

TIESAS SPRIEDUMS (piekt? pal?ta)

2014. gada 13. mart? (*)

L?gums sniegt prejudici?lu nol?mumu – LESD 63. pants – Kapit?la br?va aprite – LESD 49. pants – Br?v?ba veikt uz??m?jdarb?bu – Fizisko personu ien?kuma nodoklis – Maksim?l?s tiešo nodok?u robežas atkar?b? no ien?kumiem meh?nisms – Divpus?ja konvencija, lai izvair?tos no nodok?u dubultas uzlikšanas – Cit? dal?bvalst? dibin?tas sabiedr?bas izmaks?tu dividenžu, par kur?m jau ietur?ts nodoklis ien?kumu g?šanas viet?, aplikšana ar nodokli – Šaj? cit? dal?bvalst? samaks?t? nodok?a ne?emšana v?r? vai da??ja ?emšana v?r?, apr??inot nodok?a maksim?l?s robežas – LESD 65. pants – Ierobežojums – Pamatojums

Lieta C?375/12

par l?gumu sniegt prejudici?lu nol?mumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Tribunal administratif de Grenoble* (Francija) iesniedza ar l?mumu, kas pie?emts 2012. gada 26. j?lij? un kas Ties? re?istr?ts 2012. gada 6. august?, tiesved?b?

Margaretha Bouanich

pret

Directeur des services fiscaux de la Drôme.

TIESA (piekt? pal?ta)

š?d? sast?v?: pal?tas priekšs?d?t?js T. fon Danvics [*T. von Danwitz*], tiesneši E. Juh?ss [*E. Juhász*], A. Ross [*A. Rosas*] (referents), D. Šv?bi [*D. Šváby*] un K. Vajda [*C. Vajda*],

?ener?ladvok?ts M. Vatel? [*M. Wathelet*],

sekret?rs A. Kalots Eskobars [*A. Calot Escobar*],

?emot v?r? rakstveida procesu,

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

- *M. Bouanich* v?rd? – *A. Jouanjan* un *S. Fouquet-Chabert*, *avocats*,
- Francijas vald?bas v?rd? – *D. Colas* un *J. S. Pilczer*, p?rst?vji,
- Apvienot?s Karalistes vald?bas v?rd? – *J. Beeko*, p?rst?ve, kurai pal?dz *R. Hill*, *barrister*,
- Eiropas Komisijas v?rd? – *W. Roels* un *C. Soulay*, p?rst?vji,
- EBTA uzraudz?bas iest?des v?rd? – *X. Lewis* un *G. Mathisen*, k? ar? *A. Steinarsdóttir*, p?rst?vji,

?emot v?r? p?c ?ener?ladvok?ta uzklauššanas pie?emto l?mumu izskat?t lietu bez ?ener?ladvok?ta secin?jumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

- 1 L?gums sniegt prejudici?lu jaut?jumu ir par LESD 49., 63. un 65. panta interpret?ciju.
- 2 Šis l?gums rad?s tiesved?b? starp *M. Bouanich* kundzi un Dromas (Francija) nodok?u dienestu direktoru (turpm?k tekst? – “nodok?u iest?de”) saist?b? ar otr? min?t? atteikumu *M. Bouanich* kundzes Zviedrij? samaks?to nodokli ien?kumu izcelsmes viet? iek?aut kop?j? nodok?u summ?, kas ?emta v?r?, lai apr??in?tu nodok?a maksim?l?s robežas attiec?b? uz ien?kumiem.

Atbilstoš?s ties?bu normas

Francijas ties?bas

- 3 Versij?, kas izriet no 2005. gada 30. decembra Likuma Nr. 2005–1719 74. panta (*JORF*, 2005. gada 31. decembris, 20597. lpp.) un ko piem?ro nodok?iem, kuri maks?ti 2006. gada laik? par 2005. gad? g?tajiem ien?kumiem, Visp?r?g? nodok?u kodeksa 1. pant? (turpm?k tekst? – “VNK”) bija paredz?ts, ka nodok?u maks?t?ja samaks?tie tiešie nodok?i nevar p?rsniegt 60 % no ien?kumiem.
- 4 Ar 2007. gada 21. augusta *Loi Nr. 2007–1223 en faveur du travail, de l’emploi et du pouvoir d’achat* (2007. gada 21. augusta Likums Nr. 2007–1223 darba, nodarbin?t?bas un pirktsp?jas veicin?šanai, *JORF*, 2007. gada 22. augusts, 13945. lpp.), ko piem?ro 2007. un 2008. gad? samaks?tajiem nodok?iem par 2006. un 2007. gad? g?tajiem ien?kumiem, 11. pantu tika groz?ts VNK 1. pants t?d?j?di, ka nodok?u maks?t?ja samaks?tie tiešie nodok?i nevar p?rsniegt 50 % no ien?kumiem.
- 5 Š?m tiešo nodok?u robež?m piem?rojamie piem?rošanas nosac?jumi ir defin?ti VNK 1649–0 A pant? un tostarp ietver ties?bas uz iekas?t? nodok?a atl?dzin?šanu vair?k par summu, kura noteikta VNK 1. pant? (turpm?k tekst? – “nodok?u vairogs”).
- 6 Ar Likumu Nr. 2005–1719 groz?taj? VNK 1649–0 A panta 1.–5. punkt?, kas ir piem?rojams atmaksas ties?b?m par 2007. gadu attiec?b? uz 2005. gad? g?tajiem ien?kumiem, ir paredz?ts:
“1. Nodok?u maks?t?jam ir ties?bas uz t?das nodok?a da?as atmaksu, kura p?rsniedz 1. pant? min?to robežu, t? gada 1. janv?r?, kas seko gadam, kad ir samaks?ti nodok?u maks?t?jam uzliktie nodok?i.
[..]
2. Ja vien nodok?i nav atskait?mi no ?paša ien?kuma nodok?a ien?kuma, ar nosac?jumu, ka tie ir samaks?ti Francij? un ka attiec?b? uz a) un b) apakšpunkt? min?tajiem nodok?iem tie ir deklar?ti saska?? ar likumu, ties?bu uz atmaksu noteikšanai v?r? ?emamie nodok?i ir:
a) ien?kuma nodoklis;
b) solidarit?tes ?pašuma nodoklis;
c) zemes nodoklis par apb?v?tiem un neapb?v?tiem zemesgabaliem, kas atrodas nodok?a maks?t?ja galvenaj? dz?vesviet? [..];
d) teritori?laj?m apvien?b?m iekas?ts dz?vesvietas nodoklis [..].

3. 2. punktā minētos nodokļus samazina, atņemot piešķirto atmaksājamo ienākuma nodokli vai nodokļu atbrīvojumus, kuri saņemti šo nodokļu samaksas gadā.

[..]

4. Tiesību uz atmaksu noteikšanai vērā ņemamais ienākums aptver ienākumu, kuru nodokļu maksātājs guvis gadā pirms nodokļu nomaksas, izņemot natūrā gūtās ienākumus, kuriem neuzliek ienākuma nodokli atbilstoši 15. panta II sadaļai. II sadaļa sastāv no:

a) neto ienākumiem, kuriem uzliek ienākuma nodokli par profesionālās darbības izdevumiem [..];

b) peļņas, kas tiek aplikta ar iepriekš fiksētu nodokli;

c) ienākumiem, kuri atbrīvoti no ienākuma nodokļa un kuri gūti vienā un tajā pašā gadā Francijā vai ārpus tās [..]

5. 4. punktā minēto ienākumu samazina par:

a) kategoriju zaudējumu summu, kuru aplikšanu ar nodokli pamato 156. panta I daļa;

b) atskaitītā uztura maksājumu summu atbilstoši 156. panta II 2. daļai;

c) atskaitītājam iemaksam vai prēmijām saskaņā ar 163.w pantu.”

7. Versijā, kas izriet no 2008. gada 4. augusta Likuma Nr. 2008–776, ar kuru modernizē ietaupījumu (*JORF*, 2008. gada 5. augusts, 12471. lpp.), kas piemērojams tiesībām uz atmaksu par 2008. un 2009. gadu attiecīgi attiecībā uz ienākumiem par 2006. un 2007. gadu, VNK 1649–0 A panta 1.–5. punktā ir paredzēts:

“1. Nodokļu maksātājam ir tiesības uz tādās nodokļa daļas atmaksu, kura pārsniedz 1. pantā minēto robežu, tātad otrā gada 1. janvārī, kas seko gadam, kad ir gūti 4. punktā minētie ienākumi.

[..]

2. Ar nosacījumu, ka nodokļi ir samaksāti Francijā un ka, no vienas puses, attiecībā uz nodokļiem, kuri nav minēti e) un f) apakšpunktā, tos neatskaita no šāpa ienākuma nodokļa ienākuma, ka, no otras puses, attiecībā uz a), b) un e) apakšpunktā minētajiem nodokļiem tie ir deklarēti saskaņā ar likumu, tiesību uz atmaksu noteikšanai vērā ņemamie nodokļi ir:

a) ienākuma nodoklis, kas ir jāmaksā par 4. punktā minētajiem ienākumiem;

b) solidaritātes šāsuma nodoklis, kas noteikts par gadu, kurš seko gadam, kurā gūti 4. punktā minētie ienākumi;

c) zemes nodoklis [..];

d) dzīvesvietas nodoklis [..];

e) *Code de la sécurité sociale* [Sociālā nodrošinājuma kodeksa] [..] pantos paredzētās iemaksas un nodevas;

f) *Code de la sécurité sociale* [..] pantos paredzētās iemaksas un nodevas.

$$[.]$$

a) neto ien?kumiem, kuriem uzliek ien?kuma nodokli [..];

b) pe??as, kas tiek aplikta ar iepriekš fiks?tu nodokli;

c) ien?kumiem, kuri atbr?voti no ien?kuma nodok?a un kuri g?ti vien? un taj? paš? gad? Francij? vai ?rpus t?s [..].

5. 4. punkt? min?to ien?kumu samazina:

$$[..]$$

d) no nodok?iem, kuri ir t?di paši k? tie, kas min?ti 2. punkta a), e) un f) apakšpunkt?, ja tie ir samaks?ti ?rvalst?s.”

Francijas un Zviedrijas konvencija par nodokļu dubultu uzlikšanu

8 Stokholm? 1990. gada 27. novembr? parakst?t?s Konvencijas starp Francijas Republiku un Zviedrijas Karalisti par nodok?u dubult?s uzlikšanas un nodok?u nemaks?šanas nov?ršanu attiec?b? uz ien?kuma un ?pašuma nodok?iem (turpm?k tekst? – “Francijas un Zviedrijas konvencija”) 10. panta 1. un 2. punkt? ir noteikts:

“1. Dividendes, ko izmaks? sabiedrība, kas ir līgumslēdzēja valsts rezidente, citas līgumslēdzēja valsts rezidentam, ir apliekamas ar nodokšiem šaj otrajā valst’.”

2. Šīs dividendes tpat ir apliekamas ar nodokiem l?gumsl?dz?j? valst?, kuras rezidente ir sabiedrba, kas maks? dividendes, un atbilstoši šs valsts tiesbu aktiem, bet tad, ja persona, kas saem dividendes, ir paties sa??m?ja, t?d?j?di uzliktie nodok?i nevar p?rsniegt 15 [%] no dividenžu bruto summas.”

9 Šīs konvencijas 23. pantā ir paredzēts:

“Izvair?šan?s no dubultas nodok?u uzlikšanas notiek š?di:

1. Attiecībā uz Franciju:

a) Ienākumus, kuri gūti Zviedrijā un kuriem uzliek nodokli vai kuriem uzliek nodokli tikai šajā valstī saskaņā ar šīs konvencijas noteikumiem, ņem vērā, lai aprēķinātu Francijas nodokli, ja saņēmējs ir Francijas rezidents un ja viņš nav atbrīvots no uzņēmuma nodokļa atbilstoši Francijas tiesiskajam regulējumam. Šajā gadījumā no šiem ienākumiem Zviedrijas nodoklis nav atskaitāms, bet saņēmējam ir tiesības uz nodokļa kredītu, kas ir atskaitāms no Francijas nodokļa. Šis nodokļa atlaide atbilst:

$$[..]$$

ii) attiecībā uz 10. panta 2. punktu minētajiem ienākumiem [...] Zviedrijā atbilstoši šo pantu

noteikumiem samaks?tajai nodok?u summai; tom?r š? atlaide nep?rsniedz atbilstoši šiem ien?kumiem Francij? samaks?t? nodok?a summu.

[..]"

10 Noteikumi par nodok?u vairogu tika atcelti no 2013. gada 1. janv?ra atbilstoši 2011. gada 29. j?lija Likuma Nr. 2011–900 par finanšu korekcij?m 2011. gadam 30. pantam (*JORF*, 2011. gada 30. j?lijs, 12969. lpp.).

Pamatlieta un prejudici?lie jaut?jumi

11 Faktu pamatliet? norises laik? *M. Bouanich*, nodok?u maks?t?ja Francij?, bija Zviedrijas birž? kot?tas sabiedr?bas *Ratos AB* akcion?re.

12 *M. Bouanich* par 2005., 2006. un 2007. gadu deklar?ja sa?emtus ien?kumus no invest?cij?m par attiec?gi š?d?m naudas summ?m pirms nodok?u nomaksas: EUR 812 148, EUR 3 303 998 un EUR 677 082. Saska?? ar iesniedz?jtiesas l?mumu šie ien?kumi galvenok?rt tika sa?emti par *Ratos AB* izmaks?taj?m dividend?m.

13 Saska?? ar Francijas un Zviedrijas konvencijas 10. pantu par š?m dividend?m tika ietur?ts nodoklis ien?kumu izcelsmes viet?, proti, EUR 121 426 apm?r? 2005. gad?, EUR 692 296 apm?r? 2006. gad? un EUR 119 130 apm?r? 2007. gad?.

14 Atbilstoši Francijas un Zviedrijas konvencijas 23. panta 1. punktam ien?kuma nodok?a apr??in?šanai, kas *M. Bouanich* ir j?maks? Francij?, Francijas nodok?u iest?de apliekamaj? b?z? par 2005., 2006. un 2007. gadu iek??va no Zviedrijas sa?emt?s dividendes.

15 P?c tam, kad, apliekamajai b?zei piem?rojot progres?vu likmi, tika apr??in?ta ien?kuma nodok?a bruto summa, nodok?u iest?de saska?? ar Francijas un Zviedrijas konvencijas 23. panta 1. punkta a) apakšpunkta ii) punktu no š?s bruto summas atskait?ja nodok?a kred?tu, kas bija vien?ds ar ietur?to nodokli ien?kumu izcelsmes viet?, kurš *M. Bouanich* bija j?maks? Zviedrij?.

16 P?c š?s atskait?šanas un daž?diem citiem nodok?a samazin?jumiem *M. Bouanich* joproj?m bija par?d? ien?kuma nodokli par neto summu EUR 19 730 apm?r? par 2005. gadu un EUR 48 130 apm?r? par 2006. gadu; par 2007. gadu vi?ai nebija par?du.

17 *M. Bouanich* t?d?? piepras?ja vi?ai atz?t atskait?šanas ties?bas, kas izriet no "nodok?u vairoga" piem?rošanas.

18 Savos pieteikumos par atskait?šanu *M. Bouanich* v?r? ?emamaj? nodok?a ietur?jum? "nodok?u vairoga" piem?rošanai iek??va t?das nodok?u kred?ta summas, kas atbilst visam ietur?tajam nodoklim par Zviedrijas izcelsmes dividend?m. Šo apr??ina metodi katr? zi?? nodok?u iest?de noraid?ja, pamatojot, ka runa nav par Francij? samaks?tu nodokli.

19 Ar trim sec?giem pras?bas pieteikumiem par atskait?šanas ties?bu attiec?b? uz 2007., 2008. un 2009. gadu apr??inu saska?? ar "nodok?u vairogu" par 2005., 2006. un 2007. gadu *M. Bouanich* v?rs?s *Tribunal administratif de Grenoble* [Grenobles Administrat?vaj? ties?], lai pan?ktu, ka summa, kas atbilst samaks?t? nodok?a ien?kumu izcelsmes viet? par š?m Zviedrijas izcelsmes dividend?m apm?ram attiec?gi EUR 121 426, EUR 265 069 un EUR 59 565, tiktu iek?auta kop?j? nodok?u summ?, kas ?emta v?r?, lai apr??in?tu nodok?a maksim?l?s robežas attiec?b? uz ien?kumiem.

20 *M. Bouanich* skat?jum? VNK 1. un 1649–0 A pants to versij?, kas piem?rojama atskat?šanas ties?b?m par 2007. gadu saist?b? ar 2005. gad? g?tajiem ien?kumiem, nodok?u

iestādes ir mudinājis no maksimālās robežas aprēķināt izslēgt visus par šiem ienākumiem Zviedrijā samaksātos nodokļus no ienākumiem izcelsmes valstī. To pašu noteikumu, kuri tika grozīti ar Likumu Nr. 2008–776, kas bija pieņemti 2008. un 2009. gadam, pieņēmusi atskaitīt ieturēto nodokli ienākumu izcelsmes valstī no ienākumiem, kuri bija iemēti vērā tiesībā uz atmaksu, nevis drēzāk, lai tos pievienotu kopā ar aprēķināt iekšējajai nodokļu summai, ierobežojot nodokļu priekšrocību, daļēji panākot rezultātu, kāds būtu, ja dividendes būtu izmaksājuši Francijā dibinātā sabiedrība.

21 Iesniedzējtiesā *M. Bouanich* norādīja, ka Francijas tiesību akti rada šķērslī ar LESD garantētajai brīvībai veikt uzņēmējdarbību un kapitāla aprites brīvībai.

22 Šajos apstākļos pārcējuma triju *M. Bouanich* prasības pieteikumu apvienošanas *Tribunal administratif de Grenoble* nolikuma apturēt tiesvedību un Tiesai uzdot šādus prejudiciālus jautājumus:

“1) Vai [LESD 49., 63. un 65.] pants pieļauj tādus tiesisko regulējumu kā pamatlietā, saskaņā ar kuru, ja kādas Eiropas Savienības dalībvalsts rezidents, kas ir kāds citā Savienības dalībvalstī dibinātās sabiedrības akcionārs, saņem dividendes, kurām nodokli uzlikta abās valstīs, un ja dubulta nodokļu uzlikšana ir reglamentēta tādējādi, ka rezidences valstī no šīs pašas summas, par kādu dividenžu izmaksātās sabiedrības valstī ir samaksāts nodoklis, tiek atskaitīts nodokļu kredīts, nodokļu maksimālo robežu mehānismā? Ikdz pat 60 % vai 50 % no saņemtajiem ienākumiem gada laikā neņem vērā vai ņem vērā tikai daļēji citā valstī samaksāto nodokli?

2) Vai apstiprināšanas atbildes gadījumā šāds ierobežojums var tikt pamatots vai nu ar nepieciešamību nodrošināt nodokļu režīma saskaņotību, vai arī ar līdžsvarotu nodokļu uzlikšanas kompetenci sadalījumu starp dalībvalstīm, vai arī ar kādu citu primāru vispārīgo interešu apsvērumu?”

Par prejudiciāliem jautājumiem

23 Ar saviem jautājumiem, kuri jāizskata kopā, iesniedzējtiesa būtībā jautā, vai ar LESD 49., 63. un 65. pantu netiek pieņemti tādi dalībvalsts tiesību akti, saskaņā ar kuriem, ja šīs dalībvalsts rezidents – citā dalībvalstī dibinātās sabiedrības akcionārs – saņem dividendes, kuras ar nodokli tiek apliktas abās valstīs, un ja dubulta nodokļu uzlikšana ir reglamentēta tādējādi, ka rezidences valstī no šīs pašas summas, par kādu dividenžu izmaksātās sabiedrības valstī ir samaksāts nodoklis, tiek atskaitīts nodokļu kredīts, daļēji tiešo nodokļu maksimālo robežu mehānismā? Ikdz noteiktam procentuālam apmēram no saņemtajiem ienākumiem gada laikā netiek ņemti vērā vai ņemti vērā tikai daļēji citā valstī samaksātais nodoklis.

Par aplūkoto brīvību

24 Tā kā prejudiciālie jautājumi ir uzdoti gan LESD 49. panta, gan 63. un 65. panta kontekstā, būtu jāizvērtē, vai valsts tiesiskais regulējums ietilpst brīvībā veikt uzņēmējdarbību, kapitāla aprites brīvībā vai abās divīs.

25 *M. Bouanich*, Francijas valdība un Apvienotās Karalistes valdība, kā arī Eiropas Komisija uzskata, ka pamatlietā aplūkojamā brīvība ir LESD 63. panta iedibinātā kapitāla aprites brīvība. EBTA uzraudzības iestādes skatījumā apstrīdētās tiesību normas vienlīdz ietilpst gan LESD 49., gan arī LESD 63. panta tvērumā, jo strīdīgais valsts tiesiskais regulējums ir pieņemams neatkarīgi no tā, cik liela ir līdždalība kapitālā, par kuru tiek izmaksātas dividendes, un jautājuma par to, vai šī līdždalība ir tāda, kas ļauj īstenot noteiktu ietekmi uz sabiedrības līdžmumiem un noteikt tās darbību. To pieņemšana tādējādi ir jāvērtē paralēli.

26 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka uz dividenžu aplikšanu ar nodokli ir attiecin?ms LESD 49. pants par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu un LESD 63. pants par kapit?la br?vu apriti (skat. 2011. gada 10. febru?ra spriedumu apvienotaj?s liet?s C?436/08 un C?437/08 *Haribo Lakritzen Hans Riegel un Österreichische Salinen*, Kr?jums, l?305. lpp., 33. punkts; 2012. gada 13. novembra spriedumu liet? C?35/11 *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 89. punkts, k? ar? 2013. gada 28. febru?ra spriedumu liet? C?168/11 *Beker*, 23. punkts).

27 Lai noteiktu, vai uz valsts ties?bu aktiem attiecas viena vai otra aprites br?v?ba, no past?v?g?s judikat?ras izriet, ka ir j??em v?r? attiec?go ties?bu aktu m?r?is (iepriekš min?tais spriedums liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 90. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? iepriekš min?tais spriedums liet? *Beker*, 24. punkts).

28 Šaj? zi?? jau ir ticis nospriests, ka valsts ties?bu akti, ko ir paredz?ts piem?rot tikai t?dai l?dzdal?bai, kura ?auj zin?m? m?r? ietekm?t sabiedr?bas l?mumus un noteikt t?s darb?bu, ietilpst LESD 49. panta par br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu piem?rošanas jom? (skat. 2012. gada 25. oktobra spriedumu liet? C?387/11 Komisija/Be??ija, 34. punkts; iepriekš min?tais spriedums liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 91. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? iepriekš min?tais spriedums liet? *Beker*, 25. punkts). Turpretim valsts tiesiskais regul?jums, kas ir piem?rojams kapit?la da??m, kuru ieg?šanas vien?gais m?r?is ir bijusi kapit?la ieguld?šana, bet ne uz??muma vad?bas ietekm?šana vai kontrole, ir j?p?rbauda, ?emot v?r? vien?gi kapit?la br?vu apriti (iepriekš min?tais spriedums liet? Komisija/Be??ija, 34. punkts; iepriekš min?tais spriedums liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 92. punkts un taj? min?t? judikat?ra, k? ar? iepriekš min?tais spriedums liet? *Beker*, 26. punkts).

29 Šaj? gad?jum? pamatliet? apl?kotais tiesiskais regul?jums tiek piem?rots neatkar?gi no l?dzdal?bas lieluma sabiedr?b?. K? to nor?da Francijas vald?ba – min?t? tiesisk? regul?juma piem?rošana nav atkar?ga no kapit?la da?u, kas ir ieg?tas no to sabiedr?bas nerezidentes, skaita un tas nav piem?rojams tikai gad?jumiem, kad kapit?la da?u ?pašnieks var neapšaub?mi ietekm?t attiec?g?s sabiedr?bas l?mumus un noteikt t?s darb?bu.

30 T?d?j?di, cikt?l šis tiesiskais regul?jums attiecas uz dal?bvalsts izcelsmes dividend?m, š? tiesisk? regul?juma m?r?is l?dz ar to ne?auj noteikt, vai uz to p?rliecinoši attiecas LESD 49. un 63. pants. Š?dos apst?k?os Tiesa ?em v?r? š?s lietas faktiskos apst?k?us, lai noteiktu, vai uz pamatliet? apl?koto situ?ciju attiecas viena vai otra min?t? ties?bu norma (iepriekš min?tais spriedums liet? *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 93. un 94. punkts, k? ar? taj? min?t? judikat?ra, un iepriekš min?tais spriedums liet? *Beker*, 27. un 28. punkts).

31 Ta?u nedz iesniedz?jtiesas l?mum?, nedz Tiesai iesniegtajos materi?los š?du nor?žu nav. T?d?j?di ir j?uzskata, ka t?ds k? pamata liet? apl?kotais tiesiskais regul?jums ir uzskat?ms par t?du, kas var attiekties k? uz kapit?la br?vu apriti, t? ar? uz br?v?bu veikt uz??m?jdarb?bu, un t?d?j?di tas ir j?v?rt?, ?emot v?r? gan LESD 63. un 65. pantu, gan ar? LESD 49. pantu.

Par ierobežojuma kapit?la br?vai apritei esam?bu

32 *M. Bouanich*, EBTA uzraudz?bas iest?des un Komisijas skat?jum? “nodok?u vairogs” neizdev?gu st?vokli rada ien?kumiem par cit? dal?bvalst?, kas nav Francijas Republika (t? saukt?s – “ien?koš?s” dividendes), dibin?tu sabiedr?bu izmaks?t?m dividend?m sal?dzin?jum? ar ien?kumiem par dividend?m, ko izmaks?jušas Francij? dibin?tas sabiedr?bas.

33 T? k? nodoklis par ien?kumiem to g?šanas viet? ?rpus Francijas ir ticis ?emts v?r? vai da??ji ?emts v?r?, lai apr??in?tu ien?kuma nodokli, ko var atl?dzin?t nodok?u maks?tajam, uz kuru attiecas “nodok?u vairogs”, summa, kas atbilst ?rvalst?s samaks?tajam nodoklim ien?kumu

g?šanas viet?, ir uz š? nodok?u maks?t?ja r??ina, kas sistem?tiski pastiprina nodok?u spiedienu uz ien?košaj?m dividend?m sal?dzin?jum? ar to, kas tiek izdar?ts uz Francijas izcelsmes dividend?m.

34 Š? nelabv?l?g? nodok?u attieksme pret ien?košaj?m dividend?m Francij? rezid?još?m fizisk?m person?m padara maz?k pievilc?gu invest?šanu dal?bvalst?, kas nav Francijas Republika, dibin?t?s sabiedr?b?s sal?dzin?jum? ar Francij? dibin?t?m sabiedr?b?m.

35 Francijas vald?ba un Apvienot?s Karalistes vald?ba savuk?rt uzskata, ka Francijas tiesiskais regul?jums par “nodok?u vairogu” nav ticis rad?ts š??rš?u kapit?la br?vai apritei rad?šanai, jo Francijas Republika savu nodok?u kompetenci nav ?stenojusi diskrimin?još? veid?.

36 Šo vald?bu skat?jum? Francijas Republikas atteikums iek?aut Zviedrij? samaks?to nodokli ien?kumu g?šanas viet? kop?jo tiešo nodok?u summ?, ko nodok?u maks?t?js samaks?jis, ir vien ne?rt?ba, kas izriet no paral?las nodok?u kompetences ?stenošanas, ko veic Zviedrijas Karaliste un Francijas Republika. Kapit?la br?vai aprite dal?bvalstij neuzliek pien?kumu izvair?ties no juridiskas dubultas nodok?u uzlikšanas dividend?m, kas izriet no divpus?ja nol?guma, ja ab?m konvencijas sl?dz?j?m valst?m ir ties?bas ar nodokli aplikt apl?kojamos ien?kumus. Atsaukdam?s uz 2006. gada 14. novembra spriedumu liet? C?513/04 *Kerckhaert* un *Morres* (Kr?jums, l?10967. lpp.), Apvienot?s Karalistes vald?ba nor?da, ka nepast?v pamatbr?v?bas ierobežojums, ja divas dal?bvalstis vienlaic?gi ?steno savu nodok?u kompetenci, ja vien š?da ?stenošana nav diskrimin?joša.

37 Šaj? zi?? vispirms ir j?nor?da, ka pamatlieta neattiecas uz izvair?šanas no nodok?u dubultas aplikšanas, bet gan uz to, k? nodok?u kontekst? Francij? tiek v?rt?tas dividendes, ko izmaks?jusi Zviedrij? dibin?ta sabiedr?ba, lai piem?rotu daž?du tiešo nodok?u maksim?lo robežu meh?nismu.

38 Faktiski š? lieta ir par atš?ir?bu attieksm?, piem?rojot “nodok?u vairogu” starp, pirmk?rt, Savien?bas dal?bvalsts rezidentu nodok?u maks?t?ju, kas sa?em dividendes no šaj? paš? dal?bvalst? dibin?tas sabiedr?bas, un, otrk?rt, t?s pašas dal?bvalsts rezidentu nodok?u maks?t?ju – cit? dal?bvalst? dibin?tas sabiedr?bas akcion?ru –, kurš sa?em dividendes, kuras ar nodokli tiek apliktas ab?s valst?s, un dubulta nodok?u uzlikšana ir reglament?ta t?d?j?di, ka rezidences valst? no š?s pašas summas, par k?du dividenžu izmaks?t?jas sabiedr?bas valst? ir samaks?ts nodoklis, tiek atskait?ts nodok?u kred?ts.

39 T?d?j?di pamatlieta atš?iras no lietas, kas ir iepriekš min?t? sprieduma *Kerckhaert* un *Morres* pamat?. Liet?, par ko bija šis spriedums, valsts tiesiskaj? regul?jum? netika noš?irtas dividendes par akcij?m attiec?g?s dal?bvalsts teritorij? dibin?t?s sabiedr?b?s un dividend?m ar akcij?m cit? dal?bvalst? dibin?t? sabiedr?b?, kas bija pamats nodok?a ietur?jumam par ien?kumiem, kuri g?ti šaj? otr? dal?bvalst?, jo saska?? ar šo tiesisko regul?jumu ien?kumu nodok?a kontekst? š?m dividend?m tika piem?rota vienota nodok?a likme (šaj? zi?? skat. iepriekš min?to spriedumu liet? *Kerckhaert* un *Morres*, 17. punkts). Š?dos apst?k?os Tiesa nosprieda, ka nelabv?l?gas sekas, kas var?tu izriet?t no t?das ien?kumu aplikšanas ar nodok?iem sist?mas piem?rošanas, k?da ir ?stenota liet?, kas bija par pamatu šim spriedumam, izrietot no divu dal?bvalstu nodok?u kompetences paral?las ?stenošanas (iepriekš min?tais spriedums liet? *Kerckhaert* un *Morres*, 20. punkts).

40 Lai sniegtu atbildi uz pirmo uzdoto jaut?jumu, ir j?noš?ir t?da nodok?u kred?ta pieš?iršana, kas izriet no Francijas un Zviedrijas konvencijas, no vienas puses, un t?da k? pamatliet? min?t? “nodok?u vairoga” piem?rošana, no otras puses, jo t?s ir divas daž?das nodok?u priekšroc?bas.

41 Nodok?u kred?ta pieš?iršana Francij? par Zviedrij? samaks?to nodokli par ien?kumiem to

g?šanas viet? izriet no Francijas un Zviedrijas konvencijas un iek?aujas paral?l? nodok?u kompetenc?, ko attiec?b? uz Zviedrijas izcelsmes ien?kumiem no kustamas mantas ?steno Zviedrijas Karaliste un Francijas Republika. Francijas Republika ir patur?jusi ties?bas ar nodokli aplikt Zviedrijas izcelsmes ien?kumus un pieš?ir nodok?u kred?tu, lai ierobežotu, t.i, izvair?tos no nodok?u dubultas aplikšanas.

42 Savuk?rt t?dam pas?kumam k? “nodok?u vairogs” nav nek?da sakara ar paral?lu nodok?u kompetences ?stenošanu un tas attiecas vien?gi uz Francijas Republikas nodok?u kompetenci. Š? nodok?u pas?kuma m?r?is ir samazin?t to ien?kumu aplikšanas ar nodok?iem l?meni, saist?b? ar kuriem š? dal?bvalsts ?steno savu nodok?u kompetenci.

43 No past?v?g?s judikat?ras izriet, ka t?di ar LESD 63. panta 1. punktu aizliegti pas?kumi k? kapit?la aprites ierobežojumi ietver pas?kumus, kas attur nerezidentus veikt ieguld?jumus dal?bvalst? vai ar? š?s dal?bvalsts rezidentus attur veikt ieguld?jumus cit?s dal?bvalst?s (2012. gada 10. maija spriedums apvienotaj?s liet?s no C?338/11 l?dz C?437/11 *Santander Asset Management SGII* C., 15. punkts un taj? min?t? judikat?ra).

44 T?d?? j?izp?ta, vai t?ds k? pamatliet? min?tais nodok?u tiesiskais regul?jums atš?ir?gas attieksmes d??, kas ar to tiek rad?ta nodok?u maks?t?ju starp?, kuri dividendes sa?em no Francij? dibin?tas sabiedr?bas un kuri dividendes sa?em no cit? dal?bvalst? dibin?tas sabiedr?bas, ir diskrimin?jošs un t?ds, kas otros min?tos attur likt liet? savas ties?bas uz kapit?la br?vu apriti.

45 Saska?? ar labi iedibin?tu judikat?ru diskrimin?cija past?v tikai tad, ja atš?ir?gas normas piem?ro sal?dzin?m?s situ?cij?s vai vienu un to pašu normu piem?ro atš?ir?g?s situ?cij?s (skat. tostarp 1995. gada 14. febru?ra spriedumu liet? C?279/93 *Schumacker, Recueil*, l?225. lpp., 30. punkts; 2007. gada 22. marta spriedumu liet? C?383/05 *Talotta*, Kr?jums, l?2555. lpp., 18. punkts, k? ar? 2007. gada 18. j?lija spriedumu liet? C?182/06 *Lakebrink* un *Peters/Lakebrink*, Kr?jums, l?6706. lpp., 27. punkts). L?dz ar to atš?ir?gu attieksmi pret div?m nodok?a maks?t?ju grup?m var kvalific?t par diskrimin?ciju L?guma noz?m?, ja šo nodok?a maks?t?ju grupu situ?cija attiec?b? uz attiec?gajiem nodok?u noteikumiem ir sal?dzin?ma (2011. gada 1. decembra spriedums liet? C?253/09 Komisija/Ung?rija, Kr?jums, l?12391. lpp., 51. punkts).

46 T?d?? ir j?izv?rt?, vai atš?ir?ba attieksm? starp Francij? aplikamu akcion?ru, kas sa?em dividendes no šaj? dal?bvalst? dibin?tas sabiedr?bas, un citu t?pat Francij? aplikamu akcion?ru, kas sa?em dividendes no cit? dal?bvalst? – šaj? gad?jum? Zviedrij? – dibin?tas sabiedr?bas, skar divas objekt?vi sal?dzin?mas situ?cijas.

47 K? to nor?da EBTA uzraudz?bas iest?de un Komisija – tas, ka Francijas Republika, no vienas puses, nodokli ietur par ien?koš?m dividend?m, ko sa??musi *M. Bouanich*, pamatojoties uz Francijas un Zviedrijas konvencijas 10. panta 1. punktu un 23. pantu, un š?s dividendes iek?auj *M. Bouanich* Francij? aplikamaj? b?z?, lai apr??in?tu t?s ien?kuma nodokli, un, no otras puses, ?em v?r? š?s dividendes, piem?rojot maksim?lo nodok?u robežu atbilstoši VNK 1. un 1649 0 A pantam, nodok?u maks?t?ju ierindo t?d? paš? situ?cij? k? nodok?u maks?t?ju, kas dividendes sa?em no Francij? dibin?tas sabiedr?bas.

48 T?d?j?di personas, kas sa?em Francij? dibin?tas sabiedr?bas dividendes, un t?s, kas sa?em Zviedrij? dibin?tas sabiedr?bas dividendes, ir objekt?vi sal?dzin?m?s situ?cij?s to nodok?u saist?bu kontekst?.

49 Attiec?b? uz dividend?m, ko Francij? rezid?jošs akcion?rs sa?em no cit? dal?bvalst? dibin?tas sabiedr?bas – k? Zviedrija –, kuras šaj? otr? dal?bvalst? tiek ar nodokli apliktas k? ien?kumi to g?šanas viet? un aplikamaj? b?z? tiek iek?autas Francij?, atš?ir?ba attieksm?,

piemērojot “nodokļu vairogu”, izpaužas tādējādi, ka aprēķinos par atmaksas tiesību summu, kas pārsniedz tiešo nodokļu maksimālo robežu, nav ņemts vērā Zviedrijā ieturtais nodoklis par ienākumiem to gūšanas vietā. Šā vērā neņemšana ir absolūta, runājot par “nodokļa vairogu” tādēļ 2007. gadam piemērojamā versijā par 2005. gada ienākumiem, un tikai daļēji šis instrumenta konteksts, kas grozīts ar Likumu Nr. 2008–776, ko piemēro 2008. un 2009. gadam par 2006. un 2007. gadā gūtajiem ienākumiem.

50 Kā izriet no Tiesai iesniegtajiem lietas materiāliem – atmaksas tiesības uz nodokļu summu, kas pārsniedz VNK 1. pantā definēto maksimālo robežu, tiek noteiktas atbilstoši attiecībai, kas atspoguļojas dalījumā, kur skaitītājs ir tiešo nodokļu summa, kas nodokļa maksātjam ir jāmaksā, un saucējā ir ienākumu summa, ko šis pats nodokļa maksātājs ir saņēmis gadā pirms tā, kurā minētie nodokļi ir maksāti.

51 Pamatlīdz attiecībā uz 2007. gadam piemērojamo “nodokļu vairogu” *M. Bouanich* samaksātais nodoklis Zviedrijā nekādi nav ticis ņemts vērā, lai aprēķinātu maksimālo tiešo nodokļu summu šajā gadījumā 60 % apmērā par ienākumiem, ko tā guvusi 2005. gada laikā. Pirmkārt, vērā ņemto tiešo nodokļu summu nav tikusi ņemta vērā nodokļa kredīta summa, kas atbilst Zviedrijas Karalistes ieturētajam nodokļiem ienākumu gūšanas vietā. Otrkārt, vērā ņemtie ienākumi ietver dividenžu summu pirms nodokļiem, ko *M. Bouanich* saņēmusi, tādējādi ieskaitot šo nodokli, kas samaksāts ienākumu gūšanas vietā.

52 Tādējādi “nodokļu vairoga” piemērošanai rodama tiešo nodokļu un ienākumu dalījuma rezultātā ir samazināties skaitītājs un palielināties saucējs, un tiešo nodokļu summa, kas pārsniedz maksimālo 60 % robežu, Francijā rezidējošiem nodokļu maksātājiem, kuri – kā *M. Bouanich* – saņem ņirvalstu izcelsmes dividendes, tiek samazināta vai atcelta pavisam.

53 Kā to norādījusi Komisija – ar regulējumu par nodokļu maksimālo robežu, kā tas izriet no Likuma Nr. 2008–776, ko piemēro 2008. gadam par 2006. gadā gūtajiem ienākumiem, tiek atcelts kapitāla brīvas aprites ierobežojums, ciktāl tas attiecas uz maksimālo robežu aprēķināšanai vērā ņemamajiem ienākumiem. Neatkarīgi no dividenžu izcelsmes saskaņā ar to “nodokļu vairoga” aprēķinā apliekamajiem ienākumiem daļskaitļa saucējā vērā tika ņemtas tikai dividendes pirms nodokļiem. Savukārt Zviedrijā iekasētais nodoklis par ienākumiem to gūšanas vietā joprojām netika ņemts vērā nodokļa summā, kas atrodama šā daļskaitļa skaitītājā un kas ir pamats atskaitēšanas tiesību atbilstoši VNK 1649–0 A pantam.

54 Tas, ka Zviedrijā samaksātais nodoklis ir izslēgts no nodokļiem, kas tikuši ņemti vērā “nodokļu vairoga” piemērošanai, ir nelabvēlīga nodokļu attieksme pret tiem nodokļu maksātājiem kā *M. Bouanich*, kas ir Francijas rezidenti un saņem dividendes no Zviedrijā dibinātām sabiedrībām.

55 Tādos kā pamatlīdz minētajos apstākļos šāda nelabvēlīga attieksme var atturēt personas, kas Francijā maksā nodokli pilnā apmērā, ieguldīt savu kapitālu sabiedrībās, kuru juridiskā adrese ir citā dalībvalstī. Tā kā “nodokļu vairoga” piemērošanas nosacījumi Francijas nodokļu maksātājiem, kas savu kapitālu investējuši citā dalībvalstī, ir striktāki nekā tie, ko piemēro iekšzemes situācijā, šim pašam faktam var būt ierobežojoša ietekme uz citās dalībvalstīs, kas nav Francijas Republika, reģistrētām sabiedrībām, jo tie attiecībā uz šīm sabiedrībām ir šā rslis iegūt kapitālu Francijā.

56 Šādos apstākļos ir jāsecina, ka tāds kā pamatlīdz minētais tiesiskais regulējums atšķirīgās attieksmes dēļ, kas ar to tiek radīta nodokļu maksātāju starpā, atkarībā no tā, vai tie dividendes saņem no valsts teritorijā dibinātās sabiedrības vai no citā dalībvalstī dibinātās sabiedrības, ir kapitāla brīvas aprites ierobežojums, kas princips ir aizliegts ar LESD 63. pantu.

Par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojuma esamību

57 LESD 49. pantā ir noteikts, ka ierobežojumi brīvībai veikt uzņēmējdarbību ir jāatceļ. Tādēļ, lai arī atbilstoši Līguma noteikumu par brīvību veikt uzņēmējdarbību redakcijai to mērķis ir nodrošināt uzņēmējdarbības dalībvalstīs tādā pašā attieksmī kā pret šīs dalībvalsts pilsoņiem, tie arī aizliedz izcelsmes dalībvalstij radīt šķēršļus kādam savam pilsonim vai sabiedrībai, kas dibināta saskaņā ar tās tiesību aktiem, veikt uzņēmējdarbību citā dalībvalstī (skat. 2005. gada 13. decembra spriedumu lietā C-446/03 *Marks & Spencer*, Krājums, I-10837. lpp., 31. punkts, un 2011. gada 29. novembra spriedumu lietā C-371/10 *National Grid Indus*, Krājums, I-12273. lpp., 35. punkts).

58 Saskaņā ar pastāvīgo judikatūru par brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojumiem ir arī jāuzskata visi pasākumi, kas aizliedz, traucē vai padara mazāk pievilcīgu šīs brīvības izmantošanu (skat. 2012. gada 6. septembra spriedumu lietā C-380/11 *DI. VI. Finanziaria di Diego della Valle & C*, 33. punkts).

59 Dažāda nodokļu attieksme pret dividendām, ko dalībvalsts rezidenti nodokļu maksātāji saņem, atkarībā no izmaksātājas sabiedrības juridiskās adreses – kā izriet no pamatlietā minētā tiesiskā regulējuma un kā tas norādīts šī sprieduma 49., 51. un 52. punktā –, ir brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, kas principā ir aizliegts ar LESD 49. pantu, jo tas vienas dalībvalsts pilsonim padara mazāk pievilcīgu brīvības veikt uzņēmējdarbību īstenošanu otrā dalībvalstī.

60 No tā izriet, ka tās kā pamatlietā minētais tiesiskais regulējums rada ierobežojumu, kas principā ir aizliegts ar LESD 49. pantu.

Par attaisnojuma esamību

61 Saskaņā ar LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktu 63. panta noteikumi neskar dalībvalstu tiesības piemērot attiecīgos nodokļu tiesību aktus, kas atšķirtu nodokļu maksātājus, kuri atrodas atšķirīgā situācijā attiecībā uz savu rezidences vietu vai kapitāla ieguldījuma vietām.

62 Ir jānorāda, ka LESD 65. panta 1. punkta a) apakšpunktā paredzētā atkāpe ir ierobežota ar LESD 65. panta 3. punktu, kurā ir paredzēts, ka šī panta 1. punktā minētā valstu pasākumi “nerada iespēju patvaigi diskriminēt vai slēpti ierobežot kapitāla brīvu apriti un maksājumus, kā to nosaka [LESD] 63. pants” (skat. 2004. gada 7. septembra spriedumu lietā C-319/02 *Manninen*, Krājums, I-7477. lpp., 28. punkts, un 2008. gada 20. maija spriedumu lietā C-194/06 *Orange European Smallcap Fund*, Krājums, I-3747. lpp., 58. punkts).

63 Tādējādi ir jānošķir nevienlīdzīga attieksme, kas ir atļauta saskaņā ar LESD 61. panta 1. punkta a) apakšpunktu, no diskriminācijas, kas ir aizliegta saskaņā ar šī paša panta 3. punktu. No Tiesas judikatūras izriet, ka, lai valsts nodokļu tiesiskais regulējums, kas paredz atšķirību starp nodokļu maksātājiem atkarībā no kapitāla ieguldījuma vietas, varētu tikt uzskatīts par saderīgu ar Līguma tiesību normām par kapitāla brīvu apriti, šai atšķirīgajai attieksmei ir jāattiecas uz situācijām, kas nav objektīvi salīdzināmas, vai jābūt pamatotai ar primāriem vispārējo interešu apsvērumiem (šajā ziņā skat. 2000. gada 6. jūnija spriedumu lietā C-35/98 *Verkooijen*, *Recueil*, I-4071. lpp., 43. punkts; iepriekš minēto spriedumu lietā *Manninen*, 29. punkts, un iepriekš minēto spriedumu lietā *Orange European Smallcap Fund*, 59. punkts).

64 Šī sprieduma 47. un 48. punktā jau tika konstatēts, ka dažāda nodokļu attieksme, kas tādā kā pamatlietā minētais Francijas tiesiskais regulējums ir paredzēta citās dalībvalstīs dibinātu

sabiedrību dividendām, attiecas uz turklāt objektīvi salīdzināmām situācijām.

65 Šajos apstākļos tās kapitāla brīvas aprites vai brīvības veikt uzņēmējdarbību ierobežojums, kas izriet no tāda kā pamatliet minētā tiesiskā regulējuma, ir pieņemams tikai, ja tas ir pamatots ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem. Tāpat šādā gadījumā ir nepieciešams, lai tas būtu piemērots attiecīgā mērķa sasniegšanai un lai tas nepārsniegtu to, kas nepieciešams šā mērķa sasniegšanai (skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *National Grid Indus*, 42. punkts; 2011. gada 1. decembra spriedumu liet. C-250/08 Komisija/Belģija, Krājums, I-12341. lpp., 51. punkts; un šajā ziņā iepriekš minēto spriedumu liet. *Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation*, 54. un 55. punkts).

66 Tādējādi ir jāizpēta, vai tās kā pamatliet minētais ierobežojums var būt pamatots ar primāriem vispārīgo interešu apsvērumiem, uz ko atsaukušs dažādas valdības, kuras iesniegušas apsvērumus Tiesai, un kas attiecas uz vajadzību saglabāt Francijas nodokļu sistēmas saskaņotību, kā arī nodrošināt līdzsvaru nodokļu uzlikšanas kompetenču sadalījumā starp Francijas Republiku un Zviedrijas Karalisti.

Par vajadzību saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību

67 Francijas valdības skatījumā “nodokļu vairoga” mērķis ir izvairīties no tā, ka nodoklis izraisītu konfiscāciju efektu vai kādai nodokļa maksātāju kategorijai tas radītu pārmērīgu slogu attiecībā uz to maksātspeļu. Ēmot vērā šo mērķi, pastāv tieša saikne starp, pirmkārt, piešķirto nodokļu priekšrocību, proti, atmaksāt nodokļu maksātājam daļu to nodokļu, ko tas samaksājis Francijā un kas pārsniedz VNK 1. pantā noteikto maksimālo robežu, un, otrkārt, šīs priekšrocības kompensāšanu ar tiešajiem nodokļiem, ko nodokļa maksātājs ir samaksājis Francijā.

68 Saskaņā ar tās pašas valdības viedokli savukārt nepastāv tieša saikne starp šā samaksātu nodokli un Francijas valsts veiktu šā nodokļa atmaksu.

69 Šajā ziņā jānorāda, ka Tiesa, protams, ir nospriedusi, ka vajadzība saglabāt nodokļu sistēmas saskaņotību var pamatot Līguma garantēto brīvas aprites brīvību īstenošanas ierobežošanu (skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 57. punkts un tajā minētā judikatūra). Tomēr, lai arguments, kas ir pamatots ar šādu attaisnojumu, būtu atbalstāms, ir jāpierāda, ka pastāv tieša saikne starp attiecīgo nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāšanu ar konkrētu nodokļu atvilkumu (skat. iepriekš minēto spriedumu liet. *Manninen*, 42. punkts, kā arī spriedumu apvienotajā liet. *Santander Asset Management SG/IC u.c.*, 51. punkts un tajā minētā judikatūra), turklāt, izvērtējot šīs saiknes tiešo raksturu, ir jāņem vērā attiecīgā tiesiskā regulējuma mērķis (šajā ziņā skat. 2008. gada 27. novembra spriedumu liet. C-418/07 *Papillon*, Krājums, I-8947. lpp., 44. punkts; 2009. gada 18. jūnija spriedumu liet. C-303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Krājums, I-5145. lpp., 72. punkts, un iepriekš minēto spriedumu liet. *Test Claimants in the FII Group Litigation*, 58. punkts).

70 Kā to norāda Komisija – lai izvērtētu pamatliet minētā tiesiskā regulējuma iespējamā attaisnojumu, ir jānošķir tāda nodokļu kredīta piešķiršana, kas izriet no Francijas un Zviedrijas konvencijas, no vienas puses, un tāda kā pamatliet minētā “nodokļu vairoga” piemērošana, no otras puses.

71 Attiecībā uz nodokļu kredītu, kas izriet no Francijas un Zviedrijas konvencijas, pastāv tieša saikne starp piešķirto nodokļu priekšrocību un šīs priekšrocības kompensāšanu ar konkrētu nodokļu atvilkumu, ko Zviedrijas Karaliste piemēro nodoklim, kas jāmaksā par Zviedrijas izcelsmes ienākumiem to gūšanas vietā no kustamas mantas.

72 Savukārt, ja runa ir par “nodokļu vairogu”, tad nepastāv saikne starp nodokļu priekšrocību,

kas izpaužas kā nodokļu atmaksu nodokļu maksātājam un ko šāds regulējums var radīt, un priekšrocības kompensāšanu ar konkrētu nodokļu atvilkumu

73 Ar “nodokļu vairogu” nodrošināt nodokļu priekšrocība faktiski netiek izīdzināta ar nodokļu atvilkumu, jo šā regulējuma pamats un mērķis ir samazināt nodokļu līmeni ienākumiem, saistībā ar kuriem Francijas Republika īsteno savu nodokļu kompetenci.

74 Kā to norādīja EBTA uzraudzības iestāde – “nodokļu vairoga” piemērošanas rezultātā atmaksāt nodokļa apmērs ir atkarīgs no nodokļa maksātāja samaksāto tiešo nodokļu kopējās summas un no tā, vai šā summa pārsniedz VNK noteikto maksimālo robežu. Pamatlietā minētā nodokļa priekšrocība netiek piešķirta atkarībā no noteiktiem ieturētiem nodokļiem, bet gan tikai tad, ja no visiem maksājumiem nodokļiem radusies summa pārsniedz noteiktu procentuālu daļu no nodokļa maksātāja gada ienākumiem. No tā izriet, ka nav nekādas tiešas saiknes starp attiecīgo nodokļa priekšrocību un noteiktu nodokļu atvilkumu.

Vajadzība saglabāt līdzsvarotu nodokļu kompetenču sadalījumu dalībvalstu starpā

75 Attiecībā uz līdzsvarotu nodokļu kompetenču sadalījumu dalībvalstu starpā Francijas valdība norāda, ka Francijas un Zviedrijas konvencijā katrā no konvencijas dalībniecēm valstīm atsakās no nodokļu ieturēšanas, kurus tā būtu varējusi ieturēt, ja tai nebūtu bijusi saistoša konvencija. No vienas puses, Zviedrijas Karaliste esot akceptējusi ierobežot līdž 15 % nodokļa likmi par ienākumiem to gēšanas vietā par dividendēm, kas pārskaitītas Francijā rezidējošam nodokļa maksātājam. No otras puses, Francijas Republika ir piekritusi izvairīties no šo dividenžu dubultas aplikšanas ar nodokli, paredzot nodokļa kredītu, kas atbilst Zviedrijā iekasētajam nodoklim par ienākumiem to gēšanas vietā.

76 Šīs valdības skatījumā “nodokļu vairogs” ir izdarīts secinājums par konvencijas regulējumu un izvairīšanās no nodokļu dubultas uzlikšanas, ko Francijas Republika kā nodokļa maksātāja rezidences valsts ir uzņēmusies. Tādēļ nodokļu aprēķinā, saistībā ar kuriem varētu būt runa par maksimālām robežām, vērē ir ņemta tikai Francijā samaksāto nodokļu summa pēc tam, kad ir ticis piemērots nodokļu kredīts, kas atbilst Zviedrijā samaksātajam nodoklim ienākumu gēšanas vietā.

77 Pēc savas būtības “nodokļu vairogam” vajadzētu ierobežot Francijas Republikas nodokļu kompetenci, nosakot maksimālo robežu visiem teorētiski tiešajiem nodokļiem šajā dalībvalstī, kas nodokļa maksātājam jāmaksā – kā daļu (60 % vai 50 %) no saviem ienākumiem. Tā kā šis instruments ir tikai minimāls dalībvalsts kompetencē, būtu loģiski ņemt vērē tikai Francijā samaksātos nodokļus, lai aprēķinātu atmaksas apmēru, ko nodokļa maksātājs varētu saņemt.

78 Francijas valdība uzskata, ka ņrvalstē samaksāto nodokļu ņemšana vērē šajos aprēķinos savukārt nodokļa maksātāja rezidences valstī uzņemties atmaksāt nodokli, ko tā nav iekasējusi pati, bet gan cita dalībvalsts, rēkodams kā valsts, kurā gēti ienākumi.

79 Šajā ziņā Apvienotā Karaliste norāda, ka līdzsvarotam nodokļu kompetenču sadalījumam dalībvalstu starpā ir pieskaitāmas dalībvalsts tiesības ņstēnot savas pilnvaras savā teritorijā ar nodokli aplikt darījumus, neesot pienākumam ņemt vērē citas dalībvalsts nodokļu kompetenci. Šīs valdības skatījumā, ja Francijas Republiku piespiestu VNK 1. pantā definēto maksimālo nodokļa robežu noteikšanā pieskaitīt Francijas nodokļa maksātāja visiem samaksājamiem tiešajiem nodokļiem attiecīgo Zviedrijā samaksāto nodokli ienākumu gēšanas vietā, būtu vajadzēgs, lai Francijas Republika ņemtu vērē Zviedrijas Karalistes ņstēnoto nodokļu kompetenci un nodokļu maksātajam atmaksātu visu Zviedrijā samaksātā nodokļa summu.

80 Ta?u š?dam pamatojumam nevar piekrist.

81 Pamatojums par vajadz?bu saglab?t sabalans?tu nodok?u uzlikšanas pilnvaru sadal?jumu starp dal?bvalst?m var tikt pie?auts tad, ja tostarp attiec?g? tiesisk? regul?juma m?r?is ir nov?rst t?das darb?bas, kas var apdraud?t dal?bvalsts ties?bas ?stenot t?s kompetenci nodok?u jom? saist?b? ar t?s teritorij? veiktaj?m darb?b?m (skat. 2007. gada 29. marta spriedumu liet? C?347/04 *Rewe Zentralfinanz*, Kr?jums, I?2647. lpp., 42. punkts; 2007. gada 18. j?lija spriedumu liet? C?231/05 *Oy AA*, Kr?jums, I?6373. lpp., 54. punkts; 2009. gada 18. j?nija spriedumu liet? C?303/07 *Aberdeen Property Fininvest Alpha*, Kr?jums, I?5145. lpp., 66. punkts, un 2011. gada 20. oktobra spriedumu liet? C?284/00 Komisija/V?cija, Kr?jums, I?9879. lpp., 77. punkts).

82 Šaj? gad?jum? jaut?jums par nodok?u kompetences sadal?jumu starp Francijas Republiku un Zviedrijas Karalisti ir ticis noregul?ts Francijas un Zviedrijas konvencij?, kur? katrai no valst?m ir pieš?irtas ties?bas ar nodokli aplikt t?s teritorij? atsavin?t?s un sa?emt?s dividendes. Šaj? kontekst? Francijas Republika ir saglab?jusi ties?bas ar nodokli aplikt Zviedrijas izcelsmes ien?kumus no kustamas mantas un piekritusi pieš?irt nodok?a kred?tu, lai samazin?tu š?s nodok?u dubultas aplikšanas iedarb?bu par labu Francij? rezid?jošiem nodok?u maks?t?jiem. Š? dal?bvalsts t?d?j?di ir br?vi piekritusi t?dai nodok?u kompeten?u sadalei, k?da t? izriet no pašiem Francijas un Zviedrijas konvencijas noteikumiem.

83 Tom?r š?ds Francijas un Zviedrijas konvencij? paredz?ts nodok?u sadales meh?nisms nepamato ierobežojumu, kas izriet no tiesisk? regul?juma par “nodok?u vairogu” piem?rošanas.

84 Šaj? zi?? j?atg?dina, ka atbilstoši past?v?gajai judikat?rai, lai ar? dal?bvalstis divpus?j?s konvencij?s par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu var br?vi noteikt faktorus, no kuriem ir atkar?ga kompetences sadale nodok?u jom?, š? nodok?u kompetences sadale tom?r t?m ne?auj piem?rot saistošus pas?kumus, kas ir pretrun? ar L?gumu garant?taj?m aprites br?v?b?m. Run?jot par divpus?j?s konvencij?s par nodok?u dubultas uzlikšanas nov?ršanu sadal?to nodok?u ietur?šanas kompeten?u izmantošanu, dal?bvalst?m ir j?iev?ro Savien?bas noteikumi (šaj? zi?? skat. 2002. gada 12. decembra spriedumu liet? C?385/00 *de Groot, Recueil*, I?11819. lpp., 93. un 94. punkts; 2006. gada 19. janv?ra spriedumu liet? C?265/04 *Bouanich*, Kr?jums, I?923. lpp., 49. un 50. punkts, un 2013. gada 12. decembra spriedumu liet? C?303/12 *Imfeld un Garcet*, 41. un 42. punkts).

85 Atbilstoši “nodok?u vairogam” pieš?irt? nodok?a atmaksa ir Francijas ties?bu aktos paredz?ta nodok?a priekšroc?ba, ar ko, piem?rojot maksim?lo robežu sist?mu, garant? t?da nodok?a atmaksu, kas samaks?ts, p?rsniedzot noteiktu procentu?lu apm?ru. Š?ds regul?jums par nodok?u maksim?l?m robež?m neietekm? Francijas Republikas iesp?ju ar nodokli aplikt t?s teritorij? veiktus dar?jumus un ar? neietekm? š?s dal?bvalsts iesp?ju ar nodokli aplikt cit? dal?bvalst? g?tos ien?kumus.

86 L?dz ar to nerodas jaut?jums par nodok?u kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m š? nodok?u tiesisk? regul?juma piem?rošanas priekšnosac?jumu sakar?.

87 Š?dos apst?k?os kapit?la br?vas aprites ierobežojums, ko rada t?das valsts ties?bu normas k? pamata liet? apl?kot?s, nav pamatots ne ar nepieciešam?bu nodrošin?t valsts nodok?u rež?ma konsekvenci, ne ar nepieciešam?bu nodrošin?t nodok?u uzlikšanas kompeten?u sadal?jumu starp dal?bvalst?m.

88 T?d?j?di uz uzdotajiem jaut?jumiem ir j?atbild, ka LESD 49., 63. un 65. pants ir j?interpret? t?d?j?di, ka ar tiem netiek pie?auts t?ds valsts tiesiskais regul?jums, saska?? ar kuru, ja š?s dal?bvalsts rezidents – cit? dal?bvalst? dibin?tas sabiedr?bas akcion?rs – sa?em dividendes,

kuras ar nodokli tiek apliktas abās valstīs, un ja dubulta nodokļu uzlikšana ir reglamentēta tādējādi, ka rezidences valstī no šīs pašas summas, par kdu dividenžu izmaksātās sabiedrības valstī ir samaksāts nodoklis, tiek atskaitīts nodokļu kredīts, dažādu tiešo nodokļu maksimālo robežu mehānismā līdz noteiktam procentuālam apmēram no saņemtajiem ienākumiem gada laikā netiek ņemts vērā vai ņemts vērā tikai daļēji dividenžu izmaksātās sabiedrības valstī samaksātais nodoklis.

Par tiesāšanas izdevumiem

89 Attiecībā uz lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanas izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēti lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (piektā palāta) nospriež:

LESD 49., 63. un 65. pants ir jāinterpretē tādējādi, ka ar tiem netiek pieņemts tiesiskais regulējums, saskaņā ar kuru, ja šīs dalībvalsts rezidents – citā dalībvalstī dibinātas sabiedrības akcionārs – saņem dividendes, kuras ar nodokli tiek apliktas abās valstīs, un ja dubulta nodokļu uzlikšana ir reglamentēta tādējādi, ka rezidences valstī no šīs pašas summas, par kdu dividenžu izmaksātās sabiedrības valstī ir samaksāts nodoklis, tiek atskaitīts nodokļu kredīts, dažādu tiešo nodokļu maksimālo robežu mehānismā līdz noteiktam procentuālam apmēram no saņemtajiem ienākumiem gada laikā netiek ņemts vērā vai ņemts vērā tikai daļēji dividenžu izmaksātās sabiedrības valstī samaksātais nodoklis.

[Paraksti]

* Tiesvedības valoda – franču.