ĢENERĀLADVOKĀTA MELHIORA VATELĒ [*Melchior Wathelet*]
SECINĀJUMI,
sniegti 2013. gada 21. novembrī [1]

Lieta C-326/12

Rita van Caster,
Patrick van Caster
pret
Finanzamt Essen-Süd

(Finanzgericht Düsseldorf (Vācija) lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu)

Kapitāla brīva aprite — Ienākumu no ieguldījumu fondiem, kas nesniedz ieguldītājiem detalizētu informāciju par peļņu ("intransparente Fonds"), aplikšana ar nodokli

I – **Ievads**

1. Šī prejudiciālā nolēmuma tiesvedība attiecas uz tādu valsts tiesību normu kā Vācijas Likuma par ieguldījumu aplikšanu ar nodokli (*Investmentsteuergesetz*, turpmāk tekstā – "*InvStG*") 5. un 6. pants saderīgumu ar LESD noteikumiem par kapitāla brīvu apriti. Saskaņā ar attiecīgajām valsts tiesību normām ienākumi, ko ieguldītājs saņem no ieguldījumu fonda, gadījumā, ja fonda pārvaldes sabiedrība nav izpildījusi šajā likumā paredzētos pārskatāmības un informācijas sniegšanas pienākumus, tiek aplikti ar nodokli, piemērojot fiksētu likmi.

II – **Atbilstošās tiesību normas**

A – *Savienības tiesības*

2. LESD 63. panta 1. punkts (iepriekš – EKL 56. panta 1. punkts) ir formulēts šādi:

"Ievērojot šajā nodaļā izklāstītos noteikumus, ir aizliegti visi kapitāla aprites ierobežojumi dalībvalstu, kā arī dalībvalstu un trešo valstu starpā."

3. Saskaņā ar LESD 65. panta 3. punktu (iepriekš – EKL 58. panta 3. punkts:

"Šā panta 1. un 2. punktā minētie pasākumi un procedūras nerada iespēju patvaļīgi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka 63. pants."

1 — Oriģinālvaloda – franču.

4. Padomes 1977. gada 19. decembra Direktīvas 77/799/EEK par dalībvalstu kompetento iestāžu savstarpēju palīdzību attiecībā uz tiešo nodokļu un apdrošināšanas prēmiju aplikšanu ar nodokļiem[2], kas bija piemērojama faktisko apstākļu rašanās brīdī, 1. pantā ar nosaukumu "Vispārīgi noteikumi" bija paredzēts, ka:

"1. Saskaņā ar šīs direktīvas noteikumiem dalībvalstu kompetentas iestādes apmainās ar jebkuru informāciju, kas var tām palīdzēt pareizi aprēķināt ienākumu nodokļus un kapitāla nodokļus.

2. Par ienākumu nodokļiem un kapitāla nodokļiem neatkarīgi no iekasēšanas formas uzskata visus nodokļus, kas uzlikti kopējiem ienākumiem, kopējam kapitālam vai ienākumu vai kapitāla daļām, ieskaitot nodokļus no ieņēmumiem par kustama vai nekustama īpašuma atsavināšanu, nodokļus no uzņēmumu maksātās algas, kā arī kapitāla vērtības pieauguma nodokļus.

[..]"

5. Šīs direktīvas 2. pantā ar nosaukumu "Informācijas apmaiņa pēc lūguma" ir noteikts:

"1. Dalībvalsts kompetenta iestāde var lūgt citas dalībvalsts kompetentu iestādi konkrētā gadījumā nosūtīt 1. panta 1. punktā minēto informāciju. Lūgumu saņēmušās valsts kompetentajai iestādei nav jāievēro lūgums, ja šķiet, ka lūdzējas valsts kompetentā iestāde nav pilnībā izmantojusi pati savus parastos informācijas avotus, ko tā atbilstīgi apstākļiem būtu varējusi izmantot, lai iegūtu lūgto informāciju, neradot problēmas [ie]cerētā mērķa sasniegšanā.

2. Lai sniegtu šā panta 1. punktā minēto informāciju, lūgumu saņēmušās dalībvalsts kompetentā iestāde sagatavo izmeklēšanu, kas vajadzīga šādas informācijas ieguvei."

6. Minētās direktīvas 11. pantā ar nosaukumu "Plašākas palīdzības piemērošana" ir noteikts, ka:

"Iepriekš minētie noteikumi nekavē pildīt plašākas saistības informācijas apmaiņā, kas varētu izrietēt no citiem tiesību aktiem."

B – *Vācijas tiesības*

7. *Finanzgericht Düsseldorf* [Diseldorfas finanšu tiesa] pamatojas uz šādām *InvStG* tiesību normām.

8. *InvStG*, tā 2003. gada 15. decembra redakcijā, kas ir piemērojama, sākot no 2004. gada 1. janvāra, 5. pantā ir noteikts:

"(Nodokļu bāzes)

(1) 2. un 4. pants ir piemērojami vienīgi tad, ja:

1. Ieguldījumu sabiedrība ieguldītājiem vācu valodā par katru ar ieguldījumu daļu saistīto peļņas sadali paziņo:

   a) sadales apmēru (ar vismaz četriem skaitļiem aiz komata);

   b) sadalītās peļņas apmēru (ar vismaz četriem skaitļiem aiz komata);

2 — OV L 336, 15. lpp. No 2013. gada 1. janvāra šī direktīva ar Padomes 2011. gada 15. februāra Direktīvu 2011/16/ES par administratīvu sadarbību nodokļu jomā un ar ko atceļ Direktīvu 77/799 (OV L 64, 1. lpp.) ir atcelta. Lai arī jaunajā direktīvā ir ietverti būtiski informācijas apmaiņas starp dalībvalstu nodokļu iestādēm kārtības grozījumi, šie grozījumi neietekmē šo analīzi.

c) sadalē ietvertās summas, proti:

aa) sadalei atbilstošos iepriekšējā gada ienākumus,

bb) kapitāla pieaugumu no īpašumtiesību nodošanas, kas ir atbrīvota nodokļiem 2. panta 3. punkta 1. apakšpunkta pirmā teikuma izpratnē,

cc) ienākumus Likuma par ienākuma nodokli 3. panta 40. punkta izpratnē,

dd) ienākumus Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 8.b panta 1. punkta izpratnē,

ee) kapitāla pieaugumu no īpašumtiesību nodošanas Likuma par ienākuma nodokli 3. panta 40. punkta izpratnē,

ff) kapitāla pieaugumu no īpašumtiesību nodošanas Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 8.b panta 2. punkta izpratnē,

gg) ienākumus 2. panta 3. punkta 1. apakšpunkta otrā teikuma izpratnē, ciktāl tie nav ienākumi no kapitāla Likuma par ienākuma nodokli 20. panta izpratnē,

hh) kapitāla pieaugumu no īpašumtiesību nodošanas, kas ir atbrīvota no nodokļiem 2. panta 3. punkta 2. apakšpunkta izpratnē,

ii) ienākumus 4. panta 1. punkta izpratnē,

jj) ienākumus 4. panta 2. punkta izpratnē, kuriem nav veikta atskaitīšana saskaņā ar 4. punktu,

kk) ienākumus 4. panta 2. punkta izpratnē, kas saskaņā ar Konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu rada tiesības ieskaitīt ienākuma vai uzņēmuma ienākuma nodoklī tādu nodokli, kas tiek uzskatīts par samaksātu;

d) sadales daļu, kas dod tiesības uz nodokļa par ienākumiem no kapitāla ieskaitīšanu vai atmaksu atbilstoši:

aa) 7. panta 1. un 2. punktam,

bb) 7. panta 3. punktam

e) nodokļa par ienākumu no kapitāla summu, kas ieskaitāma vai atmaksājama atbilstoši:

aa) 7. panta 1. un 2. punktam,

bb) 7. panta 3. punktam;

f) ārvalstu ar ienākumiem saistīto nodokļu apmēru 4. panta 2. punkta izpratnē, kas ir ietverti sadales summās un

aa) ir atskaitāmi saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 34.c panta 1. punktu vai Konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu,

bb) ir atskaitāmi saskaņā ar Likuma par ienākuma nodokli 34.c panta 3. punktu, ja nav veikta atskaitīšana, piemērojot 4. panta 4. punktu,

cc) ir uzskatāmi par samaksātiem saskaņā ar Konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu;

g) atskaitījuma par pamatvērtības samazinājumu vai samazināšanos apmēru saskaņā ar 3. panta 3. punkta pirmo teikumu;

h) nodokļa par uzņēmumu ienākuma nodokļa samazinājuma apmēru, ko saskaņā ar Likuma par uzņēmumu ienākuma nodokli 37. panta 3. punktu lūdz piemērot sadali veicošā sabiedrība.

2. Ieguldījumu sabiedrība atbilstoši 1. punktam ieguldītājiem ar ieguldījumu daļu saistītos datus par sadalei atbilstošajiem ienākumiem vācu valodā paziņo vēlākais četrus mēnešus pēc tā taksācijas gada beigām, kura laikā tie tiek uzskatīti par izmaksātiem.

3. Ieguldījumu sabiedrība 1. un 2. punktā minētos datus saistībā ar ikgadējo atskaiti Likuma par ieguldījumiem 45. panta 1. punkta un 122. panta 1. un 2. punkta izpratnē paziņo *Federālajā Oficiālo Paziņojumu Elektroniskajā Laikrakstā*; informācijai pievieno speciālista, kas saskaņā ar Likuma par nodokļu padomniekiem 3. pantu ir tiesīgs sniegt padomdevēja pakalpojumus peļņas gūšanas nolūkā, valsts pārvaldes atzītas audita organizācijas vai līdzvērtīgas organizācijas apliecinājumu par to, ka informācija noskaidrota, pamatojoties uz Vācijas nodokļu tiesību normām; Komerckodeksa 323. pants ir piemērojams *mutatis mutandis*. Ja konta izraksts *Federālajā Oficiālo Paziņojumu Elektroniskajā Laikrakstā* atbilstoši Likuma par ieguldījumiem noteikumiem nav publicēts, ir norādāma arī atsauce uz konta izraksta publikāciju vācu valodā.

4. Ārvalstu ieguldījumu sabiedrība kopā ar atpakaļpirkšanas cenu aprēķina un paziņo ienākumu apmēru, kas tiek uzskatīts par izmaksātu ārvalstu ieguldījumu daļu īpašniekiem pēc 1993. gada 31. decembra un vēl nav aplikts ar nodokli.

5. Ārvalstu ieguldījumu sabiedrība Federālajai centrālajai nodokļu pārvaldei uz tās pieprasījuma pamata un trīs mēnešu laikā pilnā apmērā pierāda 1., 2. un 4. punktā sniegto datu patiesumu. Ja apliecinājumi tiek sastādīti svešvalodā, var tikt pieprasīts apliecināts tulkojums vācu valodā. Ja ārvalstu ieguldījumu sabiedrība ir norādījusi neprecīzu apmēru, tā pēc pašas iniciatīvas vai pēc Federālās centrālās nodokļu pārvaldes pieprasījuma publikācijā par kārtējo taksācijas gadu ņem vērā starpību.

Ja 1. punkta c) vai f) apakšpunktā minētās ziņas nav pieejamas, ienākumus apliek ar nodokli saskaņā ar 2. panta 1. punkta pirmo teikumu un 4. pants netiek piemērots.”[3]

9. *InvStG*, tā 2003. gada 15. decembra redakcijā, kas ir piemērojama, sākot no 2004. gada 1. janvāra, 6. pantā ir noteikts:

“(Nodoklis deklarācijas neesamības gadījumā)Ja 5. panta 1. punkta nosacījumi nav izpildīti, ar ienākuma nodokli apliek ieguldītāja daļas peļņas sadali, starpniecības peļņu, kā arī 70 % no kapitāla vērtības pieauguma, kas radies no pirmās kalendārā gada laikā noteiktās atpakaļpirkšanas cenas un pēdējās šī paša gada laikā noteiktās atpakaļpirkšanas cenas starpības; nodokli nosaka vismaz 6 % apmērā no pēdējās kalendārā gada laikā noteiktās atpakaļpirkšanas cenas. Ja atpakaļpirkšanas cena nav noteikta, to aizvieto ar biržas cenu vai tirgus cenu [..].”

3 — Kā norāda Vācijas valdība, *InvStG* 5. pants ir grozīts vairākas reizes pēc kārtas, bet katru reizi maznozīmīgi un bez ietekmes uz strīdu pamatlietā.

10. Beļģijas Karalistes un Vācijas Federatīvās Republikas 1967. gada 11. aprīlī parakstītās Konvencijas par dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanu un atsevišķu citu jautājumu ienākuma un īpašuma nodokļu, tostarp patentmaksu un zemes nodokļu, jomās regulējumu (turpmāk tekstā – "Konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu") 26. pantā ir paredzēts:

"(Informācijas apmaiņa)

1. Līgumslēdzēju valstu kompetentās iestādes apmainās ar informāciju, kas nepieciešama Konvencijas un līgumslēdzēju valstu iekšējo likumu par Konvencijā minētajiem nodokļiem, ciktāl tajos paredzētā aplikšana ar nodokli nav pretrunā šai Konvencijai, noteikumu piemērošanai.

[..]"

III – **Pamatlieta un prejudiciālais jautājums**

11. *R. van Caster* un viņas dēlam *P. van Caster*, kuri ir Vācijā dzīvojoši Beļģijas pilsoņi, pieder kādā citā dalībvalstī, nevis Vācijas Federatīvajā Republikā reģistrētu kapitāla ieguldījumu fondu ieguldījumu daļas. Ieguldījumu daļas ir noguldītas bankā *BBL/ING*, kas atrodas Beļģijā.

12. *R. van Caster* un *P. van Caster* deklarēja savus ienākumus no ieguldījumu fondu ieguldījumu daļām, tos novērtējot vai aplēšot, pamatojoties uz pievienotajiem sarakstiem vai uz biržas biļetenu, t.i.: EUR 8435,43 par 2003. gadu, EUR 10 500,94 par 2004. gadu, EUR 12 318,18 par 2005. gadu, EUR 13 263,04 par 2006. gadu, EUR 12 672,46 par 2007. gadu un EUR 14 272,88 par 2008. gadu, t.i., kopējo summu EUR 71 462,93 apmērā.

13. Savukārt *Finanzamt Essen-Süd* [Dienvidesenes Finanšu pārvalde], uzskatīdama, ka *InvStG* 5. pantā paredzētie nosacījumi nav izpildīti, noteica šos ienākumus atbilstoši *InvStG* 6. pantam, saskaņā ar kuru nodoklis ir jānosaka, piemērojot fiksētu likmi, kas ir vismaz 6 % apmērā no pēdējās kalendārā gada laikā noteiktās atpakaļpirkšanas cenas. Lietojot šo aplikšanas ar nodokli metodi, radās šādas summas: EUR 38 503,53 par 2003. gadu, EUR 32 691,41 par 2004. gadu, EUR 63 603,62 par 2005. gadu, EUR 49 463,21 par 2006. gadu, EUR 37 045,03 par 2007. gadu un EUR 25 139,27 par 2008. gadu, t.i., kopējā summa EUR 246 446,07 apmērā.

14. *R. van Caster* un *P. van Caster* apstrīdēja šo *Finanzamt Essen-Süd* lēmumu *Finanzgericht Düsseldorf*, norādot, ka *InvStG* 6. panta noteikumi, redakcijā, kas ir spēkā no 2004. gada, ir pretrunā Eiropas Savienības tiesībām, it īpaši LESD normām par kapitāla brīvu apriti.

15. Tiesas sēdē iesniedzējtiesā pamatlietas dalībnieki attiecībā uz 2003. gadu faktiski vienojās, ka šī gada ienākumi ir lēšami 4 % apmērā no 2003. gada 31. decembrī noteiktās atpakaļpirkšanas cenas, t.i., EUR 19 848,07 apmērā.

16. Attiecībā uz 2004.–2008. gadu *R. van Caster* un *P. van Caster* iesniedzējtiesai lūdza grozīt paziņojumus par nodokli tā, lai attiecīgā ienākuma nodokļa bāze tiktu noteikta, pamatojoties uz deklarētajām summām. *Finanzamt Essen-Süd* lūdza noraidīt prasību, uzskatot, ka *InvStG* 6. pants ir saderīgs ar Savienības tiesībām.

17. Šādos apstākļos *Finanzgericht Düsseldorf* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālu jautājumu:

"Vai *Investmentsteuergesetz* (Likums par ieguldījumu aplikšanu ar nodokli) 6. pantā paredzētā fiksētā nodokļu likme ienākumiem no tā sauktajiem "nepārskatāmajiem" (valsts un) ārvalstu ieguldījumu fondiem ir pretrunā Eiropas Savienības tiesībām (EKL 56. pants), jo tā ir uzskatāma par slēptu kapitāla brīvas aprites (EKL 58. panta 3. punkts) ierobežojumu?"

IV – **Tiesvedība Tiesā**

18. Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu Tiesā tika iesniegts 2012. gada 10. jūlijā. *R. van Caster* un *P. van Caster*, *Finanzamt Essen-Süd*, Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības, kā arī Eiropas Komisija iesniedza rakstveida apsvērumus un 2013. gada 9. oktobra tiesas sēdē, izņemot Apvienoto Karalisti, sniedza savus mutvārdu apsvērumus.

V – **Analīze**

A – *Ievada apsvērumi par* InvStG *5. un 6. pantu*

19. Saskaņā ar *InvStG* 5. pantu, ja ieguldījumu sabiedrība izpilda pienākumu sniegt ieguldītājiem un Vācijas iestādēm konkrētu informāciju vācu valodā tam noteiktajos veidos un termiņos, ienākumi no ieguldījumu fondu daļām ir pakļauti vispārējai pārskatāmās nodokļu piemērošanas sistēmai (*InvStG* 2. un 4. pants), proti, kā uzsver Komisija, nodokļi, pamatojoties uz faktiskām vērtībām vai vismaz tādām, kas aplēstas atbilstoši Vācijas Nodokļu kodeksa 162. panta noteikumiem, nevis uz fiksētām likmēm, tiek piemēroti tā, it kā nodokļu maksātājs būtu ieguldījis šīs summas tieši, neizmantojot ieguldījumu fondu.

20. Ja ieguldījumu sabiedrība neievēro *InvStG* 5. panta 1. punktā paredzētos nosacījumus, ieguldītājam ir pienākums maksāt nodokli pēc fiksētas likmes summas, kas šī likuma 6. pantā ir noteikta vismaz 6 % apmērā no pēdējās kalendārā gada laikā noteiktās atpakaļpirkšanas cenas. Saskaņā ar iesniedzējtiesas viedokli šis aprēķins pēc fiksētas likmes nepieļauj nekādu atkāpi, kas ļautu nodokļu maksātāju aplikt ar nodokli uz faktiskās vērtības pamata vai uz saņemto ienākumu aplēses pamata.

21. Tādējādi nodokļu maksātājs ir tas, kuram ir jāuzņemas ieguldījumu fondu pārvaldes sabiedrības nepakļaušanās *InvStG* noteikumiem sekas.

22. Parasti *InvStG* 5. un 6. pants vienādi tiek piemērots kā Vācijas, tā ārvalstu ieguldījumu sabiedrībām, izņemot, pirmkārt, pienākumu kopā ar atpakaļpirkšanas cenu aprēķināt un paziņot ienākumu summu, kas tiek uzskatīta par izmaksātu ārvalstu ieguldījumu daļu īpašniekiem pēc 1993. gada 31. decembra (*InvStG* 5. panta 1. punkta 4. apakšpunkts), un, otrkārt, pienākumu pilnā apmērā pierādīt Federālajai centrālajai nodokļu pārvaldei atsevišķu datu patiesumu (*InvStG* 5. panta 1. punkta 5. apakšpunkts). Šie divi pienākumi ir jāpilda tikai ārvalstu ieguldījumu sabiedrībām.

23. Saistībā ar šo pēdējo pienākumu es konstatēju, ka tas ieguldītājiem uzliek pienākumu pierādīt Federālajai centrālajai nodokļu pārvaldei datu patiesumu, pamatojoties tikai uz tās pieprasījumu, un tai nav pienākuma jebkādā mērā pamatot šo pieprasījumu. Lietas materiālos nav nekādu paskaidrojumu par to, kādēļ šis pierādīšanas pienākums neattiecas arī uz Vācijas ieguldījumu sabiedrībām.

24. Attiecībā uz *InvStG* piemērošanu šīs lietas faktiskajiem apstākļiem es vēršu uzmanību uz to, ka iesniedzējtiesa nav norādījusi uz *InvStG* 5. panta nosacījumu vai nosacījumiem, kurus attiecīgā ārvalsts ieguldījumu sabiedrība nebūtu ievērojusi. Tas neietekmē manu analīzi, jo, kā tiesas sēdes laikā norādīja Komisija (un *Finanzamt Essen-Süd* tai piekrita), kāda no *InvStG* 5. panta 1. punktā uzskaitītajiem nosacījumiem neievērošana noved pie *InvStG* 6. pantā paredzētās fiksētās nodokļu likmes piemērošanas.

B – *Par kapitāla brīvas aprites ierobežojuma pastāvēšanu*

25. Iesniedzējtiesa savā jautājumā atsaucas uz EKL 56. pantu un 58. panta 3. punktu, kas bija spēkā faktisko apstākļu rašanās brīdī un kas bez grozījumiem ir kļuvuši par LESD 63. pantu un 65. panta 3. punktu.

1) Lietas dalībnieku nostāja

26. *Finanzamt Essen-Süd*, kā arī Vācijas un Apvienotās Karalistes valdības noliedz kapitāla brīvas aprites ierobežojuma pastāvēšanu. Tās uzskata, ka tāds valsts tiesību akts kā pamata lietā, kas vienādi tiek piemērots kā Vācijas, tā ārvalstu sabiedrībām, nevar būt minēto brīvību ierobežojošs.

27. Tās turklāt uzskata, ka šajā lietā nepastāv arī slēpts ierobežojums. Saskaņā ar *Finanzamt Essen-Süd* un Vācijas valdības viedokli Vācijas iestādes ir tiesīgas pieprasīt no nodokļu maksātājiem visus pierādījumus, kas tām šķiet nepieciešami, lai pareizi aprēķinātu maksājamo ienākuma nodokli.

28. Tās norāda, ka faktiski attiecīgie tiesību akti nerada īpašas grūtības ārvalstu ieguldījumu sabiedrībām. Tās uzskata, ka tāpat tas ir attiecībā uz divām prasībām, kas tiek piemērotas tikai ārvalstu ieguldījumu sabiedrībām, proti, pienākumu kopā ar atpakaļpirkšanas cenu paziņot ienākumu summu, kas tiek uzskatīta par izmaksātu ārvalstu ieguldījumu daļu īpašniekiem pēc 1993. gada 31. decembra (*InvStG* 5. panta 1. punkta 4. apakšpunkts), un pienākumu pilnā apmērā pierādīt Federālajai centrālajai nodokļu pārvaldei atsevišķu datu patiesumu (*InvStG* 5. panta 1. punkta 5. apakšpunkts).

29. Savu apgalvojumu atbalstam *Finanzamt Essen-Süd* un Vācijas valdība atsaucas uz faktu, ka 2011. gadā Federālā centrālā nodokļu pārvalde izskatīja aptuveni 31 800 paziņojumus no ārvalstu ieguldījumu sabiedrībām. Vācijas valdība papildus norāda, ka *InvStG* 5. pantā paredzēto aprēķināšanas un paziņošanas pienākumu pārkāpumi tika konstatēti tikai saistībā ar 25 no šīm ārvalstu ieguldījumu sabiedrībām.

30. Ņemot vērā, ka iesniedzējtiesa neatsaucas uz *InvStG* 5. panta 1. punkta 4. un 5. apakšpunkta nosacījumiem, kas attiecas tikai uz ārvalstu ieguldījumu sabiedrībām, Komisija savu analīzi koncentrē uz diviem apskatāmajiem pienākumiem, ko iesniedzējtiesa norādījusi kā piemērus tiem, ko ārvalstu ieguldījumu sabiedrības "bieži" neizpilda, proti, pienākumu paziņot vācu valodā par ienākumiem no ieguldījumiem un pienākumu publicēt *InvStG* pieprasītos datus *Federālā Oficiālo Paziņojumu Laikraksta* elektroniskajā versijā.

31. Attiecībā uz pirmo no šiem pienākumiem Komisija ņem vērā, ka piesardzības tiesiskajā regulējumā, kas piemērojams ieguldījumu fondiem strīda pastāvēšanas gados, tostarp Direktīvas 85/611/EEK[4] 47. pantā, bija paredzētas lingvistiskas prasības tikai attiecībā uz datiem, kuriem bija nozīme piesardzības uzraudzības nodrošināšanā un kuri šī iemesla dēļ bija jāpublicē.

4 — Padomes 1985. gada 20. decembra Direktīva par normatīvo un administratīvo aktu koordināciju attiecībā uz pārvedamu vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu uzņēmumiem (PVKIU) (OV L 375, 3. lpp.).

32. Attiecībā uz otro pienākumu Komisija norāda, ka ārvalstu fondu komercintereses vairāk nekā *InvStG* noteikumi motivē šos fondus informēt par šādiem datiem Vācijas ieguldītājus vācu valodā un tos publicēt *Federālajā Oficiālo Paziņojumu Laikrakstā*.

33. Attiecībā uz *InvStG* 6. pantā paredzētās fiksētas likmes nodokļa piemērošanu Komisija uzskata par iespējamu, ja to konstatē iesniedzējtiesa, ka runa ir par slēptu ierobežojumu tādējādi, ka nodokļu priekšrocība, proti, nodokļa uzlikšana, pamatojoties uz faktisku vērtību vai aplēsi, ir atkarīga no formalitātēm, kurām, atšķirībā no ārvalstu sabiedrībām, valsts sabiedrības, kuru galvenā mērķauditorija ir nacionāla un ar kuru tās sazinās valodā, kas tām ir kopīga, atbilst automātiski.

34. Savukārt ārvalstu ieguldījumu sabiedrība, ja tās daļu tirdzniecība Vācijā ir pasīva, tās neizpildīs, jo vienīgais iemesls tās izpildīt ir nodokļu piemērošana ieguldītājiem, kas ir reģistrēti šajā valstī, nevis to attiecīgie tirdzniecības mērķi.

35. *R. van Caster* un *P. van Caster* pievienojas iesniedzējtiesas nostājai, saskaņā ar kuru, neraugoties uz to, ka *InvStG* 5. pants tiek vienādi piemērots kā valsts, tā starptautiskām ieguldījumu sabiedrībām, pastāv slēpta diskriminācija pret pēdējām, jo gandrīz visas Vācijas ieguldījumu sabiedrības izpilda *InvStG* 5. panta prasības, lai gan ārvalstu ieguldījumu sabiedrībām bieži neesot iemeslu tām pakļauties.

2) Vērtējums

36. Vispirms ir jāatgādina, ka saskaņā ar pastāvīgo judikatūru, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, tām šī kompetence tomēr ir jāīsteno, ievērojot Savienības tiesības [5].

37. No pastāvīgās judikatūras izriet arī, ka ar LESD 63. panta 1. punktu pie brīvu kapitāla apriti ierobežojošiem aizliegtiem pasākumiem pieder pasākumi, kuri var atturēt nerezidentus veikt ieguldījumus kādā dalībvalstī vai atturēt minētās dalībvalsts rezidentus veikt ieguldījumus citās valstīs [6].

38. Kā Tiesa jau ir atzinusi 2009. gada 27. janvāra spriedumā lietā *Persche* attiecībā uz iespēju saņemt nodokļu atskaitījumu Vācijā par ziedojumiem, kas maksāti atzītām vispārējo interešu organizācijām, ja tās ir reģistrētas citās dalībvalstīs, "[..] tā kā nodokļu atskaitīšanas iespēja ievērojami varētu ietekmēt ziedotāja attieksmi, tad nodokļa neatskaitīšana Vācijā ziedojumiem, kas veikti vispārējo interešu organizācijām, ja tās ir reģistrētas citās dalībvalstīs, ietekmē Vācijas nodokļu maksātāju gatavību veikt ziedojumus šo organizāciju labā. Tādējādi šāds tiesiskais regulējums ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar [LESD 63. pantu]" [7].

39. Turklāt pavisam nesen attiecībā uz Polijas tiesību normu, ar kuru tiek ierobežoti Polijas atklāto pensiju fondu ieguldījumi ārvalstīs, tos nosakot līdz 5 % no attiecīgo fondu aktīvu vērtības, Tiesa ir atzinusi, ka "šāda tiesību norma ir ierobežojums arī citās dalībvalstīs dibinātiem uzņēmumiem, traucējot šiem uzņēmumiem iegūt kapitālu Polijā, jo ir ierobežota iespēja iegūt vērtspapīru kolektīvo ieguldījumu organizāciju akcijas vai daļas [..]" [8].

5 — Skat. 2004. gada 4. marta spriedumu lietā C-334/02 Komisija/Francija (*Recueil*, I-2229. lpp., 21. punkts), 2011. gada 20. janvāra spriedumu lietā C-155/09 Komisija/Grieķija (Krājums, I-65. lpp., 39. punkts), 2011. gada 16. jūnija spriedumu lietā C-10/10 Komisija/Austrija (Krājums, I-5389. lpp., 23. punkts) un 2012. gada 10. maija spriedumu apvienotajās lietās no C-338/11 līdz C-347/11 *Santander Asset Management SGIIC* u.c. (14. punkts).

6 — Skat. 2007. gada 25. janvāra spriedumu lietā C-370/05 *Festersen* (Krājums, I-1129. lpp., 24. punkts), 2007. gada 18. decembra spriedumu lietā C-101/05 *A* (Krājums, I-11531. lpp., 40. punkts), 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., 50. punkts), kā arī spriedumu apvienotajās lietās *Santander Asset Management SGIIC* u.c. (minēts iepriekš, 15. punkts).

7 — Lieta C-318/07 (Krājums, I-359. lpp., 38. un 39. punkts).

8 — Skat. 2011. gada 21. decembra spriedumu lietā C-271/09 Komisija/Polija (Krājums, I-13613. lpp., 52. punkts). Skat. arī 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen* (*Recueil*, I-4071. lpp., 34. un 35. punkts) un 2004. gada 15. jūlija spriedumu lietā C-242/03 *Weidert* un *Paulus* (Krājums, I-7379. lpp., 13. un 14. punkts).

40. Tādējādi no Tiesas judikatūras skaidri izriet, ka valsts tiesību norma, kuras sekas ir dalībvalsts rezidentu atturēšana no ieguldīšanas citā dalībvalstī reģistrētā uzņēmumā, kā arī traucēt uzņēmumiem, kas ir reģistrēti citās dalībvalstīs, piesaistīt ieguldītājus, kuri ir reģistrēti vai dzīvo šajā dalībvalstī, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums.

41. Tādējādi ir jānoskaidro vai *InvStG* 5. un 6. pantam ir šīs atturošās sekas.

42. Ja tā ir taisnība, ka *InvStG* 5. panta prasības ir vienādi piemērojamas kā valsts, tā ārvalstu ieguldījumu sabiedrībām (izņemot pienākumus, kas paredzēti 1. punkta 4. un 5. apakšpunktā) un, kā norāda Apvienotās Karalistes valdība, to izpildīšana nav neiespējama lielai starptautiskai bankai, tas tomēr ir un paliek vienlīdz neapstrīdami, ka neatkarīgi no to radītām tehniskām grūtībām ārvalstu ieguldījumu sabiedrība, kurai Vācijas tirgus nav galvenais mērķis vai tas nemaz nav tās mērķis, nav ļoti ieinteresēta pakļauties šīm prasībām. Vēl jo vairāk tas tā ir tādēļ, ka ieguldītājs būs tas, kuru skars fondu pārvaldes sabiedrības lēmuma tām nepakļauties sekas.

43. Ieguldītājam sekas var būt smagas. Pretēji Vācijas valdībai, kas uzskata, ka fiksēta nodokļa likme saskaņā ar *InvStG* 6. pantu 6 % apmērā ir mērena, es piekrītu Komisijas viedoklim, ka fiksētas likmes 6 % apmērā ienesīgums pats par sevi ir augsts, it īpaši, ja peļņas procentu likme ilgu laika posmu ir zema. Vācijas valdība tiesas sēdē norādīja, ka šis skaitlis tika noteikts 2004. gadā, sākot no šobrīd spēkā esošās *InvStG* redakcijas spēkā stāšanās, un kopš tā laika nav grozīts.

44. Apskatāmās lietas materiālos *InvStG* 6. panta piemērošanai ir šādas sekas: *R. van Caster* un *P. van Caster* ar nodokli apliekamie ienākumi faktiskās vai aprēķinātās EUR 71 462,93 vērtības vietā ir noteikti pēc fiksētas likmes EUR 246 446,07 vērtībā.

45. Tādējādi es uzskatu, kā turklāt to ierosina iesniedzējtiesa, ka *InvStG* 5. un 6. panta mijiedarbības sekas, proti, liels aplikšanas ar smagākiem nodokļiem risks (pēc tam, kad ar nodokli apliekamie ienākumi ir noteikti pēc fiksētas likmes), kas saistīts ar ievērojamu iespēju, ka ārvalstu ieguldījumu sabiedrības neizpildīs *InvStG* 5. un 6. panta prasības, ir Vācijas ieguldītāju atturēšana no ieguldīšanas ārvalstu ieguldījumu fondos.

46. Šo secinājumu par slēpta ierobežojuma kapitāla brīvai apritei pastāvēšanu pamato fakts, ka *InvStG* 6. pantā ir izslēgta jebkāda atšķirīga noteikšana vai novērtēšana, it īpaši uz paša nodokļu maksātāja iesniegtu datu pamata.

47. Lai arī Tiesa bieži ir ņēmusi vērā šo apstākli pamatošanas stadijā [9], ko arī es tālāk darīšu, tā lietā *Meilicke* u.c. ir spriedusi, ka "[..] valsts tiesību akti [..], saskaņā ar kuriem nodokļa atskaitījuma saņemšana tiek nodrošināta tikai tad, ja ir iesniegts attiecīgās dalībvalsts iekšējai sistēmai atbilstošs apliecinājums, *nedodot akcionāram nekādu iespēju ar citiem elementiem un atbilstošu informāciju pierādīt sabiedrības, kas izmaksājusi dividendes, reāli samaksāto nodokļa summu*, ir slēpts kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas ir aizliegts ar LESD 65. panta 3. punktu [..]" [10].

48. Ņemot vērā iepriekš minēto, es secinu, ka *InvStG* 5. un 6. panta mijiedarbības sekas izraisa kapitāla brīvas aprites ierobežojumu.

C – *Par pamatojumu*

49. Vēl ir jāpārbauda, vai šis ierobežojums varētu tikt pamatots saskaņā ar LESD tiesību normām.

9 — Skat. 1999. gada 8. jūlija spriedumu lietā C-254/97 *Baxter* u.c. (*Recueil*, I-4809. lpp., 19. un 20. punkts), 1999. gada 28. oktobra spriedumu lietā C-55/98 *Vestergaard* (*Recueil*, I-7641. lpp., 26. punkts), 2007. gada 11. oktobra spriedumu lietā C-451/05 *ELISA* (Krājums, I-8251. lpp., 95. punkts), spriedumu lietā *Persche* (minēts iepriekš, 53. punkts), 2011. gada 6. oktobra spriedumu lietā C-493/09 Komisija/Portugāle (Krājums, I-9247. lpp., 46. punkts) un 2013. gada 28. februāra spriedumu lietā C-544/11 *Petersen* (51. punkts).

10 — 2011. gada 30. jūnija spriedums lietā C-262/09 (Krājums, I-5669. lpp., 40. punkts). Mans izcēlums.

50. Tiesa atkārtoti ir atzinusi, ka valsts tiesiskajā regulējumā kapitāla brīva aprite var tikt ierobežota tikai tad, ja to pamato kāds no LESD 65. pantā minētajiem iemesliem vai primāri vispārējo interešu apsvērumi Tiesas judikatūras izpratnē [11].

51. *Finanzamt Essen-Süd* un Vācijas valdība nenorāda ne uz vienu no LESD 65. pantā minētajiem iemesliem, bet gan uz diviem primāriem vispārējo interešu apsvērumiem, kurus Tiesa jau ir atzinusi par tādiem, kas var pamatot brīvas aprites ierobežojumus, proti, nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījuma dalībvalstu starpā saglabāšanu [12] un nodokļu kontroles efektivitāti [13].

52. Attiecībā uz nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījuma starp dalībvalstīm saglabāšanu, kas netika pieminēta tiesas sēdē, *Finanzamt Essen-Süd* un Vācijas valdība savos rakstveida apsvērumos norāda, ka ar *InvStG* noteikumiem ir paredzēta vienāda attieksme vienlaicīgi pret, pirmkārt, ieguldījumiem fondos un tiešajiem ieguldījumiem un, otrkārt, ieguldījumiem ārvalstu fondos un ieguldījumiem valsts fondos. *Finanzamt Essen-Süd* atgādina, ka Vācijas Federatīvā Republika apliek ar nodokli savu iedzīvotāju ienākumus pasaulē, kuriem tādējādi nodoklis par ienākumiem ir piemērojams neierobežoti.

53. Manuprāt, no lietas materiāliem skaidri izriet, ka šajā gadījumā nerodas neviens jautājums par nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadalījumu dalībvalstu starpā. Šis primārais vispārējo interešu apsvērums attiecas uz tiesisko regulējumu, kura "mērķis ir novērst tādas darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot tās kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām" [14], it īpaši, ja nodokļu maksātāji vēlas apstrīdēt dalībvalsts nodokļu uzlikšanas kompetenci tādas citas dalībvalsts, kura tiem būtu labvēlīgāka, labā. Tā tas nav šīs lietas gadījumā, jo Vācijas Federatīvās Republikas nodokļu uzlikšanas pilnvaras tās rezidentu saņemtajiem ienākumiem, pat tiem, kas saņemti no to ieguldījumiem ārvalstu fondos, paliek neskartas. Attiecīgi neviens jautājums par nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadali starp dalībvalstīm netiek aplūkots.

54. Katrā ziņā *Finanzamt Essen-Süd* un Vācijas valdības argumentācija šajā jautājumā nebūt neattiecas uz nodokļu uzlikšanas kompetenču sadales dalībvalstu starpā aizsardzību, tā drīzāk attiecas uz Vācijas rezidentu vienlīdzību saistībā ar Vācijas nodokļiem neatkarīgi no tā, kāda ir to ieguldījumu atrašanās vieta.

55. Attiecībā uz nodokļu kontroles efektivitāti *Finanzamt Essen-Süd* un Vācijas valdība uzskata, ka pastāv risks, ka Vācijas valsts kase nevarēs efektīvi saņemt nodokli par ienākumiem no ārvalstu ieguldījumu fondiem, it īpaši, ja ienākumi no ārvalstu ieguldījumu fondiem ir uzkrāti, jo šī lieta attiecas uz kapitalizācijas fondiem, un tādējādi netiks veikta neviena iemaksa valstī, kurā ir jāveic nodokļa par ienākumiem no kapitāla ieturējums.

11 — Skat. 2008. gada 14. februāra spriedumu lietā C-274/06 Komisija/Spānija, 35. punkts, un spriedumu lietā Komisija/Polija (minēts iepriekš, 55. punkts).

12 — Skat. 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer* (Krājums, I-10837. lpp., 45. punkts), 2006. gada 7. septembra spriedumu lietā C-470/04 *N* (Krājums, I-7409. lpp., 42. punkts), 2007. gada 18. jūlija spriedumu lietā C-231/05 *Oy AA* (Krājums, I-6373. lpp., 51. punkts), 2008. gada 15. maija spriedumu lietā C-414/06 *Lidl Belgium* (Krājums, I-3601. lpp., 31. punkts), 2010. gada 25. februāra spriedumu lietā C-337/08 *X Holding* (Krājums, I-1215. lpp., 28. punkts) un 2011. gada 29. novembra spriedumu lietā C-371/10 *National Grid Indus* (Krājums, I-12273. lpp., 45. punkts).

13 — Skat. 1979. gada 20. februāra spriedumu tā sauktajā "Cassis de Dijon" lietā 120/78 *Rewe-Zentral* (*Recueil*, 649. lpp., 8. punkts), 1997. gada 15. maija spriedumu lietā C-250/95 *Futura Participations* un *Singer* (*Recueil*, I-2471. lpp., 31. punkts), 2005. gada 10. marta spriedumu lietā C-39/04 *Laboratoires Fournier* (Krājums, I-2057. lpp., 24. punkts), 2009. gada 11. jūnija spriedumu apvienotajās lietās C-155/08 un C-157/08 *X* un *Passenheim-van Schoot* (Krājums, I-5093. lpp., 45. punkts), 2010. gada 1. jūlija spriedumu lietā C-233/09 *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije* (Krājums, I-6649. lpp., 58. punkts), spriedumu lietā Komisija/Portugāle (minēts iepriekš, 42. punkts), spriedumu lietā *Meilicke* u.c. (minēts iepriekš, 41. punkts), 2012. gada 5. jūlija spriedumu lietā C-318/10 *SIAT* (36. punkts), kā arī spriedumu lietā *Petersen* (minēts iepriekš, 50. punkts).

14 — 2010. gada 21. janvāra spriedums lietā C-311/08 *SGI* (Krājums, I-487. lpp., 60. punkts un tajā minētā judikatūra). Skat. arī spriedumu lietā *Oy AA* (minēts iepriekš, 54. punkts) un 2009. gada 18. jūnija spriedumu lietā C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha* (Krājums, I-5145. lpp., 66. punkts).

56. No Tiesas judikatūras izriet, ka nepieciešamība garantēt nodokļu kontroles efektivitāti var būt primārs vispārējo interešu iemesls, kas varētu attaisnot LESD noteikto pamatbrīvību īstenošanas ierobežojumu [15].

57. Kā norāda Vācijas valdība, dalībvalsts nodokļu iestādes var pieprasīt nodokļu maksātājiem visus pierādījumus, kas tām šķiet nepieciešami, lai izlemtu jautājumu par to, vai nosacījumi nodokļu priekšrocības saņemšanai ir izpildīti [16].

58. Atsaucoties uz 2010. gada 28. oktobra spriedumu lietā C-72/09 *Établissements Rimbaud* (Krājums, I-10659. lpp., 35. punkts), Apvienotās Karalistes valdība papildus norāda, ka "dalībvalsts var piemērot pasākumus, kas tai ļauj veikt skaidru un precīzu nodokļu maksātāju maksājamo summu pārbaudi", kas nozīmē, ka tas nav pārmērīgi, ja dalībvalsts izslēdz atsevišķas nodokļu priekšrocību saņemšanas situācijas, ja "tā nevar īstenot praktisku un efektīvu pārbaudi par nosacījumu, kas šādām priekšrocībām ir izvirzīti valsts tiesību aktā, pārbaudi" (ģenerāladvokāta Ī. Bota [*Y. Bot*] secinājumu lietā *A*, kurā taisīts iepriekš minētais spriedums, 134. punkts).

59. Katrā ziņā, veicot jebkuru ierobežojošu pasākumu, lai tas varētu tikt pamatots ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti, ir jāievēro samērīguma princips tādā izpratnē, ka vienlaikus tam ir jābūt atbilstošam, lai nodrošinātu tā mērķa sasniegšanu un nepārsniegtu tā sasniegšanai nepieciešamo [17].

60. Ir iespējams, ka informācijai, kā arī atsevišķu sniegto ziņu patiesuma kontrolei, kas tiek pieprasīta ar *InvStG* 5. pantu, būtu jāļauj Vācijas nodokļu administrācijai pareizi aprēķināt par ienākumiem no ieguldījumu fondiem maksājamo nodokli un to veikt, pamatojoties uz faktisko vai aplēsto vērtību. Tomēr man ir nopietni iemesli domāt, ka Vācijas tiesiskais regulējums pārsniedz šī mērķa – pareizi aprēķināt maksājamo nodokli – sasniegšanai nepieciešamo.

61. Kā jau es norādīju, iesniedzējtiesa nenorāda uz ar *InVStG* 5. pantu uzliktajiem pienākumiem, kuri nebūtu ievēroti *R. van Caster* un *P. van Caster* lietā, bet dažādu šajā 5. pantā noteikto prasību kategoriju kopīgie punkti ļauj atklāt šādus elementus.

62. Vispirms ar *InVStG* 5. pantu pienākumi ir uzlikti tikai ieguldījumu sabiedrībām, nevis nodokļu maksātājiem, kuru ienākumi ir apliekami ar nodokli Vācijā. Ja šīs sabiedrības, kas pārvalda ieguldījumu fondus, ir ārvalstu sabiedrības, tās ne tikai nav nodokļu maksātājas šajā dalībvalstī, bet arī nav pakļautas Vācijas tiesībām.

63. Tomēr vismaz par lielu daļu informācijas, kas prasīta *InvStG* 5. pantā, Vācijas nodokļu iestādes, pamatojoties uz Direktīvas 77/799 2. panta 1. punktu vai arī atsaucoties uz starp Beļģijas Karalisti un Vācijas Federatīvo Republiku noslēgtās Nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanas konvencijas 26. pantu, būtu varējušas lūgt palīdzību dalībvalsts, kurā ir reģistrēta ieguldījumu sabiedrība, šajā gadījumā – Beļģijas Karalistes, nodokļu iestādēm, bet tas – ar nosacījumu, ka tas jāpārbauda iesniedzējtiesai, – netika darīts.

15 — Skat. spriedumus lietā "Cassis de Dijon" (minēts iepriekš, 8. punkts), lietā *Futura Participations* un *Singer* (minēts iepriekš, 31. punkts), lietā *Laboratoires Fournier* (minēts iepriekš, 24. punkts), apvienotajās lietās *X* un *Passenheim-van Schoot* (minēts iepriekš, 45. punkts), lietā *Dijkman* un *Dijkman-Lavaleije* (minēts iepriekš, 58. punkts), lietā Komisija/Portugāle (minēts iepriekš, 42. punkts), lietā *Meilicke* u.c. (minēts iepriekš, 41. punkts), lietā *SIAT* (minēts iepriekš, 36. punkts) un lietā *Petersen* (minēts iepriekš, 50. punkts).

16 — Skat. 2002. gada 3. oktobra spriedumu lietā C-136/00 *Danner* (*Recueil*, I-8147. lpp., 50. punkts), 2003. gada 26. jūnija spriedumu lietā C-422/01 *Skandia* un *Ramstedt* (*Recueil*, I-6817. lpp., 43. punkts) un spriedumu lietā *Persche* (minēts iepriekš, 54. punkts).

17 — Skat. spriedumu lietā *Meilicke* u.c. (minēts iepriekš, 42. punkts). Skat. arī 1995. gada 30. novembra spriedumu lietā C-55/94 *Gebhard* (*Recueil*, I-4165. lpp. 37. punkts), spriedumu lietā *A* (minēts iepriekš, 56. punkts) un spriedumu lietā *Persche* (minēts iepriekš, 52. punkts).

64. Patiešām, kā Tiesa to jau norādīja iepriekš minētajā lietā *Persche*, "attiecīgās nodokļu iestādes turklāt saskaņā ar Direktīvu 77/799 var vērsties citas dalībvalsts iestādēs, lai saņemtu *jebkādu informāciju, kas varētu būt nepieciešama*, lai pareizi noteiktu nodokļu maksātāja maksājamo nodokli [..]. Faktiski informācija, kuru ar Direktīvu 77/799 ir ļauts pieprasīt dalībvalsts kompetentajām iestādēm, ir tieši tāda, *ko tās uzskata par vajadzīgu, lai pareizi aprēķinātu nodokli* saskaņā ar tiesību aktiem, kuri tām pašām ir jāpiemēro"[18]. Vācijas iestādēm tādējādi bija iespēja lūgt Beļģijas iestādēm *InvStG* 5. panta 1. punkta 1. un 2. apakšpunktā uzskaitīto informāciju.

65. Turklāt saskaņā ar pastāvīgo judikatūru[19] – neatkarīgi no šo divu informācijas sniegšanas regulējumu, proti, Direktīvas 77/799 un starp Beļģijas Karalisti un Vācijas Federatīvo Republiku noslēgtās Konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu piemērošanas – pilnīgs aizliegums, kas liedz nodokļu maksātājam sniegt nodokļu iestādei nepieciešamo informāciju, šajā gadījumā liedzot *R. van Caster* un *P. van Caster* iespēju pierādīt, ka faktiskā vai aplēstā viņu ārvalstu ieguldījumu fondu daļu vērtība ir zemāka par pieņēmumu, kas izdarīts, piemērojot *InvStG* 6. pantu, Savienības iekšējā situācijā nevar tikt attaisnots saistībā ar brīvu kapitāla apriti.

66. Tiesa par šo jautājumu ir ļoti skaidri izteikusies savā spriedumā lietā *Meilicke* u.c., kurā tā ir atzinusi, ka:

"43. [..] dalībvalsts tiesiskais regulējums, ar kuru šīs dalībvalsts ienākuma nodokļa maksātājiem, kas veikuši ieguldījumus citā dalībvalstī reģistrētās kapitālsabiedrībās, pilnībā tiek aizliegts iesniegt citiem kritērijiem – nevis tiem, kas saskaņā ar pirmās minētās dalībvalsts tiesību aktiem paredzēti vietējiem investoriem – atbilstošus pierādījumus, it īpaši attiecībā uz iesniegšanas veidu, būtu pretrunā ne vien labas pārvaldības principam, bet, vispirmām kārtām, pārsniegtu to, kas vajadzīgs nodokļu kontroles efektivitātes mērķa sasniegšanai.

44. Faktiski nav pieļaujams *a priori* izslēgt, ka minētie akcionāri būtu spējīgi sniegt atbilstošus pierādījumus, lai nodokli uzliekošās dalībvalsts nodokļu iestādes varētu skaidri un precīzi pārbaudīt citās dalībvalstīs radušos izdevumu patiesumu un to veidu [..]"[20].

67. Tiesas sēdē Vācijas valdība ierosināja, ka nebūtu lietderīgi ļaut ieguldītājam – nodokļu maksātājam pašam sniegt *InvStG* 5. panta 1. punktā minēto informāciju, jo tā ir tāda informācija, kas tam parasti nav pieejama. Es nesaskatu, kādēļ šāda iespēja uzreiz būtu jāizslēdz, it īpaši, ja nekas neizslēdz iespēju, ka ieguldītājs – nodokļu maksātājs – varētu pieprasīt un saņemt šo informāciju no fondu pārvaldes sabiedrības. Šādā gadījumā nekas neattaisnotu Vācijas nodokļu iestāžu atteikumu ņemt vērā šo informāciju.

68. Visu šo iemeslu dēļ es uzskatu, ka ierobežojošais pasākums, ko veido *InvStG* 5. un 6. panta mijiedarbība, nevar tikt attaisnots ar vajadzību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti.

18 — Sprieduma lietā *Persche* (minēts iepriekš) 61. un 62. punkts, mans izcēlums. Šajā ziņā skat. arī 1995. gada 11. augusta spriedumu lietā C-80/94 *Wielockx* (*Recueil*, I-2493. lpp., 26. punkts), spriedumu lietā *Futura Participations* un *Singer* (minēts iepriekš, 41. punkts), spriedumu lietā *Vestergaard* (minēts iepriekš, 26. un 28. punkts), spriedumu lietā *Danner* (minēts iepriekš, 49. punkts), spriedumu lietā *Skandia* un *Ramstedt* (minēts iepriekš, 42. punkts), 2006. gada 14. septembra spriedumu lietā C-386/04 *Centro di Musicologia Walter Stauffer* (Krājums, I-8203. lpp., 50. punkts), 2007. gada 30. janvāra spriedumu lietā C-150/04 Komisija/Dānija (Krājums, I-1163. lpp., 52. punkts), 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz* (Krājums, I-2647. lpp., 56. punkts) un 2007. gada 27. septembra spriedumu lietā C-184/05 *Twoh International* (Krājums, I-7897. lpp., 36. punkts).

19 — Skat. spriedumu lietā *Meilicke* u.c. (minēts iepriekš, 43. un 44. punkts). Šajā ziņā skat. arī spriedumus lietās *Baxter* u.c. (minēts iepriekš, 19. un 20. punkts), *Laboratoires Fournier* (minēts iepriekš, 25. punkts), *ELISA* (minēts iepriekš, 96. punkts), *Persche* (minēts iepriekš, 53. punkts) un Komisija/Portugāle (minēts iepriekš, 46. punkts).

20 — Minēts iepriekš, 43. un 44. punkts.

VI – **Secinājumi**

69. Ņemot vērā iepriekš minētos apsvērumus, es iesaku Tiesai uz *Finanzgericht Düsseldorf* uzdoto prejudiciālo jautājumu atbildēt šādi:

Dalībvalsts tiesību akti – tādi kā attiecīgā Vācijas Likuma par ieguldījumu aplikšanu ar nodokli (*Investmentsteuergesetz*) 5. un 6. pants, kuru mijiedarbības sekas, ja netiek izpildīti šajā likumā paredzētie informācijas sniegšanas un pārskatāmības pienākumi, ir šīs dalībvalsts rezidentu ienākumu no ārvalstu ieguldījumu fondiem pakļaušana aplikšanai ar nodokli pēc fiksētas likmes tā vietā, lai piemērotu nodokli, pamatojoties uz faktisku vai aplēstu vērtību, – veido kapitāla brīvas aprites ierobežojumu, kas ir aizliegts ar LESD 63. pantu, un tas nevar tikt attaisnots nedz ar vajadzību saglabāt sabalansētu nodokļu uzlikšanas pilnvaru sadali starp dalībvalstīm, nedz ar vajadzību nodrošināt nodokļu kontroles efektivitāti.