



Judikatūras krājums

TIESAS SPRIEDUMS (virspalāta)

2019. gada 26. februārī*

Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu – Kapitāla brīva aprīte – Kapitāla aprīte starp dalībvalstīm un trešajām valstīm – *Standstill* klauzula – Dalībvalsts tiesiskais regulējums attiecībā uz trešajā valstī reģistrētām starpnieksabiedrībām – Šī tiesiskā regulējuma grozījumi, kam seko iepriekšējā tiesiskā regulējuma atjaunošana – Trešajā valstī reģistrētas sabiedrības ienākumi, kuri radušies no parādu turēšanas dalībvalstī reģistrētā sabiedrībā – Šādu ienākumu iekļaušana nodokļu maksātāja ar nodokļu rezidenci dalībvalstī nodokļa bāzē – Kapitāla brīvas aprītes ierobežojums – Pamatojums

Lietā C-135/17

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija) iesniedza ar lēmumu, kurš pieņemts 2016. gada 12. oktobrī un kurš Tiesā reģistrēts 2017. gada 15. martā, tiesvedībā

X GmbH

pret

Finanzamt Stuttgart - Körperschaften,

TIESA (virspalāta)

šādā sastāvā: priekšsēdētājs K. Lēnartss [*K. Lenaerts*], palātu priekšsēdētāji Ž. K. Bonišo [*J.-C. Bonichot*], M. Vilaras [*M. Vilaras*], J. Regans [*E. Regan*], F. Biltšens [*F. Biltgen*], K. Jirimēe [*K. Jürimäe*] un K. Likurģs [*C. Lycourgos*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*] (referents), E. Juhāss [*E. Juhász*], M. Ilešičs [*M. Ilešič*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*], E. Levits un L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*],

ģenerāladvokāts: P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekretāre: R. Šereša [*R. Šereš*], administratore,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2018. gada 5. marta tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- X GmbH vārdā – K. Weber un D. Pohl, *Rechtsanwälte*,
- Vācijas valdības vārdā – T. Henze un R. Kanitz, pārstāvji,
- Francijas valdības vārdā – D. Colas, kā arī E. de Moustier un S. Ghiandoni, pārstāvji,

* Tiesvedības valoda – vācu.

– Zviedrijas valdības vārdā – *A. Falk, C. Meyer-Seitz, H. Shev* un *L. Zettergren*, kā arī *L. Swedenborg*, pārstāvji,

– Eiropas Komisijas vārdā – *B.-R. Killmann*, kā arī *N. Gossement*, pārstāvji,

noklausījusies ģenerālvokāta secinājumus 2018. gada 5. jūnija tiesas sēdē,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par LESD 63. un 64. panta interpretāciju.

2 Šis lūgums ir iesniegts saistībā ar strīdu starp *X GmbH*, atbilstoši Vācijas tiesībām reģistrētu sabiedrību, un *Finanzamt Stuttgart-Körperschaften* (Štutgartes Finanšu pārvalde – Juridisko personu dienests, Vācija) jautājumā par *Y* – saskaņā ar Šveices tiesībām reģistrētas sabiedrības, kurā 30 % kapitāldaļu pieder sabiedrībai *X* – ienākumu iekļaušanu pēdējās minētās sabiedrības nodokļa bāzē.

Atbilstošās tiesību normas

3 1972. gada 8. septembra *Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen* (Likums par nodokļiem ārvalstu darījumos) (*BGBI.* 1972 I, 1713. lpp.), redakcijā, kas piemērojama faktiem pamatlietā (turpmāk tekstā – “*AStG 2006*”), ceturtajā daļā “Dalība ārvalstu starpnieksabiedrībās” ir ietverts šī likuma 7.–14. pants.

4 Atbilstoši *AStG 2006* 7. panta 1. punktam “ārvalstu sabiedrība” tiek definēta kā “juridiska persona, personu grupa vai mantas masa *Körperschaftsteuergesetz* [(Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli)] izpratnē, kurai nav vadības vai mītnes Vācijā un kura nav atbrīvota no uzņēmumu ienākuma nodokļa atbilstoši [ši pēdējā minētā likuma] 3. panta 1. punktam”. Atbilstoši šī paša 7. panta 1. punktam, ja nodokļa maksātājiem pieder vairāk kā puse no šādas sabiedrības kapitāldaļām, katras personas ienākumi, attiecībā uz kuriem šī sabiedrība ir starpnieksabiedrība *AStG 2006* 8. panta izpratnē, tiek aplikti ar nodokli tādā proporcijā, kas atbilst to dalības daļai minētās sabiedrības pamatkapitālā.

5 *AStG 2006* 7. panta 6. punktā ir noteikts:

“Ja ārvalstu sabiedrība ir starpnieksabiedrība starpposma ieņēmumiem no kapitālieguldījumiem 6.a punkta izpratnē un ja personai ar neierobežotu nodokļa maksāšanas pienākumu šajā sabiedrībā pieder vismaz 1 % kapitāldaļu, šīs personas minētie starpposma ienākumi tiek aplikti ar nodokli tādā apmērā, kas ir definēts 1. punktā, pat ja citi šajā punktā norādītie nosacījumi nav izpildīti. [..]”

6 *AStG 2006* 7. panta 6.a punktā ir paredzēts:

“Starpposma ienākumi no kapitālieguldījumiem ir ārvalsts starpnieksabiedrības ienākumi [..], kas gūti maksāšanas līdzekļu, kredītu, vērtspapīru, kapitāldaļu (izņemot ienākumus, kas minēti 8. panta 1. punkta 8. un 9. apakšpunktā) vai līdzīga veida īpašuma turējuma, pārvaldības, glabāšanas vai to vērtības palielināšanās rezultātā, ja vien nodokļa maksātājs nepierāda, ka tie ir radušies no ar šīs ārvalsts sabiedrības darbību saistītās darbības, uz kuru attiecas 8. panta 1. punkta 1.–6. apakšpunkts [..]”

7 Atbilstoši *AStG 2006* 8. panta 1. punktam trešajā valstī reģistrēta sabiedrība tiek uzskatīta par “starpnieksabiedrību” attiecībā uz ienākumiem, par kuriem jāmaksā zems nodoklis un kuri nav gūti no šī punkta 1.–10. apakšpunktā uzskaitītiem saimnieciskās darbības veidiem. Saskaņā ar minētajiem

apakšpunktiem no “starpnieksabiedrības” jēdziena ir izslēgtas sabiedrības, ka guvušas ienākumus – izņemot vairākas atkāpes un precizējumus – no lauksaimniecības un mežkopības, preču ražošanas, apstrādes, izpētes vai uzstādīšanas, enerģijas ražošanas, minerālvielu izpētes un ieguves, kredītiestāžu vai apdrošināšanas sabiedrību vadīšanas, tirdzniecības, pakalpojumu sniegšanas, iznomāšanas vai izīrēšanas, no kapitāla iekasēšanas vai nodošanas aizdevuma veidā, par kuriem nodokļa maksātājs pierāda, ka tie ir tikuši iekasēti tikai ārvalstu kapitāla tirgos un ne no personām, kas ir saistītas ar nodokļa maksātāju vai ārvalstu sabiedrību, kapitālsabiedrību peļņas sadales, citā sabiedrībā iegūto kapitāldaļu cedēšanas, kā arī no sava kapitāla likvidēšanas vai samazināšanas un no sabiedrību reorganizācijas.

- 8 Nolūkā definēt trešajā valstī reģistrētu starpnieksabiedrību *AStG 2006* 8. panta 3. punkta izpratnē peļņas aplikšana ar “zemu” nodokļa likmi ir tad, ja likme ir zemāka par 25 %.

Pamatlieta un prejudiciālie jautājumi

- 9 No iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka X – atbilstoši Vācijas tiesībām reģistrētai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību – pamatlietā minētajā laikposmā piederēja 30 % kapitāldaļu sabiedrībā Y – kapitālsabiedrībā ar juridisko adresi un vadību Šveicē. 2005. gada jūnijā sabiedrība Y noslēdza “parādu pārpirkuma un cesijas līgumu” ar *Z GmbH* – Vācijā reģistrētu sporta tiesību pārvaldītājsabiedrību.
- 10 Šo sabiedrības Y cedēto parādu pamatā bija līgumi, saskaņā ar kuriem sabiedrībai Z bija jāsamaksā neatmaksājamas subsīdijas sporta klubiem, tādējādi nododot šo klubu rīcībā līdzekļus, par ko pretim tā saņēma “dalību peļņā”, kuras minimālais apmērs atbilst sabiedrības Z samaksātajai summai subsīdijas veidā, tomēr šī summa varēja būt lielāka, it īpaši atkarībā no konkrētā kluba sasniegumiem sportā un ienākumiem, kas radušies tostarp no apraides tiesībām.
- 11 Kā pirkuma cenu par parādu cesiju šajā lietā sabiedrība Y samaksāja sabiedrībai Z summu 11 940 461 EUR apmērā, kurai tā pilnībā izmantoja ārējo finansējumu. 2005. gada novembrī sabiedrība X piešķīra sabiedrībai Y aizdevumu 2,8 miljonu EUR apmērā.
- 12 Ar 2007. gada 1. janvāra lēmumu Štutgartes Finanšu pārvalde – Juridisko personu dienests, konstatēja, ka sabiedrība X bija guvusi ienākumus no trešajā valstī reģistrētas sabiedrības pasīvas darbības. Šīs pārvaldes skatījumā, sabiedrība Y būtu jākvalificē kā starpniece “starpposma ienākumiem no kapitālieguldījumiem” *AStG 2006* 7. panta 6. un 6.a punkta izpratnē, kurus sabiedrība Y guvusi, pateicoties tam, ka sabiedrības Z pārpirktie parādi tika iekļauti sabiedrības X nodokļa bāzē, kam savukārt par 2006. gadu tika aprēķināti 546 651 EUR, no kuriem varēja atskaitīt iepriekšējā gadā konstatētos zaudējumus 95 223 EUR apmērā.
- 13 Sabiedrība X cēla prasību pret šo lēmumu *Finanzgericht Baden-Württemberg* (Bādenes–Virtembergas Finanšu tiesa, Vācija), kas tomēr tika noraidīta.
- 14 Pēc šīs noraidīšanas sabiedrība X vērsās *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa, Vācija). Šī pēdējā minētā uzskata, ka nav strīda par to, ka sabiedrība Y attiecībā ar sabiedrību X bija “starpnieksabiedrība” un ka sabiedrības Y gūtie ienākumi no parādu cesijas līguma bija “starpposma ienākumi no kapitālieguldījumiem” *AStG 2006* 7. panta 6. punkta un 8. panta 1. punkta izpratnē. Tā kā sabiedrībai X piederēja vairāk nekā 1 % kapitāldaļu šajā sabiedrībā, kas veic uzņēmējdarbību trešajā valstī, saskaņā ar šiem noteikumiem bija pareizi, ka minētie sabiedrības Y gūtie ienākumi tika iekļauti sabiedrības X ar nodokli aplikamajos ienākumos proporcionāli tās dalībai minētajā sabiedrībā. Tādēļ no Vācijas tiesību viedokļa sabiedrības X apelācijas sūdzība par 2007. gada 1. janvāra lēmumu neesot pamatota.

- 15 Tomēr iesniedzējtiesa konstatē, ka minētās normas ir piemērojamas tikai tām kapitāldaļām, kuras vācu nodokļu maksātājiem pieder trešajās valstīs reģistrētās sabiedrībās. Šādos apstākļos tā jautā, vai ar aplūkojamo normu netiek pārkāpts LESD 63. panta 1. punkts, kurā tostarp ir noteikts, ka ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā.
- 16 Pirms tiek izskatīts jautājums par valsts tiesiskā regulējuma atbilstību LESD 63. pantam, šī tiesa tomēr atgādina, ka atbilstoši tā sauktajai un LESD 64. panta 1. punktā paredzētajai *standstill* klauzulai LESD 63. pantā esošais aizliegums “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”, tostarp ja šāda aprīte sevī ietver it īpaši tiešos ieguldījumus. Vadoties no pieņēmuma, ka situācija pamatlietā attiecas uz tiešajiem ieguldījumiem trešajā valstī, proti, Šveicē, iesniedzējtiesa uzskata, ka vispirms ir jānosaka, vai valsts noteikumi par trešajās valstīs reģistrētām starpnieksabiedrībām, kuri piemērojami attiecīgajā taksācijas gadā, būtu jāuzskata par ierobežojumu, kas “pastāv 1993. gada 31. decembrī”, ņemot vērā, ka šīs normas ir grozītas pēc minētā datuma.
- 17 Šajā ziņā *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) paskaidro, ka šīs normas, kādas tās bija 1993. gada 31. decembrī, tika grozītas tostarp ar 2000. gada 23. oktobra *Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung* (Likums par nodokļu likmju samazināšanu un uzņēmumu ienākuma nodokļa reformu; *BGBL*. 2000 I, 1433. lpp.; turpmāk tekstā – “*StSenkG 2000*”), kurš stājās spēkā 2001. gada 1. janvārī. Šī tiesa norāda, ka ar *StSenkG 2000* esot “būtiski grozīti” 1993. gada 31. decembrī spēkā esošie noteikumi, bet tā paskaidro, ka šādi veiktie grozījumi tomēr tika atcelti neilgi pēc tam ar 2001. gada 20. decembra *Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts* (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokļa attīstību; *BGBL*. 2001 I, 3858. lpp.; turpmāk tekstā – “*UntStFG 2001*”), kurš šajā ziņā stājās spēkā 2001. gada 25. decembrī un kurā attiecībā uz trešajā valstī reģistrētu starpnieksabiedrību nodokļu režīmu ir ietverts kapitāla brīvas aprites ierobežojums saistībā ar tiešiem ieguldījumiem – pēc būtības identisks tam, kas izriet no 1993. gada 31. decembrī pastāvošajām normām. Lai gan ar *StSenkG 2000* ieviestie grozījumi saskaņā ar tā attiecīgajiem noteikumiem varēja izraisīt “starpposma ienākumu no kapitālieguldījumiem” iekļaušanu rezidenta nodokļu maksātāja nodokļu bāzē tikai no 2002. gada, tie tika atcelti, vēl pirms šie grozījumi, visticamāk, varēja ļaut nodokļu pārvaldei šādu iekļaušanu veikt.
- 18 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) lūdz interpretēt *standstill* klauzulu, kas paredzēta LESD 64. panta 1. punktā, no diviem aspektiem.
- 19 Pirmkārt, tā būtībā jautā, vai LESD 64. panta 1. punktā paredzētā atkāpe ļauj piemērot kapitāla brīvas aprites starp dalībvalsti un trešo valsti ierobežojumu, kurš attiecas uz tiešajiem ieguldījumiem, lai gan aplūkojamā tiesiskā regulējuma materiālā piemērošanas joma ir tikusi paplašināta pēc 1993. gada 31. decembra, ietverot arī cita veida ieguldījumus, tostarp tā sauktos “portfeļa ieguldījumus”. Šajā ziņā iesniedzējtiesa atsaucas uz faktu, ka *ASTG 2006* 7. panta 6. punkta redakcijā, kas izriet no *UntStFG 2001*, no 10 % uz 1 % tika būtiski samazināts dalības apjoms šīs sabiedrības kapitālā, kāds tiek prasīts trešajā valstī reģistrētai starpnieksabiedrībai, lai šāda iekļaušana varētu notikt. Taču ņemot vērā to, ka šie grozījumi principā neattiecas uz tiešajiem ieguldījumiem, kādi ir pamatlietā aplūkoti, *standstill* klauzula tomēr varēja tikt piemērota pamatlietas apstākļos.
- 20 Otrais iesniedzējtiesas jautājums par LESD 64. panta 1. punktu ir saistīts ar laika dimensiju, kāda bija ar *StSenkG 2000* ieviestajiem būtiskajiem grozījumiem normās par “starpposma ienākumiem no kapitālieguldījumiem”. Šie grozījumi stājās spēkā, bet tie, visticamāk, varēja izraisīt starpposma ienākumu iekļaušanu rezidenta nodokļu maksātāja nodokļa bāzē tikai no vēlāka datuma – pēc tam, kad šie grozījumi jau tika atcelti ar *UntStFG 2001*. Tomēr 1993. gada 31. decembrī pastāvošās juridiskās situācijas izmaiņas, kaut arī uz laiku, tomēr kļuva par valsts tiesību sistēmas neatņemamu sastāvdaļu un šī fakta dēļ varēja pārtraukt šajā dienā pastāvošo ierobežojošo normu spēkā esamību. Šajā ziņā iesniedzējtiesa jautā, vai 1993. gada 31. decembrī spēkā esošā kapitāla brīvas aprites ierobežojuma saglabāšanas garantija var izbeigties jau ar grozošā regulējuma formālu spēkā stāšanos vien vai arī grozījumiem tomēr ir jābūt faktiski piemērotiem praksē.

- 21 Gadījumā, ja viena no šiem diviem aspektiem dēļ LESD 64. panta 1. punktā paredzētā *standstill* klauzula uz konkrēto valsts tiesisko regulējumu nav attiecināma un tādēļ tas būtu jāizvērtē ar brīvu kapitāla apriti saistīto Savienības tiesību gaismā, iesniedzējtiesa jautā, vai šāds tiesiskais regulējums ir ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegts ierobežojums un, tādā gadījumā, vai šāds ierobežojums ir attaisnojams ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem. Šajā ziņā tā 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), bet šī lieta bija par brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanu attiecībā starp dalībvalstīm, nevis par kapitāla brīvu apriti, kas ir piemērojama arī attiecībā starp dalībvalstīm un trešajām valstīm.
- 22 Iesniedzējtiesa uzskata, ka, lai gan šajā pēdējā minētajā spriedumā noteiktie principi attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību būtu jātransponē pilnībā bez atrunām uz kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, ar aplūkojamo Vācijas tiesisko regulējumu tiekot pārkāpts LESD 63. panta 1. punkts. Atbilstoši šim regulējumam “starpposma ienākumu no kapitālieguldījumiem” iekļaušana akcionāra – Vācijas rezidenta nodokļa bāzē notiekot ne tikai pilnīgi mākslīgu struktūru gadījumā, kuru mērķis ir apiet valsts nodokļu noteikumus 2006. gada 12. septembra sprieduma *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544) izpratnē. Tieši pretēji, aplūkojamais valsts tiesiskais regulējums ir piemērojams neatkarīgi no starpnieksabiedrības ekonomiskās funkcijas, un attiecīgajam akcionāram netiek piedāvāta iespēja noteikt un pierādīt nodokļu iestādēm ekonomisko pamatu, kāds ir viņa saistībām trešajā valstī.
- 23 Tādēļ iesniedzējtiesa jautā, vai iemesli, kas var pamatot brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumu un kas ir izklāstīti 2006. gada 12. septembra spriedumā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544), ir piemērojami arī attiecībā ar trešajām valstīm un, ja tas tā ir, kādām kvalitātes un kvantitātes prasībām šajā sakarā ir jāatbilst līdzdalībai trešajā valstī reģistrētā sabiedrībā, lai to neuzskatītu par “pilnībā mākslīgu”.
- 24 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma 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 bija spēkā 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 tādu kapitāldaļu portfeli 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 ir jāinterpretē tādējādi, ka par 1993. gada 31. decembrī spēkā esošas valsts tiesību normas, ar kuru tiek ierobežota kapitāla aprite starp dalībvalstīm un trešajām valstīm saistībā ar tiešiem ieguldījumiem, piemērošanu ir uzskatāma situācija, kad ir piemērojama vēlāka tiesību norma, kas būtībā atbilst attiecīgajā datumā pastāvošam ierobežojumam, tomēr attiecīgajā datumā pastāvošais ierobežojums pēc šī 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 noliedzīga atbilde, vai EKL 56. pants nepieļauj dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru attiecīgās dalībvalsts nodokļa maksātāja, kam citā valstī (šajā lietā – Šveicē) 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?”

Par prejudiciālajiem jautājumiem

Par pirmo jautājumu

- 25 Ar pirmo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 64. panta 1. punktā paredzētā *standstill* klauzula ir jāinterpretē tādējādi, ka LESD 63. panta 1. punkts neliedz piemērot ierobežojumu brīvai kapitāla aprītei starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, kas ir saistīts ar tiešiem ieguldījumiem un kas būtībā pastāvēja 1993. gada 31. decembrī saskaņā ar dalībvalsts tiesisko regulējumu, lai gan šī ierobežojuma piemērojama pēc šī datuma ir tikusi paplašināta, attiecinot to uz līdzdalību, kas neietver tiešu ieguldījumu.
- 26 Ar LESD 63. panta 1. punktu vispārīgā veidā ir aizliegti visi kapitāla aprītes ierobežojumi dalībvalstu un trešo valstu starpā. Šajā normā minētajā kapitāla brīvā aprītē it īpaši ietilpst tiešie ieguldījumi ar līdzdalību uzņēmumā, iegādājoties tā akcijas, kas dod iespēju efektīvi piedalīties uzņēmuma vadībā un kontrolē (tā saucamie “tiešie ieguldījumi”), kā arī vērtspapīru iegūšana kapitāla tirgū, kura ir īstenota vienīgi ar nodomu veikt kapitāla ieguldīšanu bez nolūka ietekmēt uzņēmuma vadību un kontroli (tā saucamie “portfeļa ieguldījumi”) (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2006. gada 28. septembris, Komisija/Nīderlande, C-282/04 un C-283/04, EU:C:2006:608, 18. un 19. punkts, kā arī atzinumu 2/15 (Brīvās tirdzniecības nolīgums ar Singapūru), 2017. gada 16. maijs, EU:C:2017:376, 80. un 227. punkts).
- 27 Tomēr saskaņā ar LESD 64. panta 1. punktu dalībvalsts attiecībās ar trešajām valstīm var piemērot brīvas kapitāla aprītes ierobežojumus, kuri ir ietverami šī noteikuma materiālajā piemērošanas jomā, pat ja tie ir pretēji LESD 63. panta 1. punktā noteiktajam kapitāla brīvas aprītes principam, ar nosacījumu, ka tie pastāvēja jau 1993. gada 31. decembrī (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 187. punkts; 2007. gada 24. maijs, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, 39. punkts, un 2016. gada 24. novembris, *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 86. punkts).
- 28 Ciktāl LESD 64. panta 1. punktā paredzētajā *standstill* klauzulā ir noteikts, ka “šā Līguma 63. pants neliedz attiecināt uz trešām valstīm ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembrī pastāv valstu vai Savienības tiesību aktos par kapitāla aprīti starp dalībvalstīm un trešām valstīm, ja tā ietver tiešas investīcijas [...]”, no tās teksta pat izriet, ka kapitāla aprītes starp dalībvalstīm un trešajām valstīm ierobežojumi ietver tiešos ieguldījumus, uz kuriem attiecas šīs klauzulas materiālās piemērošanas joma. Savukārt portfēļa ieguldījumi nav tajā minēto kapitāla aprītes veidu vidū.
- 29 Šajā ziņā no iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, pirmkārt, ka sabiedrībai X pamatlietā aplūkojamā fiskālā gada laikā piederēja 30 % no sabiedrības Y kapitāldaļām – tā ir līdzdalība, kuru iesniedzējtiesa kvalificējusi kā tiešo ieguldījumu, – un, otrkārt, ka pamatlietā aplūkojamā tiesiskā regulējuma piemērošana tika paplašināta arī pēc 1993. gada 31. decembra tā, ka tas attiecās ne tikai uz līdzdalību, kas pārsniedz 10 %, trešajā valstī reģistrētā sabiedrībā, bet arī uz tādu līdzdalību šādu sabiedrību kapitālā, kas ir mazāka par 10 % – līdzdalību, kuru minētā iesniedzējtiesa ir kvalificējusi kā portfēļa ieguldījumu.
- 30 Taču, lai LESD 64. panta 1. punktā paredzētā *standstill* klauzula būtu piemērojama, valsts tiesiskajam regulējumam, ar ko tiek ierobežota kapitāla brīva aprīte starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, ir jāattiecas tikai uz šajā noteikumā minētajiem kapitāla aprītes veidiem.
- 31 Šajā ziņā Tiesa jau ir nospriedusi, ka tas, ka valsts tiesisko regulējumu var piemērot arī citās situācijās, ne tikai LESD 64. panta 1. punktā minētajiem kapitāla aprītes veidiem, nerada šķērsli *standstill* klauzulas piemērošanai tajā minētajos apstākļos. Šīs klauzulas materiālā piemērošanas joma nav

atkarīga no valsts tiesībās noteiktā konkrētā ierobežojuma priekšmeta, bet gan no tā iedarbības uz LESD 64. panta 1. punktā noteiktajiem kapitāla aprites veidiem (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2017. gada 15. februāris, X, C-317/15, EU:C:2017:119, 21. un 22. punkts).

- 32 Tādējādi LESD 63. panta 1. punkts neietekmē tāda ierobežojuma piemērošanu, kas 1993. gada 31. decembrī bija spēkā valsts tiesībās un attiecās uz LESD 64. panta 1. punktā minēto kapitāla aprites veidu starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, tostarp, tiešiem ieguldījumiem, neskatoties uz iespējamo šī ierobežojuma pamatā esošā tiesiskā regulējuma paplašinājumu pēc šī datuma, to attiecinot uz citiem kapitāla aprites veidiem, piemēram, portfeļa ieguldījumiem.
- 33 Šajos apstākļos – kā to secinājumu 58. un 59. punktā būtībā ir norādījis ģenerālvokāts – grozījums, kas ieviests ar *UntStFG 2001*, paredzot prasītās līdzdalības samazināšanu no 10 % līdz 1 % attiecīgās sabiedrības kapitālā, lai gan ar to pamatlietas valsts tiesiskā regulējuma piemērošanas jomā varētu iekļaut ieguldījumus, kas nav tiešie ieguldījumi, nevar ietekmēt attiecīgās dalībvalsts iespēju turpināt piemērot trešajām valstīm ierobežojumus, kādi 1993. gada 31. decembrī bija spēkā valsts tiesībās, ciktāl tie attiecas uz LESD 64. panta 1. punktā minētajiem kapitāla aprites veidiem.
- 34 Ņemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz pirmo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 64. panta 1. punktā paredzētā *standstill* klauzula ir jāinterpretē tādējādi, ka LESD 63. panta 1. punkts neliedz piemērot ierobežojumu brīvai kapitāla aprītei starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, kas ir saistīts ar tiešiem ieguldījumiem un kas būtībā pastāvēja 1993. gada 31. decembrī saskaņā ar dalībvalsts tiesisko regulējumu, lai gan šī ierobežojuma piemērojamība pēc šī datuma ir tikusi paplašināta, attiecinot to uz līdzdalību, kas neietver tiešu ieguldījumu.

Par otro jautājumu

- 35 Ar otro prejudiciālo jautājumu, kas uzdots gadījumam, ja atbilde uz pirmo jautājumu ir apstipriņoša, iesniedzējtiesa būtībā vēlas noskaidrot, vai LESD 64. panta 1. punktā paredzētā *standstill* klauzula ir jāinterpretē tādējādi, ka LESD 63. panta 1. punktā noteiktais kapitāla aprites starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, ja tā ietver tiešos ieguldījumus, ierobežojuma aizliegums ir piemērojams gadījumā, kad šī ierobežojuma pamatā esošais valsts nodokļu tiesiskais regulējums pēc 1993. gada 31. decembra ir ticis būtiski grozīts, jo ir pieņemts likums, kas stājas spēkā, bet kas vēl pirms tā piemērošanas praksē tika aizstāts ar identisku tiesisko regulējumu 1993. gada 31. decembrī piemērojamajam.
- 36 Kā arī būtībā izriet no šī sprieduma 27. punkta, LESD 64. panta 1. punktā paredzētā *standstill* klauzula ļauj, atkāpjoties no LESD nostiprinātā principa par kapitāla brīvu aprīti, piemērot ierobežojumus konkrētām kapitāla aprites kategorijām, tomēr tikai tad, ja šie ierobežojumi “[pastāv] 1993. gada 31. decembrī”.
- 37 Attiecībā uz LESD 64. panta 1. punktā minēto jēdzienu “[pastāv] 1993. gada 31. decembrī” ir jāatgādina, ka jebkurš pēc šī datuma pieņemts valsts tiesību noteikums tikai tāpēc vien netiek automātiski izslēgts no šajā noteikumā paredzētā atkāpes režīma. Tiesa ir piekritusi, ka šādiem “pastāvošiem” ierobežojumiem var pielīdzināt tos, kuri ir paredzēti pēc šī datuma pieņemtajos noteikumos, kas pēc būtības ir identiski iepriekšējam tiesiskam regulējumam vai kas tikai samazina vai novērš šķēršļus šādā tiesiskā regulējumā ietvertu tiesību vai aprites brīvību īstenošanai (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 189. un 192. punkts; 2007. gada 24. maijs, *Holböck*, C-157/05, EU:C:2007:297, 41. punkts, kā arī 2007. gada 18. decembris, A, C-101/05, EU:C:2007:804, 49. punkts).
- 38 Lai gan LESD 64. panta 1. punktā paredzētā *standstill* klauzula ļauj dalībvalstīm turpināt bez laika ierobežojuma piemērot ierobežojumus, kas ietilpst šīs klauzulas materiālās piemērošanas jomā, ja vien šie ierobežojumi paliek neskarti pēc to būtības, ir svarīgi norādīt, ka saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru jēdziens “1993. gada 31. decembrī [pastāvoši ierobežojumi]” tomēr nozīmē, ka tiesību

normām, kurās ietilpst attiecīgais ierobežojums, kopš šā datuma nepārtraukti bija jābūt attiecīgās dalībvalsts tiesību sistēmas daļai (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 18. decembris, A, C-101/05, EU:C:2007:804, 48. punkts; 2011. gada 5. maijs, *Prunus* un *Polonium*, C-384/09, EU:C:2011:276, 34. punkts, kā arī 2016. gada 24. novembris, *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 81. punkts).

- 39 Tādējādi Tiesa ir nospriedusi, ka ar LESD 64. panta 1. punktā paredzēto *standstill* klauzulu ieviesto atkāpes ietverošo režīmu nevar piemērot dalībvalsts pieņemtajiem noteikumiem, ar kuriem, lai gan būtībā tie ir identiski tiesiskajam regulējumam, kas pastāvēja pirms 1993. gada 31. decembra, ir atkārtoti ieviests tāds kapitāla brīvas aprites šķērslis, kurš vairs nebija spēkā pēc iepriekšējā tiesiskā regulējuma atcelšanas vai pēc grozošo noteikumu pieņemšanas, ar kuriem mainīta šī tiesiskā regulējuma pamatā esošā loģika (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 12. decembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-446/04, EU:C:2006:774, 192. punkts; 2007. gada 18. decembris, A, C-101/05, EU:C:2007:804, 49. punkts, un 2016. gada 24. novembris, *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 87. un 88. punkts).
- 40 Jāuzskata, ka tad, ja attiecīgā dalībvalsts veic šādu atcelšanu vai grozīšanu, tā atsakās no tai esošās iespējas atbilstoši LESD 64. panta 1. punktam attiecībās ar trešajām valstīm turpināt piemērot konkrētus kapitāla aprites ierobežojumus, kas pastāvēja 1993. gada 31. decembrī (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2016. gada 24. novembris, *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 86.–88. punkts).
- 41 Tādējādi LESD 64. panta 1. punkta piemērošana nozīmē ne tikai konkrēta ierobežojuma būtiskā materiālā satura saglabāšanu, bet arī šī ierobežojuma turpinātību laikā. Lai gan netika prasīts, lai šajā normā paredzētajā *standstill* klauzulā atļautie ierobežojumi būtu daļa no attiecīgās dalībvalsts tiesību sistēmas nepārtrauktā veidā kopš 1993. gada 31. decembra, dalībvalsts jebkurā brīdī varēja atjaunot kapitāla brīvas aprites uz vai no trešajām valstīm ierobežojumus, kuri pastāvēja valsts tiesību sistēmā šajā datumā, bet kuri netika saglabāti (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 18. decembris, A, C-101/05, EU:C:2007:804, 48. punkts; 2011. gada 5. maijs, *Prunus* un *Polonium*, C-384/09, EU:C:2011:276, 34. punkts, kā arī 2016. gada 24. novembris, *SECIL*, C-464/14, EU:C:2016:896, 81. punkts).
- 42 Turklāt LESD 64. panta 1. punktā paredzētā *standstill* klauzula – kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa – ir jāinterpretē šauri. Tāpat šauri ir jāinterpretē nosacījumi, kuriem ir jāatbilst valsts tiesiskajam regulējumam, lai varētu tikt uzskatīts, ka tas “pastāvēja” 1993. gada 31. decembrī, neatkarīgi no atbilstošo valsts tiesību normu grozījumiem pēc šī datuma (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2018. gada 20. septembris, EV, C-685/16, EU:C:2018:743, 80. un 81. punkts).
- 43 Šajā gadījumā nav strīda par to, ka pamatlietā aplūkojamais tiesiskais regulējums, kurš pastāvēja 1993. gada 31. decembrī, ir ticis grozīts pēc šī datuma. Tomēr, kā noteikts it īpaši šī sprieduma 17. un 20. punktā, iesniedzējtiesa norāda, ka tajā laikā spēkā esošā tiesiskā regulējuma grozījumi, kas izdarīti ar *StSenkG 2000*, tika atcelti kādu laiku pēc to pieņemšanas, vēlāk stājoties spēkā *UntStFG 2001*.
- 44 Ir jākonstatē – lai arī no iesniedzējtiesas nolēmuma skaidri neizriet, ka ar *StSenkG 2000* tika atcelti noteikumi, kuri bija 1993. gada 31. decembrī pastāvošā ierobežojuma pamatā, uz ko norāda iesniedzējtiesa, šķiet, ka tā tomēr uzskata, ka grozījumi iepriekšējā tiesiskajā regulējumā ar šo likumu ir vismaz mainījuši loģiku, uz kuru bija balstīts šis tiesiskais regulējums. Iesniedzējtiesa šajā ziņā norāda, ka, pieņemot *StSenkG 2000*, Vācijas likumdevējs ir ieviesis būtiskas reformas uzņēmumu un to akcionāru ienākuma nodokļa sistēmā, tostarp tiesiskajā regulējumā attiecībā uz vidēji lieliem uzņēmumiem, kas reģistrēti trešajās valstīs saskaņā ar minēto vispārējo sistēmu, kura, tā skatījumā, tika “būtiski modernizēta”.
- 45 Pieņemot – un tas jāpārbauda iesniedzējtiesai –, ka šādi ar *StSenkG 2000* veiktie grozījumi tiesiskajā regulējumā faktiski mainīja loģiku, uz kuras bija balstīts iepriekšējais regulējums, vai pat atcēla šo regulējumu, ir jāizvērtē, kāda nozīme *standstill* klauzulas piemērojamībā ir iesniedzējtiesas norādītajam

apstāklim, ka šie grozījumi, kaut arī tie stājās spēkā 2001. gada 1. janvārī, varēja izraisīt “starpposma ienākumu no kapitālieguldījumiem” iekļaušanu nodokļa maksātāja nodokļa bāzē tikai no 2002. gada, proti, pēc tam, kad grozījumi tika atcelti, kas notika pēc vēlākas *UntStFG 2001* spēkā stāšanās 2001. gada 25. decembrī.

- 46 Kā izriet no Tiesas judikatūras, kas minēta 39. un 40. punktā, kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kurš saskaņā ar valsts tiesību aktiem pastāvēja 1993. gada 31. decembrī, nevar uzskatīt par daļu no attiecīgās dalībvalsts tiesību sistēmas nepārtraukti kopš minētā datuma, it īpaši, ja šī ierobežojuma pamatā esošais tiesiskais regulējums ir atcelts vai ja ir grozīta šī tiesiskā regulējuma pamatā esošā loģika. Principā šāda atcelšana vai grozīšana notiek tad, kad atbilstoši šim nolūkam paredzētajām valsts konstitucionālajām procedūrām stājas spēkā noteikumi, ar kuriem tiek atcelts vai grozīts pastāvošais tiesiskais regulējums.
- 47 Tomēr, neskatoties uz formālu noteikumu stāšanos spēkā, kas atceļ vai groza 1993. gada 31. decembrī pastāvošā ierobežojuma pamatā esošo tiesisko regulējumu, šis ierobežojums ir jāuzskata par nepārtraukti pastāvējušu, ja atceļošo vai grozošo noteikumu piemērojāmība ir tikusi atlikta atbilstoši valsts tiesībām un šie minētie noteikumi ir atcelti, vēl pirms tie kļuvuši piemērojami. Šādā gadījumā ir jāuzskata, ka šāds ierobežojums visu laiku nepārtraukti ir bijis attiecīgās dalībvalsts tiesību sistēmas sastāvdaļa.
- 48 Ja šādos apstākļos – un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai –, pieņemot *StSenkG 2000*, tika pievienoti noteikumi par šī likuma piemērošanas atlikšanu tā, lai grozījumi nodokļu režīmā attiecībā uz trešajā valstī reģistrētām starpnieksabiedrībām nebūtu piemērojami pārrobežu kapitāla aprītei, kas minēta LESD 64. panta 1. punktā, laika posmā no 2001. gada 1. janvāra līdz 25. decembrim, kas ir *UntStFG 2001* spēkā stāšanās diena, būtu jāuzskata, ka šīs tiesas minētie ierobežojumi ir bijuši nepārtraukti spēkā kopš 1993. gada 31. decembra *standstill* klauzulas izpratnē, kas paredzēta šajā noteikumā.
- 49 Savukārt, ja iesniedzējtiesai būtu jākonstatē, ka *StSenkG 2000* noteikumi ir kļuvuši piemērojami līdz ar to stāšanos spēkā, ir jānorāda, ka šī likuma pieņemšana ir pārtraukusi pamatlietā aplūkotā ierobežojuma turpināto pastāvēšanu, kas ir pārtraukums, kuram vajadzēja izraisīt LESD 64. panta 1. punkta nepiemērošanu.
- 50 Tā tas būtu gadījumā, ja no *StSenkG 2000* izrietošās nodokļu normas, kas stājās spēkā 2001. gada 1. janvārī, paredzētu, ka 2001. gadā gūtie starpposma ienākumi ir iekļaujami attiecīgā nodokļu maksātāja rezidenta nodokļa bāzē, neraugoties uz to, ka šī likuma atcelšanas dēļ 2001. gada 25. decembrī nodokļu pārvalde galu galā nav piemērojusi šīs normas, lai 2002. gadā ieturētu nodokļus par šiem ienākumiem.
- 51 Ņemot vērā iepriekšminētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka LESD 64. panta 1. punktā paredzētā *standstill* klauzula ir jāinterpretē tādējādi, ka LESD 63. panta 1. punktā noteiktais aizliegums ir piemērojams kapitāla aprites ierobežojumam starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, ja šī ierobežojuma pamatā esošie valsts nodokļu tiesību akti pēc 1993. gada 31. decembra ir būtiski grozīti, jo tika pieņemts likums, kas stājās spēkā, bet kas tika aizstāts vēl pirms tā piemērošanas praksē, ar būtībā identisku tiesisko regulējumu tam, kurš bija piemērojams 1993. gada 31. decembrī, ja vien šī likuma piemērošana nav atlikta saskaņā ar valsts tiesībām tādējādi, ka, neraugoties uz tā stāšanos spēkā, tas nebija piemērojams attiecībā uz LESD 64. panta 1. punktā minēto kapitāla pārrobežu aprīti, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

Par trešo jautājumu

- 52 Gadījumā, ja iesniedzējtiesa, ņemot vērā uz otro jautājumu sniegto atbildi, uzskatītu, ka uz pamatlietā aplūkojamo tiesisko regulējumu neattiecas LESD 64. panta 1. punktā paredzētā *standstill* klauzula, tad atbilstoši iesniedzējtiesas lūgumam ir jāizskata tās trešais jautājums.

- 53 Ar šo jautājumu iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai LESD 63. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas nepieļauj tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru ienākumi, ko gūst trešajā valstī reģistrēta sabiedrība un kas nav radušies no pašas šīs sabiedrības darbības, piemēram, “starpposma ienākumi no kapitālieguldījumiem” šī tiesiskā regulējuma izpratnē, proporcionāli kapitāldaļu īpašuma daļai tiek iekļauti šīs dalībvalsts rezidenta nodokļu maksātāja nodokļa bāzē, ja šim nodokļa maksātājam ir vismaz 1 % kapitāldaļu minētajā sabiedrībā un ja šie ienākumi tiek aplikti šajā trešajā valstī ar zemāku nodokļu likmi salīdzinājumā ar to, kas ir spēkā attiecīgajā dalībvalstī.
- 54 Lai atbildētu uz šo jautājumu, pirmkārt, ir jāpārbauda kapitāla brīvas aprites ierobežojuma LESD 63. panta izpratnē pastāvēšana un attiecīgajā gadījumā, otrkārt, šāda ierobežojuma pieļaujamība.

Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma esamību

- 55 Saskaņā ar pastāvīgo Tiesas judikatūru tādi 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. it īpaši spriedumus, 2007. gada 18. decembris, A, C-101/05, EU:C:2007:804, 40. punkts; 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 50. punkts, kā arī 2012. gada 8. novembris, Komisija/Somija, C-342/10, EU:C:2012:688, 28. punkts).
- 56 Piemērojot pamatlietā aplūkoto tiesisko regulējumu nodokļa maksātājam – Vācijas nodokļu rezidentam, kuram pieder vismaz 1 % kapitāldaļu trešajā dalībvalstī reģistrētā sabiedrībā ar “zemu” nodokļa likmi –, tā saucamie “pasīvie” ienākumi, proti, “starpposma ienākumi no kapitālieguldījumiem” šī tiesiskā regulējuma izpratnē, kurus šī sabiedrība ir guvusi neatkarīgi no peļņas sadales veida, tiks aplikti ar nodokli proporcionāli viņa līdzdalības apmēram. Savukārt šis tiesiskais regulējums neattiecas uz nodokļa maksātāju, kuram pieder tāds pats kapitāldaļu apmērs Vācijā reģistrētā sabiedrībā, jo tas jau pēc definīcijas ir piemērojams tikai pārrobežu situācijās.
- 57 Šāda atšķirīga attieksme nodokļu jomā var radīt nelabvēlīgas sekas rezidentam nodokļu maksātājam, kuram pieder kapitāldaļas trešajā valstī reģistrētā sabiedrībā un kurš gūst šādus “pasīvus” ienākumus, ja šīs sabiedrības peļņa tiek iekļauta nodokļu maksātāja ar nodokļiem apliktajos ienākumos proporcionāli viņa līdzdalības apmēram. Patiešām, salīdzinot ar līdzīgu nodokļa maksātāja līdzdalību viņa pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalstī reģistrētā sabiedrībā, šai gadījumā – Vācijā, šī atšķirīgā attieksme rada neizdevīgu nodokļu situāciju nodokļa maksātājam, kurš iegulda kapitālu trešajās valstīs, jo pamatlietā aplūkojamais tiesiskais regulējums piedēvē šim nodokļa maksātājam citas juridiskas personas peļņu un par to no viņa ietur nodokli (pēc analogijas skat. spriedumu, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 45. punkts).
- 58 Šādos apstākļos ir jāuzskata, ka pamatlietā aplūkojamais tiesiskais regulējums attur ieguldītājus, kuri maksā nodokli tikai Vācijā, veikt ieguldījumus trešajās valstīs reģistrētās sabiedrībās un līdz ar to principā veido ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegtu kapitāla aprites brīvības ierobežojumu.

Par ierobežojuma pieļaujamību

- 59 Ņemot vērā pamatlietā aplūkojamā tiesiskā regulējuma ierobežojošo raksturu, jāpārbauda – kā to atgādina arī Vācijas valdība –, vai kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, ko radījis šis tiesiskais regulējums, ir iespējams attaisnot LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkta gaismā, saskaņā ar kuru “LESD 63. pants neskar dalībvalstu tiesības [...] piemērot atšķirīgas attiecīgas nodokļu tiesību normas dažādiem nodokļu maksātājiem, kuru stāvoklis ir atšķirīgs viņu dzīvesvietas vai kapitāla ieguldījuma vietas dēļ”.

- 60 No pastāvīgās judikatūras izriet, ka LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkts kā atkāpe no kapitāla brīvas aprites pamatprincipa ir jāinterpretē šauri. Līdz ar to šo tiesību normu nevar interpretēt tādējādi, ka jebkuri nodokļu tiesību akti, kas ietver atšķirību starp nodokļu maksātājiem atkarībā no vietas, kurās tie dzīvo, vai dalībvalsts, kurā tie iegulda savu kapitālu, automātiski ir saderīgi ar Ligumu (spriedumi, 2008. gada 11. septembris, *Eckelkamp u.c.*, C-11/07, EU:C:2008:489, 57. punkts; 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 56. punkts, kā arī 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 55. punkts).
- 61 LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā atļautā atšķirīgā attieksme atbilstoši šī paša panta 3. punktam nedrīkst būt nedz patvaļīgas diskriminācijas līdzeklis, nedz slēpts ierobežojums. Tātad Tiesa jau ir nospriedusi, ka šāda atšķirīga attieksme ir atļauta tikai tad, ja tā skar situācijas, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai, tieši pretēji, ja to pamato primāri vispārējo interešu iemesli (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2000. gada 6. jūnijs, *Verkooijen*, C-35/98, EU:C:2000:294, 43. punkts; 2004. gada 7. septembris, *Manninen*, C-319/02, EU:C:2004:484, 29. punkts, un 2009. gada 17. septembris, *Glaxo Wellcome*, C-182/08, EU:C:2009:559, 68. punkts).
- 62 Tātad vispirms ir jāpārbauda, vai šī atšķirīga attieksme skar objektīvi salīdzināmas situācijas un attiecīgajā gadījumā pēc tam jāpārbauda, vai aplūkojamais brīvas kapitāla aprites ierobežojums ir attaisnojams ar primāriem vispārējo interešu iemesliem.

– Par situāciju salīdzināmību

- 63 Vācijas valdība apstrīd to, ka pastāvētu kapitāla brīvas aprites ierobežojums, norādot, ka to nodokļa maksātāju situācija, kuriem pieder kapitāldaļas trešajā valstī reģistrētā sabiedrībā ar zemu nodokļa likmi, uz kuru attiecas pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums, nav salīdzināma ar to nodokļu maksātāju situāciju, kuriem šādas kapitāldaļas pieder Vācijas rezidentē sabiedrībā. Pēc šīs valdības domām, šīs situācijas nav salīdzināmas, jo īpaši tādēļ, ka šis tiesiskais regulējums attiecas uz līdzdalību sabiedrībās, uz kurām neattiecas Vācijas nodokļu kompetence un kurām trešajās valstīs tiek piemērota zema nodokļa likme.
- 64 Pastāvīgajā judikatūrā ir noteikts, ka pārrobežu situācijas atbilstība valsts iekšējai situācijai ir jāaplūko, ņemot vērā ar attiecīgajām valsts tiesību normām sasniedzamo mērķi (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 18. jūlijs, *Oy AA*, C-231/05, EU:C:2007:439, 38. punkts; 2014. gada 1. aprīlis, *Felixstowe Dock un Railway Company u.c.*, C-80/12, EU:C:2014:200, 25. punkts, kā arī 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola un Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, 32. punkts).
- 65 Šajā nozīmē – saskaņā ar iesniedzējtiesas skaidrojumiem – pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma priekšmets ir “nepieļaut vai neitralizēt to personu, kuras pilnībā maksā nodokli, (pasīvo) ienākumu novirzīšanu uz valstīm ar zemu nodokļa likmi”. Vācijas valdība uzskata, ka šis tiesiskais regulējums ir paredzēts, lai novērstu izvairīšanos no nodokļu maksāšanas ar mākslīgas novirzīšanas shēmu uz trešajām valstīm ar zemu nodokļa likmi.
- 66 Protams, mērķi cīnīties pret ienākumu novirzīšanu uz trešajām valstīm ar zemu nodokļa likmi dalībvalsts nevar īstenot, ja tā veic ieguldījumus šajā valstī.
- 67 Tomēr, kā secinājumu 71. punktā ir arī norādījis ģenerālvokāts, pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma mērķis ir to rezidentu sabiedrību situāciju, kas veikušas kapitāla ieguldījumus trešajā valstī ar “zemu” nodokļa likmi reģistrētā sabiedrībā, pēc iespējas pielīdzināt to rezidentu sabiedrību situācijai, kas ir ieguldījušas kapitālu citā Vācijas rezidentē sabiedrībā, lai tostarp neitralizētu iespējamās nodokļu priekšrocības, kādas pirmā veida sabiedrības varētu gūt no to kapitāla ieguldīšanas trešajā valstī. Taču, sākot no brīža, kad dalībvalsts vienpusēji no rezidentes sabiedrības ietur nodokli par ienākumiem, kurus guvusi trešajā valstī reģistrēta sabiedrība, kurā šai rezidentei sabiedrībai pieder kapitāldaļas,

rezidentes sabiedrības situācija tuvinās tai, kādā atrodas sabiedrība rezidente ar kapitāldaļām citā sabiedrībā rezidentē (pēc analogijas skat. spriedumus, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 45. punkts, kā arī 2006. gada 14. decembris, *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, C-170/05, EU:C:2006:783, 35. un 36. punkts).

- 68 Šajos apstākļos un neskarot vērtējumu par uz to, ka, iespējams, pamatlietā aplūkojamais tiesiskais regulējums ir attaisnojams ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, piekrist tam, ka situācijas nav salīdzināmas tikai tāpēc, ka konkrētiem ieguldītājiem pieder kapitāldaļas trešajā valstī reģistrētā sabiedrībā, lai gan LESD 63. panta 1. punkts tieši aizliedz ierobežot pārrobežu kapitāla apriti, nozīmētu likt šai tiesību normai zaudēt savu nozīmi (pēc analogijas skat. spriedumu, 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola* un *Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, 35. punkts).
- 69 Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, pamatlietā aplūkotā atšķirīgā attieksme skar situācijas, kas ir objektīvi salīdzināmas.

– *Par primāra vispārējo interešu apsvēruma pastāvēšanu*

- 70 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru kapitāla aprites ierobežojums var būt pieņemams tikai tad, ja tas ir pamatots ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, un tādā gadījumā – tikai tad, ja ar to var nodrošināt izvirzītā mērķa sasniegšanu un ja tas nepārsniedz šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 11. oktobris, *ELISA*, C-451/05, EU:C:2007:594, 79. un 82. punkts; 2014. gada 23. janvāris, *DMC*, C-164/12, EU:C:2014:20, 44. punkts, kā arī 2018. gada 21. jūnijs, *Fidelity Funds* u.c., C-480/16, EU:C:2018:480, 64. punkts).
- 71 Savos rakstveida apsvērumos Vācijas, Francijas un Zviedrijas valdība pauž uzskatu, ka tāds tiesiskais regulējums kā pamatlietā var būt attaisnojams ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem saistībā ar līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, krāpšanas novēršanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, kā arī nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti.
- 72 Šajā ziņā ir vispirms jāatgādina, ka nepieciešamība saglabāt kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm un trešajām valstīm nodokļu ieturēšanas jomā ir apsvērums, kas attaisno kapitāla aprites brīvības izmantošanas ierobežojumu, it paši, ja attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis ir novērst tādas darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 121. punkts; 2012. gada 10. maijs, *Santander Asset Management SGIIC* u.c., no C-338/11 līdz C-347/11, EU:C:2012:286, 47. punkts, kā arī 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 98. punkts).
- 73 Ievērojot šo pašu domu gaitu, Tiesa nosprieda, ka valsts pasākums, kas ierobežo kapitāla aprites brīvību, var būt attaisnojams ar nepieciešamību novērst krāpšanas un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, ja tas specifiski attiecas uz pilnīgi maksājamām struktūrām bez reālas saimnieciskās darbības, kas izveidotas ar mērķi izvairīties no parasti maksājamā nodokļa par gūto peļņu saistībā ar veiktajām darbībām attiecīgās dalībvalsts teritorijā (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, C-196/04, EU:C:2006:544, 51. un 55. punkts; 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, 72. un 74. punkts, kā arī 2013. gada 3. oktobris, *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, 34. punkts).

- 74 Turklāt no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka nepieciešamība nodrošināt nodokļu pārbauci efektivitāti ir primārs vispārējo interešu iemesls, kas var pamatot kapitāla aprites brīvības ierobežošanu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2014. gada 9. oktobris, *van Caster*, C-326/12, EU:C:2014:2269, 46. punkts, un 2018. gada 22. novembris, *Huijbrechts*, C-679/17, EU:C:2018:940, 36. punkts). Šajā ziņā jāatgādina, ka nodokļu kontroles mērķis atbilstoši Tiesas judikatūrai ir cīnīties pret krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 44. punkts).
- 75 Šajos apstākļos ieinteresēto personu norādītie primārie vispārējo interešu apsvērumi pamatlietas apstākļos ir cieši saistīti (pēc analogijas skat. spriedumus, 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer*, C-446/03, EU:C:2005:763, 51. punkts; 2010. gada 21. janvāris, *SGL*, C-311/08, EU:C:2010:26, 69. punkts, kā arī 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 48. punkts). Tā kā pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma mērķis – kā atgādināts šī sprieduma 65. punktā – būtībā atbilst šiem primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, it īpaši krāpšanas un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas novēršanai, ir jāpārbauda, vai šis tiesiskais regulējums ir piemērots izvīzītā mērķa sasniegšanai un vai tas nepārsniedz šī mērķa sasniegšanai nepieciešamo.
- 76 Attiecībā uz jautājumu, vai minētais tiesiskais regulējums ir piemērots tajā izvīzītā mērķa sasniegšanai, ir jānorāda, ka šajā regulējumā, it īpaši *AStG 2006* 7. panta 6. punktā un 8. panta 3. punktā, ir paredzēts, ka trešajā valstī reģistrētas sabiedrības, kura saņem “starpposma ienākumus no kapitālieguldījumiem”, gūtā peļņa, kas netiek aplikta ar nodokli Vācijā un par ko attiecīgajā trešajā valstī tā maksā zemu nodokli minētā tiesiskā regulējuma izpratnē, neatkarīgi no šīs peļņas sadales tiek iekļauta tās personas nodokļa bāzē, kura maksā nodokļus vienīgi Vācijā, proporcionāli tās procentuālai daļai šīs sabiedrības kapitālā, un tiek aplikta ar nodokli kā izmaksātās dividendes.
- 77 Šajā ziņā nevar izslēgt – kā to secinājumu 94. punktā būtībā ir norādījis ģenerālvokāts –, ka tādos apstākļos, kādi ir pamatlietā, Z – Vācijā reģistrētas sabiedrības – parādu cesija Y – sabiedrībai, uz kuru neattiecas Vācijas nodokļu kompetence, – var būt iemesls tam, ka Vācijas teritorijā gūtie ienākumi no sporta klubu darbības, ar ko ir saistīti šie parādi, vismaz daļēji tiek izslēgti no Vācijas nodokļu kompetences, tomēr šis piemērojamo materiālo nodokļu tiesību jautājums ir jāizvērtē iesniedzējtiesai. Turklāt, lai gan Tiesas rīcībā nav pietiekamu faktu, lai varētu konstatēt, ka šajā gadījumā pamatlietā aplūkoti darījumi ir samāksloti, nevar arī izslēgt – tā kā vienīgā sabiedrības Y darbība ir no Vācijā reģistrētas sabiedrības ar ārējā finansējuma palīdzību pārpirkto parādu turējums, tostarp izmantojot sabiedrības X piešķirto aizdevumu –, ka pēdējās minētās sabiedrības dalībai sabiedrībā Y nav no uzņēmējdarbības viedokļa derīga pamatojuma, bet ka tās galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem var būt izvairīšanās no nodokļiem, kas parasti jāmaksā par peļņu no Vācijas teritorijā veiktās darbības, šajā nolūkā izmantojot sabiedrību Y kā starpnieksabiedrību.
- 78 Līdz ar to, ja tāds tiesiskais regulējums, kāds tiek aplūkots pamatlietā, kurā ienākumus no trešajā valstī reģistrētas sabiedrības ar “zemu” nodokļa likmi ir paredzēts iekļaut tādas sabiedrības nodokļu bāzē, kura pilnībā maksā nodokļus Vācijā, pamatlietas apstākļos var neitralizēt sekas, ko rada iespējamā maksīgā ienākumu pārņemšana uz šādu trešo valsti, šāds tiesiskais regulējums principā ir atbilstošs, lai nodrošinātu tajā izvīzītā mērķa sasniegšanu.
- 79 Vēl šajā gadījumā ir jāpārbauda, vai šis tiesiskais regulējums nepārsniedz to, kas ir vajadzīgs šī mērķa sasniegšanai.
- 80 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru tikai tas vien, ka rezidentei sabiedrībai pieder kapitāldaļa trešajā valstī reģistrētā sabiedrībā, nevar pamatot vispārējo prezumpciju par izvairīšanos no nodokļu maksāšanas un krāpšanu un līdz ar to nevar pamatot fiskālu pasākumu, kas apdraud kapitāla brīvu apriti (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1998. gada 16. jūlijs, *ICI*, C-264/96, EU:C:1998:370, 26. punkts; 2002. gada 21. novembris, X un Y, C-436/00, EU:C:2002:704, 62. punkts, kā arī 2007. gada

11. oktobris, *ELISA*, C-451/05, EU:C:2007:594, 91. punkts). Savukārt, kā izriet no šī sprieduma 73. punktā minētās judikatūras, valsts pasākums, kas ierobežo kapitāla brīvu apriti, var būt attaisnots, ja tas konkrēti paredz nepieļaut darbības pilnībā fiktīvu struktūru izveidi.

- 81 Šajā ziņā iesniedzējtiesa vēlas noskaidrot, vai jēdziens “pilnīgi mākslīgas struktūras”, kuru Tiesa izmantojusi 2006. gada 12. septembra spriedumā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544), ir transponējams pamatlīnijas apstākļos. Tā turklāt norāda, ka lieta, kurā taisīts minētais spriedums, iekļaujas brīvības veikt uzņēmējdarbību, kas tostarp paredzēta LESD 49. pantā, kontekstā, jo minētā lieta bija par dalībvalsts tiesisko regulējumu, ar kuru citā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības ienākumi tika aplikti ar nodokli pirmajā dalībvalstī, it īpaši, ja nodokļu maksātājam rezidentam piederēja vairāk nekā 50 % no šīs sabiedrības kapitāldaļām.
- 82 Jānorāda, ka Tiesa 2006. gada 12. septembra spriedumā *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544) 67. un 68. punktā nosprieda, ka sabiedrības izveidei dalībvalstī ir “pilnībā mākslīgas struktūras” raksturs, ja tiek konstatēts, balstoties uz objektīviem faktiem, par kuriem var pārliecināties trešās personas, ka šī sabiedrība ir fiktīvs veidojums, kas uzņemošās dalībvalsts teritorijā neveic nekādu efektīvu saimniecisku darbību, tostarp ņemot vērā minētās sabiedrības faktiskas pastāvēšanas pakāpi telpu, personāla un aprīkojuma veidolā. No tā Tiesa secināja, ka šādiem fiktīviem veidojumiem, it īpaši tiem, kuriem ir meitassabiedrības, “pastkastītes” jeb “aizsega” uzņēmuma raksturs, var piemērot īpašu nodokļu režīmu, lai novērstu krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, un Līguma noteikumi saistībā ar šo brīvību to pieļauj.
- 83 To ņemot vērā attiecībā uz iesniedzējtiesas tieši norādīto jautājumu, proti, kādām kvalitātes un apjoma prasībām būtu jāatbilst nodokļa maksātāja līdzdalībai trešajā valstī reģistrētā sabiedrībā, lai tā netiktu uzskatīta par “pilnīgi mākslīgu”, ir jāatgādina, ka kapitāla brīvas aprites mērķis starp dalībvalstīm un trešajām valstīm ir nevis izvirzīt nosacījumus, ar kādiem sabiedrības var tikt veikt uzņēmējdarbību iekšējā tirgū (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2012. gada 13. novembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 100. punkts), bet gan īstenot pārrobežu kapitāla aprites liberalizāciju (šajā nozīmē skat. spriedumus, 1995. gada 14. decembris, *Sanz de Lera u.c.*, C-163/94, C-165/94 un C-250/94, EU:C:1995:451, 19. punkts, kā arī 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 46. punkts).
- 84 Līdz ar to kapitāla brīvas aprites kontekstā jēdziens “pilnīgi mākslīga struktūra” ne vienmēr nozīmē elementus saistībā ar efektīvas saimnieciskas darbības neveikšanu, kas pieminēta 2006. gada 12. septembra sprieduma *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544) 67. un 68. punktā, jo mākslīga tādu apstākļu radīšana, kas vajadzīgi, lai izvairītos no nodokļa uzlikšanas dalībvalstī vai lai pienācīgi saņemtu nodokļu priekšrocību tajā, attiecībā uz pārrobežu kapitāla apriti var izpausties dažādos veidos. Protams, šie elementi var kalpot par netiešām norādēm uz pilnīgi mākslīgas struktūras esamību, arī lai piemērotu normas saistībā ar kapitāla brīvu apriti, it īpaši tad, ja tas izrādās vajadzīgs, lai novērtētu ekonomisko pamatojumu līdzdalībai sabiedrībā, kas pati neveic saimniecisko darbību. Tomēr šis jēdziens kapitāla brīvas aprites kontekstā var ietvert jebkādas struktūras, kuru galvenais mērķis vai viens no galvenajiem mērķiem ir peļņas, kas gūta dalībvalsts teritorijā veiktas darbības rezultātā, samākslota novirzīšana uz trešo valsti ar zemu nodokļa likmi.
- 85 Tomēr šajā lietā šķiet, ka pamatlīnētā aplūkotā tiesiskā regulējuma mērķis nav tikai ierobežot rīcību, ar ko izveido šādas mākslīgas struktūras. No iesniedzējtiesas nolēmuma izriet, ka saskaņā ar *AStG 2006* 7. panta 6. punktu un 8. panta 3. punktu, ja tiek konstatēts, ka nodokļu maksātājam rezidentam pieder vismaz 1 % kapitāldaļu trešajā valstī ar zemu nodokļu likmi reģistrētā sabiedrībā minētā tiesiskā regulējuma izpratnē un tas gūst “starpposma ienākumus no kapitālieguldījumiem” minētā regulējuma izpratnē, šie ienākumi tiek automātiski iekļauti šī nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamajos ienākumos, viņam nenodot iespēju iesniegt informāciju, kas pierāda, ka viņa līdzdalība nav balstīta uz mākslīgu struktūru, piemēram, it īpaši viņa līdzdalības šajā sabiedrībā ekonomiskos iemeslus vai tās veiktās saimnieciskās darbības patiesumu.

- 86 Tomēr šis pamatlietā aplūkotā tiesiskā regulējuma automātiskums, kas būtībā ir līdzīgs neatspēkojamai prezumpcijai par krāpšanu vai izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, var tikt attaisnots tikai, pamatojoties uz šajā regulējumā noteiktajiem kritērijiem. Zemas likmes nodoklis, ko piemēro trešajā valstī reģistrētas sabiedrības ienākumiem vai tās pamatā esošās darbības “pasīvais” raksturs, lai gan tie var būt netiešas norādes uz tādu rīcību kā krāpšana vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, tomēr kā tādi nevar būt pietiekami, lai konstatētu, ka dalībvalsts nodokļu maksātāja rezidenta līdzdalība šajā sabiedrībā noteikti ir mākslīga struktūra.
- 87 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru – attiecību starp dalībvalstīm kontekstā, lai valsts tiesiskais regulējums būtu samērīgs ar mērķi novērst krāpšanu un izvairīšanos no nodokļu maksāšanas, katrā gadījumā, kur nevar izslēgt samākslotu darījumu pastāvēšanu, tam ir jānodrošina nodokļu maksātājam iespēja bez pārmērīgām administratīvām grūtībām iesniegt pierādījumus par iespējamiem komerciālajiem iemesliem, kādēļ šis darījums tika noslēgts (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 13. marts, *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, C-524/04, EU:C:2007:161, 82. punkts; 2012. gada 5. jūlijs, *SIAT*, C-318/10, EU:C:2012:415, 50. punkts, un 2013. gada 3. oktobris, *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, 37. punkts).
- 88 Ņemot vērā iepriekšējā punktā minēto judikatūru, attiecīgais tiesiskais regulējums pamatlietā, tā kā tajā tiek prezumēta samākslotu darbību esamība, pamatojoties tikai uz to, ka ir izpildīti tiesiskajā regulējumā izvirzītie nosacījumi, tomēr nedodot attiecīgajam nodokļu maksātājam nekādu iespēju atspēkot šādu pieņēmumu, principā pārsniedz to, kas nepieciešams tā mērķa sasniegšanā.
- 89 To ņemot vērā, pamatlietā aplūkotais tiesiskais regulējums attiecas nevis uz dalībvalstīm, bet uz trešajām valstīm.
- 90 Šajā ziņā ir svarīgi atgādināt, ka judikatūra par aprītes brīvības ierobežojumiem Eiropas Savienībā nevar tikt pilnībā transponēta uz kapitāla aprīti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, jo šāda aprīte notiek atšķirīgā tiesiskā kontekstā (skat. it īpaši spriedumu, 2010. gada 28. oktobris, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, EU:C:2010:645, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).
- 91 It īpaši attiecībā uz dalībvalstu pienākumu dot iespēju nodokļu maksātājam iesniegt pierādījumus par iespējamiem komerciālajiem iemesliem viņa līdzdalībai sabiedrībā, kas ir reģistrēta trešajā valstī, no Tiesas judikatūras izriet, ka šāda pienākuma esamība ir jāvērtē atkarībā no tā, vai ir pieejami administratīvi un reglamentējoši pasākumi, kas ļautu vajadzības gadījumā pārbaudīt šādu elementu patiesumu (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 11. oktobris, *ELISA*, C-451/05, EU:C:2007:594, 98. punkts; 2010. gada 28. oktobris, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, EU:C:2010:645, 45. un 46. punkts, un 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 85. punkts).
- 92 No Tiesas pastāvīgās judikatūras arī izriet, ka tad, ja dalībvalsts tiesību akti pakārto iespēju saņemt nodokļu priekšrocību nosacījumiem, kuru ievērošanu var pārbaudīt, tikai saņemot informāciju no trešās valsts kompetentajām iestādēm, šī dalībvalsts principā var likumīgi atteikties piešķirt šo priekšrocību, ja no šīs valsts iegūt šo informāciju izrādās neiespējami tostarp tādēļ, ka šai trešajai valstij nav līgumiska pienākuma to sniegt (šajā nozīmē skat. spriedumus, 2007. gada 18. decembris, A, C-101/05, EU:C:2007:804, 63. punkts; 2011. gada 10. februāris, *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, C-436/08 un C-437/08, EU:C:2011:61, 67. punkts, kā arī 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 84. punkts).
- 93 Šajā lietā secinājums, ka pamatlietā Vācijā reģistrētas sabiedrības līdzdalība trešajā valstī reģistrētā sabiedrībā, neskatoties uz *AStG 2006* 7. panta 6. punktā un 8. panta 3. punktā minēto nosacījumu izpildi, nav balstīta uz mākslīgu struktūru, prasa Vācijas nodokļu pārvaldei veikt attiecīgās informācijas analīzi, it paši saistībā ar šīs trešajā valstī reģistrētās sabiedrības darbības specifiku.

94. Tā kā dalībvalstij nav pienākuma akceptēt informāciju par trešajā valstī reģistrētas sabiedrības, kurā šis dalībvalsts nodokļu maksātājam pieder kapitāldaļas, darbībām bez iespējas vajadzības gadījumā pārbaudīt šīs informācijas patiesumu (šajā nozīmē skat. spriedumu, 2014. gada 10. aprīlis, *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company*, C-190/12, EU:C:2014:249, 85. punkts), iesniedzējtiesai šajā gadījumā ir jāpārbauda, vai tostarp pastāv līgumiski pienākumi starp Vācijas Federatīvo Republiku un Šveices konfederāciju, kuri veido vienotu sadarbības tiesisko regulējumu un paredz informācijas apmaiņas mehānismus starp attiecīgajām valsts iestādēm, kas faktiski var ļaut Vācijas nodokļu iestādēm vajadzības gadījumā pārbaudīt tās informācijas patiesumu attiecībā uz Šveicē nodibināto sabiedrību, kura sniegta nolūkā pierādīt to, ka minētās nodokļu maksātāja līdzdalības šajā sabiedrībā pamatā nav mākslīga struktūra.
95. Tikai tad, ja starp dalībvalsti un attiecīgo trešo valsti nepastāv šāds tiesiskais regulējums – it īpaši līgumisks –, ir jāuzskata, ka LESD 63. panta 1. punkts neaizliedz to, ka šī dalībvalsts piemēro tādu tiesisko regulējumu kā pamatlietā, kurā ir paredzēts ietvert trešajā valstī reģistrētas sabiedrības gūtos ienākumus rezidenta nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamajos ienākumos, viņam nedodot iespēju pierādīt viņa līdzdalības šajā sabiedrībā iespējamus ekonomiskos iemeslus. Savukārt, ja tiktu konstatēts, ka šāds tiesiskais regulējums pastāv, attiecīgajam nodokļu maksātājam ir jābūt iespējai bez pārmērīgām administratīvām grūtībām iesniegt pierādījumus par iespējamiem komerciāliem apsvērumiem, kas bija pamatā viņa ieguldījumam trešajā valstī.
96. Ņemot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neaizliedz tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru ienākumi, ko gūst trešajā valstī reģistrēta sabiedrība un kas nav radušies no pašas šīs sabiedrības darbības, piemēram, “starpposma ienākumi no kapitālieguldījumiem” šī tiesiskā regulējuma izpratnē, proporcionāli kapitāldaļu īpašuma daļai tiek iekļauti šīs dalībvalsts rezidenta nodokļu maksātāja nodokļa bāzē, ja šim nodokļa maksātājam ir vismaz 1% kapitāldaļu minētajā sabiedrībā un ja šie ienākumi tiek aplikti šajā trešajā valstī ar zemāku nodokļu likmi nekā tā, kas ir spēkā attiecīgajā dalībvalstī, ja vien nepastāv tiesiskais regulējums, kurā paredzēti tostarp līgumiski pienākumi, kas ļauj šīs dalībvalsts nodokļu iestādēm vajadzības gadījumā pārbaudīt tās informācijas patiesumu attiecībā uz šo pašu sabiedrību, kura sniegta nolūkā pierādīt, ka minētā nodokļu maksātāja līdzdalība šajā sabiedrībā nebalstās uz mākslīgām struktūrām.

Par tiesāšanās izdevumiem

97. 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 (virspalāta) nospiež:

- 1) LESD 64. panta 1. punktā paredzētā *standstill* klauzula ir jāinterpretē tādējādi, ka LESD 63. panta 1. punkts neliedz piemērot ierobežojumu brīvai kapitāla aprītei starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, kas ir saistīts ar tiešiem ieguldījumiem un kas būtībā pastāvēja 1993. gada 31. decembrī saskaņā ar dalībvalsts tiesisko regulējumu, lai gan šī ierobežojuma piemērojamība pēc šī datuma ir tikusi paplašināta, attiecinot to uz līdzdalību, kas neietver tiešu ieguldījumu.
- 2) LESD 64. panta 1. punktā paredzētā *standstill* klauzula ir jāinterpretē tādējādi, ka LESD 63. panta 1. punktā paredzētais aizliegums ir piemērojams kapitāla aprītes ierobežojumam starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, ja šī ierobežojuma pamatā esošie valsts nodokļu tiesību akti pēc 1993. gada 31. decembra ir būtiski grozīti, jo tika pieņemts likums, kas stājās spēkā, bet kas tika aizstāts vēl pirms tā piemērošanas praksē, ar būtībā identisku tiesisko regulējumu tam, kurš bija piemērojams 1993. gada 31. decembrī, ja vien šī likuma

piemērošana nav atlikta saskaņā ar valsts tiesībām tādējādi, ka, neraugoties uz tā stāšanos spēkā, tas nebija piemērojams attiecībā uz LESD 64. panta 1. punktā minēto kapitāla pārrobežu apriti, un tas ir jāpārbauda iesniedzējtiesai.

- 3) LESD 63. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neaizliedz tādu dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru ienākumi, ko gūst trešajā valstī reģistrēta sabiedrība un kas nav radušies no pašas šīs sabiedrības darbības, piemēram, “starpposma ienākumi no kapitālieguldījumiem” šī tiesiskā regulējuma izpratnē, proporcionāli kapitāldaļu īpašuma daļai tiek iekļauti šīs dalībvalsts rezidenta nodokļu maksātāja nodokļa bāzē, ja šim nodokļa maksātājam ir vismaz 1 % kapitāldaļu minētajā sabiedrībā un ja šie ienākumi tiek aplikti šajā trešajā valstī ar zemāku nodokļu likmi nekā tā, kas ir spēkā attiecīgajā dalībvalstī, ja vien nepastāv tiesiskais regulējums, kurā paredzēti tostarp līgumiski pienākumi, kas ļauj šīs dalībvalsts nodokļu iestādēm vajadzības gadījumā pārbaudīt tās informācijas patiesumu attiecībā uz šo pašu sabiedrību, kura sniegta nolūkā pierādīt, ka minētā nodokļu maksātāja līdzdalība šajā sabiedrībā nebalstās uz mākslīgām struktūrām.

[Paraksti]