



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2014. gada 10. aprīlī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu — Brīvība veikt uzņēmējdarbību — Kapitāla brīva aprīte — LESD 63. un 65. pants — Juridisko personu ienākuma nodoklis — Atšķirīga attieksme pret ieguldījumu fondiem rezidentiem un nerezidentiem izmaksātajām dividendēm — Atbrīvojuma no nodokļiem izslēgšana — Nepamatots ierobežojums

Lieta C-190/12

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* (Polija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2012. gada 28. martā un kas Tiesā reģistrēts 2012. gada 23. aprīlī, tiesvedībā

Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy.

TIESA (pirmā palāta)

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

ģenerālvokāts P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretārs K. Malaceks [*K. Malacek*] administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2013. gada 5. septembra tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* vārdā – *M. Rudnicki*, juriskonsults,
- Polijas valdības vārdā – *B. Majczyna* un *M. Szpunar*, kā arī *A. Kramarczyk*, pārstāvji,
- Vācijas valdības vārdā – *T. Henze* un *K. Petersen*, pārstāvji,
- Spānijas valdības vārdā – *A. Rubio González*, pārstāvis,
- Francijas valdības vārdā – *G. de Bergues*, *J.-S. Pilczer* un *D. Colas*, pārstāvji,
- Itālijas valdības vārdā – *G. Palmieri*, pārstāve, kurai palīdz *A. De Stefano*, *avvocato dello Stato*,

* Tiesvedības valoda – poļu.

— Somijas valdības vārdā — *M. Pere*, pārstāve,

— Eiropas Komisijas vārdā — *K. Herrmann* un *W. Roels*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerāladvokāta secinājumus 2013. gada 6. novembra tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Lūgums sniegt prejudiciālu jautājumu ir par LESD 49., 63. un 65. panta interpretāciju.
- 2 Šis lūgums tika iesniegts tiesvedībā starp *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* – ieguldījumu fonds, kura juridiskā adrese ir Amerikas Savienotajās Valstīs, – un *Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy* (Bidgoščas Nodokļu iestādes direktors, turpmāk tekstā – “*Dyrektor*”) par *Dyrektor* atteikumu konstatēt un atmaksāt pārmaksāto vienotas likmes uzņēmumu ienākuma nodokli par 2005. un 2006. gadu, kurš tika samaksāts saistībā ar tādu dividenžu aplikšanu ar nodokli, ko kapitālsabiedrības, kuru juridiskā adrese ir Polijas teritorijā, bija izmaksājušas prasītājam pamatlietā.

Atbilstošās tiesību normas

Polijas tiesības

- 3 1992. gada 15. februāra Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli (*ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*) (*Dz. U.*, Nr. 54, 654. nodaļums) tā redakcijas, kas piemērojama pamatlietas apstākļos, proti, 2005. un 2006. gadā (turpmāk tekstā – “*Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli*”), 6. panta 1. punktā ir noteikts:

“No nodokļa ir atbrīvoti:

[..]

- 10) ieguldījumu fondi, kuri darbojas saskaņā ar 2004. gada 27. maija [Likuma par ieguldījumu fondiem (*ustawy o funduszach inwestycyjnych*, *Dz. U.*, Nr. 146, 1546. nodaļums; turpmāk tekstā – “*Likums par ieguldījumu fondiem*”)] noteikumiem.”

- 4 Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 6. panta 1. punkts tika grozīts ar 2010. gada 25. novembra likumu, ar ko groza likumu par fizisko personu ienākuma nodokli, likumu par uzņēmumu ienākuma nodokli un likumu par vienotas likmes ienākuma nodokli, ko piemēro noteiktiem fizisko personu ienākumiem (*ustawa – Zmiana ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz ustawy o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągniętych przez osoby fizyczne*) (*Dz. U.* 2010, Nr. 226, 1478. nodaļums). Šajā tiesību normā, kas stājās spēkā 2011. gada 1. janvārī, ir paredzēts:

“No nodokļa ir atbrīvoti:

[..]

- 10) ieguldījumu fondi, kuri darbojas saskaņā ar [Likuma par ieguldījumu fondiem] noteikumiem;

10.a)

kolektīvo ieguldījumu uzņēmumi, kuru juridiska adrese ir citā Eiropas Savienības dalībvalstī, kas nav Polijas Republika, vai kādā citā Eiropas Ekonomikas zonas [EEZ] valstī, ja šie uzņēmumi atbilst visiem turpmāk minētajiem nosacījumiem:

- a) tiem ir pienākums – valstī, kurā atrodas to juridiskā adrese – maksāt uzņēmumu ienākuma nodokli par visiem saviem ienākumiem, neatkarīgi no to izcelsmes,
- b) to darbības vienīgais mērķis ir finanšu līdzekļu, kas iegūti pēc publiska vai privāta uzaicinājuma iegādāties to ieguldījumu vērtspapirus, kolektīvi ieguldījumi pārveduma vērtspapīros, citos naudas tirgus instrumentos un citās īpašumtiesībās,
- c) tie savu darbību veic saskaņā ar atļauju, ko izdevusi tās valsts finanšu tirgus uzraudzības kompetentā iestāde, kurā atrodas šo uzņēmumu juridiskā adrese [..],
- d) to darbību tieši kontrolē tās valsts finanšu tirgus uzraudzības kompetentā iestāde, kurā atrodas šo uzņēmumu juridiskā adrese,
- e) tie savu aktīvu glabāšanai ir apstiprinājuši depozitārijus,
- f) tos pārvalda uzņēmumi, kuri savas darbības veikšanai ir saņēmuši tās valsts finanšu tirgus uzraudzības kompetentās iestādes atļauju, kurā atrodas šo uzņēmumu juridiskā adrese.”

5 Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 22. pants ir izteikts šādi:

“1. Nodoklis, kas maksājams par dividendēm un citiem ienākumiem, kuri gūti no dalības tādas juridiskas personas peļņā, kuras juridiskā adrese ir Polijā [..], ir noteikts 19 % apmērā no gūtajiem ienākumiem, ievērojot 2. punktu.

2. Nodoklis, kas maksājams par 3. panta 2. punktā minēto personu 1. punktā paredzētajiem ienākumiem, ir noteikts 19 % apmērā no ienākumiem, ja vien konvencijā par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu, kas noslēgta ar valsti, kurā atrodas nodokļa maksātāja juridiskā adrese vai vadība, nav noteikts citādi.”

6 Saskaņā ar grozītā Likuma par ieguldījumu fondiem 1. pantu:

“Šajā likumā ir noteikti ieguldījumu fondu, kuru juridiskā adrese ir Polijas Republikas teritorijā, dibināšanai un darbībai piemērojami noteikumi, kā arī noteikumi, kas regulē ārvalstu fondu un pārvaldes sabiedrību darbību Polijas Republikas teritorijā.”

7 Šī likuma 2. panta 7. un 9. punktā ir paredzēts:

“Šajā likumā:

[..]

7) Dalībvalsts ir: Eiropas Savienības dalībvalstis, izņemot Polijas Republiku;

[..]

9) ārvalstu fonds ir: atvērts ieguldījumu fonds vai ieguldījumu sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir kāda dalībvalstī un kura darbību veic saskaņā ar Kapienu noteikumiem par kolektīviem ieguldījumiem pārveduma vērtspapīros;

[..].”

- 8 Minētā likuma 3. panta 1. punktā ir noteikts:

“Ieguldījumu fonds ir juridiska persona, kuras darbības vienīgais mērķis ir finanšu līdzekļu, kas iegūti pēc publiska vai privāta uzaicinājuma iegādāties to ieguldījumu vērtspapīrus, kolektīvi ieguldījumi pārveduma vērtspapīros, citos naudas tirgus instrumentos un citās likumā noteiktajās īpašumtiesībās.”

Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu

- 9 Saskaņā ar starp [Polijas Republikas] un Amerikas Savienoto Valstu valdībām noslēgtās Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu (*Umowy między Rządem [Polskiej] Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Stanów Zjednoczonych Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu*), kas tika parakstīta Vašingtonā 1974. gada 8. oktobrī (*Dz. U.* 1976, Nr. 31, 178. nodaļums; turpmāk tekstā – “Konvencija par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu”) 11. pantu:

“1. Dividendes, kuru izcelsmes avots atrodas vienā no līgumslēdzējām valstīm un kuras tiek izmaksātas citas līgumslēdzējas valsts rezidentam, apliek ar nodokļiem šajā otrajā valstī.

2. Līgumslēdzēja valsts, kuras teritorijā atrodas sabiedrības juridiskā adrese, arī var aplikt ar nodokli šīs dividendes atbilstoši savām tiesībām, taču šis nodoklis nedrīkst pārsniegt:

- a) 5 % no dividenžu bruto summas, ja dividenžu saņēmējs ir juridiska persona, kam pieder vismaz 10 % no akcijām ar balsošanas tiesībām sabiedrībā, kura izmaksā dividendes,
- b) 15 % no dividenžu bruto summas visos pārējos gadījumos.

Šī punkta noteikumi neietekmē nodokļa uzlikšanu juridiskajai personai attiecībā uz peļņu, no kuras tiek izmaksātas dividendes.

[..].”

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 10 2010. gada decembrī prasītājs pamatlietā – ieguldījumu fonds, kura juridiskā adrese ir Amerikas Savienotajās Valstīs un kurš tostarp nodarbojas ar kapitāldaļu iegādi Polijas sabiedrībās, lūdza Polijas nodokļu iestādei atmaksāt iepriekš pārmaksāto vienotās likmes uzņēmumu ienākuma nodokli, kas saistībā ar dividendēm, ko tam bija izmaksājušas minētās Polijā reģistrētās sabiedrības, bija samaksāts, piemērojot 15 % likmi. Prasītājs pamatlietā apgalvoja, ka tam bija tiesības uz šo atmaksu, pamatojoties uz Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 22. panta 1. punktu, skatot to kopsakarā ar Konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu 11. panta 2. punkta b) apakšpunktu.
- 11 Šis lūgums tika noraidīts ar 2011. gada 2. maija lēmumu, pamatojoties uz to, ka prasītājs pamatlietā, būdams Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrēts ieguldījumu fonds, neatbilda Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 6. panta 1. punkta 10. apakšpunktā paredzētajiem atbrīvojuma nosacījumiem.
- 12 Tā kā šis lēmums tika apstiprināts ar *Dyrektor* 2011. gada 6. oktobra lēmumu, prasītājs pamatlietā cēla prasību iesniedzējtiesā atcelt šo lēmumu, apgalvojot, ka Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli noteikumi rada diskrimināciju starp trešajās valstīs reģistrētiem ieguldījumu fondiem un tādiem, kas reģistrēti Polijā.

- 21 Šajā gadījumā Tiesa, uzklusījusi ģenerālvokātu, uzskata, ka tai ir visa vajadzīgā informācija, lai atbildētu uz iesniedzējtiesas uzdoto jautājumu, un ka prasītāja minētais jaunais fakts nav tāds, kam varētu būt izšķiroša ietekme uz Tiesas nolēmumu.
- 22 Līdz ar to prasītāja pamatlietā lūgums atkārtoti sākt tiesvedības mutvārdu daļu nav pieņemams.

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 23 Ar savu pirmo jautājumu iesniedzējtiesa vēlas noteikt, vai LESD 63. pants ir piemērojams tādā situācijā kā pamatlietā, kurā saskaņā ar dalībvalsts nodokļu tiesību aktiem atbrīvojums no nodokļa netiek piemērots dividendēm, kuras šajā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības izmaksā trešajā valstī reģistrētam ieguldījumu fondam, turpretī minētajā dalībvalstī reģistrētam ieguldījumu fondam ir tiesības uz šādu atbrīvojumu.
- 24 Tikai Polijas valdība uzskata, ka šis valsts tiesiskais regulējums ir jāizvērtē, nevis ņemot vērā kapitāla brīvu apriti, bet gan brīvību veikt uzņēmējdarbību vai pakalpojumu sniegšanas brīvību. Saskaņā ar šīs valdības viedokli pamatlietā aplūkotā individuālā atbrīvojuma, kas ir piemērojams visiem noteiktu saimnieciskās darbības subjektu ienākumiem, neraugoties uz to īstenoto darījumu veidu, mērķis ir nevis radīt nošķirošu kritēriju, kas balstīs uz reģistrācijas vietu, bet gan rosināt patērētāju izmantot tādu ieguldījumu fondu pakalpojumus, kuri savu darbību īsteno precīzi noteikta tiesiskā regulējuma ietvaros. Turklāt ieguldījumu fondu īstenotā darbība ir finanšu starpnieka pakalpojums vai aktīvu portfeļa pārvaldība LESD 49. un 56. panta izpratnē.
- 25 Šajā ziņā no Tiesas judikatūras izriet, ka dividendēm piemērojamais nodokļu režīms var ietilpt LESD 49. panta par brīvību veikt uzņēmējdarbību un LESD 63. panta par kapitāla brīvu apriti piemērošanas jomā un ka saistībā ar jautājumu, vai uz valsts tiesību aktiem attiecas viena vai otra aprites brīvība, ir jāņem vērā attiecīgo tiesību aktu mērķis (šajā ziņā skat. 2012. gada 13. novembra spriedumu lietā C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 89. un 90. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 26 It īpaši valsts tiesību akti, kurus ir iecerēts piemērot tikai tādām kapitāldaļām, kas ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību, ietilpst brīvības veikt uzņēmējdarbību piemērošanas jomā (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 91. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 27 No tā izriet, ka attiecībā uz trešo valstu dividendēm gadījumos, kad no tādu valsts tiesību aktu, kādi ir pamatlietā, priekšmeta izriet, ka tos ir iecerēts piemērot tikai tādām kapitāldaļām, kas ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz sabiedrības lēmumiem un noteikt tās darbību, nevar atsaukties ne uz LESD 49., ne arī uz 63. pantu (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 98. punkts).
- 28 Turpretī valsts tiesību normas, kas ir piemērojamas kapitāldaļām, kuru iegūšanas vienīgais mērķis ir bijusi kapitāla ieguldīšana, bet ne uzņēmuma vadības ietekmēšana vai kontrole, ir jāpārbauda, ņemot vērā vienīgi kapitāla brīvu apriti (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 92. punkts).
- 29 Kontekstā, kas attiecas uz trešo valstu dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu, ir jāuzskata, ka ir pietiekami izvērtēt valsts tiesību aktu mērķi, lai noteiktu, vai uz trešo valstu izcelsmes dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu attiecas LESD noteikumi par kapitāla brīvu apriti (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 96. lpp.).

- 30 Šajā ziņā Tiesa precizēja, ka valsts tiesiskais regulējums par trešo valstu izcelsmes dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu, kas ir piemērojams ne tikai tādos gadījumos, kad mātessabiedrība īsteno izšķirošu ietekmi uz dividendes izmaksājošo sabiedrību, ir jānovērtē, ņemot vērā LESD 63. pantu. Līdz ar to dalībvalstī reģistrēta sabiedrība var neatkarīgi no tai piederošo kapitāldaļu apjoma sabiedrībā, kura izmaksā dividendes un kura ir reģistrēta trešajā valstī, atsaukties uz šo tiesību normu, lai apšaubītu šādu tiesisko regulējumu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 99. punkts).
- 31 Tomēr ir jānodrošina, ka LESD 63. panta 1. punkta interpretācija, runājot par attiecībām ar trešajām valstīm, neļauj saimnieciskās darbības subjektiem, kas neietilpst brīvības veikt uzņēmējdarbības piemērošanas jomā, izmantot šo brīvību savā labā (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 100. punkts).
- 32 Tādējādi, kā ģenerālvokāts to norādījis savu secinājumu 21. punktā, šis vērtējums attiecībā uz nodokļu režīmu, ko piemēro dividendēm, kuras trešās valsts sabiedrība izmaksā dalībvalstī reģistrētai personai, ir piemērojams arī situācijā, kurā dalībvalstī reģistrēta sabiedrība dividendes izmaksā savam trešajā valstī reģistrētam akcionāram, kā tas ir pamatlietā.
- 33 Faktiski, pirmkārt, pamatlietā aplūkotais atbrīvojums, kas paredzēts Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 6. panta 1. punktā, nerada nošķiršanu atkarībā no dalības, no kuras izriet ieguldījumu fondu saņemtās dividendes, veida. Otrkārt, nepastāv risks, ka saimnieciskās darbības subjekts, kurš neietilpst brīvības veikt uzņēmējdarbību teritoriālajā piemērošanas jomā, varētu no tās gūt labumu, jo nodokļu tiesību akti pamatlietā attiecas uz šīm dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu un to mērķis nav trešo valstu saimnieciskās darbības subjektiem noteikt nosacījumus piekļuvei valsts tirgum.
- 34 Šādu konstatējumu nevar apšaubīt it īpaši ar šī sprieduma 24. punktā atgādinātajiem Polijas valdības argumentiem, jo, lai noteiktu, vai uz šiem tiesību aktiem attiecas LESD 63. panta piemērošana, ir jāizvērtē nevis minētajos tiesību aktos paredzētā atbrīvojuma raksturs, ne arī ieguldījumu fondu īstentās darbības raksturs, bet gan ieguldījumu fondu dalības forma sabiedrībās rezidentēs.
- 35 Ņemot vērā iepriekš minēto, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. pants attiecībā uz kapitāla brīvu apriti ir piemērojams tādā situācijā kā pamatlietā, kurā saskaņā ar valsts nodokļu tiesību aktiem atbrīvojums no nodokļiem netiek piemērots dividendēm, kuras šajā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības izmaksā trešajā valstī reģistrētam ieguldījumu fondam, turpretī minētajā dalībvalstī reģistrētam ieguldījumu fondam ir tiesības uz šādu atbrīvojumu.

Par otro jautājumu

- 36 Ar savu otro jautājumu iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tādi dalībvalsts nodokļu tiesību akti kā pamatlietā, saskaņā ar kuriem atbrīvojumu no nodokļiem nevar piemērot dividendēm, kuras šajā dalībvalstī reģistrētās sabiedrības izmaksā ieguldījumu fondam, kas atrodas trešajā valstī.
- 37 It īpaši saskaņā ar Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli – tā redakcijā, kas piemērojama pamatlietas faktiem, proti, 2005. un 2006. gadā, līdz pat 2011. gada janvārim, – dividendes, ko sabiedrība rezidente izmaksāja trešajā valstī reģistrētam ieguldījumu fondam, principā tika apliktas ar nodokli, kura likme bija 19 %, piemērojot nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, izņemot, ja atbilstoši Konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu tika piemērota atšķirīga likme, turpretī šādas dividendes no nodokļa bija atbrīvotas, ja tās tika izmaksātas ieguldījumu fondam rezidentam, turklāt, ja šis fonds atbilda Likumā par ieguldījumu fondiem noteiktajiem nosacījumiem.

Par kapitāla aprites brīvības ierobežojuma pastāvēšanu

- 38 Vispirms ir jāatgādina, ka, lai gan tiešie nodokļi ietilpst dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tā tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības (2012. gada 10. maija spriedums apvienotajās lietās no C-338/11 līdz C-347/11 *Santander Asset Management SGIIC* u.c., 14. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 39 Šajā ziņā no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka 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 (2007. gada 18. decembra spriedums lietā C-101/05 *A*, Krājums, I-11531. lpp., 40. punkts; 2011. gada 10. februāra spriedums apvienotajās lietās C-436/08 un C-437/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, Krājums, I-305. lpp., 50. punkts, kā arī iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGIIC* u.c., 15. punkts).
- 40 Šajā gadījumā pamatlietā aplūkotojais valsts nodokļu tiesību aktos paredzētais atbrīvojums no nodokļiem tika piešķirts tikai ieguldījumu fondiem, kuri savu darbību veic saskaņā ar Likumu par ieguldījumu fondiem.
- 41 No lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu arī izriet, ka saskaņā ar valsts tiesību aktiem pamatlietā ieguldījumu fondiem atbrīvojumu piešķir tikai ar nosacījumu, ka to juridiskā adrese ir Polijā. Līdz ar to ieguldījumu fondiem nerezidentiem izmaksātajām dividendēm – vienīgi šo fondu reģistrācijas vietas dēļ – nevar piešķirt atbrīvojumu no nodokļa ieturēšanas ienākumu gūšanas vietā, pat ja šīm dividendēm atbilstoši Konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, iespējams, varētu tikt piemērots nodokļa likmes samazinājums.
- 42 Šāds atšķirīgs dividendēm piemērojamais nodokļu režīms starp ieguldījumu fondiem rezidentiem un ieguldījumu fondiem nerezidentiem var atturēt, pirmkārt, trešajā valstī reģistrētus ieguldījumu fondus no līdzdalības iegūšanas Polijā reģistrētās sabiedrībās un, otrkārt, ieguldītājiem, kas ir šīs dalībvalsts rezidenti, – iegūt kapitāldaļas ieguldījumu fondos, kas ir nerezidenti (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGIIC* u.c., 17. punkts).
- 43 No tā izriet, ka valsts tiesību akti pamatlietā rada kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas principā ir pretrunā LESD 63. pantam.
- 44 Tomēr ir jāpārbauda, vai šādu ierobežojumu var pamatot saskaņā ar Līguma normām.

Par LESD 64. panta 1. punkta piemērojamību

- 45 Saskaņā ar LESD 64. panta 1. punktu LESD 63. pants neliedz attiecināt uz trešajām valstīm ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembrī pastāvēja valstu vai Savienības tiesību aktos par kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, ja tā ietver tiešus ieguldījumus, tostarp ieguldījumus nekustamā īpašumā, kā arī uzņēmējdarbības veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai vērtspapīru laišanu kapitāla tirgū.
- 46 Šajā ziņā Polijas un Vācijas valdība savos apsvērumos un tiesas sēdes laikā norādīja, ka, pirmkārt, pamatlietā aplūkotā valsts tiesību norma, kurā paredzēta dividenžu, ko Polijas sabiedrības izmaksā ieguldījumu fondiem nerezidentiem, aplikšana ar nodokli, jau bija spēkā pirms 1993. gada 31. decembra un šīs aplikšanas ar nodokli noteikumi vēlāk netika grozīti un, otrkārt, tā kā šī aplikšana ar nodokli tika piemērota bez atšķirības, proti, neraugoties uz Polijas sabiedrībās turēto akciju skaitu, uz kapitāla apriti pamatlietā var attiekties arī Tiesas judikatūrā precizētais jēdziens “tieši ieguldījumi”. Katrā ziņā aplūkotais ierobežojums ir saistīts ar finanšu pakalpojumu sniegšanu.

- 47 Attiecībā uz LESD 64. panta 1. punktā noteikto laika kritēriju no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai arī tiesību aktu saturs, kas pastāv Savienības tiesību aktā noteiktajā datumā, principā ir jānosaka valsts tiesai, Tiesas pienākums ir sniegt tāda Savienības jēdziena interpretācijas elementus, kurš ir pamatā atkāpes no Savienības tiesībām piemērošanai noteiktā datumā “pastāvošiem” valsts tiesību aktiem (šajā ziņā skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā *C-446/04 Test Claimants in the FII Group Litigation*, Krājums, I-11753. lpp., 191. punkts).
- 48 Šajā kontekstā Tiesa jau ir nospriedusi, ka ikviens valsts pasākums, kas ir veikts pēc šī noteiktā datuma, tikai tāpēc vien netiek automātiski nodalīts no atkāpes ietverošā tiesiskā regulējuma, ko ievieša ar attiecīgo Savienības aktu. Atkāpe attiecas uz noteikumiem, kas pēc būtības ir identiski iepriekšējiem tiesību aktiem vai kas tikai samazina vai atceļ iepriekšējos tiesību aktos esošo šķērslī Savienības tiesību un brīvību izmantošanai. Savukārt tādi tiesību akti, kuru pamatā ir citādāka loģika nekā iepriekšējās tiesībās un ar ko tiek ieviestas jaunas procedūras, nav pielīdzināmi minētajā Savienības aktā norādītajā datumā pastāvošiem tiesību aktiem (skat. iepriekš minēto 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 192. punkts, un 2007. gada 24. maija spriedumu lietā *C-157/05 Holböck*, Krājums, I-4051. lpp., 41. punkts).
- 49 Šajā ziņā no Komisijas apsvērumiem izriet un Polijas valdība šo faktu neapstrīd, ka Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 6. panta 1. punkta 10. apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļiem tika ieviests ar 1997. gada 28. augusta likumu.
- 50 Līdz ar to, kā ģenerālvokāts to norādījis savu secinājumu 57. punktā, ierobežojums Līguma tiesību normu attiecībā uz kapitāla brīvu apriti izpratnē, kas tika saglabāts pēc 1993. gada 31. decembra, pirms šī datuma nepastāvēja.
- 51 1993. gada 31. decembrī dividendēm, ko Polijas sabiedrības izmaksājušas saimnieciskajām vienībām nerezidentēm, tika piemērots vai nu tāds pats nodokļu ieturējums ienākumu gūšanas vietā kā dividendēm, kuras tika izmaksātas Polijā reģistrētām saimnieciskajām vienībām, vai arī nodoklis ar samazinātu likmi atbilstoši Konvencijai par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp Polijas Republiku un attiecīgo valsti. Tas ir šī sprieduma 49. punktā minētais 1997. gada 28. augusta likums, ar kuru pirmo reizi tika ieviests ierobežojums, ciktāl ar to tika radīta atšķirīga attieksme pret ieguldījumu fondiem rezidentiem un ieguldījumu fondiem nerezidentiem, pirmos minētos atbrīvojot no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā un no administratīvajām procedūrām, kas saistītas ar vienotas likmes nodokļa par tiem izmaksātajām dividendēm iekasēšanas.
- 52 Līdz ar to valsts tiesību aktus pamatlietā nevar uzskatīt par ierobežojumu, kas pastāvēja 1993. gada 31. decembrī, jo kapitāla brīvas aprites ierobežojumu veidojošais elements, proti, Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 6. panta 1. punkta 10. apakšpunktā paredzētais atbrīvojums, tika ieviests vēlāk, atkāpjoties no agrāko tiesību aktu loģikas un ieviešot jaunu procedūru šī sprieduma 48. punktā minētās judikatūras izpratnē.
- 53 Līdz ar to, tā kā laika kritērijs nav izpildīts un tā kā abiem LESD 64. panta 1. punktā paredzētajiem kritērijiem, proti, gan laika, gan materiāltiesiskajam ir jābūt izpildītiem kumulatīvi, šis pants nav piemērojams pamatlietā un nav nepieciešams pārbaudīt, vai ir izpildīts materiāltiesiskais kritērijs.

Par ierobežojuma pamatoto raksturu

- 54 Saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu LESD 63. panta noteikumi neskar dalībvalstu tiesības piemērot savu nodokļu tiesību aktu atbilstošos noteikumus, kuros ir nošķirti nodokļu maksātāji, kuri atrodas atšķirīgā situācijā attiecībā uz savu rezidences vietu vai vietu, kurā ieguldīts to kapitāls.

- 55 Šī tiesību norma kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir jāinterpretē šauri. Līdz ar to šī tiesību norma nevar tikt interpretēta tādejādi, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kuri ietver atšķirību starp nodokļu maksātājiem atkarībā no vietas, kurās tie dzīvo, vai dalībvalsts, kurā tie iegulda savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar Līgumu (skat. 2008. gada 11. septembra spriedumu lietā C-11/07 *Eckelkamp* u.c., Krājums, I-6845. lpp., 57. punkts; 2010. gada 22. aprīļa spriedumu lietā C-510/08 *Mattner*, Krājums, I-3553. lpp., 32. punkts, un iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 56. punkts).
- 56 Faktiski minētajā tiesību normā paredzētā atkāpe pati ir ierobežota ar LESD 65. panta 3. punktu, kurā ir paredzēts, ka šī panta 1. punktā minētie valstu noteikumi “nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 63. pants” (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 57. punkts).
- 57 Saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu atļautā atšķirīgā attieksme tādejādi ir jānošķir no diskriminācijas, kas ir aizliegta ar šī paša panta 3. punktu. No judikatūras izriet, ka, lai tāds valsts nodokļu tiesiskais regulējums kā pamatlietā varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma tiesību normām attiecībā uz kapitāla brīvu apriti, tajā paredzētajai atšķirīgajai attieksmei ir jābūt saistītai ar situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai arī tai ir jābūt attaisnotai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).

Par situāciju objektīvu salīdzināmību

- 58 Attiecībā uz salīdzināmību, pirmkārt, ir jānorāda, ka atbilstoši tādi nodokļu tiesību normai kā pamatlietā, kuras mērķis ir neaplikt ar nodokli sabiedrību rezidenšu sadalīto peļņu, ieguldījumu fonda, kurš ir dividenžu saņēmējs, rezidenta situācija ir salīdzināma ar ieguldījumu fonda, kurš ir dividenžu saņēmējs, nerezidenta situāciju, ciktāl abos gadījumos sadalītajai peļņai principā ir iespējams piemērot nodokļa dubultu vai vairākkārtēju uzlikšanu (šajā ziņā skat. iepriekš minēto 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 62. punkts; iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 113. punkts; 2011. gada 20. oktobra spriedumu lietā C-284/09 Komisija/Vācija, Krājums, I-9879. lpp., 56. punkts, kā arī iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGIIC* u.c., 42. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 59 Ciktāl tikai tas vien, ka attiecīgā dalībvalsts izmanto savu kompetenci nodokļu jomā – neatkarīgi no jebkāda veida nodokļu uzlikšanas citā trešajā valstī –, izraisa nodokļu vairākkārtējas uzlikšanas vai nodokļu dubultas uzlikšanas risku, LESD 63. pantā ir paredzēts, ka šai pašai valstij, kura ir noteikusi atbrīvojumu no nodokļa dividendēm, kuras sabiedrības rezidentes izmaksā saimnieciskās darbības subjektiem rezidentiem, ir pienākums piemērot līdzvērtīgu režīmu dividendēm, kuras izmaksā trešajā valstī reģistrētiem saimnieciskās darbības subjektiem (šajā ziņā skat. iepriekš minētos 2006. gada 12. decembra spriedumus lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 72. punkts; apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 60. punkts, un lietā Komisija/Vācija, 57. punkts).
- 60 Valsts nodokļu tiesību aktos pamatlietā šāds līdzvērtīgs režīms nav paredzēts. Faktiski, lai arī šajos tiesību aktos ir novērsta valsts dividenžu, kuru saņēmēji ir ieguldījumu fondi rezidenti, dubulta aplikšana ar nodokli, pielīdzinot šādu fondu dalībnieku situāciju individuālu ieguldītāju situācijai, tie neizslēdz un pat nesamazina dubultu nodokļu uzlikšanu, kam varētu tikt pakļauts ieguldījumu fonds nerezidents, saņemot šādas dividendes.

- 61 Otrkārt, ir jāatgādina, ka, lai novērtētu atšķirīgam režīmam pakļauto situāciju objektīvo salīdzināmību, ir jāņem vērā vienīgi pamatlietā aplūkotajos valsts nodokļu tiesību aktos noteiktie nošķiršanas kritēriji, kas attiecas uz sadalītās peļņas aplikšanu ar nodokli (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGIIC* u.c., 28. punkts).
- 62 Šajā ziņā ir skaidrs, ka vienīgais pamatlietā aplūkotajos nodokļu tiesību aktos noteiktais nošķiršanas kritērijs ir balstīts uz ieguldījumu fondu juridiskās adreses vietu, jo vienīgi Polijā reģistrēti ieguldījumu fondi var saņemt atbrīvojumu no nodokļa par to saņemtajām dividendēm ieturējuma ienākumu gūšanas vietā. Faktiski ieguldījumu fondiem rezidentiem piešķirtais atbrīvojums no nodokļa nav atkarīgs no to kapitāldaļu turētājiem izmaksātās peļņas aplikšanas ar nodokli.
- 63 Ņemot vērā šo nošķiršanas kritēriju, situāciju salīdzināmības novērtējums ir jāveic tikai ieguldījumu uzņēmumu līmenī, ciktāl attiecīgajā tiesiskajā regulējumā nav ņemta vērā to kapitāldaļu turētāju nodokļu situācija (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGIIC* u.c., 32., 39. un 41. punkts).
- 64 Līdz ar to nevar pieņemt Vācijas valdības izvirzīto argumentu, saskaņā ar kuru ierobežojuma sekas parasti var tikt neitralizētas, jo ieguldītājs savā rezidences valstī var pieskaitīt savam personīgajam nodokļa parādam nodokli, kas jāmaksā ieguldījumu fondam nerezidentam ienākumu gūšanas vietā, vai atskaitīt šo nodokli brīdī, kad tiek noteikta bāze nodoklim, kas tam jāmaksā savā rezidences valstī.
- 65 Treškārt, no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu un no Polijas, Vācijas, Spānijas, Francijas, Itālijas un Somijas valdību, kā arī no Komisijas iesniegtajiem apsvērumiem izriet, ka ieguldījumu fonda, kura juridiskā adrese ir trešajā valstī, situācija nav salīdzināma ar Polijā reģistrēta ieguldījumu fonda, kas pakļauts Likumam par ieguldījumu fondiem, situāciju vai ar tādu fondu situāciju, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī.
- 66 Konkrētāk, atšķirība starp ieguldījumu fondiem, kuru juridiskā adrese ir Amerikas Savienotajās Valstīs, un tādiem, kuru juridiskā adrese ir Savienības dalībvalstīs, būtībā ir saistīta ar to, ka pēdējie minētie ir pakļauti vienotam tiesiskajam regulējumam, kas piemērojams Eiropas ieguldījumu fondu dibināšanai un darbībai, proti, Padomes 1985. gada 20. decembra Direktīvai 85/611/EEK par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) (OV L 375, 3. lpp.), kas grozīta ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2004. gada 21. aprīļa Direktīvu 2004/39/EK (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā – “PVKIU direktīva”), kuras prasības būtībā ir pārņemtas Likumā par ieguldījumu fondiem. Līdz ar to, tā kā tikai tie ieguldījumu fondi, kuri atbilst šīm prasībām, var saņemt Likumā par uzņēmumu ienākuma nodokli paredzēto atbrīvojumu no nodokļa, ieguldījumu fondi nerezidenti, kuri nav pakļauti PVKIU direktīvai, atrodas pilnīgi atšķirīgā juridiskā un faktiskā situācijā nekā Savienības dalībvalstīs reģistrētie ieguldījumu fondi.
- 67 Ar pašu apstākli vien, ka ieguldījumu fondi nerezidenti neietilpst vienotajā Savienības tiesiskajā regulējumā, kas ieviests ar PVKIU direktīvu, kurā paredzēti ieguldījumu fondu dibināšanas un darbības noteikumi Savienībā un kura ir transponēta valsts tiesībās ar Polijas Likumu par ieguldījumu fondiem, nepietiek, lai pierādītu, ka minēto fondu situācijas ir atšķirīgas. Faktiski, ciktāl PVKIU direktīva nav piemērojama trešajās valstīs reģistrētiem ieguldījumu fondiem, tādēļ ka tie neietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, pieprasot, lai šie pēdējie minētie tiktu regulēti identiski ieguldījumu fondiem rezidentiem, atņemtu kapitāla brīvai aprītei jebkādu lietderīgo iedarbību.
- 68 Katrā ziņā, kā to norādījis ģenerāladvokāts savu secinājumu 37. un 38. punktā un kā tas jau tika minēts šī sprieduma 62. punktā, ciktāl pamatlietā aplūkotajā nodokļu tiesiskajā regulējumā noteiktais galvenais kritērijs ir balstīts uz ieguldījumu fondu juridiskās adreses vietu, ļaujot vienīgi Polijā reģistrētiem ieguldījumu fondiem saņemt atbrīvojumu no nodokļa, salīdzinājumam starp tiesisko regulējumu, kas attiecas uz trešajā valstī reģistrētiem fondiem, un Savienībā piemēroto vienoto tiesisko regulējumu nav nozīmes, ciktāl tas attiecas uz pamatlietu, jo tas neietilpst šajā lietā piemērojamajā tiesiskajā regulējumā.

- 69 No iepriekš minētā izriet, ka, ņemot vērā tādus dalībvalsts nodokļu tiesību aktus kā Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli, kurā kā galvenais nošķiršanas kritērijs ir noteikta ieguldījumu fondu juridiskā adrese, no kā ir atkarīgs, vai tiek vai netiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā par dividendēm, kuras tiem izmaksājušas Polijas sabiedrības, ieguldījumu fondi nerezidenti atrodas objektīvi salīdzināmās situācijās ar tiem, kuru juridiskā adrese ir Polijas teritorijā.
- 70 Pēc šī secinājuma vēl ir jāpārbauda, vai no tāda valsts tiesiskā regulējuma kā pamatlietā izrietošais ierobežojums ir attaisnots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 63. punkts un tajā minētā judikatūra).

Par primāru vispārējo interešu apsvērumu pastāvēšanu

– Nepieciešamība nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti

- 71 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nepieciešamība nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti ir primārs vispārējo interešu apsvēruma, kas var attaisnot Līgumā garantēto pamatbrīvību īstenošanas ierobežošanu (2011. gada 6. oktobra spriedums lietā C-493/09 Komisija/Portugāle, Krājums, I-9247. lpp., 42. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 72 Šajā ziņā, kā arī tas izriet no lūguma sniegt prejudiciālu nolēmumu un kā to visas valdības, kā arī Komisija norādījušas Tiesai iesniegtajos apsvērumos, tā kā administratīvās sadarbības ar trešajām valstīm jomā nepastāv vienots tiesiskais regulējums – līdzīgi kā Savienības ietvaros 1977. gada 19. decembra Direktīva 77/799/EEK par dalībvalstu kompetentu iestāžu savstarpēju palīdzību tiešo un netiešo nodokļu jomā (OV L 336, 15. lpp.) –, Polijas nodokļu iestāde nevar pārbaudīt, vai ieguldījumu fonds nerezidents ir ievērojis īpašos Polijas tiesību aktos noteiktos nosacījumus, un novērtēt attiecībā uz šo fondu veiktās kontroles apjomu un efektivitāti salīdzinājumā ar ciešākās sadarbības mehānismiem, kas PVKIU direktīvā paredzēti Savienības ietvaros.
- 73 Runājot par argumentu, kas attiecas uz to, ka nepastāv juridisks instruments, kas Polijas nodokļu iestādēm ļautu pārbaudīt Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrētu ieguldījumu fondu iesniegtos pierādījumus un informāciju, lai noteiktu šo fondu salīdzināmību ar Polijā vai citā dalībvalstī reģistrētiem ieguldījumu fondiem, vispirms ir jānorāda, ka PVKIU direktīvā ieviestie informācijas apmaiņas starp dalībvalstīm mehānismi ietilpst sadarbības sistēmā, kas ieviesta starp to iestādēm, kuras atbildīgas par ieguldījumu fondu darbības atļaušanu un uzraudzību, lai nodrošinātu to pienākumu, kuru apjoms ir precizēts šīs direktīvas 50. panta 5. punktā, veikšanu.
- 74 Saskaņā ar šo iepriekš minēto pantu kompetentās iestādes, kas saņem konfidenciālu informāciju, to var izmantot tikai, pildot savus pienākumus, lai pārbaudītu, ka ir izpildīti nosacījumi, kuri reglamentē PVKIU vai uzņēmumu, kas iegulda to uzņēmējdarbībā, darbības uzsākšanu, un lai veicinātu šādas darbības uzsākšanas, administratīvo un grāmatvedības procedūru kontroli, kā arī iekšējās kontroles mehānismus, lai noteiktu sodus, pārsūdzētu kompetento iestāžu lēmumus administratīvā kārtā vai arī tiesas procesos, kas uzsākti saskaņā ar PVKIU direktīvas 51. panta 2. punktu.
- 75 Turklāt citās PVKIU direktīvas normās attiecībā uz šo informācijas apmaiņas sistēmu ir uzsvērta vajadzība saglabāt profesionālo noslēpumu šajā kontekstā.
- 76 No PVKIU direktīvas 50. panta 5. punkta un no tās vispārējās sistēmas izriet, ka minētā informācijas apmaiņas sistēma ietilpst ar šo direktīvu ieviestajā uzraudzības sistēmā. Līdz ar to šis starp dalībvalstīm paredzētais sadarbības veids neattiecas uz nodokļu jomu, bet gan vienīgi uz ieguldījumu fondu darbību PVKIU jomā.

- 77 Līdz ar to PVKIU direktīva nevar piešķirt Polijas nodokļu iestādei pilnvaras veikt vai likt veikt kontroli, lai pārlicinātos, vai ieguldījumu fondi ir izpildījuši savus pienākumus saskaņā ar Likumu par ieguldījumu fondiem, šādas tiesības ir uzraudzības iestādēm atbilstoši pilnvarām, kas tām noteiktas minētajā direktīvā.
- 78 PVKIU direktīva nevar arī atļaut dalībvalsts uzraudzības iestādei apmainīties ar tādu informāciju ar nodokli uzliedzošās dalībvalsts uzraudzības iestādi, kas iegūta pēc pārbaudes, ko pirmā iestāde veikusi tās teritorijā reģistrētajos ieguldījumu fondos, lai nodokli uzliedzošās dalībvalsts uzraudzības iestāde varētu nodot šo informāciju valsts nodokļu iestādēm.
- 79 No iepriekš minētā izriet, ka ar apstākli, ka PVKIU direktīvā ieviesto informācijas apmaiņas sistēmu nevar piemērot ieguldījumu fondiem nerezidentiem, nevar pamatot ierobežojumu pamatlietā.
- 80 Turklāt izslēdzot no atbrīvojuma no nodokļiem ieguldījumu fondus nerezidentus tikai tādēļ, ka tie reģistrēti trešajā valstī, pamatlietā aplūkoti valsts nodokļu tiesību akti nedod iespēju šiem nodokļu maksātājiem pierādīt, ka tie atbilst līdzīgām prasībām kā tās, kas noteiktas Likumā par ieguldījumu fondiem.
- 81 No Tiesas judikatūras, protams, izriet, ka Savienības dalībvalstu attiecībās nav pieļaujams *a priori* izslēgt, ka nodokļa maksātājs būtu spējīgs sniegt atbilstošus pierādījumus, lai nodokli uzliedzošās dalībvalsts nodokļu iestādes varētu skaidri un precīzi pārbaudīt, vai nodokļu maksātājs savā rezidences valstī atbilst līdzīgām prasībām kā tās, kas noteiktas aplūkotajos valsts tiesību aktos (šajā ziņā skat. iepriekš minētos spriedumus lietā *A*, 59. punkts, un Komisija/Portugāle, 46. punkts).
- 82 Tomēr šo judikatūru nevar pilnībā attiecināt uz kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, jo šāda aprīte notiek atšķirīgā tiesiskajā kontekstā (iepriekš minētais spriedums lietā *A*, 60. punkts; 2009. gada 19. novembra spriedums lietā *C-540/07 Komisija/Itālija*, Krājums, I-10983. lpp., 69. punkts; 2010. gada 28. oktobra spriedums lietā *C-72/09 Établissements Rimbaud*, Krājums, I-10659. lpp., 40. punkts, kā arī spriedums apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, 65. punkts).
- 83 Faktiski šajā ziņā ir jānorāda, ka Direktīvā 77/799 paredzētā sadarbība starp dalībvalstu kompetentajām iestādēm nepastāv attiecībās ar trešās valsts kompetentajām iestādēm, ja šī valsts nav uzņēmusies nekādas saistības par savstarpējo palīdzību (iepriekš minētie spriedumi lietā Komisija/Itālija, 70. punkts, lietā *Établissements Rimbaud*, 41. punkts, kā arī apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, 66. punkts).
- 84 No iepriekš minētajiem apsvērumiem izriet, ka pamatojums, kas balstīts uz nepieciešamību saglabāt nodokļu kontroles efektivitāti, ir pieļaujams tikai tad, ja atbilstoši dalībvalsts tiesību aktiem nodokļu priekšrocības izmantošana ir atkarīga no nosacījumiem, kuru ievērošanu var pārbaudīt, tikai saņemot informāciju no trešās valsts kompetentajām iestādēm, un ja, it īpaši tādēļ, ka šai trešajai valstij nav līgumiska pienākuma sniegt informāciju, izrādās neiespējami no šīs valsts iegūt šo informāciju (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, 67. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 85 Pretēji lietām, kurās taisīti šī sprieduma 82. punktā minētie spriedumi un kuru ietvaros aplūkotajām trešajām valstīm nebija nekāda līgumiska pienākuma sniegt informāciju tādējādi, ka Tiesa izslēdza iespēju, ka nodokļu maksātājs pats varētu iesniegt vajadzīgos pierādījumus, lai precīzi aprēķinātu attiecīgos nodokļus, ciktāl tas attiecas uz pamatlietu, starp Polijas Republiku un Amerikas Savienotajām Valstīm pastāv savstarpējās administratīvās palīdzības tiesiskais regulējums, kas ļauj apmainīties ar informāciju, kura izrādās vajadzīga, lai piemērotu nodokļu tiesību aktus.

- 86 It īpaši šis sadarbības ietvars izriet no Konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu 23. panta, kā arī no 1988. gada 25. janvārī Strasbūrā parakstītās Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) un Eiropas Padomes Konvencijas par savstarpēju administratīvo palīdzību nodokļu lietās 4. panta.
- 87 No tā izriet, ka, ņemot vērā to, ka starp Polijas Republiku un Amerikas Savienotajām Valstīm pastāv šie līgumiskie pienākumi, kas veido vienotu tiesisko sadarbības regulējumu un paredz informācijas apmaiņas mehānismus starp attiecīgajām valsts iestādēm, nevar *a priori* izslēgt, ka Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrētajiem ieguldījumu fondiem varētu tikt pieprasīts sniegt atbilstošus pierādījumus, lai Polijas nodokļu iestādes sadarbībā ar kompetentajām Amerikas Savienoto Valstu iestādēm varētu pārbaudīt, vai tie savu darbību veic līdzīgos apstākļos, kā tie, kas piemērojami Savienības teritorijā reģistrētajiem ieguldījumu fondiem.
- 88 Tomēr iesniedzējtiesai ir jāizvērtē, vai līgumiskie pienākumi starp Polijas Republiku un Amerikas Savienotajām Valstīm, kas veido vienotu sadarbības tiesisko regulējumu un paredz informācijas apmaiņas mehānismus starp attiecīgajām valsts iestādēm, faktiski ļauj Polijas nodokļu iestādēm vajadzības gadījumā pārbaudīt Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrēto ieguldījumu fondu iesniegto informāciju par to dibināšanas un darbības īstenošanas nosacījumiem, lai noteiktu, vai tie darbojas saskaņā Savienības tiesiskajam regulējumam līdzīgu tiesisko regulējumu.

– Nepieciešamība saglabāt nodokļu režīma saskaņotību

- 89 Lai pamatotu argumentu, saskaņā ar kuru pamatlietā aplūkotajos valsts nodokļu tiesību aktos paredzēto ierobežojumu var pamatot ar nepieciešamību saglabāt nodokļu režīma saskaņotību, Polijas valdība apgalvo, ka šajos tiesību aktos paredzētais atbrīvojums ir cieši saistīts ar pārskaitījumu, ko ieguldījumu fondi veic šo fondu dalībniekiem, aplikšanu ar nodokli. Lai pastāvētu nodokļu režīma saskaņotība, jānodrošina saskaņota un efektīva konkrētā nodokļa maksātāja ienākumu aplikšana ar nodokli neatkarīgi no dalībvalsts, kādā tie gūti, un ņemot vērā citās dalībvalstīs samaksāto nodokļa summu.
- 90 Turklāt Vācijas valdība apgalvo, ka situācijās, kurās ir iesaistītas trešās valstis, it īpaši attiecībā uz ieguldījumu fondiem būtu jāpaplašina nodokļu saskaņotības jēdziens un jānovērtē visi dažādie nodokļu uzlikšanas posmi, pieņemot, ka dividendes tiek izmaksātas ārvalstīs reģistrētiem kapitāldaļu turētājiem.
- 91 Ir jāatgādina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka ar nepieciešamību saglabāt šādu saskaņotību var pamatot tiesisko regulējumu, kas ierobežo pamatbrīvības (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGIIC* u.c., 50. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 92 Tomēr, lai uz šādu pamatojumu balstītu argumentu varētu pieņemt, saskaņā ar pastāvīgo judikatūru ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ievērojot attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGIIC* u.c., 51. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 93 Kā tas jau tika norādīts šī sprieduma 62. punktā, pamatlietā aplūkotais dividenžu atbrīvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā nav pakļauts nosacījumam, saskaņā ar kuru dividendes, ko saņēmis attiecīgais ieguldījumu fonds, tam ir jāizmaksā tālāk, un to aplikšana ar nodokli, ko maksā šo fondu kapitāldaļu turētāji, ļauj kompensēt atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gūšanas vietā.
- 94 Turklāt, kā to uzsvēris ģenerālvokāts savu secinājumu 113. punktā, nodokļu saskaņotības jēdziena paplašināta interpretācija, ko piedāvā Vācijas valdība, balstās uz nepierādītu premisu, ka trešajās valstīs reģistrētu ieguldījumu fondu kapitāldaļu turētāji paši arī ir šīs valsts rezidenti vai vismaz nav attiecīgās dalībvalsts rezidenti. Lai izvērtētu nodokļu saskaņotības iemeslu, principā šis vērtējums ir jāveic, ņemot vērā vienu un to pašu nodokļu režīmu.

- 95 Līdz ar to, nepastāvot tiešai saiknei šī sprieduma 92. punktā minētās judikatūras izpratnē starp tādu valsts izcelsmes dividenžu atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā, kuras ir saņēmis ieguldījumu fonds rezidents, un šo dividenžu – kā minēto ieguldījumu fondu kapitāldaļu turētāju ienākumu – aplikšanu ar nodokli, pamatlietā aplūkotos tiesību aktus nevar pamatot ar nepieciešamību saglabāt nodokļu režīma saskaņotību.
- Nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījums un nodokļu ieņēmumu nodrošināšana
- 96 Vācijas valdība turklāt kā iemeslus, kuru mērķis ir pamatot aplūkoto ierobežojumu, ir izvirzījusi nepieciešamību saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp Polijas Republiku un Amerikas Savienotajām Valstīm, kā arī nodokļu ieņēmumu nodrošināšanu, šie iemesli, ņemot vērā attiecībā uz tiem izvirzītos argumentus, ir jāizvērtē kopā.
- 97 Pirmkārt, runājot par nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu, Vācijas valdība apgalvo, ka judikatūra attiecībā uz šo pamatojuma iemeslu ir jāpiemēro tikai Savienības iekšējās situācijās, ciktāl kapitāla brīvas aprites uz un no trešajām valstīm gadījumos attiecīgās personas nevar atsaukties uz iekšējā tirgus noteikumiem, jo dalībvalsts nodokļu suverenitātes ierobežošanas, kas izriet no kapitāla aprites, sekas būtu tādas, ka nodokļa bāze tiktu automātiski pārcelta uz trešo valsti.
- 98 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nepieciešamību saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm it īpaši var pieļaut, ja attiecīgā režīma mērķis ir novērst tādas darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGIIC u.c.*, 47. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 99 Tomēr, ja dalībvalsts ir izvēlējusies neuzlikt nodokli ieguldījumu fondiem rezidentiem, kuri ir valsts izcelsmes dividenžu saņēmēji, tā nevar atsaukties uz vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, lai attaisnotu nodokļa uzlikšanu šādas peļņas saņēmējiem – ieguldījumu fondiem nerezidentiem (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGIIC u.c.*, 48. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 100 Šajā ziņā nevar pamatoti apgalvot, ka šī judikatūra nav piemērojama dalībvalstu un trešo valstu attiecībām, ciktāl ar tādu savstarpējības neesamību minētajās attiecībās, kā tā, uz ko norādījusi Vācijas valdība, nevar pamatot kapitāla brīvas aprites ierobežojumu starp dalībvalstīm un minētajām trešajām valstīm (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, 128. punkts).
- 101 Otrkārt, attiecībā uz valsts nodokļu ieņēmumu nodrošināšanu Vācijas Republika apgalvo, ka kapitāla brīvai aprītei nevajadzētu likt dalībvalstīm atteikties no nodokļu ieņēmumiem par labu trešajām valstīm. Faktiski iekšējā tirgus mērķis esot nodrošināt efektīvu resursu sadali visā Savienībā, saglabājot nodokļu neitralitāti minētajā tirgū. Trešajām valstīm, kuras nav šī tirgus dalībnieces, tātad nav pienākuma samierināties, ka tiek zaudēti salīdzināmi nodokļu ieņēmumi, par labu dalībvalstīm.
- 102 Šajā ziņā pietiek atgādināt, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nodokļu ieņēmumu samazināšanās nav uzskatāma par primāru vispārējo interešu apsvērumu, uz kuru varētu atsaukties, lai pamatotu pasākumu, kas principā ir pretējs kādai no pamatbrīvībām (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, 126. punkts).
- 103 Šī judikatūra ir piemērojama gan gadījumā, kad attiecīgā dalībvalsts atsakās no nodokļu ieņēmumiem par labu citai dalībvalstij, gan arī, ja šī atteikšanās notiek par labu trešajai valstij. Katrā ziņā, kā to norādījis ģenerālvokāts savu secinājumu 127. punktā, Polijas sabiedrības turpina maksāt nodokli par

dividendēm un Savienības tiesības neliedz attiecīgajai dalībvalstij ilgtermiņā atteikties no nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanas pilnībā, nosakot tai pienākumu pieņemt vai paturēt spēkā pasākumus, kuru mērķis ir novērt šādus nodokļu uzlikšanas gadījumus.

- 104 No iepriekš minētā var secināt, ka tāds no valsts nodokļu tiesību aktiem izrietošais ierobežojums kā pamatlietā nav pamatots ar nepieciešamību saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu un attiecīgās dalībvalsts nodokļu ieturēšanas ieņēmumu nodrošināšanu.
- 105 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tādi dalībvalsts nodokļu tiesību akti kā pamatlietā, saskaņā ar kuriem atbrīvojumu no nodokļiem nevar piemērot dividendēm, kuras šajā dalībvalstī reģistrētās sabiedrības izmaksā ieguldījumu fondam, kas atrodas trešajā valstī, ja starp šo dalībvalsti un attiecīgo trešo valsti pastāv savstarpējas administratīvās palīdzības līgumisks pienākums, kas valsts nodokļu iestādēm ļauj pārbaudīt ieguldījumu fonda iespējami iesniegto informāciju. Iesniedzējtiesai pamatlietā ir jāizvērtē, vai šīs sadarbības ietvaros paredzētais informācijas apmaiņas mehānisms faktiski ļauj Polijas nodokļu iestādēm vajadzības gadījumā pārbaudīt Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrēto ieguldījumu fondu iesniegto informāciju par to dibināšanas un darbības īstenošanas nosacījumiem, lai noteiktu, vai tie darbojas saskaņā ar Savienības tiesiskajam regulējumam līdzīgu tiesisko regulējumu.

Par šī sprieduma iedarbību laikā

- 106 Savos rakstveida apsvērumos Polijas valdība lūdza Tiesu ierobežot šī sprieduma iedarbību laikā gadījumā, ja tā konstatētu, ka nodokļu tiesību akti pamatlietā ir pretrunā LESD 63. un 65. pantam.
- 107 Sava lūguma pamatojumam minētā valdība, pirmkārt, vērsa Tiesas uzmanību uz būtisku finanšu satricinājuma risku, ko izraisītu spriedums, kurā izdarīts šāds konstatējums, ņemot vērā lielo skaitu gadījumu, kuros ir piemērojams Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 22. panta 1. punkts. Polijas valdība norāda, ka Polijas Republika labticīgi uzskatīja, ka Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli normas ir saderīgas ar Savienības tiesībām, jo Komisija minētās tiesību normas apšaubīja nevis saistībā ar kapitāla brīvu apriti ar trešajām valstīm, bet vienīgi saistībā ar kapitāla brīvu apriti ar citām Savienības un EEZ dalībvalstīm.
- 108 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru Savienības tiesību normas interpretācija, ko sniedz Tiesa LESD 267. pantā noteiktās kompetences ietvaros, izskaidro un precizē šīs tiesību normas jēgu un apjomu, kādā tā ir jāsaprot un jāpiemēro vai kādā to būtu bijis jāsaprot un jāpiemēro no tās spēkā stāšanās brīža. No tā izriet, ka šādi interpretētas tiesības var tikt piemērotas un tiesai tās ir jāpiemēro pat attiecībā uz tiesiskajām attiecībām, kas radušās vai nodibinātas, pirms pasludināts spriedums par interpretāciju, ja turklāt ir ievēroti nosacījumi, kas ļauj celt prasību kompetentajā tiesā par strīdu saistībā ar attiecīgās normas interpretāciju (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGIIC u.c.*, 58. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 109 Tiesa tikai izņēmuma kārtā, piemērojot Savienības tiesību sistēmai raksturīgo vispārējo tiesiskās noteiktības principu, var ierobežot iespēju visām ieinteresētajām personām atsaukties uz tiesību normu, kuru tā ir interpretējusi, lai apstrīdētu labticīgi nodibinātas tiesiskās attiecības. Lai varētu pieņemt lēmumu par šādu ierobežojumu, ir jāievēro divi pamatnosacījumi, proti, ieinteresēto personu labticības esamība un būtisku satricinājumu rašanās risks (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGIIC u.c.*, 59. punkts).
- 110 Konkrētāk, Tiesa ir izmantojusi šādu risinājumu tikai ļoti konkrētos apstākļos, kad pastāvēja risks, ka varētu iestāties smagas ekonomiskas sekas, it īpaši saistībā ar tādu tiesisko attiecību lielo skaitu, kas nodibinātas labticīgi, pamatojoties uz regulējumu, kurš tika uzskatīts par spēkā esošu, un izrādījās, ka privātpersonas un valsts iestādes bija iesaistītas rīcībā, kas neatbilda Savienības tiesībām saistībā ar objektīvu un būtisku nenoteiktību attiecībā uz Savienības tiesību normu piemērojamību; šo

nenoteiktību varēja veicināt tāda pati rīcība no citu dalībvalstu vai Komisijas puses (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGIIC* u.c., 60. punkts un tajā minētā judikatūra).

- 111 Saistībā ar Polijas valdības argumentu, kas attiecas uz būtiskām sekām, ko pasludināmais spriedums varētu radīt Polijas valsts budžetam, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka finansiālās sekas, kas dalībvalstij var rasties sakarā ar prejudiciālu nolēmumu, nav pietiekams pamats ierobežot minētā sprieduma iedarbību laikā (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGIIC* u.c., 62. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 112 Ne savos rakstveida apsvērumos, ne arī tiesas sēdes laikā Polijas valdība nav sniegusi informāciju, kas ļautu Tiesai izvērtēt, vai faktiski pastāv risks, ka pasludināmā sprieduma sekas varētu būtiski ietekmēt šo dalībvalsti no ekonomikas viedokļa.
- 113 Šajā ziņā un bez nepieciešamības pārbaudīt, vai Polijas Republika labticīgi uzskatīja, ka Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli normas ir saderīgas ar Savienības tiesībām, nav jāapmierina šīs dalībvalsts prasība ierobežot šī sprieduma sekas laikā, jo tā nav iesniegusi nevienu pierādījumu, ar kuru varētu pamatot tās argumentāciju, saskaņā ar kuru šis spriedums, ja tā sekas netiktu ierobežotas laikā, radītu būtisku finanšu satricinājuma risku.

Par tiesāšanās izdevumiem

- 114 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

- 1) **LESD 63. pants attiecībā uz kapitāla brīvu apriti ir piemērojams tādā situācijā kā pamatlietā, kurā saskaņā ar valsts nodokļu tiesību aktiem atbrīvojums no nodokļiem netiek piemērots dividendēm, kuras šajā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības izmaksā trešajā valstī reģistrētam ieguldījumu fondam, turpretī minētajā dalībvalstī reģistrētam ieguldījumu fondam ir tiesības uz šādu atbrīvojumu;**
- 2) **LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tādi dalībvalsts nodokļu tiesību akti kā pamatlietā, saskaņā ar kuriem atbrīvojumu no nodokļiem nevar piemērot dividendēm, kuras šajā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības izmaksā ieguldījumu fondam, kas atrodas trešajā valstī, ja starp šo dalībvalsti un attiecīgo trešo valsti pastāv savstarpējas administratīvās palīdzības līgumisks pienākums, kas valsts nodokļu iestādēm ļauj pārbaudīt ieguldījumu fonda iespējami iesniegto informāciju. Iesniedzējtiesai pamatlietā ir jāizvērtē, vai šīs sadarbības ietvaros paredzētais informācijas apmaiņas mehānisms faktiski ļauj Polijas nodokļu iestādēm vajadzības gadījumā pārbaudīt Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrēto ieguldījumu fondu iesniegto informāciju par to dibināšanas un darbības īstenošanas nosacījumiem, lai noteiktu, vai tie darbojas saskaņā ar Savienības tiesiskajam regulējumam līdzīgu tiesisko regulējumu.**

[Paraksti]