

Downloaded via the EU tax law app / web

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2014. gada 10. aprīlis (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Kapitāla brīva aprīte – LESD 63. un 65. pants – Juridisko personu ienākuma nodoklis – Atšķirīga attieksme pret ieguldījumu fondiem rezidenti un nerezidenti izmaksājām dividendām – Atbrīvojuma no nodokļiem izslēgšana – Nepamatots ierobežojums

Lieta C-190/12

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* (Polija) iesniedza ar līgumu, 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 Barthel*], E. Levits (referents), M. Bergere [*M. Berger*] un S. Rodins [*S. Rodin*],

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

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

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

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

- *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* v. *rd* – *M. Rudnicki*, juriskonsults,
- Polijas valdības v. *rd* – *B. Majczyna* un *M. Szpunar*, k. ar. *A. Kramarczyk*, p. *rst* v. *j*,
- Vācijas valdības v. *rd* – *T. Henze* un *K. Petersen*, p. *rst* v. *j*,
- Spānijas valdības v. *rd* – *A. Rubio González*, p. *rst* v. *is*,
- Francijas valdības v. *rd* – *G. de Bergues*, *J.-S. Pilczer* un *D. Colas*, p. *rst* v. *j*,
- Itālijas valdības v. *rd* – *G. Palmieri*, p. *rst* v. *e*, kurai palīdz *A. De Stefano*, *avvocato dello Stato*,
- Somijas valdības v. *rd* – *M. Pere*, p. *rst* v. *e*,
- Eiropas Komisijas v. *rd* – *K. Herrmann* un *W. Roels*, p. *rst* v. *j*,

noklausījies ģenerālvokļa secinājums 2013. gada 6. novembra tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Līgums sniegt prejudiciālu jautājumu ir par LESD 49., 63. un 65. panta interpretāciju.

2 Šis līgums 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* (Bidgošas 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 tēdu 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. nodaļjums) tika redakcijas, kas piemērojama pamatlietas apstākļos, proti, 2005. un 2006. gadā (turpmāk tekstā – “Likums par uzņēmumu ienākuma nodokli”), 6. panta 1. punkts 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. nodaļjums; 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 zryczałowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiłowanych przez osoby fizyczne*) (*Dz. U.* 2010, Nr. 226, 1478. nodaļjums). 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 juridiskā 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 pērvēduma vērtspapirus, citos naudas tirgus instrumentos un citās pašumtiesībās,
- 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 dividendām un citiem ienākumiem, kuri gūti no dalības tās juridiskas personas peļņā, kuras juridiskā adrese ir Polijā [..], ir noteikts 19 % apmērā no gūtajiem ienākumiem, ievrojot 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 dubults 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 pārvalstu fondu un pārvaldes sabiedrību darbību Polijas Republikas teritorijā.”

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

“Šajā likumā:

[..]

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

[..]

9) Pārvalstu fonds ir: atvērtais ieguldījumu fonds vai ieguldījumu sabiedrība, kuras juridiskā adrese ir kāda dalībvalstī un kura darbību veic saskaņā ar Kopienu noteikumiem par kolektīviem ieguldījumiem pērvēduma vērtspapirus;

[..].”

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

“Ieguldījumu fonds ir juridiska persona, kuras darbības vienis ir finanšu līdzekļu, kas iegūti pēc publiska vai privāta uzaicinājuma iegūstoties to ieguldījumu vērtspapirus, kolektīvi ieguldījumi pārvadama vērtspapirus, citos naudas tirgus instrumentos un citās likumā noteiktajās pašūmtiesībās.”

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 Rzeczpospolitą Polską a Rzeczpospolitą 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 citās līgumslēdzējās valsts rezidentam, apliek ar nodokļiem šajās otrajās valstīs.

2. Līgumslēdzēja valsts, kuras teritorijā atrodas sabiedrības juridiskā adrese, ar 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 akciju ar balsi 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 kapitāla iegūdi Polijas sabiedrības, lūdz Polijas nodokļu iestādei atmaksāt iepriekš pārmaksāto vienotās likmes uzņēmumu ienākuma nodokli, kas saistīts 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 līgums tika noraidīts ar 2011. gada 2. maija lēmumu, pamatojoties uz to, ka prasītājs pamatlietā, bēdams Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrētais 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 cīla prasību iesniedzējtiesā atcelt šo lēmumu, apgalvojot, ka Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli noteikumi rada diskrimināciju starp trešajās valstīs reģistrētiem ieguldījumu fondiem un tiem, kas reģistrēti Polijā.

13 Iesniedzējtiesā rodas jautājums, vai, ņemot vērā Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli

paredzēt atbrvojuma no nodokļa, kas līdzvērtīgs pilnīgam individuālam atbrvojumam no uzņēmumu ienākuma nodokļa un kas ir piemērojams vienīgi ieguldījumu fondiem, kuri atbilst Likuma par ieguldījumu fondiem paredzētajam prasībām, pašo raksturu, kā arī šāuro saikni starp pārdotajiem likuma noteikumiem un minēto atbrvojumu, šī Polijas likuma norma ir jāizvērtē, nevis ņemot vērā kapitāla brīvas aprites principu, bet gan brīvības veikt uzņēmējdarbību principu.

14 Piemērot, ka šī izvērtēšana jāveic, ņemot vērā kapitāla brīvas aprites principu, iesniedzējtiesa jautā, vai pamatlietā aplūkoti tiesību akti rada šīs brīvības nepamatotu ierobežojumu.

15 Konkrēti iesniedzējtiesa vaicā, vai ar to, ka īstenotās darbības metodes un joma ir līdzīgas, pietiek, lai ieguldījumu fondu, kura juridiskā adrese atrodas Polijā, varētu pielīdzināt tam ieguldījumu fondam, kura juridiskā adrese ir Amerikas Savienotajās Valstīs, jo prasības, kas noteiktas Savienības tiesību šādu fondu dibināšanas un darbības jomā, atšķiras no trešās valsts tiesību noteiktajām prasībām un tās šajās valstīs nav piemērojamas.

16 Turklāt iesniedzējtiesa uzskata, ka iespējamo ierobežojumu varot pamatot ar nepieciešamību nodrošināt efektīvu nodokļu pārbaudi, ņemot vērā atbrvojuma individuālo raksturu, un ka tas esot samērīgs.

17 Šīdos apstākļos *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šāds prejudiciāls jautājums:

“1) Vai [LESD 63. pants] ir piemērojams gadījumā, kur attiecīgajai tiesai ir jāizvērtē, vai vispārpiemērojama individuāli atbrvojuma no nodokļiem kontekstā dalībvalsts var ieviest tās valsts tiesību normas, saskaņā ar kurām nodokļu maksātāji tiek diferencēti atkarībā no to tiesiskās situācijas, tādējādi, ka ieguldījuma fondam ar juridisko adresi Eiropas Savienības dalībvalstī par saņemtajām dividendām tiek piešķirts atbrvojums no vienotas likmes uzņēmumu ienākuma nodokļa, bet šāds atbrvojums nav paredzēts ieguldījumu fondam, kas ir ASV nodokļu rezidents?

2) Vai valsts tiesību noteiktā atšķirīgā attieksme pret ieguldījumu fondiem, kuru juridiskā adrese ir trešajā valstī, un tiem, kuru juridiskā adrese ir Eiropas Savienības dalībvalstī, attiecībā uz individuālo atbrvojumu uzņēmumu ienākuma nodokļa jomā var tikt uzskatīta par juridiski pamatotu saskaņā ar [LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu, skatot to kopsakarā ar LESD 65. panta 3. punktu?”

Par līgumu atkārtoti sēkt tiesvedības mutvārdu daļu

18 Tiesvedības mutvārdu daļa tika pabeigta 2013. gada 6. novembrī pēc enerģētiskā secinājumu sniegšanas.

19 Prasītājs pamatlietā ar 2013. gada 6. decembra vēstuli, kas Tiesas kanceleijā iesniegta 2013. gada 9. decembrī, atsaucoties uz Tiesas Reglamenta 83. pantu, būtībā lūdz atkārtoti sēkt tiesvedības mutvārdu daļu, norādot uz jauniem faktiem kam var būt izšķiroša ietekme uz Tiesas nolēmumu. Šīs lietas dalībnieks norādīja, ka Amerikas Savienoto Valstu nodokļu iestādes to bija informējušas, ka Polijas nodokļu iestādes bija uzsākušas informācijas apmaiņas procedūru lietā, kura attiecas uz prasītāju un kuras priekšmets ir identisks valsts tiesīzskatāmās lietas priekšmetam.

20 Šajā ziņā ir jāatgādina, ka saskaņā ar Tiesas Reglamenta 83. pantu Tiesa, uzklausi enerģētiskā jebkurā brīdī var izdot rīkojumu par tiesvedības mutvārdu daļas sākšanu vai

atk?rtotu s?kšanu, it ?paši, ja t? uzskata, ka t? nav pietiekami inform?ta, vai ja k?ds lietas dal?bnieks p?c š?s da?as pabeigšanas iesniedz zi?as par jaunu faktu, kam var b?t izš?iroša ietekme uz Tiesas nol?mumu (skat. 2013. gada 18. j?lija spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?228/12 l?dz C?232/12 un no C?254/12 l?dz C?258/12 *Vodafone Omnitel* u.c., 26. punkts).

21 Šaj? gad?jum? Tiesa, uzklaus?jusi ?ener?ladvok?tu, uzskata, ka tai ir visa vajadz?g? inform?cija, lai atbild?tu uz iesniedz?jtiesas uzdoto jaut?jumu, un ka pras?t?ja min?tais jaunais fakts nav t?ds, kam var?tu b?t izš?iroša ietekme uz Tiesas nol?mumu.

22 L?dz ar to pras?t?ja pamatliet? l?gums atk?rtoti s?kt tiesved?bas mutv?rdu da?u nav pie?emams.

Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

Par pirmo jaut?jumu

23 Ar savu pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa v?las noteikt, vai LESD 63. pants ir piem?rojams t?d? situ?cij? k? pamatliet?, kur? saska?? ar dal?bvalsts nodok?u ties?bu aktiem atbr?vojums no nodok?a netiek piem?rots dividend?m, kuras šaj? dal?bvalst? re?istr?tas sabiedr?bas izmaks? trešaj? valst? re?istr?tam ieguld?jumu fondam, turpret? min?taj? dal?bvalst? re?istr?tam ieguld?jumu fondam ir ties?bas uz š?du atbr?vojumu.

24 Tikai Polijas vald?ba uzskata, ka šis valsts tiesiskais regul?jums ir j?izv?rt?, nevis ?emot v?r? kapit?la br?vu apriti, bet gan br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu vai pakalpojumu sniegšanas br?v?bu. Saska?? ar š?s vald?bas viedokli pamatliet? apl?kot? individu?l? atbr?vojuma, kas ir piem?rojams visiem noteiktu saimniecisk?s darb?bas subjektu ien?kumiem, neraugoties uz to ?stenoto darb?jumu veidu, m?r?is ir nevis rad?t noš?irošu krit?riju, kas balst?s uz re?istr?cijas vietu, bet gan rosin?t pat?r?t?ju izmantot t?du ieguld?jumu fondu pakalpojumu, kuri savu darb?bu ?steno prec?zi noteikta tiesisk? regul?juma ietvaros. Turkl?t ieguld?jumu fondu ?stenot? darb?ba ir finanšu starpnieka pakalpojums vai akt?vu portfe?a p?rvald?ba LESD 49. un 56. panta izpratn?.

25 Šaj? zi?? no Tiesas judikat?ras izriet, ka dividend?m piem?rojamais nodok?u rež?ms var ietilpt LESD 49. panta par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu un LESD 63. panta par kapit?la br?vu apriti piem?rošanas jom? un ka saist?b? ar jaut?jumu, vai uz valsts ties?bu aktiem attiecas viena vai otra aprites br?v?ba, ir j??em v?r? attiec?go ties?bu aktu m?r?is (šaj? zi?? skat. 2012. gada 13. novembra spriedumu liet? C?35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 89. un 90. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

26 It ?paši valsts ties?bu akti, kurus ir iecer?ts piem?rot tikai t?d?m kapit?lda??m, kas ?auj ?stenot noteiktu ietekmi uz sabiedr?bas l?mumiem un noteikt t?s darb?bu, ietilpst br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu piem?rošanas jom? (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 91. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

27 No t? izriet, ka attiec?b? uz trešo valstu dividend?m gad?jumos, kad no t?du valsts ties?bu aktu, k?di ir pamatliet?, priekšmeta izriet, ka tos ir iecer?ts piem?rot tikai t?d?m kapit?lda??m, kas ?auj ?stenot noteiktu ietekmi uz sabiedr?bas l?mumiem un noteikt t?s darb?bu, nevar atsaukties ne uz LESD 49., ne ar? uz 63. pantu (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 98. punkts).

28 Turpret? valsts ties?bu normas, kas ir piem?rojamas kapit?lda??m, kuru ieg?šanas vien?gais m?r?is ir bijusi kapit?la ieguld?šana, bet ne uz??muma vad?bas ietekm?šana vai

kontrole, ir jāpārbauda, ​​ēmot 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 precizē, ka valsts tiesiskais regulējums par trešo valstu izcelsmes dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu, kas ir piemērojams ne tikai tādās gadījumos, kad mētessabiedrība vēsteno izširošu ietekmi uz dividendes izmaksājošo sabiedrību, ir jānovērtē, ​​ēmot vērā LESD 63. pantu. Līdz ar to dalībvalstī reģistrēta sabiedrība var neatkarīgi no tai piederošo kapitāla daļu 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 attiecībā ar trešajām valstīm, neapņemas 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 enerģētiskās to nodrošinātājus 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, ​​kur dalībvalstī reģistrēta sabiedrība dividendes izmaksā savam trešajam valstī reģistrētam akcionāram, ​​kā tas ir pamatlietā.

33 Faktiski, ​​pirmkārt, ​​pamatlietā aplūkots atbrīvojums, ​​kas paredzēts Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 6. panta 1. punktā, ​​nerada nošķiršanu atkarībā no dalībības, ​​no kuras izriet ieguldījumu fondu saņemtais 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 piekuvei valsts tirgum.

34 Šādu konstatējumu nevar apšaubīt it īpaši ar šo 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 vēstnotās darbības raksturs, ​​bet gan ieguldījumu fondu dalībības forma sabiedrības rezidentās.

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, ​​kur 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 vālas noskaidrot, vai LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tādā gadījumā dalībvalsts nodokļu tiesību akti kā pamatliet, saskaņā ar kuriem atbrīvojumu no nodokļiem nevar piemērot dividendēm, kuras šajā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības izmaksā ieguldījumu fondam, kas atrodas trešajā valstī.

37 Itāļi saskaņā ar Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli – tās redakcijā, kas piemērojama pamatlīetas faktiem, proti, 2005. un 2006. gadā, līdz pat 2011. gada janvārim, – dividendes, ko sabiedrība rezidente izmaksā 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 atšifrēta likme, turpretī šādas dividendes no nodokļa bija atbrīvotas, ja tās tika izmaksātas ieguldījumu fondam rezidentam, turklāt, ja šis fonds atbilda Likuma par ieguldījumu fondiem noteiktajiem nosacījumiem.

Par kapitāla aprites brīvības ierobežojuma pastāvīšanu

38 Vispirms ir jāatgādina, ka, lai gan tiešie nodokļi ietilpst dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tādā gadījumā ir jāsteno, ievērojot Savienības tiesības (2012. gada 10. maija spriedums apvienotajās lietās no C-338/11 līdz C-347/11 *Santander Asset Management SGII* u.c., 14. punkts un tajā minētā judikatūra).

39 Šajā ziņā no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka tādā gadījumā ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas attur nerezidentus veikt ieguldījumus dalībvalstī vai arī šādas 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 SGII* u.c., 15. punkts).

40 Šajā gadījumā pamatlietā aplūkotajos 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 līguma sniegtā prejudiciāla nolikuma ar 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 piemēroti nodokļa likmes samazinājumi.

42 Šāds atšifrēts dividendēm piemērojamais nodokļu režīms starp ieguldījumu fondiem rezidentiem un ieguldījumu fondiem nerezidentiem var atturēt, pirmkārt, trešajā valstī reģistrētus ieguldījumu fondus no līdzdalības iegūšanas Polijā reģistrētas sabiedrības un, otrkārt, ieguldītājiem, kas ir šādas dalībvalsts rezidenti, – iegūt kapitāla ienākumus, kas ir nerezidenti (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGII* u.c., 17. punkts).

43 No tā izriet, ka valsts tiesību akti pamatlietā rada kapitāla brīvības 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 piemērojumu

45 Saskaņā ar LESD 64. panta 1. punktu LESD 63. pants neliedz attiecināt uz trešajam valstīm ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembrī pastāvja valstu vai Savienības tiesību aktos par kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešajam valstīm, ja tās 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 aplūkots valsts tiesību norma, kurā paredzēta dividendžu, 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, tās kā šī aplikšana ar nodokli tika piemērota bez atširības, proti, neraugoties uz Polijas sabiedrības 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. punktu 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 tādā Savienības jēdziena interpretācijas elementus, kurš ir pamatā atkarīgs no Savienības tiesību piemērošanai noteiktā datumā "pastāvīgam" 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 atkarīgas ietverošas tiesiskās regulējuma, ko ievieša ar attiecīgo Savienības aktu. Atkarīgo 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 tādī tiesību akti, kuru pamatā ir citādi kā loģika nekā iepriekšējās tiesības un ar ko tiek ieviestas jaunas procedūras, nav pielīdzināmi minētajai Savienības aktā norādītajam datumā pastāvīgam 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 enerģētiskāts to norādījis savu secinājumu 57. punktā, ierobežojums Līguma tiesību normu attiecībā uz kapitāla brīvību apriti izpratnē, kas tika saglabāts pēc 1993. gada 31. decembra, pirms šā datuma nepastāvja.

51 1993. gada 31. decembrī dividendēm, ko Polijas sabiedrības izmaksājušas saimnieciskajam vienībām nerezidentēm, tika piemērots vai nu tās 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 dubults uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp Polijas Republiku un attiecīgo valsti. Tas ir šis sprieduma 49. punktā minētais 1997. gada 28. augusta likums, ar kuru pirmo reizi tika ieviests ierobežojums, ciktāl ar to tika radīta atširīga attieksme pret ieguldījumu fondiem rezidentiem un

ieguld?jumu fondiem nerezidentiem, pirmos min?tos atbr?vojot no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas vieta? un no administrat?vaj?m proced?r?m, kas saist?tas ar vienotas likmes nodok?a par tiem izmaks?taj?m dividend?m iekas?šanas.

52 L?dz ar to valsts ties?bu aktus pamatliet? nevar uzskat?t par ierobežojumu, kas past?v?ja 1993. gada 31. decembr?, jo kapit?la br?vas aprites ierobežojumu veidojošais elements, proti, Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 6. panta 1. punkta 10. apakšpunkt? paredz?tais atbr?vojums, tika ieviests v?l?k, atk?pjoties no agr?ko ties?bu aktu lo?ikas un ieviešot jaunu proced?ru š? sprieduma 48. punkt? min?t?s judikat?ras izpratn?.

53 L?dz ar to, t? k? laika krit?rijs nav izpild?ts un t? k? abiem LESD 64. panta 1. punkt? paredz?tajiem krit?rijiem, proti, gan laika, gan materi?ltiesiskajam ir j?b?t izpild?tiem kumulat?vi, šis pants nav piem?rojams pamatliet? un nav nepieciešams p?rbaud?t, vai ir izpild?ts materi?ltiesiskais krit?rijs.

Par ierobežojuma pamatoto raksturu

54 Saska?? ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu LESD 63. panta noteikumi neskar dal?bvalstu ties?bas piem?rot savu nodok?u ties?bu aktu atbilstošos noteikumus, kuros ir noš?irti nodok?u maks?t?ji, kuri atrodas atš?ir?g? situ?cij? attiec?b? uz savu rezidences vietu vai vietu, kur? ieguld?ts to kapit?ls.

55 Š? ties?bu norma k? atk?pe no kapit?la br?vas aprites pamatprincipa ir j?interpret? šauri. L?dz ar to š? ties?bu norma nevar tikt interpret?ta t?d?j?di, ka jebkuri nodok?u ties?bu akti, kuri ietver atš?ir?bu starp nodok?u maks?t?jiem atkar?b? no vietas, kur?s tie dz?vo, vai dal?bvalsts, kur? tie iegulda savu kapit?lu, autom?tiski ir sader?gi ar L?gumu (skat. 2008. gada 11. septembra spriedumu liet? C?11/07 *Eckelkamp* u.c., Kr?jums, I?6845. lpp., 57. punkts; 2010. gada 22. apr??a spriedumu liet? C?510/08 *Mattner*, Kr?jums, I?3553. lpp., 32. punkts, un iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 56. punkts).

56 Faktiski min?taj? ties?bu norm? paredz?t? atk?pe pati ir ierobežota ar LESD 65. panta 3. punktu, kur? ir paredz?ts, ka š? panta 1. punkt? min?tie valstu noteikumi "nerada iesp?ju patva??gi diskrimin?t vai sl?pti ierobežot kapit?la br?vu apriti un maks?jumus, k? to nosaka 63. pants" (iepriekš min?tais spriedums apvienotaj?s liet?s *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 57. punkts).

57 Saska?? ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu at?aut? atš?ir?g? attieksme t?d?j?di ir j?noš?ir no diskrimin?cijas, kas ir aizliegta ar š? paša panta 3. punktu. No judikat?ras izriet, ka, lai t?ds valsts nodok?u tiesiskais regul?jums k? pamatliet? var?tu tikt uzskat?ts par sader?gu ar L?guma ties?bu norm?m attiec?b? uz kapit?la br?vu apriti, taj? paredz?tajai atš?ir?gajai attieksmei ir j?b?t saist?tai ar situ?cij?m, kas nav objekt?vi sal?dzin?mas, vai ar? tai ir j?b?t attaisnotai ar prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem (iepriekš min?tais spriedums apvienotaj?s liet?s *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 58. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

Par situ?ciju objekt?vu sal?dzin?m?bu

58 Attiec?b? uz sal?dzin?m?bu, pirmk?rt, ir j?nor?da, ka atbilstoši t?dai nodok?u ties?bu normai k? pamatliet?, kuras m?r?is ir neaplikt ar nodokli sabiedr?bu rezidenšu sadal?to pe??u, ieguld?jumu fonda, kurš ir dividenžu sa??m?js, rezidenta situ?cija ir sal?dzin?ma ar ieguld?jumu fonda, kurš ir dividenžu sa??m?js, nerezidenta situ?ciju, cikt?l abos gad?jumos sadal?tajai pe??ai princip? ir iesp?jams piem?rot nodok?a dubultu vai vair?kk?rt?ju uzlikšanu (šaj? zi?? skat. iepriekš

min?to 2006. gada 12. decembra spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 62. punkts; iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, 113. punkts; 2011. gada 20. oktobra spriedumu liet? C?284/09 Komisija/V?cija, Kr?jums, I?9879. lpp., 56. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Santander Asset Management SGIIIC u.c.*, 42. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

59 Cikt?l tikai tas vien, ka attiec?g? dal?bvalsts izmanto savu kompetenci nodok?u jom? – neatkar?gi no jebk?da veida nodok?u uzlikšanas cit? trešaj? valst? –, izraisa nodok?u vair?kk?rt?jas uzlikšanas vai nodok?u dubultas uzlikšanas risku, LESD 63. pant? ir paredz?ts, ka šai pašai valstij, kura ir noteikusi atbr?vojumu no nodok?a dividend?m, kuras sabiedr?bas rezidentes izmaks? saimniecisk?s darb?bas subjektiem rezidenti, ir pien?kums piem?rot l?dzv?rt?gu rež?mu dividend?m, kuras izmaks? trešaj? valst? re?istr?tiem saimniecisk?s darb?bas subjektiem (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos 2006. gada 12. decembra spriedumus liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 72. punkts; apvienotaj?s liet?s *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, 60. punkts, un liet? Komisija/V?cija, 57. punkts).

60 Valsts nodok?u ties?bu aktos pamatliet? š?ds l?dzv?rt?gs rež?ms nav paredz?ts. Faktiski, lai ar? šajos ties?bu aktos ir nov?rsta valsts dividenžu, kuru sa??m?ji ir ieguld?jumu fondi rezidenti, dubulta aplikšana ar nodokli, piel?dzinot š?du fondu dal?bnieku situ?ciju individu?lu ieguld?t?ju situ?cijai, tie neizsl?dz un pat nesamazina dubultu nodok?u uzlikšanu, kam var?tu tikt pak?auts ieguld?jumu fonds nerezidents, sa?emot š?das dividendes.

61 Otrk?rt, ir j?atg?dina, ka, lai nov?rt?tu atš?ir?gam rež?mam pak?auto situ?ciju objekt?vo sal?dzin?m?bu, ir j??em v?r? vien?gi pamatliet? apl?kotajos valsts nodok?u ties?bu aktos noteiktie noš?iršanas krit?riji, kas attiecas uz sadal?t?s pe??as aplikšanu ar nodokli (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Santander Asset Management SGIIIC u.c.*, 28. punkts).

62 Šaj? zi?? ir skaidrs, ka vien?gais pamatliet? apl?kotajos nodok?u ties?bu aktos noteiktais noš?iršanas krit?rijs ir balst?ts uz ieguld?jumu fondu juridisk?s adreses vietu, jo vien?gi Polij? re?istr?ti ieguld?jumu fondi var sa?emt atbr?vojumu no nodok?a par to sa?emtaj?m dividend?m ietur?juma ien?kumu g?šanas viet?. Faktiski ieguld?jumu fondiem rezidenti pieš?irtais atbr?vojums no nodok?a nav atkar?gs no to kapit?lda?u tur?t?jiem izmaks?t?s pe??as aplikšanas ar nodokli.

63 ?emot v?r? šo noš?iršanas krit?riju, situ?ciju sal?dzin?m?bas nov?rt?jums ir j?veic tikai ieguld?jumu uz??mumu l?men?, cikt?l attiec?gaj? tiesiskaj? regul?jum? nav ?emta v?r? to kapit?lda?u tur?t?ju nodok?u situ?cija (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Santander Asset Management SGIIIC u.c.*, 32., 39. un 41. punkts).

64 L?dz ar to nevar pie?emt V?cijas vald?bas izvirz?to argumentu, saska?? ar kuru ierobežojuma sekas parasti var tikt neitraliz?tas, jo ieguld?t?js sav? rezidences valst? var pieskait?t savam person?gajam nodok?a par?dam nodokli, kas j?maks? ieguld?jumu fondam nerezidentam ien?kumu g?šanas viet?, vai atskait?t šo nodokli br?d?, kad tiek noteikta b?ze nodoklim, kas tam j?maks? sav? rezidences valst?.

65 Trešk?rt, no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu un no Polijas, V?cijas, Sp?nijas, Francijas, It?lijas un Somijas vald?bu, k? ar? no Komisijas iesniegtajiem apsv?rumiem izriet, ka ieguld?jumu fonda, kura juridisk? adrese ir trešaj? valst?, situ?cija nav sal?dzin?ma ar Polij? re?istr?ta ieguld?jumu fonda, kas pak?auts Likumam par ieguld?jumu fondiem, situ?ciju vai ar t?du fondu situ?ciju, kuru juridisk? adrese ir cit? dal?bvalst?.

66 Konkr?t?k, atš?ir?ba starp ieguld?jumu fondiem, kuru juridisk? adrese ir Amerikas

Savienotajās Valstīs, un tādēļ, kuru juridiskā adrese ir Savienības dalībvalstīs, būtībā ir saistīta ar to, ka pārdzīve minētā ir pakārtoti 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 pārvadamu 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 pakārtoti 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 situācija ir atšķirīga. Faktiski, ciktāl PVKIU direktīva nav piemērojama trešajās valstīs reģistrētiem ieguldījumu fondiem, tādēļ ka tie neietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, pieprasot, lai šie pārdzīve minētā tiktu regulēti identiski ieguldījumu fondiem rezidentiem, atņemtu kapitāla brīvībai aprīti jebkādu lietderīgo iedarbību.

68 Katrā ziņā, kā to norādījis ģenerālvokāts savu secinājumu 37. un 38. punktā un kā tas jau tika minēts šā sprieduma 62. punktā, ciktāl pamatlietā aplūkotojā nodokļu tiesiskajā regulējumā noteiktais galvenais kritērijs ir balstīts uz ieguldījumu fondu juridiskās adreses vietu, ņaujot vienīgi Polijā reģistrētiem ieguldījumu fondiem saņemto atbrīvojumu no nodokļa, salīdzinājumam starp tiesisko regulējumu, kas attiecas uz trešajās valstīs 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 šā secinājuma vārdiem 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 pastāvīšanu

– Nepieciešamība nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti

71 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru nepieciešamība nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti ir primārs vispārējo interešu apsvērumš, kas var attaisnot Līguma garantēto pamatbrīvību šenošanas 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 Līguma sniegtā prejudiciālu nolikumu 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 pašos Polijas tiesību aktos noteiktos nosacījumus, un novērtēt attiecībā uz šo fondu veiktās kontroles apjomu un efektivitāti salīdzinājumā ar ciešākas sadarbības mehānismiem, kas PVKIU direktīvā paredzti 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 salīdzinājumā 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 ataušanu un uzraudzību, lai nodrošinātu to pienākumu, kuru apjoms ir precīzāts šīs direktīvas 50. panta 5. punktā, veikšanu.

74 Saskaņā ar šo iepriekš minēto pantu kompetentās iestādes, kas saņem konfidencialu 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 uzsvērtā 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 paredztais 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 pārbaudītu, 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 tūdu informāciju ar nodokli uzliekošās dalībvalsts uzraudzības iestādi, kas iegūta pēc pārbaudes, ko pirmā iestāde veikusi tās teritorijā reģistrētajos ieguldījumu fondos, lai nodokli uzliekošās dalībvalsts uzraudzības iestāde varētu nodot šo informāciju valsts nodokļu iestādēm.

79 No iepriekš minētā izriet, ka ar apstākli, ka PVKIU direktīvā ieviestā informācijas apmaiņas sistēmu nevar piemērot ieguldījumu fondiem nerezidentiem, nevar pamatot ierobežojumu pamatliet.

80 Turklāt izslēdzot no atbrīvojuma no nodokļiem ieguldījumu fondus nerezidentus tikai tādēļ, ka tie reģistrēti trešajā valstī, pamatliet aplūkotie 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 attiecības nav pieļaujams *a priori* izslēgt, ka nodokļa maksātājs būtu spējīgs sniegt atbilstošus pierādījumus, lai nodokli uzliekošās dalībvalsts nodokļu iestādes varētu skaidri un precīzi pārbaudīt, vai

nodok?u maks?t?js sav? rezidences valst? atbilst l?dz?g?m pras?b?m k? t?s, kas noteiktas apl?kotajos valsts ties?bu aktos (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? A, 59. punkts, un Komisija/Portug?le, 46. punkts).

82 Tom?r šo judikat?ru nevar piln?b? attiecin?t uz kapit?la apriti starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m, jo š?da aprite notiek atš?ir?g? tiesiskaj? kontekst? (iepriekš min?tais spriedums liet? A, 60. punkts; 2009. gada 19. novembra spriedums liet? C?540/07 Komisija/It?lija, Kr?jums, l?10983. lpp., 69. punkts; 2010. gada 28. oktobra spriedums liet? C?72/09 *Établissements Rimbaud*, Kr?jums, l?10659. lpp., 40. punkts, k? ar? spriedums apvienotaj?s liet?s *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 65. punkts).

83 Faktiski šaj? zi?? ir j?nor?da, ka Direkt?v? 77/799 paredz?t? sadarb?ba starp dal?bvalstu kompetentaj?m iest?d?m nepast?v attiec?b?s ar treš?s valsts kompetentaj?m iest?d?m, ja š? valsts nav uz??musies nek?das saist?bas par savstarp?jo pal?dz?bu (iepriekš min?tie spriedumi liet? Komisija/It?lija, 70. punkts, liet? *Établissements Rimbaud*, 41. punkts, k? ar? apvienotaj?s liet?s *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 66. punkts).

84 No iepriekš min?tajiem apsv?rumiem izriet, ka pamatojums, kas balst?ts uz nepieciešam?bu saglab?t nodok?u kontroles efektivit?ti, ir pie?aujams tikai tad, ja atbilstoši dal?bvalsts ties?bu aktiem nodok?u priekšroc?bas izmantošana ir atkar?ga no nosac?jumiem, kuru iev?rošanu var p?rbaud?t, tikai sa?emot inform?ciju no treš?s valsts kompetentaj?m iest?d?m, un ja, it ?paši t?d??, ka šai trešajai valstij nav l?gumiska pien?kuma sniegt inform?ciju, izr?d?s neiesp?jami no š?s valsts ieg?t šo inform?ciju (iepriekš min?tais spriedums apvienotaj?s liet?s *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 67. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

85 Pret?ji liet?m, kur?s tais?ti š? sprieduma 82. punkt? min?tie spriedumi un kuru ietvaros apl?kotaj?m trešaj?m valst?m nebija nek?da l?gumiska pien?kuma sniegt inform?ciju t?d?j?di, ka Tiesa izsl?dza iesp?ju, ka nodok?u maks?t?js pats var?tu iesniegt vajadz?gos pier?d?jumus, lai prec?zi apr??in?tu attiec?gos nodok?us, cikt?l tas attiecas uz pamatlietu, starp Polijas Republiku un Amerikas Savienotaj?m Valst?m past?v savstarp?j?s administrat?v?s pal?dz?bas tiesiskais regul?jums, kas ?auj apmain?ties ar inform?ciju, kura izr?d?s vajadz?ga, lai piem?rotu nodok?u ties?bu aktus.

86 It ?paši šis sadarb?bas ietvars izriet no Konvencijas par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu 23. panta, k? ar? no 1988. gada 25. janv?r? Strasb?r? parakst?t?s Ekonomisk?s sadarb?bas un att?st?bas organiz?cijas (ESAO) un Eiropas Padomes Konvencijas par savstarp?ju administrat?vo pal?dz?bu nodok?u liet?s 4. panta.

87 No t? izriet, ka, ?emot v?r? to, ka starp Polijas Republiku un Amerikas Savienotaj?m Valst?m past?v šie l?gumiskie pien?kumi, kas veido vienotu tiesisko sadarb?bas regul?jumu un paredz inform?cijas apmai?as meh?nismus starp attiec?gaj?m valsts iest?d?m, nevar *a priori* izsl?gt, ka Amerikas Savienotaj?s Valst?s re?istr?tajiem ieguld?jumu fondiem var?tu tikt piepras?ts sniegt atbilstošus pier?d?jumus, lai Polijas nodok?u iest?des sadarb?b? ar kompetentaj?m Amerikas Savienoto Valstu iest?d?m var?tu p?rbaud?t, vai tie savu darb?bu veic l?dz?gos apst?k?os, k? tie, kas piem?rojami Savien?bas teritorij? re?istr?tajiem ieguld?jumu fondiem.

88 Tom?r iesniedz?jtiesai ir j?izv?rt?, vai l?gumiskie pien?kumi starp Polijas Republiku un Amerikas Savienotaj?m Valst?m, kas veido vienotu sadarb?bas tiesisko regul?jumu un paredz inform?cijas apmai?as meh?nismus starp attiec?gaj?m valsts iest?d?m, faktiski ?auj Polijas nodok?u iest?d?m vajadz?bas gad?jum? p?rbaud?t Amerikas Savienotaj?s Valst?s re?istr?to ieguld?jumu fondu iesniegto inform?ciju par to dibin?šanas un darb?bas ?stenošanas nosac?jumiem, lai noteiktu, vai tie darbojas saska?? Savien?bas tiesiskajam regul?jumam l?dz?gu

tiesisko regulējumu.

– Nepieciešamība saglabāt nodokļu režīma saskaņotību

89 Lai pamatotu argumentu, saskaņā ar kuru pamatlietā aplūkotojās 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 pārskaitējumu, ko ieguldījumu fondi veic šo fondu dalībniekiem, aplikšanu ar nodokli. Lai pastāvētu nodokļu režīma saskaņotība, jānodrošina saskaņota un efektīva konkrēti nodokļa maksājuma ienākumu aplikšana ar nodokli neatkarīgi no dalībvalsts, kādā tie gēti, 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 kapitāla 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 SGII* 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 SGII* u.c., 51. punkts un tajā minētā judikatūra).

93 Kā tas jau tika norādīts šā sprieduma 62. punktā, pamatlietā aplūkotojās dividenžu atbrīvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietā nav pakāpots nosacījumam, saskaņā ar kuru dividendes, ko saņemis attiecīgais ieguldījumu fonds, tam ir jāizmaksā tūlīt, un to aplikšana ar nodokli, ko maksā šo fondu kapitāla turētāji, ņauj kompensēt atbrīvojumu no nodokļa ienākumu gēšanas vietā.

94 Turklāt, kā to uzsvēris ģenerālvokāts savu secinājumu 113. punktā, nodokļu saskaņotības jēdziena paplašinātā interpretācija, ko piedāvā Vācijas valdība, balstās uz nepierādītu premisu, ka trešajās valstīs reģistrētu ieguldījumu fondu kapitāla 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 šā sprieduma 92. punktā minētās judikatūras izpratnē starp tādā valsts izcelsmes dividenžu atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietā, kuras ir saņemis ieguldījumu fonds rezidents, un šo dividenžu – kā minēto ieguldījumu fondu kapitāla turētāju ienākumu – aplikšanu ar nodokli, pamatlietā aplūkotojās tiesību aktus nevar pamatot ar nepieciešamību saglabāt nodokļu režīma saskaņotību.

– Nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījums un nodokļu ieņēmumu nodrošināšana

96 Vācijas valdība turklāt kļūda iemeslus, kuru mērķis ir pamatot aplūkoto ierobežojumu, ir izvirzījis nepieciešamību saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenci 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 kompetenci 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 kompetenci sadalījumu starp dalībvalstīm it īpaši var pieņemt, ja attiecīgā režīma mērķis ir novērst tādas darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības ņestot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGIIIC* 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 kompetenci sadalījumu starp dalībvalstīm, lai attaisnotu nodokļa uzlikšanu šādās apstākļos saņēmējiem – ieguldījumu fondiem nerezidentiem (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGIIIC* u.c., 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

100 Šajā ziņā nevar pamatot apgalvot, ka šī judikatūra nav piemērojama dalībvalstu un trešo valstu attiecībām, ciktāl ar tās savstarpējās neesamību minētajās attiecībās, kā arī, uz ko norādījis 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, tādā veidā 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 vispārīgo 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 Šķ judikatūra ir piemērojama gan gadījumā, kad attiecīgā dalībvalsts atsaka no nodokļu ierobežojumiem par labu citai dalībvalstij, gan arī, ja šķ atteikšanās notiek par labu trešajai valstij. Katrā ziņā, kā to norādījis ģenerālvokāts savu secinājumu 127. punktā, Polijas sabiedrības turpina maksāt nodokli par dividendām 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 novērst šķdus nodokļu uzlikšanas gadījumus.

104 No iepriekš minētā var secināt, ka tādā no valsts nodokļu tiesību aktiem izrietošais ierobežojums kā pamatlietā nav pamatots ar nepieciešamību saglabāt sabalansētu nodokļu ieturšanas kompetenci sadalījumā un attiecīgās dalībvalsts nodokļu ieturšanas ierobežojumu nodrošināšanu.

105 ģemot vērā visus iepriekš minētos apsvērumus, uz otro jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tādā dalībvalsts nodokļu tiesību akti kā pamatlietā, saskaņā ar kuriem atbrīvojumu no nodokļiem nevar piemērot dividendām, kuras šajā dalībvalstī reģistrētās sabiedrības izmaksā ieguldījumā fondam, kas atrodas trešajā valstī, ja starp šo dalībvalsti un attiecīgo trešo valsti pastāv savstarpējās administratīvās palīdzības līgumisks pienākums, kas valsts nodokļu iestādēm ļauj pārbaudīt ieguldījumu fonda iespējami iesniegto informāciju. Iesniedzējtiesai pamatlietā ir jāizvērtē, vai šķs 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 stenošanas nosacījumiem, lai noteiktu, vai tie darbojas saskaņā ar Savienības tiesiskajam regulējumam līdzīgu tiesisko regulējumu.

Par šķ sprieduma iedarbību laikā

106 Savos rakstveida apsvērumos Polijas valdība lūdz Tiesu ierobežot šķ sprieduma iedarbību laikā gadījumā, ja tā konstatētu, ka nodokļu tiesību akti pamatlietā ir pretrunā LESD 63. un 65. pantam.

107 Sava līguma pamatojumam minētā valdība, pirmkārt, vērsa Tiesas uzmanību uz būtisku finanšu satricinājuma risku, ko izraisītu spriedums, kurā izdarīts šķds konstatējums, ģemot 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 šķs tiesību normas jēgu un apjomu, kādā tās ir jāsaprot un jāpiemēro vai kādā to būtu bijis jāsaprot un jāpiemēro no tās spēkā stāšanās brīža. No tā izriet, ka šķdi 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 kompetentajās tiesās 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 tās ir interpretējušas, lai apstrīdētu labticīgi nodibinātas tiesiskās attiecības. Lai

var?tu pie?emt l?mumu par š?du ierobežojumu, ir j?iev?ro divi pamatnosac?jumi, proti, ieinteres?to personu labtic?bas esam?ba un b?tisku satricin?jumu rašan?s risks (iepriekš min?tais spriedums apvienotaj?s liet?s *Santander Asset Management SGII* u.c., 59. punkts).

110 Konkr?t?k, Tiesa ir izmantojusi š?du risin?jumu tikai ?oti konkr?tos apst?k?os, kad past?v?ja risks, ka var?tu iest?ties smagas ekonomiskas sekas, it ?paši saist?b? ar t?du tiesisko attiec?bu lielo skaitu, kas nodibin?tas labtic?gi, pamatojoties uz regul?jumu, kurš tika uzskat?ts par sp?k? esošu, un izr?d?j?s, ka priv?tpersonas un valsts iest?des bija iesaist?tas r?c?b?, kas neatbilda Savien?bas ties?b?m saist?b? ar objekt?vu un b?tisku nenoteikt?bu attiec?b? uz Savien?bas ties?bu normu piem?rojam?bu; šo nenoteikt?bu var?ja veicin?t t?da pati r?c?ba no citu dal?bvalstu vai Komisijas puses (iepriekš min?tais spriedums apvienotaj?s liet?s *Santander Asset Management SGII* u.c., 60. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

111 Saist?b? ar Polijas vald?bas argumentu, kas attiecas uz b?tisk?m sek?m, ko pasludin?mais spriedums var?tu rad?t Polijas valsts budžetam, no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka finansi?l?s sekas, kas dal?bvalstij var rasties sakar? ar prejudici?lu nol?mumu, nav pietiekams pamats ierobežot min?t? sprieduma iedarb?bu laik? (iepriekš min?tais spriedums apvienotaj?s liet?s *Santander Asset Management SGII* u.c., 62. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

112 Ne savos rakstveida apsv?rumos, ne ar? tiesas s?des laik? Polijas vald?ba nav sniegusi inform?ciju, kas ?autu Tiesai izv?rt?t, vai faktiski past?v risks, ka pasludin?m? sprieduma sekas var?tu b?tiski ietekm?t šo dal?bvalsti no ekonomikas viedok?a.

113 Šaj? zi?? un bez nepieciešam?bas p?rbaud?t, vai Polijas Republika labtic?gi uzskat?ja, ka Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli normas ir sader?gas ar Savien?bas ties?b?m, nav j?apmierina š?s dal?bvalsts pras?ba ierobežot š? sprieduma sekas laik?, jo t? nav iesniegusi nevienu pier?d?jumu, ar kuru var?tu pamatot t?s argument?ciju, saska?? ar kuru šis spriedums, ja t? sekas netiktu ierobežotas laik?, rad?tu b?tisku finanšu satricin?juma risku.

Par ties?šan?s izdevumiem

114 Attiec?b? uz lietas dal?bniekiem š? tiesved?ba ir stadija proces?, kuru izskata iesniedz?jtiesa, un t? lemj par ties?šan?s izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsv?rumus Tiesai, un kas nav min?to lietas dal?bnieku izdevumi, nav atl?dzin?mi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (pirm? pal?ta) nospriež:

1) **LESD 63. pants attiec?b? uz kapit?la br?vu apriti ir piem?rojams t?d? situ?cij? k? pamatliet?, kur? saska?? ar valsts nodok?u ties?bu aktiem atbr?vojums no nodok?iem netiek piem?rots dividend?m, kuras šaj? dal?bvalst? re?istr?tas sabiedr?bas izmaks? trešaj? valst? re?istr?tam ieguld?jumu fondam, turpret? min?taj? dal?bvalst? re?istr?tam ieguld?jumu fondam ir ties?bas uz š?du atbr?vojumu;**

2) **LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tādēļ valsts nodokļu tiesību akti kā pamatliet, saskaņā ar kuriem atbrīvojumu no nodokļiem nevar piemērot dividendām, kuras šajā valstī reģistrētās sabiedrības izmaksā ieguldījumu fondam, kas atrodas trešajā valstī, ja starp šo valstī un attiecīgo trešo valsti pastāv savstarpējās 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]

* Tiesvedības valoda – poļu.