

Lieta C-379/05

Amurta SGPS

pret

Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam

(Gerechtshof te Amsterdam lūgums sniegt prejudiciālu nolūmumu)

EKL 56. un 58. pants – Kapitāla brīva aprīte – Valsts nodokļu tiesību akti, kas paredz kapitāla daļu atbrīvošanu no sabiedrību ienākuma nodokļa – Nodokļu uzlikšana dividendēm – Nodokļa ieturējums ienākumu gēšanas vietē – Atbrīvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietē – Piemērošana dividenžu saņēmēju sabiedrībām, kuru juridiskā adrese vai pastāvīgās uzņēmums atrodas dalībvalstī, kura piešķir atbrīvojumu no nodokļa, un kuru kapitāla daļas ir atbrīvotas no sabiedrību ienākuma nodokļa – Atteikums piemērot atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietē tādām dividendēm, kas ir izmaksētas sabiedrībai, kurai minētajā dalībvalstī nav ne juridiskās adreses, ne pastāvīgā uzņēmuma

enerģēladvokāta Paolo Mengoci [*Paolo Mengozzi*] secinājumi, sniegti 2007. gada 7. jūnijā

Tiesas (pirmais palāta) 2007. gada 8. novembra spriedums

Sprieduma kopsavilkums

1. Kapitāla brīva aprīte – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti – Sabiedrību ienākuma nodoklis

(EKL 56. un 58. pants, Padomes Direktīvas 90/435 5. panta 1. punkts)

2. Prejudiciāli jautājumi – Pieņemamība – Robežas

(EKL 234. pants)

3. Kapitāla brīva aprīte – Ierobežojumi – Nodokļu tiesību akti – Sabiedrību ienākuma nodoklis

(EKL 56. pants)

1. EKL 56. un 58. pantam neatbilst dalībvalsts tiesību akti, kuros, lūdzko nav sasniegts minimālais mētes uzņēmuma dalības meitas uzņēmumu sliekšnis, kurš ir paredzēts Direktīvas 90/435 par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mētesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs, 5. panta 1. punktā, paredzēts dividendēm, kuras šajā dalībvalstī reģistrēta sabiedrība izmaksē sabiedrībai, kas ir reģistrēta citā dalībvalstī, piemērot nodokļa ieturējumu ienākumu gēšanas vietē, vienlaikus atbrīvojot no šā ieturējuma dividendes, kuras ir izmaksētas sabiedrībai, kura ir pirmās dalībvalsts sabiedrību ienākuma nodokļu maksātāja vai kurai šajā dalībvalstī ir pastāvīgās uzņēmums, kuram pieder dividenžu izmaksētājas kapitāla daļas.

Šāda nelabvēlīga attieksme pret dividendēm, kas ir izmaksētas citā dalībvalstī reģistrētām sabiedrībām, salīdzinājumā ar attieksmi pret dividendēm, kas ir izmaksētas attiecīgajā dalībvalstī reģistrētām sabiedrībām, var atturēt citā dalībvalstī reģistrētas sabiedrības veikt ieguldījumus attiecīgajā dalībvalstī, un lūdz ar to tē ir uzskatāma par kapitāla brīvas aprītes

ierobežojumu, kuru princip? aizliedz EKL 56. pants.

Run?jot par dal?bvalsts paredz?tajiem pas?kumiem, lai nov?rstu vai samazin?tu nodok?u vair?kk?rt?ju uzlikšanu vai ekonomisko dubulto nodok?u uzlikšanu sabiedr?bas rezidentes sadal?tajai pe??ai, akcion?ri rezidenti, kas sa?em dividendes, ne vienm?r atrodas sal?dzin?m? situ?cij? ar akcion?riem, kas sa?em dividendes un ir citas dal?bvalsts rezidenti. Tom?r, s?kot no br?ža, kad dal?bvalsts vienpus?ji vai vienošan?s ce?? uzliek nodokli ne tikai akcion?ru rezidentu pe??ai, bet ar? akcion?ru nerezidentu pe??ai par dividend?m, kuras tie sa?em no sabiedr?bas rezidentes, min?to akcion?ru nerezidentu situ?cija tuvin?s tai, kur? atrodas akcion?ri rezidenti. Tikai tas vien, ka š? pati valsts izmanto savu kompetenci nodok?u jom?, neatkar?gi no jebk?da veida nodok?u uzlikšanas cit? dal?bvalst?, izraisa risku, ka nodok?i tiks uzlikti vair?kk?rt?gi vai rad?sies ekonomisk? dubult? nodok?u uzlikšana. Š?d? gad?jum?, lai dividenžu sa??m?ja sabiedr?ba nesaskartos ar kapit?la br?vas aprites ierobežojumu, dividenžu izmaks?t?jas sabiedr?bas rezidences valstij ir j?nodrošina, ka saska?? ar t?s ties?bu aktos paredz?to meh?nismu, lai nov?rstu vai m?kstin?tu vair?kk?rt?ju aplikšanu ar nodokli vai ekonomisko dubulto nodok?u uzlikšanu, sabiedr?b?m akcion?r?m nerezident?m tiek piem?rota attieksme, kas ir l?dzv?rt?ga attieksmei pret sabiedr?b?m akcion?r?m rezident?m. Tas t? nav, kad ekonomisk? dubult? nodok?u uzlikšana, kas attiecas uz dividend?m, kuras sa?em izmaks?t?jas sabiedr?bas rezidences valst? nere?istr?tas sabiedr?bas, izriet tikai no š?s dal?bvalsts kompetences nodok?u jom? izmantošanas, kas š?m dividend?m uzliek nodokli, kaut ar? t? ir izv?l?jusies nov?rst šo ekonomisko dubulto nodok?u uzlikšanu attiec?b? uz dividenžu sa??m?j?m sabiedr?b?m, kur?m šaj? dal?bvalst? atrodas juridisk? adrese vai past?v?gs uz??mums, kuram pieder izmaks?t?jas sabiedr?bas akcijas.

T?das ties?bu normas nav pamatotas ne ar nepieciešam?bu nodrošin?t valsts nodok?u rež?ma saska?ot?bu, ne ar nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u uzlikšanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m. Ja dal?bvalsts ir izv?l?jusies neuzlikt nodokli par šiem ien?kumiem to sa??m?j?m sabiedr?b?m, kas ir re?istr?tas t?s teritorij?, t? nevar atsaukties uz vajadz?bu saglab?t sabalans?tu nodok?u uzlikšanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m, lai pamatotu nodok?a uzlikšanu cit? dal?bvalst? re?istr?t?m sabiedr?b?m dividenžu sa??m?j?m.

(sal. ar 28., 37.–40. un 59.–61. punktu un rezolut?v?s da?as 1) punktu)

2. Uz jaut?jumiem par Kopienu ties?bu interpret?ciju, kurus valsts tiesa uzdevusi pašas noteiktajos tiesisk? regul?juma un faktisko apst?k?u ietvaros, kuru precizit?te Tiesai nav j?p?rbauda, attiecas atbilst?bas pie??mums. Valsts tiesas iesniegto l?gumu Tiesa var noraid?t tikai tad, ja ir ac?mredzams, ka l?gtajai Kopienu ties?bu interpret?cijai nav nek?da sakara ar pamata pr?vas faktisko situ?ciju vai t?s priekšmetu, vai ar? gad?jumos, kad izvirz?t? probl?ma ir hipot?tiska vai kad Tiesai nav zin?mi faktiskie vai juridiskie apst?k?i, kas nepieciešami, lai sniegtu noder?gu atbildi uz tai uzdotajiem jaut?jumiem. Min?to atbilst?bas pie??mumu nevar atsp?kot tas vien, ka k?ds pamata lietas dal?bnieks apstr?d noteiktus faktus, kuru precizit?te Tiesai nav j?p?rbauda un no kuriem ir atkar?ga min?t? str?da priekšmeta noteikšana.

(sal. ar 64. un 65. punktu)

3. Dal?bvalsts nevar atsaukties uz piln?gas nodok?a atlaides past?v?šanu, ko cita dal?bvalsts vienpus?ji ir pieš?rusi šaj? p?d?j? dal?bvalst? re?istr?tai dividenžu sa??m?jai sabiedr?bai, lai izvair?tos no pien?kuma nov?rst ekonomisko dubulto nodok?u uzlikšanu dividend?m, kas izriet no t?s kompetences nodok?u jom? ?stenošanas, t?d? situ?cij?, kad pirm? dal?bvalsts nov?rš ekonomisko dubulto nodok?u uzlikšanu dividend?m, kas ir izmaks?tas t?s teritorij? re?istr?t?m sabiedr?b?m. Ja dal?bvalsts atsaucas uz konvenciju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu, kas ir nosl?gta ar citu dal?bvalsti, valsts tiesai ir j?konstat?, vai pamata liet? ir j??em v?r? š? konvencija, un vajadz?bas gad?jum? j?p?rbauda, vai š? konvencija ?auj neitraliz?t kapit?la br?vas

aprites ierobežojuma sekas.

(sal. ar 84. punktu un rezolutīvās daļas 2) punktu)

TIESAS SPRIEDUMS (pirmā palāta)

2007. gada 8. novembrī (*)

EKL 56. un 58. pants – Kapitāla brīva aprīte – Valsts nodokļu tiesību akti, kas paredz kapitāla daļu atbrīvošanu no sabiedrību ienākuma nodokļa – Nodokļu uzlikšana dividendēm – Nodokļa ieturējums ienākumu gēšanas vietā – Atbrīvojums no nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietā – Piemērošana dividenžu saņēmēju sabiedrībām, kuru juridiskā adrese vai pastāvīgās uzņēmums atrodas dalībvalstī, kura piešķir atbrīvojumu no nodokļa, un kuru kapitāla daļas ir atbrīvotas no sabiedrību ienākuma nodokļa – Atteikums piemērot atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietā tādām dividendēm, kas ir izmaksātas sabiedrībai, kurai minētajā dalībvalstī nav ne juridiskās adreses, ne pastāvīgā uzņēmuma

Lieta C-379/05

par līgumu sniegt prejudiciālu nolikumu atbilstoši EKL 234. pantam,

ko *Gerechtshof te Amsterdam* (Nīderlande) iesniedza ar lūgumu, kas pieņemts 2005. gada 21. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2005. gada 17. oktobrī, tiesvedībā

Amurta SGPS

pret

Inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam.

TIESA (pirmā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs P. Jānns [*P. Jann*], tiesneši A. Ticano [*A. Tizzano*], R. Šintgens [*R. Schintgen*], E. Borgs Bartets [*A. Borg Barthet*] un E. Levits (referents),

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

sekretāre M. Ferreira [*M. Ferreira*], galvenā administratore,

ģemot vērā rakstveida procesu un 2007. gada 25. janvāra tiesas sēdi,

ģemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

– *Amurta SGPS* vērā – L. K. A. Vijsmans [*L. C. A. Wijsman*], J. J. Fenstra [*J. J. Feenstra*] un R. P. G. Nīsenss-Kobens [*R. P. G. Niessen-Cobben*], *advocaten*,

- Nīderlandes valdības vārdā – H. H. Sevenstere [*H. G. Sevenster*] un D. J. M. de Hrēfe [*D. J. M. de Grave*], pārstāvji,
- Vācijas valdības vārdā – M. Lumma [*M. Lumma*] un K. Blaške [*C. Blaschke*], pārstāvji,
- Itālijas valdības vārdā – I. M. Bragulja [*I. M. Braguglia*], pārstāvis, kam palīdz P. Džentili [*P. Gentili*], *avvocato dello Stato*,
- Apvienotās Karalistes valdības vārdā sēkotnāji – S. Nvokolo [*S. Nwaokolo*], pāc tam V. Džeksone [*V. Jackson*], pārstāves, kurām palīdz J. Stratforda [*J. Stratford*], *barrister*,
- Eiropas Kopienų Komisijas vārdā – R. Liāls [*R. Lya*] un A. Veimārs [*A. Weimar*], pārstāvji,
- EBTA Uzraudzības iestādes vārdā – M. S. Ridelski [*M. S. Rydelski*] un P. A. Bjergans [*P. A. Bjørgan*], pārstāvji,

noklausījies ģenerālvoklīta secinājumus 2007. gada 7. jūnija tiesas sēdē,
pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 Līgums sniegt prejudiciālu nolikumu attiecas uz EKL 56. un 58. panta interpretāciju.
- 2 Šis līgums tika iesniegts lietā starp Portugāli reģistrētu sabiedrību *Amurta SGPS* (turpmāk tekstā – “*Amurta*”) un *inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam* par dividendām, ko Nīderlandē reģistrēta sabiedrība *Retailbox BV* (turpmāk tekstā – “*Retailbox*”) izmaksāja sabiedrībai *Amurta*, piemērojot nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietē uzlikšanu.

Atbilstošās tiesību normas

Kopienų tiesiskais regulējums

- 3 Padomes 1990. gada 23. jūlija Direktīvas 90/435/EEK par kopēju nodokļu sistēmu, ko piemēro mētesuzņēmumiem un meitasuzņēmumiem, kas atrodas dažādās dalībvalstīs (OV L 225, 6. lpp.) 5. panta 1. punkts paredzēts:

“Peņģu, ko meitasuzņēmums ir sadalījis mētesuzņēmumam, ja tam pieder vismaz 25 % no meitasuzņēmuma kapitāla, atbrīvo no tiešā peņģas nodokļa [nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietē].”

Valsts tiesiskais regulējums

- 4 Atbilstoši 1965. gada Likuma par dividenžu nodokli (*Wet op de dividendbelasting 1965*, turpmāk tekstā – “*Wet DB*”) 1. panta 1. punktā dividenžu nodoklis 25 % apmērā tiek uzlikts visām dividendām, ko izmaksā Nīderlandē reģistrēta sabiedrība, kuras pamatkapitāls ir pilnībā vai daļēji sadalīts daļēs.

- 5 Tomēr *Wet DB* 4. panta 1. punkts paredzēts:

“Nodokļa ieturējumu no ienākumiem no kapitāla daļēm, priekšrocību akcijām un aizdevumiem uz procentiem, kas minēti 1969. gada Likuma par sabiedrību ienākuma nodokli (*Wet op de vennootschapsbelasting 1969*, turpmāk tekstā – “*Wet Vpb*”) 10. panta 1. punkta d) apakšpunktā, var nepiemērot, ja šā likuma 13. pantā minētais dalības sabiedrībā atbrīvojums no

nodokļa ir piemērojams priekšrocībām, ko ienākumu saņēmējs gūst no šīs kapitāla daļas, priekšrocību akcijām un izdevumiem uz procentiem, un šīs kapitāla daļas ir daļa no tam piederoša uzņēmuma, kas darbojas Nīderlandē, aktīviem. Pirmais teikums neattiecas uz ienākumiem, kuru saņēmējs nav persona, kurai ir galīgās tiesības uz šiem ienākumiem.”

6 *Wet DB* 4.a pantā, kas ir balstīts uz Direktīvu 90/435, paredzēts atbrīvojums no dividenžu nodokļa akcionāriem, kas dibināti Eiropas Savienībā un kuru daļba sasniedz vismaz 25 %. Atbilstoši šī panta 3. punktam 25 % apmērs ir samazināts līdz 10 %, ja daļbvalsts, kurā atrodas akcionārs, piemēro tādā pašā samazinājumu.

7 *Wet Vpb* 13. pantā paredzēts:

“1. Peļņas aprēķināšanai netiek ņemtas vērā priekšrocības un izdevumi, kas izriet no daļbas – ieskaitot kursa izmaiņu radītās priekšrocības, kuras izriet no daļbas – ja vien šie izdevumi netieši nav saistīti ar tādās peļņas gūšanu, kas ir apliekama ar nodokli Nīderlandē (daļbas sabiedrībā atbrīvojums no nodokļa). [..]

2. Daļba sabiedrībā pastāv, ja nodokļa maksātja sabiedrība:

a) ir daļbniece sabiedrībā, kuras pamatkapitāls ir pilnībā vai daļēji sadalīts akcijās, jo tai pieder vismaz 5 % no apmaksātā pamatkapitāla;

[..].”

8 Kā norāda iesniedzējtiesa, *Wet Vpb* 13. pants, lasāts kopā ar *Wet DB* 4. pantu, nozīmē, ka minētajā 4. pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa ir piemērojams tikai tad, ja Nīderlandes sabiedrības, kura izmaksā dividendes, kapitāla daļas pieder, pirmkārt, akcionāriem, kam Nīderlandē piemēro sabiedrību ienākuma nodokli, vai, otrkārt, ārvalstu akcionāriem, kuriem Nīderlandē ir pastāvīgs uzņēmums, kura aktīvos ietilpst minētās kapitāla daļas.

Konvencija par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu

9 1999. gada 20. septembrā starp Nīderlandes Karalisti un Portugāles Republiku noslēgtās konvencijas par nodokļu dubults uzlikšanas un nodokļu nemaksāšanas novēršanu attiecībā uz ienākuma un kapitāla nodokļiem (turpmāk tekstā – “KNDU”) 10. pantā paredzēts:

“1. Dividendām, ko vienas valsts sabiedrība rezidente izmaksā otras valsts rezidentam, uzliek nodokļu šajā otrā valstī.

2. Tomēr šīs dividendām uzliek nodokļu arī tajā valstī, kuras rezidente ir sabiedrība, kas izmaksā dividendes, atbilstoši attiecīgās valsts tiesību aktiem; ja galīgais dividenžu saņēmējs ir otras valsts rezidents, nodoklis nedrīkst pārsniegt 10 % no dividenžu kopapjoma.

[..].”

10 KNDU 24. pantā ir noteikta nodokļu dubults uzlikšanas novēršanas metode, saskaņā ar kuru:

“Attiecībā uz Portugāli nodokļu dubults uzlikšana tiks novērsta šādi:

a) ja Portugāles rezidents gūst ienākumus, kam saskaņā ar šo konvenciju var uzlikt nodokļu Nīderlandē, tad Portugāle samazina šī rezidenta ienākuma nodokli tādā apmērā, kādā ir samaksāts ienākuma nodoklis Nīderlandē. Šis samazinājums tomēr nedrīkst pārsniegt tādā ienākuma nodokļa daļu, kāda ir bijusi aprēķināta pirms šī samazinājuma piemērošanas un kura

ir attiecināma uz ienākumiem, kam var uzlikt nodokļus Nīderlandē;

[..].”

Pamata lieta un prejudiciālie jautājumi

11 Pamata lietas faktisko apstākļu laikā *Amurta* piederēja 14 % no *Retailbox* kapitāla daļām. Citi *Retailbox* akcionāri bija Nīderlandē reģistrēta sabiedrība *Sonaetelecom BV*, kurai piederēja 66 % kapitāla daļu, kā arī Portugālē reģistrētas sabiedrības *Tafin SGPS* un *Perfin SGPS*, kurām attiecīgi piederēja 14 % un 6 % kapitāla.

12 2002. gada 31. decembrī *Retailbox* izmaksēja saviem akcionāriem dividendes. *Sonaetelecom BV* saņemtās dividendes netika apliktas ar dividenžu nodokli, jo tām tika piemērots *Wet DB* 4. pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, bet *Amurta* un abu Portugālē reģistrēto sabiedrību saņemtajām dividendēm tika piemērots dividenžu nodoklis 25 % apmērā.

13 Par šo nodokli *Retailbox* 2003. gada 30. janvārī iesniedza sūdzību *Amurta* vārdā. Tā kā *inspecteur van de Belastingdienst/Amsterdam* noraidīja minēto sūdzību, *Amurta* iesniedza prasību *Gerechtshof te Amsterdam* [Amsterdamas Apelācijas tiesa], pieprasot atcelt šo lēmumu un atmaksāt iekasēto dividenžu nodokli.

14 Uzskatot, ka pamata lietas atrisināšanai ir vajadzīga Kopienu tiesību interpretācija, *Gerechtshof te Amsterdam* nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādus prejudiciālos jautājumus:

“1) Vai atbrīvojums no nodokļa, kas ir paredzēts [*Wet DB*] 4. pantā, kā tas ir aprakstīts [šā sprieduma 5. un 8. punktā] kopā ar atbrīvojumu, kas ir paredzēts šā likuma 4.a pantā, ir pretrunā ar noteikumiem par kapitāla brīvību apriti (EKL 56.–58. pants), ja šis atbrīvojums ir piemērojams tikai dividenžu izmaksām akcionāriem, kam Nīderlandē piemēro sabiedrību ienākuma nodokli, vai ņemot vērā akcionāriem, kam ir pastāvīgs uzņēmums Nīderlandē, kuram pieder šīs kapitāla daļas, attiecībā uz ko piemēro kapitāla daļu atbrīvojumu no nodokļa saskaņā ar [*Wet Vpb*] 13. pantu?

2) Vai, lai atbildētu uz pirmo jautājumu, ir svarīgi, vai ņemot vērā akcionāra vai ņemot vērā uzņēmuma, uz ko neattiecas [*Wet DB*] 4. pantā paredzētais atbrīvojums no nodokļa, rezidences valsts piešķir šim akcionāram vai šim uzņēmumam nodokļu atlaidi (*full credit*) attiecībā uz nodokli Nīderlandes dividendēm?”

Par pirmo prejudiciālo jautājumu

15 Pirmajā prejudiciālajā jautājumā iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai EKL 56. un 58. pantam atbilst dalībvalsts tiesību akti, kuros, līdzko nav sasniegts minimālais mētes uzņēmuma dalībnieku meitas uzņēmumu slietnis, kurš ir paredzēts Direktīvas 90/435 5. panta 1. punktā, paredzēts dividendēm, kuras šajā dalībvalstī reģistrēta sabiedrība izmaksā sabiedrībai, kas ir reģistrēta citā dalībvalstī, piemērot nodokļa ieturējumu ienākumu gēšanas vietā, vienlaikus atbrīvojot no šā ieturējuma dividendes, kuras ir izmaksātas sabiedrībai, kura ir pirmās dalībvalsts sabiedrību ienākuma nodokļu maksātāja vai kurai šajā dalībvalstī ir pastāvīgs uzņēmums, kuram pieder dividenžu izmaksātāja sabiedrības kapitāla daļas.

16 Ievadā ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai, lai gan tiešie nodokļi ir dalībvalstu kompetencē, dalībvalstīm tādā tomēr ir jāsteno, ievērojot Kopienu tiesības (skat. it īpaši 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 29. punkts; 2006. gada 12. septembra spriedumu lietā C-196/04 *Cadbury Schweppes* un *Cadbury Schweppes Overseas*, Krājums, I-7995. lpp., 40. punkts, kā arī 2006. gada 12.

decembra spriedumu liet? C?374/04 *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, Kr?jums, I?11673. lpp., 36. punkts).

17 Turkl?t ir j?nor?da, ka, ja nav unific?šanas vai saska?ošanas pas?kumu Kopien?, dal?bvalstis saglab? kompetenci l?gumu vai vienpus?j? ce?? defin?t to nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?juma krit?rijus, it ?paši attiec?b? uz nodok?u dubult?s uzlikšanas nov?ršanu (1998. gada 12. maija spriedums liet? C?336/96 *Gilly, Recueil*, I?2793. lpp., 24. un 30. punkts; 1999. gada 21. septembra spriedums liet? C?307/97 *Saint-Gobain ZN, Recueil*, I?6161. lpp., 57. punkts, k? ar? 2006. gada 7. septembra spriedums liet? C?470/04 *N*, Kr?jums, I?7409. lpp., 44. punkts).

18 K? izriet no Direkt?vas 90/435 treš? apsv?ruma, t?s m?r?is ir, ieviešot kop?ju nodok?u rež?mu, nov?rst nelabv?l?go situ?ciju sadarb?bai starp daž?du dal?bvalstu sabiedr?b?m sal?dzin?jum? ar sadarb?bu starp vienas dal?bvalsts sabiedr?b?m un t?d?j?di atvieglot sabiedr?bu apvienošanas grup?s Kopienu l?men? (2001. gada 4. oktobra spriedums liet? C?294/99 *Athinaiki Zythopoiia, Recueil*, I?6797. lpp., 25. punkts, un 2006. gada 12. decembra spriedums liet? C?446/04 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, Kr?jums, I?11753. lpp., 103. punkts).

19 Direkt?vas 90/435 5. panta 1. punkts liek dal?bvalst?m atbr?vot no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? pe??u, ko meitas uz??mums ir izmaks?jis m?tes uz??mumam, tikai tad, ja tam pieder vismaz 25 % no meitas uz??muma kapit?la.

20 Netiek apstr?d?ts, ka situ?cija pamata liet? neietilpst min?t?s direkt?vas piem?rošanas jom?.

21 N?derlandes un It?lijas vald?bas šaj? sakar? nor?da, ka zem minim?l? dal?bas sliekš?a, kas paredz?ts Direkt?v? 90/435, nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? piem?rošana sabiedr?bas nerezidentes sa?emtaj?m dividend?m pati par sevi nav uzskat?ma par pamatbr?v?bu p?rk?pumu.

22 It?lijas vald?ba uzskata, ka dividenžu, kas izriet no kapit?la da??m, kuras neietilpst min?t?s direkt?vas piem?rošanas jom?, aplikšana ar nodokli ir valsts likumdev?ja zi??, un pamata lietas situ?cija ir radusies sakar? ar fisk?l?s kompetences sadal?jumu starp dividenžu izmaksas vietas dal?bvalsti un to sa??m?ja rezidences dal?bvalsti.

23 N?derlandes vald?ba apgalvo, ka *Wet DB* 4. pant? paredz?t? atbr?vojuma no nodok?a, kura m?r?is ir nov?rst nodok?u dubultu uzlikšanu dividend?m valsts ietvaros, piem?rošana dividend?m, kuras ir izmaks?tas cit? dal?bvalst? re?istr?t?m sabiedr?b?m, kuru da?as dividenžu izmaks?t?j? sabiedr?b? ir zem?kas par Direkt?v? 90/435 paredz?to slieksni, noz?m?tu dividenžu nodok?a atcelšanu un N?derland? sp?k? esoš? klasisk? sist?ma vairs netiktu iev?rota. Š? vald?ba uzskata, ka, kaut ar? *Wet DB* 4. pant? paredz?ts atbr?vojums no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet?, nodok?a samaksas pien?kums saglab?jas un, ja dividendes tiek t?l?k izmaks?tas cit?m person?m, tad nodoklis tiek iekas?ts. Tas, ka *Wet DB* 4.a pant? paredz?ts iz??mums no klasisk?s situ?cijas, ir pamatojams tikai ar Direkt?vas 90/435 noteikumiem, un šim iz??mumam neb?tu j?p?rsniedz tas, ko š? direkt?va liek veikt dal?bvalst?m.

24 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka dal?bvalst?m ir ties?bas attiec?b? uz dal?bu sabiedr?b?s, uz kuru Direkt?va 90/435 neattiecas, noteikt, vai un cik liel? m?r? ir j?nov?rš ekonomisk? dubult? nodok?a uzlikšana sadal?tajai pe??ai, un šaj? nol?k? vienpus?ji vai ar konvencij?m, ko t?s nosl?dz ar cit?m dal?bvalst?m, ieviest sist?mas, kuras ir paredz?tas, lai nov?rstu vai samazin?tu šo ekonomisko dubulto nodok?a uzlikšanu. Tom?r šis apst?klis vien t?m ne?auj piem?rot pas?kumus, kas ir pretrun? L?gum? garant?tajai aprites un p?rvietošan?s br?v?bai (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 54. punkts).

25 Šaj? gad?jum? *Wet DB 4.* un *4.a pants* kop? ar *Wet Vpb 13. pantu*, paredzot atbr?vojumu no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? no dividend?m, rada atš?ir?gu attieksmi starp dividenžu sa??m?j?m sabiedr?b?m, kur?m N?derland? ir juridisk? adrese vai past?v?gs uz??mums, kuram pieder dividenžu izmaks?t?jas sabiedr?bas kapit?la da?as, no vienas puses, un dividenžu sa??m?j?m sabiedr?b?m, kuras nav re?istr?tas N?derland?, no otras puses.

26 Saska?? ar *Wet DB 4. pantu* atbr?vojums no nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? ir piem?rojams tikai dividend?m, kas ir izmaks?tas sabiedr?b?m, kur?m N?derland? ir juridisk? adrese vai past?v?gs uz??mums, kam pieder dividenžu izmaks?t?jas sabiedr?bas kapit?la da?as, un kur?m pieder vismaz 5 % no dividenžu izmaks?t?jas sabiedr?bas rezidentes kapit?la da??m, un kuru kapit?la da??m ir piem?rojams *Wet Vpb 13. pant?* paredz?tais atbr?vojums no nodok?a. Turpretim saska?? ar *Wet DB 4.a pantu* dividenžu sa??m?j?m sabiedr?b?m, kas nav re?istr?tas N?derland?, ir ties?bas uz atbr?vojumu no t?m izmaks?taj?m dividend?m piem?rojam? nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? tikai tad, ja t?m pieder vismaz 25 % sabiedr?bas, kas izmaks? dividendes, kapit?la da?as; šis apm?rs var tikt samazin?ts l?dz 10 %, ja dal?bvalsts, kur? atrodas akcion?rs, piem?ro t?du pašu samazin?jumu.

27 K? nor?d?jis ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 26. punkt?, š?du ties?bu aktu rezult?t? dividenžu aplikšanas ar nodokli jom? sabiedr?bas, kuras sa?em dividendes, kuras nav re?istr?tas N?derland? un kur?m pieder starp 5 % un 25 % no N?derlandes sabiedr?bas kapit?la da??m, atrodas neizdev?g?k? st?vokl? nek? N?derland? re?istr?tas dividenžu sa??m?jas sabiedr?bas, kur?m pieder t?ds pats daudzums kapit?la da?u. Dividend?m, kuras ir izmaks?tas N?derland? nere?istr?t?m sabiedr?b?m, tiek uzlikts sabiedr?bu ien?kuma nodoklis caur dividenžu izmaks?t?ju sabiedr?bu un dividenžu nodoklis caur sa??m?ju sabiedr?bu, t?d?j?di rodoties ekonomiskajai dubultajai nodok?a uzlikšanai, bet attiec?b? uz dividend?m, kuras ir izmaks?tas N?derland? re?istr?t?m sabiedr?b?m, š?da ekonomisk? dubult? nodok?a uzlikšana ir nov?rsta.

28 Š?da nelabv?l?ga attieksme pret dividend?m, kas ir izmaks?tas cit? dal?bvalst? re?istr?t?m sabiedr?b?m, sal?dzin?jum? ar attieksmi pret dividend?m, kas ir izmaks?tas N?derland? re?istr?t?m sabiedr?b?m, var attur?t cit? dal?bvalst? re?istr?tas sabiedr?bas veikt ieguld?jumus N?derland?, un l?dz ar to t? ir uzskat?ma par kapit?la br?vas aprites ierobežojumu, kuru princip? aizliedz EKL 56. pants.

29 Tom?r ir j?p?rbauda, vai šis kapit?la br?vas aprites ierobežojums ir pamatojams attiec?b? uz L?guma noteikumiem.

30 Ir j?atg?dina, ka saska?? ar EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunktu "L?guma 56. pants neskar dal?bvalstu ties?bas piem?rot atš?ir?gas attiec?gas nodok?u ties?bu normas daž?diem nodok?u maks?t?jiem, kuru st?voklis ir atš?ir?gs vi?u dz?vesvietas [...] d??".

31 Ir j?nor?da ar?, ka EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkt? paredz?to atk?pi ierobežo EKL 58. panta 3. punkts, kur? paredz?ts, ka š? panta 1. punkt? min?tie valsts noteikumi "nerada iesp?ju patva??gi diskrimin?t vai sl?pti ierobežot kapit?la br?vu apriti un maks?jumus, k? to nosaka 56. pants".

32 T?p?c ir j?izš?ir nevienl?dz?ga attieksme, ko pie?auj EKL 58. panta 1. punkta a) apakšpunkts, no diskrimin?cijas, ko aizliedz š? paša panta 3. punkts. No judikat?ras izriet, ka, lai t?du valsts nodok?u regul?jumu k? tas, kurš tiek apskat?ts pamata liet?, var?tu uzskat?t par sader?gu ar L?guma noteikumiem par kapit?la br?vu apriti, ir vajadz?gs, lai atš?ir?g? attieksme skartu situ?cijas, kas objekt?vi nav sal?dzin?mas, vai to pamatotu prim?ri visp?r?jo interešu iemesli (skat. 2000. gada 6. j?nija spriedumu liet? C?35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I?4071. lpp., 43. punkts; 2004. gada 7. septembra spriedumu liet? C?319/02 *Manninen*, *Kr?jums*, I?7477. lpp., 29.

punkts, un 2005. gada 8. septembra spriedumu liet? C?512/03 *Blanckaert*, Kr?jums, l?7685. lpp., 42. punkts).

33 L?dz ar to ir j?p?rbauda, vai, iev?rojot pamata liet? apl?koto ties?bu aktu m?r?i, N?derland? re?istr?tas dividenžu sa??m?jas sabiedr?bas un cit? dal?bvalst? re?istr?tas dividenžu sa??m?jas sabiedr?bas atrodas sal?dzin?m?s situ?cij?s.

34 Šaj? sakar? V?cijas un It?lijas vald?bas apgalvoja, ka past?v objekt?va atš?ir?ba starp N?derland? re?istr?tu dividenžu sa??m?ju sabiedr?bu, kurai ir neierobežots pien?kums maks?t nodok?us, un cit? dal?bvalst? re?istr?tu dividenžu sa??m?ju sabiedr?bu, kas N?derland? maks? nodokli tikai par sa?emtaj?m dividend?m.

35 Apvienot?s Karalistes vald?ba, kuru atbalsta It?lijas vald?ba, uzskata, ka pamata liet? apskat?maj?s nodok?u ties?bu norm?s paredz?ta administrat?va vienk?ršošana, lai nov?rstu nodok?u iekas?šanu un to v?l?ku atmaks?šanu, un t?d?? t?s nav piem?rojamās cit? dal?bvalst? re?istr?tu sabiedr?bu, kas N?derland? nemaks? sabiedr?bu ien?kuma nodokli, sa?emtaj?m dividend?m.

36 Papildus Apvienot?s Karalistes vald?ba apgalvo, ka dividenžu sa??m?jas sabiedr?bas rezidences valsts ir vispiem?rot?k?, lai nov?rstu nodok?u dubultu uzlikšanu dividend?m.

37 Tiesa jau ir nospriedusi, ka, run?jot par dal?bvalsts paredz?tajiem pas?kumiem, lai nov?rstu vai samazin?tu nodok?u vair?kk?rt?ju uzlikšanu vai ekonomisko dubulto nodok?u uzlikšanu sabiedr?bas rezidentes sadal?tajai pe??ai, akcion?ri rezidenti, kas sa?em dividendes, ne vienm?r atrodas sal?dzin?m?s situ?cij? ar akcion?riem, kas sa?em dividendes un ir citas dal?bvalsts rezidenti (2006. gada 14. decembra spriedums liet? C?170/05 *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, Kr?jums, l?11949. lpp., 34. punkts).

38 Tom?r, s?kot no br?ža, kad dal?bvalsts vienpus?ji vai vienošan?s ce?? uzliek nodokli ne tikai akcion?ru rezidentu pe??ai, bet ar? akcion?ru nerezidentu pe??ai par dividend?m, kuras tie sa?em no sabiedr?bas rezidentes, min?to akcion?ru nerezidentu situ?cija tuvin?s tai, kur? atrodas akcion?ri rezidenti (iepriekš min?tie spriedumi liet?s *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 68. punkts, un *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, 35. punkts).

39 Tikai tas vien, ka š? pati valsts izmanto savu kompetenci nodok?u jom?, neatkar?gi no jebk?da veida nodok?u uzlikšanas cit? dal?bvalst?, izraisa risku, ka nodok?i tiks uzlikti vair?kk?rt?gi vai rad?sies ekonomisk? dubult? nodok?u uzlikšana. Š?d? gad?jum?, lai dividenžu sa??m?ja sabiedr?ba nesaskartos ar kapit?la br?vas aprites ierobežojumu, ko princip? aizliedz EKL 56. pants, dividenžu izmaks?t?jas sabiedr?bas rezidences valstij ir j?nodrošina, ka saska?? ar t?s ties?bu aktos paredz?to meh?nismu, lai nov?rstu vai m?kstin?tu vair?kk?rt?ju aplikšanu ar nodokli vai ekonomisko dubulto nodok?u uzlikšanu, sabiedr?b?m akcion?r?m nerezident?m tiek piem?rota attieksme, kas ir l?dzv?rt?ga attieksmei pret sabiedr?b?m akcion?r?m rezident?m (skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 70. punkts).

40 Ir j?konstat?, ka ekonomisk? dubult? nodok?u uzlikšana, kas attiecas uz dividend?m, kuras sa?em N?derland? nere?istr?tas sabiedr?bas, izriet tikai no š?s dal?bvalsts kompetences nodok?u jom? izmantošanas, jo t? š?m dividend?m uzliek nodokli, kaut ar? t? ir izv?l?jusies nov?rst šo ekonomisko dubulto nodok?u uzlikšanu attiec?b? uz dividenžu sa??m?j?m sabiedr?b?m, kur?m N?derland? atrodas juridisk? adrese vai past?v?gs uz??mums, kuram pieder izmaks?t?jas sabiedr?bas akcijas.

41 Pat uzskatot, k? to apgalvo It?lijas un Apvienot?s Karalistes vald?bas, ka *Wet DB* 4. panta

m?r?is ir vienk?ršot, k? tiek ?stenots *Wet Vpb* 13. pant? paredz?tais dal?bas sabiedr?b?s atbr?vojums no nodok?a, kas nav piem?rojams dividenžu sa??m?j?m sabiedr?b?m, kuras nav re?istr?tas N?derland? un kuras nemaks? šo nodokli, š?dam apst?klim nav noz?mes. K? nor?d?ts š? sprieduma 38. un 39. punkt?, tas, ka N?derlandes Karaliste ?steno savu kompetenci nodok?u jom? attiec?b? uz dividend?m, kas ir izmaks?tas cit? dal?bvalst? re?istr?t?m sabiedr?b?m, padara šo dividenžu sa??m?ju sabiedr?bu st?vokli sal?dzin?mu ar N?derland? re?istr?tu dividenžu sa??m?ju sabiedr?bu st?vokli attiec?b? uz ekonomisk?s dubult?s nodok?u uzlikšanas nov?ršanu dividend?m, kuras izmaks? š?s dal?bvalsts sabiedr?bas rezidentes.

42 V?l ir j?p?rbauda, vai š?du ierobežojumu var pamatot ar prim?riem visp?r?jo interešu iemesliem. N?derlandes vald?ba, ko atbalsta It?lijas un Apvienot?s Karalistes vald?ba, nor?da, ka min?to rež?mu pamato nodok?u rež?ma saska?ot?ba.

43 N?derlandes vald?ba uzskata, ka atbr?vojums no dividend?m piem?rojam? nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? ir nepieciešams elements, lai atbr?votu no nodok?a dal?bu sabiedr?b?s, kas paredz?tas *Wet Vpb* 13. pant?. Neparedzot atbr?vojumu no dividend?m piem?rojam? nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet?, dal?bas sabiedr?b?s atbr?vojums no nodok?a da??ji tiktu izn?cin?ts, pat ja tas notiktu uz laiku, jo l?dz br?dim, kad dividenžu nodoklis tiktu atskait?ts no sabiedr?bu ien?kuma nodok?a, ien?kums, kas princip? ir atbr?vots no nodok?a, tom?r tiktu aplikts ar nodokli.

44 N?derlandes vald?ba nor?da, ka abi atbr?vojumi no nodok?a attiecas uz vienu nodok?u maks?t?ju un ka, kaut ar? dividenžu nodoklis un sabiedr?bu ien?kuma nodoklis form?li ir divi daž?di nodok?i valsts iekš?j? kontekst?, dividenžu nodoklis ir tikai s?kotn?jais nodok?a maks?jums, kas ir piln?b? ieskait?ms sabiedr?bu ien?kuma nodokl?. Pamata liet? apl?koto rež?mu t?d?j?di var?tu pamatot iemesli, kas ir saist?ti ar nodok?u saska?ot?bu, pat ja atš?ir?b? no rež?ma, kas tika apl?kots liet? C?204/90 *Bachmann*, kur? 1992. gada 28. janv?r? tika pie?emts spriedums (*Recueil*, I?249. lpp.), taj? nepast?v nodok?u priekšroc?bas pieš?iršana, no vienas puses, un š?s nodok?u priekšroc?bas atsv?ršana ar nodok?a maks?jumu, no otras puses.

45 Apvienot?s Karalistes vald?ba uzskata, ka nodok?u rež?ma saska?ot?ba ir j?nov?rt? p?robežu l?men?, cikt?l ar KNDU ir nodrošin?ts, ka dividenžu, kuras tiek izmaks?tas ?rvalsts sabiedr?bai, nodoklis ir atskait?ms no sabiedr?bu ien?kuma nodok?a, kas j?maks? dividenžu sa??m?jai sabiedr?bai Portug?l?.

46 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka iepriekš min?t? sprieduma liet? *Bachmann* 28. punkt? un 1992. gada 28. janv?ra sprieduma liet? C?300/90 Komisija/Be??ija (*Recueil*, I?305. lpp.) 21. punkt? Tiesa pie??va, ka nepieciešam?ba saglab?t nodok?u rež?ma saska?ot?bu var pamatot L?gum? garant?to pamatbr?v?bu ?stenošanas ierobežošanu. Tom?r, lai arguments, kurš balst?ts uz š?du pamatojumu, b?tu atbalst?ms, ir j?pier?da, ka past?v tieša saikne starp attiec?go nodok?u priekšroc?bu un š?s priekšroc?bas atsv?ršanu ar noteiktu nodok?a maks?jumu (iepriekš min?tais spriedums liet? *Manninen*, 42. punkts, un 2007. gada 13. marta spriedums liet? C?524/04 *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, Kr?jums, I?2107. lpp., 68. punkts).

47 Turkl?t ir svar?gi atg?din?t – no judikat?ras izriet, ka arguments, kura pamat? ir nepieciešam?ba saglab?t nodok?a rež?ma saska?ot?bu, ir j?izskata, iev?rojot attiec?g? nodok?u regul?juma m?r?i (skat. 2004. gada 11. marta spriedumu liet? C?9/02 *de Lasteyrie du Saillant*, *Recueil*, I?2409. lpp., 67. punkts, un iepriekš min?to spriedumu liet? *Manninen*, 43. punkts).

48 Nav str?da, ka N?derlandes vald?ba ar savu argument?ciju v?las pier?d?t, ka atbr?vojums no dividend?m piem?rojam? nodok?a ietur?juma ien?kumu g?šanas viet? ir nepieciešams, lai nodrošin?tu pareizu *Wet Vpb* 13. pant? min?t?s dal?bas sabiedr?b?s atbr?vojuma no nodok?a darb?bu. Tom?r, k? savu secin?jumu 65. punkt? ir nor?d?jis ?ener?ladvok?ts, t?d? veid? š?

valdība tikai izskaidro administratīvo vienkāršošanu, kas ir Nīderlandes sistēmas mērķis un kas pati par sevi nepamato ierobežojumu.

49 Nīderlandes valdība pati atzīst, ka nepastāv nodokļa maksājums, kas atsvērtu atbrīvojumu no nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietēno dividendu, kuras ir izmaksātas Nīderlandē reģistrētām sabiedrībām.

50 Pat uzskatot, ka atbrīvojums no dividendu piemērojamā nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietēno dalībnieku sabiedrības atbrīvojums no nodokļa ir cieši saistīts, ir jākonstatē, ka, tādēļ ka to mērķis ir īstenot ekonomiskās dubultās nodokļu uzlikšanas novēršanu, nav konstatējama tieša saistība starp šo nodokļu priekšrocību, kas ir piešķirta tikai Nīderlandē reģistrētām sabiedrībām, un nodokļa maksājumu, kas to atsver.

51 Ciklā dividendu, kas ir izmaksātas gan Nīderlandē reģistrētām sabiedrībām, gan citā dalībvalstī reģistrētām sabiedrībām, tiek uzlikts sabiedrību ienākuma nodoklis dividendu izmaksātāja sabiedrības līmenī, Nīderlandes valdība nav pierādījusi, kādā veidā tiktu pārņemta tās nodokļu režīma saskaņotība, ja atbrīvojums no dividendu nodokļa tiktu piešķirts arī citā dalībvalstī reģistrētām dividendu saņēmēju sabiedrībām, kuras, kaut arī nebūdamas sabiedrību ienākuma nodokļa maksātājas Nīderlandē, attiecībā uz dividendu aplikšanu ar nodokli un iespējamā nodokļu priekšrocība, kas ir saistīta ar nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, atrodas salīdzināmā situācijā ar dividendu saņēmēju sabiedrībām, kurām Nīderlandē ir juridiskā adrese vai pastāvīgs uzņēmums, kuram pieder dividendu izmaksātāja sabiedrības akcijas.

52 Attiecībā uz Apvienotās Karalistes valdības argumentu pietiek norādīt, no vienas puses, ka nodokļa ieturējuma ienākumu gēšanas vietēno piemērošana dividendu, ko izmaksā citā dalībvalstī reģistrētām sabiedrībām, saskaņā ar *Wet DB 1*. pantu nav atkarīga no konvencijas par nodokļu dubultās uzlikšanas novēršanu, kas noslēgta starp Nīderlandes Karalisti un šo dalībvalsti un kas ļauj atskaitīt šo ieturējumu dividendu saņēmēja sabiedrības reģistrācijas dalībvalstī, pastāvīgas, un, no otras puses, ka pirmais uzdotais jautājums neattiecas uz šādu konvenciju paredzētā režīma saskaņotību.

53 Papildus Apvienotās Karalistes valdība norādīja, ka Nīderlandes režīmu var pamatot vajadzība nodrošināt sabalansētu nodokļu uzlikšanas kompetences sadalījumu starp dalībvalstīm.

54 Apvienotās Karalistes valdība uzskata, ka nodokļu kompetences sadalījums starp Nīderlandes Karalisti un Portugāles Republiku ir noteikts KNDU. Atbilstoši šai KNDU dividendu var uzlikt nodokli dividendu izmaksātāja sabiedrības rezidences valsts un saņēmēja sabiedrības rezidences valsts, novēršot dubulto nodokļu uzlikšanu ar atskaitījumu no sabiedrību ienākuma nodokļa. Minētais sadalījums tiktu apdraudēts, ja Nīderlandes Karaliste vairs nevarētu uzlikt dividendu nodokļa ieturējumu ienākumu gēšanas vietēno rezultātā šā dalībvalsts pilnībā atbrīvotu no nodokļa šos ienākumus.

55 Šajā sakarā ir jānorāda, ka Nīderlandes Karaliste nevar atsaukties uz KNDU, lai izvairītos no pienākumiem, ko tai uzliek Līgums (skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Denkavit Internationaal un Denkavit France*, 53. punkts)

56 K? izriet no iepriekš minētā spriedumu lietā *Marks & Spencer* 51. punkta un 2007. gada 18. jūlija sprieduma lietā C-231/05 *Oy AA* (Krājums, I-6373. lpp.) 60. punkta, vajadzība saglabāt sabalansu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm tika atzīta kopā ar citiem pamatojumiem, kas ir balstīti uz izvairīšanās no nodokļu maksāšanas vai divkāršas zaudējumu izmantošanas riska.

57 Nav šķēršļa, ka valdības, kuras ir iesniegušas savus apsvērumus Tiesā, nav atsaukušās uz divkāršas zaudējumu izmantošanas vai izvairīšanās no nodokļu maksāšanas risku.

58 Attiecībā uz argumentu par to, ka zustu iespēja aplikt ar nodokli Nīderlandē gūtās ienākumus, ir jānorāda, ka vajadzība saglabāt sabalansu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm var tikt pieauta tad, ja cita starpā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis ir novērst tādās darbības, kas var apdraudēt dalībvalsts tiesības īstenot tās kompetenci nodokļu jomā saistībā ar tās teritorijā veiktajām darbībām (skat. 2007. gada 29. marta spriedumu lietā C-347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Krājums, I-2647. lpp., 42. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Oy AA*, 54. punkts).

59 Tomēr, ja dalībvalsts ir izvēlējusies neuzlikt nodokli dividendēm to saņēmēju sabiedrībā, kas ir reģistrētas tās teritorijā, tā nevar atsaukties uz vajadzību saglabāt sabalansu nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm, lai pamatotu nodokļa uzlikšanu citā dalībvalstī reģistrētām sabiedrībā dividenžu saņēmēju.

60 Šādos apstākļos kapitāla brīvas aprites ierobežojums, ko rada tādās valsts tiesību normas kā pamata lietā aplūkots, nav pamatots ne ar nepieciešamību nodrošināt valsts nodokļu režīma saskaņotību, ne ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumu starp dalībvalstīm.

61 Līdz ar to uz pirmo uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka EKL 56. un 58. pantam neatbilst dalībvalsts tiesību akti, kuros, līdzko nav sasniegts minimālais mērķes uzņēmuma dalības meitas uzņēmuma sliekšnis, kurš ir paredzēts Direktīvas 90/435 5. panta 1. punktā, paredzēts dividendēm, kuras šajā dalībvalstī reģistrēta sabiedrība izmaksā sabiedrībai, kas ir reģistrēta citā dalībvalstī, piemērot nodokļa ieturējumu ienākumu gūšanas vietā, vienlaikus atbrūvojot no šā ieturējuma dividendes, kuras ir izmaksātas sabiedrībai, kura ir pirmās dalībvalsts sabiedrība ienākuma nodokļu maksātāja vai kurai šajā dalībvalstī ir pastāvīgs uzņēmums, kuram pieder dividenžu izmaksātāja kapitāla daļas.

Par otro prejudiciālo jautājumu

62 Otrajā prejudiciālajā jautājumā iesniedzējtiesa būtībā jautā, cik lielā mērā atbildi uz pirmo jautājumu var ietekmēt pilnīgas nodokļa atlaides pastāvīšana, ko piešķir dividenžu saņēmējās sabiedrības, uz kuru neattiecas *Wet DB* 4. pantā paredzētais atbrūvojums no nodokļa, rezidences dalībvalsts.

Par pieņemamu

63 K? izriet no līguma sniegtā prejudiciālu nolikuma, uzskatot, ka Nīderlandē iekasētais dividenžu nodoklis var tikt ņemts vērā Portugālē, iesniedzējtiesa ir balstījusies uz *Amurta* teikto. Tomēr Tiesā pārdotā otrā prejudiciālā jautājuma pamatā esošo hipotēzi *Amurta* apgalvo, ka Portugāles Republika atbrūvo no nodokļa dividendes un tāi nepiešķir pilnīgu nodokļa atlaidi par Nīderlandē ieturēto dividenžu nodokli. Līdz ar to jautājums ir interesants tikai no akadēmiskā viedokļa.

64 Šaj? sakar? ir j?atg?dina, ka saska?? ar past?v?go judikat?ru uz jaut?jumiem par Kopienu ties?bu interpret?ciju, kurus valsts tiesa uzdevusi pašas noteiktajos tiesisk? regul?juma un faktisko apst?k?u ietvaros, kuru precizit?te Tiesai nav j?p?rbauda, attiecas atbilst?bas pie??mums (skat. 2003. gada 15. maija spriedumu liet? C?300/01 *Salzmann, Recueil*, I?4899. lpp., 29. un 31. punkts). Valsts tiesas iesniegto l?gumu Tiesa var noraid?t tikai tad, ja ir ac?mredzams, ka l?gtajai Kopienu ties?bu interpret?cijai nav nek?da sakara ar pamata pr?vas faktisko situ?ciju vai t?s priekšmetu, vai ar? gad?jumos, kad izvirz?t? probl?ma ir hipot?tiska vai kad Tiesai nav zin?mi faktiskie vai juridiskie apst?k?i, kas nepieciešami, lai sniegtu noder?gu atbildi uz tai uzdotajiem jaut?jumiem (skat. it ?paši 2001. gada 13. marta spriedumu liet? C?379/98 *PreussenElektra, Recueil*, I?2099. lpp., 39. punkts; 2006. gada 5. decembra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?94/04 un C?202/04 *Cipolla u.c., Kr?jums*, I?11421. lpp., 25. punkts, k? ar? 2007. gada 7. j?nija spriedumu apvienotaj?s liet?s no C?222/05 l?dz C?225/05 *van der Weerd u.c., Kr?jums*, I?4233. lpp., 22. punkts).

65 Min?to atbilst?bas pie??mumu nevar atsp?kot tas vien, ka k?ds pamata lietas dal?bnieks apstr?d noteiktus faktus, kuru precizit?te Tiesai nav j?p?rbauda un no kuriem ir atkar?ga min?t? str?da priekšmeta noteikšana (iepriekš min?tie spriedumi liet? *Cipolla u.c.*, 26. punkts, k? ar? liet? *van der Weerd u.c.*, 23. punkts).

66 Tas, vai Portug?l? past?v ties?bu akti, kuros paredz?ts ?emt v?r? N?derland? iekas?to dividenžu nodokli, pieš?irot piln?gu nodok?a atlaidi, ir tieši jaut?jums par faktiem, kas Tiesai nav j?p?rbauda.

67 L?dz ar to otrais uzdotais jaut?jums ir j?uzskata par pie?emamu.

Par lietas b?t?bu

68 *Amurta*, EBTA Uzraudz?bas iest?de, k? ar? Komisija uzskata, ka atbilstoši past?v?gajai judikat?rai to, ka dal?bvalsts piem?ro nodok?a maks?t?jam nelabv?l?gus nodok?u noteikumus, kas nav sader?gi ar L?gum? paredz?tu pamatbr?v?bu, nevar pamatot nodok?u priekšroc?ba, kas attiec?gajai personai ir pieš?irta cit? dal?bvalst?.

69 Atsaucoties uz KNDU, N?derlandes, V?cijas, It?lijas un Apvienot?s Karalistes vald?bas nor?da, ka nodok?a atlaide, kuru Portug?les Republika pieš?ir dividenžu sa??m?jai sabiedr?bai sakar? ar N?derlandes Karalistes ietur?to nodokli no dividend?m, ko izmaks?jusi dividenžu izmaks?t?ja sabiedr?ba, ir svar?ga, lai noteiktu, vai attieksme pret Portug?l? re?istr?to dividenžu sa??m?ju sabiedr?bu ir diskrimin?joša vai ierobežojoša.

70 N?derlandes vald?ba apgalvo, ka KNDU ir da?a no pamata liet? piem?rojam? tiesisk? regul?juma. Kaut ar? min?taj? KNDU nav paredz?ta piln?ga nodok?a atlaide, ir svar?gi zin?t, vai past?v re?la iesp?ja neitraliz?t atš?ir?go attieksmi. Š?d? gad?jum? N?derlandes noteikumi par atbr?vojumu no nodok?a ietur?juma no dividend?m ien?kumu g?šanas viet? nerada nek?du š??rsli kapit?la apritei. Tom?r iesniedz?jtiesai ir j?p?rbauda, vai kop?jais nodok?u slogs ir vien?ds rezidentiem un nerezidentiem.

71 Apvienot?s Karalistes vald?ba nor?da, ka, t? k? N?derlandes Karaliste ir ?stenojusi savu nodok?u kompetenci, tai ir j?r?p?jas, lai attieksme pret *Amurta* neb?tu slikt?ka nek? pret dividenžu sa??m?ju sabiedr?bu, kas ir re?istr?ta N?derland?. Kaut ar? valsts tiesai, interpret?jot KNDU, ir j?p?rbauda, vai N?derlandes Karaliste ir nov?rsusi ekonomisko dubulto nodok?u uzlikšanu, tom?r Apvienot?s Karalistes vald?ba nor?da, ka, t? k? dividenžu nodoklis, ko ir iekas?jusi N?derlandes Karaliste, var tikt atskait?ts no Portug?l? maks?jam? nodok?a, kopum? *Amurta* uzliktais nodok?u slogs nav smag?ks par to, kas tai b?tu uzlikts, ja t? b?tu ieguld?jusi l?dzek?us Portug?l?, ne ar?

par to, kas būtu uzlikts Nīderlandē reģistrētai dividenžu saņēmējai sabiedrībai. Ja tomēr nodokļu slogs izrādītos smagāks, atšķirībā izrietētu no starpības starp nodokļa likmi Portugālē un Nīderlandē, bet brīvās aprites nodokļu neitralitāti Līgums nenodrošina.

72 Ar Vācijas valdība uzskata, ka KNDU ir jāemama vērā. Tā apgalvo, ka Nīderlandē spēkā esošā nodokļu režīma atbilstība Kopienas tiesību m nav atkarīga no jautājuma, vai nodokļa ieturējums ienākumu gūšanas vietā tiešām var tikt atskaitīts no Portugālē maksājamā nodokļa, jo, no vienas puses, dalībvalstij, kura piemēro nodokļa atskaitījumu ienākumu gūšanas vietā, nav nekādas ietekmes uz dividenžu saņēmējas sabiedrības rezidences valsti, un, no otras puses, minētā nodokļa ieturējuma neatskaite mēģina var izrietēt no dažādiem subjektīviem iemesliem. Lai Nīderlandē spēkā esošais nodokļu režīms būtu uzskatāms par atbilstošu Kopienas tiesību m, pietiek ar to, ka Nīderlandes Karaliste un Portugāles Republika ir vienojušās ieviest vērā nodokļa atskaitījumu Portugālē un KNDU atbilst Ekonomiskās sadarbības un attīstības organizācijas (ESAO) izstrādātajam konvencijas paraugam.

73 Attiecībā uz KNDU – *Amurta* norāda, ka tās pastāvīšanai nav nozīmes, jo šajā konvencijā paredzēta Nīderlandē samaksātā nodokļa atskaitīšana, bet Portugāles Republika atbrīvo no nodokļa ienākumus no dividendēm.

74 Komisija uzskata, ka dalībvalsts nevar atsaukties uz konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu, lai neievērotu savus pienākumus. Šim viedoklim piekrīt EBTA Uzraudzības iestāde, kas norāda, ka dalībvalstis nevar pārlīkt savus pienākumus ievērot Kopienas tiesības uz citu dalībvalsti, pat noslēdzot konvenciju. Minētā iestāde piebilst, ka šādas konvencijas mērķis ir novērst nodokļu dubultu uzlikšanu, nevis labot iespējamus ierobežojumus.

75 Šajā sakarā ir jāatgādina, ka atbilstoši pastāvīgajai judikatūrai nelabvēlīgu attieksmi nodokļu jomā nevar pamatot ar citu nodokļu priekšrocību pastāvīšanu, pat ja šādas priekšrocības pastāv (iepriekš minētais spriedums lietā *Verkooijen*, 61. punkts).

76 Kā norādīts šā sprieduma 28. punktā, kapitāla brīvas aprites ierobežojums izriet no nelabvēlīgās attieksmes pret dividendēm, kas ir izmaksātas citā dalībvalstī reģistrētajai sabiedrībai, salīdzinājumā ar attieksmi pret dividendēm, kas ir izmaksātas sabiedrībai, kurā Nīderlandē ir juridiskā adrese vai pastāvīgs uzņēmums, kuram pieder dividenžu izmaksātās sabiedrības akcijas.

77 No šā sprieduma 39. punkta arī izriet, ka, tā kā attiecībā uz ekonomiskās dubultas nodokļu uzlikšanas novēršanas mērķi minētās dividenžu saņēmējas sabiedrības atrodas salīdzināmā situācijā ar dividenžu saņēmējās sabiedrības, kurā Nīderlandē ir juridiskā adrese vai pastāvīgs uzņēmums, kuram pieder dividenžu izmaksātās sabiedrības akcijas, Nīderlandei ir jānodrošina, ka saskaņā ar tās tiesību aktos paredzēto mehānismu, lai novērstu vai mēģinātu vairākkārtēju aplikšanu ar nodokli vai ekonomisko dubulto nodokļa uzlikšanu, citā dalībvalstī reģistrētajām dividenžu saņēmējās sabiedrības tiek piemērota attieksme, kas ir līdzvērtīga attieksmei pret Nīderlandē reģistrētajām dividenžu saņēmējās sabiedrības.

78 Līdz ar to Nīderlandes Karaliste nevar atsaukties uz priekšrocību, kuru vienpusēji ir piešķirusi cita dalībvalsts, lai izvairītos no pienākumiem, kurus tai uzliek Līgums.

79 Turpretī nevar izslēgt, ka dalībvalstij izdodas nodrošināt savu pienākumu, kas izriet no Līguma, ieviešanu, noslēdzot ar citu dalībvalsti konvenciju par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu (šajā sakarā skat. iepriekš minēto spriedumu lietā *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 71. punkts).

80 Ja nodokļu sistēma, kas izriet no konvencijas par nodokļu dubultas uzlikšanas novēršanu,

ir da? a no pamata liet? piem?rojam?m ties?bu norm?m un ja iesniedz?jtiesa šo sist?mu tieši t? ar? raksturo, Tiesai t? ir j??em v?r?, lai sniegtu Kopienu ties?bu interpret?ciju, kas b?tu noder?ga valsts tiesai (šaj? sakar? skat. 2006. gada 19. janv?ra spriedumu liet? C?265/04 *Bouanich*, Kr?jums, l?923. lpp., 51. punkts; k? ar? iepriekš min?tos spriedumus liet? *Test Claimants in Class IV of the ACT Group Litigation*, 71. punkts, liet? *Denkavit Internationaal* un *Denkavit France*, 45. punkts, k? ar? liet? *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 54. punkts).

81 Tom?r, k? nor?d?jis ?ener?ladvok?ts savu secin?jumu 85. punkt?, ir j?konstat?, ka neviens elements iesniedz?jtiesas l?mum? nenor?da, ka *Gerechtshof te Amsterdam* b?tu v?l?jusies atsaukties uz attiec?giem KNDU noteikumiem.

82 Valsts tiesai ir j?nosaka pamata lietai piem?rojam?s ties?bu normas.

83 L?dz ar to valsts tiesai ir j?konstat?, vai pamata liet? ir j??em v?r? KNDU, un vajadz?bas gad?jum? j?p?rbauda, vai š? konvencija ?auj neitraliz?t sekas kapit?la br?vas aprites ierobežojumam, kas ir konstat?ts š? sprieduma 28. punkt?, atbildot uz pirmo jaut?jumu.

84 L?dz ar to uz otro jaut?jumu ir j?atbild, ka dal?bvalsts nevar atsaukties uz piln?gas nodok?a atlaides past?v?šanu, ko cita dal?bvalsts vienpus?ji ir pieš??rusi šaj? p?d?j? dal?bvalst? re?istr?tai dividenžu sa??m?jai sabiedr?bai, lai izvair?tos no pien?kuma nov?rst ekonomisko dubulto nodok?u uzlikšanu dividend?m, kas izriet no t?s kompetences nodok?u jom? ?stenošanas, t?d? situ?cij?, kad pirm? dal?bvalsts nov?rš ekonomisko dubulto nodok?u uzlikšanu dividend?m, kas ir izmaks?tas t?s teritorij? re?istr?t?m sabiedr?b?m. Ja dal?bvalsts atsaucas uz konvenciju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu, kas ir nosl?gta ar citu dal?bvalsti, valsts tiesai ir j?konstat?, vai pamata liet? ir j??em v?r? š? konvencija, un vajadz?bas gad?jum? j?p?rbauda, vai š? konvencija ?auj neitraliz?t kapit?la br?vas aprites ierobežojuma sekas.

Par ties?šan?s izdevumiem

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

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

1) **EKL 56. un 58. pantam neatbilst dal?bvalsts ties?bu akti, kuros, l?dzko nav sasniegts minim?lais m?tes uz??muma dal?bas meitas uz??mum? sliekšnis, kurš ir paredz?ts Padomes 1990. gada 23. j?lija Direkt?vas 90/435/EEK par kop?ju nodok?u sist?mu, ko piem?ro m?tesuz??mumiem un meitasuz??mumiem, kas atrodas daž?d?s dal?bvalst?s, 5. panta 1. punkt?, paredz?ts dividend?m, kuras šaj? dal?bvalst? re?istr?ta sabiedr?ba izmaks? sabiedr?bai, kas ir re?istr?ta cit? dal?bvalst?, piem?rot nodok?a ietur?jumu ien?kumu g?šanas viet?, vienlaikus atbr?vojot no š? ietur?juma dividendes, kuras ir izmaks?tas sabiedr?bai, kura ir pirm?s dal?bvalsts sabiedr?bu ien?kuma nodok?u maks?t?ja vai kurai šaj? dal?bvalst? ir past?v?gs uz??mums, kuram pieder dividenžu izmaks?t?jas kapit?la da?as;**

2) **dal?bvalsts nevar atsaukties uz piln?gas nodok?a atlaides past?v?šanu, ko cita dal?bvalsts vienpus?ji ir pieš??rusi šaj? p?d?j? dal?bvalst? re?istr?tai dividenžu sa??m?jai sabiedr?bai, lai izvair?tos no pien?kuma nov?rst ekonomisko dubulto nodok?u uzlikšanu dividend?m, kas izriet no t?s kompetences nodok?u jom? ?stenošanas, t?d? situ?cij?, kad pirm? dal?bvalsts nov?rš ekonomisko dubulto nodok?u uzlikšanu dividend?m, kas ir izmaks?tas t?s teritorij? re?istr?t?m sabiedr?b?m. Ja dal?bvalsts atsaucas uz konvenciju par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu, kas ir nosl?gta ar citu dal?bvalsti, valsts tiesai ir j?konstat?, vai pamata liet? ir j??em v?r? š? konvencija, un**

vajadzības gadījumā jāpārbauda, vai šā konvencija ļauj neitralizēt kapitāla brīvas aprites ierobežojuma sekas.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – holandiešu.