

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2014. gada 10. aprīlis (*)

Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu – Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Kapitāla brīvā aprīte – LESD 63. un 65. pants – Juridisko personu ienākuma nodoklis – Atšķirīga attieksme pret ieguldījumu fondiem rezidentiem un nerezidentiem 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 Barthet], 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* vērā – M. Rudnicki, juriskonsults,
- Polijas valdības vērā – B. Majczyna un M. Szpunar, kuru ar A. Kramarczyk, pārstāvji,
- Vācijas valdības vērā – T. Henze un K. Petersen, pārstāvji,
- Spānijas valdības vērā – A. Rubio González, pārstāvis,
- Francijas valdības vērā – G. de Bergues, J.-S. Pilczer un D. Colas, pārstāvji,
- Itālijas valdības vērā – G. Palmieri, pārstāve, kurai palīdz A. De Stefano, avvocato dello Stato,
- Somijas valdības vērā – M. Pere, pārstāve,
- Eiropas Komisijas vērā – K. Herrmann un W. Roels, pārstāvji,

noklausījies ģenerālvokļa secinājumus 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 tādu dividendžu 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 pamatlīetas 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 zryczaśtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiągnitych 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 iegāti pēc publiska vai privāta uzaicinājuma iegādāties to ieguldījumu vārtspapirus, kolektīvi ieguldījumi pārvaduma vārtspapirus, 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 dividendēm un citiem ienākumiem, kuri gāti no daļības tādās juridiskās personas peļņā, kuras juridiskā adrese ir Polijā [..], ir noteikts 19 % apmērā no gētajiem ienākumiem, ievērojot 2. punktu.

2. Nodoklis, kas maksājams par 3. panta 2. punktā minēto personu 1. punktā paredzētajiem ienākumiem, ir noteikts 19 % apmērā no ienākumiem, ja vien konvencijā par nodokļu 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 piemērojamie noteikumi, kā arī noteikumi, kas regulē pārvalstu fondu un pārvaldes sabiedrību darbību Polijas Republikas teritorijā.”

7 Šis likuma 2. panta 7. un 9. punkts ir paredzēts:

“Šajā likumā:

[..]

7) Daļībvalsts ir: Eiropas Savienības daļībvalstis, izņemot Polijas Republiku;

[..]

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

[..].”

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

“Ieguldījumu fonds ir juridiska persona, kuras darbības vienīgais mērķis ir finanšu līdzekļu, kas iegāti pēc publiska vai privāta uzaicinājuma iegādāties to ieguldījumu vērtspapirus, kolektīvi ieguldījumi pārvēduma vērtspapirus, citos naudas tirgus instrumentos un citās likumā noteiktajās pašumtiesībās.”

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 līgumslēdzēja valstī un kuras tiek izmaksātas citās līgumslēdzējās valsts rezidentam, apliek ar nodokli šajā otrajā valstī.

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 balsšanas tiesībām sabiedrībā, kura izmaksā dividendes,

b) 15 % no dividenžu bruto summas visos pārējos gadījumos.

Šā 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 iegādi Polijas sabiedrībās, 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 cēla prasību iesniegt tiesā 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 Iesniedzājtiesā rodas jautājums, vai, ņemot vērā Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli

paredzēt atbrīvojuma no nodokļa, kas lūdzvērīgā pilnīgā individuālā atbrīvojumam no uzņēmumu ienākuma nodokļa un kas ir piemērojams vienīgi ieguldījumu fondiem, kuri atbilst Likuma par ieguldījumu fondiem paredzētajām prasībām, pašo raksturu, kā arī šāuro saikni starp pēdējā likuma noteikumiem un minēto atbrīvojumu, šā Polijas likuma norma ir jāizvērtē, nevis ņemot vērā kapitāla brīvas aprites principu, bet gan brīvības veikt uzņēmējdarbību principu.

14 Pieņemot, ka šā izvērtēšana jāveic, ņemot vērā kapitāla brīvas aprites principu, iesniedzējtiesa jautā, vai pamatlietā aplūkotie tiesību akti rada šā brīvības nepamatotu ierobežojumu.

15 Konkrēti k iesniedzējtiesa vaicā, vai ar to, ka šā stenotās darbības metodes un joma ir lūdzīgā, pietiek, lai ieguldījumu fondu, kura juridiskā adrese atrodas Polijā, varētu pielīdzināt tādām 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 šajā valstī nav piemērojamas.

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

17 Šādos apstākļos *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

“1) Vai [LESD 63. pants] ir piemērojams gadījumā, kurā attiecīgajai tiesai ir jāizvērtē, vai vispārpiemērojama individuālā atbrīvojuma no nodokļu kontekstā dalībvalsts var ieviest tādās 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 atbrīvojums no vienotas likmes uzņēmumu ienākuma nodokļa, bet šāds atbrīvojums 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 tādēļ, kuru juridiskā adrese ir Eiropas Savienības dalībvalstī, attiecībā uz individuālo atbrīvojumu 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 lūgumu atkārtoti sēkt tiesvedības mutvārdu daļu

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

19 Prasītājs pamatlietā ar 2013. gada 6. decembra vēstuli, kas Tiesas kancelejā 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, uzklauzjusi ģenerāladvokātu, 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, uzklauš?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 dar?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?tju izmantot t?du ieguld?jumu fondu pakalpojumus, 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 j?p?rbauda, ?emot v?r? vien?gi kapit?la br?vu apriti (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 92. punkts).

29 Kontekst?, kas attiecas uz trešo valstu dividend?m piem?rojamo nodok?u rež?mu, ir j?uzskata, ka ir pietiekami izv?rt?t valsts ties?bu aktu m?r?i, lai noteiktu, vai uz trešo valstu izcelsmes dividend?m piem?rojamo nodok?u rež?mu attiecas LESD noteikumi par kapit?la br?vu apriti (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 96. lpp.).

30 Šaj? zi?? Tiesa preciz?ja, ka valsts tiesiskais regul?jums par trešo valstu izcelsmes dividend?m piem?rojamo nodok?u rež?mu, kas ir piem?rojams ne tikai t?dos gad?jumos, kad m?tessabiedr?ba ?steno izš?irošu ietekmi uz dividendes izmaks?jošo sabiedr?bu, ir j?nov?rt?, ?emot v?r? LESD 63. pantu. L?dz ar to dal?bvalst? re?istr?ta sabiedr?ba var neatkar?gi no tai piederošo kapit?lda?u apjoma sabiedr?b?, kura izmaks? dividendes un kura ir re?istr?ta trešaj? valst?, atsaukties uz šo ties?bu normu, lai apšaub?tu š?du tiesisko regul?jumu (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 99. punkts).

31 Tom?r ir j?nodrošina, ka LESD 63. panta 1. punkta interpret?cija, run?jot par attiec?b?m ar trešaj?m valst?m, ne?auj saimniecisk?s darb?bas subjektiem, kas neietilpst br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bas piem?rošanas jom?, izmantot šo br?v?bu sav? lab? (šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 100. punkts).

32 T?d?j?di, k? ?ener?ladvok?ts to nor?d?jis savu secin?jumu 21. punkt?, šis v?rt?jums attiec?b? uz nodok?u rež?mu, ko piem?ro dividend?m, kuras treš?s valsts sabiedr?ba izmaks? dal?bvalst? re?istr?tai personai, ir piem?rojams ar? situ?cij?, kur? dal?bvalst? re?istr?ta sabiedr?ba dividendes izmaks? savam trešaj? valst? re?istr?tam akcion?ram, k? tas ir pamatliet?.

33 Faktiski, pirmk?rt, pamatliet? apl?kotais atbr?vojums, kas paredz?ts Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 6. panta 1. punkt?, nerada noš?iršanu atkar?b? no dal?bas, no kuras izriet ieguld?jumu fondu sa?emt?s dividendes, veida. Otrk?rt, nepast?v risks, ka saimniecisk?s darb?bas subjekts, kurš neietilpst br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu teritori?laj? piem?rošanas jom?, var?tu no t?s g?t labumu, jo nodok?u ties?bu akti pamatliet? attiecas uz š?m dividend?m piem?rojamo nodok?u rež?mu un to m?r?is nav trešo valstu saimniecisk?s darb?bas subjektiem noteikt nosac?jumus piek?uvei valsts tirgum.

34 Š?du konstat?jumu nevar apšaub?t it ?paši ar š? sprieduma 24. punkt? atg?din?tajiem Polijas vald?bas argumentiem, jo, lai noteiktu, vai uz šiem ties?bu aktiem attiecas LESD 63. panta piem?rošana, ir j?izv?rt? nevis min?tajos ties?bu aktos paredz?t? atbr?vojuma raksturs, ne ar? ieguld?jumu fondu ?stenot?s darb?bas raksturs, bet gan ieguld?jumu fondu dal?bas forma sabiedr?b?s rezident?s.

35 ?emot v?r? iepriekš min?to, uz pirmo jaut?jumu ir j?atbild, ka 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.

Par otro jaut?jumu

36 Ar savu otro jautājumu iesniedzjtiesa btb? vlas noskaidrot, vai LESD 63. un 65. pants ir jinterpret? t?d?j?di, ka tiem pretrun? ir t?di dal?bvalsts nodok?u ties?bu akti k? pamatliet?, saska?? ar kuriem atbr?vojumu no nodok?iem nevar piem?rot dividend?m, kuras šaj? dal?bvalst? re?istr?t?s sabiedr?bas izmaks? ieguld?jumu fondam, kas atrodas trešaj? valst?.

37 It ?paši saska?? ar Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli – t? redakcij?, kas piem?rojama pamatlietas faktiem, proti, 2005. un 2006. gad?, l?dz pat 2011. gada janv?rim, – dividendes, ko sabiedr?ba rezidente izmaks?ja trešaj? valst? re?istr?tam ieguld?jumu fondam, princip? tika apliktas ar nodokli, kura likme bija 19 %, piem?rojot nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet?, iz?emot, ja atbilstoši Konvencijai par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu tika piem?rota atš?ir?ga likme, turpret? š?das dividendes no nodok?a bija atbr?votas, ja t?s tika izmaks?tas ieguld?jumu fondam rezidentam, turkl?t, ja šis fonds atbilda Likum? par ieguld?jumu fondiem noteiktajiem nosac?jumiem.

Par kapit?la aprites br?v?bas ierobežojuma past?v?šanu

38 Vispirms ir j?atg?dina, ka, lai gan tiešie nodok?i ietilpst dal?bvalstu kompetenc?, dal?bvalst?m t? tom?r ir j??steno, iev?rojot Savien?bas ties?bas (2012. gada 10. maija spriedums apvienotaj?s liet?s no C?338/11 l?dz C?347/11 *Santander Asset Management SGII* u.c., 14. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

39 Šaj? zi?? no Tiesas past?v?g?s judikat?ras izriet, ka t?di ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pas?kumi k? kapit?la aprites ierobežojumi ietver pas?kumus, kas attur nerezidentus veikt ieguld?jumus dal?bvalst? vai ar? š?s dal?bvalsts rezidentus attur veikt ieguld?jumus cit?s dal?bvalst?s (2007. gada 18. decembra spriedums liet? C?101/05 A, Kr?jums, l?11531. lpp., 40. punkts; 2011. gada 10. febru?ra spriedums apvienotaj?s liet?s C?436/08 un C?437/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, Kr?jums, l?305. lpp., 50. punkts, k? ar? iepriekš min?tais spriedums apvienotaj?s liet?s *Santander Asset Management SGII* u.c., 15. punkts).

40 Šaj? gad?jum? pamatliet? apl?kotajos valsts nodok?u ties?bu aktos paredz?tais atbr?vojums no nodok?iem tika pieš?irts tikai ieguld?jumu fondiem, kuri savu darb?bu veic saska?? ar Likumu par ieguld?jumu fondiem.

41 No l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu ar? izriet, ka saska?? ar valsts ties?bu aktiem pamatliet? ieguld?jumu fondiem atbr?vojumu pieš?ir tikai ar nosac?jumu, ka to juridisk? adrese ir Polij?. L?dz ar to ieguld?jumu fondiem nerezidenti izmaks?taj?m dividend?m – vien?gi šo fondu re?istr?cijas vietas d?? – nevar pieš?irt atbr?vojumu no nodok?a ietur?šanas ien?kumu g?šanas viet?, pat ja š?m dividend?m atbilstoši Konvencijai par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu, iesp?jams, var?tu tikt piem?rots nodok?a likmes samazin?jums.

42 Š?ds atš?ir?gs dividend?m piem?rojamais nodok?u rež?ms starp ieguld?jumu fondiem rezidenti un ieguld?jumu fondiem nerezidenti var attur?t, pirmk?rt, trešaj? valst? re?istr?tus ieguld?jumu fondus no l?dzdal?bas ieg?šanas Polij? re?istr?t?s sabiedr?b?s un, otrk?rt, ieguld?t?jiem, kas ir š?s dal?bvalsts rezidenti, – ieg?t kapit?lda?as ieguld?jumu fondos, kas ir nerezidenti (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Santander Asset Management SGII* u.c., 17. punkts).

43 No t? izriet, ka valsts ties?bu akti pamatliet? rada kapit?la br?vas aprites ierobežojumu, kas princip? ir pretrun? LESD 63. pantam.

44 Tomēr ir jāpārbauda, vai šādu ierobežojumu var pamatot saskaņā ar Līguma normām.

Par LESD 64. panta 1. punkta piemērojamību

45 Saskaņā ar LESD 64. panta 1. punktu LESD 63. pants neliedz attiecināt uz trešajām valstīm ierobežojumus, kas 1993. gada 31. decembrī pastāvēja valstu vai Savienības tiesību aktos par kapitāla apriti starp dalībvalstīm un trešajām valstīm, ja 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 šīs 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. punktā noteikto laika kritēriju no Tiesas pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai arī tiesību aktu saturs, kas pastāv Savienības tiesību aktā noteiktajā datumā, principā ir jānosaka valsts tiesai, Tiesas pienākums ir sniegt tādā Savienības jēdziena interpretācijas elementus, kurš ir pamatā atkāpes no Savienības tiesībām piemērošanai noteiktā datumā "pastāvīgo" 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 šīs noteiktā datuma, tikai tāpēc vien netiek automātiski nodalīts no atkāpes ietverošā tiesiskā regulējuma, ko ievieša ar attiecīgo Savienības aktu. Atkāpe attiecas uz noteikumiem, kas pēc būtības ir identiski iepriekšējiem tiesību aktiem vai kas tikai samazina vai atceļ iepriekšējos tiesību aktos esošo šķērslī Savienības tiesību un brīvību izmantošanai. Savukārt tādās 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 pastāvīgo tiesību aktiem (skat. iepriekš minēto 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 192. punkts, un 2007. gada 24. maija spriedumu lietā C-157/05 *Holböck*, Krājums, I-4051. lpp., 41. punkts).

49 Šajā ziņā no Komisijas apsvērumiem izriet un Polijas valdība šo faktu neapstrīd, ka Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 6. panta 1. punkta 10. apakšpunktā paredzētais atbrīvojums no nodokļiem tika ieviests ar 1997. gada 28. augusta likumu.

50 Līdz ar to, kā ģenerālvokāts to norādījis savu secinājumu 57. punktā, ierobežojums Līguma tiesību normu attiecībā uz kapitāla brīvību apriti izpratnē, kas tika saglabāts pēc 1993. gada 31. decembra, pirms šā datuma nepastāvēja.

51 1993. gada 31. decembrī dividendēm, ko Polijas sabiedrības izmaksājušas saimnieciskajām vienībām nerezidentēm, tika piemērots vai nu tās pats nodoklis ieturējums ienākumu gēšanas 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 šīs 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 viet? 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, l?9879. lpp., 56. punkts, k? ar? iepriekš min?to spriedumu apvienotaj?s liet?s *Santander Asset Management SGII* 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 SGII* 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 SGII* 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 pārdzīvē 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 vārtspārņu 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 situācijās ir atšķirīgā. Faktiski, ciktāl PVKIU direktīva nav piemērojama trešajās valstīs reģistrētiem ieguldījumu fondiem, tādēļ ka tie neietilpst Savienības tiesību piemērošanas jomā, pieprasot, lai šie pārdzīvē minētā tiktu regulēti identiski ieguldījumu fondiem rezidentiem, atņemtu kapitāla brīvā 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 trešajām 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 vāļ 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 saņemšanas 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 ciešākās sadarbības mehānismiem, kas PVKIU direktīvā paredzēti Savienības ietvaros.

73 Runājot par argumentu, kas attiecas uz to, ka nepastāv juridisks instruments, kas Polijas nodokļu iestādēm ļautu pārbaudīt Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrētu ieguldījumu fondu iesniegtos pierādījumus un informāciju, lai noteiktu šo fondu salīdzinājumā ar Poliju 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 precizēts 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 vispārīgās sistēmas izriet, ka minētā informācijas apmaiņas sistēma ietilpst ar šo direktīvu ieviestajā uzraudzības sistēmā. Līdz ar to šīs starp dalībvalstīm paredzētais sadarbības veids neattiecas uz nodokļu jomu, bet gan vienīgi uz ieguldījumu fondu darbību PVKIU jomā.

77 Līdz ar to PVKIU direktīva nevar piešķirt Polijas nodokļu iestādei pilnvaras veikt vai likt veikt kontroli, lai 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 tādā 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 pamatlietā.

80 Turklāt izslēdzot no atbrīvojuma no nodokļiem ieguldījumu fondus nerezidentus tikai tādā gadījumā, ka tie reģistrēti trešajā valstī, pamatlietā aplūkoti valsts nodokļu tiesību akti nedod iespēju šiem nodokļu maksātājiem pierādīt, ka tie atbilst līdzīgām prasībām kā tās, kas noteiktas Likumā par ieguldījumu fondiem.

81 No Tiesas judikatūras, protams, izriet, ka Savienības dalībvalstu 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 aplūkoto 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 pārskaitejumu, ko ieguldījumu fondi veic šo fondu daļbniekiem, aplikšanu ar nodokli. Lai pastāvētu nodokļu režīma saskaņotība, jānodrošina saskaņota un efektīva konkrēto nodokļa maksājuma ienākumu aplikšana ar nodokli neatkarīgi no daļbvalsts, kādā tie gēti, un ēmot vērē citēs daļbvalstēs samaksēto nodokļa summu.

90 Turklāt Vēcijas valdība apgalvo, ka situācijēs, kurēs ir iesaistētas trešēs valstis, it ēpaē attiecēbē uz ieguldējumu fondiem bētu jāpaplašina nodokļu saskaņotēbas jēdziens un jānovērtē visi daēēdie nodokļu uzlikēšanas posmi, pieēmot, ka dividendes tiek izmaksētas ērvalstēs reēistrētiem kapitēldaēu turētējiem.

91 Ir jāatēdina, ka Tiesa jau ir nospriedusi, ka ar nepieciešamību saglabāt ēēdu saskaņotēbu var pamatot tiesisko regulējumu, kas ierobeēo pamatbrēvēbas (iepriekē minētais spriedums apvienotajās lietēs *Santander Asset Management SGII* u.c., 50. punkts un tajē minētē judikatēra).

92 Tomēr, lai uz ēēdu pamatojumu balstētu argumentu varētu pieēemt, saskaņā ar pastāvēgo judikatēru ir jāpierēda, ka pastāvē tieēa saikne starp attiecēgo nodokļu priekērocēbu un ēēs priekērocēbas atsvērēšanu ar noteiktu nodokļu maksējumu, un ēēs saiknes tieēais raksturs ir jānovērtē, ievērojot attiecēgē tiesiskē regulējuma mērtēi (iepriekē minētais spriedums apvienotajās lietēs *Santander Asset Management SGII* u.c., 51. punkts un tajē minētē judikatēra).

93 Kē tas jau tika norēdēts ēē sprieduma 62. punktē, pamatlietē aplēkots dividenēu atbrēvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gēēšanas vietē nav pakēauts nosacējumam, saskaņā ar kuru dividendes, ko saēēmis attiecēgais ieguldējumu fonds, tam ir jāizmaksē tēlēk, un to aplikēšana ar nodokli, ko maksē ēo fondu kapitēldaēu turētēji, ēauj kompensēt atbrēvojumu no nodokļa ienākumu gēēšanas vietē.

94 Turklāt, kē to uzsvēris ēenerēladvokēts savu secinējumu 113. punktē, nodokļu saskaņotēbas jēdziena paplašēnta interpretēcija, ko piedēvē Vēcijas valdība, balstēs uz nepierēdētu premisu, ka treēajēs valstēs reēistrētu ieguldējumu fondu kapitēldaēu turētēji paēi ar ēēs valsts rezidenti vai vismaz nav attiecēgēs daļbvalsts rezidenti. Lai izvērtētu nodokļu saskaņotēbas iemeslu, principē ēis vērtējums ir jāveic, ēmot vērē vienu un to paēu nodokļu režēmu.

95 Lēdz ar to, nepastēvot tieēai saiknei ēē sprieduma 92. punktē minētēs judikatēras izpratnē starp tēdu valsts izcelsmes dividenēu atbrēvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gēēšanas vietē, kuras ir saēēmis ieguldējumu fonds rezidents, un ēo dividenēu – kē minēto ieguldējumu fondu kapitēldaēu turētēju ienākumu – aplikēšanu ar nodokli, pamatlietē aplēkots tiesību aktus nevar pamatot ar nepieciešamību saglabāt nodokļu režīma saskaņotību.

– Nodokļu ieturēēšanas kompetēu sadalējums un nodokļu iēēmumu nodroēinēēšana

96 Vācijas valdība turklāt kļūmes, kuru mērķis ir pamatot aplūkoto ierobežojumu, ir izvirzījusi nepieciešamību saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenci sadalījumā 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 sadalījumā, 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 būze tiktu automātiski pārcelta uz trešo valsti.

98 Saskaņā ar Tiesas pastāvīgo judikatūru nepieciešamību saglabāt sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenci sadalījumā starp dalībvalstīm it īpaši var pieņemt, ja attiecīgā režīma mērķis ir novērst tādas darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot savu kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGII* 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 sadalījumā starp dalībvalstīm, lai attaisnotu nodokļa uzlikšanu šādas peļņas saņēmējiem – ieguldījumu fondiem nerezidentiem (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGII* u.c., 48. punkts un tajā minētā judikatūra).

100 Šajā ziņā nevar pamatot apgalvot, ka šā judikatūra nav piemērojama dalībvalstu un trešo valstu attiecībām, ciktāl ar to savstarpējās neesamību minētajās attiecībās, kā arī, uz ko norādījusi Vācijas valdība, nevar pamatot kapitāla brīvas aprites ierobežojumu starp dalībvalstīm un minētajām trešajām valstīm (šajā ziņā skat. iepriekš minēto spriedumu apvienotajās lietās *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen*, 128. punkts).

101 Otrkārt, attiecībā uz valsts nodokļu ieņēmumu nodrošināšanu Vācijas Republika apgalvo, ka kapitāla brīvai aprītei nevajadzētu likt dalībvalstīm atteikties no nodokļu ieņēmumiem par labu trešajām valstīm. Faktiski iekšējā tirgus mērķis esot nodrošināt efektīvu resursu sadali visā Savienībā, saglabājot nodokļu neitralitāti minētajā tirgū. Trešajām valstīm, kuras nav šā 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 primāro 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 Š? judikat?ra ir piem?rojama gan gad?jum?, kad attiec?g? dal?bvalsts atsak?s no nodok?u ie??mumiem par labu citai dal?bvalstij, gan ar?, ja š? atteikšan?s notiek par labu trešajai valstij. Katr? zi??, k? to nor?d?jis ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 127. punkt?, Polijas sabiedr?bas turpina maks?t nodokli par dividend?m un Savien?bas ties?bas neliedz attiec?gajai dal?bvalstij ilgtermi?? atteikties no nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanas piln?b?, nosakot tai pien?kumu pie?emt vai patur?t sp?k? pas?kumus, kuru m?r?is ir nov?rt š?dus nodok?u uzlikšanas gad?jumus.

104 No iepriekš min?t? var secin?t, ka t?ds no valsts nodok?u ties?bu aktiem izrietošais ierobežojums k? pamatliet? nav pamatots ar nepieciešam?bu saglab?t sabalans?tu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu un attiec?g?s dal?bvalsts nodok?u ietur?šanas ie??mumu nodrošin?šanu.

105 ?emot v?r? visus iepriekš min?tos apsv?rumus, uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka LESD 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka tiem pretrun? ir t?di dal?bvalsts nodok?u ties?bu akti k? pamatliet?, saska?? ar kuriem atbr?vojumu no nodok?iem nevar piem?rot dividend?m, kuras šaj? dal?bvalst? re?istr?t?s sabiedr?bas izmaks? ieguld?jumu fondam, kas atrodas trešaj? valst?, ja starp šo dal?bvalsti un attiec?go trešo valsti past?v savstarp?jas administrat?v?s pal?dz?bas l?gumisks pien?kums, kas valsts nodok?u iest?d?m ?auj p?rbaud?t ieguld?jumu fonda iesp?jami iesniegto inform?ciju. Iesniedz?jtiesai pamatliet? ir j?izv?rt?, vai š?s sadarb?bas ietvaros paredz?tais inform?cijas apmai?as meh?nisms 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?? ar Savien?bas tiesiskajam regul?jumam l?dz?gu tiesisko regul?jumu.

Par š? sprieduma iedarb?bu laik?

106 Savos rakstveida apsv?rumos Polijas vald?ba l?dza Tiesu ierobežot š? sprieduma iedarb?bu laik? gad?jum?, ja t? konstat?tu, ka nodok?u ties?bu akti pamatliet? ir pretrun? LESD 63. un 65. pantam.

107 Sava l?guma pamatojumam min?t? vald?ba, pirmk?rt, v?rsa Tiesas uzman?bu uz b?tisku finanšu satricin?juma risku, ko izrais?tu spriedums, kur? izdar?ts š?ds konstat?jums, ?emot v?r? lielo skaitu gad?jumu, kuros ir piem?rojams Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli 22. panta 1. punkts. Polijas vald?ba nor?da, ka Polijas Republika labtic?gi uzskat?ja, ka Likuma par uz??mumu ien?kuma nodokli normas ir sader?gas ar Savien?bas ties?b?m, jo Komisija min?t?s ties?bu normas apšaub?ja nevis saist?b? ar kapit?la br?vu apriti ar trešaj?m valst?m, bet vien?gi saist?b? ar kapit?la br?vu apriti ar cit?m Savien?bas un EEZ dal?bvalst?m.

108 Šaj? zi?? ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru Savien?bas ties?bu normas interpret?cija, ko sniedz Tiesa LESD 267. pant? noteikt?s kompetences ietvaros, izskaidro un preciz? š?s ties?bu normas j?gu un apjomu, k?d? t? ir j?saprot un j?piem?ro vai k?d? to b?tu bijis j?saprot un j?piem?ro no t?s sp?k? st?šan?s br?ža. No t? izriet, ka š?di interpret?tas ties?bas var tikt piem?rotas un tiesai t?s ir j?piem?ro pat attiec?b? uz tiesiskaj?m attiec?b?m, kas raduš?s vai nodibin?tas, pirms pasludin?ts spriedums par interpret?ciju, ja turkl?t ir iev?roti nosac?jumi, kas ?auj celt pras?bu kompetentaj? ties? par str?du saist?b? ar attiec?g?s normas interpret?ciju (iepriekš min?tais spriedums apvienotaj?s liet?s *Santander Asset Management SGIIC* u.c., 58. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

109 Tiesa tikai iz??muma k?rt?, piem?rojot Savien?bas ties?bu sist?mai rakstur?go visp?r?jo tiesisk?s noteikt?bas principu, var ierobežot iesp?ju vis?m ieinteres?taj?m person?m atsaukties uz ties?bu normu, kuru t? ir interpret?jusi, lai apstr?d?tu labtic?gi nodibin?tas tiesisk?s attiec?bas. Lai

varētu pieņemt lēmumu par šādu ierobežojumu, ir jāievēro divi pamatnosacījumi, proti, ieinteresēto personu labticības esamība un būtisku satricinājumu rašanās risks (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGII* u.c., 59. punkts).

110 Konkrēti, Tiesa ir izmantojusi šādu risinājumu tikai tādēļ, lai konkrētos apstākļos, kad pastāv ja risks, ka varētu iestāties smagas ekonomiskas sekas, it īpaši saistībā ar tūlīt tiesisko attiecību lielo skaitu, kas nodibinātas labticīgi, pamatojoties uz regulējumu, kurš tika uzskatīts par spēcīgu esošu, un izrādījās, ka privātpersonas un valsts iestādes bija iesaistītas rīcībā, kas neatbilda Savienības tiesību mērķiem saistībā ar objektīvu un būtisku nenoteiktību attiecībā uz Savienības tiesību normu piemērojamību; šo nenoteiktību varēja veicināt tāda pati rīcība no citu dalībvalstu vai Komisijas puses (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGII* u.c., 60. punkts un tajā minētā judikatūra).

111 Saistībā ar Polijas valdības argumentu, kas attiecas uz būtiskām sekām, ko pasludināmais spriedums varētu radīt Polijas valsts budžetam, no pastāvīgās judikatūras izriet, ka finansiālās sekas, kas dalībvalstij var rasties sakarā ar prejudiciālu nolēmumu, nav pietiekams pamats ierobežot minētā sprieduma iedarbību laikā (iepriekš minētais spriedums apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGII* u.c., 62. punkts un tajā minētā judikatūra).

112 Ne savos rakstveida atbildos, ne arī tiesas sēdes laikā Polijas valdība nav sniegusi informāciju, kas ļautu Tiesai izvērtēt, vai faktiski pastāv risks, ka pasludināmais sprieduma sekas varētu būtiski ietekmēt šo dalībvalsti no ekonomikas viedokļa.

113 Šajā ziņā un bez nepieciešamības pārbaudīt, vai Polijas Republika labticīgi uzskatīja, ka Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli normas ir saderīgas ar Savienības tiesību mērķiem, nav jāapmierina šīs dalībvalsts prasība ierobežot šo sprieduma sekas laikā, jo tā nav iesniegusi nevienu pierādījumu, ar kuru varētu pamatot tās argumentāciju, saskaņā ar kuru šis spriedums, ja tā sekas netiktu ierobežotas laikā, radītu būtisku finanšu satricinājuma risku.

Par tiesāšanas izdevumiem

114 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šis tiesvedības ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot atbildos Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (pirmā palāta) nospriež:

1) **LESD 63. pants attiecībā uz kapitāla brīvību apriti ir piemērojams tādēļ situācijā, kā pamatlietā, kurā saskaņā ar valsts nodokļu tiesību aktiem atbrīvojums no nodokļiem netiek piemērots dividendēm, kuras šajā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības izmaksā trešajai valstī reģistrētam ieguldījumam fondam, turpretī minētajā dalībvalstī reģistrētam ieguldījumam fondam ir tiesības uz šādu atbrīvojumu;**

2) LESD 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir tādā dalībvalsts nodokļu tiesību akti, kas pamatlietā, saskaņā ar kuriem atbrīvojumu no nodokļiem nevar piemērot dividendēm, kuras šajā dalībvalstī reģistrētās sabiedrības izmaksā ieguldījumu fondam, kas atrodas trešajā valstī, ja starp šo dalībvalsti un attiecīgo trešo valsti pastāv savstarpējās administratīvās palīdzības līgumisks pienākums, kas valsts nodokļu iestādēm ļauj pārbaudīt ieguldījumu fonda iespējami iesniegto informāciju. Iesniedzējtiesai pamatlietā ir jāizvērtē, vai šīs sadarbības ietvaros paredztais 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.