

ENERĢĻADVOKĀTA

PAOLO MENGOCI [PAOLO MENGGOZZI] SECINĀJUMI,

sniegti 2013. gada 6. novembrī (1)

Lieta C-190/12

Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company

pret

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy

(Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Polija) līgums sniegt prejudiciālu nolikumu)

Brīvība veikt uzņēmējdarbību – Kapitāla brīvība apriņķī – EKL 56., 57. un 58. pants – Juridisko personu ienākuma nodoklis – Dividendes, kuras izmaksātas trešajās valsts reģistrācijā ieguldījumu fondiem – Atbrīvojums no nodokļa

I – Ievads

1. Ar šo līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* (Bīgošas vojevodistes administratīvā tiesa) (Polija) būtībā jautā, vai ar kapitāla brīvību apriņķī ir saderīgs atšķirīgs nodokļu režīms starp dividendēm, kuras izmaksātas trešajās valsts esošiem noguldījumu fondiem, un tām, kuras izmaksātas Polijā reģistrācijā fondiem.

2. Šis līgums ir iesniegts tiesvedībā starp ieguldījumu fondu *Emerging Markets Series of DFA Investment Trust Company* (turpmāk tekstā – “prasītājs pamatlietā”), kura juridiskā adrese ir Amerikas Savienotajās Valstīs, un *Izba Skarbowa w Bydgoszczy* (Bīgošas Finanšu palāta) direktoru par šīs iestādes atteikumu konstatēt un atmaksāt pārmaksāto vienotas likmes uzņēmumu ienākuma nodokli par 2005. un 2006. gadu, kurš tika samaksāts saistībā ar tādā dividenžu aplikšanu ar nodokli, ko kapitālsabiedrības, kuru juridiskā adrese ir Polijas teritorijā, bija izmaksājušas prasītājam pamatlietā.

3. Konkrētāk, 2010. gada decembrī prasījās pamatlietā lūdz nodokļu iestādei atmaksāt iepriekš pārmaksāto vienotās likmes uzņēmumu ienākuma nodokli, kas saistīts ar tam izmaksātajām dividendām bija samaksāts, piemērojot 15 % likmi, atbilstoši 1992. gada 15. februāra Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli (*ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych*) (turpmāk tekstā – “Likums par IS”) 22. panta 1. punktam, skatot to kopsakarā ar starp Polijas Tautas Republikas [Polijas] un Amerikas Savienoto Valstu valdībām noslēgto Konvenciju par nodokļu dubultās uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu (*Umowy między Rzeczpospolitą Polską a Stanami Zjednoczonymi Ameryki o uniknięciu podwójnego opodatkowania i zapobieżeniu uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu*), kas tika parakstīta Vašingtonā, 1974. gada 8. oktobrī (turpmāk tekstā – “1974. gada konvencija”), 11. panta 2. punkta b) apakšpunktu.

4. Šis lūgums tika noraidīts ar 2011. gada 2. maija lēmumu, pamatojoties uz to, ka prasījās pamatlietā k? Amerikas Savienotajās Valstīs reģistrēts ieguldījumu fonds neatbilda Likuma par IS 6. panta 1. punkta 10. apakšpunktā paredzētajiem atbrīvojuma nosacījumiem, saskaņā ar kuriem tikai ieguldījumu fondi, kas savu darbību veic atbilstoši 2004. gada 27. maija Likuma par ieguldījumu fondiem (*ustawy o funduszach inwestycyjnych*) (turpmāk tekstā – “Polijas Likums par ieguldījumu fondiem”) noteikumiem, ir atbrīvoti no nodokļa (2).

5. Tā kā šo lēmumu 2011. gada 6. oktobrī apstiprināja *Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy*, prasījās pamatlietā cēla prasību iesniegzt tiesā atcelt šo lēmumu.

6. Norādījusi, pirmkārt, ka prasītāja pamatlietā veiktie ieguldījumi izpaužas kā “portfeļa ieguldījumi”, ka līdzdalība sabiedrībā kapitālā tam neapņemas īstenot ietekmi uz minēto sabiedrību vadību un, otrkārt, ka Polijas ieguldījumu fondam automātiski nav tiesību saņemt individuālo atbrīvojumu no nodokļa, bet ka tam ir jāizpilda Polijas Likumā par ieguldījumu fondiem paredzētās prasības, iesniegzt tiesā radīs jautājums, vai šaurās saiknes starp atbrīvojumu no nodokļiem un šā pārdēvētā minētā likuma noteikumiem dēļ drīzāk būtu jāpiemēro brīvība veikt uzņēmējdarbību, nevis kapitāla brīvība aprīte.

7. Ja tomēr būtu jāpiemēro pārdēvētā minētā brīvība, iesniegzt tiesā jautā, vai Likumā par IS paredzētā atbrīvojuma no nodokļa ierobežotā piemērojamība ir saderīga ar šo brīvību. Saskaņā ar iesniegzt tiesā viedokli iespējamo ierobežojumu it īpaši varētu pamatot ar vajadzību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, jo informācija attiecībā uz statītiem un fonda darbības noteikumiem, kas nepieciešama, lai saņemtu nodokļu atbrīvojumu, neietilpst informācijās apmaiņas mehānismu piemērošanas jomā.

8. Šajos apstākļos *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot tiesā šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai EKL 56. panta 1. punkts (tagad LESD 63. pants) ir piemērojams, lai novērtētu, vai vispārpiemērojama individuālā atbrīvojuma no nodokļiem kontekstā dalībvalsts var ieviest tādās valsts tiesību normas, saskaņā ar kurām nodokļu maksātāji tiek diferencēti atkarībā no to tiesiskās situācijas, proti, ieguldījumu 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 ieguldījumu fondiem, kuru juridiskā adrese ir Eiropas Savienības dalībvalstī, attiecībā uz individuālo atbrīvojumu uzņēmumu ienākuma nodokļa jomā var tikt uzskatīta par juridiski pamatotu saskaņā ar EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu,

skatot to kopsakar? ar EKL 58. panta 3. punktu (tagad LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunkts, kopsakar? ar LESD 65. panta 3. punktu)?”

9. Rakstveida apsv?rumus iesniedza pras?t?js pamatliet?, Polijas, V?cijas, Sp?nijas, Francijas, It?lijas un Somijas vald?bas, k? ar? Eiropas Komisija. Šie ieinteres?tie lietas dal?bnieki, iz?emot It?lijas un Somijas vald?bu, tika uzklaus?ti 2013. gada 5. septembra tiesas s?de.

II – Anal?ze

A – *Par pirmo prejudici?lo jaut?jumu attiec?b? uz kapit?la aprites br?v?bas piem?rojam?bu*

10. Lai ar? pirm? prejudici?l? jaut?juma formul?jums attiecas tikai uz EKL 56. pantu, no l?guma sniegt prejudici?lu nol?mumu pamatojuma, kas ?sum? izkl?st?ts šo secin?jumu 6. punkt?, izriet, ka iesniedz?jtiesai ir šaubas par to, vai, ?emot v?r? šauro saikni starp dividend?m piem?rojamo atbr?vojumu no nodok?a, kas paredz?ts Likum? par IS, un ieguld?jumu fondu piek?uves Polijas tirgum nosac?jumiem, kas paredz?ti Likum? par ieguld?jumu fondiem, ir j?piem?ro kapit?la aprites br?v?ba, nevis br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu.

11. Lai ar? pras?t?js pamatliet?, V?cijas un It?lijas vald?bas, k? ar? Komisija uzskata, ka ir j?piem?ro kapit?la aprites br?v?ba (3), Polijas vald?ba apgalvo, ka atbilstoš?k b?tu piem?rot vai nu br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, vai pakalpojumu sniegšanas br?v?bu. Saist?b? ar p?d?jo min?to br?v?bu un atsaucoties uz spriedumu liet? *Fidium Finanz* (4), Polijas vald?ba aizst?v t?zi, saska?? ar kuru, t? k? akciju, ko Polijas sabiedr?b?s pied?v? ieguld?jumu fondi, pied?v?jums ir finanšu starpnieka pakalpojums vai akt?vu portfe?a p?rvald?ba, trešo valstu teritorij? re?istr?tos fondus ietekm? tas, ka tiem nav ties?bu sa?emt Likuma par IS 6. panta 1. punkta 10. apakšpunkt? paredz?to nodok?u stimulu.

12. Manupr?t, nevar pamatoti apšaub?t kapit?la br?vas aprites piem?rojam?bu.

13. Šaj? zi?? vispirms ir j?atsaucas uz str?d?g? tiesisk? regul?juma pamatliet? priekšmetu, kas neattiecas uz treš?s valsts ieguld?jumu fondu piek?uvi dal?bvalsts, šaj? gad?jum? Polijas Republikas, tirgum, bet gan regul? min?tajiem fondiem piem?rojamo nodok?u rež?mu.

14. Šis vienk?ršais konstat?jums, manupr?t, jau ?auj izsl?gt pakalpojumu sniegšanas br?v?bas piem?rojam?bu.

15. Faktiski pret?ji situ?cijai, kura ir pamat? iepriekš min?tajam spriedumam liet? *Fidium Finanz*, kas attiec?s uz V?cijas iest?žu aizliegumu Šveices sabiedr?bai, veicot t?s profesion?lo darb?bu, pieš?irt V?cijas klientiem kred?tus t?d??, ka tai nebija vajadz?g?s at?aujas š?du darb?bu veikšanai, un attiec?b? uz kuru Tiesa atzina, ka t? attiecas uz pakalpojumu sniegšanas br?v?bas piem?rojam?bu (5), trešo valstu ieguld?jumu fondu, kas no Polijas sabiedr?b?m sa?em dividendes, izsl?gšanas no Likuma par IS 6. panta 1. punkta 10. apakšpunkt? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?iem piem?rošanas m?r?is nav kav?t šo saimniecisk?s darb?bas subjektu piek?uvi Polijas tirgum.

16. Attiec?b? uz br?v?bas veikt uz??m?jdarb?bu noš?iršanu no kapit?la br?vas aprites ir j?atg?dina, ka uz dividend?m piem?rojamo nodok?u rež?mu var attiekties gan uz EKL 43. pants, kur? ir min?ta pirm? no š?m br?v?b?m, gan ar? EKL 56. pants, kur? ir min?ta otr? br?v?ba (6).

17. Turkl?t Tiesai jau ir bijusi iesp?ja nospriest, ka uz t?diem valsts ties?bu aktiem k? pamatlieta apl?kotajiem, kuru piem?rošana nav atkar?ga no dividendes sa?emošajai sabiedr?bai piederoš?s da?as lieluma, var attiekties gan EKL 43. pants, gan EKL 56. pants (7).

18. Attiec?b? uz nodok?u rež?mu, kas piem?rojams trešo valstu “ien?košaj?m” dividend?m,

proti, dividendēm, kuras šādas valsts sabiedrība izmaksā dalībvalsts teritorijā reģistrētai personai, Tiesa vēl pavisam nesen uzskatīja, ka šāda persona nevarēja atsaukties uz EKL 56. pantu, jo no pamatlīetas apstākļiem izrietēja, ka tai bija tādā apmērā līdzdalība, kas tai ļāva īstenot zināmu ietekmi pār attiecīgās trešās valsts sabiedrības līdžiniekiem (8). Citiem vārdiem, šādā kontekstā bija piemērojama vienīgi brīvība veikt uzņēmējdarbību. Tomēr šā persona nevarēja atsaukties uz minēto brīvību, jo ir skaidrs, ka EKL nav paredzēta tā paplašināšana attiecībā uz trešo valstu valstspiederīgajiem (9). Praktiski persona ar šādu līdzdalību tādā nevarēja atsaukties ne uz vienu no šīm abām aprītes brīvībām.

19. Tiesa, spriežot virspalāt, no šā viedokļa novirzījās iepriekš minētajā 2012. gada 13. novembra spriedumā lietā *Test Claimants in the FII Group Litigation*. Tā nosprieda, ka, ņemot vērā tādā valsts tiesisko regulējumu attiecībā uz trešo valstu dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu, kas ir piemērojams neatkarīgi no līdzdalības apmēra, dalībvalstī reģistrēta sabiedrība, kas saņem trešā valstī reģistrētās izmaksājošās sabiedrības dividendes, var atsaukties uz EKL 56. pantu, neņemot vērā tās līdzdalības apmēru. Faktiski šādā gadījumā nepastāv nekāds risks, ka šāda sabiedrība varētu nepamatoti gūt labumu no brīvības veikt uzņēmējdarbību, jo attiecīgajos nodokļu tiesību aktos nav paredzēti trešās valsts sabiedrības piekuves tirgum nosacījumi, bet tie attiecas tikai uz tādām dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu, kuras iegūst no šīs sabiedrības ieguldījumiem (10).

20. Šāda jaunā pieeja ļāvu nodrošināt EKL 56. panta pilnīgu lietderīgu iedarbību tādā kontekstā, kurā saskaņā ar līdz šim spēkā esošo judikatūru, tā kā trešo valstu uzņēmji pēc definīcijas nevarēja atsaukties uz brīvību veikt uzņēmējdarbību, jo šādā kontekstā brīvības veikt uzņēmējdarbību apiešanas risks nepastāvēja, tiem nebija arī iespējas atsaukties uz kapitāla brīvību aprīti.

21. Tiesas vārtējumu, kas būtībā ir atspoguļots šo secinājumu 19. punktā, manuprāt, var attiecināt uz “īzejošajām” dividendēm, proti, dividendēm, kuras dalībvalsts sabiedrība izmaksā savam akcionāram, kas ir trešās valsts rezidents, kā tas ir pamatlīetas gadījumā, ciktī EKL 56. panta interpretācija nevar radīt nepamatota labuma gūšanu no brīvības veikt uzņēmējdarbību.

22. Manuprāt, pamatlietā šādu risku var izslēgt. Faktiski papildus jau minētajam apstāklim, ka attiecīgās Likuma par IS normas attiecas nevis uz ārvalstu uzņēmju piekuves Polijas tirgum nosacījumiem, bet gan dividendēm piemērojamo nodokļu režīmu, ir skaidrs, ka prasītājs pamatlietā divu strīdīgo nodokļu gadu laikā ir veicis tikai vienu tā saukto “portfeļa” ieguldījumu, kas katrā ziņā ir mazāks par 10 %, no Polijas sabiedrību, kuras izmaksā dividendes, kapitāla, un kas tam nedod iespēju ietekmēt to Polijas sabiedrību vadību un kontroli, kurās tam pieder kapitāldaļas (11).

23. Līdz ar to, manuprāt, EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka uz šo tiesību normu nevar atsaukties pret tādā dalībvalsts nodokļu tiesību akta piemērošanu kā pamatlietā, saskaņā ar kuru atbrīvojumu no nodokļiem nevar piemērot dividendēm, kuras minētajā dalībvalstī reģistrētās sabiedrības izmaksā ieguldījumu fondam, kas atrodas trešajā valstī.

B – Par otro prejudiciālo jautājumu attiecībā uz atšķirīgo nodokļu režīma saderību ar kapitāla brīvību aprīti

1) Par kapitāla brīvības aprītes ierobežojumu

24. Tādi ar EKL 56. panta 1. punktu aizliegtie pasākumi kā kapitāla aprites ierobežojumi ietver pasākumus, kas attur minētās dalībvalsts nerezidentus veikt ieguldījumus citā dalībvalstī (12). EKL 56. panta 1. punkts paredztais aizliegums viennozīmīgi attiecas arī uz tādā kapitāla aprites ierobežojumu, kas nāk no trešajām valstīm.

25. Šajā gadījumā saskaņā ar pamatlīstas faktiem piemērojamo Likumu par IS, proti, tās redakcijā, kas bija spēkā 2005. un 2006. gadā, kā arī līdz 2011. gada janvārim, dividendes, ko sabiedrība rezidente izmaksāja trešajā valstī reģistrētam ieguldījumam fondam nerezidentam, principā tika apliktas ar nodokli, kura likme bija 19 %, piemērojot nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, izņemot, ja atbilstoši Konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu tika piemērota atšifrēgā likme un ja šādas dividendes no nodokļa bija atbrīvotas, jo tās tika izmaksātas ieguldījumam fondam rezidentam, ciktāl arī šis fonds atbilda Polijas Likuma par ieguldījumu fondiem noteiktajiem nosacījumiem.

26. Šī atšifrēgā attieksme ietekmēja arī citā dalībvalstī, kas nav Polijas Republika, reģistrētos ieguldījumus fondus, jo, kā tas jau tika norādīts, tikai sākot no 2011. gada 1. janvāra, pēc tam, kad Likuma par IS 6. panta 1. punkts tika iekārtots 10.a apakšpunkts un Komisija bija uzskatīja par nepieciešamu procedūru, Polijas likumdevējs paplašināja atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gūšanas vietā attiecībā uz dividendēm, kuras izmaksātas Eiropas Savienības dalībvalstī un citu 1992. gada 2. maija Eiropas Ekonomikas Zonas (OV 1994, L 1, 3. lpp.; turpmāk tekstā – “EEZ līgums”) līgumslēdzēju valstī ieguldījumu fondiem, kuri bija pielīdzināmi Polijas Likuma par ieguldījumu fondiem regulētajiem fondiem.

27. Līdz ar to, kā to pamatoti norādīja Komisija, vienīgi Polijā reģistrēti ieguldījumu fondi, kas savu darbību veic atbilstoši Polijas Likumam par ieguldījumu fondiem, bija atbrīvoti no nodokļa, fondi nerezidenti bija sistemātiski izslēgti no atbrīvojuma no nodokļa, tostarp tad, ja, kā pamatlīstā, fondiem nerezidentiem bija tiesības uz nodokļa par dividendēm samazinātu likmi atbilstoši Konvencijai par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu.

28. Citiem vārdiem, tikai dividendēm, kuras tika izmaksātas Polijas ieguldījumu fondiem, varēja piemērot Likuma par IS paredzēto atbrīvojumu no nodokļu ieturējuma ienākumu gūšanas vietā.

29. Šāds atšifrēgs dividendēm piemērojamais nodokļu režīms starp ieguldījumu fondiem vispirms atkarībā no tā, vai tie ir rezidenti, pirmkārt, var atturēt ieguldījumus fondus nerezidentus veikt ieguldījumus Polijā reģistrētās sabiedrības un, otrkārt, šīs dalībvalsts ieguldītājus rezidentus iegādāties kapitāldaļas ieguldījumu fondos nerezidentos (13).

30. Līdz ar to šādi nodokļu tiesību akti ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar EKL 56. pantu.

31. Tomēr Savienības tiesībās šāds ierobežojums varētu būt pieļaujams, ja šis ierobežojuma pamats esošā atšifrēgā attieksme ir piemērojama situācijās, kas nav objektīvi salīdzināmas (14), ko turklāt ir apgalvojušas vairākas valdības, kas šajā lietā iesniedza apsvērumus.

32. Šo valdību tēze, saskaņā ar kuru nepastāv objektīvi salīdzināmas situācijas, balstās uz apgalvojumu, ka trešo valstī ieguldījumu fondi varētu izvairīties no tādā tiesiskā regulējuma ieviešanas, kas ir piemērojams Eiropas ieguldījumu fondu izveidei un darbībai, it īpaši Padomes 1985. gada 20. decembra Direktīva 85/611/EEK par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvadamu vārtspārņu kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) (15), kuras prasības būtībā ir pārņemtas Polijas Likuma par ieguldījumu fondiem, kura ieviešana ir nosacījums, lai varētu piešķirt Likuma par IS paredzēto atbrīvojumu.

33. Manupr?t, š? argument?cija ir j?noraida vair?ku iemeslu d??.
34. Pirmk?rt, ir j?atg?dina, ka saska?? ar judikat?ru situ?ciju objekt?vas sal?dzin?m?bas nov?rt?šana ir j?veic, ?emot v?r? tikai attiec?gaj? valsts tiesiskaj? regul?jum? noteiktos nodal?šanas krit?rijus (16).
35. Šaj? gad?jum? pamatlietas faktisko apst?k?u rašan?s br?d? runa vispirms bija par juridisk?s adreses krit?riju, jo nevienam ieguld?jumu fondam, kas nebija Polijas rezidents, attiec?b? uz izmaks?taj?m dividend?m nevar?ja piem?rot Likum? par *IS* paredz?to atbr?vojumu no nodok?u ietur?juma ien?kumu g?šanas viet?.
36. L?dz ar to šo secin?jumu 32. punkt? min?t? vald?bu argument?cija ir balst?ta uz k??daiņu pie??mumu, saska?? ar kuru *vien?g?* pras?ba, kurai bija pak?auta Likum? par *IS* paredz?t? atbr?vojuma no nodok?u ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? piem?rošana, bija iev?rot Polijas Likum? par ieguld?jumu fondiem min?tos nosac?jumus, kas attiecas uz š?du fondu izveidi un darb?bu. Faktiski š?da pras?ba tikai pak?rtoti attiec?s vien?gi uz Polij? re?istr?tiem ieguld?jumu fondiem.
37. T?pat ar?, otrk?rt, manupr?t, ir k??daiņi – k? to formul? iesniedz?jtiesa, atsaucoties savos jaut?jumos uz rež?mu, kas piem?rojams “ieguld?jumu fondiem, kuru juridisk? adrese ir Eiropas Savien?bas dal?bvalst?”, un k? to nor?d?jusi liel?k? da?a to vald?bu, kuras šaj? liet? ir iesniegušas apsv?rumus, – sal?dzin?t divus p?rrobežu gad?jumus, lai noteiktu situ?ciju objekt?vi sal?dzin?mo raksturu.
38. Faktiski š?da pieeja ir atk?pe no galven? nodal?šanas krit?rija, kas noteikts Likum? par *IS*, kurš bija piem?rojams pamatlietas faktisko apst?k?u rašan?s br?d?, proti, konkr?ti attiec?b? uz to, ka min?tajiem fondiem ir j?b?t Polijas rezidentiem.
39. Trešk?rt, ?emot v?r? Likum? par *IS* noteikto galveno krit?riju par juridisk?s adreses vietu, ir j?atg?dina, ka Tiesa sav? iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Santander Asset Management SGII* u.c. ir nospriedusi, ka atš?ir?go attieksmi pret p?rvedamu v?rtspap?ru kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumiem (PVKIU) rezidentiem, kas ir atbr?voti no nodok?iem attiec?b? uz valsts izcelsmes dividend?m, kuras tie sa?em, un PVKIU nerezidentiem (tostarp trešaj?s valst?s re?istr?tajiem), kuru sa?emtaj?m dividend?m tiek piem?rots nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?, nevar attaisnot ar atš?ir?b?m to atbilstošaj?s situ?cij?s (17).
40. Š?ds secin?jums, protams, tika izdar?ts p?c tam, kad bija izv?rt?ts jaut?jums par to, vai, lai nov?rt?tu situ?ciju objekt?vu sal?dzin?m?bu, bija j??em v?r? ar? PVKIU kapit?lda?u tur?t?ju situ?cija sal?dzin?jum? ar t?du min?to strukt?ru situ?ciju k? kop?gu ieguld?jumu uz??mumu situ?cija.
41. Tom?r Tiesa ir prec?zi noteikusi, ka kapit?lda?u tur?t?ju nodok?u situ?cijai nav noz?mes, lai izv?rt?tu attiec?go nodok?u ties?bu aktu diskrimin?jošo vai nediskrimin?jošo raksturu min?tajos ties?bu aktos noteikt? nodal?šanas krit?rija, proti, PVKIU re?istr?t?s adreses d?? (18).
42. K? es jau to vair?kk?rt piemin?ju, ieguld?jumu fondu juridisk?s adreses vieta ir galvenais Likum? par *IS*, kas bija sp?k? pamatlietas faktisko apst?k?u rašan?s laik?, noteiktais krit?rijs. Manupr?t, š? situ?cija ir piel?dzin?ma Francijas ties?bu aktu, kas ir iepriekš min?t? sprieduma liet? *Santander Asset Management SGII* u.c. pamat?, situ?cijai.
43. Turkl?t ?paši min?t? argument?cija attiec?b? uz PVKIU rezidentu un PVKIU nerezidentu, tostarp trešo valstu PVKIU situ?ciju objekt?vo sal?dzin?m?bu, kas atspogu?ota min?t? sprieduma

24.–44. punkt?, neatstāj nekādas šaubas attiecībā uz šādas salīdzināmbas nozīmi, kas būtu balstīta uz vispārīgu iemeslu, saskaņā ar kuru trešajai valstī reģistrētus ieguldījumu fondus regulējot tās tiesiskais regulējums attiecībā uz to darbību, kas atšķiras no Savienības teritorijā reģistrētajiem PVKIU piemērojamā tiesiskā regulējuma.

44. Visbeidzot, kā arī tas izriet no iepriekš minētā sprieduma lietā *Santander Asset Management SGII* C u.c. 42. punkta, šajā spriedumā tostarp attiecībā uz trešajās valsts (ārpus EEZ) reģistrētajām organizācijām ir apstiprināts judikatūras virziens, kas tagad ir konsolidēts, saskaņā ar kuru, ja dalībvalsts īsteno savu kompetenci nodokļu jomā attiecībā uz dividendām, kuras izmaksētas sabiedrībā, kas ir reģistrētas citās dalībvalstīs vai trešajās valstīs, kas ir EEZ līguma līgumslēdzēja, šo dividenžu saņēmējam jānosaka nerezidentu tādējādi atrodot situāciju, kas pielīdzināma rezidentiem, ciktāl tā attiecas uz sabiedrību rezidenšu izmaksēto dividenžu dubultas aplikšanas vai vairākkārtējās aplikšanas ar nodokļu risku (19).

45. Kā to būtībā Komisija norādīja Tiesas sēdē, šādi argumentācijai situāciju objektīvas salīdzināmbas stadijā būtu jāseko arī šajā lietā. Faktiski atšķirību tiesiskajā regulējumā, kas piemērojams Polijas ieguldījumu fondiem, salīdzinājumā ar to, kas piemērojams trešajās valstīs dibinātiem ieguldījumu fondiem, var adekvāti ņemt vērā, izvērtējot vispārīgās nozīmes iemeslus, ar ko varētu pamatot ierobežojumus nodokļu jomā.

46. Visbeidzot, ceturkīrtī, ir jānorāda, ka šajā procedūrā netika izvirzīts neviens arguments, saskaņā ar kuru, piemērojot 1974. gada konvenciju, būtu iespējams judikatūras izpratnē neitralizēt atšķirīgo attieksmi, kas rodas, piemērojot Likuma par IS vai šīs konvencijas normas, kuru mērķis ir samazināt nodokļa, kas tiek ieturēts ienākumu gūšanas vietā, likmi (20).

47. Līdz ar to, ņemot vērā tādus dalībvalsts tiesību aktus kā Likums par IS, kurā kā galvenais nodalīšanas kritērijs ir noteikta ieguldījumu fondu juridiskā adrese, no kā ir atkarīgs, vai tiek vai netiek piemērots nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā par dividendām, kuras tiem izmaksējušas Polijas sabiedrības, ieguldījumu fondi, kas reģistrēti trešajās valstīs, atrodas objektīvi salīdzināmbas situācijās ar tiem, kuru juridiskā adrese ir Polijas teritorijā.

48. Tātad, kā to norādījušas Polijas, Vācijas, Spānijas un Francijas valdības, atliek pārbaudīt, vai uz atšķirīgo attieksmi var attiecināt EKL 57. panta 1. punkta paredzēto tāt saukto “standstill” klauzulu vai arī to var pamatot ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem.

2) Par EKL 57. panta 1. punkta piemērojamību

49. Jāatgādina, ka iesniedzējtiesa savā līgumā sniegtā prejudiciālā nolikumā nav ne aplūkojusi, ne arī pieminējusi EKL 57. panta 1. punktu un ka šis vienīgais iemesls dažkārt ir licis Tiesai neiekāut savas atbildes apsvērumus attiecībā uz šīs tiesību normas interpretāciju (21).

50. Tomēr ir jānorāda, ka EKL 57. panta 1. punkts jau ir minēts Polijas valdības un Komisijas rakstveida apsvērumos, kā arī ieinteresētie lietās dalībnieki Tiesas sēdē laikā pēc tās pieprasījuma šo jautājumu ir apsprieduši mutvārdu procesā.

51. Lai arī to iemeslu dēļ, kas tiks izklāstīti vēlāk, es uzskatu, ka EKL 57. panta 1. punktam nevajadzētu tikt piemērotam šajā lietā un ka tātad iesniedzējtiesa katrā ziņā savā līgumā sniegtā prejudiciālā nolikumā pamatoti nav minējusi šo tiesību normu, man tomēr šīet, ka apsvērumi par EKL 57. panta 1. punkta piemērošanu ir noderīgi, it īpaši tādēļ, ka Tiesas sēdē laikā vairākas valdības, sekojot Polijas valdībai, aizstāvja tēzi, kura ir pretēja Komisijas izteiktajai un saskaņā ar kuru uz Likumu par IS attiecas minētā panta piemērošanas joma, tādēļ šajā likumā attiecībā uz trešajām valstīm ietvertais kapitāla brīvas aprites ierobežojums varētu tikt saglabāts.

52. Ēmot vār? iepriekš min?to, k? zin?ms, EKL 57. panta 1. punkt? atbilstoši min?taj? pant? nor?d?tajiem nosac?jumiem un neatkar?gi no EKL 56. panta 1. punkt? noteikt? aizlieguma ierobežot kapit?la br?vu apriti starp dal?bvalst?m un trešaj?m valst?m ir at?auts saglab?t ierobežojumus, k?di 1993. gada 31. decembr? past?v?ja valstu ties?b?s, ja attiec?g? kapit?la aprite ietver “tiešos ieguld?jumus – ar? invest?cijas nekustamaj? ?pašum? –, k? ar? [...] uz??m?jdarb?bas veikšanu, finanšu pakalpojumu sniegšanu vai v?rtspap?ru laišanu kapit?la tirg?”.
53. L?dz ar to uz valsts tiesisko regul?jumu attieksies EKL 57. panta 1. punkts, ja papildus tam, ka tas ir piem?rojams trešajai valstij, par ko nav šaubu attiec?b? uz Amerikas Savienotaj?m Valst?m, tas atbilst šaj? pant? noteiktajiem laika un materi?ltiesiskajiem krit?rijiem.
54. Attiec?b? uz pirmo krit?riju ieinteres?tie lietas dal?bnieki – iz?emot pras?t?ju pamatliet? –, kuri par šo jaut?jumu bija izteikušies tiesas s?d?, piekr?t tam, ka šaj? gad?jum? tas esot izpild?ts. Nodok?a ietur?jums ien?kumu g?šanas viet?, kas ietekm? pras?t?jam pamatliet? izmaks?t?s dividendes, izriet no Likuma par /S, kas tika pie?emts 1992. gada 15. febru?r?, un 1974. gada konvencijas kop? – ties?bu akti, kas t?tad abi tika pie?emti pirms 1993. gada 31. decembra.
55. Kaut ar? t? valsts ties?bu akta saturs, k?ds past?v Savien?bas ties?bu akt? noteiktaj? datum?, princip? ir j?nosaka valsts tiesai(22), k? to savos apsv?rumos ir nor?d?jis pras?t?js pamatliet? un Komisija, tom?r ir j?atg?dina, ka Polijas ieguld?jumu fondiem paredz?tais iz??mums tika ieviests tikai 1997. gad? (23).
56. J?piekr?t, ka šie Likuma par /S groz?jumi nav izrais?juši šaubas attiec?b? uz t?du dividenžu aplikšanu ar nodokli, kuras izmaks?tas trešaj? valst? re?istr?tiem ieguld?jumu fondiem.
57. Tom?r nevar teikt, ka pirms 1993. gada 31. decembra b?tu past?v?jis “ierobežojums” L?guma ties?bu normas, kas attiecas uz kapit?la br?vu apriti, izpratn?, kas b?tu saglab?ts ar? p?c š? datuma. Faktiski 1993. gada 31. decembr? dividend?m, ko Polijas sabiedr?bas izmaks?jušas ?rvalstu uz??mumiem, tika piem?rots t?ds pats nodok?u ietur?jums ien?kumu g?šanas viet? k? dividend?m, kuras tika izmaks?tas Polij? re?istr?tiem uz??mumiem, piem?rojot samazin?tu likmi atbilstoši Konvencijai par nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu, kas nosl?gta starp Polijas Republiku un attiec?go valsti. Ieviešot atš?ir?gu nodok?u rež?mu attiec?b? uz dividend?m, ko izmaks? Polijas sabiedr?bas, atkar?b? no t?, vai to sa??m?ji ir vai nav Polijas rezidenti, ar 1997. gada groz?jumiem Likum? par /S t?tad tika b?tiski main?ts 1993. gada 31. decembr? past?vošais nodok?u rež?ms. Šie groz?jumi t?tad ir balst?ti uz cit?du lo?iku nek? pirms 1993. gada 31. decembra sp?k? esoš?s ties?bas judikat?ras izpratn? (24), jo ar tiem uz??mumiem, kas ir Polijas rezidenti, un uz??mumiem nerezidentiem, tiek ieviests atš?ir?gs nodok?u rež?ms, kas iepriekš nepast?v?ja, atbr?vojot uz??mumus rezidentus no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet?, k? ar? no administrat?vaj?m proced?r?m, kas saist?tas ar vienotas likmes nodok?a par dividend?m, kas tiem tiek izmaks?tas, maks?šanu. Manupr?t, šo groz?jumu nevar piel?dzin?t ties?bu aktam, kas past?v?ja 1993. gada 31. decembr?.
58. Ar šo konstat?jumu pietiek, lai šaj? liet? izsl?gtu EKL 57. panta 1. punkta piem?rošanu.
59. Cikt?l nepieciešams, katr? zi?? es uzskatu, ka str?d?gais tiesiskais regul?jums neatbilst EKL 57. panta 1. punkt? noteiktajam materi?ltiesiskajam nosac?jumam, proti, ka attiec?gajai kapit?la pl?smi ir j?ietver “tiešie ieguld?jumi” vai “finanšu pakalpojumu sniegšana”.
60. Tiešo ieguld?jumu j?dziens L?gum? nav defin?ts prec?z?k k? kapit?la aprites j?dziens.
61. Ēmot vār? iepriekš min?to, Tiesa l?dz šim br?dim gan attiec?b? uz EKL 56., gan 57. panta

interpretāciju sistēmiski ir balstījusies uz definīciju, kas ietvertas 1988. gada 24. jūnija Direktīvas 88/361/EEK parEEK līguma 67. panta (kas atcelts ar Amsterdamas līgumu) stenošanu (25) l pielikuma nomenklatūrā un tās paskaidrojuma (26).

62. Tiešie ieguldījumi ietilpst minētās nomenklatūras I sadaļā, un atbilstoši tās 2. punktam tie attiecas uz "līdzdalīb[u] jaunā vai esošā uzņēmuma, lai izveidotu vai saglabātu stabilas ekonomiskas saiknes". Saskaņā ar paskaidrojumiem tiešie ieguldījumi ir "visdažādākie ieguldījumi [...], kuri palīdz izveidot vai saglabāt stabilas un tiešas saiknes starp personu, kas nodrošina kapitālu, un uzņēmumu vai uzņēmumu, kam kapitāls ir darīts pieejams saimniecisku darbību veikšanai". Šajos paskaidrojumos attiecībā uz I sadaļas 2. punktu, kas piemērojams akciju sabiedrībām, ir arī norādīts, ka "līdzdalība ir tiešu ieguldījumu forma, ja akciju pakete, kas pieder [...] kādam [...] pašniekam, ļauj [...] [tam] efektīvi piedalīties akciju sabiedrības vadībā vai kontrolē".

63. Pamatojoties tieši uz šo definīciju, Tiesa kā kapitāla aprītes veidu nošķir tās sauktos "tiešos" ieguldījumus, kas izpaužas kā līdzdalība uzņēmumā, iegādājoties tās akcijas, kas dod iespēju efektīvi piedalīties tās vadībā vai kontrolē, un tās sauktos "portfeļa" ieguldījumus, kas izpaužas kā vērtspapīru iegāde kapitāla tirgū, kas realizēta vienīgi ar nodomu veikt kapitāla ieguldīšanu, bez nodoma ietekmēt uzņēmuma vadību un kontroli (27).

64. Lai arī abi šie ieguldījumu veidi ietilpst kapitāla aprītes jēdzienā, tikai uz "tiešajiem ieguldījumiem", tostarp no tiem izrietošo dividendu izmaksāšanu (28), attiecas EKL 57. panta 1. punkta paredzētā atkāpe.

65. Līdz ar to šos abus ieguldījumu veidus varētu vispārīgi nošķirt it paši tiesiskās noteiktības dēļ.

66. Šāda rīcība tomēr varētu šīst lieka, jo tā ir atkarīga no katras lietas apstākļiem.

67. Patiesi pamatlietā Likums par IS ir piemērojams Polijas sabiedrību izmaksātajām dividendām neatkarīgi no dalības apmēra minētajās sabiedrībās (29). Tomēr ir skaidrs, ka tikai tāda atlīdzības par dalību uzņēmuma aplūkšana ar nodokli ienākumu gēšanas vietā, kādu aprakstījusi pati iesniedzējtiesa, attiecas vienīgi uz tās sauktajiem "portfeļa" ieguldījumiem.

68. Līdz ar to pamatlietā nevar atsaukties uz EKL 57. panta 1. punktu.

69. Šo vērtējumu neatspēko divi Polijas valdības Tiesas sēdes laikā izvirzītie papildargumenti, kas attiecas, pirmkārt, uz jēdziena "tiešie ieguldījumi" plašāku redzējumu, ko Tiesa esot atzinusi sprieduma lietā VBV – *Vorsorgekasse* (30) 21. punktā, un, otrkārt, to, ka pamatlietā aplūkotā kapitāla aprīte, ja nepastāv "tiešie ieguldījumi", ietverot "finanšu pakalpojumu sniegšanu", kas arī ir paredzēta EKL 57. panta 1. punktā.

70. Attiecībā uz pirmo aspektu, ir jānorāda, ka spriedums lietā VBV – *Vorsorgekasse*, kurā runa bija tikai par LESD 63. panta (agrāk EKL 56. pants) interpretāciju, attiecās uz tiesisko regulējumu, ar ko tiek ierobežota dalībasbvalsts rezidenta daļu iegāde kolektīvā ieguldījumā uzņēmumā, kas reģistrēts citā dalībvalstī, nevis uz tādū dividendu aplūkšanu ar nodokli, ko dalībvalsts sabiedrība izmaksā ieguldījumu fondam nerezidentam, kā tas ir pamatlietā. Nav šaubu, ka Tiesa šā sprieduma 21. punktā ir uzskatījusi, ka šāda iegāde ir "tiešie ieguldījumi" un līdz ar to kapitāla brīva aprīte LESD 63. panta izpratnē. Tomēr Tiesa atsaucas – un, manuprāt, ne paši skaidri – uz Direktīvas 88/361 l pielikuma nomenklatūras IV nodaļu, kuras nosaukums ir "Operācijas ar kolektīvu ieguldījumu uzņēmumu sertifikātiem", nevis uz šās nomenklatūras l nodaļu, kas attiecas uz "tiešajiem ieguldījumiem", kā arī uz divu iepriekš minēto spriedumu punktiem (31) kuros ir interpretēta l nodaļa un atgādināts, ka tiešos ieguldījumus raksturo iespēja

efekt?vi piedal?ties sabiedr?bas vad?b? un kontrol?.

71. Man t?tad š?iet, ka Tiesas nodoms iepriekš min?t? sprieduma liet? VBV – *Vorsorgekasse* 21. punkt? bija nevis nodal?t tiešos ieguld?jumus un portfe?a ieguld?jumus vai paplašin?t pirm? j?dziena apjomu, bet gan dr?z?k preciz?t, ka da?u ieg?de kolekt?v? ieguld?juma uz??mum? ir ieguld?jums, kas ietilpst kapit?la aprites j?dzien? LESD 63. panta un Direkt?vas 88/361 I pielikuma nomenklat?ras izpratn?.

72. Tom?r, ja, pielietojot j?dzienus, kas raksturo LESD 63. pant? paredz?t?s kapit?la aprites daž?das kategorijas, ir iesp?jama zin?ma “sv?rst?šan?s”, ?emot v?r? š? panta ?oti plašo piem?rošanas jomu, t? turpret? nevajadz?tu b?t attiec?b? uz “tiešajiem ieguld?jumiem”, kas uzskait?ti LESD 64. panta 1. punkt? (iepriekš EKL 57. panta 1. punkts), kurš k? atk?pe no Savien?bas ties?b?s paredz?t? rež?ma attiec?b? uz ?paši plašo br?v?bu ir j?interpret? šauri (32).

73. Ar otro Polijas vald?bas argumentu tiek apgalvots, ka kapit?la aprite, uz ko attiecas Likum? par *IS* paredz?tais ierobežojums – ja to nevar uzskat?t par attiecin?mu uz tiešajiem ieguld?jumiem –, ietver “finanšu pakalpojumu sniegšanu”, proti, pakalpojumus, ko ieguld?jumu fondi sniedz saviem kapit?lda?u tur?t?jiem.

74. Vispirms ir j?nor?da, ka ne L?gum?, ne judikat?r?, ne ar? Direkt?vas 88/361 I pielikuma nomenklat?r? nav defin?ts j?dziens “finanšu pakalpojumu sniegšana”, min?t?s nomenklat?ras paskaidrojums? ir tikai uzskait?tas t?das noteikta skaita finanšu oper?cijas k? nor??inu kontu un noguld?jumu oper?cijas, finanšu aizdevumi un kred?ti, p?rvedumi, izpildot apdrošin?juma l?gumus, k? ar? min?tas t?das “finanšu iest?des”, uz kur?m attiecas min?t? direkt?va, k?, piem?ram, bankas, apdrošin?šanas sabiedr?bas, ieguld?jumu sabiedr?bas un citi l?dz?ga veida uz??mumi. Tom?r, manupr?t, b?tu pareizi pie?emt, ka šie pakalpojumi ir t?di pakalpojumi, kurus min?tie uz??mumi sniedz saviem klientiem.

75. Turkl?t, ?emot v?r? EKL 57. panta 1. punkta formul?jumu, š?s normas piem?rošanas jom? ietilpst tikai t?das situ?cijas, uz kur?m attiecas kapit?la aprite, kas ietver finanšu pakalpojumu sniegšanu, nevis, gluži pret?ji, situ?cijas, uz kur?m attiecas t?du finanšu pakalpojumu sniegšana, kas izpaužas k? kapit?la aprite. L?dz ar to es uzskatu, ka valsts pas?kumi, uz kuriem attiecas EKL 57. panta 1. punkts, galvenok?rt attiecas uz kapit?la apriti, nevis uz finanšu pakalpojumu sniegšanu. Ja tas t? neb?tu, šie pas?kumi ietilptu to L?guma ties?bu normu piem?rošanas jom?, kas attiecas uz pakalpojumu sniegšanas br?v?bu. Tom?r ir j?atg?dina, ka š?s ties?bu normas neattiecas uz attiec?b?m ar trešaj?m valst?m.

76. Visbeidzot un bez šaub?m vissarež??t?kais jaut?jums ir noteikt, k?da veida saiknei ir j?past?v starp attiec?go kapit?la apriti un finanšu pakalpojumu sniegšanu. Vai ir j?atz?st, ka EKL 57. panta 1. punkta materi?ltiesiskaj? piem?rošanas jom? ietilpst jebk?di kapit?la aprites, kas saist?ta ar finanšu pakalpojumiem, ierobežojumi attiec?b? uz trešaj?m valst?m, kas noz?m?tu to, ka šaj? piem?rošanas jom? b?tu j?iek?auj gandr?z visas finanšu oper?cijas, vai ar? š? ties?bu norma ir j?interpret? šaur?k?

77. Man šis p?d?jais variants š?iet piem?rot?ks divu iemeslu d???. Pirmk?rt, EKL 57. panta 1. punkta formul?jum? ir paredz?ta kapit?la aprite, ja t? “ietver” (33), proti, ir saist?ta ar, finanšu pakalpojumu sniegšanu. Otrk?rt, EKL 57. panta 1. punkt? ietvert?s atrunas šaura interpret?cija ?auj ar? saglab?t EKL 56. pant? paredz?t?s *erga omnes* br?v?bas efekt?vu iedarb?bu.

78. Šaj? gad?jum? ir j?atg?dina, ka Likums par *IS* attiecas uz t?du dividenžu aplikšanu ar nodokli, ko sa?em ieguld?jumu fondi, kas atrodas trešaj?s valst?s, šaj? zi?? ?emot v?r? to, ka attiec?bas starp min?t? fonda da?u tur?tajiem un šo fondu nek?di neietekm? nodok?a b?zi vai nodok?a likmi. T?d?j?di valsts pas?kums neattiecas uz kapit?la apriti, kas saist?ta ar t?diem

finanšu pakalpojumiem, ko ieguld?jumu fondi sniedz to kapit?lda?u tur?t?jiem, vai tie b?tu dal?bvalsts rezidenti vai ar? treš?s valsts rezidenti. Turkl?t treš?s valsts ieguld?juma fonda dal?ba dal?bvalsts sabiedr?bas kapit?l? pati par sevi nav saist?ta ar finanšu pakalpojumu sniegšanu.

79. T?tad es uzskatu, ka attiec?g? kapit?la aprite, proti, ieguld?jumu fondu l?dzdal?bas ieg?šana t?du Polijas sabiedr?bu kapit?l?, kuras min?tajam fondam ir izmaks?jušas dividendes, ko apliek ar nodokli saska?? ar Likumu par /S, neietver finanšu pakalpojumu sniegšanu EKL 57. panta 1. punkta izpratn?.

80. L?dz ar to pret?ji tam, ko Polijas vald?ba ir aizst?v?jusi savos apsv?rumos Ties?, es uzskatu, ka t?ds kapit?la br?vas aprites ierobežojums k? pamatliet? neietilpst EKL 57. panta 1. punkta piem?rošanas jom?.

81. Šaj? stadij? atliek p?rbaud?t, vai šo ierobežojumu var pamatot ar prim?ru visp?r?jo interešu apsv?rumu.

3) Par ierobežojuma pamatoto raksturu

82. Vald?bas, kas šaj? liet? ir iesniegušas apsv?rumus, ir izvirz?jušas vair?kus iemeslus, kas saska?? ar vi?u viedokli pamatojot Likum? par /S ietvērto ierobežojumu, tostarp galvenok?rt iemeslu, kas attiecas uz vajadz?bu nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti, ko atbalsta ar Komisija. Turkl?t š?s pašas vald?bas apgalvo, ka atš?ir?gu nodok?u rež?mu var?tu saglab?t ar? t?d??, ka ir nepieciešams saglab?t nodok?u rež?ma saska?ot?bu, k? ar? sabalans?tu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu. V?cijas vald?ba piebilst, ka ierobežojumu attiec?b? uz trešaj?m valst?m var likum?gi pamatot ar nodok?u ie??mumu nodrošin?šanu.

83. Man š?iet, ka nav nepieciešams p?rbaud?t šos iemeslus p?c k?rtas, jo, manupr?t, lai pamatotu str?d?go ierobežojumu, pietiktu ar pirmo no tiem. L?dz ar to es galvenok?rt analiz?šu pamatojumu, kas attiecas uz vajadz?bu nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti, p?r?jie iemesli, kas nav tik p?rliecinoši, tiks apl?koti tikai pak?rtoti.

a) Par vajadz?bu nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti

84. Vald?bas, kas piedal?j?s šaj? tiesved?b?, apgalvo, ka gad?jum?, ja str?d?gais ierobežojums nepast?v?tu, valsts nodok?u iest?des nevar?tu dal?bvalstu kompetentaj?s iest?d?s p?rbaud?t, vai šaj? valst? re?istr?ts ieguld?jumu fonds savu darb?bu veic, iev?rojot t?dus pašus nosac?jumus, k? tos, kas paredz?ti Polijas Likum? par ieguld?jumu fondiem, uz kuru atsauce ir izdar?ta Likuma par /S 6. panta 1. punkta 10. apakšpunkt?, un ar ko ir transpon?ta Direkt?va 85/611. Vajadz?ba nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti, kura ir atz?ta par prim?ru visp?r?jo interešu apsv?rumu (34), t?tad pamato atteikumu pieš?irt str?d?go nodok?u atbr?vojumu t?diem ieguld?jumu fondiem, kuru juridisk? adrese ir Amerikas Savienotaj?s Valst?s, un konvencijas nodok?u jom?, kas Polijas Republiku saista ar Amerikas Savienotaj?m Valst?m, turkl?t nevar b?t par pamatojumu piepras?t?s inform?cijas ieg?šanai.

85. Komisijai b?t?b? ir t?ds pats viedoklis. T? faktiski uzskata, ka Likuma par /S 6. panta 1. punkta 10. un 10.a apakšpunkts var tikt atst?ts sp?k?, jo tas, ka nav juridiska instrumenta, kas ?autu Polijas nodok?u iest?d?m, k? ar? iesniedz?jtiesai p?rbaud?t Amerikas ieguld?jumu fondu iesniegtos pier?d?jumus un inform?ciju, lai nov?rt?tu, vai tie ir piel?dzin?mi Polij?, Savien?b? vai EEZ teritorij? re?istr?tiem ieguld?jumu fondiem, ne?auj Amerikas ieguld?jumu fondu piel?dzin?t p?d?jiem min?tajiem fondiem.

86. Iev?rojot dažas nianšes es piekr?tu š?dai argument?cijai.

87. Protams, k? Polijas vald?ba piekrita tiesas s?des laik?, trešo valstu ieguld?jumu fondiem jebkur? gad?jum? nav ties?bu sa?emt Likum? par *IS* paredz?to atbr?vojumu no nodok?u ietur?juma ien?kumu g?šanas viet?, pat ja tie var izpild?t pras?bas, kas nepieciešamas min?t? atbr?vojuma sa?emšanai.
88. Run?jot par attiec?b?m starp Savien?bas dal?bvalst?m, Tiesa jau ir nospriedusi, ka nav pie?aujams *a priori* izsl?gt, ka nodok?a maks?t?js b?tu sp?j?gs sniegt atbilstošus pier?d?jumus, lai dal?bvalsts nodok?u iekas?šanas iest?des var?tu skaidri un prec?zi p?rbaud?t, vai tas nem??ina izvair?ties no nodok?u maks?šanas vai to apiet (35).
89. L?dz ar to Savien?bas ietvaros paustu dal?bvalsts absol?tu atteikumu pieš?irt nodok?a maks?t?jam nerezidentam nodok?u priekšroc?bu, liedzot tam iesniegt pier?d?jumu, ka tas var izpild?t nosac?jumus, kas nepieciešami š?das priekšroc?bas sa?emšanai, princip? nevar pamatot ar vajadz?bu nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti, jo š?ds atteikums ir nesam?r?gs (36).
90. Tom?r š? judikat?ra, kas attiecas uz aprites br?v?bu izmantošanas ierobežojumiem Savien?b?, nevar piln?b? un autom?tiski tikt attiecin?ta uz attiec?b?m ar trešaj?m valst?m, jo Tiesa uzskata, ka kapit?la br?vas aprites ?stenošana ar trešaj?m valst?m, tostarp t?m, kas ir saist?tas ar EEZ l?gumu, ietilpst atš?ir?g? tiesisk? kontekst? (37).
91. Lai apzin?tos š?du tiesisk? konteksta atš?ir?bu, Tiesa p?rsvar? vienm?r nor?da uz apst?kli, ka, lai ar? Savien?bas ietvaros dal?bvalstu kompetentaj?m iest?d?m ir pieejami savstarp?j?s pal?dz?bas meh?nismi, proti, Direkt?va 77/799 (38), kas t?m, lai pareizi nov?rt?tu nodok?a summu, tostarp ?auj p?rbaud?t nodok?u maks?t?ju nerezidentu iesniegto inform?ciju, šie meh?nismi nav piem?rojami trešo valstu gad?jum?, jo sadarb?ba ar šo valstu kompetentaj?m iest?d?m ir atkar?ga no daudzpus?j?m vai divpus?j?m saist?b?m (39).
92. Savos rakstveida apsv?rumos Komisija ir ieteikusi sekot šim judikat?ras virzienam, b?t?b? apgalvojot, ka, cikt?l šaj? gad?jum? saska?? ar judikat?r? noteikto un pašas Komisijas anal?zi ne 1974. gada konvencijas noteikumi (23. pants) (40), ne ar? 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 (41), kuras l?gumsl?dz?jas puses ir ar? Amerikas Savienot?s Valstis (42), noteikumi (4. pants) ne?auj ieg?t Likum? par *IS* piepras?to nepieciešamo inform?ciju attiec?b? uz ieguld?jumu fondu izveidi un darb?bu, lai pieš?irtu piepras?to atbr?vojumu no nodok?a, š?iet, ka ar šo secin?jumu pietiek, lai pamatotu str?d?go atš?ir?go attieksmi.
93. Š?da veida argument?cija man tom?r neš?iet piem?rota šaj? liet?, k? to turkl?t visbeidzot ar? Tiesas s?de atzina Komisija.
94. Faktiski tiesisk? konteksta atš?ir?ba starp Savien?bas ietvaros ieviesto sadarb?bu, no vienas puses, un attiec?b?m ar trešaj?m valst?m, no otras puses, šaj? gad?jum? neizpaužas sadarb?bas meh?nismu nodok?u jom? l?men?, jo Direkt?v? 77/799 – ne vair?k k? konvencijas, kas Polijas Republiku saista ar Amerikas Savienotaj?m Valst?m, noteikumos – nav paredz?ts t?das inform?cijas apmai?as meh?nisms starp dal?bvalstu nodok?u iest?d?m, kas attiecas uz ieguld?jumu fondu darb?bas at?aujas, kontroles un darb?bas nosac?jumiem. Citiem v?rdiem, k? to pamatoti apgalvojusi iesniedz?jtiesa, š?da veida inform?cija, kas saska?? ar Likumu par *IS* ir nepieciešama, lai var?tu pieš?irt str?d?go atbr?vojumu no nodok?a, ir ?rpus Direkt?vas 77/799 inform?cijas apmai?as meh?nisma.

95. Turpret?, manupr?t, tiesisk? konteksta atš?ir?ba galvenok?rt balst?s uz t?da rež?ma past?v?šanu, kurš tika ieviests ar Direkt?vu 85/611, no kuras ir izsl?gtas treš?s valstis.

96. Faktiski, k? tas it ?paši ir atg?din?ts t?s preambulas ceturtaj? apsv?rum?, ar šo direkt?vu ir noteikti kop?gi pamatnoteikumi par PVKIU, kas atrodas dal?bvalst?s, darb?bas at?aušanu (at?aujas noteikumi, kas attiecas uz vis?m min?taj?m valst?m), to uzraudz?bu, strukt?ru, darb?bu un inform?ciju, kas tiem j?public?. Attiec?b? uz PVKIU darb?bas at?aušanu š?du at?auju nevar pieš?irt, ja p?rvald?bas sabiedr?ba (ja t? nodibin?ta atbilstoši l?gumties?b?m) vai ieguld?jumu sabiedr?ba (ja t? nodibin?ta saska?? ar stat?tiem) neatbilst š?s direkt?vas III un IV ieda?? paredz?tajiem priekšnosac?jumiem, kuri attiecas uz nosac?jumiem saist?b? ar piek?uvi š?m darb?b?m un to veikšanu. Run?jot par PVKIU kontroli, Direkt?vas 85/611 IX ieda?? ir paredz?ts, ka dal?bvalstu kompetent?s iest?des, kur?m ir j?b?t vis?m pilnvar?m, lai ?stenotu uzraudz?bu, cieši sadarbojas, lai veiktu savu uzdevumu, un šaj? nol?k? pieg?d? viena otrai visu vajadz?go inform?ciju. Šaj? direkt?v? ir ar? nor?d?ts, ka t?s ties?bu normas par inform?cijas apmai?u nerada š??rsli – iev?rojot dažus nosac?jumus – gan vienas dal?bvalsts ietvaros, gan starp vair?k?m dal?bvalst?m inform?cijas apmai?ai starp kompetentaj?m iest?d?m un iest?d?m, kas atbild par finanšu iest?žu un tirgu uzraudz?bu, strukt?r?m, kas ir iesaist?tas PVKIU un uz??mumu, kas iegulda t? uz??m?jdarb?b?, likvid?cij? un bankrota vai l?dz?g?s proced?r?s, k? ar? person?m, kas atbild par likum? noteikto rev?ziju finanšu iest?d?s. Turkl?t Direkt?v? 85/611, iev?rojot 50.a pant? noteiktos nosac?jumus, ir paredz?ts agr?n?s br?din?šanas meh?nisms, saska?? ar kuru kompetent?m iest?d?m ir j?zi?o par jebkuru faktu vai l?mumu, ja tas var b?t b?tisk? pretrun? ar normat?vajiem vai administrat?vajiem aktiem, kuri paredz PVKIU vai uz??mumu, kas iegulda to uz??m?jdarb?b?, darb?bas at?auju vai darb?bas ?stenošanas nosac?jumus, vai var apdraud?t PVKIU vai uz??mumu, kas iegulda to uz??m?jdarb?b?, darb?bas turpin?t?bu vai var b?t pamat? atteikumam apstiprin?t gr?matved?bas datus vai izteikt iebildumus.

97. Pat pie?emot, ka ieguld?jumu fonds, kas atrodas trešaj? valst?, var iesniegt inform?ciju, kas dal?bvalsts iest?d?m ?auj konstat?t, ka uz to attiecas noteikumi, kas ir piel?dzin?mi t?s dal?bvalsts sp?k? esošajiem noteikumiem, ar ko tiek transpon?tas Direkt?vas 85/611 normas, min?t?s iest?des – nepast?vot vienotai sist?mai, kura ir analoga Savien?b? piem?rojamajai, – nevar ne p?rliecin?ties par t?m iesniegt?s inform?cijas paties?bu, v?ršoties attiec?go trešo valstu iest?d?s, ne ar? ieg?t no t?m inform?ciju par iesp?jam?m izmai??m min?t? ieguld?jumu fonda stat?tos vai darb?b?. Tas ir jo ?paši svar?gi t?p?c, ka Savien?bas ietvaros Direkt?vas 85/611 1. panta 5. punkt? ir nodrošin?ta š? ties?bu akta noteikumos paredz?to PVKIU stat?tu turpin?t?ba, pieprasot dal?bvalst?m aizliegt PVKIU p?rveidoties par t?diem uz??mumiem, uz kuriem min?t? direkt?va neattiecas, kas netiek garant?ts trešaj?s valst?s.

98. Š?dos apst?k?os, manupr?t, ir likum?gi, ?emot v?r? Likum? par /S noteiktos krit?rijus, lai pieš?irtu str?d?go atbr?vojumu no nodok?a, atteikt š?du atbr?vojumu no nodok?a ieguld?jumu fondam, kas atrodas trešaj? valst?, jo nepast?v nek?ds pien?kums apmain?ties ar inform?ciju ar min?t?s valsts kompetentaj?m iest?d?m, kas b?tu analogs pien?kumam, kurš noteikts starp Eiropas Savien?bas dal?bvalst?m un EEZ l?guma l?gumsl?dz?j?m valst?m, kur?m ir saistošas Direkt?vas 85/611 normas.

99. Šo secin?jumu, manupr?t, nevar apšaub?t ne ar apst?kli, ka tikai no 2011. gada 1. janv?ra p?c Komisijas uzs?kt?s p?rk?pumu proced?ras, ieviešot Likuma par /S 6. panta 1. punkt? 10.a apakšpunktu, Polijas likumdev?js paplašin?ja ties?bas sa?emt str?d?go atbr?vojumu no nodok?a attiec?b? uz PVKIU, kas re?istr?ti Savien?bas dal?bvalsts vai EEZ l?guma l?gumsl?dz?jas valsts teritorij?, ne ar? ar apst?kli, ka Direkt?va 85/611 klus? par iesp?ju apmain?ties ar inform?ciju starp kompetentaj?m iest?d?m š?s direkt?vas izpratn? un dal?bvalsts nodok?u iest?d?m.

100. Attiec?b? uz pirmo aspektu pietiek nor?d?t, ka, ja pirms Likuma par /S groz?jumu

pieņemšanas PVKIU, kas reģistrēti Eiropas Savienības dalībvalsts vai EEZ līguma līgumslēdzēja valsts teritorijā, piemērojamais atšķirīgais nodokļu režīms varēja šīst pretrunā EKL paredzētajai kapitāla brīvībai aprītei, kā to turklāt apgalvojusi Komisija, šādu secinājumu, manuprāt, nevar attiecināt uz atšķirīgu attieksmi pret ieguldījumu fondiem, kas atrodas trešajās valstīs, it īpaši tādās, ka šīs valsts kompetentajām iestādēm nav tādā pienākuma apmainīties ar informāciju, kas būtu analogs pienākumam, kurš noteikts dalībvalsts vai EEZ līguma līgumslēdzēju valstu iestādēm, kurām ir saistoša Direktīva 85/611.

101. Citiem vārdiem, tas, ka ar vajadzību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti nevar pamatot tādus ierobežojumus kā Likuma par IS 6. panta 1. punkta 10. apakšpunktā noteikto, kas attiecas uz attiecībā starp dalībvalstīm un EEZ līguma līgumslēdzēju valstīm, nenozīmē, ka to nevar attiecināt uz trešajās valstīs esošu ieguldījumu fondu.

102. Tāpat arī attiecībā uz otro aspektu tas, ka Direktīva 85/611 klusā par informācijas apmaiņu starp kompetentajām PVKIU uzraudzības iestādēm Direktīvas 85/611 izpratnē un dalībvalsts nodokļu iestādēm, nenozīmē, ka Savienības ietvaros šīm iestādēm nevar tikt nodota pietiekama informācija, lai varētu piešķirt tādus individuālu nodokļa priekšrocību kā strādīgais nodokļa atbrīvojums.

103. Faktiski, lai piešķirtu šādu priekšrocību, pieņemot, ka dalībvalsts nodokļu iestādes nevar tieši iegūt vai pārbaudīt noteiktu informāciju, kas tām iesniegta, pamatojoties uz valsts tiesību normām, ar kurām ir transponēta Direktīva 85/611, šīm iestādēm pavisam vienkārši attiecīgajā gadījumā var pietikt ar šīs pašas dalībvalsts kompetento iestāžu Direktīvas 85/611 izpratnē apstiprinājumu, ka PVKIU iesniegtā informācija ir patiesa, ciktāl minētās iestādes ir pārbaudījušas vai ieguvušas noteiktu informāciju no citu dalībvalstu vai EEZ līguma līgumslēdzēju valstu analogām iestādēm. Turpretī šāda iespēja nepastāv attiecībā ar trešajām valstīm.

104. Visbeidzot tas, ka iepriekš minētajā spriedumā lietotā *Santander Asset Management SGII* u.c. Tiesa noraidīja pamatojumu, kas attiecas uz vajadzību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti saistībā ar Francijas nodokļu tiesisko regulējumu, tostarp tās attiecības ar trešajām valstīm, neatspēko šājos secinājumos ieteikto virzienu. Attiecībā uz šo aspektu pietiek atgādināt, ka šīs noraidījums ir balstīts uz apstākli, ka Francijas valdība nebija izvirzījusi nevienu elementu, kas pierādītu, kādā ar šo mērķi vajadzētu pamatot nodokļa uzlikšanu PVKIU nerezidentiem (43).

105. Šādos apstākļos un ņemot vērā atšķirīgo tiesisko kontekstu, kāds pastāv attiecībā starp dalībvalstīm un EEZ līguma līgumslēdzēju valstīm salīdzinājumā ar attiecībā ar trešajām valstīm, es uzskatu, ka attiecīgā dalībvalsts var balstīties uz vajadzību saglabāt nodokļu kontroles efektivitāti, lai pamatotu Likumā par IS noteikto atšķirīgo nodokļu režīmu, kas piemērojams tādām ieguldījumu fondam izmaksātajām dividendēm, kas atrodas trešajās valstīs.

106. Tātad es iesaku uz iesniedzējtiesas uzdoto otro jautājumu atbildēt tādējādi, ka EKL 56. un 58. pantam nav pretrunā tādus dalībvalsts nodokļu tiesību aktu piemērošana kā pamatlietā, saskaņā ar kuriem nevar tikt atbrīvotas no nodokļa dividendes, ko minētajā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības izmaksā ieguldījumu fondiem, kas atrodas trešajā valstī, jo minētās dalībvalsts iestādes – nepastāvot tādai analogai tiesību sistēmai un administratīvajai sadarbībai kā Eiropas Savienībā un EEZ teritorijā – nevar pārbaudīt ieguldījumu fondu iespējami iesniegto informāciju it īpaši attiecībā uz tās darbību, kā arī darbības atauju.

107. ņemot vērā šo priekšlikumu un kā es to jau tiku norādījis, nav noteikti nepieciešams pārbaudīt citus to valdību izvirzītos pamatojuma iemeslus, kuras piedalījis šajā tiesvedībā. Tātad pārējās iemeslus es šūmā aplūkošu tikai tādā gadījumā, ja Tiesa neņemts vērā iepriekš izteikto priekšlikumu.

b) Par nodokļu sistēmas saskaņotības saglabāšanu

108. Saskaņā ar Polijas valdības viedokli attiecīgais atbrīvojums no nodokļa esot cieši saistīts ar dividendu, ko ieguldījumu fondi izmaksā šo fondu dalībniekiem, aplikšanu ar nodokli. Nodokļu sistēmas saskaņotība tiek nodrošināta, garantējot saskaņotu, efektīvu (faktisku) konkrētā nodokļa maksātāja ienākumu aplikšanu ar nodokli neatkarīgi no dalībvalsts, kādā tie gēti, un ņemot vērā citās dalībvalstīs samaksāto nodokļa summu.

109. Vācijas valdība būtībā apgalvo, ka situācijās, kurās ir iesaistītas trešās valstis, it īpaši attiecībā uz ieguldījumu fondiem būtu jāpaplašina nodokļu saskaņotības jēdziens un jānovērtē visi dažādie nodokļu uzlikšanas posmi, pieņemot, ka dividendes tiek izmaksātas ārvalstīs reģistrētiem kapitāla turētājiem. Šāda pieeja papildinātu mērķi saglabāt nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu, un tai jo lielāks pamats ir tādēļ, ka valsts tiesību sistēmas pamatliet mērķis esot fondos veikto ieguldījumu pielīdzināt tiešajiem ieguldījumiem. Paplašinot saskaņotības jēdzienu tādējādi, ka nodokļu uzlikšana dažādiem nodokļa maksātājiem tiktu aplūkota kopumā, bet ierobežojot šo paplašināšanu tikai attiecībā uz trešajām valstīm, ļautu izvairīties no pārmērīga šo pamatojuma izmantošanas.

110. Manuprāt risinājumam attiecībā uz šo argumentāciju, kas būtībā ir analoga Francijas valdības izvirzītajai un ko Tiesa ir noraidījusi iepriekš minētajā spriedumā lietā, būtu jābūt tādā pašam.

111. Tomēr no pastāvīgās judikatūras izriet, ka, lai aprītes brīvības ierobežojumu varētu pamatot ar nodokļu režīma saskaņotības saglabāšanu, ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības atsvēršanu ar noteiktu nodokļu maksājumu, un šīs saiknes tiešais raksturs ir jānovērtē, ievērojot attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķi (44).

112. Likumā par IS paredzētais atbrīvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietā attiecībā uz dividendēm nav pakauts – vairāk k? tas bija Francijas nodokļu tiesiskā regulējuma, kas ir iepriekš minētā sprieduma lietā *Santander Asset Management SGIIC* u.c. pamatā, – nosacījumam, ka dividendes, ko ir saņēmis ieguldījumu fonds, ir jāizmaksā šim fondam un ka to aplikšanai ar nodokli, kas jāmaksā minētā fonda dā?u turētājiem, ir jākompensē atbrīvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietā (45).

113. Turklāt es neredzu, kāda objektīva iemesla dēļ šai interpretācijai būtu jābūt v?l elastīgākai vai ar? t? būtu jāpāšaubā attiecībā? ar trešajām valstīm, k? to apgalvojusi Vācijas valdība. Turklāt š? t?ze ir balstāta uz nepierēd?tu premisu, ka trešo valstu ieguldījumu fondu dā?u turētāji ar? ir šīs valsts rezidenti vai vismaz nav attiecīgās dalībvalsts rezidenti, un norāda uz to, ka dalībvalsts nodokļu tiesiskā regulējuma saskaņotība neatkarīgi no šīs tiesiskā regulējuma mērķa jebkurā gadījumā esot pakā?ta tādā nodokļu režīma izvērtēšanai, kas piemērojams t? dā?u turētājiem to nodokļu rezidences valstīs. ņemot to vērā, šīs argumentācija varētu sagrozīt ar dalībvalsts nodokļu režīma saskaņotību saistītā iemesla izvērtēšanu, jo šādu izvērtēšanu principā varētu veikt, ņemot vērā vienu un to pašu nodokļu režīmu.

114. Līdz ar to es uzskatu, ka attiecīgā dalībvalsts nevar atsaukties uz vispārīgo interešu mērķi, kas izriet no vajadzības saglabāt tās nodokļu režīma saskaņotību.

c) Par sabalansētu nodokļu ieturēšanas kompetenču sadalījumu un nodokļu ieņēmumu nodrošināšanu

115. Tikai Vācijas valdība k? iemeslus, lai pamatotu attiecīgo ierobežojumu, ir izvirzījusi

vajadz?bu saglab?t nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu starp Polijas Republiku un Amerikas Savienotaj?m Valst?m, k? ar? nodok?u ie??mumu nodrošin?šanu, iemeslus, kurus, manupr?t, ir j?izv?rt? kop?, k? tie ir atspogu?oti š?s vald?bas argument?cij?.

116. Pat ja V?cijas vald?bas argument?cija b?t?b? pievienojas apsv?rumiem par tiesisk? konteksta atš?ir?b?m starp attiec?b?m Savien?bas ietvaros un t?m, kas dal?bvalstis saista ar trešaj?m valst?m, ko es jau apl?koju, izv?rt?jot pamatojumu attiec?b? uz vajadz?bu nodrošin?t nodok?u kontroles efektivit?ti, š? vald?ba uzskata, ka, run?jot visp?r?g?k par kapit?la apriti no vai uz trešaj?m valst?m, attiec?g?s personas var atsaukties uz valsts tirgus noteikumiem tikai tad, ja savstarp?ja piek?uve tirgiem ir nodrošin?ta starptautisk? l?gum?, jo dal?bvalsts nodok?u suverenit?tes ierobežošanas, kas izriet no kapit?la aprites, sekas b?tu t?das, ka nodok?a b?ze tiktu autom?tiski p?rnesta uz trešo valsti.

117. V?cijas vald?ba piebilst, ka argumenti, ko Tiesa izvirz?jusi Savien?bas iekš?j?s situ?cij?s, proti, ja dal?bvalsts ir izv?l?jusies t?s teritorij? neuzlikt nodokli saist?b? ar š?da veida ien?kumiem dividenžu sa??m?j?m sabiedr?b?m, t? nevar atsaukties uz vajadz?bu nodrošin?t sabalans?tu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m, lai pamatotu nodok?a uzlikšanu cit? dal?bvalst? re?istr?t?m dividenžu sa??m?j?m sabiedr?b?m, vai ka Polijas Republikai neb?tu j?atsak?s no t?s ties?b?m uzlikt nodokli ien?kumiem, kas rodas no t?s teritorij? veikt?s saimnieciskas darb?bas, jo sabiedr?bu rezidenšu izmaks?t?s dividendes jau b?tu apliktas ar nodokli, kas k? par g?to pe??u j?maks? sabiedr?b?m, kuras izmaks? dividendes, neesot piem?rojami situ?cij?, kur? ir iesaist?tas treš?s valstis.

118. Šaj? zi?? V?cijas vald?ba ar? apgalvo, ka valsts nodok?u ie??mumu saglab?šana b?tu j?atz?st par atseviš?u pamatojuma iemeslu attiec?b? uz trešaj?m valst?m. Faktiski iekš?j? tirgus m?r?is esot nodrošin?t efekt?vu resursu sadali Savien?b? un t?tad ar to nav at?auts piem?rot ?pašu nodok?a likmi p?rrobežu gad?jumos sal?dzin?jum? ar iekš?j?m situ?cij?m, lai min?taj? tirg? nodrošin?tu nodok?u neitralit?ti. Trešaj?m valst?m, kuras nav š? tirgus dal?bnieces, t?tad nav pien?kuma samierin?ties, ka tiek zaud?ti sal?dzin?mi nodok?u ie??mumi, par labu dal?bvalst?m. L?dz ar to kapit?la br?vai apritei nevajadz?tu dal?bvalst?m rad?t pien?kumu atteikties no nodok?u ie??mumiem par labu trešaj?m valst?m. Turkl?t institucion?lais l?dzsvars, ko veido ties?bu aktu tuvin?šana (LESD 114. un 115. pants) un kas var b?t, lai iekš?j? tirg?, st?joties pret? tirgus dal?bniekiem, saska?otu daž?du dal?bvalstu nodok?u intereses, nepast?v ar? attiec?b?s ar trešaj?m valst?m.

119. Šis viedoklis mani nep?rlicina.

120. Pirmk?rt, lai gan š?s argument?cijas m?r?is ir p?rsvar? pak?aut kapit?la br?vu apriti uz un no trešaj?m valst?m savstarp?j?bas nosac?jumam, ir j?konstat?, ka EKL (tagad LESD) š?da pras?ba nav paredz?ta. Šis konstat?jums turkl?t, visp?r?gi run?jot, ir ?paši atg?din?ts iepriekš min?t? Tiesas sprieduma liet? *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen* 127. un 128. punkt?.

121. Turkl?t EKL (tagad LESD) ir paredz?ta daž?du t?du pas?kumu pie?emšana Savien?bas l?men?, kas noteikti EKL 57. panta 3. punkt? un 59. pant? un kas ir ?paši piem?rojami kapit?la apritei no un uz trešaj?m valst?m, un kas tika ?paši noteikti, lai atspogu?otu Augsto L?gumsl?dz?ju Pušu gribu kontrol?t šo br?v?bu, ?aujot izmantot pas?kumus, kas Savien?bas ties?b?s ierobežo liberaliz?ciju kapit?la aprit? attiec?b?s ar trešaj?m valst?m, vai aizsargpas?kumus (46).

122. Tas, ka past?v š?das ties?bu normas, ar kur?m ?paši un izsme?oši tiek ierobežota EKL 56. pant? paredz?t? kapit?la br?va aprite attiec?b? uz trešaj?m valst?m, pier?da ar? to, ka to nevajadz?tu pak?aut savstarp?guma papildnosac?jumam, kas nav paredz?ts EKL.

123. Otrk?rt, ir j?nor?da, ka Tiesa sav? spriedum? liet? *Santander Asset Management SGIIC* u.c., balstoties uz past?v?go judikat?ru, nosprieda, ka, ja dal?bvalsts ir izv?l?jusies neaplikt ar nodokli valsts izcelsmes dividenžu sa??m?jus – PVKIU rezidentus, t? nevar atsaukties uz vajadz?bu saglab?t sabalans?tu nodok?u uzlikšanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m, lai attaisnotu š?das pe??as sa??m?ju – PVKIU nerezidentu aplikšanu ar nodokli (47). Faktiski, ja dal?bvalsts vienpus?gi ir nol?musi, it ?paši, lai nov?rstu ekonomisko dubulto nodok?u uzlikšanu, atteikties ?stenot savu nodok?u uzlikšanas kompetenci attiec?b? uz ien?kumiem, ko t?s rezidenti guvuši saist?b? ar t?s teritorij? veiktaj?m darb?b?m, nav nepieciešams, lai t? atsauktos uz vajadz?bu saglab?t sabalans?tu nodok?u uzlikšanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m, lai identiskos apst?k?os pamatotu š?s pašas kompetences ?stenošanu tikai attiec?b? uz nerezidentu g?tajiem ien?kumiem.

124. Iz?emot jaut?jumu par nodok?u ie??mumu samazin?šanas, uz kuru ir atsaukusies V?cijas vald?ba un kuru es t?l?t turpin?jum? izv?rt?šu, es nesaprotu, k?da veid? k?das dal?bvalsts pret citu dal?bvalsti izv?r?ts nesaska?ots arguments gluži pret?ji var k??t par saska?otu, ja tas tiek izv?r?ts attiec?b? uz trešaj?m valst?m. Turkl?t, t? k? V?cijas vald?ba par šo jaut?jumu nav izteikusies, manupr?t, Tiesai tam nevajadz?tu velt?t vair?k laika.

125. Visbeidzot attiec?b? uz nodok?u ie??mumu samazin?šanas patiesi Tiesa jau ir nospriedusi, ka nevar izsl?gt, ka dal?bvalsts var pier?d?t, ka kapit?la aprites ierobežojums uz vai no trešaj?m valst?m ir pamatots ar k?du konkr?tu iemeslu, bet šis pats pamatojums t?dos pašos apst?k?os nav pie?emams kapit?la aprites ierobežojumam starp dal?bvalst?m (48).

126. L?dz šim Tiesa ir atteikusies atz?t, tostarp attiec?b?s ar trešaj?m valst?m, kas nav EEZ l?guma l?gumsl?dz?jas puses, ka nodok?u ie??mumu samazin?šan?s var?tu b?t prim?rs visp?r?jo interešu iemesls, ar ko var pamatot kapit?la br?vu apriti ierobežoj?šu pas?kumu (49).

127. Man neš?iet, ka š?da pieeja b?tu j?noraida. Polijas sabiedr?bas ne tikai turpina maks?t ien?kuma nodokli, bet ilg?k? laikposm? attiec?g? dal?bvalsts, pirmk?rt, lai nodrošin?tu nediskrimin?jošu attieksmi pret visiem ieguld?jumu fondiem, kas ir tiem izmaks?to dividenžu sa??m?ji, un, otrk?rt, lai nov?rstu nodok?u ie??mumu samazin?šanas, var piln?b? atteikties no nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanas, jo Savien?bas ties?b?s tai pašlaik nav noteikts pien?kums pie?emt vai saglab?t pas?kumus, kuru m?r?is ir nov?rst dubultu nodok?u uzlikšanu (50).

128. Es t?tad uzskatu, ka attiec?go ierobežojumu nevar pamatot ar vajadz?bu saglab?t sabalans?tu nodok?u ietur?šanas kompeten?u sadal?jumu un attiec?g?s dal?bvalsts nodok?u ie??mumus.

129. ?emot v?r? manu ieteikto atbildi uz iesniedz?jtiesas uzdoto otro jaut?jumu, kas b?t?b? ir v?rstā uz to, lai pamatotu attiec?go ierobežojumu saist?b? ar vajadz?bu saglab?t nodok?u kontroles efektivit?ti, nav j?lemj par Polijas vald?bas pak?rtoto l?gumu Tiesai ierobežot pasludin?m? sprieduma sp?ku laik?.

III – Secin?jumi

130. Ēemot vērā visus iepriekš izklāstītos apsvērumus, es iesaku Tiesai uz *Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy* uzdotajiem prejudiciālajiem jautājumiem atbildēt šādi:

1) EKL 56. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka uz šo tiesību normu var atsaukties attiecībā pret tādā dalībvalsts nodokļu tiesību aktu piemērošanu kā pamatlietā, saskaņā ar kuriem dividendes, ko minētā dalībvalstī reģistrētais sabiedrības izmaksā ieguldījumu fondiem, kas atrodas trešā valstī, nevar tikt atbrīvotas no nodokļa;

2) EKL 56. un 58. pantam nav pretrunā tādā dalībvalsts nodokļu tiesību aktu piemērošana kā pamatlietā, saskaņā ar kuriem dividendes, ko minētā dalībvalstī reģistrētais sabiedrības izmaksā ieguldījumu fondiem, kas atrodas trešajā valstī, nevar tikt atbrīvotas no nodokļa, jo minētās dalībvalsts iestādes – nepastāvot tādai analogai tiesību sistēmai un administratīvajai sadarbībai kā Eiropas Savienībā un Eiropas Ekonomikas zonas teritorijā – nevar pārbaudīt ieguldījumu fondu iespējami iesniegto informāciju it īpaši attiecībā uz tās darbību, kā arī tās darbības atauju.

1 – Oriģinālvārda – franču.

2 – Jānorāda, ka pēc 2010. gada 25. novembra likuma pieņemšanas, kas stājās spēkā 2011. gada 1. janvārī, ieguldījumu fondiem, kas atrodas Eiropas Savienības dalībvalstīs vai kādā citā Eiropas Ekonomikas Zonas valstī, arī ir tiesības uz atbrīvojumu no nodokļa, ja tie atbilst Likuma par IS 6. panta 1. punkta 10.a apakšpunktā uzskaitītajiem nosacījumiem.

3 – Jānorāda, ka Spānijas, Francijas un Somijas valdības nav tieši paudušas viedokli par pirmo jautājumu, taču tās visas ir atbildējušas uz otro jautājumu, Ēemot vērā kapitāla brīvību.

4 – 2006. gada 3. oktobra spriedums lietā C-452/04 *Fidium Finanz* (Krājums, I-9521. lpp.).

5 – Iepriekš minētais spriedums lietā *Fidium Finanz* (2. un 45.–47. punkts). Ir skaidrs, ka Tiesa izslēdza to, ka Šveices tiesību sabiedrība varētu atsaukties uz pakalpojumu sniegšanas brīvību kā trešajā valstī reģistrēta juridiskā persona.

6 – Šajā ziņā skat. 2011. gada 10. februāra spriedumu apvienotajās lietās C-436/08 un C-437/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen* (Krājums, I-305. lpp., 33. punkts), 2011. gada 15. septembra spriedumu lietā C-310/09 *Accor* (Krājums, I-8115. lpp., 30. punkts), kā arī 2012. gada 13. novembra spriedumu lietā C-35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation* (89. punkts).

7 – Šajā ziņā skat. 2006. gada 12. decembra spriedumu lietā C-446/04 *Claimants in the FII Group Litigation* (Krājums, I-11753. lpp., 36. punkts), 2008. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-284/06 *Burda* (Krājums, I-4571, 71. lpp.), kā arī 2009. gada 4. jūnija rīkojumu apvienotajās lietās C-439/07 un C-499/07 *KBC Bank* un *Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* (Krājums, I-4409. lpp., 69. punkts).

8 – Skat. it īpaši, lai gan nedaudz neskaidro, 2007. gada 24. maija spriedumu lietā C-157/05 *Holböck* (Krājums, I-4051. lpp., 23.–29. punkts), kā arī iepriekš minēto rīkojumu lietā *KBC Bank* un *Beleggen, Risicokapitaal, Beheer* (70. un 71. punkts). Attiecībā uz nodokļa režīmu, ko piemēro tādā mantošanas gadījumā starp diviem Vācijas valstspiederīgajiem, kas ietver Kanādā dibinātas sabiedrības kapitāla pilnīgu nodošanu, skat. arī 2012. gada 19. jūlija spriedumu lietā C-31/11 *Scheunemann* (31.–34. punkts).

9 – Šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumu liet? *Holböck* (28. punkts) un 2012. gada 13. novembra spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation* (97. punkts).

10 – Šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation* (99. un 100. punkts).

11 – Šaj? zi?? it ?paši attiec?b? uz atš?ir?bu starp tiešajiem un portfe?a ieguld?jumiem skat. 2009. gada 17. septembra spriedumu liet? C?182/08 *Glaxo Wellcome* (Kr?jums, l?8591. lpp., 40. punkts un taj? min?t? judikat?ra). J?atg?dina, ka šaj? liet? piem?rot? 15 % likme no dividenžu bruto summas izriet no 1974. gada konvencijas 11. panta 2. punkta b) apakšpunkta, ties?bu normas, kas ir piem?rojama citos gad?jumos, nevis t?d?, kur? ieguld?t?jam pieder vismaz 10 % no t?s Polijas sabiedr?bas kapit?la, kura izmaks? dividendes.

12 – Šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen* (50. punkts), k? ar? 2012. gada 10. maija spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?338/11 l?dz C?347/11 *FIM Santander Asset Management SGIIC* (15. punkts).

13 – Šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Santander Asset Management SGIIC u.c.* (17. punkts).

14 – Skat. it ?paši 2011. gada 10. febru?ra spriedumu liet? C?25/10 *Missionswerk Werner Heukelbach* (Kr?jums, l?497. lpp., 29. punkts) un iepriekš min?to spriedumu liet? *Santander Asset Management SGIIC u.c.* (23. punkts).

15 – OV L 375, 3. lpp. J?nor?da, ka 2011. gada 1. j?lij? š? direkt?va tika atcelta un aizst?ta ar Eiropas Parlamenta un Padomes 2009. gada 13. j?lija Direkt?vu 2009/65/EK par normat?vo un administrat?vo aktu koordin?ciju attiec?b? uz p?rvedamu v?rtspap?ru kolekt?vo ieguld?jumu uz??mumiem (PVKIU) (OV L 302, 32. lpp.).

16 – Skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Santander Asset Management SGIIC u.c.* (27. un 28. punkts un tajos min?t? judikat?ra), k? ar? 2012. gada 25. oktobra spriedumu liet? C?38/11 Komisija/Be??ija (65. punkts).

17 – 44. un 16. punkts. Attiec?b? uz trešaj?m valst?m šaj? liet? runa bija par Amerikas Savienotaj?s Valst?s re?istr?tiem PVKIU, k? tas ar? izriet no min?t? sprieduma 6. punkta.

18 – Iepriekš min?tais spriedums liet? *Santander Asset Management SGIIC u.c.*, 39. un 41. punkts. K? Tiesa nosprieda š? sprieduma 40. punkt?, š? sprieduma pamat? esoš? situ?cija atš??r?s no t?s, kas bija pamat? 2008. gada 20. maija spriedumam liet? C?194/06 *Orange European Smallcap Fund* (Kr?jums, l?3747. lpp.), kas attiec?s uz nodok?u tiesisko regul?jumu, ar ko PVKIU pieš?irama atbr?vojums no nodok?a ir pak?auts nosac?jumam, ka visa šo uz??mumu pe??a ir j?izmaks? to sertifik?tu tur?t?jiem.

19 – Šaj? zi?? skat. 2009. gada 18. j?nija spriedumu liet? C?303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (Kr?jums, l?5145. lpp., 43. un 44. punkts), 2009. gada 19. novembra spriedumu liet? C?540/07 Komisija/It?lija (Kr?jums, l?10983. lpp., 53. un 54. punkts), 2010. gada 3. j?nija spriedumu liet? C?487/08 Komisija/Sp?nija (Kr?jums, l?4843. lpp., 53. punkts), k? ar? 2011. gada 20. oktobra spriedumu liet? C?284/09 Komisija/V?cija (Kr?jums, l?9879. lpp., 58. punkts).

20 – Šaj? zi?? skat. it ?paši iepriekš min?tos spriedumus liet? Komisija/It?lija (39. punkts) un Komisija/V?cija (70. punkts).

21 – Šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Santander Asset Management SGIIC u.c.* (54.

punkts).

22 – Šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? C?157/05 *Holböck* (40. punkts).

23 – Skat. Komisijas rakstveida apsv?rumu, kas tika atk?rtoti tiesas s?d?, 6. punktu. Likuma par *IS* 6. panta 1. punkta 10. apakšpunkts tika ieviests ar 1997. gada 28. augusta likumu.

24 – Tostarp skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Holböck* (41. punkts), 2007. gada 18. decembra spriedumu liet? C?101/05 *A* (Kr?jums, l?11531. lpp., 49. punkts) un 2010. gada 11. febru?ra spriedumu liet? C?541/08 *Fokus Invest* (Kr?jums, l?1025. lpp., 42. punkts).

25 – OV L 178, 5. lpp. Min?tais 67. pants tika atcelts ar Amsterdamas l?gumu.

26 – It ?paši skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Holböck* (34. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

27 – Šaj? zi?? it ?paši skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? *Orange Europe Smallcap Fund* (98.–102. punkts), k? ar? liet? *Glaxo Wellcome* (40. punkts un taj? min?t? judikat?ra). Skat. ar? 2011. gada 10. novembra spriedumu liet? C?212/09 Komisija/Portug?le (Kr?jums, l?10889. lpp. 47. punkts).

28 – It ?paši skat. iepriekš min?to 2012. gada 13. novembra spriedumu liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation* (103. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

29 – Ir j?atg?dina, ka iepriekš min?taj? spriedum? liet? *Holböck* Tiesa atzina, ka EKL 57. panta 1. punkts var attiekties uz kapit?la br?vas aprites ierobežojumiem, kas ietverti tiesiskaj? regul?jum?, kurš ir vien?di piem?rojams gan dal?bvalst?m, gan trešaj?m valst?m un kurš attiecas uz izmaks?taj?m dividend?m. Lieta, kur? tais?ts š?s spriedums, tom?r attiecas uz t?du akcion?ra dal?bu attiec?gaj? sabiedr?b?, kas tam ?auj efekt?gi piedal?ties min?t?s sabiedr?bas vad?b? vai t?s kontrol?.

30 – 2012. gada 7. j?nija spriedums liet? C?39/11.

31 – Proti, attiec?gi 2002. gada 4. j?nija sprieduma liet? C?483/99 Komisija/Francija (*Recueil*, l?4781. lpp.) 37. punkts un identiski formul?tais 38. punkts t?s pašas dienas spriedum? liet? C?503/99 Komisija/Be??ija (*Recueil*, l?4809. lpp.).

32 – Šaj? zi?? skat. 51. punktu manos secin?jumos liet?, kur? tais?ts 2013. gada 17. oktobra spriedums liet? C?181/12 *Welte* (29. punkts).

33 – Lai ar? š? panta redakcijas cit?s valod?s, k?, piem?ram, v?cu vai po?u valod?, š?iet dr?z?k neitr?las, sp??u valodas (“supongan”), ang?u valodas (“involving”), it?liešu valodas (“implichino”), k? ar? portug??u valodas redakcija (“envolva”), manupr?t, apstiprina zin?mu c?lo?sakar?bu starp attiec?go kapit?la apriti un finanšu pakalpojumu sniegšanu. T? saucamaj?m “neitr?laj?m” redakcij?m katr? zi?? nav pretrun? EKL 57. panta 1. punkta šaura interpret?cija, t?d??, ka ir nepieciešams saglab?t EKL 56. pant? paredz?t?s br?v?bas efekt?vu iedarb?bu.

34 – It ?paši skat. 2011. gada 6. oktobra spriedumu liet? C?493/09 Komisija/Polija (Kr?jums, l?9247. lpp., 42. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

35 – It ?paši skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *A* (59. punkts) un iepriekš min?to 2011. gada 6. oktobra spriedumu liet? Komisija/Portug?le (46. punkts).

36 – Šaj? zi?? it ?paši skat. iepriekš min?to 2011. gada 6. oktobra spriedumu liet? Komisija/Portug?le (46. punkts).

37 – Šaj? zi?? skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? A (60. punkts), k? ar? liet? *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen* (65. lpp.).

38 – Padomes 1977. gada 19. decembra Direkt?va 77/799/EEK par dal?bvalstu kompetentu iest?žu par savstarp?ju pal?dz?bu attiec?b? uz tiešo nodok?u un apdrošin?šanas pr?miju aplikšanu ar nodok?iem (OV L 336, 15. lpp.), kas groz?ta ar Padomes 2004. gada 16. novembra Direkt?vu 2004/106/EK (OV L 359, 30. lpp.; turpm?k tekst? – “Direkt?va 77/799”), t?s redakcij?, kas piem?rojama pamatlietas str?d?gajos finanšu gados.

39 – Šaj? zi?? it ?paši skat. iepriekš min?tos spriedumus liet? Komisija/It?lija (70. un 71. punkta), k? ar? liet? *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen* (66. un 67. punkts).

40 – Š?s konvencijas 23. pant? tostarp ir noteikts, ka dal?bvalstu kompetent?s iest?des apmain?s ar inform?ciju, kas nepieciešama, lai ?stenotu konvencijas noteikumus vai nov?rstu kr?pšanas vai ar? lai uzraudz?tu to galveno noteikumu izpildi, kas attiecas uz šaj? konvencij? paredz?tajiem nodok?iem, ar nosac?jumu, ka inform?cijas raksturs pie?auj t?s izpaušanu saska?? ar katras l?gumsl?dz?jas valsts ties?b?m un administrat?vo praksi sal?dzin?jum? ar taj? piem?rojamajiem nodok?iem.

41 – Š? konvencija st?j?s sp?k? 1995. gada 1. apr?l?. T?s 4. pant? ir paredz?ts, ka l?gumsl?dz?jas puses apmain?s ar inform?ciju, kas š?iet nepieciešama, lai noteiktu un iekas?tu maks?jamos nodok?us, piedz?tu nodok?u pras?jumus vai ar? veiktu ar tiem saist?tos izpildes pas?kumus. Min?t?s konvencijas teksts ir pieejams interneta vietn?: <http://conventions.coe.int>.

42 – Amerikas Savienotas Valstis šo konvenciju parakst?ja 1989. gada 26. august? un ratific?ja 1991. gada 13. febru?r?.

43 – Skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Santander Asset Management SGIIIC* u.c. (54. punkts).

44 – Skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Santander Asset Management SGIIIC* u.c. (51. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

45 – P?c analo?ijas skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Santander Asset Management SGIIIC* u.c. (52. punkts). Šaj? zi?? ar? skat. iepriekš min?to 2011. gada 6. oktobra spriedumu liet? Komisija/Portug?le (37.–39. punkts).

46 – Š? interpret?cija ir ar? apstiprin?ta EKL 57. panta 1. punkta formul?jum?, kur? pret?ji Direkt?vas 88/361 7. panta 1. punkta otrajai da?ai, kas ir agr?ka, attiec?go dal?bvalsts ties?bu normu atst?šana sp?k? attiec?b? uz trešaj?m valst?m nav pak?auta “?pašiem savstarp?jiem nosac?jumiem”.

47 – 48. punkts un taj? min?t? judikat?ra.

48 – It ?paši. skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Haribo Lakritzen Hans Riegel* un *Österreichische Salinen* (120. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

49 – Turpat (125. un 126. punkts).

50 – Šaj? zi?? it ?paši skat. 2007. gada 6. decembra spriedumu liet? C?298/05 *Columbus Container Services* (Kr?jums, l?10451. lpp., 45. punkts) un 2011. gada 8. decembra spriedumu

liet? C?157/10 *Banco Bilbao Vizcaya Argentaria* (Kr?jums, l?13023. lpp., 31. punkts). Skat. ar?
2012. gada 19. decembra spriedumu liet? C?540/11 *Levy un Sebbag* (24.–29. punkts).