

Pagaidu versija

TIESAS SPRIEDUMS (virspal?ta)

2019. gada 26. febru?r? (\*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – Kapit?la br?va aprite – Kapit?la aprite starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m – Standstill klauzula – Dal?bvalsts tiesiskais regul?jums attiec?b? uz trešaj? valst? re?istr?t?m starpnieksabiedr?b?m – Š? tiesisk? regul?juma groz?jumi, kam seko iepriekš?j? tiesisk? regul?juma atjaunošana – Trešaj? valst? re?istr?tas sabiedr?bas ien?kumi, kuri radušies no par?du tur?šanas dal?bvalst? re?istr?t? sabiedr?b? – Š?du ien?kumu iek?aušana nodok?u maks?t?ja ar nodok?u rezidenci dal?bvalst? nodok?a b?z? – Kapit?la br?vas aprites ierobežojums – Pamatojums

Liet? C?135/17

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Bundesfinanzhof* (Feder?l? finanšu tiesa, V?cija) iesniedza ar l?mumu, kurš pie?emts 2016. gada 12. oktobr? un kurš Ties? re?istr?ts 2017. gada 15. mart?, tiesved?b?

**X GmbH**

pret

*Finanzamt Stuttgart Körperschaften,*

TIESA (virspal?ta)

š?d? sast?v?: priekšs?d?t?js K. L?nartss [*K. Lenaerts*], pal?tu priekšs?d?t?ji Ž. K. Bonišo [*J. C. Bonichof*], M. Vilars [*M. Vilaras*], J. Regans [*E. Regan*], F. Biltšens [*F. Biltgen*], K. Jirim?e [*K. Jürimäe*] un K. Likurgs [*C. Lycourgos*], tiesneši A. Ross [*A. Rosas*] (referents), E. Juh?ss [*E. Juhász*], M. Ileši?s [*M. Ilešić*], J. Malenovskis [*J. Malenovský*], E. Levits un L. Bejs Larsens [*L. Bay Larsen*],

?ener?ladvok?ts: P. Mengoci [*P. Mengozzi*],

sekret?re: R. Šereša [*R. ?ere?*], administratore,

?emot v?r? rakstveida procesu un 2018. gada 5. marta tiesas s?di,

?emot v?r? apsv?rumus, ko sniedza:

- X GmbH v?rd? – K. Weber un D. Pohl, *Rechtsanwälte*,
- V?cijas vald?bas v?rd? – T. Henze un R. Kanitz, p?rst?vji,
- Francijas vald?bas v?rd? – D. Colas, k? ar? E. de Moustier un S. Ghiandoni, p?rst?vji,
- Zviedrijas vald?bas v?rd? – A. Falk, C. Meyer?Seitz, H. Shev un L. Zettergren, k? ar? L. Swedenborg, p?rst?vji,

– Eiropas Komisijas v?rd? – B.?R. Killmann, k? ar? N. Gossement, p?rst?vji,  
noklaus?jusies ?ener?ladvok?ta secin?jumus 2018. gada 5. j?nija tiesas s?d?,  
pasludina šo spriedumu.

## Spriedums

1 L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu ir par LESD 63. un 64. panta interpret?ciju.

2 Šis l?gums ir iesniegts saist?b? ar str?du starp X GmbH, atbilstoši V?cijas ties?b?m re?istr?tu sabiedr?bu, un Finanzamt Stuttgart/K?rperschaften (Štutgartes Finanšu p?rvalde – Juridisko personu dienests, V?cija) jaut?jum? par Y – saska?? ar Šveices ties?b?m re?istr?tas sabiedr?bas, kur? 30 % kapit?lda?u pieder sabiedr?bai X – ien?kumu iek?aušanu p?d?j?s min?t?s sabiedr?bas nodok?a b?z?.

### Atbilstoš?s ties?bu normas

3 1972. gada 8. septembra Gesetz über die Besteuerung bei Auslandsbeziehungen (Likums par nodok?iem ?rvalstu dar?jumos) (BGBl. 1972 I, 1713. lpp.), redakcij?, kas piem?rojama faktiem pamatliet? (turpm?k tekst? –“AStG 2006”), ceturtaj? da?? “Dal?ba ?rvalstu starpnieksabiedr?b?s” ir ietverts š? likuma 7.–14. pants.

4 Atbilstoši AStG 2006 7. panta 1. punktam “?rvalstu sabiedr?ba” tiek defin?ta k? “juridiska persona, personu grupa vai mantas masa K?rperschaftsteuergesetz [(Likums par uz??mumu ien?kuma nodokli)] izpratn?, kurai nav vad?bas vai m?tnes V?cij? un kura nav atbr?vota no uz??mumu ien?kuma nodok?a atbilstoši [š? p?d?j? min?t? likuma] 3. panta 1. punktam”. Atbilstoši š? paša 7. panta 1. punktam, ja nodok?a maks?t?jiem pieder vair?k k? puse no š?das sabiedr?bas kapit?lda??m, katras personas ien?kumi, attiec?b? uz kuriem š? sabiedr?ba ir starpnieksabiedr?ba AStG 2006 8. panta izpratn?, tiek aplikti ar nodokli t?d? proporcij?, kas atbilst to dal?bas da?ai min?t?s sabiedr?bas pamatkapit?l?.

5 AStG 2006 7. panta 6. punkt? ir noteikts:

“Ja ?rvalstu sabiedr?ba ir starpnieksabiedr?ba starpposma ie??mumiem no kapit?lieguld?jumiem 6.a punkta izpratn? un ja personai ar neierobežotu nodok?a maks?šanas pien?kumu šaj? sabiedr?b? pieder vismaz 1 % kapit?lda?u, š?s personas min?tie starpposma ien?kumi tiek aplikti ar nodokli t?d? apm?r?, kas ir defin?ts 1. punkt?, pat ja citi šaj? punkt? nor?d?tie nosac?jumi nav izpild?ti. [..]”

6 AStG 2006 7. panta 6.a punkt? ir paredz?ts:

“Starpposma ien?kumi no kapit?lieguld?jumiem ir ?rvalsts starpnieksabiedr?bas ien?kumi [..], kas g?ti maks?šanas l?dzek?u, kred?tu, v?rtspap?ru, kapit?lda?u (iz?emot ien?kumus, kas min?ti 8. panta 1. punkta 8. un 9. apakšpunkt?) vai l?dz?ga veida ?pašuma tur?juma, p?rvald?bas, glab?šanas vai to v?rt?bas palielin?šan?s rezult?t?, ja vien nodok?a maks?t?js nepier?da, ka tie ir radušies no ar š?s ?rvalsts sabiedr?bas darb?bu saist?tas darb?bas, uz kuru attiecas 8. panta 1. punkta 1.–6. apakšpunkts [..]”

7 Atbilstoši AStG 2006 8. panta 1. punktam trešaj? valst? re?istr?ta sabiedr?ba tiek uzskat?ta par “starpnieksabiedr?bu” attiec?b? uz ien?kumiem, par kuriem j?maks? zems nodoklis un kuri nav g?ti no š? punkta 1.–10. apakšpunkt? uzskait?tiem saimniecisk?s darb?bas veidiem. Saska?? ar min?tajiem apakšpunktiem no “starpnieksabiedr?bas” j?dziena ir izsl?gtas sabiedr?bas, ka

guvušas ienākumus – izēmot vairākas atkāpes un precizējumus – no lauksaimniecības un mežkopības, preču ražošanas, apstrādes, izpētes vai uzstādīšanas, enerģijas ražošanas, minerālu 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 kapitāla daļu 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 nolūmuma izriet, ka X – atbilstoši Vācijas tiesbūm reģistrētai sabiedrībai ar ierobežotu atbildību – pamatlietā minētajā laikposmā piederēja 30 % kapitāla daļu sabiedrībā Y – kapitālsabiedrībā ar juridisko adresi un vadību Šveicē. 2005. gada jūnijā sabiedrība Y noslēdza “parādu pērkuma un cesijas līgumu” ar Z GmbH – Vācijas reģistrētu sporta tiesību pārvaldītājsabiedrību.

10 Šo sabiedrības Y cēto parādu pamatā bija līgumi, saskaņā ar kuriem sabiedrībai Z bija jāsamaksā neatmaksājamas subsīdijas sporta klubiem, tādējādi nododot šo klubu rīcībā līdžekļus, par ko pretim tika saņemta “daļību peļņa”, 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 tiesbūm.

11 Kā pirkuma cenu par parādu cesiju šajā lietā sabiedrība Y samaksāja sabiedrībai Z summu 11 940 461 EUR apmērā, kurai tika 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 pasavas 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 pērkamie parādi tika iekasēti 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 pārdrošā minētā uzskata, ka nav strīda par to, ka sabiedrība Y attiecībā ar sabiedrību X bija “starpnieksabiedrība” un ka sabiedrības Y gūtā 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 % kapitāla daļu šajā sabiedrībā, kas veic uzņēmējdarbību trešajā valstī, saskaņā ar šiem noteikumiem bija pareizi, ka minētie sabiedrības Y gūtā ienākumi tika iekasēti sabiedrības X ar nodokli apliekamajos ienākumos proporcionāli tās daļībai minētajā sabiedrībā. Tādēļ no Vācijas tiesību viedokļa sabiedrības X apelācijas sūdzība par 2007. gada 1. janvāra lēmumu neesot pamatota.

15 Tomēr iesniedzējtiesa konstatēja, ka minētās normas ir piemērojamas tikai tām kapitāla daļēm, kuras vēcu nodokļu maksātājiem pieder trešajā valstī reģistrētas sabiedrības. Šādos

apstākos tātāt, vai ar aplūkojamo normu netiek pārņemta 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 tātāt 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. decembrā pastāvēja valstī vai Savienības tiesību aktos par kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešām valstīm”, tostarp jā šāda aprīte sevī ietver itātāši tiešos ieguldījumus. Vadoties no pieņēmuma, ka situācija pamatlietāt attīecas uz tiešajiem ieguldījumiem trešajā valstī, proti, Šveicē, iesniedzātītiesa uzskata, ka vispirms ir jānosaka, vai valsts noteikumi par trešajās valstīs reīstrītām starpnieksabiedrībām, kuri piemērojami attīecīgajāt taksācijas gadāt, bātū jāuzskata par ierobežojumu, kas “pastāvē 1993. gada 31. decembrāt”, ūemot vērāt, ka šātīs normas ir grozītas pāt c minītāt datuma.

17 Šājātīzītāt *Bundesfinanzhof* (Federālāt finanšu tiesa) paskaidro, ka šātīs normas, kādas tātīs bija 1993. gada 31. decembrāt, tīka grozītas tostarp ar 2000. gada 23. oktobra *Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung* (Likums par nodokūtū likmju samazinātīšanu un uzņēmumu ienākuma nodokūtā reformu; *BGBI.* 2000 I, 1433. lpp.; turpmāk tekstāt – “*StSenkG 2000*”), kurātī stātīs spāt kāt 2001. gada 1. janvārīt. Šātī tiesa norādā, ka ar *StSenkG 2000* esot “bātīiski grozītīt” 1993. gada 31. decembrātī spāt kāt esošie noteikumi, bet tātī paskaidro, ka šātīdi veiktīe grozījumi tomēr tīka atcelti neilgīt pāt c tam ar 2001. gada 20. decembra *Gesetz zur Fortentwicklung des Unternehmenssteuerrechts* (Likums par uzņēmumu ienākuma nodokūtā attīstītībūt; *BGBI.* 2001 I, 3858. lpp.; turpmāk tekstāt – “*UntStFG 2001*”), kurātī šājātīzītātī stātīs spāt kāt 2001. gada 25. decembrāt un kurātī attīecībūt uz trešajātī valstītī reīstrītūtī starpnieksabiedrībūtī nodokūtū režīmūtī ir ietverts kapitāla brīvas aprītes ierobežojums saīstībūtī ar tiešīem ieguldījumiem – pāt c bātītības identīskas tam, kas izrīet no 1993. gada 31. decembrātī pastāvōšajām normām. Lātī gan ar *StSenkG 2000* ievīestīe grozījumi saskaītāt ar tātī attīecīgajīem noteikumiem varātīja izraisītī “starpposma ienākumu no kapitāliieguldījumiem” iekātīaušanu rezīdenta nodokūtū maksītātīja nodokūtū bātītītī tikai no 2002. gada, tīe tīka atcelti, vītīl pirms šīe grozījumi, vīstīcamātīk, varātīja ūaut nodokūtū pātīrvaldeī šātīdu iekātīaušanu veikt.

18 Šātīdos apstākōs *Bundesfinanzhof* (Federālāt finanšu tiesa) lītīdz interpretātī *standstill* klauzulu, kas paredzītāt LESD 64. panta 1. punktāt, no divīem aspektīem.

19 Pīrmkātīrt, tātī bātītībātī jautāt, vai LESD 64. panta 1. punktātī paredzītātī atkātīpe ūauj piemērot kapitāla brīvas aprītes starp dalībvalstī un trešo valstī ierobežojumu, kurātī attīecas uz tiešajīem ieguldījumiem, lātī gan aplūkojamātī tiesiskātī regulējuma materiālātī piemērošanas joma ir tīkusi paplašītātā pāt c 1993. gada 31. decembra, ietverot arātī cita veīda ieguldījums, tostarp tātī sauktos “portfētā ieguldījums”. Šājātīzītātī iesniedzātītiesa atsaucas uz faktu, ka *AStG 2006* 7. panta 6. punkta redakcijātī, kas izrīet no *UntStFG 2001*, no 10 % uz 1 % tīka bātītīski samazinātīs dalībās apjoms šātīs sabiedrībās kapitālītī, kāds tīek prasītīs trešajātī valstītī reīstrītītātī starpnieksabiedrībātī, lātī šātīda iekātīaušana varātītu notīkt. Tātū ūemot vērātī to, ka šīe grozījumi principātī neattīecītīs uz tiešajīem ieguldījumiem, kādītī ir pamatlietātī aplūkotīe, *standstill* klauzula tomēr varātīja tīkt piemērota pamatlietas apstākōs.

20 Otrās iesniedzātītiesas jautājums par LESD 64. panta 1. punktu ir saīstītīs ar laīka dimensīju, kādā bītā ar *StSenkG 2000* ievīestajīem bātīiskajīem grozījumiem normātīs par “starpposma ienākumiem no kapitāliieguldījumiem”. Šīe grozījumi stātīs spāt kāt, bet tīe, vīstīcamātīk, varātīja izraisītī starpposma ienākumu iekātīaušanu rezīdenta nodokūtū maksītātīja nodokūtā bātītītī tikai no vītīl kā datuma – pāt c tam, kād šīe grozījumi jau tīka atcelti ar *UntStFG 2001*. Tomēr 1993. gada 31. decembrātī pastāvōšātīs juridīskātīs situācijas izmaiņas, kaut arātī uz laīku, tomēr kāūtā par valsts

tiesību sistēmā 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 grozīto regulējuma formulu spēkā stāšanās vien vai arī grozījumiem tomēr ir jābūt faktiski piemērotiem praksē.

21 Gadījumā, ja viena no šiem diviem aspektiem dēļ LESD 64. panta 1. punkta 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, tādēļ gadījumā, vai šāds ierobežojums ir attaisnojams ar piemēriem vispārējo interešu apsvērumiem. Šajā ziņā tātad 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 ierobežošanu attiecībā ar starp dalībvalstīm, nevis par kapitāla brīvu apriti, kas ir piemērojama arī attiecībā ar starp dalībvalstīm un trešajām valstīm.

22 Iesniedzējtiesa uzskata, ka, lai gan šajā pētījumā minētajā spriedumā noteiktie principi attiecībā uz brīvību veikt uzņēmējdarbību būtu jātransponē pilnībā bez atņemšanas uz kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, ar aplūkojamo Vācijas tiesisko regulējumu tiekot pārskatīts LESD 63. panta 1. punkts. Atbilstoši šim regulējumam “starpposma ienākumu no kapitālieguldījumiem” iekaušana akcionāra – Vācijas rezidenta nodokļa bēzē notiekot ne tikai pilnīgi mēkslīgu 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 trešajām valstīm.

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 līdzdalībniekiem trešajām valstīm reālistiski sabiedrībām, lai to neuzskatītu par “pilnībā mēkslīgu”.

24 Šādos apstākļos *Bundesfinanzhof* (Federālā finanšu tiesa) nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“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 pastāvēja dalībvalstīs 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 tādus kapitāla portfeli sabiedrības nerezidentus, kuru apjoms ir mazāks par līdzdalībnieku sliksni 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 esošās 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 attiecīgajam datumā pastāvošam ierobežojumam, tomēr attiecīgajam datumā pastāvošais ierobežojums pēc šī datuma slaucīgi ir ticis būtiski grozīts, pamatojoties uz likumu, kurš, lai gan juridiski ir stājies spēkā, tomēr praksē nekad nav ticis piemērots, jo vēl pirms tā

pirmreiz?j?s piem?rošanas konkr?t? gad?jum? to ir aizst?jusi pašlaik piem?rojam? ties?bu norma?

3) Ja uz pirmo vai otro jaut?jumu tiek sniegta noliedzoša atbilde, vai EKL 56. pants nepie?auj dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru attiec?g?s dal?bvalsts nodok?a maks?t?ja, kam cit? valst? (šaj? liet? – Šveic?) dibin?t? sabiedr?b? pieder vismaz 1 % kapit?lda?u, nodok?a apr??ina b?z? proporcion?li attiec?g?s l?dzdal?bas apjomam tiek ieskait?ti š?s sabiedr?bas g?tie pozit?vie ien?kumi, kas uzskat?mi par ien?kumiem no kapit?lieguld?jumiem, ja šiem ien?kumiem ir piem?rojama zem?ka nodok?a likme nek? pirmaj? min?taj? valst??”

## Par prejudici?lajiem jaut?jumiem

### Par pirmo jaut?jumu

25 Ar pirmo jaut?jumu iesniedz?jtiesa b?t?b? jaut?, vai LESD 64. panta 1. punkt? paredz?t? *standstill* klauzula ir j?interpret? t?d?j?di, ka LESD 63. panta 1. punkts neliedz piem?rot ierobežojumu br?vai kapit?la apritei starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m, kas ir saist?ts ar tiešiem ieguld?jumiem un kas b?t?b? past?v?ja 1993. gada 31. decembr? saska?? ar dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, lai gan š? ierobežojuma piem?rojam?ba p?c š? datuma ir tikusi paplašin?ta, attiecinot to uz l?dzdal?bu, kas neietver tiešu ieguld?jumu.

26 Ar LESD 63. panta 1. punktu visp?r?g? veid? ir aizliegti visi kapit?la aprites ierobežojumi dal?bvalstu un trešo valstu starp?. Šaj? norm? min?taj? kapit?la br?v? aprit? it ?paši ietilpst tiešie ieguld?jumi ar l?dzdal?bu uz??mum?, ieg?d?joties t? akcijas, kas dod iesp?ju efekt?vi piedal?ties uz??muma vad?b? un kontrol? (t? saucamie “tiešie ieguld?jumi”), k? ar? v?rtspap?ru ieg?šana kapit?la tirg?, kura ir ?stenota vien?gi ar nodomu veikt kapit?la ieguld?šanu bez nol?ka ietekm?t uz??muma vad?bu un kontroli (t? saucamie “portfe?a ieguld?jumi”) (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2006. gada 28. septembris, Komisija/N?derlande, C?282/04 un C?283/04, EU:C:2006:608, 18. un 19. punkts, k? ar? atzinumu 2/15 (Br?v?s tirdzniec?bas nol?gums ar Singap?ru), 2017. gada 16. maijs, EU:C:2017:376, 80. un 227. punkts).

27 Tom?r saska?? ar LESD 64. panta 1. punktu dal?bvalsts attiec?b?s ar trešaj?m valst?m var piem?rot br?vas kapit?la aprites ierobežojumus, kuri ir ietverami š? noteikuma materi?laj? piem?rošanas jom?, pat ja tie ir pret?ji LESD 63. panta 1. punkt? noteiktajam kapit?la br?vas aprites principam, ar nosac?jumu, ka tie past?v?ja jau 1993. gada 31. decembr? (šaj? noz?m? 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 Cikt?l LESD 64. panta 1. punkt? paredz?taj? *standstill* klauzul? ir noteikts, ka “š? L?guma 63. pants neliedz attiecin?t uz treš?m valst?m ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembr? past?v valstu vai Savien?bas ties?bu aktos par kapit?la apriti starp dal?bvalst?m un treš?m valst?m, ja t? ietver tiešas invest?cijas [...]”, no t?s teksta pat izriet, ka kapit?la aprites starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m ierobežojumi ietver tiešos ieguld?jumus, uz kuriem attiecas š?s klauzulas materi?l?s piem?rošanas joma. Savuk?rt portfe?a ieguld?jumi nav taj? min?to kapit?la aprites veidu vid?.

29 Šaj? zi?? no iesniedz?jtiesas nol?muma izriet, pirmk?rt, ka sabiedr?bai X pamatliet? apl?kojam? fisk?l? gada laik? pieder?ja 30 % no sabiedr?bas Y kapit?lda??m – t? ir l?dzdal?ba, kuru iesniedz?jtiesa kvalific?jusi k? tiešo ieguld?jumu, – un, otrk?rt, ka pamatliet? apl?kojam? tiesisk? regul?juma piem?rošana tika paplašin?ta ar? p?c 1993. gada 31. decembra t?, ka tas attiec?s ne tikai uz l?dzdal?bu, kas p?rsniedz 10 %, trešaj? valst? re?istr?t? sabiedr?b?, bet ar? uz t?du l?dzdal?bu š?du sabiedr?bu kapit?l?, kas ir maz?ka par 10 % – l?dzdal?bu, kuru min?t? iesniedz?jtiesa ir kvalific?jusi k? portfe?a ieguld?jumu.

30 Ta?u, lai LESD 64. panta 1. punkt? paredz?t? *standstill* klauzula b?tu piem?rojama, valsts tiesiskajam regul?jumam, ar ko tiek ierobežota kapit?la br?va aprite starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m, ir j?attiecas tikai uz šaj? noteikum? min?tajiem kapit?la aprites veidiem.

31 Šaj? zi?? Tiesa jau ir nospriedusi, ka tas, ka valsts tiesisko regul?jumu var piem?rot ar? cit?s situ?cij?s, ne tikai LESD 64. panta 1. punkt? min?tajiem kapit?la aprites veidiem, nerada š??rsli *standstill* klauzulas piem?rošanai taj? min?tajos apst?k?os. Š?s klauzulas materi?l? piem?rošanas joma nav atkar?ga no valsts ties?b?s noteikt? konkr?t? ierobežojuma priekšmeta, bet gan no t? iedarb?bas uz LESD 64. panta 1. punkt? noteiktajiem kapit?la aprites veidiem (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2017. gada 15. febru?ris, X, C?317/15, EU:C:2017:119, 21. un 22. punkts).

32 T?d?j?di LESD 63. panta 1. punkts neietekm? t?da ierobežojuma piem?rošanu, kas 1993. gada 31. decembr? bija sp?k? valsts ties?b?s un attiec?s uz LESD 64. panta 1. punkt? min?to kapit?la aprites veidu starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m, tostarp, tiešiem ieguld?jumiem, neskatoties uz iesp?jamo š? ierobežojuma pamat? esoš? tiesisk? regul?juma paplašin?jumu p?c š? datuma, to attiecinot uz citiem kapit?la aprites veidiem, piem?ram, portfe?a ieguld?jumiem.

33 Šajos apst?k?os – k? to secin?jumu 58. un 59. punkt? b?t?b? ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts – groz?jums, kas ieviests ar *UntStFG 2001*, paredzot pras?t?s l?dzdal?bas samazin?šanu no 10 % l?dz 1 % attiec?g?s sabiedr?bas kapit?l?, lai gan ar to pamatlietas valsts tiesisk? regul?juma piem?rošanas jom? var?tu iek?aut ieguld?jumus, kas nav tiešie ieguld?jumi, nevar ietekm?t attiec?g?s dal?bvalsts iesp?ju turpin?t piem?rot trešaj?m valst?m ierobežojumus, k?di 1993. gada 31. decembr? bija sp?k? valsts ties?b?s, cikt?l tie attiecas uz LESD 64. panta 1. punkt? min?tajiem kapit?la aprites veidiem.

34 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 64. panta 1. punkt? paredz?t? *standstill* klauzula ir j?interpret? t?d?j?di, ka LESD 63. panta 1. punkts neliedz piem?rot ierobežojumu br?vai kapit?la apritei starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m, kas ir saist?ts ar tiešiem ieguld?jumiem un kas b?t?b? past?v?ja 1993. gada 31. decembr? saska?? ar dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, lai gan š? ierobežojuma piem?rojam?ba p?c š? datuma ir tikusi paplašin?ta, attiecinot to uz l?dzdal?bu, kas neietver tiešu ieguld?jumu.

## Par otro jaut?jumu

35 Ar otro prejudici?lo jaut?jumu, kas uzdots gad?jumam, ja atbilde uz pirmo jaut?jumu ir apstiprinoša, iesniedz?jtiesa b?t?b? v?las noskaidrot, vai LESD 64. panta 1. punkt? paredz?t? *standstill* klauzula ir j?interpret? t?d?j?di, ka LESD 63. panta 1. punkt? noteiktais kapit?la aprites starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m, ja t? ietver tiešos ieguld?jumus, ierobežojuma aizliegums ir piem?rojams gad?jum?, kad š? ierobežojuma pamat? esošais valsts nodok?u tiesiskais regul?jums p?c 1993. gada 31. decembra ir ticis b?tiski groz?ts, jo ir pie?emts likums, kas st?j?s sp?k?, bet kas v?l pirms t? piem?rošanas praks? tika aizst?ts ar identisku tiesisko regul?jumu 1993. gada 31. decembr? piem?rojamajam.

36 K? ar? b?t?b? izriet no š? sprieduma 27. punkta, LESD 64. panta 1. punkt? paredz?t? *standstill* klauzula ?auj, atk?pjoties no LESD nostiprin?t? principa par kapit?la br?vu apriti, piem?rot ierobežojumus konkr?t?m kapit?la aprites kategorij?m, tom?r tikai tad, ja šie ierobežojumi “[past?v] 1993. gada 31. decembr?”.

37 Attiec?b? uz LESD 64. panta 1. punkt? min?to j?dzienu “[past?v] 1993. gada 31. decembr?” ir j?atg?dina, ka jebkurš p?c š? datuma pie?emts valsts ties?bu noteikums tikai t?p?c vien netiek autom?tiski izsl?gts no šaj? noteikum? paredz?t? atk?pes rež?ma. Tiesa ir piekritusi, ka š?diem “past?vošiem” ierobežojumiem var piel?dzin?t tos, kuri ir paredz?ti p?c š? datuma pie?emtajos noteikumos, kas p?c b?t?bas ir identiski iepriekš?jam tiesiskam regul?jumam vai kas tikai samazina vai nov?rš š??rš?us š?d? tiesisk? regul?jum? ietvertu ties?bu vai aprites br?v?bu ?stenošanai (šaj? noz?m? 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, k? ar? 2007. gada 18. decembris, A, C?101/05, EU:C:2007:804, 49. punkts).

38 Lai gan LESD 64. panta 1. punkt? paredz?t? *standstill* klauzula ?auj dal?bvalst?m turpin?t bez laika ierobežojuma piem?rot ierobežojumus, kas ietilpst š?s klauzulas materi?l?s piem?rošanas jom?, ja vien šie ierobežojumi paliek neskarti p?c to b?t?bas, ir svar?gi nor?d?t, ka saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru j?dziens “1993. gada 31. decembr? [past?voši ierobežojumi]” tom?r noz?m?, ka ties?bu norm?m, kur?s ietilpst attiec?gais ierobežojums, kopš š? datuma nep?rtraukti bija j?b?t attiec?g?s dal?bvalsts ties?bu sist?mas da?ai (šaj? noz?m? 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, k? ar? 2016. gada 24. novembris, *SECIL*, C?464/14, EU:C:2016:896, 81. punkts).

39 T?d?j?di Tiesa ir nospriedusi, ka ar LESD 64. panta 1. punkt? paredz?to *standstill* klauzulu ieviesto atk?pes ietverošo rež?mu nevar piem?rot dal?bvalsts pie?emtajiem noteikumiem, ar kuriem, lai gan b?t?b? tie ir identiski tiesiskajam regul?jumam, kas past?v?ja pirms 1993. gada 31. decembra, ir atk?rtoti ieviests t?ds kapit?la br?vas aprites š??rslis, kurš vairs nebija sp?k? p?c iepriekš?j? tiesisk? regul?juma atcelšanas vai p?c grozošo noteikumu pie?emšanas, ar kuriem main?ta š? tiesisk? regul?juma pamat? esoš? lo?ika (šaj? noz?m? 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 J?uzskata, ka tad, ja attiec?g? dal?bvalsts veic š?du atcelšanu vai groz?šanu, t? atsak?s no tai esoš?s iesp?jas atbilstoši LESD 64. panta 1. punktam attiec?b?s ar trešaj?m valst?m turpin?t piem?rot konkr?tus kapit?la aprites ierobežojumus, kas past?v?ja 1993. gada 31. decembr? (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2016. gada 24. novembris, *SECIL*, C?464/14, EU:C:2016:896, 86.–88. punkts).

41 T?d?j?di LESD 64. panta 1. punkta piem?rošana noz?m? ne tikai konkr?ta ierobežojuma b?tisk? materi?l? satura saglab?šanu, bet ar? š? ierobežojuma turpin?t?bu laik?. Lai gan netika pras?ts, lai šaj? norm? paredz?taj? *standstill* klauzul? at?autie ierobežojumi b?tu da?a no attiec?g?s dal?bvalsts ties?bu sist?mas nep?rtraukt? veid? kopš 1993. gada 31. decembra, dal?bvalsts jebkur? br?d? var?ja atjaunot kapit?la br?vas aprites uz vai no trešaj?m valst?m ierobežojumus, kuri past?v?ja valsts ties?bu sist?m? šaj? datum?, bet kuri netika saglab?ti (šaj? noz?m? 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, k? ar? 2016. gada 24. novembris, *SECIL*, C?464/14, EU:C:2016:896, 81. punkts).



42 Turklīt 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 “pastāvja” 1993. gada 31. decembrī, neatkarīgi no atbilstošo valsts tiesību normu grozījumiem pēc šā 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 pastāvja 1993. gada 31. decembrī, ir ticis grozīts pēc šā datuma. Tomēr, kā noteikts it īpaši šā sprieduma 17. un 20. punktā, iesniedzējtiesa norāda, ka tajā laikā spēkā esošais tiesiskais regulējuma grozījums, kas izdarīti ar *StSenkG 2000*, tika atcelti kādu laiku pēc to pieņemšanas, vēlāk stājoties spēkā *UntStFG 2001*.

44 Ir jākonstatē – lai arī no iesniedzējtiesas nolūmuma skaidri neizriet, ka ar *StSenkG 2000* tika atcelti noteikumi, kuri bija 1993. gada 31. decembrī pastāvošā ierobežojuma pamatā, uz ko norāda iesniedzējtiesa, šīet, ka tā tomēr uzskata, ka grozījumi iepriekšējais tiesiskajam regulējumam ar šo likumu ir vismaz mainījuši loku, 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 tiesiskajam regulējumam 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 tiesiskajam regulējumam faktiski mainīja loku, 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” iekaušanu nodokļa maksātāja nodokļa bāzē tikai no 2002. gada, proti, pēc tam, kad grozījumi tika atcelti, kas notika pēc vēlākās *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 pastāvja 1993. gada 31. decembrī, nevar uzskatīt par daļu no attiecīgās dalībvalsts tiesību sistēmas nepārtraukti kopš minētā datuma, it īpaši, ja šā ierobežojuma pamatā esošais tiesiskais regulējums ir atcelts vai ja ir grozīta šā tiesiskais regulējuma pamatā esošā loka. Principā šāda atcelšana vai grozīšana notiek tad, kad atbilstoši šim nolūkam paredzētajam valsts konstitucionālajam procedūras stājas spēkā noteikumi, ar kuriem tiek atcelts vai grozīts pastāvošais tiesiskais regulējums.

47 Tomēr, neskatoties uz formālu noteikumu stāšanās spēkā, kas atceļ vai groza 1993. gada 31. decembrī pastāvošā ierobežojuma pamatā esošo tiesisko regulējumu, šis ierobežojums ir jāuzskata par nepārtraukti pastāvošu, ja atceļošo vai grozošo noteikumu piemērojamība ir tikusi atlikta atbilstoši valsts tiesību un šie minētie noteikumi ir atcelti, vēl pirms tie kļuvi spēkā piemērojami. Šādā gadījumā ir jāuzskata, ka šāds ierobežojums visu laiku nepārtraukti ir bijis attiecīgās dalībvalsts tiesību sistēmas sastāvdaļa.

48 Ja š?dos apst?k?os – un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai –, pie?emot *StSenkG 2000*, tika pievienoti noteikumi par š? likuma piem?rošanas atlikšanu t?, lai groz?jumi nodok?u rež?m? attiec?b? uz trešaj? valst? re?istr?t?m starpnieksabiedr?b?m neb?tu piem?rojami p?rrobežu kapit?la apritei, kas min?ta LESD 64. panta 1. punkt?, laika posm? no 2001. gada 1. janv?ra l?dz 25. decembrim, kas ir *UntStFG 2001* sp?k? st?šanas?s diena, b?tu j?uzskata, ka š?s tiesas min?tie ierobežojumi ir bijuši nep?rtraukti sp?k? kopš 1993. gada 31. decembra *standstill* klauzulas izpratn?, kas paredz?ta šaj? noteikum?.

49 Savuk?rt, ja iesniedz?jtiesai b?tu j?konstat?, ka *StSenkG 2000* noteikumi ir k?uvuši piem?rojami l?dz ar to st?šanas?s sp?k?, ir j?nor?da, ka š? likuma pie?emšana ir p?rtraukusi pamatliet? apl?kot? ierobežojuma turpin?to past?v?šanu, kas ir p?rtraukums, kuram vajadz?ja izrais?t LESD 64. panta 1. punkta nepiem?rošanu.

50 T? tas b?tu gad?jum?, ja no *StSenkG 2000* izrietoš?s nodok?u normas, kas st?j?s sp?k? 2001. gada 1. janv?r?, paredz?tu, ka 2001. gad? g?tie starpposma ien?kumi ir iek?aujami attiec?g? nodok?u maks?t?ja rezidenta nodok?a b?z?, neraugoties uz to, ka š? likuma atcelšanas d?? 2001. gada 25. decembr? nodok?u p?rvalde galu gal? nav piem?rojusi š?s normas, lai 2002. gad? ietur?tu nodok?us par šiem ien?kumiem.

51 ?emot v?r? iepriekšmin?tos apsv?rumus, uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 64. panta 1. punkt? paredz?t? *standstill* klauzula ir j?interpret? t?d?j?di, ka LESD 63. panta 1. punkt? noteiktais aizliegums ir piem?rojams kapit?la aprites ierobežojumam starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m, ja š? ierobežojuma pamat? esošie valsts nodok?u ties?bu akti p?c 1993. gada 31. decembra ir b?tiski groz?ti, jo tika pie?emts likums, kas st?j?s sp?k?, bet kas tika aizst?ts v?l pirms t? piem?rošanas praks?, ar b?t?b? identisku tiesisko regul?jumu tam, kurš bija piem?rojams 1993. gada 31. decembr?, ja vien š? likuma piem?rošana nav atlikta saska?? ar valsts ties?b?m t?d?j?di, ka, neraugoties uz t? st?šanas?s sp?k?, tas nebija piem?rojams attiec?b? uz LESD 64. panta 1. punkt? min?to kapit?la p?rrobežu apriti, un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.

### **Par trešo jaut?jumu**

52 Gad?jum?, ja iesniedz?jtiesai, ?emot v?r? uz otro jaut?jumu sniegto atbildi, uzskat?tu, ka uz pamatliet? apl?kojamo tiesisko regul?jumu neattiecas LESD 64. panta 1. punkt? paredz?t? *standstill* klauzula, tad atbilstoši iesniedz?jtiesas l?gumam ir j?izskata t?s trešais jaut?jums.

53 Ar šo jaut?jumu iesniedz?jtiesai b?t?b? jaut?, vai LESD 63. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas nepie?auj t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru ien?kumi, ko g?st trešaj? valst? re?istr?ta sabiedr?ba un kas nav radušies no pašas š?s sabiedr?bas darb?bas, piem?ram, “starpposma ien?kumi no kapit?lieguld?jumiem” š? tiesisk? regul?juma izpratn?, proporcion?li kapit?lda?u ?pašuma da?ai tiek iek?auti š?s dal?bvalsts rezidenta nodok?u maks?t?ja nodok?a b?z?, ja šim nodok?a maks?t?jam ir vismaz 1 % kapit?lda?u min?taj? sabiedr?b? un ja šie ien?kumi tiek aplikti šaj? trešaj? valst? ar zem?ku nodok?u likmi sal?dzin?jum? ar to, kas ir sp?k? attiec?gaj? dal?bvalst?.

54 Lai atbild?tu uz šo jaut?jumu, pirmk?rt, ir j?p?rbauda kapit?la br?vas aprites ierobežojuma LESD 63. panta izpratn? past?v?šana un attiec?gaj? gad?jum?, otrk?rt, š?da ierobežojuma pie?aujam?ba.

### *Par kapit?la br?vas aprites ierobežojuma esam?bu*

55 Saska?? ar past?v?go Tiesas judikat?ru t?di aizliegti pas?kumi k? kapit?la aprites ierobežojumi ietver pas?kumus, kas attur nerezidentus veikt ieguld?jumus dal?bvalst? vai ar? š?s

dalībvalsts rezidentus attur veikt ieguldījumus citās dalībvalstīs (skat. it paši 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 maksājumiem – Vācijas nodokļu rezidentam, kuram pieder vismaz 1 % kapitāldaļu trešajā dalībvalstī reģistrētā sabiedrībā ar “zemu” nodokļa likmi –, tātad saucamie “pasīvie” ienākumi, proti, “starpposma ienākumi no kapitālieguldījumiem” šāds tiesiskais regulējums izpratnē, kurus šāds sabiedrība ir guvusi neatkarīgi no peļņas sadales veida, tiks aplikti ar nodokli proporcionāli viņa līdzdalības apmēram. Savukārt šis tiesiskais regulējums neattiecas uz nodokļa maksājumu, kuram pieder tās pats kapitāldaļu apmērs Vācijas 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 kapitāldaļu trešajā valstī reģistrētā sabiedrībā un kurš gūst šādu “pasīvus” ienākumus, ja šāds sabiedrības peļņa tiek iekāpta nodokļu maksātāja ar nodokļiem aplikamajos ienākumos proporcionāli viņa līdzdalības apmēram. Patiesībā, salīdzinot ar līdzīgu nodokļa maksātāja līdzdalību viņa pastāvīgās dzīvesvietas dalībvalstī reģistrētā sabiedrībā, šai gadījumā – Vācijas, šāda atšķirīga attieksme rada neizdevīgu nodokļu situāciju nodokļa maksātājam, kurš iegulda kapitālu trešajā valstī, jo pamatlietā aplūkojamais tiesiskais regulējums piedāvā šim nodokļa maksātājam citas juridiskas personas peļņu un par to no viņa ietur nodokli (pēc analoģijas 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 Vācijas, veikt ieguldījumus trešajā valstī reģistrētās sabiedrībās un līdz ar to principā veido ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegtu kapitāla aprites brīvības ierobežojumu.

#### *Par ierobežojuma pieaujamību*

59 Ēmot vērā pamatlietā aplūkojamā tiesiskā regulējuma ierobežojošo raksturu, jāpārbauda – kā to atgādina arī Vācijas valdība –, vai kapitāla brīvības 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 brīvības 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 Līgumu (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 atautā atšķirīga attieksme atbilstoši šā paša panta 3. punktam nedrīkst būt nedz patvaļīga diskriminācija līdzekļos, nedz slēpts ierobežojums. Tādā Tiesa jau ir nospriedusi, ka šāda atšķirīga attieksme ir atļauta tikai tad, ja tā skar situācijās, kas objektīvi nav salīdzināmas, vai, tieši pretēji, ja to pamato primāri vispārīgo

interesu iemesli (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2000. gada 6. j?nijs, *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 T? tad vispirms ir j?p?rbauda, vai š? atš?ir?ga attieksme skar objekt?vi sal?dzin?mas situ?cijas un attiec?gaj? gad?jum? p?c tam j?p?rbauda, vai apl?kojamais br?vas kapit?la aprites ierobežojums ir attaisnojams ar prim?riem visp?r?jo interešu iemesliem.

– *Par situ?ciju sal?dzin?m?bu*

63 V?cijas vald?ba apstr?d to, ka past?v?tu kapit?la br?vas aprites ierobežojums, nor?dot, ka to nodok?a maks?t?ju situ?cija, kuriem pieder kapit?lda?as trešaj? valst? re?istr?t? sabiedr?b? ar zemu nodok?a likmi, uz kuru attiecas pamatliet? apl?kotais tiesiskais regul?jums, nav sal?dzin?ma ar to nodok?u maks?t?ju situ?ciju, kuriem š?das kapit?lda?as pieder V?cijas rezident? sabiedr?b?. P?c š?s vald?bas dom?m, š?s situ?cijas nav sal?dzin?mas, jo ?paši t?d??, ka šis tiesiskais regul?jums attiecas uz l?dzdal?bu sabiedr?b?s, uz kur?m neattiecas V?cijas nodok?u kompetence un kur?m trešaj?s valst?s tiek piem?rota zema nodok?a likme.

64 Past?v?gaj? judikat?r? ir noteikts, ka p?rrobežu situ?cijas atbilst?ba valsts iekš?jai situ?cijai ir j?apl?ko, ?emot v?r? ar attiec?gaj?m valsts ties?bu norm?m sasniedzamo m?r?i (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 2007. gada 18. j?lijs, *Oy AA*, C?231/05, EU:C:2007:439, 38. punkts; 2014. gada 1. apr?lis, *Felixstowe Dock un Railway Company u.c.*, C?80/12, EU:C:2014:200, 25. punkts, k? ar? 2018. gada 12. j?nijs, *Bevola un Jens W. Trock*, C?650/16, EU:C:2018:424, 32. punkts).

65 Šaj? noz?m? – saska?? ar iesniedz?jtiesas skaidrojumiem – pamatliet? apl?kot? tiesisk? regul?juma priekšmets ir “nepie?aut vai neitraliz?t to personu, kuras piln?b? maks? nodokli, (pas?vo) ien?kumu novirz?šanu uz valst?m ar zemu nodok?a likmi”. V?cijas vald?ba uzskata, ka šis tiesiskais regul?jums ir paredz?ts, lai nov?rstu izvair?šanas no nodok?u maks?šanas ar m?ksl?gas novirz?šanas sh?mu uz trešaj?m valst?m ar zemu nodok?a likmi.

66 Protams, m?r?i c?n?ties pret ien?kumu novirz?šanu uz trešaj?m valst?m ar zemu nodok?a likmi dal?bvalsts nevar ?stenot, ja t? veic ieguld?jumus šaj? valst?.

67 Tom?r, k? secin?jumu 71. punkt? ir ar? nor?d?jis ?ener?ladvok?ts, pamatliet? apl?kot? tiesisk? regul?juma m?r?is ir to rezidentu sabiedr?bu situ?ciju, kas veikušas kapit?la ieguld?jumus trešaj? valst? ar “zemu” nodok?a likmi re?istr?t? sabiedr?b?, p?c iesp?jas piel?dzin?t to rezidentu sabiedr?bu situ?cijai, kas ir ieguld?jušas kapit?lu cit? V?cijas rezident? sabiedr?b?, lai tostarp neitraliz?tu iesp?jam?s nodok?u priekšroc?bas, k?das pirm? veida sabiedr?bas var?tu g?t no to kapit?la ieguld?šanas trešaj? valst?. Ta?u, s?kot no br?ža, kad dal?bvalsts vienpus?ji no rezidentes sabiedr?bas ietur nodokli par ien?kumiem, kurus guvusi trešaj? valst? re?istr?ta sabiedr?ba, kur? šai rezidentei sabiedr?bai pieder kapit?lda?as, rezidentes sabiedr?bas situ?cija tuvin?s tai, k?d? atrodas sabiedr?ba rezidente ar kapit?lda??m cit? sabiedr?b? rezident? (p?c analo?ijas skat. spriedumus, 2006. gada 12. septembris, *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas*, C?196/04, EU:C:2006:544, 45. punkts, k? ar? 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 vērējumu par uz to, ka, iespējams, pamatlietājājamais tiesiskais regulējums ir attaisnojams ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem, piekrist tam, ka situācijas nav salīdzināmas tikai tādēļ, ka konkrētiem ieguldītājiem pieder kapitāla daļas 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 analoģijas skat. spriedumu, 2018. gada 12. jūnijs, *Bevola un Jens W. Trock*, C-650/16, EU:C:2018:424, 35. punkts).

69 Ēmot vērē iepriekš izklāstotos apsvērumus, pamatlietājākot atšķirīgā attieksmē skar situācijas, kas ir objektīvi salīdzināmas.

– *Par primāra vispārīgo interešu apsvēruma pastāvīšanu*

70 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru kapitāla aprites ierobežojums var būt pieņemams tikai tad, ja tas ir pamatots ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem, un tādēļ gadījumā – tikai tad, ja ar to var nodrošināt izvirzītā mērķa sasniegšanu un ja tas nepārsniedz šā mērķa sasniegšanai vajadzīgo (šajā nozīmā 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 tās tiesiskais regulējums kā pamatlietājā var būt attaisnojams ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem saistībā ar līdzsvarotu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, krāpšanas novēršanu un izvairēšanas no nodokļu maksēšanas, 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 apsvērumi, kas attaisno kapitāla aprites brīvības izmantošanas ierobežojumu, it paši, ja attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis ir novērst tādus darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (šajā nozīmā 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 SGIC 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 krāpēšanas un izvairēšanas no nodokļu maksēšanas, ja tas specifiski attiecas uz pilnīgi mērķīgām struktūrām bez reālas saimnieciskās darbības, kas izveidotas ar mērķi izvairēties no parasti maksājamo nodokļu par gēto peļņu saistībā ar veiktajām darbībām attiecīgās dalībvalsts teritorijā (šajā nozīmā 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 pārbaudi efektivitāti ir primārs vispārīgo interešu iemesls, kas var pamatot kapitāla aprites brīvības ierobežošanu (šajā nozīmā 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). Šaj? zi?? j?atg?dina, ka nodok?u kontroles m?r?is atbilstoši Tiesas judikat?rai ir c?n?ties pret kr?pšanu un izvair?šanas no nodok?u maks?šanas (šaj? noz?m? skat. spriedumu, 2012. gada 5. j?lijs, *SIAT*, C?318/10, EU:C:2012:415, 44. punkts).

75 Šajos apst?k?os ieinteres?to personu nor?d?tie prim?rie visp?r?jo interešu apsv?rumi pamatlietas apst?k?os ir cieši saist?ti (p?c analo?ijas skat. spriedumus, 2005. gada 13. decembris, *Marks & Spencer*, C?446/03, EU:C:2005:763, 51. punkts; 2010. gada 21. janv?ris, *SGI*, C?311/08, EU:C:2010:26, 69. punkts, k? ar? 2012. gada 5. j?lijs, *SIAT*, C?318/10, EU:C:2012:415, 48. punkts). T? k? pamatliet? apl?kot? tiesisk? regul?juma m?r?is – k? atg?din?ts š? sprieduma 65. punkt? – b?t?b? atbilst šiem prim?riem visp?r?jo interešu apsv?rumiem, it ?paši kr?pšanas un izvair?šan?s no nodok?u maks?šanas nov?ršanai, ir j?p?rbauda, vai šis tiesiskais regul?jums ir piem?rots izvirk?t? m?r?a sasniegšanai un vai tas nep?rsniedz š? m?r?a sasniegšanai nepieciešamo.

76 Attiec?b? uz jaut?jumu, vai min?tais tiesiskais regul?jums ir piem?rots taj? izvirk?t? m?r?a sasniegšanai, ir j?nor?da, ka šaj? regul?jum?, it ?paši *AStG 2006* 7. panta 6. punkt? un 8. panta 3. punkt?, ir paredz?ts, ka trešaj? valst? re?istr?tas sabiedr?bas, kura sa?em “starpposma ien?kumus no kapit?lieguld?jumiem”, g?t? pe??a, kas netiek aplikta ar nodokli V?cij? un par ko attiec?gaj? trešaj? valst? t? maks? zemu nodokli min?t? tiesisk? regul?juma izpratn?, neatkar?gi no š?s pe??as sadales tiek iek?auta t?s personas nodok?a b?z?, kura maks? nodok?us vien?gi V?cij?, proporcion?li t?s procentu?lai da?ai š?s sabiedr?bas kapit?l?, un tiek aplikta ar nodokli k? izmaks?t?s dividendes.

77 Šaj? zi?? nevar izsl?gt – k? to secin?jumu 94. punkt? b?t?b? ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts –, ka t?dos apst?k?os, k?di ir pamatliet?, Z – V?cij? re?istr?tas sabiedr?bas – par?du cesija Y – sabiedr?bai, uz kuru neattiecas V?cijas nodok?u kompetence, – var b?t? iemesls tam, ka V?cijas teritorij? g?tie ien?kumi no sporta klubu darb?bas, ar ko ir saist?ti šie par?di, vismaz da??ji tiek izsl?gti no V?cijas nodok?u kompetences, tom?r šis piem?rojamo materi?lo nodok?u ties?bu jaut?jums ir j?izv?rt? iesniedz?jtiesai. Turkl?t, lai gan Tiesas r?c?b? nav pietiekamu faktu, lai var?tu konstat?t, ka šaj? gad?jum? pamatliet? apl?kotie dar?jumi ir sam?ksloti, nevar ar? izsl?gt – t? k? vien?g? sabiedr?bas Y darb?ba ir no V?cij? re?istr?tas sabiedr?bas ar ?r?j? finans?juma pal?dz?bu p?rpirkto par?du tur?jums, tostarp izmantojot sabiedr?bas X pieš?irto aizdevumu –, ka p?d?j?s min?t?s sabiedr?bas dal?bai sabiedr?b? Y nav no uz??m?jdarb?bas viedok?a der?ga pamatojuma, bet ka t?s galvenais m?r?is vai viens no galvenajiem m?r?iem var b?t? izvair?šan?s no nodok?iem, kas parasti j?maks? par pe??u no V?cijas teritorij? veikt?s darb?bas, šaj? nol?k? izmantojot sabiedr?bu Y k? starpnieksabiedr?bu.

78 L?dz ar to, ja t?ds tiesiskais regul?jums, k?ds tiek apl?kots pamatliet?, kur? ien?kumus no trešaj? valst? re?istr?tas sabiedr?bas ar “zemu” nodok?a likmi ir paredz?ts iek?aut t?das sabiedr?bas nodok?u b?z?, kura piln?b? maks? nodok?us V?cij?, pamatlietas apst?k?os var neitraliz?t sekas, ko rada iesp?jam? m?ksl?g? ien?kumu p?rnešana uz š?du trešo valsti, š?ds tiesiskais regul?jums princip? ir atbilstošs, lai nodrošin?tu taj? izvirk?t? m?r?a sasniegšanu.

79 V?l šaj? gad?jum? ir j?p?rbauda, vai šis tiesiskais regul?jums nep?rsniedz to, kas ir vajadz?gs š? m?r?a sasniegšanai.

80 Saska?? ar Tiesas past?v?go judikat?ru tikai tas vien, ka rezidentei sabiedr?bai pieder kapit?lda?as trešaj? valst? re?istr?t? sabiedr?b?, nevar pamatot visp?r?jo prezumpciju par izvair?šanas no nodok?u maks?šanas un kr?pšanu un l?dz ar to nevar pamatot fisk?lu pas?kumu, kas apdraud kapit?la br?vu apriti (šaj? noz?m? skat. spriedumus, 1998. gada 16. j?lijs, *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, k? ar? 2007. gada 11. oktobris, *ELISA*, C?451/05, EU:C:2007:594, 91. punkts). Savuk?rt, k? izriet no š? sprieduma 73. punkt? min?t?s judikat?ras, valsts pas?kums,

kas ierobežo kapitāla brīvu apriti, var būt attaisnots, ja tas konkrēti paredz nepieaut darbības pilnībā fiktīvu struktūru izveidei.

81 Šajā ziņā iesniedzējtiesa vālas noskaidrot, vai jūdziens “pilnīgi maksiģas struktūras”, kuru Tiesa izmantojusi 2006. gada 12. septembra spriedumā *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544), ir transponējams pamatlietas apstākos. Tā turklāt norāda, ka lieta, kurā taisāts minātais spriedums, iekāujas brīvības veikt uzņēmējdarbību, kas tostarp paredzāta LESD 49. pantā, kontekstā, jo minētā lieta bija par dalībvalsts tiesisko regulējumu, ar kuru citā dalībvalstī reģistrātas sabiedrības ienākumi tika aplikti ar nodokli pirmajā dalībvalstī, itāpaši, ja nodokļu maksājājam rezidentam piederāja vairāki nekā 50 % no šā s sabiedrības kapitāla m.

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 maksiģas struktūras” raksturs, ja tiek konstatāts, balstoties uz objektīviem faktiem, par kuriem var pārliecināties trešās personas, ka šā sabiedrība ir fiktīvs veidojums, kas uzēmošās dalībvalsts teritorijā neveic nekādu efektīvu saimniecisku darbību, tostarp ēmot vārā minētās sabiedrības faktiskas pastāvšāšanas pakāpi telpu, personāla un aprākojuma veidolā. No tā Tiesa secināja, ka šādiem fiktīviem veidojumiem, itāpaši tiem, kuriem ir meitassabiedrības, “pastkastātes” jeb “aizseģa” uzēnuma raksturs, var piemārot āpašu nodokļu režāmu, lai novārstu krāpšānu un izvairšānos no nodokļu maksšāšanas, un Lģguma noteikumi saistābā ar šo brīvību to pieāauj.

83 To ēmot vārā attiecābā uz iesniedzējtiesas tieši norādāto jautājumu, proti, kādā m kvalitatātes un apjoma prasābā m būtu jāatbilst nodokļa maksājāja lādzdalābai trešajā valstī reģistrātas sabiedrības, lai tā netiktu uzskatāta par “pilnģigi maksiģgu”, ir jāatģdāna, ka kapitāla brāvas aprites mārtāis starp dalībvalstīm un trešajā m valstīm ir nevis izvīrzātas nosacājumus, ar kādiem sabiedrības var tikt veikt uzēnumājdarbību iekšējā tīrgā (šajā nozā mā skat. spriedumu, 2012. gada 13. novembris, *Test Claimants in the FII Group Litigation*, C-35/11, EU:C:2012:707, 100. punkts), bet gan āstenot pārobežu kapitāla aprites liberalizāciju (šajā nozā mā 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 Lādz ar to kapitāla brāvas aprites kontekstā jūdziens “pilnģigi maksiģģa struktūra” ne vienmā r nozā mā elementus saistābā ar efektāvas saimnieciskas darbības neveikšānu, kas piemināta 2006. gada 12. septembra sprieduma *Cadbury Schweppes un Cadbury Schweppes Overseas* (C-196/04, EU:C:2006:544) 67. un 68. punktā, jo maksiģģa tģdu apstākā u radšāna, kas vajadzģgi, lai izvairātos no nodokļa uzlikšānas dalībvalstī vai lai pienācģgi saēmtu nodokļu priekšrocābu tajā, attiecābā uz pārobežu kapitāla apriti var izpausties dažādos veidos. Protāms, šie elementi var kalpot par netiešā m norā dā m uz pilnģigi maksiģģas struktūras esāmbu, arā lai piemārotu normas saistābā ar kapitāla brāvu apriti, itāpaši tad, ja tas izrā dās vajadzģgs, lai novārtātu ekonomisko pamatojumu lādzdalābai sabiedrības, kas pati neveic saimniecisko darbību. Tomā r šis jūdziens kapitāla brāvas aprites kontekstā var ietvert jebkādas struktūras, kuru galvenāis mārtāis vai viens no galvenājiem mārtāiem ir peāāas, kas gāta dalībvalsts teritorijā veiktas darbības rezultā tģ, samākslota novīrzāšana uz trešo valsti ar zemu nodokļa likmi.

85 Tomā r šajā lietā šāiet, ka pamatlietā aplākotā tiesiskā regulājuma mārtāis nav tikai ierobeģotā rācābu, ar ko izveido šādas maksiģģas struktūras. No iesniedzējtiesas nolūmuma izriet, ka saskaāā ar *AStG 2006* 7. panta 6. punktu un 8. panta 3. punktu, ja tiek konstatāts, ka nodokļu maksājājam rezidentam pieder vismāz 1 % kapitāla u trešajā valstī ar zemu nodokļu likmi reģistrātas sabiedrības minētā tiesiskā regulājuma izpratnā un tas gāst “starpposma ienākumus no

kapitālieguldījumiem” minētā regulējuma izpratnē, šie ienākumi tiek automātiski iekārti šā nodokļu maksājuma ar nodokli apliekamajos ienākumos, vienam nenodot iespēju iesniegt informāciju, kas pierāda, ka viņa līdzdalība nav balstīta uz maksīgā struktūra, piemēram, itā paši viņa līdzdalības šajā sabiedrībā ekonomiskos iemeslus vai tās veiktās saimnieciskās darbības patiesumu.

86 Tomēr šis pamatlieta aplūkots tiesiskā regulējuma automātiskums, kas būtībā ir līdzīgs neatšķirjamai prezumpcijai par krāpšanu vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, var tikt attaisnots tikai, pamatojoties uz šajā regulējumā noteiktajiem kritērijiem. Zemas likmes nodoklis, ko piemēro trešajam valstī reģistrētas sabiedrības ienākumiem vai tās pamatēsošās darbības “pasvaiss” raksturs, lai gan tie var būt netiešas norādes uz tādā rīcību kā krāpšana vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, tomēr kā tādā nevar būt pietiekami, lai konstatētu, ka dalībvalsts nodokļu maksājuma rezidenta līdzdalība šajā sabiedrībā noteikti ir maksīgā struktūra.

87 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru – attiecībā starp dalībvalstīm kontekstā, lai valsts tiesiskais regulējums būtu samērīgs ar mērķi novērst krāpšanu un izvairīšanās no nodokļu maksāšanas, katrā gadījumā, kur nevar izslēgt samērīgu darījumu pastāvīšanu, tam ir jānodokļu maksājuma iespēja bez pārmaiņīgā administratīvā grūtībām iesniegt pierādījumus par iespējamiem komerciālajiem iemesliem, kādā šis darījums tika noslēgts (šajā nozīmā 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:T:2012:415, 50. punkts, un 2013. gada 3. oktobris, *Itelcar*, C-282/12, EU:C:2013:629, 37. punkts).

88 Ēmot vērā iepriekšējā punktā minēto judikatūru, attiecīgais tiesiskais regulējums pamatlieta, tā kā tajā tiek prezumēta samērīgu darbību esamība, pamatojoties tikai uz to, ka ir izpildīti tiesiskajā regulējumā izvirzītie nosacījumi, tomēr nedodot attiecīgajam nodokļu maksājuma nekādu iespēju atspēkot šādu pieņēmumu, principā pārsniedz to, kas nepieciešams tā mērķa sasniegšanai.

89 To Ēmot vērā, pamatlieta aplūkots tiesiskais regulējums attiecas nevis uz dalībvalstīm, bet uz trešajām valstīm.

90 Šajā ziņā ir svarīgi atgādināt, ka judikatūra par aprites brīvības ierobežojumiem Eiropas Savienībā nevar tikt pilnībā transponēta uz kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, jo šāda aprite notiek atšķirīgā tiesiskā kontekstā (skat. itā paši spriedumu, 2010. gada 28. oktobris, *Établissements Rimbaud*, C-72/09, EU:C:2010:645, 40. punkts un tajā minētā judikatūra).

91 Itā paši attiecībā uz dalībvalstu pienākumu dot iespēju nodokļu maksājuma iesniegt pierādījumus par iespējamiem komerciālajiem iemesliem viņa līdzdalībai sabiedrībā, kas ir reģistrēta trešajam valstī, no Tiesas judikatūras izriet, ka šāda pienākuma esamība ir jāvērtē atkarībā no tā, vai ir pieejami administratīvi un reglamentājoši pasākumi, kas ļautu vajadzības gadījumā pārbaudīt šādu elementu patiesumu (šajā nozīmā 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 pakārtoti iespēju saņem nodokļu priekšrocību nosacījumiem, kuru ieviešanu var pārbaudīt, tikai saņemot informāciju no trešās valsts kompetentajām iestādēm, šā dalībvalsts principā var likumīgi atteikties piešķirt šo priekšrocību, ja no šīs valsts iegūtā šo informāciju izrādās neiespējami tostarp tādā, ka šai trešajai valstij nav līgumiska pienākuma to sniegt (šajā nozīmā



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 Vācijas reģistrācijas sabiedrības līdzdalība trešajā valstī reģistrētā sabiedrībā, neskatoties uz AStG 2006 7. panta 6. punktu un 8. panta 3. punktu minēto nosacījumu izpildi, nav balstīta uz maksīgā 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 reģistrācijas sabiedrības, kurā šīs dalībvalsts nodokļu maksātājam pieder kapitāls, darbību 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), iesniedzētājam 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 būt Vācijas nodokļu iestāde vajadzības gadījumā pārbaudīt tās informācijas patiesumu attiecībā uz Šveices nodibināto sabiedrību, kura sniegta nolūkā pierādīt to, ka minētās nodokļu maksātāja līdzdalības šajā sabiedrībā pamatā nav maksīgā struktūra.

95 Tikai tad, ja starp dalībvalsti un attiecīgo trešo valsti nepastāv šāds tiesiskais regulējums – it paši līgumisks –, ir jāuzskata, ka LESD 63. panta 1. punkts neaizliedz to, ka šī dalībvalsts piemēro tādū tiesisko regulējumu kā pamatlietā, kurā ir paredzēts ietvert trešajā valstī reģistrācijas sabiedrības gētos ienākumus rezidenta nodokļu maksātāja ar nodokli apliekamajos ienākumos, viņam nedodot iespēju pierādīt viņa līdzdalības šajā sabiedrībā iespējamās ekonomiskās iemeslus. Savukārt, ja tiktu konstatēts, ka šāds tiesiskais regulējums pastāv, attiecīgajam nodokļu maksātājam ir jābūt iespējai bez pārmaiņīgām administratīvām grūtībām iesniegt pierādījumus par iespējamām komerciāliem apsvērumiem, kas bija pamatā viņa ieguldījumam trešajā valstī.

96 Ēmot vērā iepriekš izklāstītos apsvērumus, uz trešo jautājumu ir jāatbild, ka LESD 63. panta 1. punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tas neaizliedz tādū dalībvalsts tiesisko regulējumu, saskaņā ar kuru ienākumi, ko gēst trešajā valstī reģistrāta sabiedrība un kas nav radušies no pašas šīs sabiedrības darbības, piemēram, “starposma ienākumi no kapitālieguldījumiem” šā tiesiskā regulējuma izpratnē, proporcionāli kapitāla ū pašuma daļai tiek iekāuti šīs dalībvalsts rezidenta nodokļu maksātāja nodokļa bāzē, ja šim nodokļa maksātājam ir vismaz 1 % kapitāla ū minētajā sabiedrībā un ja šie ienākumi tiek aplikti šajā trešajā valstī ar zemāku nodokļu likmi nekā tādū, kas ir spēkā attiecīgajā dalībvalstī, ja vien nepastāv tiesiskais regulējums, kurā paredzēti tostarp līgumiski pienākumi, kas ļāuj šīs dalībvalsts nodokļu iestāde vajadzības gadījumā pārbaudīt tās informācijas patiesumu attiecībā uz šo pašu sabiedrību, kura sniegta nolūkā pierādīt, ka minētās nodokļu maksātāja līdzdalība šajā sabiedrībā nebalstās uz maksīgām struktūrām.

### **Par tiesāšanās izdevumiem**

97 Attiecībā uz pamatlīetas pusēm šā tiesvedība ir stadijā procesā, kuru izskata iesniedzētājs, un tādū lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti pušu izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar š?du pamatojumu Tiesa (virspal?ta) nospriež:

1) **LESD 64. panta 1. punkt? paredz?t? *standstill* klauzula ir j?interpret? t?d?j?di, ka LESD 63. panta 1. punkts neliedz piem?rot ierobežojumu br?vai kapit?la apritei starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m, kas ir saist?ts ar tiešiem ieguld?jumiem un kas b?t?b? past?v?ja 1993. gada 31. decembr? saska?? ar dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, lai gan š? ierobežojuma piem?rojam?ba p?c š? datuma ir tikusi paplašin?ta, attiecinot to uz l?dzdal?bu, kas neietver tiešu ieguld?jumu.**

2) **LESD 64. panta 1. punkt? paredz?t? *standstill* klauzula ir j?interpret? t?d?j?di, ka LESD 63. panta 1. punkt? paredz?tais aizliegums ir piem?rojams kapit?la aprites ierobežojumam starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m, ja š? ierobežojuma pamat? esošie valsts nodok?u ties?bu akti p?c 1993. gada 31. decembra ir b?tiski groz?ti, jo tika pie?emts likums, kas st?j?s sp?k?, bet kas tika aizst?ts v?l pirms t? piem?rošanas praks?, ar b?t?b? identisku tiesisko regul?jumu tam, kurš bija piem?rojams 1993. gada 31. decembr?, ja vien š? likuma piem?rošana nav atlikta saska?? ar valsts ties?b?m t?d?j?di, ka, neraugoties uz t? st?šanas sp?k?, tas nebija piem?rojams attiec?b? uz LESD 64. panta 1. punkt? min?to kapit?la p?rrobežu apriti, un tas ir j?p?rbauda iesniedz?jtiesai.**

3) **LESD 63. panta 1. punkts ir j?interpret? t?d?j?di, ka tas neaiziedz t?du dal?bvalsts tiesisko regul?jumu, saska?? ar kuru ien?kumi, ko g?st trešaj? valst? re?istr?ta sabiedr?ba un kas nav radušies no pašas š?s sabiedr?bas darb?bas, piem?ram, “starpposma ien?kumi no kapit?lieguld?jumiem” š? tiesisk? regul?juma izpratn?, proporcion?li kapit?lda?u ?pašuma da?ai tiek iek?auti š?s dal?bvalsts rezidenta nodok?u maks?t?ja nodok?a b?z?, ja šim nodok?a maks?t?jam ir vismaz 1 % kapit?lda?u min?taj? sabiedr?b? un ja šie ien?kumi tiek aplikti šaj? trešaj? valst? ar zem?ku nodok?u likmi nek? t?, kas ir sp?k? attiec?gaj? dal?bvalst?, ja vien nepast?v tiesiskais regul?jums, kur? paredz?ti tostarp l?gumiski pien?kumi, kas ?auj š?s dal?bvalsts nodok?u iest?d?m vajadz?bas gad?jum? p?rbaud?t t?s inform?cijas patiesumu attiec?b? uz šo pašu sabiedr?bu, kura sniegta nol?k? pier?d?t, ka min?t? nodok?u maks?t?ja l?dzdal?ba šaj? sabiedr?b? nebalst?s uz m?ksl?g?m strukt?r?m.**

[Paraksti]

\* Tiesved?bas valoda – v?cu.