiesiskā regulējuma piemērošanu nerodas jautājums par jebkādu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm.
- 45 Otrkārt, *Finanzamt*, kā arī Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības uzskata, ka valsts tiesisko regulējumu, par kuru ir runa pamatlietā, pamato nepieciešamība nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti. Vācijas valdība precizē, ka šī tiesiskā regulējuma pamatojums ir arī nepieciešamība nodrošināt nodokļu efektīvu iekasēšanu.
- 46 Kā Tiesa jau ir nospriedusi, par primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kas var pamatot Līgumā garantēto aprites brīvību izmantošanas ierobežojumu, ir uzskatāma gan nepieciešamība nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti (šajā ziņā skat. it īpaši spriedumus *A*, C-101/05, EU:C:2007:804, 55. punkts, *X* un *Passenheim-van Schoot*, C-155/08 un C-157/08, EU:C:2009:368, 55. punkts, *Meilicke* u.c., C-262/09, EU:C:2011:438, 41. punkts, kā arī *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 36. punkts), gan nepieciešamība nodrošināt nodokļa efektīvu iekasēšanu (šajā ziņā skat. spriedumus Komisija/Spānija, C-269/09, EU:C:2012:439, 64. punkts, *X*, C-498/10, EU:C:2012:635, 39. punkts, kā arī *Strojírny Protějov* un *ACO Industries Tábor*, C-53/13 un C-80/13, EU:C:2014:2011, 46. punkts).
- 47 Dalībvalstu nodokļu autonomijas princips ietver to, ka tās nosaka, kāda informācija jāsniedz, kā arī materiālos un formālos nosacījumus, kuri jāievēro, lai nodokļu administrācijai ļautu pareizi noteikt nodokli, kas jāmaksā par ienākumiem, kuri gūti no ieguldījumu fondiem (pēc analogijas skat. spriedumu *Meilicke* u.c., EU:C:2011:438, 37. punkts).
- 48 Attiecībā uz pamatlietu attiecīgā valsts tiesiskā regulējuma pamatā ir princips, ka vienīgi paši ieguldījumu fondi spēj sniegt nepieciešamo informāciju to nodokļu maksātāju, kuri parakstījušies uz daļām šajos fondos, nodokļa bāzes noteikšanai, un šī informācija var būt vienīgi publikācijas *Federālajā Oficiālajā Paziņojumu Elektroniskajā Laikrakstā* formā, kam jābūt pievienotam speciālista, kas ir tiesīgs sniegt nodokļu konsultanta pakalpojumus, apliecinājumam par to, ka informācija noskaidrota, pamatojoties uz Vācijas nodokļu tiesību normām.
- 49 Dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar kuru šis dalībvalsts nodokļu maksātājiem, kas iegādājušies daļas ārvalstu ieguldījumu fondos, pilnībā ir aizliegts iesniegt citiem kritērijiem – nevis tiem, kas saskaņā ar pirmās minētās dalībvalsts tiesību aktiem paredzēti vietējiem investoriem, – atbilstošus pierādījumus, tostarp attiecībā uz informācijas pasniegšanas veidu, pārsniedz to, kas ir vajadzīgs nodokļu kontroles efektivitātes mērķa sasniegšanai (šajā ziņā skat. spriedumu *Meilicke* u.c., EU:C:2011:438, 43. punkts).

- 50 Faktiski nav iespējams *a priori* izslēgt, ka minētie nodokļu maksātāji būtu spējīgi sniegt atbilstošus pierādījumus, kas nodokli uzliekošās dalībvalsts nodokļu iestādēm ļautu skaidri un precīzi pārbaudīt informāciju, kas nepieciešama, lai pareizi apliktu ar nodokli ienākumus no ieguldījumu fondiem (pēc analogijas skat. spriedumu *Meilicke* u.c., EU:C:2011:438, 44. punkts).
- 51 Lai gan ir taisnība, ka pašu Vācijas nodokļu maksātāju rīcībā varētu nebūt visa *InvStG* prasītā informācija, nevar tikt izslēgts, ka viņi to varētu iegūt no attiecīgajiem ārvalstu ieguldījumu fondiem un to paziņot Vācijas nodokļu iestādēm.
- 52 Vācijas nodokļu maksātāja, kurš parakstījies uz daļām ārvalstu ieguldījuma fondā, sniegtās informācijas saturs, forma un precizitātes līmenis, kāds nepieciešams, lai varētu izmantot pārskatāmās aplikšanas ar nodokļiem sistēmu, ir jānosaka nodokļu administrācijai, lai tai ļautu pareizi piemērot nodokli (pēc analogijas skat. spriedumu *Meilicke* u.c., EU:C:2011:438, 45. punkts).
- 53 Ir taisnība, kā apgalvo *Finanzamt* un Vācijas valdība, ka informācijas par nodokļa bāzēm publicēšana, kā arī speciālista, kas ir tiesīgs sniegt nodokļu konsultanta pakalpojumus, veikta tās pārbaude, apliecinot, ka informācija noskaidrota, pamatojoties uz Vācijas nodokļu tiesību normām, nodrošina vienveidīgu to maksātāju aplikšanu ar nodokli, kuri parakstījušies uz daļām tajā pašā ieguldījumu fondā.
- 54 Tomēr, kā norāda Eiropas Komisija, šāda vienveidība varētu tikt nodrošināta ar iekšējas informācijas apmaiņas palīdzību pašā Vācijas nodokļu administrācijā.
- 55 Turklāt nodokļus uzliekošās dalībvalsts nodokļu iestādes saskaņā ar Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvu 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.), redakcijā ar grozījumiem, kas izdarīti ar Padomes 2004. gada 16. novembra Direktīvu 2004/106/EK (OV L 359, 30. lpp.) un kas bija spēkā pamatlīnijas faktu laikā, kā arī Padomes 2011. gada 15. februāra Direktīvu 2011/16/ES par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799 (OV L 64, 1. lpp.), var vērsties citas dalībvalsts iestādēs, lai saņemtu jebkādu informāciju, kas varētu būt nepieciešama, lai pareizi noteiktu nodokļu maksātāja maksājamo nodokli (šajā ziņā skat. spriedumus *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 101. punkts, un *Meilicke* u.c., EU:C:2011:438, 51. punkts).
- 56 Kas attiecas uz administratīvo slogu, kuru nodokļus uzliekošās valsts nodokļu administrācijai radītu nodokļu maksātājiem sniegtā iespēja sniegt informāciju savu ienākumu pierādīšanai, ir jānorāda, ka administratīva rakstura grūtības vien nevar attaisnot kapitāla brīvas aprites ierobežojumu (šajā ziņā skat. spriedumus Komisija/Francijs, C-334/02, EU:C:2004:129, 29. punkts; *Centro di Musicologia Walter Stauffer*, C-386/04, EU:C:2006:568, 48. punkts, un *Papillon*, C-418/07, EU:C:2008:659, 54. punkts).
- 57 Tādējādi tādi valsts tiesību akti kā pamatlīnietā nevar tikt pamatoti ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti un nodokļu efektīvu iekasēšanu, ciktāl ar tiem nodokļu maksātājam netiek atļauts sniegt datus un informāciju, ar kuriem var tikt pierādīti viņa faktiskie ienākumi.
- 58 No visiem iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu valsts tiesību aktus kā pamatlīnietā, kuros paredzēts, ka, ja ārvalstu ieguldījumu fonds neievēro šajos tiesību aktos vietējiem un ārvalstu fondiem bez izšķirības uzliktus pienākumus paziņot un publicēt noteiktu informāciju, tad ienākumi, kurus nodokļu maksātājs saņem no šiem ieguldījumu fondiem, tiek aplikti ar nodokli, piemērojot fiksētu nodokļa bāzi, ciktāl ar šiem tiesību aktiem nodokļu maksātājam netiek atļauts sniegt datus un informāciju, ar kuriem var tikt pierādīts viņa ienākumu faktiskais apmērs.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 59 Attiecībā uz pamatlietas pusēm šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

LESD 63. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādus valsts tiesību aktus kā pamatlietā, kuros paredzēts, ka, ja ārvalstu ieguldījumu fonds neievēro šajos tiesību aktos vietējiem un ārvalstu fondiem bez izšķirības uzliktus pienākumus paziņot un publicēt noteiktu informāciju, tad ienākumi, kurus nodokļu maksātājs saņem no šiem ieguldījumu fondiem, tiek aplikti ar nodokli, piemērojot fiksētu nodokļa bāzi, ciktāl ar šiem tiesību aktiem nodokļu maksātājam netiek atļauts sniegt datus un informāciju, ar kuriem var tikt pierādīts viņa ienākumu faktiskais apmērs.

[Paraksti]